# Urteil vom 21. Februar 2022, I R 51/19

**§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen**

ECLI:DE:BFH:2022:U.210222.IR51.19.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 3 S 1, KStG § 14 Abs 4, AEUmwStG 2006 Tziff Org.33, KStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 10. September 2019, Az: 1 K 1418/18

## Leitsätze

Das Tatbestandsmerkmal "vororganschaftlich" in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG ist nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen; außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit sind nicht erfasst (entgegen Rz Org.33 des sog. Umwandlungssteuererlasses 2011, BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314).

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 10.09.2019 - 1 K 1418/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine börsennotierte Societas Europaea (SE) mit Sitz im Inland. Sie hält sämtliche Geschäftsanteile an der GmbH 1. Zwischen der Klägerin als herrschender Gesellschaft und der GmbH 1 wurde mit Wirkung zum Wirtschaftsjahr 2007 ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Im Jahr 2008 (Streitjahr) erwirtschaftete die GmbH 1 einen von der Klägerin auszugleichenden Jahresfehlbetrag in Höhe von ... €.

2 Die GmbH 1 war ihrerseits alleinige Gesellschafterin der GmbH 2 und der ... AG (AG). Zwischen der GmbH 1 und ihren beiden Tochtergesellschaften bestanden keine Gewinnabführungsverträge.

3 Mit notariellem Vertrag vom 28.08.2008 wurde die GmbH 2 zum 01.03.2008 auf die GmbH 1 verschmolzen. Der Verschmelzung lag die auf den 29.02.2008 erstellte Handelsbilanz der GmbH 2 zugrunde. Außerdem wurde die AG mit notariellem Vertrag vom 23.12.2008 zum 01.10.2008 auf die GmbH 1 verschmolzen. Der Verschmelzung lag die auf den 30.09.2008 erstellte Handelsbilanz der AG zugrunde.

4 Sowohl die GmbH 2 als auch die AG beantragten, die bei der Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer steuerlichen Schlussbilanz gemäß § 11 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) mit dem Buchwert anzusetzen.

5 Die GmbH 1 als übernehmende Körperschaft aktivierte die von der GmbH 2 und der AG auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2008 unter Aufdeckung der stillen Reserven. Nach Vornahme der Abschreibung verblieben folgende Ansätze:

GmbH 2

Software ... €

| | |
|---|---|
| Kundenstamm | ... € |
| Marke | ... € |
| Firmenwert | ... € |
| Summe | ... € |

| | |
|---|---|
| AG | |
| Software | ... € |
| Kundenstamm | ... € |
| Marke | ... € |
| Firmenwert | ... € |
| Summe | ... € |

6 In der Steuerbilanz der GmbH 1 zum 31.12.2008 wurden die betreffenden Wirtschaftsgüter hingegen gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 jeweils mit 0 € angesetzt.

7 Die sich aus der Differenz zwischen dem handelsbilanziellen und dem steuerbilanziellen Ansatz ergebende Mehrabführung in Höhe von insgesamt ... € behandelte die Klägerin als organschaftlich i.S. von § 14 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) und bildete in ihrer Steuerbilanz einen besonderen passiven Ausgleichsposten in gleicher Höhe (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG). Bei der GmbH 1 wurde das Einlagekonto entsprechend gemindert (§ 27 Abs. 6 KStG).

8 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei den durch die Verschmelzungen der GmbH 2 und der AG auf die GmbH 1 und die damit verbundene Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz entstandenen Mehrabführungen nach Rz Org.33 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.11.2011 (sog. Umwandlungssteuererlass 2011, BStBl I 2011, 1314) um außer- bzw. vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen handele, die als Gewinnausschüttungen an den Organträger zu behandeln seien. Die Bildung des besonderen passiven Ausgleichspostens wurde dementsprechend wieder rückgängig gemacht. Der Ansatz des zusätzlichen Beteiligungsertrags führte bei der Klägerin nach § 8b Abs. 1, 5 KStG im Ergebnis zu einer Einkommenserhöhung in Höhe von ... € x 5 % = ... €. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) und erließ am 29.01.2016 für die Klägerin einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2008.

