

## **BFH: Kein pauschales Betriebsausgaben-Abzugsverbot bei Aufwärtsverschmelzung im Organschaftsfall**

Aktuell: Änderung der Rechtslage durch das JStG2019 (mehr siehe unter Anmerkungen)

---

Wird eine Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen, die ihrerseits Organgesellschaft einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft mit einer Kapitalgesellschaft als Organträgerin ist, ist auf den Verschmelzungsgewinn weder auf der Ebene der Muttergesellschaft noch auf der Ebene der Organträgerin das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 KStG anzuwenden (entgegen sog. Umwandlungssteuererlass).

### **Sachverhalt**

Die Kapitalgesellschaften A, B, C und D waren Gesellschaften eines Konzerns, in dem die A-AG (Klägerin) die Obergesellschaft darstellte und die Gesellschaften B, C und D (alles GmbHs) jeweils mit Mehrheitsbeteiligungen nachgeschaltet waren. Die D hing dem entsprechend unter der C als abschließendes Glied der Beteiligungskette. Zwischen den Gesellschaften bestanden mehrere Körperschaftsteuerliche Organschaften: zwischen A und B; zwischen B und C sowie eine mittelbare Organschaft zwischen B und D. In 2007 wurde die D steuerlich rückwirkend zum 31.12.2006 auf die C verschmolzen. Den Übernahmegewinn beließ das Finanzamt zwar nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG steuerfrei, setzte jedoch auf der Ebene der A-AG 5 % des Übernahmegewinns nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben an. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

### **Entscheidung**

Der BFH kommt ebenso wie schon das FG zu dem Ergebnis, dass nicht 5 % des steuerfreien Übertragungsgewinns als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG zu berücksichtigen sind.

### Geltung des § 8b KStG bei Verschmelzung

Gem. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG bleibt ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, bei der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz. Das Übertragungsergebnis ist daher bei der Einkommensermittlung der aufnehmenden Körperschaft außerbilanziell zu neutralisieren. Nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn i.S. des Satzes 1 dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht. Damit wird auf der Ebene der aufnehmenden Körperschaft grundsätzlich auch die Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG angeordnet, dem zufolge 5% des jeweiligen Übertragungsgewinns als nichtabziehbare Betriebsausgaben gelten.

### Isolierte Betrachtung ohne Organschaftsfall

Bei isolierter Anwendung dieser Bestimmungen auf den Streitfall ohne das Vorliegen einer Organschaft wäre dem Ergebnis der C-GmbH ein Betrag in Höhe von 5 % des Übertragungsgewinns als nichtabziehbare Betriebsausgabe hinzuzurechnen.

### Bruttomethode bei Vorliegen einer Organschaft

§ 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG versagt die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft. Gem. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG kommt das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG stattdessen auf der Ebene des Organträgers zur Anwendung, wenn das dem Organträger zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft Gewinne i.S.d. § 8b KStG enthält (sog. Bruttomethode).

### Meinung in Literatur und Finanzverwaltung zur Anwendung der Bruttomethode bei Aufwärtsverschmelzung

Die Anwendung der Bruttomethode auch hinsichtlich eines Übertragungsgewinns aus einer

Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft ist in der Literatur umstritten. Ein Teil der Literatur lehnt die Anwendung der Bruttomethode ab, weil der Übertragungsgewinn gem. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG bereits bei der aufnehmenden Organgesellschaft außer Ansatz bleibt und daher in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft nicht „enthalten“ ist. Nach dieser Auffassung kommt es im Hinblick auf den Übertragungsgewinn weder auf der Ebene der übernehmenden Organgesellschaft noch auf der Ebene des Organträgers zur Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG.

Die Finanzverwaltung (Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011, Rz 12.07) und Teile der Literatur halten demgegenüber § 15 S. 1 Nr. 2 KStG auch in dieser Konstellation für einschlägig und kommen daher zu einer Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG auf der Ebene des Organträgers. Eine weitere in der Literatur vertretene Auffassung hält zwar die Bruttomethode ebenfalls für nicht anwendbar, zieht daraus jedoch den Schluss, dass über die Steuerfreiheit des Übernahmegewinns und die Frage der nicht abziehbaren Betriebsausgaben endgültig auf der Ebene der Organgesellschaft zu entscheiden sei. Danach wäre § 8b Abs. 3 S. 1 KStG bei der Ermittlung des der Organträgerin B zuzurechnenden Einkommens der C anzuwenden und würde mittelbar zu einer Einkommensminderung auf der Ebene der Klägerin führen.

#### Vorrang des § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG vor dem § 8b KStG

Nach Auffassung des BFH lässt sich aus den bestehenden gesetzlichen Regelungen nur das Ergebnis der erstgenannten Auffassung ableiten. Somit kommt auf den Übertragungsgewinn aus der Verschmelzung der D-GmbH die Bestimmung des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG weder auf der Ebene der C-GmbH noch auf derjenigen der B-GmbH oder der A-AG zur Anwendung.

Die Gesetzessystematik sieht zwar durch die Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots gemäß § 8b Abs. 3 KStG über den § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG eine Einschränkung der Steuerfreistellung des Übertragungsgewinns vor. Die Steuerfreistellung wird jedoch nicht vom § 8b Abs. 2 KStG sondern vom § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG gewährt. Die Anwendung der Bruttomethode auf den Übernahmegewinn würde es mithin erfordern, dass § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG die Anwendung des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG auf die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft explizit ausschliesse, was indessen nicht der Fall ist.

#### **Betroffene Normen**

§ 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG, § 12 Abs. 2 S. 1, 2 UmwStG, § 8b Abs. 2 KStG, § 8b Abs. 3 KStG, § 15 S. 1 Nr. 2 KStG

Streitjahr 2006

#### **Anmerkung**

JStG 2019

Auf die hier dargestellte Entscheidung des BFH hat der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 17.12.2019 (JStG 2019, siehe [Deloitte Tax-News](#)) reagiert. Die Ergänzungen in § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 und 2 KStG zielen darauf ab, dass in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen ein Übertragungsgewinn oder -verlust nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG enthalten bleibt und die Regelungen des § 12 Abs. 2 UmwStG nicht bereits bei der Organgesellschaft, sondern erst auf Ebene des Organträgers angewendet werden (sog. Bruttomethode). Auf diese Weise wird erreicht, dass die Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft mit der Aufwärtsverschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist, steuerlich gleichbehandelt wird. Die Neuregelung ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Ausfertigungsdatum des JStG 2019 erfolgt ist.

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht Münster, Urteil vom 19.11.2015, 9 K 3400/13 K, F, EFG 2016, S. 594

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 26.09.2018, [I R 16/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [14.05.2020](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

#### **Weitere Fundstellen**

BMF, Schreiben vom 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass), IV C2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 14.01.2009, [I R 47/08](#), BStBl. II 2011, S. 131

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.