

Urteil vom 19. Dezember 2018, I R 1/17

Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006

ECLI:DE:BFH:2018:U.191218.IR1.17.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 20 Abs 5 S 1, UmwStG 2006 § 20 Abs 6 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Dezember 2016, Az: 6 K 6243/14

Leitsätze

Die nachträgliche Änderung eines nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 gestellten Antrags ist unzulässig .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Dezember 2016 6 K 6243/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Geschäftsbetrieb der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, bestand u.a. in der Herstellung, dem Verkauf und dem Vertrieb von ... unter den Marken der A, USA. Die Klägerin war als Kommanditistin mit einem Anteil von 21,2 % am Gesellschaftsvermögen der B GmbH & Co. KG (KG) beteiligt.
- 2** Mit notariellem Vertrag vom 1. August 2007 brachte die Klägerin den auf C bezogenen Teil ihres Geschäftsbetriebs einschließlich ihres Kommanditanteils an der KG gegen Gewährung neuer Aktien zum gemeinen Wert in die D AG (AG), die Rechtsvorgängerin der Beigeladenen, ein. Dabei wurde vereinbart, dass die Einbringung wirtschaftlich und im Hinblick auf die eingebrachte Kommanditbeteiligung an der KG auch steuerlich mit Rückwirkung zum 31. Dezember 2006, 24 Uhr ("Stichtag") erfolgen sollte.
- 3** Die AG setzte die übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2006 mit dem gemeinen Wert an und berücksichtigte die übernommene Beteiligung auch in ihren Steuererklärungen für 2006 (Streitjahr).
- 4** Die KG erklärte in der Feststellungserklärung 2006 zunächst keinen Veräußerungsgewinn für die Klägerin. Das seinerzeit zuständige Finanzamt folgte dem mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) stehenden Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.
- 5** Die KG ist im Februar 2009 liquidationslos erloschen; ihr Vermögen ist auf die AG übergegangen. Unmittelbar vor Beginn einer Außenprüfung bei der KG gab die AG am 2. April 2009 eine geänderte Feststellungserklärung der KG für das Streitjahr ab, in der sie für die Klägerin nunmehr einen Veräußerungsgewinn infolge der Einbringung des Kommanditanteils an der KG in Höhe von ... € nacherklärte. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem in einem am 14. Mai 2009 erlassenen und nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid 2006.
- 6** Dagegen legte die AG Einspruch ein, mit dem sie die Berücksichtigung der sich aus dem Veräußerungsgewinn ergebenden Gewerbesteuer als Betriebsausgabe begehrte. Außerdem legte auch die Klägerin Einspruch ein, mit

dem sie sich u.a. gegen die Einbeziehung des Veräußerungsgewinns im Streitjahr wandte. Der steuerliche Übertragungstichtag sei nachträglich vom 31. Dezember 2006 auf den 1. Januar 2007 geändert worden. Mit Schreiben vom 10. Mai 2010 an das für sie zuständige Finanzamt hatte die AG insoweit beantragt, den steuerlichen Übertragungstichtag auf den 1. Januar 2007 zurückzubeziehen. Die Klägerin hatte einen gleich lautenden Antrag gestellt.

- 7 Das FA hat auch nach Erlass weiterer Änderungsbescheide (zuletzt vom 2. Mai 2013) an seiner Auffassung festgehalten und den Einspruch mit Bescheid vom 18. November 2014 als unbegründet zurückgewiesen, da der Veräußerungsgewinn der Klägerin trotz der zwischenzeitlich gestellten Anträge im Streitjahr zu erfassen sei.
- 8 Die Klage hatte bezogen auf das Streitjahr Erfolg (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. Dezember 2016 6 K 6243/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 441).
- 9 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 13. Dezember 2016 6 K 6243/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die AG ihr zunächst auf den 31. Dezember 2006 ausgeübtes Antragsrecht nach § 20 Abs. 5 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) nachträglich auf den 1. Januar 2007 ändern konnte; eine solche nachträgliche Änderung ist unzulässig.
- 12 1. Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Lediglich auf Antrag und unter weiteren Voraussetzungen kann nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 das übernommene Betriebsvermögen abweichend von Satz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert i.S. des Satzes 1, angesetzt werden. Zwischen den Beteiligten steht insoweit nicht im Streit, dass die Klägerin mit dem notariellen Einbringungsvertrag vom 1. August 2007 in Form des vertragsgegenständlichen Teils ihres Geschäftsbetriebs einschließlich ihres Kommanditanteils an der KG i.S. des § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 einen Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil gegen Gewährung neuer Aktien in die AG eingebracht hat und diese Einbringung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zum gemeinen Wert erfolgt ist. Auch über die Höhe des dabei entstandenen Veräußerungsgewinns besteht zwischen den Beteiligten kein Streit mehr. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 13 2. Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (Abs. 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Nach § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG 2006 darf dabei die Einbringung im hier relevanten Fall der Sacheinlage im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.
- 14 3. Der Antrag auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 ist von der übernehmenden Gesellschaft, hier der AG, bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen. Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, es folgt aber mit der ganz herrschenden Meinung daraus, dass die übernehmende Gesellschaft über den Wertansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter entscheidet und diese Entscheidung notwendigerweise auf einen bestimmten Bewertungszeitpunkt zu beziehen ist (vgl. Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 20 Rz 225; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht,

