

# Urteil vom 11. April 2019, IV R 1/17

## Fiktive Einlage nach § 5 Abs. 2 UmwStG ins Gesamthandsvermögen

ECLI:DE:BFH:2019:U.110419.IVR1.17.0

BFH IV. Senat

UmwStG 2006 § 4 Abs 4, UmwStG 2006 § 5 Abs 2, UmwStG 2006 § 7 S 1, UmwStG 2006 § 9, UmwStG 2006 § 18 Abs 2 S 2, EStG § 7g Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG VZ 2007, AEUmwStG 2006 Tziff 7.04

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 14. September 2016, Az: 4 K 98/15

## Leitsätze

Im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 15. September 2016 4 K 98/15, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 8. September 2015 sowie die Feststellung eines Sondergewinns des Beigeladenen im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2007 vom 6. Mai 2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine durch formwechselnde Umwandlung aus der B-GmbH hervorgegangene GmbH & Co. KG. Alleiniger Kommanditist ist D, der zuvor alleiniger Anteilseigner der B-GmbH war und der mit Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. Juni 2018 IV R 1/17 zu dem Verfahren beigelegt worden ist (im Folgenden: Beigeladener). Komplementärin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ist die B Verwaltungsgesellschaft mbH.
- 2** Der Formwechsel erfolgte aufgrund eines Umwandlungsbeschlusses vom 20. August 2008 und wurde durch Eintragung in das Handelsregister am 7. Oktober 2008 vollzogen. Der Umwandlung wurde eine Bilanz der B-GmbH auf den 31. Dezember 2007 zugrunde gelegt. In dieser waren neben dem gezeichneten Kapital von 25.000 € ein Bilanzgewinn von 140.603,52 € (davon Gewinnvortrag 188,74 €) sowie ein Sonderposten mit Rücklageanteil von 42.000 € ausgewiesen. Für das Jahr 2007 nahm die B-GmbH einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 140.400 € in Anspruch.
- 3** Diesen Betrag rechnete die Klägerin in den Folgejahren ihrem Gewinn nach § 7g Abs. 2 EStG hinzu (2008: 130.330 €, 2009: Restbetrag). Das Finanzamt S (FA S), an dessen Stelle infolge einer Neuordnung der Zuständigkeiten der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) getreten ist, folgte dem und erließ für die Klägerin insoweit erklärungsgemäß einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008. Später gelangte das FA S zu der Auffassung, dass im Zusammenhang mit der Umwandlung der Bilanzgewinn als fiktiv ausgeschüttet gelte, was zu einer entsprechenden Sonderbetriebseinnahme des Anteilseigners führe. Mit geändertem Bescheid vom 31. Januar 2012 stellte das FA S

deshalb einen unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) fallenden erhöhten Sondergewinn des Beigeladenen fest.

