

Aktuelle Aspekte im Unternehmensteuerrecht

- Auswahl -

Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

RA, StB Dr. Alexander Witfeld
Nordkirchen, 19.5.2025

Agenda

I. Sanierungssteuerrecht

1. Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)
2. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

II. Umwandlungssteuererlass 2025 | Spaltung von KapG

1. Teilbetrieb
2. Nachspaltungsveräußerungssperre & Konzernklausel



Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)

Vorbemerkung

Genese der aktuellen Rechtslage (Skizze | Überblick)

– BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 (sog. „Sanierungserlass“)

– GrS BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393 (veröffentlicht am 8.2.2017):

Amtlicher Leitsatz (Hervorh. nur hier): „**Mit dem** unter den Voraussetzungen des **BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.**“

– Einführung der **§ 3a EStG, § 7b GewStG** durch das *Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen* vom 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) mit **Anwendungs-/Übergangsvorschrift** für Neu- und Altfälle in § 52 Abs. 4a EStG; § 36 Abs. 2c GewStG

- Grundsätzlich **anwendbar auf Schuldenerlasse nach dem 8.2.2017**; Anwendung auf Antrag auch in Fällen, in denen Schulden vor dem 9.2.2017 erlassen wurden (vgl. jüngst **BFH v. 10.10.2024**, IV R 1/22, **BStBl. II nn: Antrag ist als rückwirkendes Ereignis** i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu qualifizieren).

Ob § 3a EStG als **unionsrechtswidrige Beihilfe** qualifiziert, ist nicht abschließend entschieden (dafür etwa *Hinz*, FR 2022, 1021, 1028; dagegen etwa *Desens*, FR 2017, 981, 982 f.; *Hey*, FR 2017, 453, 455 ff.; *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797; *Licht*, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, Diss. 2020, S. 386 ff.; *Witfeld*, NZI 2023, 488 f.).

Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG) Einführung (1/2)

Außergerichtliche Sanierung	Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen („StaRUG“)	Insolvenzordnung
<ul style="list-style-type: none"> • Konsensuales Handeln der Beteiligten erforderlich • Geschäftsführung/Gesellschafter bleiben (rechtlich) uneingeschränkt handlungsfähig • „Sanierungsplan“ mehrerer oder Verzicht nur eines Gläubigers 	<ul style="list-style-type: none"> • Präventiver Restrukturierungsrahmen • „Teilkollektives“ Verfahren • Restrukturierungsbeauftragter • Restrukturierungsplan 	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtvollstreckungsverfahren • Regelinsolvenz: Insolvenzverwalter • Eigenverwaltung: Sachwalter (u.a. Schutzschirmverfahren) • Insolvenzplan

Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG) Einführung (2/2)

Steuerfreie Sanierungserträge sind „Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen **aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung**“ (vgl. § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG)

– Anwendungsbereich m.E. weit (auch u.a. Debt-Equity-Swaps)

Tatbestandsmerkmale einer unternehmensbezogenen Sanierung (§ 3a Abs. 2 EStG)

- (1) Sanierungsbedürftigkeit
- (2) Sanierungsfähigkeit
- (3) Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses
- (4) Sanierungsabsicht der Gläubiger

IDW S 6, Rz. 83 (Stand: 22.6.2023): „Bei der zahlenmäßigen Darstellung des geplanten Sanierungsablaufs sind auch **bedeutsam steuerrechtliche Aus- und Folgewirkungen zu berücksichtigen**, die im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen stehen. [...]“

Relevanz und Bedeutung der verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) aus Sicht des Steuerpflichtigen

Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)

Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung (1/3)

- BFH v. **9.8.2024**, X B 94/23, BFH/NV 2024, 1151 = **BStBl. II 2025, 145** = juris (Hervorh. nur hier):

„[Ls. 1] Für die Auslegung der in § 3a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthaltenen Tatbestandsmerkmale ist **auf die zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangenen Rechtsprechungsleitlinien** zurückzugreifen (vgl. Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20, BFH/NV 2021, 531, Rz 7).“

„[20] Der Senat hat [die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage] in dem vorstehend zitierten Beschluss ohnehin bereits verneint, da die **materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerfreiheit in § 3a Abs. 2 EStG und die Erlassvoraussetzungen des Sanierungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240) identisch sind.**“

(1) Sanierungsbedürftigkeit

- Sanierungsbedürftigkeit liegt vor, wenn das Unternehmen nach kaufmännischen Gesichtspunkten **nicht rentabel und ertragsfähig fortgeführt** werden kann (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690; BFH v. 27.11.2020, X B 63/20, NZI 2021, 591), **Prognoseentscheidung** im Zeitpunkt des Schuldenerlasses
- Maßgebliche **Kriterien**, u.a.: Ertragslage, Höhe des BV vor/nach Sanierung, liquide Mittel, Gesamtleistungsfähigkeit

(2) Sanierungsfähigkeit

- Das Überleben des Unternehmens muss durch den Schuldenerlass und (etwaige) weitere Sanierungsmaßnahmen bei objektiver Beurteilung gesichert sein (**Kausalität**)

Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)

Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung (2/3)

