

Urteil vom 18. November 2020, I R 24/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18.11.2020 I R 25/18 - Besteuerung des Einbringungsgewinns II

ECLI:DE:BFH:2020:U.181120.IR24.18.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 2, UmwStG 2006 § 22 Abs 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EGRL 19/2005 Art 3, EGRL 19/2005 Art 8, EStG VZ 2007 , AO § 173 Abs 1 Nr 1, UmwG § 190

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Juli 2018, Az: 2 K 881/15

Leitsätze

1. NV: Nach § 22 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 gilt zwar die Veräußerung der im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs erhaltenen Anteile als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Rückwirkungsfiktion). Die Korrektur eines bereits bestandskräftig gewordenen Steuerbescheids zur Erfassung eines durch die Veräußerung ausgelösten Einbringungsgewinns II gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt aber des Weiteren voraus, dass der Veräußerungstatbestand nach Erlass des zu ändernden Bescheids verwirklicht worden ist.
2. NV: Wird die übernehmende Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, führt dies zu einer Veräußerung des eingebrachten Anteils i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006.
3. NV: Zur Anwendung der Fusionsrichtlinie bei der Besteuerung des Einbringungsgewinns II.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10.07.2018 - 2 K 881/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die einem qualifizierten Anteilstausch nachfolgende formwechselnde Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft einen Einbringungsgewinn II auslöst.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Alleingesellschafter einer spanischen Kapitalgesellschaft (B SLU); D war die Alleingesellschafterin der C GmbH. Die genannten Personen kamen überein, ihre jeweiligen Beteiligungen in einer gemeinsamen Holdinggesellschaft zusammenzuführen. Zu diesem Zweck brachten sie ihre Geschäftsanteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum ...09.2007 in die B GmbH ein (qualifizierter Anteilstausch). Steuerlich setzte diese die eingebrachten Geschäftsanteile gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr (2007) geltenden Fassung (UmwStG 2006) mit einem Wert an, der unterhalb des gemeinen Werts lag.
- 3 Zum ...08.2008 wurde die B GmbH gemäß § 190 des Umwandlungsgesetzes in die B OHG formwechselnd umgewandelt. Die Eintragung des Formwechsels im Handelsregister erfolgte am ...09.2008. Steuerlich wurde der Formwechsel gemäß § 9 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG 2006 zu Buchwerten vollzogen.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erblickte im Formwechsel eine innerhalb der

siebenjährigen Sperrfrist vollzogene Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006, änderte deshalb den gegenüber dem Kläger für das Jahr 2007 ergangenen Einkommensteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) und erfasste auf diese Weise einen Einbringungsgewinn II. Den Einspruch gegen den Bescheid wies das FA ebenso zurück wie den vom Kläger gestellten Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen.

5 Die Klage blieb erfolglos. Das Hessische Finanzgericht (FG) beanstandete weder die geänderte Steuerfestsetzung noch die Entscheidung des FA zur beantragten Billigkeitsmaßnahme (Urteil vom 10.07.2018 - 2 K 881/15, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1045).

6 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung sachlichen Rechts.

7 Er beantragt,
unter Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und der Einspruchsentscheidung vom 20.04.2015 den Bescheid für 2007 über Einkommensteuer vom 18.07.2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2007 ohne Ansatz eines Einbringungsgewinns II festgesetzt wird;

hilfsweise unter Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und der Einspruchsentscheidung vom 20.04.2015 das FA zu verpflichten, die Einkommensteuer für 2007 aus Billigkeitsgründen ohne Berücksichtigung eines Einbringungsgewinns II festzusetzen.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Das angegriffene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass der gegenüber dem Kläger ergangene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16.02.2009 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden durfte, um einen Einbringungsgewinn II zu erfassen. Ob die Änderung dieses Bescheids auf der Grundlage einer anderen Korrekturnorm zulässig ist, kann der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht entscheiden.

10 1. Soweit im Rahmen eines Anteilstauschs i.S. des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft veräußert werden und der Einbringende keine durch § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) begünstigte Person ist, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen gemäß § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu versteuern (Einbringungsgewinn II). Aus der in § 22 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 angeordneten entsprechenden Anwendung des § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 folgt, dass die Veräußerung der erhaltenen Anteile insoweit als rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gilt.

