

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Schließung einer Gesetzeslücke: Anwendung des pauschalen BA-Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 auch bei Übertragungsgewinnen aus Aufwärtsverschmelzungen auf Organgesellschaften.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 15

Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

i d F des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

¹Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

...

2. ¹§ 8b Absatz 1 bis 6 dieses Gesetzes sowie § 4 Absatz 6 und § 12 Absatz 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. ²Sind in dem dem Organträger zugeordneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 1 bis 3 dieses Gesetzes oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes, ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Absatz 6 des Umwandlungssteuergesetzes oder ein Gewinn oder Verlust im Sinne des § 12 Absatz 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8b dieses Gesetzes, § 4 Absatz 6 und § 12 Absatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes sowie § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden; in den Fällen des § 12 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes sind neben § 8b dieses Gesetzes auch § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ³Satz 2 gilt nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist. ⁴Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze im Sinne des § 8b Absatz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 21. März 2013 (BGBl. I S. 561) werden Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet.

...

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(6f) § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 12. Dezember 2019 erfolgt ist.

...

Autor: Hans-Ulrich *Fissenewert*, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 werden um Verweise auf § 12 Abs. 2 UmwStG ergänzt. Dadurch soll eine Gesetzeslücke geschlossen werden und künftig auch bei Aufwärtsverschmelzungen auf OG der stfreie Übertragungsgewinn mit dem 5 %-igen BA-Abzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 belegt werden.
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 15 Anm. 2.
 - ▶ **EuGHUmsG v. 21.3.2013** (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344): Siehe Anm. J 13-2.
 - ▶ **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Siehe Anm. J 17-2.
 - ▶ **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Siehe Anm. J 18-2.
 - ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Verweise in Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 (sog. Bruttomethode bei Organshaft) werden um § 12 Abs. 2 ergänzt. Zugleich wird an Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ein zweiter Halbs. angefügt.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen gelten gem. § 34 Abs. 6f idF durch Art. 6 Nr. 12 Buchst. h WElektroMobFördG („JStG 2019“) für alle Umwandlungen, die nach dem Tag der Ausfertigung des WElektroMob-

FördG („JStG 2019“), also nach dem 12.12.2019, zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register angemeldet werden.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 20-4

► Grund der Änderungen:

▷ *Gesetzgebungshistorie:* Die Ergänzung von Satz 1 Nr. 2 beruht auf einer Initiative des BRat (vgl. BTDrucks. 19/13436, 238f.). Im Regierungsentwurf zum WElektroMobFördG („JStG 2019“) (BRDrucks. 356/19) war die Neuregelung noch nicht enthalten. Die Anregung wurde aufgegriffen und im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens um zusätzliche Regelungen erweitert (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 19/14909, 47f.).

▷ *Anlass der Änderungen* war das Urt. des BFH v. 26.9.2018 (BFH v. 26.9.2018 – I R 16/16, FR 2019, 561), wonach im Fall der Verschmelzung einer KapGes. auf ihre Muttergesellschaft, wenn diese ihrerseits OG ist, auf den Verschmelzungsgewinn (§ 12 Abs. 2 UmwStG) weder auf der Ebene der Muttergesellschaft noch auf der Ebene der OT-KapGes. das pauschale BA-Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 1 angewendet werden kann, denn die Anwendung dieser Vorschrift wird im Fall der Organschaft bei der Muttergesellschaft durch Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vorbehalten suspendiert. Dadurch ergab sich nach dem bisherigen Wortlaut von Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auch keine Möglichkeit, das pauschale BA-Abzugsverbot auf Ebene der OT zur Anwendung zu bringen, weil in dem dem OT zugerechneten Einkommen der OG (also im Einkommen der übernehmenden Muttergesellschaft iSd. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) gerade kein Übertragungsgewinn aus der Verschmelzung „enthalten“ war. Dadurch waren bislang Aufwärtsverschmelzungen auf eine OG gegenüber Aufwärtsverschmelzungen auf andere KapGes., die nicht OG sind, stl. bessergestellt worden. Der BFH hatte dabei zugleich darauf hingewiesen, dass die hier offenbar bestehende Gesetzeslücke nicht schon durch Rückgriff auf übergeordnete systematische Gesichtspunkte oder durch Gesetzesanalogie geschlossen werden konnte.

▷ *Ziel der Änderungen:* Durch die Neuregelung soll erreicht werden, dass die Aufwärtsverschmelzung auf eine OG mit der Aufwärtsverschmelzung auf eine KapGes., die nicht OG ist, stl. gleichbehandelt wird (BTDrucks. 19/14909, 47f.). Das entspricht der bisherigen (von BFH v. 26.9.2018 – I R 16/16, FR 2019, 561, allerdings verworfenen) Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 12.07).

► Bedeutung der Änderungen:

▷ *Änderungen in Satz 1 Nr. 2 Satz 1:* Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bleibt ein Übertragungsgewinn oder -verlust aus einer Aufwärtsverschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz.

Durch die Ergänzung des Anwendungsausschlusses gem. Satz 1 Nr. 2 Satz 1 um diese Vorschrift wird sichergestellt, dass – wenn die übernehmende Körperschaft zugleich OG ist – in dem ihrem OT zugerechneten Einkommen ein Übertragungsgewinn oder -verlust nach dieser Vorschrift enthalten bleibt.

- ▷ *Änderungen in Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1:* Die Änderungen in Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 bewirken, dass die Regelungen des § 12 Abs. 2 UmwStG nicht bereits bei der OG, sondern erst auf Ebene des OT angewendet werden (sog. Bruttomethode). Bei einer KapGes. als OT führt diese Bruttomethode dazu, dass der Übertragungsgewinn zwar nach § 8b Abs. 2 stfrei ist, zugleich aber im Zusammenhang damit das pauschale BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 Berücksichtigung finden muss. Gleiches gilt bei OT in der Rechtsform einer Mitunternehmerschaft, soweit an solchen OT eine oder mehrere KapGes. als Mitunternehmer beteiligt sind.
- ▷ *Änderungen in Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2:* Durch die Ergänzung der bisherigen Regelung um einen zweiten Halbs. wird der Verweis auf § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (StFreiheit des Übertragungsgewinns bei gleichzeitigem pauschalen BA-Abzugsverbot) insoweit modifiziert, dass in Fällen, in denen eine natürliche Person OT ist, auf den Übertragungsgewinn oder -verlust anstelle des § 8b die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c EStG anzuwenden sind.
- ▷ *Änderungen in § 34 Abs. 6f:* Die Neuregelungen sind auf alle Umwandlungen anzuwenden, deren Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister nach dem Tag der Ausfertigung des Änderungsgesetzes, dem 12.12.2019, erfolgt ist. Die Änderungen gelten insoweit rückwirkend schon vor Inkrafttreten des WElektroMobFördG („JStG 2019“) mit dessen Verkündung im BGBl. I, die erst sechs Tage später am 18.12.2019 erfolgt ist. Das ist mit Blick auf das infolge des laufenden Gesetzgebungsverfahrens erheblich eingeschränkte Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Regelung (vgl. BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, Rz. 135) uE verfassungsrechtl. unbedenklich.