

BFH: Zurechnung eines aufspaltungsbedingten Übertragungsgewinns zur Organträgerin

Aktuell: BMF-Schreiben vom 11.08.2023, mehr siehe unter Anmerkungen

Ein durch die Aufspaltung der Organgesellschaft anfallender Übertragungsgewinn ist Teil des der Organträgerin nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnenden Einkommens (entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. Org. 27).

Sachverhalt

Die A-GmbH betrieb mehrere Einzelhandelsfilialen. Alleingesellschafterin der A-GmbH war die B-GmbH. Zwischen der A-GmbH und der B-GmbH bestand ein körperschaftsteuerliches sowie gewerbsteuerliches Organschaftsverhältnis, ebenso wie zwischen der B-GmbH und der Konzernobergesellschaft.

Im Jahr 2009 wurde die A-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2008 auf mehrere Nachfolge-GmbHs durch Abspaltung zur Übernahme aufgespalten. Alleingesellschafterin aller Nachfolge-GmbHs war die B-GmbH. Im Anschluss an die Aufspaltung wurden die Anteile an den Nachfolge-GmbHs überwiegend an selbstständige Einzelhändler des C-Verbunds veräußert. Die veräußerten GmbHs verkörperten insgesamt weniger als 20% des ursprünglichen Vermögens der übertragenden A-GmbH.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass im Hinblick auf die anschließende Veräußerung eines maßgeblichen Teils der Gesellschaftsanteile an den Nachfolge-GmbHs eine Buchwertfortführung der Aufspaltung nicht möglich sei (vgl. § 15 Abs. 2 S. 3 i. V. m. S. 2 UmwStG) und ermittelte einen (gewerbsteuerrechtlichen) Übertragungsgewinn. Steuersubjekt des zu versteuernden Übertragungsgewinns seien die Nachfolge-GmbHs der Organgesellschaft (A-GmbH) als Gesamtschuldner. Das FG verneinte dagegen die Entstehung eines Übertragungsgewinns. Im Übrigen sei ein Übertragungsgewinn nicht von den Nachfolge-GmbHs, sondern von der Organträgerin zu versteuern.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Ergebnis, dass ein durch die Aufspaltung ggf. anfallender Übertragungsgewinn nicht von den Rechtsnachfolgern der A-GmbH als Gesamtschuldner, sondern von der Konzernobergesellschaft als Organträgerin zu versteuern wäre.

Auffassung der Finanzverwaltung

Im Umwandlungssteuererlass (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Org. 27 S. 1) vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass bei Verschmelzung oder Aufspaltung ein steuerlicher Übertragungsgewinn von der Organgesellschaft selbst zu versteuern ist.

In dem vorangegangenen BMF-Schreiben vom 25.03.1998 berief sich die Finanzverwaltung hinsichtlich der Abführungsverpflichtung für den Übertragungsgewinn durch Verweis auf Abschnitt 56 Abs. 1 S. 2 KStR 1995 auf eine entsprechende Anwendung des BFH-Urteils vom 18.10.1967 (I 262/63), wonach die Organgesellschaft bei ihrer Auflösung einen Liquidationsgewinn selbst zu versteuern habe, weil sie keine Erwerbstätigkeit mehr ausübe.

Besteuerung des Übertragungsgewinns bei dem Organträger

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entscheidet der BFH, dass ein durch die Aufspaltung der Organgesellschaft ggf. angefallener Übertragungsgewinn Teil des der Organträgerin nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnenden Einkommens sei. Hiermit schließt sich der BFH der überwiegend vertretenen Meinung in der Literatur an. Der umwandlungssteuerrechtliche Übertragungsgewinn entstehe gerade nicht nach einer Zweckänderung der Gesellschaft in eine Abwicklungsgesellschaft. Es komme allein darauf an, dass ein Übertragungsergebnis handelsrechtlich abzuführen sei. Dies sei nach Verschmelzung oder Aufspaltung der Fall, weil der Übertragungsgewinn in dem Zeitpunkt entstehe, in dem der Gewinnabführungsvertrag letztmalig abgerechnet werde.

Liquidation der Organgesellschaft nicht mit Aufspaltung der Organgesellschaft vergleichbar

Darüber hinaus führt der BFH aus, dass die vorliegende Aufspaltung nicht mit einer Liquidation der Organgesellschaft gleichgesetzt werden könne und deshalb das von der Finanzverwaltung herangezogene BFH-Urteil vom 18.10.1967 (I 262/63) nicht auf den Streitfall übertragbar sei. In der Entscheidung hatte der BFH den dortigen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) dahin ausgelegt, dass die Verpflichtung der Organgesellschaft zur Gewinnabführung infolge der Auflösung der Organgesellschaft ende, weil der EAV nur auf die Abführung des Gewinns einer Erwerbsgesellschaft gerichtet sei.