- 4 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 29. Januar 2014 2 K 219/12 als unbegründet ab. Während des Revisionsverfahrens beim BFH half das FA S dem Klagebegehren durch erneut geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 25. August 2014 ab.
- 5 Grund für die Abhilfe war eine geänderte Auffassung des FA S über den Veranlagungszeitraum, in dem die fiktive Gewinnausschüttung zu erfassen sei. Die Ausschüttung sei dem Feststellungszeitraum 2007 zuzurechnen, weil die steuerliche Schlussbilanz der B-GmbH auf den 31. Dezember 2007 aufgestellt worden und dieser Tag zugleich als steuerlicher Übertragungstichtag anzusehen sei.
- 6 Dementsprechend erließ das FA S unter dem 6. Mai 2015 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007, mit dem es einen § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, § 8b KStG, § 4 Abs. 7 UmwStG unterliegenden Sondergewinn des Beigeladenen aus Gewerbebetrieb feststellte.
- 7 Hiergegen erhob die Klägerin erneut Einspruch und nach dessen Zurückweisung durch Einspruchsentscheidung vom 8. September 2015 Klage beim FG. Das FG wies die Klage ab.
- 8 Mit der vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin weiter geltend, dass die Erfassung des Sondergewinns im Streitjahr zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führe.
- 9 § 7 Satz 1 UmwStG sei lückenhaft, weil er § 7g EStG in dessen Fassung ab 2007 noch nicht habe berücksichtigen können. Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung sei die Vorschrift dahin auszulegen, dass ein Investitionsabzugsbetrag in gleicher Weise wie die frühere Ansparrücklage nicht als Bestandteil des Eigenkapitals behandelt werde.
- 10 Die Klägerin und der Beigeladene beantragen, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 vom 6. Mai 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. September 2015 dahin zu ändern, dass der Sondergewinn des Beigeladenen aus Gewerbebetrieb auf 0 € festgestellt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und der Feststellung eines Sondergewinns des Beigeladenen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Es fehlt bereits dem Grunde nach an einer Rechtsgrundlage für den festgestellten Sondergewinn des Beigeladenen (1.). Im Übrigen ergibt sich der nach § 9 Satz 1, § 7 Satz 1 UmwStG zuzurechnende Gewinn aus dem Eigenkapital der formgewechselten GmbH abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG und des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG (2.).
- 14 1. Im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln.
- 15 a) Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist dem Anteilseigner ungeachtet dessen, ob für ihn ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG zu ermitteln ist, nach § 9 Satz 1, § 7 Satz 1 UmwStG der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Einnahmen aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Zweck der Zurechnung nach § 7 UmwStG ist es, das deutsche Besteuerungsrecht an den offenen

Gewinnrücklagen der bisherigen Kapitalgesellschaft auch gegenüber solchen Anteilseignern, bei denen ein Übernahmegewinn i.S. von § 4 Abs. 4 UmwStG nicht in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden könnte, sicherzustellen (BTDrucks 16/2710, S. 40; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 7 Rz 2). Die Vorschrift fingiert zu diesem Zweck eine Totalausschüttung an die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, weil Gewinnrücklagen nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft zu Eigenkapital der Gesellschaft werden, das die Gesellschafter ohne ertragsteuerliche Belastung entnehmen können.