(3) Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses

- Die Sanierungsmaßnahme (Schuldenerlass) muss geeignet sein, den **Sanierungserfolg herbeizuführen**; m.a.W. muss das Unternehmen „vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden“ (**Prognoseentscheidung im Zeitpunkt des Schuldenerlasses**)
- Insolvenzplan (§§ 217–269 InsO), Restrukturierungsplan (StaRUG) und IDW S 6-Gutachten können als **Indiz** dienen, m.a.W. sogar **Vermutungswirkung**.
- **Problematisch** ist der **Verzicht von Gesellschafterverbindlichkeiten**: Betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst?
 - **Beurteilung des Verzichts** durch den Gesellschafter betreffend einer betrieblichen/gesellschaftsrechtlichen Veranlassung „**nur**“ **als Ganzes**? (so etwa FM Schleswig-Holstein v. 25.1.2013, BeckVerw 268796; aber **umstr.**, vgl. aus dem umfangreichen Schrifttum für Beurteilung „als Ganzes“ *Levedag*, in: Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 3a, Rz. 26; a.A. aus jüngerer Zeit *Förster*, DStR 2023, 1041, 1043 f., jew. m.w.N.; vgl. auch BR-Drs. 59/1/17, S. 15, „wenn“)
 - **Gesetzlicher Nachrang (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO)** bei Insolvenzplan soll nach LitA zur Nichtanwendbarkeit von § 3a EStG führen [vgl. *Hallerbach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3a EStG, Rz. 29 (Mai 2023); *Krumm*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 3a EStG, Rz. 28 (Aug. 2022); *Seer*, in: Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl. 2025, § 3a, Rz. 24; **a.A.** etwa *Witfeld*, WPg 2025, 446, 451]; **Rangrücktritt** soll (ebenfalls) zur Annahme einer „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ führen (vgl. a.a.O.; umstr.).

Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)

Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung (3/3)

(4) Sanierungsabsicht der Gläubiger

- Sanierungsabsicht ist „innere Tatsache“
 - Enge Auslegung: Dominierende selbstnützige Motive der Gläubiger sollen schädlich sein; gefordert wird, dass die Absicht der Sanierung des Schuldners aus der Perspektive des Gläubigers entscheidend ins Gewicht fällt (sog. Dominanz-Theorie)
 - Weite (vorzugswürdige) Auslegung: Neben selbstnützigen Motiven (z.B.: Rettung eines Teils der eigenen Forderungen oder des Erhalts der Geschäftsverbindung muss die Sanierungsabsicht lediglich „mitentscheidend“ sein (sog. Mitentscheidungs-Theorie) → BFH, Beschl. v. 27.11.2020, X B 63/20, GmbHR 2021, 560
- **Gläubigerakkord** führt dazu, dass die Sanierungsabsicht zu unterstellen ist (vgl. BFH Urt. v. 14.3.1990, I R 64/85, BStBl. II 1990, 810; BFH. v. 27.11.2020, X B 63/20, NZI 2021, 591)
- BFH v. **9.8.2024**, X B 94/23, BFH/NV 2024, 1151 = **BStBl. II 2025, 145** = juris (Hervorh. nur hier):
*„[Ls. 3] Das Tatbestandsmerkmal der ‚Sanierungsabsicht der Gläubiger‘ hat im Rahmen des § 3a Abs. 2 EStG eine **eigenständige Relevanz** (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20, BFH/NV 2021, 531, Rz 9). Damit wäre es unvereinbar, das Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals stets bereits dann zu vermuten, wenn ein einzelner Gläubiger im Zusammenhang mit einer Sanierung auf eine Forderung ganz oder teilweise verzichtet.“*
- Insolvenz-, Restrukturierungsplan und IDW S 6 hat i.d.R. **Indizwirkung**.

1. Steuerfreie Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 7b GewStG)

2) Rechtsfolgen

1) Steuerfreiheit (vgl. § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG)

2) Ausübung steuerlicher Ansatzwahlrechte (§ 3a Abs. 1 Satz 2 f. EStG)

- Im Sanierungs- und Folgejahr sind **Bewertungswahlrechte gewinnmindernd auszuüben**, z.B.: **Ansatz des niedrigeren Teilwerts**, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Regelbeispiel)
- Weitere Beispiele (z.T. umstritten): Bildung von Ausgleichsposten gem. § 4g EStG, Ertragsverteilung gem. § 5 Abs. 7 EStG, Vorratsbewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, Sofort- und Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG, Ausübung von Wahlrechten bzgl. AfA-Methode, Wahlrechte gem. §§ 7a ff. EStG; Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5, Abs. 6 EStG
- **Ziel: Begrenzung der Steuerbefreiung „auf das erforderliche Maß“**
- Umstr.: Begrenzung auf die Höhe des Sanierungsertrags? (m.E. gute Argumente für eine teleologische Reduktion des § 3a Abs. 1 S. 2 f. EStG)

3) Untergang von Verlustpotential des Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG)

- Sinn und Zweck: Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen verhindern
- Zweischnittige Vorgehensweise:
 - Sanierungsertrag um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 3c Abs. 4 EStG kürzen
 - Abzug Steuererminderungspositionen gem. § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 EStG

