

Urteil vom 11. August 2021, I R 27/18

Aufspaltungsbedingter Übertragungsgewinn ist Organträgerin zuzurechnen

ECLI:DE:BFH:2021:U.110821.IR27.18.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1, UmwG § 17 Abs 2, UmwG § 125 S 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, AEUmwStG 2006 Tziff Org.27 S 1, KStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 30. Mai 2018, Az: 9 K 9143/16

Leitsätze

Ein durch die Aufspaltung der Organgesellschaft ggf. angefallener Übertragungsgewinn ist Teil des der Organträgerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommens (entgegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.27 Satz 1).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 31.05.2018 - 9 K 9143/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die A-GmbH betrieb im Jahr 2008 (Streitjahr) in X und Z insgesamt ... Einzelhandelsstandorte. Alleingesellschafterin der A-GmbH war die B-GmbH. Konzernobergesellschaft war die Beigeladene, eine GmbH. Zwischen der B-GmbH und der A-GmbH bestand im Streitjahr sowohl ein körperschaftsteuerrechtliches als auch ein gewerbesteuerrechtliches Organschaftsverhältnis, wie ebenfalls auch zwischen der B-GmbH und der Beigeladenen.
- 2 Die A-GmbH erzielte im Streitjahr einen Umsatz in Höhe von rund ... € und ein positives Betriebsergebnis in Höhe von rund ... €, welches in Höhe von rund ... € aufgrund des bestehenden Organschaftsverhältnisses an die B-GmbH abgeführt wurde.
- 3 Im "Lagebericht" als weiteren Anhang zum Jahresabschluss zum 31.12.2008 (erstellt im Februar 2009) heißt es u.a.:
"Zum 01. Januar 2009 soll das Vermögen der A-GmbH filialspezifisch auf die bereits in 2008 gegründeten ... GmbH, zuzüglich einer GmbH für die Verwaltung, nach den Regelungen des Umwandlungsgesetzes im Wege der Aufspaltung übertragen werden. ... Wesentlicher Schwerpunkt wird in 2009 der Beginn der Überführung der meisten "A"-Filialen an selbständige Einzelhändler (Privatisierung) sein. Diese Privatisierungsoffensive wird in den folgenden Jahren fortgesetzt. ... Wir sind überzeugt, dass die vorgesehene Privatisierungsoffensive, basierend auf den umfangreichen Erfahrungen der C, einen erfolgreichen Verlauf nehmen wird. Im C-Verbund werden nicht nur die bestehenden Märkte nachhaltig im wettbewerbsintensiven ...-Einzelhandel gestärkt, sondern darüber hinaus auch weitere Ressourcen für ein weiteres Umsatz- und Flächenwachstum geschaffen."
- 4 Die A-GmbH wurde durch Vertrag vom 17.06.2009 mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2008 durch Abspaltung zur Übernahme auf ... Nachfolge-GmbH aufgespalten. Die Nr. ... dieser Nachfolge-GmbH ist die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin). Sie übernahm von der A-GmbH die sog. Zentralfunktionen des bisherigen Unternehmens. Sämtliche übernehmenden Gesellschaften und somit auch die Klägerin waren im Jahr 2008 durch

Bargründung errichtet worden. Alleingesellschafterin der ... GmbH war fortan die B-GmbH. Die Abspaltung erfolgte auf der Grundlage einer vom Finanzamt F (FA F) am 10.06.2008 erteilten verbindlichen Auskunft, dass es sich bei den ... Einzelhandelsstandorten und bei dem Zentralverwaltungsvermögen jeweils um Teilbetriebe i.S. von § 15 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) handele.

