

FG Rheinland-Pfalz: Steuerliche Behandlung umwandlungsbedingter Mehrabführungen

Geht das Vermögen einer anderen Gesellschaft durch Umwandlung auf eine Organgesellschaft über und setzt die übernehmende Organgesellschaft das auf sie übergehende Vermögen in der Steuerbilanz mit den Buchwerten, handelsrechtlich jedoch mit den Verkehrswerten an, stellt die sich daraus ergebende Mehrabführung eine sog. organschaftliche Mehrabführung im Sinne des § 14 Abs. 4 S. 1 KStG dar. In solchen Fällen liegt keine sog. vororganschaftliche Mehrabführung im Sinne des § 14 Abs. 3 S. 1 KStG vor, da eine solche ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben muss. Eine sog. außerorganschaftliche Verursachung fällt nicht in den Anwendungsbereich von § 14 Abs. 3 S. 1 KStG (entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. Org. 33).

Sachverhalt

Eine börsennotierte SE hielt sämtliche Geschäftsanteile an der C-GmbH (im Folgenden: C). Zwischen der SE als herrschender Gesellschaft und der C wurde mit Wirkung zum Wirtschaftsjahr 2007 ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Die C war ihrerseits alleinige Gesellschafterin einer GmbH (im Folgenden: T1) und einer AG (im Folgenden: T2). Zwischen der C und deren beiden Tochtergesellschaften T1 und T2 bestanden keine Gewinnabführungsverträge. Im Verlauf des Streitjahres 2008 wurden die T1 und die T2 auf die C verschmolzen.

Während die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der C gem. § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG mit den Buchwerten angesetzt wurden, aktivierte die C diese in ihrer Handelsbilanz nach § 24 UmwG mit den Verkehrswerten. Die sich aus der Bewertungsdifferenz ergebende Mehrabführung behandelte die SE als organschaftliche Mehrabführung im Sinne von § 14 Abs. 4 KStG.

Das Finanzamt gelangte hingegen unter Hinweis auf den Umwandlungssteuererlass (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. Org. 33) zu der Ansicht, dass es sich bei den entstandenen Mehrabführungen um außer- bzw. vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen im Sinne von § 14 Abs. 3 S. 1 KStG handele, die als Gewinnausschüttungen an die SE zu behandeln seien.

Entscheidung

Das FG kommt zu dem Schluss, dass die aus der Bewertungsdifferenz entstandene Mehrabführung eine organschaftliche Mehrabführung im Sinne von § 14 Abs. 4 S. 1 KStG darstellt.

Gesetzliche Grundlagen

Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (sog. vororganschaftliche Mehrabführungen), gelten nach § 14 Abs. 3 S. 1 und 3 KStG als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft. Sog. vororganschaftliche Minderabführungen sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (vgl. § 14 Abs. 3 S. 2 KStG).

Für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben (sog. organschaftliche Mehrabführungen), ist hingegen gem. § 14 Abs. 4 S. 1 KStG in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht.

Begriff der „Mehrabführung“ in § 14 Abs. 3 S. 1 KStG und in § 14 Abs. 4 S. 1 KStG

Gemäß § 14 Abs. 4 S. 6 KStG liegt eine Mehrabführung im Sinne des Satzes 1 insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte (handelsrechtliche) Gewinn den Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft übersteigt und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Begriff „Mehrabführung“ in § 14 Abs. 3 S. 1 KStG und in § 14 Abs. 4 S. 1 KStG inhaltlich deckungsgleich verwendet wird (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 27.11.2013, I R 36/13).

Keine vororganschaftliche Verursachung in zeitlicher Hinsicht

Eine vororganschaftliche Mehrabführung liegt nach Auffassung des FG vor, wenn die Mehrabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. Vororganschaftlich sei dabei die Zeit, die mit Beginn des ersten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft endet, für das das Organschaftsverhältnis erstmals gilt. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ursache der Mehrabführung sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das Ereignis eintritt, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und der Vermögensmehrung in der Steuerbilanz beruht. Im Streitfall beruhe die Mehrabführung auf der unterschiedlichen Bewertung der im Zuge der Verschmelzung auf die C übergegangenen Wirtschaftsgüter. Die Verschmelzungen und die Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 24 UmwG sind dabei in 2008 erfolgt; das Organschaftsverhältnis zwischen der C und der SE besteht hingegen bereits seit 2007. Insofern liegt jedenfalls keine in zeitlicher Hinsicht vororganschaftlich verursachte Mehrabführung vor, so das FG.

