

2. Aufspaltung einer Körperschaft

2.1 Übergang des Vermögens auf eine andere Körperschaft

2.1.1 Grundsätze der Steuerbegünstigung

Geht Vermögen einer Körperschaft durch eine Aufspaltung i.S.d. § 123 Abs. 1 UmwG auf andere Körperschaften über, gelten die Regelungen der §§ 11 bis 13 UmwStG zur Verschmelzung für die übertragende Körperschaft, die Übernehmerin und die Anteilseigner entsprechend (s. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Hinsichtlich der Möglichkeit, die Spaltung auf Antrag zum Buchwert oder einem Zwischenwert vorzunehmen (§ 11 Abs. 2 UmwStG) und auf Anteilseignerebene steuerneutral zu gestalten (§ 13 Abs. 2 UmwStG), werden gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG – neben der handelsrechtlichen Aufspaltung – zusätzliche Voraussetzungen verlangt. Danach müssen außer den Einschränkungen der Buchwertverknüpfung gem. § 11 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UmwStG auch die Anforderungen an die steuerliche Qualität des übergehenden Vermögens beachtet werden. § 15 Abs. 1 und 2 UmwStG fordern, dass nur steuerliche Teilbetriebe oder wie Teilbetriebe zu behandelnde Beteiligungen (fiktive Teilbetriebe) übertragen werden (§ 15 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG), dass die fiktiven Teilbetriebe innerhalb von drei Jahren vor der Umwandlung nicht durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), dass durch die Aufspaltung keine Veräußerung der Anteile an den beteiligten Rechtsträgern an Dritte erfolgt oder vorbereitet wird (§ 15 Abs. 2 Sätze 2-4 UmwStG) und dass bei der Trennung von Gesellschafterstämmen die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens fünf Jahre bestanden haben müssen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

2.1.2 Anwendung des § 15 UmwStG auf die Aufspaltung einer Körperschaft

Checkliste zur Aufspaltung einer Körperschaft (§ 15 UmwStG)