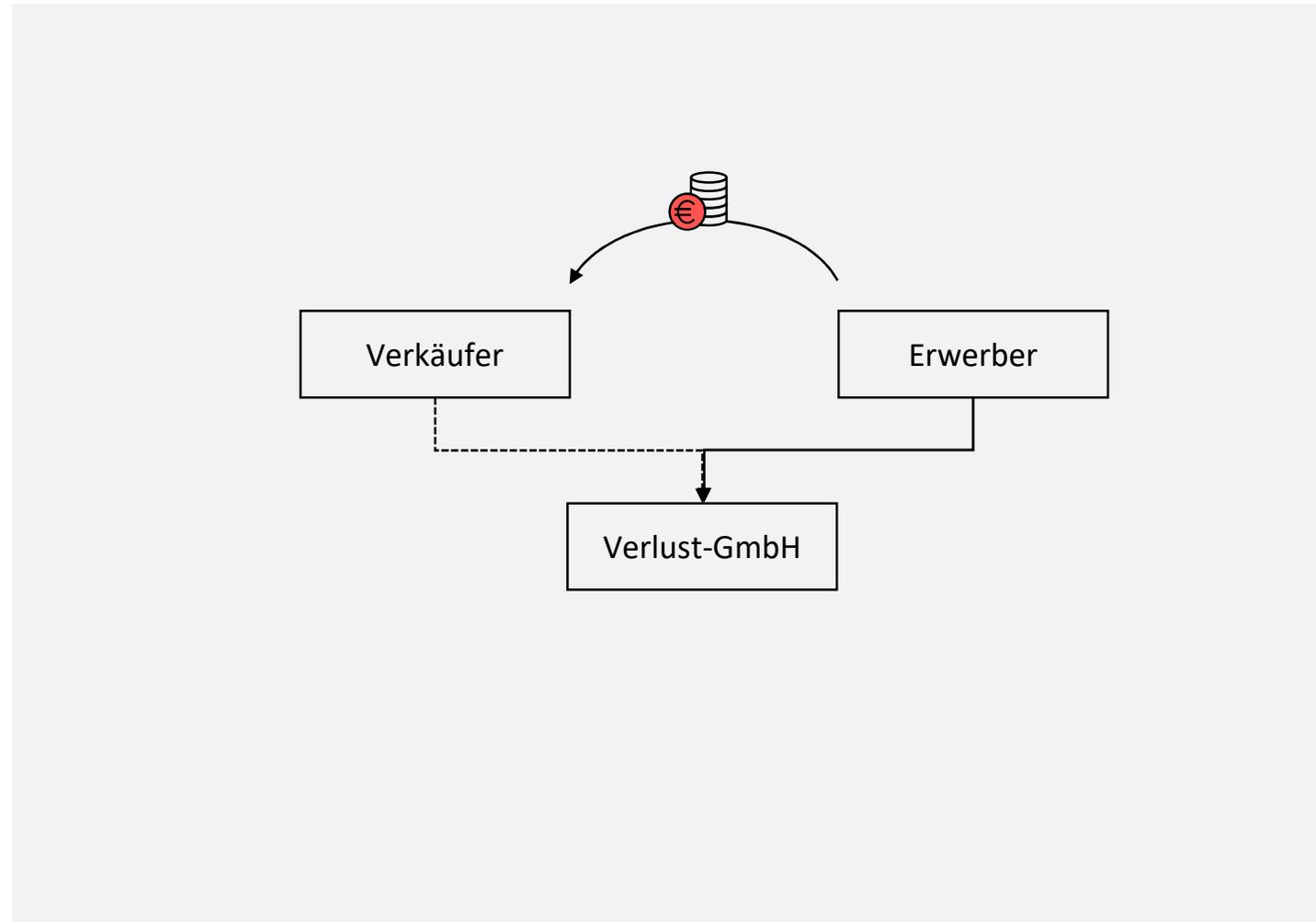
4) Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben/„Sanierungskosten“ (§ 3c Abs. 4 EStG)

- Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen



2. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

- Relevanz steuerlicher Verluste als „Preisbestandteil“
- **Schädlicher Beteiligungserwerb** (vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)*
 - wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 Prozent** des gezeichneten Kapitals [...] an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden und bei vergleichbarem Sachverhalt (einschl. Kapitalerhöhungen);
 - **gehen nicht genutzte Verluste vollständig unter.**



* Vgl. das beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 19/17 (Vorlagebeschl. FG Hamburg, Az. 2 K 245/17) anhängige Verfahren | lfd. Nr. 17 der geplanten Entscheidungen für 2025 (Stand: 18.5.2025).

2. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

- Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft ist unbeachtlich (vgl. § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG).
- Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die **Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen** und zugleich die **wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten** (§ 8c Abs. 1a Satz 2 KStG).
- Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt nach § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG voraus, dass
 1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt,
 2. die maßgebende Lohnsumme nicht unterschritten wird, oder
 3. der Körperschaft innerhalb von 12 Monaten nach dem Beteiligungserwerb **durch Einlagen Betriebsvermögen zugeführt werden** i.H.v. mindestens 25 % des Aktivvermögens (lt. StB des vorangehenden Wj.) im Falle eines 100 %igen Anteilserwerbs (vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3 KStG).
- Vgl. zur Auslegung von § 8c Abs. 1a KStG **jüngst BMF-Schreiben-Entwurf v. 24.3.2025** (abrufbar auf der Homepage des BMF; Verbändeanhörung abgelaufen am 5.5.2025), z.T. „angelehnt“ an OFD NRW v. 20.12.2018, S 2745 a-2015/0011-St 135, juris (zuletzt aktualisiert am 22.5.2020).
- **Wechselwirkungen mit „steuerfreiem Sanierungsertrag“**: Laufender Verlust und Verlustvortrag wird durch Sanierungsertrag gemindert.