11 2. Das FG ist davon ausgegangen, dass der Formwechsel der B GmbH in die B OHG eine den Einbringungsgewinn II auslösende Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 darstelle und das FA verfahrensrechtlich ermächtigt gewesen sei, den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 16.02.2009 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Dies hat die Vorinstanz damit begründet, dass aufgrund der in § 22 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 angeordneten Fiktion unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses stets eine Änderungsmöglichkeit bestehe und zwar ohne Rücksicht darauf, ob das die Besteuerung des Einbringungsgewinns II auslösende Ereignis vor oder nach dem Erlass des erstmaligen Steuerbescheids liege.

12 Dem ist nicht zu folgen. Die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen fingieren lediglich, dass die Veräußerung der erhaltenen Anteile ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt. Sie entbinden nicht von der Prüfung der weiteren Voraussetzungen dieser Korrekturnorm.

13 a) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung voraus, dass das Ereignis, dem steuerliche Rückwirkung zukommt, nachträglich eingetreten ist. Konnte das Ereignis bereits bei Erlass des zu ändernden Bescheids berücksichtigt werden, greift die Änderungsnorm nicht ein (vgl. Senatsurteil vom 10.07.2002 -

I R 69/00, BFH/NV 2002, 1545; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.07.2008 - IX R 79/06, BFHE 222, 464, BStBl II 2009, 227; vom 25.02.2009 - IX R 95/07, BFH/NV 2009, 1393, und BFH-Beschluss vom 13.05.2005 - VIII B 205/03, BFH/NV 2005, 1741). War das fragliche Ereignis den Finanzbehörden bei Erlass des Bescheids nicht bekannt, kommt eine Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Danach schließen sich die Anwendungsbereiche der genannten Änderungsstatbestände wechselseitig grundsätzlich aus (BFH-Urteil vom 19.04.2005 - VIII R 68/04, BFHE 209, 476, BStBl II 2005, 762).

