

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 26.9.2018, I R 16/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.260918.IR16.16.0

Übertragungsgewinn aus Aufwärtsverschmelzung im Organschaftsfall

Leitsätze

Wird eine Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen, die ihrerseits Organgesellschaft einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mit einer Kapitalgesellschaft als Organträgerin ist, ist auf den Verschmelzungsgewinn weder auf der Ebene der Muttergesellschaft noch auf der Ebene der Organträgerin das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden (entgegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 12.07).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. November 2015 9 K 3400/13 K,F aufgehoben, soweit über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 entschieden worden ist.

Der Bescheid des Beklagten vom 3. Februar 2017 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 wird dahin abgeändert, dass der verbleibende Verlustvortrag um ... EUR erhöht wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft, die im Streitjahr (2006) in der Rechtsform einer AG tätig war, ist die Obergesellschaft des A-Konzerns. Im Streitjahr hielt die Klägerin alle Geschäftsanteile der B-GmbH. Die B-GmbH war ihrerseits zu 95,9454 % an der C-GmbH beteiligt, welche wiederum mit einer Beteiligungsquote von 95,7746 % Gesellschafterin der D-GmbH war. Aufgrund von Ergebnisabführungsverträgen bestanden im Streitjahr jeweils Körperschaftsteuerrechtliche Organschaften zwischen der Klägerin und der B-GmbH, zwischen der B-GmbH und der C-GmbH sowie --als sog. mittelbare Organschaft-- zwischen der B-GmbH und der D-GmbH.
- 2 Die D-GmbH nahm in ihren Handelsbilanzen zum 31. Dezember 2005 und zum 31. Dezember 2006 Wertberichtigungen auf eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Betrag von ... EUR (2005) und ... EUR (2006) vor. Da diese Wertberichtigungen steuerlich nicht zu berücksichtigen waren, bildete die B-GmbH als Organträgerin in ihrer Steuerbilanz zum 31. Dezember 2005 einen aktiven steuerlichen Ausgleichsposten in Höhe von ... EUR und erhöhte diesen zum 31. Dezember 2006 auf ... EUR.
- 3 Mit Vertrag vom ... 2007 wurde die D-GmbH unter Auflösung ohne Abwicklung rückwirkend zum steuerlichen Übertragungstichtag 31. Dezember 2006 zu Buchwerten auf die C-GmbH verschmolzen. Im Rahmen der Ermittlung des bei der C-GmbH eintretenden Verschmelzungsergebnisses löste die Klägerin den bei der B-GmbH aktivierten steuerlichen Ausgleichsposten von ... EUR auf und neutralisierte auf diese Weise die im Vergleich zur Handelsbilanz um den nämlichen Betrag höheren Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz der D-GmbH.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war nach einer Außenprüfung der Auffassung, der bei der B-GmbH gebildete aktive steuerliche Ausgleichsposten sei bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nicht zu berücksichtigen. Die Verschmelzung der D-GmbH (Organgesellschaft der mittelbaren Organschaft) auf die C-GmbH ("Zwischengesellschaft" der mittelbaren Organschaft) führe bei der B-GmbH (Organträgerin der mittelbaren Organschaft) nicht zur Auflösung des Ausgleichspostens; dieser wandle sich vielmehr zu einem Ausgleichsposten zur Beteiligung der B-GmbH an der C-GmbH und sei erst im Falle einer Veräußerung jener Beteiligung aufzulösen. Das FA kam auf diese Weise zum Ansatz eines um ... EUR höheren Übernahmegewinns. Den Übernahmegewinn beließ das FA zwar nach § 8b Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) steuerfrei; jedoch setzte es auf der Ebene der Klägerin 5 % des Übernahmegewinns (... EUR) unter Berufung auf § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben an. Auf dieser Grundlage setzte das FA in Änderungsbescheiden vom 16. September 2014 die Körperschaftsteuer für das Streitjahr (auf null EUR) und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 gesondert fest.