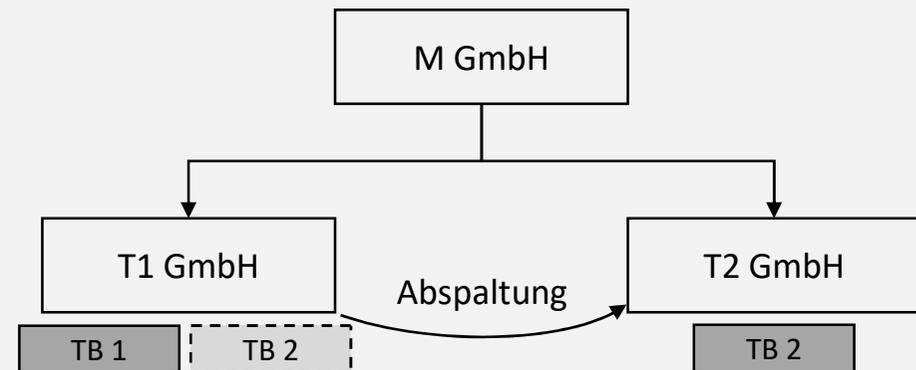


I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG (Beispiel Seitwärtsabspaltung)

Übertragung des Teilbetriebs der T1 GmbH (sog. qualifizierte Sachgesamtheit) gegen Gewährung neuer Anteile an dem aufnehmenden Rechtsträger (T2 GmbH) zugunsten des Anteilsinhabers (M GmbH) des übertragenden Rechtsträgers (vgl. § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG).

Grundlegende Voraussetzung für (ertragsteuerneutrale) Buchwertfortführung nach § 15 Abs. 1 UmwStG: sog. **doppeltes (Nur-)Teilbetriebs-erfordernis** (vgl. auch Rz. 15.01 Satz 2 UmwSt-Erlass 2025: Stärkung des sog. „Ausschließlichkeitsgebots“).

Steuerliche Anschaffungskosten der Anteile an der T1 GmbH werden anteilig auf die neuen Anteile an der T2 GmbH abgespalten.



I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

1. Steuerlicher Teilbetrieb | Einführung

Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG ist gem. Rz. 15.02 Sätze 1 und 3 UmwSt-Erlass 2025 die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die *in organisatorischer Hinsicht* einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen, vgl. Artikel 2 Buchstabe j **Fusionsrichtlinie** (FRL) (sog. „**europäischer Teilbetriebsbegriff**“). Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs sind nach Maßgabe der einschlägigen Rechtsprechung unter Zugrundelegung der funktionalen Betrachtungsweise aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers zu beurteilen (EuGH vom 15.1.2002, C-43/00, EuGHE I S. 379; BFH vom 7.4.2010, R 96/08, BStBl 2011 II S. 467).

Für das Vorliegen eines Teilbetriebs kommt es (nur) auf die **Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag** an (vgl. Rz. 15.03 i.V.m. Rz. 02.14 UmwSt-Erlass 2025).

- Die im UmwSt-Erlass-Entwurf i.d.F. vom 11.10.2023 vorgesehene Ergänzung der Rz. 02.14 durch das Wort „*auch*“ ist weggefallen (insofern: **keine „Zwei-Zeitpunkte-Betrachtung“**; vgl. dazu etwa *Witfeld/Wedel*, DStR 2024, 201).

Es ist derzeit in der Rspr. nicht geklärt, **welche Bedeutung die konkrete Organisationsstruktur im Unternehmen** für die „Zuordnung“ der Wirtschaftsgüter zu einem „Teilbetrieb“ hat (vgl. auch FG Nürnberg v. 12.9.2023, 1 K 985/22, DStR 2024, 2456, 2461 f., Rev. nach Abgabe des Verfahrens an den X. Senat: BFH X R 33/23).

- Richtigerweise muss die Zuordnung von WG zu einem Teilbetrieb ihrer organisatorischen Zugehörigkeit folgen (vgl. etwa *Hageböke/Witfeld*, DK 2023, 385, 390 f.; *Schumacher*, FR 2025, 113, 115; *Liedgens*, DStR 2024, 2456, 2461 f.; **a.A. Stimpel**, GmbHR 2025, 344, 346, Rz. 10 und 11: Zuordnung beurteilt sich nach der „*konkreten Nutzung*“ eines WG).

I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

1. Steuerlicher Teilbetrieb | Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Zu einem Teilbetrieb gehören **zwei Gruppen von Wirtschaftsgütern**, namentlich

- alle *funktional* wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie
- alle übrigen diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter.

Beide Gruppen von Wirtschaftsgütern **müssen übertragen werden**. Die Begründung wirtschaftlichen Eigentums, bspw. durch Vereinbarungstreuhand (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), ist ausreichend (Rz. 15.07 Satz 1 f. UmwSt-Erlass 2025).

Sog. „Spaltungshindernis“: Wird eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben genutzt, liegen die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung nicht vor (Rz. 15.08 Satz 1 UmwSt-Erlass 2025).

Ein nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbares Wirtschaftsgut, das von mehreren Teilbetrieben genutzt und nicht aufgeteilt wird, ist einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen, in dem es überwiegend genutzt wird (sog. „**Dominanzprinzip**“, vgl. **neue Rz. 15.08 Satz 4 UmwSt-Erlass 2025** – zuvor zT schon Verwaltungspraxis).

Sog. „**neutrales Vermögen**“ kann jedem der (*echten*) Teilbetriebe zugeordnet werden. Die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter kann bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses erfolgen (Rz. 15.09 Satz 1 f. UmwSt-Erlass 2025).

- Einem *fiktiven* Teilbetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG) können nur die Wirtschaftsgüter einschließlich der Schulden zugeordnet werden, die in *unmittelbarem* wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Beteiligung oder dem Mitunternehmeranteil stehen (Rz. 15.11 UmwSt-Erlass 2025).

Bei der Übertragung eines Teils eines MU-Anteils ist **nur funktional wesentliches** SBV anteilig „im selben Verhältnis“ zu übertragen (klarstellende **Ergänzung in Rz. 15.04 Satz 2 UmwSt-Erlass 2025**).