- 14** Im Streitfall ist der vom FG als Anteilsveräußerung qualifizierte Formwechsel im September 2008 im Handelsregister eingetragen worden und hätte somit bei Erlass des Einkommensteuerbescheids vom 16.02.2009 berücksichtigt werden können. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist danach im Streitfall nicht einschlägig.
- 15** Hätte das FA bei Erlass dieses Bescheids allerdings keine Kenntnis vom Formwechsel gehabt, dann wäre grundsätzlich der Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eröffnet.
- 16** b) Die umwandlungssteuerrechtlichen Normen führen zu keinem anderen Ergebnis. Nach ihrem Wortlaut ordnen sie allein an, dass eine Veräußerung als rückwirkendes Ereignis gilt. Durch diese Fiktion ist der Rechtsanwender von der im Einzelfall schwierigen Prüfung entbunden, ob einem Ereignis steuerliche Rückwirkung zukommt, da bei Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung die etwaige steuerliche Rückwirkung aus dem Sinn der jeweiligen materiellen Einzelsteuernorm abgeleitet werden muss (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 28.03.2018 - I R 90/15, BFH/NV 2018, 1094, m.w.N.). Eine darüber hinausgehende Wirkung vermag der Senat der gesetzlichen Fiktion in § 22 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 nicht zu entnehmen. Die vom FG zitierten Literaturstimmen stützen dessen Rechtsauffassung nicht. Auch sonst sprechen keine Sachgründe für das Regelungsverständnis des FG. So kommt es insbesondere zu keiner Lücke im gesetzlichen Korrektursystem, die eine extensive Interpretation des § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 rechtfertigen könnte. Denn bei fehlender Kenntnis des für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen Finanzamts von einem zur Zeit der Veranlagung bereits erfolgten Veräußerungsvorgang ist eine Änderung des Steuerbescheids gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich zulässig. Soweit das FA ausführt, dass es sich bei der Bezugnahme auf § 175 AO um einen bloßen Rechtsfolgenverweis handele, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Denn das von der ständigen BFH-Rechtsprechung geforderte Merkmal der Nachträglichkeit des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses dient der systematischen Abgrenzung der Änderungsnormen --§ 173 AO einerseits, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO andererseits-- und bezieht hieraus seine sachliche Rechtfertigung.
- 17** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Formwechsel ist entgegen der Auffassung des Klägers als Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu qualifizieren, so dass eine Klagestattgabe ausscheidet (nachfolgend unter a). Der Senat kann aber auch nicht durch Klageabweisung selbst in der Sache entscheiden. Denn dies würde das Eingreifen einer Korrekturnorm voraussetzen, was der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht prüfen kann (nachfolgend unter b). Schließlich könnte dem Ansatz eines Einbringungsgewinns II die sog. Fusionsrichtlinie entgegenstehen (nachfolgend unter c). Auch diesbezüglich fehlen allerdings ausreichende tatrichterliche Feststellungen.
- 18** a) Der Formwechsel stellt eine Veräußerung des eingebrachten Anteils an der B SLU durch die B GmbH dar.
- 19** aa) Unter einer Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 ist --jedenfalls soweit unmittelbare Veräußerungen betroffen sind-- grundsätzlich die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen. Zudem folgt aus dem Umstand, dass durch die --wenn auch negative-- Bezugnahme auf § 8b Abs. 2 KStG dessen Definition des Veräußerungsgewinns --und damit auch der Begriff des Veräußerungspreises-- für die Anwendung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 vorausgesetzt wird und zugleich in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 die entsprechende Anwendung des § 22 Abs. 2 Sätze 1 bis 5 UmwStG 2006 für die unentgeltliche Übertragung durch die übernehmende Gesellschaft angeordnet wird, dass die Veräußerung entgeltlich --d.h. gegen eine Gegenleistung-- erfolgen muss. Tauschähnliche Vorgänge sind einer Veräußerung des von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 angesprochenen eingebrachten Anteils gleichzustellen (vgl. Senatsurteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, m.w.N.).
- 20** Aus diesem Grund hat der Senat die Aufwärtsverschmelzung einer Tochter- auf die Muttergesellschaft aus Sicht der Muttergesellschaft als Veräußerung qualifiziert, obgleich diese im Gegenzug für das erhaltene Vermögen (der Tochtergesellschaft) keine unmittelbare Gegenleistung an die "untergehende" Tochtergesellschaft gewährt, aber in einer dem Tausch ähnlichen Weise mit dem Untergang ihrer bisherigen Beteiligung an der Tochtergesellschaft einen "Preis" gezahlt hat (Senatsurteil in BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45). Die Qualifikation einer Sacheinbringung gegen Gewährung von Rechten an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher Vorgang beruht auf

ähnlichen Wertungen. Auch hier tritt an die Stelle einer im Gegenzug für das erhaltene Vermögen "vollwertigen" Gegenleistung durch die Kapitalgesellschaft die "bloße" Einräumung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, deren Vermögen durch den Wert der eingebrachten Gegenstände erhöht wurde (BFH-Urteil vom 23.01.1986 - IV R 335/84, BFHE 146, 236, BStBl II 1986, 623; Senatsurteil vom 16.02.1996 - I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342). Vielfach hat der BFH auch sonstige Umwandlungen, insbesondere den Formwechsel, als tauschähnlich und damit als Veräußerungsvorgänge qualifiziert (BFH-Urteil vom 23.01.2002 - XI R 48/99, BFHE 198, 124, BStBl II 2002, 875; Senatsurteile vom 19.10.2005 - I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568; vom 25.11.2014 - I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, jeweils zum Formwechsel).