- 16** b) Hält der Anteilseigner die Anteile an der Kapitalgesellschaft am steuerlichen Übertragungstichtag nicht in einem Betriebsvermögen und erfüllen die Anteile die Voraussetzungen des § 17 EStG, gelten sie nach § 9 Satz 1, § 5 Abs. 2 UmwStG für die Ermittlung des Gewinns als am Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Die Einlagefiktion bewirkt einerseits, dass die Anteile in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG eingehen. Sie hat andererseits nach Überzeugung des Senats aber auch zur Folge, dass die fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG der infolge der Einlagefiktion nun als Anteilseignerin geltenden Personengesellschaft zuzurechnen ist. Damit werden die Einkünfte wegen der von § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG angeordneten Subsidiarität von Kapitaleinkünften Bestandteil der betrieblichen Einkünfte der Personengesellschaft. Für dieses Verständnis spricht auch die Regelung in § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Danach ist in Fällen der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG ein Gewinn nach § 7 UmwStG gewerbsteuerlich nicht zu erfassen. Die Vorschrift sollte ausweislich der Gesetzesmaterialien sicherstellen, dass der aus der fiktiven Ausschüttung resultierende Gewinn nicht der Gewerbesteuer unterliegt (BTDrucks 16/3369, S. 10). Einer solchen Sicherstellung hätte es nicht bedurft, wenn die Ausschüttung zu ohnehin nicht gewerbsteuerbelasteten Kapitaleinkünften i.S. des § 20 EStG führen würde. Vorausgesetzt wurde deshalb vom Gesetzgeber, dass die fiktive Ausschüttung zu betrieblichen und grundsätzlich gewerbsteuerbelasteten Einkünften gehört.
- 17** Danach ist das FG zu Recht und in Übereinstimmung mit der von ihm ausführlich dargestellten überwiegenden Meinung im Schrifttum der Vorstellung von der sog. erweiterten Einlagefiktion gefolgt.
- 18** c) Folge dieser Fiktion kann allerdings entgegen der Auffassung des FG nicht sein, dass der Gewinn aus der fiktiven Totalausschüttung nach § 7 Satz 1 UmwStG als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu erfassen ist.
- 19** Gelten die Anteile als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt, um in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einbezogen werden zu können, muss von einer fiktiven Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ausgegangen werden. Gelten die Anteile damit als zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörend, fällt auch der Gewinn aus der fiktiven Ausschüttung an den Anteilseigner nach § 7 Satz 1 UmwStG im Gesamthandsvermögen an. Ein solcher Gewinn muss deshalb als Gesamthandsgewinn festgestellt werden (ebenso Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 7 Rz 32).
- 20** Im Streitfall hat das FA danach fehlerhaft einen Sondergewinn des Beigeladenen festgestellt. Diese Feststellung ist von der Feststellung eines Gesamthandsgewinns zu unterscheiden. Es handelt sich um verschiedene und jeweils selbständig überprüfbare und der Bestandskraft zugängliche Besteuerungsgrundlagen, zwischen denen im Klageverfahren nicht saldiert werden darf. Die Feststellung des Sondergewinns ist danach aufzuheben, weil sie im Revisionsverfahren in voller Höhe streitig ist.
- 21** 2. Unabhängig von der fehlerhaften Zuordnung zum Sonderbereich des Beigeladenen sind FA und FG auch zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags von 140.400 € durch die B-GmbH für die Höhe des nach § 7 Satz 1 UmwStG als ausgeschüttet geltenden Betrags ohne Bedeutung ist.
- 22** Dem Zweck des § 7 Satz 1 UmwStG folgend ist der Begriff des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals im Sinne dieser Vorschrift einschränkend dahin auszulegen, dass ein außerbilanziell gebildeter und dem Gewinn noch nicht nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechneter Investitionsabzugsbetrag das bilanzierte Eigenkapital mindert.
- 23** a) Zweck der Zurechnung nach § 7 UmwStG ist es --wie oben ausgeführt--, zu verhindern, dass bisher unbesteuerte Gewinnrücklagen dadurch endgültig der Besteuerung entzogen werden, dass sie nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft von den Gesellschaftern als deren Eigenkapital ohne ertragsteuerliche Belastung entnommen werden können. Soweit Gewinnrücklagen der Kapitalgesellschaft auch nach dem Formwechsel auf der Ebene der Personengesellschaft der Besteuerung unterliegen, besteht eine solche Gefahr der ertragsteuerlichen Entstrickung durch den Formwechsel jedoch nicht, so dass es insoweit auch keiner fiktiven Ausschüttung infolge des Formwechsels bedarf.
- 24** b) Dementsprechend legt die Finanzverwaltung selbst den Begriff des in der Steuerbilanz ausgewiesenen

Eigenkapitals einschränkend aus und nimmt Passivposten, die aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, vom Eigenkapital im Sinne dieser Regelung aus (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2011 IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Tz. 07.04). Als solche Posten werden ausdrücklich Sonderposten mit Rücklageanteil i.S. des § 247 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs in dessen Fassung vor Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102) genannt. Zu diesen Posten gehören u.a. Ansparrücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG in dessen bis 2007 geltender Fassung und Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG. Beide Rücklagen werden zu Lasten des Gewinns gebildet und sind nach dem Bilanzstichtag entweder gewinnerhöhend oder durch Minderung von Aktivposten der Bilanz unter Legung stiller Reserven aufzulösen. Die Besteuerung des Gewinns wird dadurch über den Bilanzstichtag hinausgeschoben. Ist die Rücklage von der Kapitalgesellschaft gebildet worden, bleibt sie auch nach dem Formwechsel bestehen und bewirkt, dass die Besteuerung des Gewinns später auf der Ebene der Personengesellschaft stattfindet.

