

Urteil vom 11. July 2012, I R 50/11

Kein Übergang des Wertaufholungsgebots bei Verschmelzung

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, UmwStG § 13 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 15. June 2011, Az: 6 K 192/09

Leitsätze

1. NV: Bewertungsobergrenze für Zuschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 i.V.m. Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG 2002 sind grundsätzlich jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten derjenigen Wirtschaftsgüter, um deren Bewertung es geht. Die im Fall einer Verschmelzung anzusetzenden (fiktiven) Anschaffungskosten nach § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 bilden die "neue" Bewertungsobergrenze für die Wertaufholungsverpflichtung. Diese geht damit nicht auf die "neu" angeschafften Anteile über.

2. NV: § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 ist auch im Fall einer Abwärtsverschmelzung (sog. Downstream Merger) anzuwenden (entgegen BMF-Schreiben vom 25. März 1998 BStBl I 1998, 268 Tz. 11.28; vom 16. Dezember 2003 BStBl I 2003, 786 Rz. 15).

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob auf eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zuvor durch eine Verschmelzung von der Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft (sog. Down-stream Merger) unter Fortführung der Buchwerte erworben worden war, eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1997 n.F.-- vorzunehmen ist, nachdem der Wert der ursprünglichen Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden war.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erwarb im Jahr 1970 sämtliche Anteile an der A-GmbH. In den Jahren 1980 bis 1985 nahm sie Teilwertabschreibungen auf diese Beteiligung vor. Die A-GmbH wurde rückwirkend zum 1. Juli 1996 auf ihre 100 %-ige Tochtergesellschaft, die B-GmbH, verschmolzen. Die Klägerin erhielt als Gegenleistung für die untergehenden Anteile an der A-GmbH sämtliche Anteile an der B-GmbH. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter der A-GmbH auf die B-GmbH erfolgte zu Buchwerten.
- 3 Nachdem bei der Klägerin für die Jahre 1996 bis 2000 eine Außenprüfung durchgeführt worden war, erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr (1999). Das FA war der Meinung, dass die ab dem Jahr 1999 zu beachtende Wertaufholungsverpflichtung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. (i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 1999--, § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 1997) von den Anteilen der Klägerin an der erloschenen A-GmbH auf die Anteile der Klägerin an der B-GmbH übergegangen seien und sich daraus für das Streitjahr ein Mehrgewinn ergebe. Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 16. Juni 2011 6 K 192/09 statt. Es war der Auffassung, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. nicht erfüllt seien, da § 13 Abs. 1 i.V.m. § 27 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4133, ber. BGBl I 2003, 738) --UmwStG 2002-- die Buchwerte der Anteile an der übertragenden Gesellschaft als fiktive Anschaffungskosten der neuen Anteile festlege und daher ein Rückgriff auf die historischen Anschaffungskosten der A-GmbH nicht möglich sei.
- 4 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

- 5 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin nicht verpflichtet war, die Beteiligung an der B-GmbH nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. im Streitjahr mit der Folge einer Erhöhung des Gewerbeertrags mit im Vergleich zum Vorjahr höheren Anschaffungskosten anzusetzen.
- 8 1. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1999 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 n.F. hat die Klägerin in ihrer Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997 n.F. ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Ist allerdings der Teilwert einer Beteiligung niedriger als deren Anschaffungskosten, so kann --wie dies die Klägerin im Rahmen der Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der A-GmbH in den Jahren 1980 bis 1985 getan hat-- statt der Anschaffungskosten der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F.).
- 9 § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. bestimmt dagegen erstmals für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre (§ 52 Abs. 16 Satz 2 EStG 1997 n.F.), dass Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, zwingend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind, wenn nicht der Steuerpflichtige einen niedrigeren Teilwert nachweist. Das bedeutet im Ergebnis, dass Teilwertabschreibungen in den Folgejahren stets durch Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten rückgängig zu machen sind, soweit der Steuerpflichtige nicht auch im jeweiligen Folgejahr einen niedrigeren Teilwert nachweisen kann (sog. steuerliches Wertaufholungsgebot; vgl. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707). Das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. erstreckt sich dabei auch auf Teilwertabschreibungen, die bereits vor Inkrafttreten dieser Regelung --hier in den Jahren 1980 bis 1985-- vorgenommen worden sind (Senatsurteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707, sowie Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784).
- 10 2. Die in der Vergangenheit vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der A-GmbH können --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht im Streitjahr rückgängig gemacht werden. Eine steuerliche Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. ist hinsichtlich der Beteiligung der Klägerin an der B-GmbH nicht vorzunehmen.
- 11 a) Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH sind entgegen der Auffassung der Revision nicht mit den historischen Anschaffungskosten der A-GmbH anzusetzen, sondern mit dem bei Verschmelzung der A-GmbH auf die B-GmbH zum 30. Juni 1996 fortgeführten Buchwert der hierfür hingegebenen Beteiligung an der A-GmbH zu bemessen. Denn Bewertungsobergrenze für Zuschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 i.V.m. Nr. 2 Sätze 1 und 3 EStG 1997 n.F. sind grundsätzlich jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten desjenigen Wirtschaftsguts, um dessen Bewertung es geht.
- 12 aa) Nach § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 gelten u.a. im Fall der Verschmelzung auf eine andere Körperschaft die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, die zu einem Betriebsvermögen gehören, "als zum Buchwert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft". § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 bestimmt im Wege einer Fiktion, mit welchem Wert die Anteile an der übertragenden Körperschaft als veräußert und mit welchem Wert die neuen Anteile als angeschafft gelten.
- 13 § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 ist dabei --wie das FG zutreffend entschieden hat-- auch im Falle einer Abwärtsverschmelzung (sog. Down-stream Merger) anzuwenden. Denn bei einer Verschmelzung einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft handelt es sich nach dem klaren Gesetzeswortlaut um eine Verschmelzung i.S. des § 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes. Es gilt damit gemäß § 1 Abs. 2 UmwStG 2002 (u.a.) der dritte Teil des Umwandlungssteuergesetzes und damit auch § 13 UmwStG 2002. Der Senat folgt damit der ganz herrschenden