9 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 61 veröffentlichtem Urteil statt. Das FA habe der Besteuerung der Klägerin zu Unrecht nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG Gewinnausschüttungen wegen vororganschaftlicher Mehrabführungen in Höhe von ... € zugrunde gelegt.

10 Dagegen wehrt sich das FA mit seiner Revision, die es auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.

11 Das FA beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 10.09.2019 - 1 K 1418/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG

hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass bei der Besteuerung der Klägerin im Streitjahr keine Gewinnausschüttungen wegen vororganschaftlicher Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG in Höhe von ... € anzusetzen waren.

**14** 1. Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Satz 1 KStG bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG das Einkommen der Organgesellschaft dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Das Einkommen der Organgesellschaft unterliegt damit ausschließlich auf der Ebene des Organträgers der Besteuerung; die Abführung des Gewinns der Organgesellschaft an den Organträger bleibt hingegen ohne steuerliche Folgen. Nach § 14 Abs. 3 Satz 1 und 3 KStG gelten allerdings Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (sog. vororganschaftliche Mehrabführungen), als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft. Vororganschaftliche Mehrabführungen i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG unterliegen demzufolge der Dividendenbesteuerung. Für Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben (sog. organschaftliche Mehrabführungen), ist in der Steuerbilanz des Organträgers hingegen lediglich ein besonderer passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG) und der im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG).

**15** 2. Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG liegt eine Mehrabführung im Sinne des Satzes 1 insbesondere dann vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht (diesen übersteigt) und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Zwar gilt die Regelung ihrem Wortlaut nach nur für organschaftliche Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG. Was unter einer Mehrabführung i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu verstehen ist, muss daher wegen fehlender klarer gesetzlicher Vorgaben durch Auslegung ermittelt werden. Der Senat geht aber in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Begriff "Mehrabführung" in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG und in § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG inhaltlich deckungsgleich verwendet wird. Für eine Mehrabführung i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG genügt daher im Regelfall eine rechnerische Differenz zwischen (höherem) handelsbilanziellen Jahresüberschuss und (niedrigerem) Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft. Dabei können beide Werte auch als negative Werte verstanden werden, so dass eine "Minderverlustübernahme" ebenfalls eine Mehrabführung darstellt (Senatsbeschlüsse vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398; vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651). Nach diesen Grundsätzen liegt in der durch die unterschiedliche Bewertung der von der GmbH 2 und der AG übernommenen Wirtschaftsgüter bedingten Differenz zwischen handelsbilanziellem Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn der GmbH 1 eine Mehrabführung in Höhe von ... €.

**16** 3. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei der vorgenannten Mehrabführung nicht um eine vororganschaftliche Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG, sondern um eine organschaftliche Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG handelt. Soweit das FA im Anschluss an Rz Org.33 des BMF-Schreibens in BStBl I 2011, 1314 meint, das in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG enthaltene Tatbestandsmerkmal "vororganschaftlich" sei nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen und erfasse auch eine sog. außerorganschaftliche Verursachung, so dass auch solche Mehrabführungen erfasst würden, die sich daraus ergäben, 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, ist dem nicht zu folgen (ebenso Grube/Behrendt, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2005, 1172, 1177; Heerdt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 938, 942 f.; Meining, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 1444, 1447 f.; Schumacher in Spindler/Tipke/Rödder [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 485; Lohmann/Heerdt, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 91, 95; Suchanek und Neumann, jeweils Ubg 2013, 549, 556; Brühl, GmbHR 2020, 243, 244; Adrian, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2020, 653, 654 f.; Ronneberger, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2020, 1700, 1701; Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 597 ff.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 4, Rz 75; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 254; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 1268; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anh. 1 Rz 64; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 759; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 528; wohl auch von Freeden in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 14.20; Bisle, NWB 2020, 1260, 1263; Gebel, EFG 2020, 64).