- 25** c) Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG hat entgegen der Auffassung des FG und des FA eine vergleichbare gewinnverschiebende Wirkung, die lediglich in der Bilanz keinen Niederschlag findet.
- 26** aa) Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags bewirkt in dem betreffenden Wirtschaftsjahr eine Minderung des nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinns. Der Abzugsbetrag schlägt sich im Unterschied zur früheren Gewinnrücklage in der Bilanz nicht nieder. Wird bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahrs ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt, ist der Investitionsabzugsbetrag nach der für das Streitjahr geltenden Fassung des § 7g Abs. 2 EStG dem nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG ermittelten Gewinn in Höhe von 40 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Hinzurechnung findet ebenfalls außerhalb der Bilanz statt. Kommt es innerhalb der genannten Frist nicht zu einer begünstigten Investition oder wird der Investitionsabzugsbetrag durch Hinzurechnungen in Investitionsjahren nicht verbraucht, ist der Investitionsabzugsbetrag ganz bzw. in Höhe des Restbetrags im Abzugsjahr rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG).
- 27** bb) Daraus ergibt sich im Hinblick auf den Zweck des § 7 Satz 1 UmwStG, dass eine Versteuerung des vor dem Formwechsel in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags in jedem Fall nach § 7g EStG sichergestellt ist. Entweder findet die Besteuerung rückwirkend noch auf der Ebene der Kapitalgesellschaft statt, wenn und soweit der Investitionsabzugsbetrag mangels ausreichender Investitionen nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG rückgängig zu machen ist. Oder aber die Besteuerung erfolgt nach dem Formwechsel im Jahr der Investition durch Hinzurechnung zum Gewinn der Personengesellschaft nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Besteuerung eines Gewinns aus einer fiktiven Totalausschüttung nach § 7 Satz 1 UmwStG würde danach in Höhe eines vor dem Umwandlungszeitpunkt in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags zu einer doppelten Besteuerung führen.
- 28** cc) Abweichendes ergibt sich nicht aus § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG. Danach können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsguts im Wirtschaftsjahr der Investition um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG gewinnmindernd herabgesetzt werden. Entsprechend vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Wirtschaftsguts. Die Vorschrift gewährt ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme einer Gewinnminderung, mit der die Gewinnhinzurechnung nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG kompensiert werden kann. Die Gewinnminderung hat mit einer Sonderabschreibung vergleichbare Wirkungen, denn sie führt zur Minderung des Aktivpostens für das Investitionsgut in der steuerlichen Bilanz und zur entsprechenden Minderung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen.
- 29** Für zum Umwandlungsstichtag gebildete und noch nicht durch gewinnerhöhende Übertragung auf Investitionsgüter aufgelöste Investitionsabzugsbeträge kann die Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt ein erst nach der Umwandlung zur Gewinnminderung führendes Wahlrecht auszuüben, keine Bedeutung haben.
- 30** d) Danach ist § 7 Satz 1 UmwStG teleologisch dahingehend eingeschränkt auszulegen, dass die Zurechnung des Eigenkapitals um bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag in Anspruch genommene und noch nicht durch Übertragung oder in anderer Weise aufgelöste Investitionsabzugsbeträge i.S. des § 7g EStG zu mindern ist (anderer Ansicht Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, a.a.O., § 7 Rz 15b; Blümich/Klingberg, § 7 UmwStG 2006 Rz 14; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 7 UmwStG, Rz 8; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., § 7 UmwStG Rz 7; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 7 UmwStG Rz 16; Stöber in Lademann, EStG, § 7 UmwStG Rz 13; von Glasenapp, Betriebs-Berater 2014, 1009). Ob der Investitionsabzugsbetrag dem Grunde und der Höhe nach zu Recht gebildet worden ist, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl. zur Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g

EStG a.F. vor einer Umwandlung Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007).

- 31** 3. Die Sache ist entscheidungsreif. Die Feststellung des Sondergewinns für den Beigeladenen ist in voller Höhe aufzuheben.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Erstattung der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen war nicht anzuordnen, weil der Beigeladene lediglich den Antrag der Klägerin übernommen, das Verfahren im Übrigen aber nicht durch eigene Beiträge gefördert hat (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)