

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/fg-hamburg-nachveraeusserungssperre-bei-abspaltung.html>

📅 06.02.2019

Unternehmensteuer

FG Hamburg: Nachveräußerungssperre bei Abspaltung

Eine Spaltung zu Buchwerten ist auch dann nicht möglich, wenn zwar die schädliche Veräußerung tatsächlich erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist erfolgt oder die 20%-Grenze nicht überschritten wird, allerdings durch die Spaltung nachweislich die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG hat demnach einen eigenständigen Anwendungsbereich, der unabhängig von § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG ist.

Sachverhalt

Die A GmbH spaltete zum 31.12.2007 eine 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auf eine in 2008 neu gegründete GmbH (eine Schwestergesellschaft der A GmbH) gegen Gewährung von Anteilen ab. Diese Abspaltung hatten die Muttergesellschaften der A GmbH mit einer Käuferin im Rahmen eines Kaufvertrags vereinbart, in dem gleichzeitig festgelegt wurde, dass die Käuferin die Anteile an der neu gegründeten GmbH von den Muttergesellschaften der A GmbH erwerben sollte. Für die Abspaltung wurde die Buchwertfortführung beantragt. Das Finanzamt versagte die beantragte Fortführung zu Buchwerten unter Hinweis auf die in § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG geregelte sog. Nachspaltungsveräußerungssperre und setzte stattdessen den gemeinen Wert an.

Entscheidung

Auch das FG sieht die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung als nicht gegeben an.

Gesetzliche Grundlagen

In § 15 Abs. 2 S. 1 bis 5 UmwStG werden Ausnahmen von einer Buchwertfortführung nach § 11 Abs. 2 UmwStG normiert. Nach § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG ist ein Ansatz der Buchwerte dann nicht zulässig, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist nach § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden.

Keine Buchwertfortführung aufgrund der Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG

Nach Auffassung des FG steht der Buchwertfortführung die Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG entgegen, da durch die Abspaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen wurden.

Dabei sei es unerheblich, ob die in § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG aufgeführten Fallkonstellationen erfüllt sind, da § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich habe. Eine Spaltung zu Buchwerten sei daher auch dann nicht möglich, wenn zwar die schädliche Veräußerung tatsächlich erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist erfolgt oder die 20%-Grenze nicht überschritten wird, allerdings durch die Spaltung nachweislich die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG betreffe insbesondere den – vorliegenden – Fall, in dem bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt worden ist, dass die geplante Veräußerung abgewickelt werden soll.

Das FG zielt hierbei auf die subjektive Absicht der Gesellschafter ab, durch die Spaltung eine Möglichkeit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile herbeizuführen. Diese subjektive Absicht muss zu irgendeinem Zeitpunkt in dem Zeitraum von der Planung und Vorbereitung der Spaltung bis zur Anmeldung der Spaltung zum Handelsregister gegeben sein.

Eigenständiger Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG

Nach Ansicht des FG hat § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich.

Der Zweck der Regelung von § 15 Abs. 2 UmwStG insgesamt ist die Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung der Buchwertfortführung. Eine steuerneutrale Spaltung und anschließende Veräußerung der Anteile soll hierdurch verhindert werden. Ob durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen oder hiermit andere Ziele verfolgt werden, lässt sich nur anhand objektiver Umstände im Wege des Rückschlusses ermitteln. Mit der Regelung in § 15 Abs. 3 S. 4 UmwStG 1995 wollte der Gesetzgeber eine Abgrenzung vornehmen, die an einfach zu ermittelnde und objektive Umstände anknüpft, ohne dass im Einzelfall nachgeprüft werden muss, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 S. 3 UmwStG 1995 tatsächlich vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2005, I R 62/04).

Die Regelung in § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG sei vor diesem Hintergrund jedoch nicht abschließend in der Weise zu verstehen, dass nur in diesen Fällen ein Missbrauchsfall bestehen kann und nur dann die Buchwertfortführung zu versagen ist. In anderen Fällen des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG ist im Einzelfall zu prüfen, ob durch die Abspaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden, so das FG.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG

Streitjahr 2007

Anmerkungen

Abweichende Auffassung des FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 31.05.2018

Die auch im Schrifttum umstrittene Rechtsfrage, ob § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG einen eigenen Anwendungsbereich hat, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Sie war in jüngster Zeit aber Gegenstand eines weiteren finanzgerichtlichen Verfahrens. Das FG Berlin-Brandenburg kommt mit Urteil vom 31.05.2018 (9 K 9143/16, anhängig beim BFH: I R 27/18) abweichend von der Auffassung des FG Hamburg zu dem Ergebnis, dass die Regelung des Satzes 3 des § 15 Abs. 2 UmwStG nur dann zur Anwendung gelangt, wenn die in Satz 4 beschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind. Es widerspräche dem gesetzgeberischen Willen, in den Fällen, in denen – wie im dort zu entscheidenden Fall – die 20%-Grenze des Satzes 4 nicht überschritten werde, eine allgemeine Missbrauchsprüfung vorzunehmen.

Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung misst § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG – ebenso wie das FG Hamburg – eine eigenständige Bedeutung zu. Zwar trifft der UmwSt-Erlass aus 2011 keine ausdrückliche Aussage zum Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG. Das BMF bittet aber im Schreiben vom 18.12.2013 sicherzustellen, dass § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG eigenständig von § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG geprüft und angewandt wird. Auch die Finanzbehörde Hamburg gibt im Erlass vom 13.04.2015 eine entsprechende Anweisung aus.

Fundstelle

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 18.09.2018, [6 K 77/16](#), BFH-anhängig: I R 39/18

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 03.08.2005, I R 62/04, BStBl. II 2006, S. 391

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 31.05.2018, 9 K 9143/16, BFH-anhängig: I R 27/18

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, UmwSt-Erlass, BStBl. I 2011, S. 1314, Tz. 15.27

BMF, Schreiben vom 18.12.2013, IV C 2 - S 1978-b/0-01, 2013/1090738

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

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.