I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Einführung zur Neuregelung (Überblick) (1/2)

Grundlegende Neuregelung von
§ 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 7 UmwStG durch
Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024

- „Rechtsprechungsbrechende“ Reaktion des Gesetzgebers auf **BFH v. 11.8.2021**, I R 39/18, BStBl. II 2024, 536, zu § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG 2006 („einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung“).
- **Erstmalige Anwendung** auf Spaltungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung **ins Handelsregister nach dem 14.7.2023** (Veröffentlichung des Referentenentwurfs) erfolgt (vgl. § 27 Abs. 19 UmwStG; m.E. verfassungsrechtlich kritisch).

§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 7 UmwStG:

[...] ²§ 11 Abs. 2 ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen oder vorbereitet wird. ³**Als außenstehende Personen gelten Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren.** ⁴In den Fällen der Vorbereitung einer Veräußerung kommt Satz 2 nur zur Anwendung, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag eine Veräußerung mindestens eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an außenstehende Personen erfolgt; die Veräußerung des Anteils gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung. ⁵**Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an außenstehende Personen veräußert, ist unwiderlegbar zu vermuten, dass durch die Spaltung eine Veräußerung im Sinne des Satzes 2 vorbereitet wurde.** ⁶Sind an der übertragenden Körperschaft außenstehende Personen beteiligt, gilt die Spaltung nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen im Sinne des Satzes 2, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt. ⁷**Verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs gelten nicht als außenstehende Personen im Sinne dieses Absatzes; eine Veräußerung eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft im Sinne des Satzes 2 gilt auch die mittelbare Veräußerung dieses Anteils durch ein verbundenes Unternehmen.**

I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Einführung zur Neuregelung (Überblick) 2/3)

Verletzung der **fünfjährigen Sperrfrist** nach dem steuerlichen Übertragungstichtag in den folgenden Fällen:

- **Veräußerung durch Spaltung**
- **Vorbereitung einer Veräußerung**, falls danach eine **Veräußerung mindestens eines Anteils** an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaften an außenstehende Personen erfolgt.
 - Das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Spaltung bereits eine konkrete Veräußerungsabsicht besteht oder zumindest eine Veräußerung nicht nur hypothetisch in Betracht gezogen wird (**neue Rz. 15.25a Satz 1 UmwSt-Erlass 2025**).
 - **Vorbereitungshandlungen** (z.B. Letter of Intent, Memorandum of Understanding) implizieren das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht, sind jedoch keine Bedingung für die Erfüllung des Merkmals „Vorbereitung einer Veräußerung“ (**neue Rz. 15.25a Satz 4 UmwSt-Erlass 2025**).
- **Unwiderlegbare Vermutung einer Vorbereitung**, wenn **Anteile im Wert von > 20 %** des gW der übertragenden Körperschaft von einer an der Spaltung beteiligten Körperschaften **veräußert werden**. Die Quote ist auf den steuerlichen Übertragungstichtag zu ermitteln (klarstellende **Ergänzung in Rz. 15.29 Satz 1 UmwSt-Erlass 2025**).

I. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Einführung zur Neuregelung (Überblick) (3/2025)

Erstmalige gesetzliche **Definition der „außenstehenden Person“** in

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG:

- Personen, die nicht ununterbrochen **fünf Jahre vor der Spaltung** an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. Entscheidend für die Berechnung der Vorbehaltensfrist ist die zivilrechtliche Wirksamkeit der Spaltung (vgl. **neue Rz. 15.26a UmwSt-Erlass 2025**)

Die Veräußerung/Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Absatz 2 HGB ist grundsätzlich unschädlich (**§ 15 Abs. 2 Satz 7 erster Halbsatz UmwStG**; sog. „Konzernklausel“).

Zur „Konzernklausel“ vgl. RegE v. 2.10.2023, BT-Drs. 20/8628, 144 (Hervorh. nur hier):

*„[...] Nach Satz 7 erster Halbsatz gelten verbundene Unternehmen i. S. des § 271 Absatz 2 HGB zu Zwecken des § 15 Absatz 2 UmwStG nicht als außenstehende Personen. Konzerninterne Umstrukturierungen (einschließlich dem sog. „**Umhängen**“ von **Beteiligungen im Konzern**) im Zusammenhang mit der Spaltung oder im Anschluss daran stellen damit grundsätzlich kein schädliches Ereignis i. S. des § 15 Absatz 2 UmwStG dar.*

*[...] Die **Regelung in Satz 7 entspricht im Ergebnis der bisherigen Rechtslage**, nach der rein **konzerninterne Umstrukturierungen** ebenso wie eine Anteilsveräußerung innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises grundsätzlich keine schädliche Veräußerung i. S. des § 15 Absatz 2 Satz 4 UmwStG darstellen, wenn im Anschluss an diesen Vorgang keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet (vgl. **BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 1314, Rn. 15.26**).“*