- 5 Nur wenige Tage später schloss die B-GmbH mit den meisten Nachfolge-GmbH der A-GmbH Ergebnisabführungsverträge für die Dauer von mindestens fünf Jahren ab. Die Verträge galten rückwirkend ab 01.01.2009 und beinhalteten ein Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund für den Fall der Veräußerung der Mehrheit der Anteile an der Organgesellschaft.
- 6 Am 14.07.2009 wurde die A-GmbH im Handelsregister gelöscht.
- 7 Im Anschluss an die Aufspaltung wurden --beginnend im Juli 2009-- die Gesellschaftsanteile an ... der insgesamt ... neu entstandenen GmbH ganz überwiegend an selbständige Einzelhändler des C-Verbundes veräußert; ... Nachfolge-GmbH wurden innerhalb des C-Konzerns veräußert. Die ... GmbH verkörpern insgesamt weniger als 20 v.H. des ursprünglichen Vermögens der A-GmbH.
- 8 Am 30.09.2009 reichte die zu diesem Zeitpunkt im Handelsregister bereits gelöschte A-GmbH ihre Jahressteuererklärungen für das Streitjahr beim FA F ein. Mit Schreiben an dieses vom 05.12.2011 wurde Buchwertfortführung beantragt.
- 9 Im Rahmen einer Konzernbetriebsprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, im Hinblick auf die anschließende Veräußerung eines maßgeblichen Teils der Gesellschaftsanteile an den Nachfolge-GmbH sei eine Buchwertfortführung nicht möglich. Sie ermittelte einen gewerbesteuerrechtlichen Übertragungsgewinn in Höhe von ... €. Dem lag ein von einem Fachprüfer ermittelter Unternehmenswert der A-GmbH zum Stichtag 31.12.2008 in Höhe von ... € zugrunde.
- 10 Mit Wirkung ab 23.11.2015 wurden das FA F und der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) durch Organisationsakt zusammengeführt.
- 11 Am 09.08.2016 erließ das FA gegenüber allen ... Nachfolge-GmbH der A-GmbH einen gleichlautenden Bescheid betreffend Gewerbesteuermessbetrag 2008 über ... €. Als Besteuerungsgrundlage hierfür wurde ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von (abgerundet) ... € angegeben. In den Erläuterungen zum Bescheid heißt es u.a.: "Die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner. Sämtliche Rechtsnachfolger der A-GmbH haben einen Bescheid gleichen Inhalts erhalten."
- 12 Dagegen hat die Klägerin Sprungklage zum Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg erhoben. Nach Zustimmung des FA zur Sprungklage gab das FG dieser mit Urteil vom 31.05.2018 - 9 K 9143/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1681) statt.
- 13 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Es beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 31.05.2018 - 9 K 9143/16 aufzuheben und das Verfahren zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt in der Sache die Rechtsauffassung des FA. Einen förmlichen Antrag stellt es nicht. Auch die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass ein durch die Aufspaltung der A-GmbH ggf. angefallener gewerbesteuerrechtlicher Übertragungsgewinn nicht von den Rechtsnachfolgern der A-GmbH, sondern von der Beigeladenen als (über die B-GmbH mittelbarer) Organträgerin zu versteuern wäre. Schon aus diesem Grunde kann der angefochtene Bescheid keinen Bestand haben. Darauf, ob im Streitfall überhaupt ein Übertragungsgewinn angefallen ist, was das FG mit der Begründung verneint hat, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 gegenüber

dessen Satz 4 keinen eigenständigen Anwendungsbereich habe und folglich einer Buchwertfortführung nicht entgegenstehen könne, kommt es sonach nicht an.

- 17** 1. Aufgrund des Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrages bestand im Streitjahr zwischen der A-GmbH als Organgesellschaft und der Beigeladenen als (über die B-GmbH mittelbarer) Organträgerin eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft. Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), so gilt sie gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte des Organträgers (gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Nach den Feststellungen des FG und nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten, gegen die aus Sicht des Senats nichts zu erinnern ist, lagen die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft gemäß § 14 i.V.m. § 17 KStG im Verhältnis zwischen der A-GmbH und der Beigeladenen im Streitjahr vor.
- 18** 2. Die Rechtsfrage, ob ein durch die Aufspaltung der A-GmbH ggf. angefallener Übertragungsgewinn Teil des der Beigeladenen als Organträgerin im Streitjahr zuzurechnenden Einkommens ist, weil er an diese abzuführen wäre, ist zustimmend zu beantworten (offen geblieben im Senatsurteil vom 24.01.2001 - I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455).
- 19** a) Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.27 Satz 1) und Teile der Literatur (Kessler/Weber/Aberle, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 209, 211 ff.; Neumann, Ubg 2013, 549, 557) gehen davon aus, dass bei Verschmelzung oder Aufspaltung ein steuerrechtlicher Übertragungsgewinn von der Organgesellschaft selbst zu versteuern ist. Dazu verwies die Finanzverwaltung früher (BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rz Org.19) auf Abschn. 56 Abs. 1 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995, wonach die Organgesellschaft einen Liquidationsgewinn selbst zu versteuern habe, weil sie keine Erwerbstätigkeit mehr ausübe. Außerdem wird darauf verwiesen, der Übertragungsgewinn könne als steuerliche (Rechen-)Größe nicht der Abführungsverpflichtung unterliegen (Dötsch, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 175, 178, und in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anh. 1 Rz 54) bzw. es ließen sich die Entstehung des Übertragungsgewinns und die Beendigung der Organschaft zeitlich nicht voneinander trennen, weshalb jedes beteiligte Steuersubjekt sein Einkommen selbst versteuern müsse (so Kessler/Weber/Aberle, Ubg 2008, 212).
- 20** b) Dem wird von der überwiegend vertretenen Meinung in der Literatur (Bahns/Graw, Der Betrieb --DB-- 2008, 1645, 1650 f.; Rödder, Deutsches Steuerrecht 2011, 1053, 1058; Oppen/Polatzky, GmbHR 2012, 263, 271; Heurung/Engel/Thiedemann, Der Konzern 2012, 16, 22; Suchanek, Ubg 2013, 549, 557; Rödder/Jonas/Montag in FGS/BDI [Hrsg.], Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 570; Schießl, Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, S. 435 f.; Hierstätter in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 20.76; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 501; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 4 Rz 66; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 433; Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 14 KStG Rz 724) entgegengehalten, der umwandlungssteuerrechtliche Übertragungsgewinn entstehe gerade nicht nach einer Zweckänderung der Gesellschaft in eine Abwicklungsgesellschaft. Vielmehr komme es alleine 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. Deshalb sei steuerrechtlich eine Einkommenszurechnung an den Organträger vorzunehmen. Teilweise wird sogar noch weitergehend argumentiert, die Einkommenszurechnung sei unabhängig von der handelsrechtlichen Gewinnabführung und es sei alleine entscheidend, dass ein Gewinnabführungsvertrag bestehe, der handelsrechtlich zutreffend durchgeführt werde (so etwa Käshammer/Schümmer, Ubg 2011, 244, 245 ff., m.w.N.).
- 21** c) Der Senat schließt sich der überwiegend vertretenen Literatur-Auffassung an.
- 22** aa) Die vorliegende Konstellation der Umwandlung der Organgesellschaft durch Aufspaltung kann nicht mit einer Liquidation der Organgesellschaft gleichgesetzt werden, welche Gegenstand des Senatsurteils vom 18.10.1967 - I 262/63 (BFHE 90, 370, BStBl II 1968, 105) gewesen ist. Der Senat hat in jener Entscheidung 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. Eine Aussage zum Fall der Aufspaltung der Organgesellschaft ist damit aber nicht getroffen (abweichend Neumann, Ubg 2013, 549, 557). Die Umwandlung der Organgesellschaft ist 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, 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 (Bahns/Graw, DB 2008, 1645, 1651; Heurung/Engel/Thiedemann, Der Konzern 2012, 16, 22; Schießl, a.a.O.; Hierstätter, a.a.O.; Herlinghaus, a.a.O.; Erle/Heurung, a.a.O.; Brink, a.a.O.).