- 5 In erster Instanz stritten die Beteiligten des Weiteren darüber, in welchem Umfang die im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Unternehmensgruppe (M-Gruppe) vom A-Konzern im Streitjahr vereinnahmten Gelder als Veräußerungsgewinne der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG unterfallen. Als Gesamtvergütung für die Unternehmensgruppe waren in dem am ... September 2006 --unter der aufschiebenden Bedingung kartellrechtlicher Genehmigungen-- abgeschlossenen Kaufvertrag ... EUR "zuzüglich eines Betrags entsprechend einer Verzinsung hierauf mit einer jährlichen Rate in Höhe des Euro-LIBOR ... ab und einschließlich 1. Juli 2006 bis einschließlich dem Settlement Date" vereinbart worden. Der Festbetrag und der nach den vorstehenden Maßgaben für den Zeitraum bis zum 15. Dezember 2006 berechnete Zusatzbetrag wurden am 15. Dezember 2006 von der Erwerberin an den A-Konzern gezahlt. Die Klägerin erfasste die Gesamtvergütung einheitlich als nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinn und rechnete ihrem Gewinn gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 % jenes Betrags als nichtabziehbare Betriebsausgaben hinzu. Das FA war der Auffassung, das wirtschaftliche Eigentum an der M-Gruppe sei bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags am ... September 2006 auf die Erwerberin übergegangen; daher sei der vereinbarte Zusatzbetrag, soweit er auf die Zeit nach dem ... September 2006 entfalle --d.h. in Höhe von ... EUR-- wirtschaftlich als steuerpflichtiger Zinsertrag und nicht als Bestandteil des steuerfreien Veräußerungserlöses zu erfassen.
- 6 Die Klage hatte in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 in beiden Streitpunkten Erfolg; das Finanzgericht (FG) Münster hat den Feststellungsbescheid mit Urteil vom 19. November 2015 9 K 3400/13 K,F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 594) entsprechend geändert. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheids 2006 hat das FG die Klage als unzulässig abgewiesen, weil es an der erforderlichen Beschwer der Klägerin fehle (Nullbescheid).
- 7 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision des FA. Mit am 16. August 2017 beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangenen Schriftsatz hat das FA die Revision im Hinblick auf den Körperschaftsteuerbescheid 2006 zurückgenommen. In der Sache wendet sich das FA mit seiner Revision nur noch gegen die Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens.
- 8 Während des Revisionsverfahrens hat das FA die angefochtenen Bescheide zweimal --zuletzt am 3. Februar 2017-- geändert. Den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 hat das FA dabei um ... EUR erhöht (von ... EUR auf ... EUR). Dieser Betrag entspricht dem Klagebegehren zum Streitpunkt Veräußerungsgewinn hinsichtlich der M-Gruppe.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil, soweit es über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 entschieden hat, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, den Bescheid vom 3. Februar 2017 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 dahin zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag um ... EUR erhöht wird.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil der nach Ergehen des FG-Urteils erlassene Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 vom 3. Februar 2017 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids getreten ist. Dem FG-Urteil liegt infolgedessen ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde und das angefochtene Urteil kann deswegen keinen Bestand mehr haben. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Bescheids unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- (z.B. Senatsurteil vom 26. Februar 2014 I R 56/12, BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

III.

- 12 Die sonach gegen den Änderungsbescheid vom 3. Februar 2017 gerichtete Klage ist begründet. Das FA hat den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 um ... EUR (5 % von ... EUR) zu niedrig angesetzt.
- 13 1. Die Klägerin ist nicht gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung gehindert, im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer Einwendungen vorzubringen, die die Höhe ihres im Streitjahr zu versteuernden Einkommens betreffen. Denn § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 gilt gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird und ist mithin auf die Verlustfeststellung der Klägerin zum 31. Dezember 2006 nicht anzuwenden.