- 21** bb) Nach diesen Maßgaben ist auch der streitgegenständliche Formwechsel als tauschähnlicher Vorgang hinsichtlich der eingebrachten Anteile zu werten. Denn diese Anteile gehen aus steuerrechtlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der B GmbH auf die B OHG, mittelbar auf deren Gesellschafter, und damit auf andere Rechtsträger über. Als "Gegenleistung" verlieren dessen Gesellschafter zugleich ihre bisherige Beteiligung an der B GmbH (gleicher Auffassung z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 22.07 i.V.m. Rz 00.02; Pung, GmbH-Rundschau 2012, 158; vgl. auch BTDrucks 16/2710, S. 47; a.A. z.B. Hageböke, Der Konzern 2020, 6; Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 22 Rz 140; Blümich/Nitzschke, § 22 UmwStG 2006 Rz 38c; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 22 UmwStG Rz 41). Die geforderte, aber auch ausreichende "Ähnlichkeit" mit einem Tausch bedingt, dass die Transaktion nicht sämtliche Merkmale eines "vollwertigen" Austauschs von Leistung und Gegenleistung bei beiden Transaktionsbeteiligten aufweisen muss. Ansonsten würde es sich ohnehin um einen Tausch --und nicht um einen tauschähnlichen Vorgang-- handeln. Deshalb ist es im Streitfall für die Annahme eines tauschähnlichen Geschäfts nicht schädlich, dass der Formwechsel aus Sicht der B GmbH "lediglich" zu einer Übertragung von Vermögen (auf die B OHG und mittelbar deren Gesellschafter) und aus Sicht des Empfängers dieses Vermögens zu einem Vermögenserwerb und zugleich zu einer "Gegenleistung" in Gestalt des Verlusts der bisherigen Kapitalgesellschaftsbeteiligung kommt.
- 22** cc) Entgegen der Auffassung der Revision kommt im Streitfall eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 nicht in Betracht.
- 23** aaa) Mit § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass die im Zeitpunkt des Anteilstauschs in den eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven, die in der Hand des Einbringenden nach Maßgabe des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) steuerverstrickt waren, bei einer binnen sieben Jahren erfolgten Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft der Besteuerung unterliegen (vgl. Senatsurteil vom 11.07.2019 - I R 13/18, BFHE 266, 272). Zu einer solchen Besteuerung der nämlichen stillen Reserven könnte es ohne die Regelung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 nicht kommen. Denn bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft hätte der Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile gemäß § 8b Abs. 2 KStG grundsätzlich außer Ansatz zu bleiben. Der Revision ist zwar zuzugeben, dass es hinsichtlich der steuerlichen Verstrickung der stillen Reserven durch den streitgegenständlichen Formwechsel zu keiner Verbesserung des steuerlichen Status gekommen ist (zum Verständnis der Statusverbesserung vgl. z.B. Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 169). Denn die stillen Reserven im Anteil an der B SLU unterlagen vor dem Anteilstausch dem Besteuerungsregime des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 EStG. Durch den Anteilstausch kam es zur sperrfristbegründenden Statusverbesserung im Hinblick auf die in die B GmbH eingebrachten Anteile, die jetzt im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG lagen. Nach dem zu Buchwerten vollzogenen Formwechsel befand sich in der Hand des Klägers aber wieder ein Anteil, der dem Teileinkünfteverfahren unterworfen ist. Die eingebrachten Anteile sind daher, um mit den Worten der Revision zu sprechen, "schlicht in den steuerlichen Status vor der sperrfristauslösenden Einbringung zurück" gefallen.
- 24** bbb) Im Streitfall kommt es aber im Zuge des Formwechsels zu einem Transfer stiller Reserven zwischen dem Kläger und der Mitgesellschafterin D. Denn zunächst standen die stillen Reserven in den Anteilen an der B SLU und der C GmbH den jeweiligen Anteilsinhabern jeweils "exklusiv" zu. Es handelte sich also um bestimmte stille Reserven, die von einem Steuersubjekt leistungsfähigkeitserhöhend erwirtschaftet worden und diesem steuerlich persönlich zuzurechnen waren (zu dieser Subjektbindung der stillen Reserven vgl. Senatsurteil vom 30.05.2018 - I R 31/16, BFHE 262, 45, BStBl II 2019, 136). Diese nämlichen stillen Reserven eines bestimmten Steuerrechtssubjekts hat der Gesetzgeber im Blick, wenn er nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 deren rückwirkende Besteuerung zum Einbringungszeitpunkt anordnet. Nach dem Anteilstausch waren der Kläger und die Mitgesellschafterin D an der B GmbH beteiligt und damit wechselseitig auch an den stillen Reserven der nunmehr zum Betriebsvermögen dieser GmbH gehörenden Anteile an der B SLU und der C GmbH. Nach Vollzug des Formwechsels blieb diese wechselseitige "Beteiligung" an den stillen Reserven des jeweils anderen Gesellschafters

erhalten. Der Senat könnte einer teleologischen Reduktion des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 jedoch nur unter der Prämisse nähertreten, dass es zu keinem solchen interpersonellen Transfer von stillen Reserven kommt. Das ist bei Einpersonengesellschaften denkbar, in der Konstellation des Streitfalls aber nicht.