Nach dem BFH ist die Umwandlung der Organgesellschaft ihrer Liquidation schon deshalb nicht rechtlich und/oder wirtschaftlich vergleichbar, weil es bei der übertragenden Umwandlung gerade nicht zu der angesprochenen Zweckänderung von einer Erwerbs- in eine Abwicklungsgesellschaft kommt, sondern vielmehr das Vermögen der Organgesellschaft ohne Abwicklung im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Da die Auflösung des übertragenden Rechtsträgers auch erst zeitgleich mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers erfolgt, kann das Übertragungsergebnis nicht nach Zweckänderung der Organgesellschaft in eine Abwicklungsgesellschaft anfallen.

Unerheblich ist, dass die Buchwerte auf Ebene der Organgesellschaft aufgestockt wurden bzw. vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nicht verrechnet werden können

Laut BFH steht der oben dargestellten Auslegung auch die von der Finanzverwaltung vorgetragene systematische Argumentation nicht entgegen, dass der Übertragungsgewinn in der Person desjenigen versteuert werden müsse, bei dem auch die Aufstockung der Buchwerte erfolge. Das folgt nach dem BFH schon daraus, dass es für eine außerhalb der Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG erfolgende gesonderte Behandlung des Übertragungsgewinns keine positive Rechtsgrundlage gebe. Gleiches gelte für den Hinweis, die hier favorisierte Auslegung könne ggf. dazu führen, dass vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft endgültig untergingen. Dies sei schon deshalb nicht überzeugend, weil die Umwandlung auch zu einem Wert oberhalb des Buchwertes und bis zum gemeinen Wert vorgenommen werden könne, um so bei der Organgesellschaft bestehende vororganschaftliche Verluste zu nutzen.

Anmerkungen

BMF-Schreiben vom 10.02.2023

Der BFH führt im oben besprochenen Urteil in Randnummer 25 aus, dass eine Umwandlung auch zu einem Wert oberhalb des Buchwerts und bis zum gemeinen Wert vorgenommen werden könnte, um so bei der Organgesellschaft bestehende vororganschaftliche Verluste zu nutzen. Hierzu stellt das BMF nun abweichend Folgendes fest: „Eine Verrechnung vororganschaftlicher Verluste ist entgegen den Ausführungen in Randnummer 25 des Urteils nur unter den Voraussetzungen des § 15 S. 1 Nr. 1 KStG zulässig. Hiernach wird ein Verlustabzug nach § 10d EStG bei der Organgesellschaft untersagt. Während des Bestehens der Organschaft können laufende Verluste der Organgesellschaft nicht zu einem Verlustvortrag auf Ebene der Organgesellschaft führen. Ebenso können vorvertragliche Verluste der Organgesellschaft nicht auf den Organträger übertragen werden und somit in den Organkreis einfließen.“

BFH-Urteil vom 11.08.2021, I R 39/18

Im o.g. Urteil hat der BFH die Frage, ob § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich gegenüber dessen Satz 4 hat, offen gelassen. Mit Urteil vom 11.08.2021 (I R 39/18) hat der BFH diese Frage allerdings geklärt. Nach dem BFH hat § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG keinen eigenständigen, von Satz 4 losgelösten Anwendungsbereich. Sätze 3 und 4 des § 15 Abs. 2 UmwStG bilden vielmehr eine einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung. Folglich sind Veräußerungen von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft unterhalb der 20%-Grenze oder nach Ablauf der Fünfjahresfrist für die Buchwertfortführung bei Abspaltungen unschädlich (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Betroffene Normen

§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG; § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG a.F.

Streitjahr 2008

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 31.05.2018, 9 K 9143/16

Fundstellen

BMF, Schreiben vom 10.02.2023, [IV C 2 - S 2770/19/10006 :008](#)

BFH, Urteil vom 11.08.2021, [I R 27/18](#), BStBl II 2023, S. 195

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.08.2021, I R 39/18, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, S. 1314

BMF, Schreiben vom 25.03.1998, BStBl. I 1998, S. 268

BFH, Urteil vom 18.10.1967, I 262/63, BStBl. II 1968, S. 105

Finanzbehörde Hamburg, Erlass vom 13.04.2015, DStR 2015, S. 1871

BMF, Schreiben vom 18.12.2013, IV C 2 - S 1978-b/0-01, 2013/1090738 (nicht zur Veröffentlichung im BStBl. bestimmtes Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder)

www.deloitte-tax-news.de

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.