Abkehr von der Verwaltungsauffassung im Umwandlungssteuererlass

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ allerdings nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen sein und dementsprechend auch eine sog. außerorganschaftliche Verursachung in den Anwendungsbereich von § 14 Abs. 3 S. 1 KStG fallen. So sei § 14 Abs. 3 S. 1 KStG auch auf eine Mehrabführung anzuwenden, die sich – wie im Streitfall – daraus ergebe, dass das Vermögen einer anderen Gesellschaft durch Umwandlung oder Einbringung auf eine Organgesellschaft übergehe und die übernehmende Organgesellschaft das auf sie übergehende Vermögen in der Steuerbilanz mit den Buchwerten, handelsrechtlich jedoch mit den Verkehrswerten ansetze (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. Org.33).

Das FG vermag sich dieser Sichtweise mit der ganz überwiegenden Literaturlauffassung jedoch nicht anzuschließen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsansicht sei weder durch den Wortlaut des § 14 Abs. 3 S. 1 KStG gedeckt noch mit dem Sinn und Zweck sowie der Entstehungsgeschichte der Norm vereinbar. So verwendet der Gesetzeswortlaut des § 14 Abs. 3 S. 1 KStG die Begriffe „Zeit“ und „vororganschaftlich“ und bringe damit unmissverständlich zum Ausdruck, dass nur solche Mehrabführungen „vororganschaftlich“ seien, deren Ursache (zeitlich) bereits vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses gelegt wurde. Schließlich liege auch keine Regelungslücke vor, die im Wege richterlicher Rechtsfortbildung zu schließen wäre.

Betroffene Normen

§ 14 Abs. 3 S. 1 KStG, § 14 Abs. 4 S. 1 KStG

Streitjahr 2008

Anmerkungen

Hintergrund: Unterschiedliche Behandlung von organschaftlichen und vororganschaftlichen Mehrabführungen:

In der Praxis ist die Qualifikation einer Mehrabführung als „vororganschaftlich“ bzw. als „organschaftlich“ aufgrund ihrer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von großer Bedeutung:

- Eine sog. „vororganschaftliche“ Mehrabführung stellt eine Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger dar, die grundsätzlich gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegt. Nach § 44 Abs. 7 S. 1 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer in diesen Fällen in dem Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft, spätestens aber acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft und ist an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag an das für die Organgesellschaft zuständige Finanzamt abzuführen. Die von der Organgesellschaft abgeführte und angemeldete Kapitalertragsteuer kann vom

Organträger auf seine Steuerschuld angerechnet werden.

- Sofern kein Fall einer Einlagenrückgewähr (Verwendung des steuerlichen Einlagekontos) vorliegt, führt eine sog. „vororganschaftliche“ Mehrabführung — auf Ebene des Organträgers in Form einer Kapitalgesellschaft zu einer Erhöhung des Einkommens um 5% des Betrags der „vororganschaftlichen“ Mehrabführung (vgl. § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG).

Eine sog. „organschaftliche“ Mehrabführung unterliegt hingegen nicht der Kapitalertragsteuer und erhöht das Einkommen des Organträgers nicht. Für eine sog. „organschaftliche“ Mehrabführung ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein aktiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht (vgl. § 14 Abs. 4 S. 1 KStG). Aufgrund einer außerbilanziellen Korrektur dieser Einbuchung ergibt sich auf Ebene des Organträgers jedoch kein Einkommenseffekt (vgl. R 14.8 Abs. 2 KStR).

Einordnung der Entscheidung:

Das o.g. Urteil stellt soweit ersichtlich die erste finanzgerichtliche Entscheidung dar, die sich seit Einführung von § 14 Abs. 3 und Abs. 4 KStG dezidiert mit der Abgrenzung von organschaftlichen und vororganschaftlichen Mehrabführungen befasst und zu der (äußerst umstrittenen) Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. Org. 33 Stellung nimmt. Der BFH erhält nun im Revisionsverfahren Gelegenheit, zu dieser Thematik erstmals höchstrichterlich Stellung zu nehmen.

Fundstelle

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.09.2019, [1 K 1418/18](#), BFH-anhängig: I R 51/19

Weitere Fundstellen

BFH, Vorlagebeschluss vom 27.11.2013, I R 36/13, BStBl II 2014, S. 651, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass), IV C2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314

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.