- 25** dd) § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG 2006, wonach die Regelungen über die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nicht anzuwenden sind, wenn der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat, ist im Streitfall nicht anzuwenden. Der Senat folgt insoweit der Auffassung des FG im angegriffenen Urteil. Danach geht aus dem Gesetzeswortlaut "veräußert hat" klar hervor, dass § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG 2006 nur eingreift, wenn der Einbringende (hier: der Kläger) den erhaltenen Anteil (hier: an der B GmbH) zeitlich vor der sperrfristverletzenden Veräußerung des eingebrachten Anteils (hier: an der B SLU) durch die übernehmende Kapitalgesellschaft (hier: die B GmbH) veräußert hat (Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 482). Auch wenn der Formwechsel, wofür einiges spricht (vgl. nachfolgend unter II.3.c cc der Gründe des Urteils), aus Sicht des Klägers als Veräußerung des erhaltenen Anteils an der B GmbH zu qualifizieren wäre, ist im Streitfall zu konstatieren, dass diese Veräußerung zeitlich nicht vor der durch den Formwechsel bewirkten Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die B GmbH erfolgt ist. Auch im Übrigen hat der Kläger nicht über den erhaltenen Anteil an der B GmbH verfügt.
- 26** b) Obgleich hiernach der Formwechsel als Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu qualifizieren ist, kann der Senat nicht durcherkennen und die Klage abweisen.
- 27** aa) Zwar ist materiell-rechtlich vom Vorliegen eines Einbringungsgewinns II auszugehen. Dieser Gewinn könnte jedoch nur dann im Einkommensteuerbescheid 2007 erfasst werden, wenn die Voraussetzungen einer Korrektornorm erfüllt wären. Wie oben ausgeführt, scheidet § 175 Abs. 1 AO als Rechtsgrundlage aus. Es kommt aber im Streitfall die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Ob sämtliche Voraussetzungen dieser Regelung erfüllt sind und ob, wie vom Kläger bereits vorgerichtlich geltend gemacht, das FA seine Amtsermittlungspflicht verletzt hat, sind Fragen, die wiederum zuvörderst vom FG im zweiten Rechtsgang in rechtlicher wie tatsächlicher Hinsicht zu prüfen sein werden.
- 28** bb) Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass sich aus den Akten weitere Anhaltspunkte für verfahrensrechtliche Besonderheiten ergeben, die das FG in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht im zweiten Rechtsgang zu würdigen haben wird. Bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 hat das FA am 09.06.2008 die Steuer festgesetzt. Gegen diesen Erstbescheid hat der Kläger mit Schreiben vom 10.06.2008 Einspruch eingelegt. Es ist unklar, ob über diesen Einspruch entschieden wurde. So heißt es in dem auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Einkommensteueränderungsbescheid für 2007 vom 25.08.2008, dass das Einspruchsverfahren weiterhin ruhe. Am 16.02.2009 erging dann der --chronologisch vierte-- Einkommensteuerbescheid, der mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 18.07.2014 geändert wurde. Gegen diesen Bescheid hat der Kläger wiederum Einspruch eingelegt. Dieser "zweite" Einspruch könnte unzulässig gewesen sein (vgl. § 365 Abs. 3 AO; Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 365 Rz 12).
- 29** Wenn der Einkommensteueränderungsbescheid für 2007 vom 16.02.2009 während eines noch offenen Einspruchsverfahrens ergangen wäre, dann wäre er unmittelbar zum Gegenstand dieses Einspruchsverfahrens geworden. In diesem Falle müsste davon ausgegangen werden, dass die Einkommensteuerveranlagung 2007 insgesamt noch nicht formell bestandskräftig abgeschlossen war. Dieser Umstand könnte für die Frage, ob sich das FA hinsichtlich des streitgegenständlichen Änderungsbescheids vom 18.07.2014 auf die Korrektornorm des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO berufen kann oder ob der Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eröffnet ist, Bedeutung erlangen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.08.2003 - VIII R 67/02, BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107, Rz 18; in BFHE 222, 464, BStBl II 2009, 227; vom 28.10.2009 - IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539).
- 30** c) Für den Fall, dass das FG die Anwendbarkeit einer Korrekturvorschrift bejaht, wird es abschließend noch zu prüfen haben, ob die Besteuerung eines Einbringungsgewinns II im Streitfall gegen die Vorgaben der sog. Fusionsrichtlinie (Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.02.2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen --FRL--, Amtsblatt der Europäischen Union 2005, Nr. L 58, 19) verstößt (vgl. z.B. Graw, Finanz-Rundschau 2009, 837; Hageböke, Der Konzern 2020, 6; zur unmittelbaren Anwendbarkeit der FRL vgl. Senatsbeschluss vom 07.03.2007 - I R 25/05, BFHE 217, 419, BStBl II 2007, 679; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705, BStBl II 2009, 940). Hierbei wird das FG vor allem folgende Fragen in den Blick zu nehmen haben.
- 31** aa) Da keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen zur B SLU vorliegen, wird zunächst zu klären sein, ob