- 14 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der verbleibende Verlustvortrag der Klägerin zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 nicht um 5 % eines steuerfreien Übertragungsgewinns der C-GmbH aus der Verschmelzung der D-GmbH zu mindern ist. Dabei muss nicht darüber entschieden werden, inwiefern bei der Berechnung des Übertragungsergebnisses nach § 12 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) in der vorliegenden Konstellation der mittelbaren Organschaft (zwischen der B-GmbH und der D-GmbH) bei der B-GmbH gebildete aktive steuerliche Ausgleichsposten saldierend einzubeziehen sind. Denn von einem etwaigen Übertragungsgewinn würden weder auf der Ebene der Einkommensermittlung der C-GmbH noch auf jener der B-GmbH oder derjenigen der Klägerin 5 % als Betriebsausgaben gelten, die nicht abgezogen werden dürfen.
- 15 a) Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien 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, so ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG das Einkommen der Organgesellschaft unter den dort beschriebenen Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Entsprechendes gilt gemäß § 17 Satz 1 KStG, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft --beispielsweise eine GmbH-- mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S. des § 14 KStG abzuführen und die in § 17 Satz 2 KStG benannten weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.
- 16 Bei Organgesellschaft und Organträger handelt es sich unbeschadet der Abführungsverpflichtung zivil- wie steuerrechtlich um unterschiedliche Rechtsträger, die ihr jeweiliges Einkommen selbständig ermitteln (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; s. zur insoweit ständigen BFH-Rechtsprechung z.B. Senatsurteil vom 4. Juni 2003 I R 100/01, BFHE 203, 171, BStBl II 2004, 244, m.w.N.).
- 17 b) Nach den von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen Feststellungen der Vorinstanz bestanden im Streitjahr körperschaftsteuerrechtliche Organschaften im vorstehend beschriebenen Sinne u.a. zwischen der C-GmbH (als Organgesellschaft) und der B-GmbH (als Organträgerin) und zwischen der B-GmbH (als Organgesellschaft) und der Klägerin (als Organträgerin). Dies hat gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Satz 1 KStG zur Folge, dass das Einkommen der C-GmbH der B-GmbH und das Einkommen der B-GmbH wiederum der Klägerin zuzurechnen ist.
- 18 c) Zutreffend sind die Beteiligten und das FG davon ausgegangen, dass nach der für das Streitjahr geltenden Rechtslage die Einwendungen gegen die Höhe des dem Organträger gemäß § 14 i.V.m. § 17 KStG zugerechneten Einkommens der Organgesellschaft vom Organträger im Rechtsbehelfsverfahren gegen dessen eigene Steuerfestsetzung geltend zu machen sind. Der die Organgesellschaft betreffende Steuerbescheid ist in diesem Zusammenhang kein Grundlagenbescheid (vgl. Senatsurteil vom 6. Juli 2016 I R 25/14, BFHE 254, 326, BStBl II 2018, 124). Das mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188) in § 14 Abs. 5 KStG 2002 verankerte Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung gilt erst für die nach dem 31. Dezember 2013 beginnenden Feststellungszeiträume (§ 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG 2002 i.d.F. des vorgenannten Gesetzes).
- 19 d) Entgegen der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Auffassung des FA enthält das der B-GmbH zuzurechnende Einkommen der C-GmbH --und folglich auch das der Klägerin zuzurechnende Einkommen der B-GmbH-- keinen (nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien) Übernahmegewinn aus der Verschmelzung der D-GmbH auf die C-GmbH, von dem gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 % als Ausgaben gelten könnten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (pauschales Betriebsausgaben-Abzugsverbot).
- 20 aa) Bei der Verschmelzung der D-GmbH auf die C-GmbH hat es sich um eine Verschmelzung auf eine andere Körperschaft gehandelt, deren spezielle steuerlichen Folgen im dritten Teil (§§ 11 ff.) des UmwStG 2006 geregelt sind. Für die übernehmende Körperschaft (hier: C-GmbH) bestimmt § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006, dass diese die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (hier: D-GmbH) enthaltenen Wert i.S. des § 11 UmwStG 2006 zu übernehmen hat. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bestimmt weiter, dass bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übernehmenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang --mit anderen Worten: der jeweilige Übertragungsgewinn oder -verlust-- "außer Ansatz" bleibt. Das Übertragungsergebnis ist daher bei der Einkommensermittlung der aufnehmenden Körperschaft außerbilanziell zu neutralisieren (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. November 2011 --sog. Umwandlungssteuererlass 2011--, BStBl I 2011, 1314, Rz 12.05).
- 21 Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn i.S. des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang, dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht. Damit wird im Hinblick auf einen etwaigen Übertragungsgewinn auf der Ebene der aufnehmenden Körperschaft grundsätzlich auch die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG angeordnet, dem zufolge 5 % des jeweiligen Veräußerungsgewinns (hier: Übertragungsgewinn i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006) als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

