

Beschluss vom 25. September 2018, I B 11/18

Keine teleologische Reduktion des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 bei Abspaltung des operativen Geschäftsbetriebs

ECLI:DE:BFH:2018:B.250918.IB11.18.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 15 Abs 1 S 2, UmwStG 2006 § 11 Abs 2, EGRL 133/2009 Art 2 Buchst c

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. November 2017, Az: 4 K 2005/16

Leitsätze

NV: § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 ist auch dann nicht teleologisch zu reduzieren, wenn bei der Abspaltung Wirtschaftsgüter, die keine stillen Reserven enthalten, zurückbehalten werden .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10. November 2017 4 K 2005/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH, die im Wege der Abspaltung zur Neugründung ihren als "Teilbetrieb Bauoptimierung" bezeichneten operativen Geschäftsbetrieb auf eine neu gegründete GmbH übertrug. Gemäß Spaltungsvertrag wurden dabei sämtliche dem operativen Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Verträge, wirtschaftlich zuzuordnenden Verbindlichkeiten, Arbeitsverhältnisse sowie Gegenstände des Anlagevermögens übertragen. Bei der Klägerin zurück blieben lediglich Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten aus Versorgungszusagen an die Geschäftsführer, die nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten keine stillen Reserven enthielten. Die Abspaltung erfolgte mit steuerlicher Rückwirkung zum Ablauf des 30. Dezember 2010. Gesellschafter sowohl der Klägerin vor der Abspaltung als auch der neu gegründeten GmbH waren zu jeweils 50 % zunächst Herr A sowie seine Ehefrau. Im Zusammenhang mit der Abspaltung wurde eine weitere Person zu einem Drittel an der neugegründeten GmbH beteiligt.
- 2** Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die Abspaltung nicht zum Buchwert erfolgen könne, weil innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag mehr als 20 % der Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft veräußert worden seien. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens vertrat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) weitergehend die Auffassung, auch das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis (§ 15 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --UmwStG 2006--) sei nicht beachtet worden.
- 3** Die dagegen erhobene Klage wies das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 10. November 2017 4 K 2005/16 (juris) als unbegründet ab. Das FA habe die Buchwertfortführung für das abgespaltene Vermögen zu Recht abgelehnt und die zum 31. Dezember 2010 übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt. Im Streitfall stelle das zurückgebliebene Bankguthaben sowie die zurückgebliebenen Verbindlichkeiten aus den Pensionszusagen an die Geschäftsführer keinen Teilbetrieb i.S. eines organisatorisch verselbständigten Unternehmensteils dar.
- 4** Gegen die Nichtzulassung der Revision im angefochtenen FG-Urteil wehrt sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde,

welche sie auf die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) stützt.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Beschwerde ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen. Die von der Klägerin geltend gemachten Revisionszulassungsgründe liegen nicht vor.
- 6 1. Die Klägerin hat keine Rechtsfrage aufgeworfen, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 FGO zu erwarten wäre. Soweit sie wissen möchte, ob § 11 Abs. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 auch dann anzuwenden sind, wenn im Fall einer Abspaltung zwar kein Teilbetrieb bei der übertragenden Körperschaft verbleibt, diese aber ihren operativen Gesamtbetrieb auf die Übernehmerin abspaltet und lediglich nicht wesentliche und keine stillen Reserven enthaltende Wirtschaftsgüter zurückbehält, ist diese Frage nicht klärungsbedürftig, weil sich ihre Beantwortung eindeutig aus dem Gesetz ergibt (vgl. zu diesem Maßstab BFH-Beschlüsse vom 6. Mai 2004 V B 101/03, BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748; vom 8. September 2015 V B 5/15, BFH/NV 2016, 7).
- 7 a) Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 gelten die Vorschriften über Verschmelzungen (§§ 11 bis 13 UmwStG 2006) entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft u.a. durch Abspaltung auf andere Körperschaften übergeht. Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 sind insoweit die Buchwertregelungen nach § 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 UmwStG 2006 nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerin ein Teilbetrieb übertragen wird und bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. Dieser Wortlaut ist eindeutig: Das Gesetz regelt zweifelsfrei, dass die angesprochene steuerliche Vergünstigung in Form des Buchwertansatzes nur dann gewährt werden soll, wenn bei der Überträgerin ein vollwertiger Teilbetrieb zurückbleibt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist dabei unter einem Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; Senatsurteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467).
- 8 b) Anders als die Klägerin meint, ist § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 bezogen auf die im Streitfall vorliegende Konstellation (Abspaltung des operativen Betriebs bei Zurückbehaltung nicht wesentlicher und keine stillen Reserven enthaltender, aber unstrittig keinen steuerlichen Teilbetrieb darstellender Wirtschaftsgüter) keiner teleologischen Reduktion zugänglich.
- 9 aa) Die Klägerin weist selbst darauf hin, dass sich nach den Vorstellungen des nationalen Gesetzgebers durch die Neuformulierung des § 15 UmwStG 2006 im Rahmen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68, BStBl I 2007, 4) nichts daran ändern sollte, dass der Ansatz eines Wertes unter dem gemeinen Wert (weiterhin) nur unter der Voraussetzung der Übertragung und des Verbleibs eines Teilbetriebes möglich sein und also das doppelte Teilbetriebserfordernis weiterhin Bestand haben sollte (vgl. BTD Drucks 16/2710, S. 41 f.). Insoweit sollte sichergestellt werden, dass auch weiterhin einerseits die Übernehmerin einen unternehmerisch selbständigen Unternehmensteil erhält, dass aber andererseits auch der zurückbehaltene Unternehmensteil es der Überträgerin ermöglicht, ihr bisheriges unternehmerisches Engagement bezogen auf den zurückbleibenden Teil unverändert fortzuführen.
- 10 bb) Das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis entspricht Art. 2 Buchst. c der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 310, 34 --Fusionsrichtlinie--). Die --nach Art. 4 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie von den Mitgliedstaaten zum Buchwert zu ermöglichende-- Abspaltung wird in Art. 2 Buchst. c der Fusionsrichtlinie als Vorgang bestimmt, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, "einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden

Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben" und die etwaige Zuzahlung bestimmte Anforderungen erfüllen muss. Als Teilbetrieb definiert dabei Art. 2 Buchst. j der Fusionsrichtlinie die "Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen".

- 11** c) Soweit die Klägerin meint, im Zuge einer Abspaltung könne auch der operative Betrieb zum Buchwert auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden und sei die Zurückbehaltung nicht wesentlicher und keine stillen Reserven enthaltender Wirtschaftsgüter unschädlich, steht dem der eindeutige Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 und des Art. 2 Buchst. c der Fusionsrichtlinie entgegen. Sowohl der nationale als auch der Unionsgesetzgeber haben dort konkrete Voraussetzungen bestimmt, unter denen eine mit der Buchwertfortführung verbundenen steuerneutrale Übertragung von stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger ausnahmsweise zulässig sein soll.
- 12** c) Die begehrte Buchwertfortführung stellt sich insoweit als Ausnahme zu der vom Gesetzgeber grundsätzlich getroffenen Belastungsentscheidung dar, welche ihrerseits einer Rechtfertigung am Maßstab des Gleichheitssatzes bedarf (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136). Deshalb besteht auch aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten keine Verpflichtung des nationalen und des Unionsgesetzgebers, neben den vom Gesetz geregelten Umwandlungskonstellationen auch die Abspaltung eines operativen Betriebs bei Zurückbehaltung nicht wesentlicher und keine stille Reserven enthaltender (Einzel-)Wirtschaftsgüter steuerfrei zu stellen.
- 13** aa) Zwar wäre die Klägerin bei (umgekehrter) Abspaltung des Bankguthabens und der Pensionsverpflichtungen mangels stiller Reserven keiner steuerlichen Belastung ausgesetzt gewesen. Gleichwohl ist es nicht zu beanstanden, dass der nationale und der Unionsgesetzgeber für die Situation des Streitfalls typisierend davon ausgegangen sind, dass in dem zurückbleibenden Vermögen regelmäßig stille Reserven vorhanden sind.
- 14** bb) Der Gesetzgeber war deshalb befugt, die Buchwertübertragung eines Betriebs nur im Verschmelzungsfall vorzusehen und die Buchwertabspaltung im Wesentlichen den gleichen Voraussetzungen wie eine Aufspaltung und also nur für eine Körperschaft mit mindestens zwei Teilbetrieben vorzusehen. Für die Aufspaltung ergibt sich das Erfordernis mindestens zweier Teilbetriebe schon daraus, dass jede übernehmende Körperschaft mindestens einen Teilbetrieb erhalten muss (Art. 2 Buchst. b der Fusionsrichtlinie). Angesichts der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit von Auf- und Abspaltung verpflichtet weder der grundgesetzliche noch der unionsrechtliche Gleichheitssatz den Gesetzgeber dazu, für die Abspaltung geringere Anforderungen als für die Aufspaltung vorzusehen.
- 15** 2. Nichts anderes gilt, soweit die Klägerin ihre Beschwerde hilfsweise auf den Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützt hat. Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage ist nach den vorstehenden Ausführungen auch insoweit nicht klärungsbedürftig.
- 16** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 17** 4. Der Beschluss ergeht im Übrigen nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ohne weitere Begründung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de