

Urteil vom 09. Januar 2013, I R 24/12

Steuerfreies Übernahmeergebnis bei sog. Abwärtsabspaltungen und Seitwärtsabspaltungen - Kein tatbestandliches Erfordernis eines tatsächlichen Beteiligungsbesitzes - Nichtabziehbarkeit von Transaktionskosten als Betriebsausgaben

BFH I. Senat

UmwStG § 12 Abs 1 S 1, UmwStG § 12 Abs 2 S 1, UmwStG § 12 Abs 2 S 2, UmwStG § 15 Abs 1 S 1, AEUmwStG 2006 Tziff 12.05, UmwG § 123 Abs 2 Nr 1, UmwG § 124, UmwG §§ 124ff, KStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1 S 7

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 15. Februar 2012, Az: 8 K 8236/09

Leitsätze

Ein Übernahmeergebnis i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 auf den steuerlichen Übertragungstichtag ist nicht nur im Fall der sog. Aufwärtsabspaltung, sondern auch in den Fällen der sog. Abwärtsabspaltung oder Seitwärtsabspaltung zu ermitteln, in welchen die übernehmende Körperschaft zuvor nicht an der übertragenden Körperschaft beteiligt war. Dementsprechend sind Kosten des Vermögensübergangs auch in jenen Fällen nicht als Betriebsausgaben abziehbar (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 12.05 f.).