- 22 Die Regelungen in § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG 2006 sollen für den hier vorliegenden Fall der Aufwärtsverschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft bewirken, dass das verschmelzungsbedingte Übertragungsergebnis auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft wie der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG behandelt wird (vgl. die Begründung des Entwurfs der Bundesregierung zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften in BTDrucks 16/2710, S. 41 und dem dazu gegebenen Bericht des Finanzausschusses in BTDrucks 16/3369, S. 10; s.a. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115, BStBl II 2018, 509).
- 23 bb) Bei isolierter Anwendung der vorstehenden Bestimmungen auf den Streitfall ergäbe sich somit, dass ein etwaiger Übertragungsgewinn aus der Verschmelzung der D-GmbH auf die C-GmbH in der Steuerbilanz der C-GmbH außer Ansatz zu bleiben hätte, dass jedoch infolge der durch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 angeordneten Geltung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG dem Ergebnis der C-GmbH ein Betrag in Höhe von 5 % dieses Gewinns als nichtabziehbare Betriebsausgabe hinzuzurechnen wäre.
- 24 cc) Jedoch besteht im Streitfall die Besonderheit, dass es sich bei dem aufnehmenden Rechtsträger (C-GmbH) um eine Organgesellschaft im Rahmen der mit der B-GmbH als Organträgerin bestehenden Organschaft handelt und gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft abweichend von den allgemeinen Vorschriften § 8b Abs. 1 bis 6 KStG und § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 --mithin auch die Bestimmung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zum pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbot-- nicht anzuwenden sind. Stattdessen bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, dass dann, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben i.S. des § 3c Abs. 2 EStG oder ein Übernahmeverlust i.S. des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 enthalten sind, § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden sind.
- 25 aaa) Für Beteiligungserträge der Organgesellschaft i.S. von § 8b Abs. 1 und 2 KStG (Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne) hat die durch § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG angeordnete Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG zur Folge, dass diese Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft berücksichtigt werden (sog. Bruttomethode) und erst auf der Ebene des Organträgers --abhängig von dessen persönlichem Status-- dem Regime des § 8b KStG oder dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen (vgl. zur Bruttomethode z.B. Senatsurteile vom 14. Januar 2009 I R 47/08, BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131, und vom 17. Dezember 2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052).
- 26 bbb) Inwiefern die Bruttomethode auch hinsichtlich eines Übertragungsgewinns aus einer Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft zur Anwendung kommen kann, ist umstritten. Ein Teil der Literatur (Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 91 f.; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 15 Rz 60; Wisniewski in Haritz/ Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 12 Rz 60; Blümich/Klingberg, § 12 UmwStG 2006 Rz 54; Knöller in Eisgruber, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 52; Edelmann in Kraft/ Edelmann/Bron, Umwandlungssteuergesetz, § 12 Rz 142; Walter in Ernst & Young, KStG, § 15 Rz 35; Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 15 KStG Rz 44; Dallwitz in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 15 Rz 92) lehnt die Anwendung der Bruttomethode in dieser Konstellation ab, weil der Übertragungsgewinn gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bei dem aufnehmenden Rechtsträger (Organgesellschaft) außer Ansatz bleibe und demnach nicht --wie es § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG für die Anwendung z.B. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG auf der Ebene des Organträgers voraussetze-- in dem dem Organträger gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft "enthalten" sei. Nach dieser Auffassung --für die auch die Klägerin in ihrer Revisionserwiderng streitet-- kommt es im Hinblick auf den Übertragungsgewinn weder auf der Ebene der übernehmenden Organgesellschaft noch auf der Ebene des Organträgers zur Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG.
- 27 Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 12.07) und Teile der Literatur (Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 267.39; Gosch/Neumann, KStG, 3. Aufl., § 15 Rz 24; Heinemann, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 133, 137) halten demgegenüber § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG auch in dieser Konstellation für einschlägig und kommen daher zu einer Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf der Ebene des Organträgers.
- 28 Eine weitere in der Literatur vertretene Auffassung (Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 12 UmwStG Rz 77a und § 15 KStG Rz 66 ff.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rz 64) hält zwar --wie die erstgenannte Auffassung-- die Bruttomethode für nicht anwendbar, zieht daraus jedoch den Schluss, dass über die Steuerfreiheit des Übernahmegewinns und die Frage der nicht abziehbaren Betriebsausgaben endgültig auf der Ebene der Organgesellschaft zu entscheiden sei, bei der die Steuerfreiheit des Übernahmegewinns nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 aber nach Satz 2 der Vorschrift durch die Anwendung des § 8b KStG eingeschränkt sei. Danach wäre im Streitfall § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des der Organträgerin B-GmbH zuzurechnenden Einkommens der C-GmbH anzuwenden und würde mittelbar zu einer Einkommensminderung auf der Ebene der Klägerin führen.