§ 20 UmwStG Rz R 276; Menner in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 20 Rz 598 f.; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rz 304 f.; Schmitt in Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, Umwandlungssteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., § 20 UmwStG Rz 258; alle m.w.N.).

- 15** 4. Der Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 ist gesetzlich nicht befristet und kann folglich noch bis zur Beendigung der letzten Tatsacheninstanz gestellt werden, in welcher über die Besteuerung des Vermögensübergangs entschieden wird (Pyszka, Deutsches Steuerrecht 2013, 1005, 1007; Menner, a.a.O., § 20 Rz 600; Widmann, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 605; Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 225). Aus § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 ergibt sich insoweit --anders als etwa aus § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006-- nicht, dass der Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 spätestens im Zeitpunkt der Einreichung der Steuerbilanz zu stellen wäre (so aber Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 20.14; Patt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 305; Blümich/Nitzschke, § 20 UmwStG 2006 Rz 109); mangels einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung scheidet die Annahme einer Ausschlussfrist aus (ebenso bereits Urteil des FG München vom 18. Dezember 2012 13 K 875/10, EFG 2013, 896). Das Gesetz verlangt insoweit ferner keine bestimmte Antragsform, so dass der Antrag auch konkludent (etwa durch rückwirkenden Ertrags- und/oder Vermögensansatz in der Steuererklärung) gestellt werden kann (Urteil des FG Hamburg vom 30. Mai 2002 VI 55/01, EFG 2002, 1318; Widmann, a.a.O., § 20 UmwStG Rz R 281; Patt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 305; Schmitt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 260; Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 225).
- 16** 5. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG keinen wirksamen Antrag der übernehmenden AG nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 darin gesehen hat, dass diese als Rechtsnachfolgerin der eingebrachten Gesellschaft am 2. April 2009 eine das Streitjahr betreffende geänderte Feststellungserklärung für die einbringende Klägerin abgegeben und darin einen Veräußerungsgewinn nacherklärt hat. Dies folgt daraus, dass insoweit keine eigene Willenserklärung der AG vorliegt. Indessen hat aber die AG die übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer eigenen Bilanz auf den 31. Dezember 2006 mit dem gemeinen Wert angesetzt und die übernommene Beteiligung auch in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr berücksichtigt. Sie hat damit nicht nur das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG 2006 ausgeübt, sondern zugleich konkludent einen Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 gestellt.
- 17** 6. Anders als das FG meint, konnte die AG ihren bereits nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 gestellten Antrag nicht mehr nachträglich durch Schreiben vom 10. Mai 2010 ändern. Eine solche nachträgliche Änderung ist unzulässig (ebenso Schmitt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 259; Patt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 305a; Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 225 a.E.; Hruschka/Hellmann in Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Aufl., § 20 Rz 222; a.A. Widmann, a.a.O., § 20 Rz R 302 a.E.).
- 18** a) Ob sich dies bereits daraus ergibt, dass nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 auf Antrag das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft so zu ermitteln "sind", als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (Abs. 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre (zweifelnd Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 225), kann der Senat offen lassen.
- 19** b) Jedenfalls ist bei der Auslegung des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 zu beachten, dass der dort genannte Antrag nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts regelt, sondern (auch) den der Einbringungsbesteuerung zugrunde liegenden Lebenssachverhalt bestimmt. Dies schließt die Änderung des einmal ausgeübten Antrags aus.
- 20** aa) Mit Senatsurteil vom 9. April 1981 I R 191/77 (BFHE 133, 278, BStBl II 1981, 620) hat der Senat zum Bewertungswahlrecht nach § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1969 entschieden, dass dieses einer nachträglichen Änderung nicht zugänglich ist, weil die entsprechende Änderung darauf hinauslaufe, den im Zeitpunkt der Einbringung für die Bilanzierung maßgeblichen Sachverhalt rückwirkend zu ändern. Eine derartige rückwirkende Sachverhaltsgestaltung sei bereits durch das Senatsurteil vom 15. Juli 1976 I R 17/74 (BFHE 119, 285, BStBl II 1976, 748), das ebenfalls einen Einbringungsfall betraf, versagt worden, weil insoweit aufgrund der Veränderung des zugrunde liegenden Sachverhalts keine Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG vorliege.
- 21** bb) Die vorgenannten Erwägungen treffen auf das Antragsrecht nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 in gleicher Weise zu, weil durch den Antrag ebenfalls nicht nur die Rechtsfolgenseite betroffen ist, sondern der Zeitpunkt der Veräußerung bestimmt und damit auf den Besteuerungssachverhalt selbst eingewirkt wird. Durch den Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 wird festgelegt, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem dann maßgeblichen Wert sich ein Einbringungsverfahren vollzieht und die damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen eintreten (vgl. Schmitt,