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, auf welche eine andere GmbH, die MW-GmbH, aufgrund Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. April 2007 im Wege der Abspaltung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 2 Nr. 1, §§ 124 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG 2006) einen Teilbetrieb "N" übertragen hatte. Dieser Teilbetrieb war im März 2006, dem Streitjahr, --ebenso wie ein zweiter Teilbetrieb "S"-- durch Aufteilung des Gesamtunternehmens von den beiden je hälftig an der MW-GmbH beteiligten Gesellschaftern DN und AS rückwirkend zum 1. Januar 2006 begründet worden. Als Ausgleich für die Übertragung des Teilbetriebs hatte die Klägerin ihrem Gesellschafter DN einen Geschäftsanteil zum Nennwert von 5.000 € gewährt. Als Spaltungstichtag war der 31. Dezember des Streitjahres vereinbart worden. Die Klägerin führte die auf sie übergegangenen Teile des Vermögens der MW-GmbH mit den Buchwerten fort.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beurteilte den Vorgang ebenso wie die Klägerin nach Maßgabe von § 15 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2006) als Abspaltung, der infolge des vereinbarten Spaltungstichtags dem Streitjahr zuzuordnen sei. Er verminderte auf dieser Basis das auf den Teilbetrieb "N" entfallende Eigenkapital in Höhe von 789.289,76 € um den Nennwert des für die Übertragung gewährten Geschäftsanteils; der danach in Höhe von 784.289,76 € errechnete Übernahmegewinn wurde nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 als steuerfrei behandelt und dementsprechend außerbilanziell korrigiert, das allerdings lediglich um 748.206,71 €, weil die auf den Teilbetrieb "N" entfallenen spaltungsbedingten Kosten von 79.118,59 € unter Berücksichtigung eines --im einzelnen unstrittigen-- Anpassungsbetrags in Höhe von 43.035,54 € unberücksichtigt blieben; diese Kosten seien als laufende Betriebsausgaben wirtschaftlich durch den Übernahmevorgang veranlasst und deswegen nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 nicht abzugsfähig.
- 3** Die Klage gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg gab ihr durch Urteil vom 16. Februar 2012 8 K 8236/09 statt.
- 4** Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 6 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren mit Blick auf Tz. 12.05 seines Schreibens vom 11. November 2011 (BStBl I 2011, 1314) --dem sog. Umwandlungssteuer-Erlass-- und der dort vertretenen, vom FG abweichenden Rechtspraxis beigetreten und hat sich in der Sache dem FA angeschlossen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung. Die Vorinstanz hat zu Unrecht angenommen, die bei der Klägerin angefallenen Transaktionskosten seien im Streitjahr als Betriebsausgaben abziehbar, weil auf die Einbringung des Teilbetriebs "N" gegen Gewährung von Kapitalanteilen an der Klägerin allgemeine Einlagegrundsätze Anwendung fänden. Vielmehr schließt § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 und der danach zu berechnende Übernahmegewinn den Betriebsausgabenabzug aus.
- 8 1. Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 hat die übernehmende Körperschaft im Falle einer Verschmelzung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert i.S. des § 11 UmwStG 2006 zu übernehmen. Dabei bleibt ein Gewinn oder ein Verlust nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang außer Betracht. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) anzuwenden, soweit der Gewinn i.S. des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.
- 9 Diese Vorschriften sind auch auf die Fälle, dass Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften übergeht, anzuwenden; § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 bestimmt, dass die §§ 11 bis 13 UmwStG 2006 (vorbehaltlich im Streitfall nicht einschlägiger Ausnahmen) für jene Fälle entsprechend gelten. Das ist zugleich die Situation im Streitfall, in welchem nach den tatrichterlichen Feststellungen auf die Klägerin der zuvor durch Aufteilung entstandene Teilbetrieb "N" im Wege der Abspaltung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 2 Nr. 1, §§ 124 ff. UmwG 2006 mit (Rück-)Wirkung zum 31. Dezember 2006 übertragen worden ist.
- 10 2. Ein absplattungsbedingtes Übernahmeergebnis ist sonach steuerbefreit; es bleibt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Höhe des beschriebenen Unterschieds zwischen dem Anteilsbuchwert und dem Übernahmewert der übergegangenen Wirtschaftsgüter abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang außer Ansatz. Es lässt sich vertreten, diese Rechtsfolge sei nach dem Regelungswortlaut letztlich unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft bereits vor dem umwandlungssteuerrelevanten Vorgang an der übertragenden Körperschaft beteiligt gewesen ist oder nicht. Denn eine derartige Beteiligung wird vom Gesetz nicht ausgeschlossen, aber auch nicht explizit gefordert. Dieses Regelungsverständnis entspricht der einschlägigen Verwaltungspraxis (im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 12.05 f.).
- 11 3. Es wird allerdings von der letztlich ausnahmslos vertretenen Schrifttumsauffassung angegriffen (z.B. Dötsch in Dötsch/ Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 31; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 61; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 12 Rz 43 f.; Blümich/Klingberg, EStG/ KStG/GewStG, § 12 UmwStG 2006 Rz 34 f.; Hahn in Lademann, EStG, § 12 UmwStG n.F. Rz 32; Frotscher, KStG/GewStG/UmwStG Umwandlungssteuererlass 2011, S. 291 ff.; Schießl, Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, 2012, S. 237 ff.; Ruoff in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rz 12.5 ff.; Rödder/Schmidt-Fehrenbacher, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, § 12 UmwStG UmwStE 12.05 f.; Wisniewski in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 12 Rz 37; Herfort/Viebrock in Haase/Hruschka, UmwStG, § 12 Rz 95 ff.; Rödder in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, § 12 Rz 71 ff., 78; Schaflitzl/Götz, Der Betrieb, Beilage 1/2012, S. 25, 30; unscharf, aber wohl auch Klein in Klein/Müller/Lieber, Änderung der Unternehmensform, Rz 1211 ff.): Sei mangels Beteiligung der Übernehmerin an der Übertragenden --und sei dieser auch noch so klein-- kein Buchwert der wegfallenden Anteile vorhanden, dann seien die Voraussetzungen für die Anwendung von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 nicht erfüllt und es griffen deshalb für die im Zuge der Abspaltung eingebrachten Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs die allgemeinen Einlagegrundsätze (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 7 des Einkommensteuergesetzes --EStG 2002-- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG

2002), was wiederum den unbeschränkten Abzug umwandlungsbedingter Kosten als laufende Betriebsausgaben ermögliche. Dem ist nicht beizupflichten.