**17** a) Eine vororganschaftliche Mehrabführung i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG liegt vor, wenn die Mehrabführung "ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit" hat. Der Gesetzeswortlaut spricht insoweit eindeutig für ein rein zeitliches

Verständnis, denn der Passus "Ursache in vororganschaftlicher Zeit" kann sprachlich und in seinem Kontext nur so verstanden werden, dass die Ursache der Mehrabführung zeitlich vor dem Wirksamwerden der Organschaft liegen muss (ebenso Rödder, DStR 2005, 217, 220; Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1026, 1027; Adrian, StuB 2020, 653, 655; Brink, a.a.O.). Der Gesetzeswortlaut lässt eine Auslegung, wonach "vororganschaftlich verursacht" im Sinne von "außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses verursacht" auszulegen ist (so aber Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 14 KStG Rz 751, 759 f., 778; auch Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 845), nicht zu (zutreffend Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 599).

**18** Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ursache der Mehrabführung ist dabei mit dem FG auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das Ereignis eintritt, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und der Vermögensmehrung in der Steuerbilanz beruht. Der Geschäftsvorfall, auf den die Differenz zwischen handelsbilanziellem Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn zurückgeht, muss demnach erstmalig in einer Handels- bzw. Steuerbilanz vor Wirksamwerden des Ergebnisabführungsvertrags zu bilanzieren gewesen sein (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 836). Die streitgegenständliche Mehrabführung in Höhe von ... € beruht dabei nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) und vom FA auch nicht angegriffenen Feststellungen des FG auf der handelsbilanziellen Bewertung der im Zuge der Verschmelzungen auf die GmbH 1 übergegangenen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs und dem dadurch bedingten Auseinanderfallen von handelsbilanziellem Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn. Die Verschmelzungen und die Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 24 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) sind im Streitjahr erfolgt; das Organschaftsverhältnis zwischen der GmbH 1 und der Klägerin besteht hingegen bereits seit dem Wirtschaftsjahr 2007, so dass eine in zeitlicher Hinsicht vororganschaftlich verursachte Mehrabführung nicht vorliegen kann. Auch eine außerorganschaftliche Verursachung wäre im Übrigen nicht gegeben, weil die besagte Differenz erst im Zusammenhang mit dem Übernahmegewinn (vgl. Schumacher, a.a.O.; Meining, BB 2009, 1444, 1447), damit erstmals bei der Organgesellschaft --und gerade nicht außerhalb des Organschaftsverhältnisses--, auftritt (vgl. Heerdt, DStR 2009, 938, 943; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., UmwStG Anh. 1 Rz 64; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 14 KStG Rz 1002).