- 23** bb) Der EAV endet im Fall der Aufspaltung der Organgesellschaft handelsrechtlich auch erst mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister, so dass ein handelsrechtlicher Übertragungsgewinn der Organgesellschaft aus einem über dem Buchwert liegenden Wertansatz, der allerdings nur in engen Grenzen (insbesondere in Fällen der Wertaufholung) entstehen kann, der Gewinnabführungsverpflichtung nach dem EAV unterliegt (Suchanek, Ubg 2013, 549, 557; Brink, a.a.O.). Dies folgt daraus, dass ein auf dieser Basis entstehender Gewinn spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz i.S. des § 17 Abs. 2 i.V.m. § 125 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) entsteht, für welchen die Vorschriften über die Jahresbilanz entsprechend gelten (§ 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG). Auf diesen Stichtag wird auch der EAV abgerechnet (Bahns/Graw, DB 2008, 1645, 1649, m.w.N.; Heurung/Engel/Thiedemann, Der Konzern 2012, 16, 22; Rödder/Liekenbrock, a.a.O.).
- 24** cc) Steuerrechtlich endet der EAV mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags, welcher dem Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz entspricht. Wegen fehlender entgegenstehender steuerrechtlicher Vorschriften gilt insoweit uneingeschränkt die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und ist folglich ein handelsrechtlicher Übertragungsgewinn der Organgesellschaft dem Organträger in vollem Umfang steuerrechtlich zuzurechnen (Bahns/Graw, DB 2008, 1645, 1650 f.; Suchanek, Ubg 2013, 549, 557). Nichts anderes gilt aber auch, soweit der Übertragungsgewinn --wie in der Regel-- Null beträgt, denn dies führt lediglich zu einer Abweichung der handels- und steuerbilanziellen Gewinnabführung (Brink, a.a.O.). Entscheidend ist insoweit allein, ob ein Übertragungsgewinn abzuführen ist oder abzuführen wäre (Rödder/Jonas/Montag, a.a.O.; Schießl, a.a.O.; Herlinghaus, a.a.O.).
- 25** dd) Der vorgenannten Auslegung steht auch die vom BMF 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 schon daraus, dass es für eine außerhalb der Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erfolgende gesonderte Behandlung des Übertragungsgewinns keine positive Rechtsgrundlage gibt (Schumacher in Spindler/Tipke/Rödder [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 490). Gleiches gilt für den Hinweis, die hier favorisierte Auslegung könne ggf. dazu führen, dass vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft endgültig untergingen. Dies ist schon deshalb nicht überzeugend, weil die 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.
- 26** 3. Da ein etwaiger Übertragungsgewinn nach den vorstehenden Ausführungen der Beigeladenen zuzurechnen wäre, kann der streitbefangene Bescheid, der den vom FA bejahten Übertragungsgewinn der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der A-GmbH zugewiesen hat, keinen Bestand haben. Auf die Frage, ob § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einen eigenständigen Anwendungsbereich gegenüber dessen Satz 4 hat, kommt es danach ebenso wenig an wie auf die Frage, ob das FA die Höhe des Übertragungsgewinns zutreffend ermittelt hat.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, 3 FGO; außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de