Prüfungspunkt: übergehendes Vermögen und Anteilsgewährung	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Erfolgt bei der aufnehmenden Körperschaft (kraft Gesetzes oder auf Antrag) keine Ausgabe neuer Anteile (§§ 54 Abs. 1, 68 Abs. 1 i.V.m. § 125 UmwG)?	Die Anwendung des antragsgemäßen Buchwertansatzes in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft gem. §§ 15 Abs. 1 i.V.m. 11 Abs. 2 UmwStG hängt nicht von der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Übernehmerin ab. Erfolgt im Fall einer Teilbetriebsübertragung auch keine andere Gegenleistung, kann der Buchwert auf Antrag angesetzt werden (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Geht auf eine übernehmende Körperschaft eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern über, die keine funktionsfähige Einheit darstellt?	Die Steuervergünstigungen der §§ 15 Abs. 1 i.V.m. 11 Abs. 2 UmwStG erfordern, dass das übergehende Vermögen Teilbetriebsqualität haben muss. Nach Verwaltungsauffassung gilt der »europäische« Teilbetriebsbegriff nach der sog. EG-Fusionsrichtlinie (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.02). Wird nur ein unselbständiger Betriebsteil übertragen, ist mangels Anwendung der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 2 UmwStG gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 UmwStG zwingend der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen (es entsteht ein	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Übertragungsgewinn); auf der Ebene des Anteilseigners gelten die (gesamten) Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.12).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Geht auf eine übernehmende Körperschaft nur ein einzelnes Wirtschaftsgut über?	Ein einzelnes Wirtschaftsgut ist keine Organisationseinheit und kann demzufolge kein Teilbetrieb i.S.d. EG-Fusionsrichtlinie sein (s. Spalte oben). Handelt es sich um die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) oder um die 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, liegt ein fiktiver Teilbetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG vor, der dieselben Steuervergünstigungen wie ein originärer Teilbetrieb erfährt (die 100 %ige Beteiligung an der Kapitalgesellschaft darf allerdings keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines originären Teilbetriebs sein, BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.06). Bei anderen Wirtschaftsgütern, die nicht als Teilbetrieb gelten, treten die Rechtsfolgen (s. Spalte oben) ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Wird bei der Aufspaltung die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) geteilt und geht auf verschiedene Körperschaften über?	Nicht nur der gesamte Mitunternehmeranteil, sondern auch jeglicher Teil eines Mitunternehmeranteils ist ein fiktiver Teilbetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.04).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<p>Wird bei einer Aufspaltung ein Mitunternehmeranteil oder die 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft übertragen und ist diese Beteiligung innerhalb von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern (ohne Aufdeckung aller stillen Reserven) erworben oder aufgestockt worden?</p>	<p>§ 11 Abs. 2 UmwStG (Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert) ist nicht anwendbar (s. § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), sodass (nur) die stillen Reserven der Beteiligung wegen des Ansatzes zum gemeinen Wert aufzudecken sind (dies gilt nicht für die Übertragung anderer Teilbetriebe). Auf der Ebene der Anteilseigner bleiben die Steuervergünstigungen des § 13 UmwStG erhalten.</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<p>Wird ein Betriebsteil übertragen, der zum Zeitpunkt des Beschlusses der Spaltung Teilbetriebsqualität hat, aber am rückbezogenen Übertragungsstichtag noch im Aufbau befindlich war?</p>	<p>Nach Verwaltungsauffassung müssen die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits am rückbezogenen steuerlichen Übertragungsstichtag vorgelegen haben; gemäß dem »europäischen« Teilbetriebsbegriff soll der Teilbetrieb im Aufbau nicht begünstigt sein (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.03; streitig, anders die h.A., z.B. Schumacher, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl., § 15 UmwStG Rn. 169; Hörtnagl, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl., § 15 UmwStG Rn. 85; Asmus in Haritz/Menner/Bilitewski, 5. Aufl., § 15 UmwStG Rn. 81-84; Kessler/Phillipp, DStR 2011, 1065).</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<p>Wird mit Spaltungsbeschluss eine zu diesem Zeitpunkt vorhandene 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft übertragen, deren restliche Anteile erst nach dem rückbezogenen Übertragungstichtag erworben worden sind?</p>	<p>Nach Verwaltungsauffassung müssen die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits am rückbezogenen steuerlichen Übertragungstichtag vorgelegen haben (streitig; s. Zeile oben). Dies gilt auch für fiktive Teilbetriebe. Folglich gilt die 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur dann als Teilbetrieb, wenn auch schon am rückbezogenen Übertragungstichtag sämtliche Anteile sich in der Hand der übertragenden Körperschaft befanden (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.05).</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<p>Wird ein Teilbetrieb mit allen seinen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen und dem Teilbetrieb dienende funktional unbedeutende Wirtschaftsgüter auf eine andere übernehmende Gesellschaft übertragen?</p>	<p>Aus dem »europäischen« Teilbetriebsbegriff nach der sog. EG-Fusionsrichtlinie leitet die Finanzverwaltung ab, dass nicht nur sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, sondern (zwingend) auch die unwesentlichen, aber nach wirtschaftlichen Zusammenhängen dem Teilbetrieb zuordenbaren Wirtschaftsgüter zwingend mit zu übertragen sind (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.02 und 15.07; die Verwaltungsauffassung ist streitig, z.B. s. Graw, DB 2013, 1011; die Rechtsprechung wendet sich in einer nicht entscheidungserheblichen Aussage gegen die Verwaltungssicht, BFH vom 07.11.2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676 unter II.2.b)aa)[3]). Dies gilt auch bei</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	den fiktiven Teilbetrieben i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.11). Bei Zurückbehaltung solcher zuordenbarer Wirtschaftsgüter wird kein (vollständiger) Teilbetrieb übertragen (Rechtsfolge s.o., 2. Spalte).		
Wird ein Teilbetrieb mit allen seinen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen und den wirtschaftlich zuordenbaren Wirtschaftsgütern übertragen und andere (neutrale) Wirtschaftsgüter (z.B. Kapitalanlagen, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von unter 100 % oder Mietwohngrundstücke) einem anderen Teilbetrieb oder einem Mitunternehmeranteil zugeordnet?	Neutrale Wirtschaftsgüter können jedem (originären) Teilbetrieb bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses zugeordnet werden (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.09). Dies gilt allerdings nicht bei den fiktiven Teilbetrieben i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.11); hier läge ein Spaltungshindernis vor, weil die Übertragung eines fiktiven Teilbetriebs zuzüglich eines nicht zuordenbaren neutralen Wirtschaftsguts der »Nur-Teilbetriebsvoraussetzung« entgegenstehen würde (s. Beispiel in BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 15.02 zur Abspaltung).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dient eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. Betriebsgelände, Bürogebäude, Lagerplatz, Lizenz) mehreren Teilbetrieben?	Die Übertragung des gesamten Wirtschaftsguts nur zusammen mit einem Teilbetrieb ist ein Spaltungshindernis. Das Wirtschaftsgut muss zivilrechtlich nach Einsatz in den jeweiligen Teilbetrieben aufgeteilt und jedem der Teilbetriebe zugeordnet werden.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>