a.a.O., § 20 UmwStG Rz 259). Eine nachträgliche Einwirkung auf den hiermit verbundenen Steueranspruch ist der übernehmenden Gesellschaft verwehrt.

- 22** c) Dem vorgenannten Auslegungsergebnis entspricht auch der mit § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 verfolgte Vereinfachungszweck. Das Antragsrecht in § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 geht auf § 17 Abs. 7 UmwStG 1969 zurück, durch den aus Vereinfachungsgründen für Umwandlungen aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften die Möglichkeit eröffnet werden sollte, den Vermögensübergang, der erst mit der Eintragung in das Handelsregister eintritt, auf den Stichtag zurückzubeziehen, für den die Umwandlungsbilanz aufgestellt wird (vgl. BTDrucks V/4245, S. 6). Im Rahmen der Beratungen eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts ist diese Vereinfachung auch auf die Fälle der Sacheinlage im Wege der Einzelrechtsnachfolge ausgedehnt worden (vgl. BTDrucks 12/7945, S. 25 und S. 65). Die intendierte Vereinfachung wird dadurch erreicht, dass der Steuerpflichtige einen entsprechenden Rückbeziehungsantrag stellen kann. Hingegen widerspricht es gerade dem Gedanken einer Vereinfachung, wenn ein einmal gestellter Antrag --ggf. wiederholt-- wieder geändert werden könnte.
- 23** d) Nichts anderes ergibt sich zudem aus der vom FG in Bezug genommenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 34 Abs. 3 EStG. Danach unterliegt zwar die Ausübung des dortigen Wahlrechts keiner zeitlichen Begrenzung und ist eine Änderung grundsätzlich möglich, solange der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2015 X R 56/13, BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967). Indessen unterscheidet sich das Antragsrecht nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 in entscheidungserheblicher Weise vom vorgenannten Wahlrecht, weil nach den vorstehenden Ausführungen der Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 bezogen auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns sachverhaltsändernde Wirkung hat. Indem das Gesetz an den Antrag des übernehmenden Rechtsträgers die Folge der zeitlichen Entstehung des Veräußerungsgewinns knüpft, macht es zudem deutlich, dass der Antrag mit seiner Verwirklichung grundsätzlich irreversibel sein soll, auch wenn dies im Gesetz nicht explizit, etwa durch die tatbestandliche Erwähnung der Unwiderruflichkeit des Antrags, klargestellt wird (vgl. Senatsurteil vom 31. Mai 2005 I R 28/04, BFHE 209, 545, BStBl II 2005, 643). Das gilt umso mehr, als sich durch die Antragstellung Folgewirkungen für den Einbringenden ergeben (Patt, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 305a; Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 226; Hruschka/Hellmann, a.a.O., § 20 Rz 222).
- 24** 7. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif, die Klage ist abzuweisen.
- 25** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de