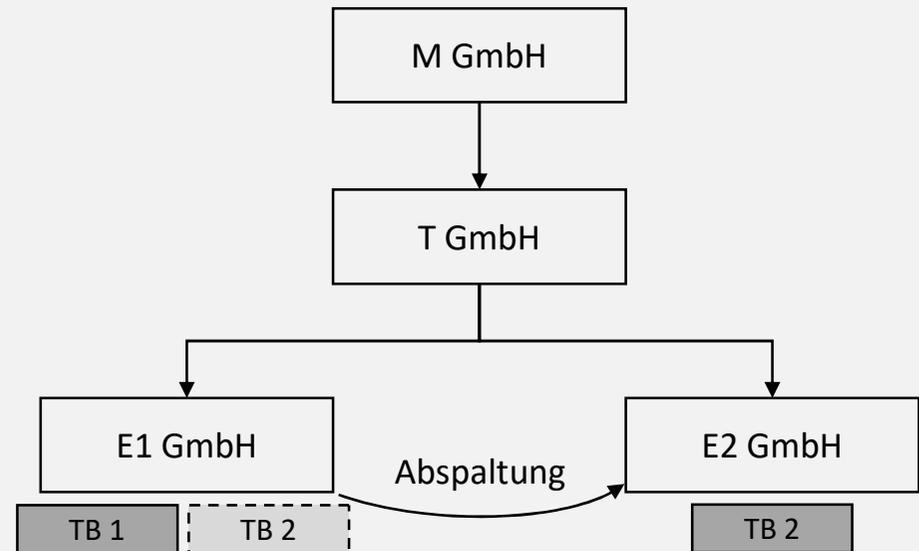
1. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | (Un)Schädliche Veräußerungen („Grundfall“)

Ergänzte Rz. 15.24 UmwSt-Erlass 2025:

- Eine **schädliche Veräußerung** i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist jede Übertragung gegen Entgelt. Hierzu gehören insbesondere auch **(Folge-)Umwandlungen** und Einbringungen; z.B. Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung, Formwechsel.
- Die Veräußerung von Anteilen an der Muttergesellschaft ist dagegen grundsätzlich **unschädlich**.

Eigenes Beispiel



Übertragung von Rz. 15.24 UmwSt-Erlass 2025 auf das Beispiel:

- Die Umwandlung der E1 GmbH, der E2 GmbH und der T GmbH sowie die Veräußerung von Anteilen an der E1 GmbH und der E2 GmbH qualifizieren **grundsätzlich als schädliche Veräußerungen** i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG, **soweit die Konzernklausel nicht greift**.
- Nach Rz. 15.24 Satz 4 UmwSt-Erlass 2025 ist die **Veräußerung der Anteile an der T GmbH durch die M GmbH** für die Nachspaltungsveräußerungssperre **unschädlich**.

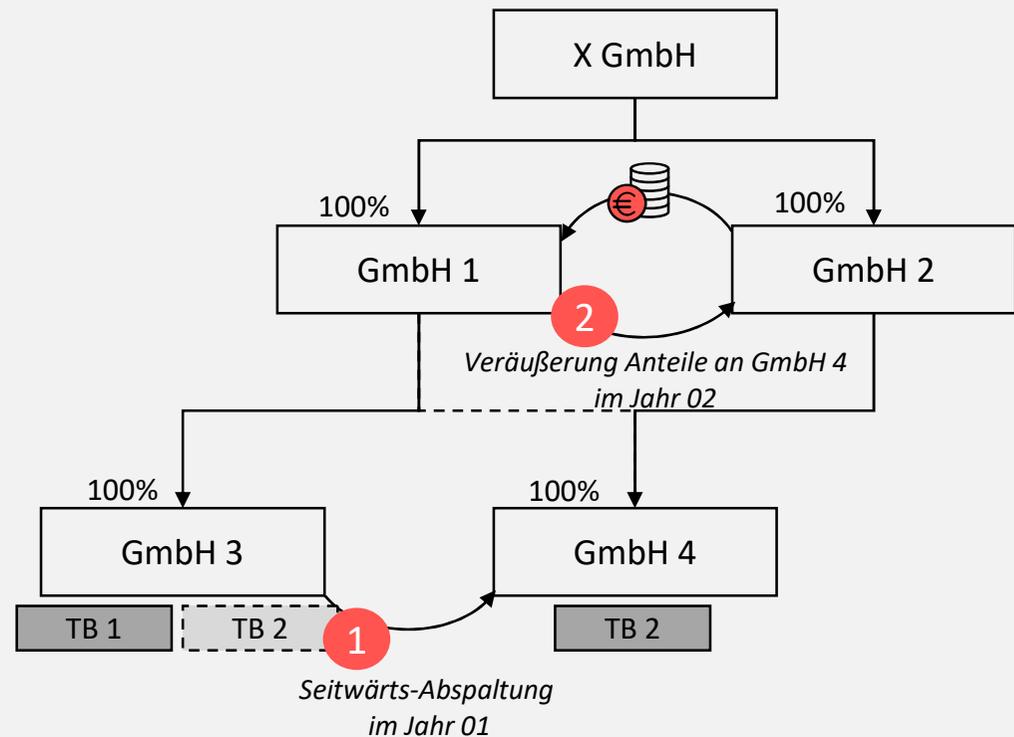
1. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Konzernklausel (1/4)

Neue Rz. 15.35a Satz 1 UmwSt-Erlass 2025: § 15 Abs. 2 Satz 7 zweiter Halbsatz UmwStG sieht vor, dass (auch) eine **mittelbare Veräußerung** einer maßgeblichen Beteiligung (20 %-Quote) am übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger durch ein verbundenes Unternehmen, das **zuvor die Ausnahmeregelung nach § 15 Abs. 2 Satz 7 erster Halbsatz UmwStG in Anspruch genommen hat**, schädlich ist.

Bedeutet das im **Umkehrschluss**, dass mittelbare Anteilsveräußerungen, die nicht unter den „Sonderfall“ des § 15 Abs. 2 Satz 7 zweiter Halbsatz UmwStG fallen, nach aktueller VerwA unschädlich sind?