- 29 ccc) Nach Auffassung des erkennenden Senats lässt sich aus den bestehenden gesetzlichen Regelungen nur das Ergebnis der erstgenannten Auffassung ableiten, der zufolge in der vorliegenden Konstellation auf den Übertragungsgewinn aus der Verschmelzung der D-GmbH die Bestimmung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG weder auf der Ebene der C-GmbH noch auf derjenigen der B-GmbH oder der Klägerin zur Anwendung kommt. Die in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 vorgesehene Anwendung (auch) des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf das Einkommen der aufnehmenden Körperschaft wird dann, wenn es sich dabei um eine Organgesellschaft handelt, durch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG vorbehaltlos suspendiert (im Ergebnis a.A. Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 77a, und Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 15 KStG Rz 64). Und bei der Ermittlung des der Organträgerin B-GmbH zuzurechnenden Einkommens der C-GmbH ist der Übertragungsgewinn gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 außer Ansatz zu lassen, sodass die Bestimmung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, die die Anwendbarkeit des § 8b KStG in Bezug auf Beteiligungserträge der Organgesellschaft bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers davon abhängig macht, dass die betreffenden Erträge in dem diesem nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft "enthalten" sind, den Übertragungsgewinn nicht erfasst.
- 30 Die Anwendung der Bruttomethode auf den Übertragungsgewinn kann nicht daraus abgeleitet werden, dass es sich bei § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 um eine den Satz 1 der Norm "konkretisierende Spezialregelung" handele (so die Argumentation von Schießl in Widmann/Mayer, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 267.39, und Heinemann, GmbHR 2012, 133, 137). Denn soweit der schon nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 steuerfrei bleibende Übertragungsgewinn aus einer Aufwärtsverschmelzung betroffen ist, besteht die Bedeutung des Verweises in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 auf § 8b KStG in einer Einschränkung der Steuerfreistellung des Übertragungsgewinns durch § 8b Abs. 7 und Abs. 8 KStG (Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 77a; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 KStG Rz 50; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 15 KStG Rz 64; vgl. auch Senatsurteile in BFHE 240, 115, BStBl II 2018, 509, Rz 14, und vom 30. Juli 2014 I R 58/12, BFHE 246, 453, BStBl II 2015, 199, Rz 22) und in der Anwendung des pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbots gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (Dötsch/Stimpel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 60). Die Steuerfreistellung des Übertragungsgewinns beruht aber weiterhin auf § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 und nicht auf § 8b Abs. 2 KStG. Die Anwendung der Bruttomethode auf den Übertragungsgewinn würde es mithin erfordern, dass § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht nur die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG und des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006, sondern auch die Anwendung des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 auf die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ausschliesse, was indessen nicht der Fall ist.