- 12** a) § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 beschreibt die Voraussetzungen für das steuerliche "Außerachtlassen" lediglich abstrakt, ohne Bezug zu einem konkreten Beteiligungsverhältnis. Zwar könnte die Verwendung des bestimmten Artikels bezogen auf den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ("dem") vermuten lassen, ein solcher Buchwert müsse einen tatsächlichen Ansatzwert repräsentieren; § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 sei deswegen nur auf eine sog. Aufwärtsverschmelzung bzw. -abspaltung anwendbar, auf andere Formen der Umwandlung (sog. Abwärts- oder Seitwärtsverschmelzungen bzw. -abspaltungen) hingegen nicht. Zwingend ist eine derartige Lesart jedoch keineswegs. Gleichermaßen lässt sich die Regelungsformulierung als Beschreibung eines bloßen Rechenvorgangs verstehen, für den der Buchwert bei konkret tatsächlich fehlender Beteiligung eben mit Null zu quantifizieren ist. Dem steht nicht der Regelungszweck entgegen, wonach die Vorschrift des § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 die Besteuerung der in den Anteilen am übertragenden Rechtsträger enthaltenen stillen Reserven vermeiden soll. Das ist zwar richtig, gibt indessen keinen Grund, die Regelungsreichweite des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 auf Fälle entsprechender Beteiligungen zu verengen (so aber Schießl, ebenda unter Hinweis auf BTDrucks 12/6885, S. 21 und 7/4803, S. 29); die mit dem umwandlungssteuerrechtlichen Rahmenbedingungen verbundene Zielsetzung wird durch eine insoweit weiter gehende Regelung nicht beeinflusst.
- 13** b) Vielmehr sprechen weitere Umstände gegen das tatbestandliche Erfordernis eines tatsächlichen Beteiligungsbesitzes, um in den Vorteil der steuerlichen Freistellung nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu gelangen.
- 14** aa) § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ordnet die Anwendung von § 8b KStG 2002 an, was sich erklärtermaßen (nur) aus einem Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Körperschaft und deren Veräußerung (hier durch einen tauschähnlichen Vorgang) rechtfertigt. Ergäbe sich die Steuerfreiheit aber auch bei einem derartigen Anteilsbesitz uneingeschränkt bereits aus § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006, liefe Satz 2 der Vorschrift im Wesentlichen leer und wäre diesem Satz --abgesehen von dem Geltungsbefehl auch für die Ausnahmeregelungen in § 8b Abs. 7 bis 10 KStG 2002-- lediglich eine wiederholende und deklaratorische Bedeutung beizumessen. Dass das dem gesetzgeberischen Willen entspricht, erscheint als eher unwahrscheinlich. Dagegen spricht zum einen, dass § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 abweichend zu der Parallelvorschrift des § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 für die Fälle der Verschmelzung auf Personengesellschaften gerade keine quotenmäßige Ermittlung des Übernahmegewinns vorsieht, sondern unbegrenzt --eben "abstrakt"-- wirkt und deshalb eine 100 %ige ebenso wie eine gänzlich fehlende Beteiligung umgreift. Zum anderen und vor allem kommt der anderweitige Wille des Gesetzgebers in der entsprechenden Äußerung zu § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 in den Gesetzesmaterialien (in dem Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften in BTDrucks 16/2710, S. 41) aber auch klar zum Ausdruck: "Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt das Übernahmeergebnis wie bisher steuerlich außer Ansatz. ... Soweit die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist, entspricht der Übernahmegewinn einem Gewinn aus der Veräußerung des Anteils. Entsprechend dem Grundsatz des § 8b Abs. 3 KStG gelten fünf Prozent des Übernahmegewinns als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen." In Einklang damit heißt es in dem dazu gegebenen Bericht des Finanzausschusses (in BTDrucks 16/3369, S. 10): "Gleichlaufend mit der Regelung in § 4 Abs. 4 UmwStG mindern die Kosten des Vermögensübergangs das Übernahmeergebnis. Soweit ein Übernahmegewinn auf einen Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entfällt, wird für die steuerliche Behandlung dieses Gewinns unmittelbar an die Regelungen des § 8b KStG zu Beteiligungserträgen angeknüpft. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Übertragungsvorgang insoweit einem Veräußerungsvorgang gleichsteht. Die Regelungen zum Betriebsausgabenabzugsverbot sowie Sonderregelungen für Kreditinstitute, für Versicherungsunternehmen etc. gelten dadurch auch für diesen Teil des Übernahmegewinns." Der Gesetzgeber geht also ersichtlich und in Kontinuität zu § 12 UmwStG 1995 von einer umfassenden Regelungsreichweite der Vorschrift aus (anders --aber ohne Begründung-- Hahn in Lademann, a.a.O., § 12 UmwStG n.F. Rz 32).
- 15** bb) Schließlich bleibt in rechtssystematischer Hinsicht zu beachten, dass das Umwandlungssteuergesetz für die einbezogenen Umwandlungsvorgänge einen eigenständigen und sondergesetzlichen Rechtskreis bestimmt, der den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften abschließend vorgeht. Würde eine nicht beteiligungsangebundene --aber gleichwohl dem Umwandlungssteuergesetz unterfallende (vgl. Senatsurteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467)-- Abspaltung zur Aufnahme tatbestandlich nicht unter § 12 Abs. 2 Satz 1 (i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1) UmwStG 2006 fallen, gelangt man infolgedessen zwangsläufig zu der allgemeinen Ansatzregelung des § 12 Abs. 1 UmwStG 2006 mit der Konsequenz der entsprechenden Steuerpflicht des hiernach