Ausgangsfall in Rz. 15.35a



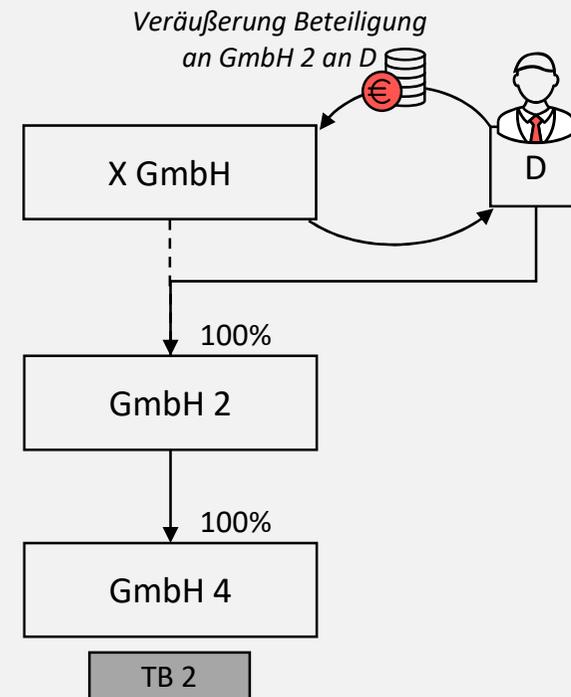
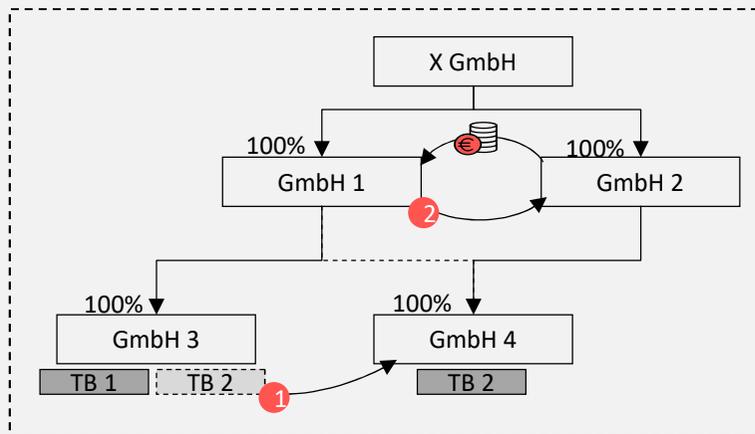
Lösung des Ausgangsfalls:

- Die Veräußerung der Beteiligung an der GmbH 4 durch die GmbH 1 an die GmbH 2 ist **unschädlich**, da **keine Veräußerung an einen außenstehenden Dritten** erfolgt.

1. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Konzernklausel (2/4)

Fortsetzung des Ausgangsfalls in Rz. 15.35a UmwSt-Erlass 2025 | Variante a)



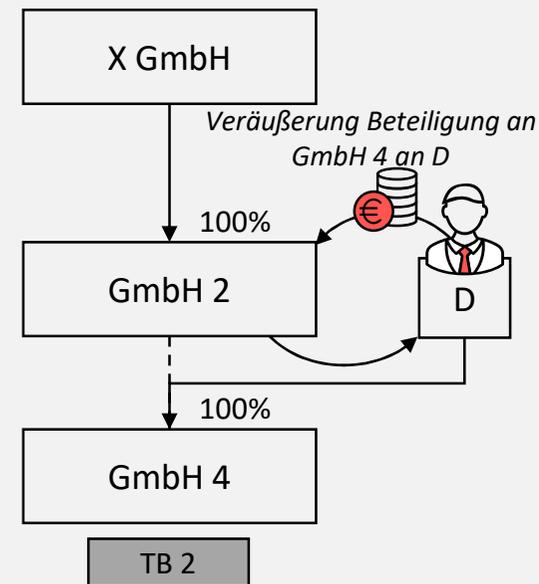
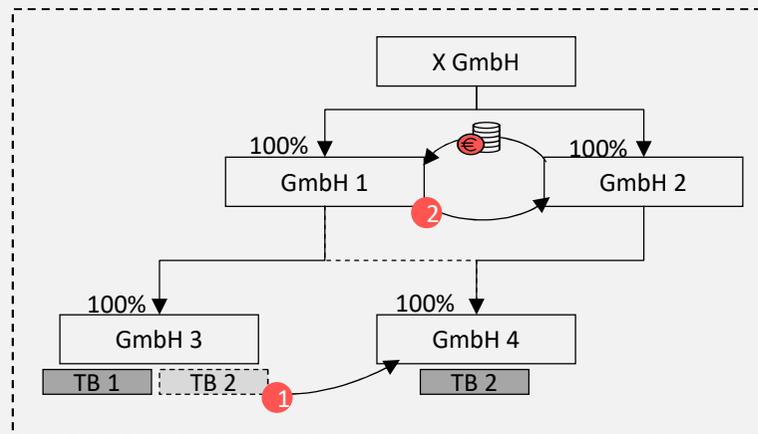
Lösung der Variante a) zum Ausgangsfall:

- Die anschließende Veräußerung der Beteiligung an der GmbH 2 durch die X GmbH an D ist ebenfalls **unschädlich** (keine Veräußerung einer Beteiligung einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft).
- Eine Sperrfristverletzung scheidet aus, **da die X GmbH zuvor nicht als verbundenes Unternehmen eine Beteiligung erworben hat**, auf die die Ausn nach § 15 Absatz 2 Satz 7 erster Halbsatz UmwStG Anwendung gefunden hat.

1. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Konzernklausel (3/4)

Fortsetzung des Ausgangsfalls in Rz. 15.35a UmwSt-Erlass 2025 | Variante b)



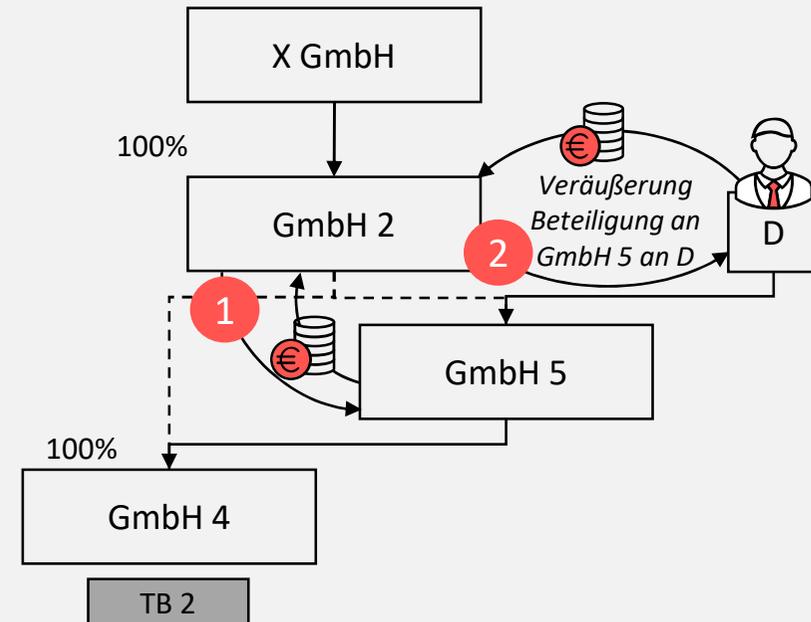
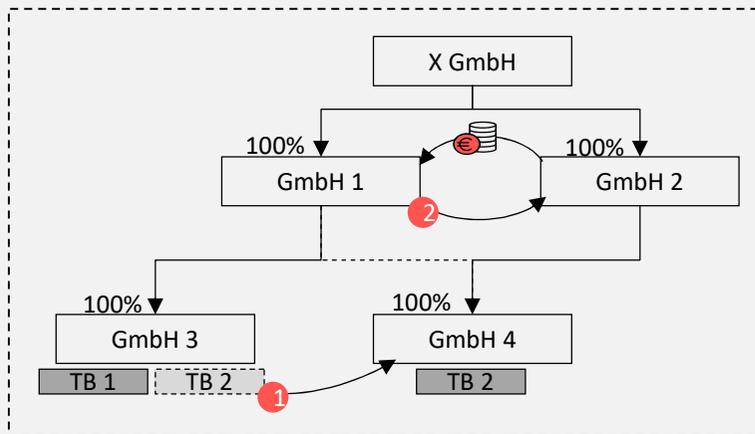
Lösung der Variante b) zum Ausgangsfall:

•Die anschließende Veräußerung der Beteiligung an der der GmbH 4 durch die GmbH 2 ist **schädlich** nach § 15 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 5 UmwStG. D
Voraussetzung des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG für die Anwendung des § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ist **unmittelbar** erfüllt.

1. UmwSt-Erlass 2025 | Spaltung von KapG

2. Nachspaltungsveräußerungssperre | Konzernklausel (4/4)

Fortsetzung des Ausgangsfalls in Rz. 15.35a UmwSt-Erlass 2025 | Variante c)



Lösung der Variante c) zum Ausgangsfall:

- Die anschließende **Veräußerung der Beteiligung an der GmbH 4** durch die GmbH 2 an die GmbH 5 in **Schritt 1** ist ebenfalls **unschädlich** (keine Veräußerung an einen außenstehenden Dritten).
- Die anschließende **Veräußerung der Beteiligung an der GmbH 5** durch die GmbH 2 in **Schritt 2** ist **schädlich** nach § 15 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Satz 7 **zweiter Halbsatz UmwStG**. Denn die GmbH 2 ist verbundenes Unternehmen i.S.d. § 15 Absatz 2 Satz 7 erster Halbsatz UmwStG, da die Beteiligung an der GmbH 5 (s. Ausgangsfall) an die GmbH 2 als verbundenes Unternehmen nach § 15 Absatz 2 Satz 7 erster Halbsatz UmwStG unschädlich veräußert wurde. Da die **mittelbare Veräußerung** der (**durch die GmbH 5 vermittelten**) Beteiligung an der GmbH 4 **schädlich**.

Kontakt



Dr. Alexander Witfeld

Rechtsanwalt, Steuerberater
assoziiierter Partner

09 211 61822-158

alexander.witfeld@fgs.de

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

—

Anmerkungen oder Rückfragen jederzeit gerne.

Disclaimer: Diese Präsentation ist ein allgemeiner und auszugsweiser Überblick, qualifiziert also nicht als umfassende Darstellung der Rechtslage. Sie ist keine rechtliche oder steuerrechtliche Stellungnahme und ersetzt keine Beratung im Einzelfall. Insbesondere ist diese Präsentation weder dafür vorgesehen noch geeignet, als Grundlage für Entscheidungen zu dienen. Außerdem ist sie allein für die hiesige Verwendung erstellt und im Zusammenhang mit dem Vortrag zu sehen. Es gilt das gesprochene Wort. Jede Haftung ist ausgeschlossen.

Unsere Standorte

Berlin

Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Bonn

Fritz-Schäffer-Straße 1
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Düsseldorf

Benrather Straße 31
40213 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-100
duesseldorf@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

Hamburg

Hohe Bleichen 12
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

München

Brienner Straße 9
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

Stuttgart

Paulinenstraße 41
70178 Stuttgart
T +49 711/69 94 6-0
F +49 711/69 94 6-100
stuttgart@fgs.de

FlickGocke
Schaumburg