- 31 ddd) Die sonach offenbar vorhandene Gesetzeslücke kann seitens der Rechtsprechung nicht durch Rückgriff auf übergeordnete systematische Gesichtspunkte oder durch Gesetzesanalogie geschlossen werden. Dem steht zum einen entgegen, dass sowohl die Regelungen des UmwStG 2006 zur Verschmelzung als auch die körperschaftsteuerlichen Regeln zur Bruttomethode bei der Organschaft in hohem Maße "technischer" Natur sind und an im Einzelnen beschriebenen (detaillierten) Merkmalen anknüpfen; daher besteht für die Anwendung über den Gesetzeswortlaut hinausgehender Prinzipien von vornherein wenig Spielraum. Zum anderen hat der Senat bereits entschieden, dass für die Annahme einer umfassenden und systemkonsequenten Umsetzung der Bruttomethode sowohl die gesetzliche Grundlage als auch eine aus dem Wesen der Organschaft eindeutig abzuleitende Pflicht fehlt (Senatsurteil in BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131, zur Unanwendbarkeit der Bruttomethode auf abkommensrechtliche Schachtelprivilegien im Veranlagungszeitraum 2002). Dies gilt auch für die im Streitfall zu beurteilende Situation.
- 32 3. Die sich aus den vorstehenden Maßgaben ergebende Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags ist nicht saldierend mit einer Verringerung des Verlustvortrags in Bezug auf den in erster Instanz streitigen Komplex des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf der M-Gruppe zu kompensieren.
- 33 a) Auch wenn das FA die Klagestattgabe in diesem Punkt akzeptiert und den Feststellungsbescheid entsprechend angepasst hat, ist der Senat verpflichtet, die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids im Rahmen des Klagebegehrens umfassend, d.h. auch unter Berücksichtigung der mit diesem Sachverhaltskomplex zusammenhängenden Fragen zu prüfen. Das prozessuale Verböserungsverbot hindert das Gericht nicht, innerhalb des vom FA festgestellten Verlustbetrags einzelne Besteuerungsgrundlagen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht für den Steuerpflichtigen ungünstiger zu beurteilen, als dies in dem angefochtenen Steuerbescheid geschehen ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 27. September 2017 I R 53/15, BFHE 260, 45, BStBl II 2018, 702, zur vergleichbaren Situation bei der Steuerfestsetzung).
- 34 b) Die vorinstanzliche Entscheidung zur Höhe des gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf der M-Gruppe hält der revisionsrechtlichen Prüfung indessen stand. Das gilt sowohl für die Annahme des FG, die vereinbarte Verzinsung sei Teil des Kaufpreises, soweit sich die Verzinsung auf Zeiträume bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den veräußerten Anteilen beziehe als auch für die Feststellung des FG, das wirtschaftliche Eigentum an den in Rede stehenden Geschäftsanteilen der M-Gruppe sei jedenfalls nicht vor der Kaufpreiszahlung am 15. Dezember 2006 auf die Erwerberin übergegangen. Zu Recht ist das FG insbesondere davon ausgegangen, dass die ausstehende kartellrechtliche Genehmigung des Verkaufs der M-Gruppe durch die Europäische Kommission, deren Erteilung aufschiebende Bedingung für die Wirksamkeit des Verkaufs gewesen ist, einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Geschäftsanteilen auf die Erwerberin entgegengestanden hat.

35 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 FGO.