**19** b) Für die vorgenannte Auslegung spricht auch der Zweck des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG, Gewinne, die bei der Organgesellschaft bereits vor Begründung des Organschaftsverhältnisses besteuert wurden, handelsrechtlich aber erst nach der Begründung des Organschaftsverhältnisses entstehen und an den Organträger abgeführt werden, der Dividendenbesteuerung beim Organträger zuzuführen (vgl. Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 601). Da eine vororganschaftliche Mehrabführung dann vorliegt, wenn der handelsbilanzielle Jahresüberschuss den Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft übersteigt, tritt sie als Folgewirkung einer entsprechenden (umgekehrten) Bestandsdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz in vororganschaftlicher Zeit ein. An einer solchen Folgewirkung fehlt es jedoch, wenn die Mehrabführung daraus resultiert, dass die Organgesellschaft das im Rahmen einer Umwandlung übernommene Vermögen nach § 24 UmwG --abweichend vom steuerbilanziellen Ansatz der Buchwerte-- mit den Anschaffungskosten bewertet. Soweit diese handelsbilanzielle Wertaufstockung (sog. step-up) auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter entfällt, führt sie vielmehr dazu, dass in den Jahren nach der Verschmelzung handelsrechtlich ein höheres Abschreibungspotential besteht und sich infolgedessen als Umkehreffekt des step-ups im Vergleich zu den Handelsbilanzergebnissen steuerliche Mehrergebnisse und damit Minderabführungen einstellen (Heerdt, DStR 2009, 938, 943; Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1172, 1177; Meining, BB 2009, 1444, 1448; s.a. Schumacher, a.a.O.). Soweit das FA demgegenüber meint, die zur Mehrabführung führende Bewertungsdifferenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz sei insofern "in vororganschaftlicher Zeit" verursacht, als sie auf stillen Reserven beruhe, die bereits bei der übertragenden Gesellschaft und damit außerhalb des Organschaftsverhältnisses entstanden seien, ist dem mit dem FG entgegenzuhalten, dass die bloße Existenz von stillen Reserven, die sich weder handels- noch steuerbilanziell bei der übertragenden Gesellschaft ausgewirkt haben, keine der Mehrabführung zugrundeliegende Ursache i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG darstellen kann. Da eine Mehrabführung aus der Differenz zwischen (höherem) handelsbilanziellem Jahresüberschuss und (niedrigerem) Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft resultiert, setzt eine solche Ursache vielmehr eine "umgekehrte" Differenz bei der übertragenden Gesellschaft, also ein Abweichen von (niedrigerem) handelsbilanziellen Jahresüberschuss und (höherem) Steuerbilanzgewinn "in vororganschaftlicher Zeit", voraus. Anderenfalls würde der Zweck des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG verfehlt, Gewinne, die in organschaftlicher Zeit an den Organträger abgeführt werden, aber bereits in vororganschaftlicher Zeit der Besteuerung unterlagen, der Dividendenbesteuerung beim Organträger zuzuführen (ähnlich Lohmann/Heerdt, Ubg 2012, 91, 95).

**20** c) Nichts anderes ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien. Denn ihnen lässt sich die Überlegung gerade nicht

entnehmen, dass Mehrabführungen, deren Ursache außerhalb des Organkreises liegt, solchen Mehrabführungen, die in vororganschaftlicher Zeit verursacht sind, gleichgestellt werden sollten (Heerdt, Finanz-Rundschau 2020, 218, 219). Vielmehr führt die Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 15/3677, S. 36) aus, dass solche steuerlich relevanten Sachverhalte, die "vor der steuerlichen Wirksamkeit der Organschaft verwirklicht worden sind" und in organschaftlicher Zeit zu Mehr- oder Minderabführungen führen, nach den allgemeinen Bestimmungen zu behandeln seien. Soweit weiter ausgeführt wird, die Neuregelung des § 14 Abs. 3 KStG schreibe "die Verwaltungsauffassung gesetzlich fest", bezieht sich dies erkennbar auf R 59 Abs. 4 der Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR) 1995, wonach die Bildung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger nur dann unterbleiben sollte, wenn der Unterschied zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft eine "Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit" war (R 59 Abs. 4 Satz 1 KStR 1995). An einer solchen Folgewirkung fehlt es im Streitfall. Auch fehlte es bezogen auf R 59 Abs. 4 KStR 1995 bereits an einer erkennbaren durchgängigen Dogmatik zur außerorganschaftlichen Verursachung (Brink, a.a.O.).

**21** d) Es liegt auch keine Regelungslücke vor, die im Wege richterlicher Rechtsfortbildung zu schließen wäre. § 14 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 KStG differenzieren Mehrabführungen allein danach, ob sie "in vororganschaftlicher Zeit" oder "in organschaftlicher Zeit" verursacht sind. Nach dieser Systematik wird ausnahmslos jede Mehrabführung von einer der beiden Bestimmungen erfasst und ist eine eigene Kategorie von "außerorganschaftlich" verursachten Mehrabführungen weder im Gesetz angelegt noch erforderlich.

**22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de