diese Gesellschaft unter die im Anhang der FRL aufgelisteten Gesellschaftsformen fällt. Feststellungen fehlen auch zur Frage der Ansässigkeit der B SLU i.S. des Art. 3 FRL. Einiges könnte dafür sprechen, dass sich im Inland die tatsächliche Geschäftsleitung befunden haben könnte, so dass möglicherweise von einer Doppelansässigkeit auszugehen wäre. Ob dies der Anwendung der FRL entgegenstehen könnte, wird zu prüfen sein.

- 32** bb) Mangels einer Definition in der FRL muss des Weiteren entschieden werden, ob der Kläger als natürliche Person Gesellschafter i.S. des Art. 8 FRL ist (bejahend z.B. Fehling in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 16.57; unklar z.B. Sedemund in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz 3.184).
- 33** cc) Hinsichtlich der Anwendbarkeit des Art. 8 FRL, der grundsätzlich einen Anspruch auf Besteuerungsaufschub beim Anteilstausch gewährt, ist insbesondere fraglich, ob die in Art. 8 Abs. 4 FRL genannte Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist. Nach Aktenlage dürfte die B GmbH die erworbene Beteiligung an der B SLU mit einem Zwischenwert angesetzt haben. Ob dies zum vollständigen oder --im Sinne eines im Wortlaut nicht angelegten "soweit"-- zum partiellen Wegfall des Anspruchs auf Besteuerungsaufschub führt (so z.B. Fehling, a.a.O., Rz 16.60), wird ebenfalls zu entscheiden sein. Zwar könnte der Formwechsel auch dazu geführt haben, dass von einer Veräußerung des erworbenen Anteils (an der B GmbH) durch den Gesellschafter (Kläger) i.S. des Art. 8 Abs. 6 FRL auszugehen wäre. Doch dürften die steuerrechtlichen Konsequenzen hieraus nicht im Streitjahr 2007 gezogen werden, sondern gegebenenfalls im Jahr des Formwechsels (2008).
- 34** dd) Schließlich wird sich das FG mit der Frage auseinanderzusetzen haben, ob die von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 angeordnete Besteuerung des Einbringungsgewinns II materiell die Vorgaben der FRL verletzt (zum Streitstand vgl. z.B. Desens in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 22 UmwStG Rz 23, m.w.N.).
- 35** 4. Auch hinsichtlich des Billigkeitsantrages besteht keine Spruchreife. Der Kläger hat diesbezüglich lediglich hilfsweise einen Revisionsantrag gestellt. Da die Revision aber bereits im Hauptantrag Erfolg hat, dies zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache führt und der Haupt- und der Hilfsantrag auf einem einheitlichen Sachverhalt beruhen, musste der Senat über den Hilfsantrag nicht entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 26.02.2014 - I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544; BFH-Urteil vom 24.08.1972 - VIII R 21/69, BFHE 107, 202, BStBl II 1973, 55).
- 36** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de