zu berechnenden Abspaltungsgewinns. Einlageregeln (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 7 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002) blieben hingegen wegen der vorrangig zu beachtenden umwandlungssteuerrechtlichen Regeln unanwendbar (zum insoweit abschließenden Katalogcharakter des Umwandlungssteuergesetzes s. auch Senatsurteil vom 12. Oktober 2011 I R 33/10, BFHE 235, 388, BStBl II 2012, 445, dort in Bezug auf die "allgemeinen" Entnahmeregelungen). Das Urteil des Senats vom 4. März 1958 I 7/57 U (BFHE 67, 66, BStBl III 1958, 298) widerspricht dem nicht. Zwar wurde dort entschieden, für die steuerrechtliche Beurteilung einer Verschmelzung komme es entscheidend darauf an, ob diese auf gesellschaftsrechtlicher oder betrieblicher Grundlage erfolge; würden den Gesellschaftern der untergehenden Gesellschaft Anteile zur Verfügung gestellt, die aus einer Kapitalerhöhung stammten, sei die gesellschaftsrechtliche Ebene angesprochen, so dass der bei der Neuausgabe der Anteile für einen höheren als den Nennbetrag erzielte sog. Agio-Gewinn als eine Einlage zu behandeln sei. Zu jener Zeit gab es aber auch noch keine spezielleren umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen, so dass sich die Frage eines abschließenden Anwendungsvorrangs auch nicht stellen konnte.

- 16** 4. Folge dieses Rechtsverständnisses ist, dass nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 ein --wegen der steuerlichen Rückwirkung (vgl. § 2 Abs. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 und § 11 Abs. 1 UmwStG 2006) bei der Klägerin im Streitjahr entstandenes-- steuerfreies Übernahmeergebnis unter Einbeziehung der abspaltungsbedingten Transaktionskosten zu errechnen ist, und die Kosten deshalb nicht als laufende Betriebsausgaben mindernd berücksichtigt werden können. Beides gilt nach § 19 Abs. 1 UmwStG 2006 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Da die Vorinstanz abweichend entschieden hat, ist ihr Urteil aufzuheben und ist die Klage abzuweisen.
- 17** 5. Der Senat entscheidet ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch Urteil. Zwar hat das dem Verfahren beigetretene BMF nicht gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Dessen bedarf es aber auch nicht, wenn --wie vorliegend-- Kläger und Beklagter als die ursprünglichen Verfahrensbeteiligten sich entsprechend erklärt haben (vgl. m.w.N. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Oktober 2005 V R 64/00, BFHE 212, 132, BStBl II 2006, 212; vom 11. November 2010 VI R 17/09, BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969). Von der danach bestehenden Möglichkeit, ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, macht der Senat Gebrauch, nicht zuletzt deswegen, weil er mit der vom FA und damit auch vom BMF verfochtenen Rechtsmeinung übereinstimmt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de