Meinung in der Literatur (vgl. Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, UmwStG Vor § 11 Rz 84 f. und § 13 Rz 10; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/ Stratz, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl. 2006, UmwStG § 13 Rz 29; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, UmwStG [vor SEStEG] § 13 Rz 15 und UmwStG Vor §§ 11 bis 13 Rz 7; Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 13 Rz 9; Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 589; Fatouros, Betriebs-Berater 2005, 1079). Eine Einschränkung dahingehend, dass bei einem Down-stream Merger auf der Ebene der Tochtergesellschaft kein steuerpflichtiger Durchgangserwerb der Anteile stattfindet und deshalb § 13 UmwStG 2002 auf einen Down-stream Merger eigentlich nicht anzuwenden sei (so aber Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 11.28, und BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, BStBl I 2003, 786, Rz 15), ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

- 14** bb) Entgegen der Auffassung der Revision existiert nach der Gesetzessystematik keine rechtlich fassbare "Wertaufholungsverpflichtung", die nach § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 auf die im Zuge der Verschmelzung "neu" angeschafften Anteile übergehen könnte. Es ist zwar kontrovers, welche Bedeutung § 13 UmwStG 2002 beizumessen ist. Teilweise wird vertreten, der Vorschrift liege in Anlehnung an ihrem Wortlaut ("... die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft ...") das Grundprinzip zugrunde, dass die Anteile an der aufnehmenden Körperschaft einerseits und die untergegangenen Anteile der übertragenden Körperschaft andererseits von identischer steuerlicher Qualität seien (Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 13 UmwStG, Rz 5a; im Ergebnis auch für den Fall einer Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 786, Rz 16). Die Gegenauffassung meint aus der in § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 geregelten Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion ergebe sich genau die gegenteilige Wirkung und die steuerlichen Merkmale der Anteile an der Übertragerin gingen nur in den gesetzlich ausdrücklich aufgeführten Fällen des § 13 Abs. 4 UmwStG 2002 für den Sperrbetrag nach § 50c EStG, des § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 für das Merkmal der Einbringungsgeborenenheit sowie des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2002 für die Steuerverstrickung nach § 17 EStG auf die Anteile an der Übernehmerin über (Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 13 Rz 23; Bärwaldt in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl. 2000, § 13 Rz 23; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel, a.a.O., § 13 Rz 21; Rödder, DStR 1999, 1019, unter Tz. 3.2.). Doch bedarf diese Kontroverse im Streitfall keiner Entscheidung. Denn es gibt keinen Grund, Zuschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 n.F. von der gesetzlichen Fiktion von Anschaffungskosten in § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 auszunehmen. Die im Falle einer Verschmelzung anzusetzenden (fiktiven) Anschaffungskosten bilden damit die "neue" Bewertungsobergrenze für die Wertaufholungsverpflichtung. Ein Rückgriff auf die "historischen" Anschaffungskosten der untergegangenen Beteiligung ist gesetzlich ausgeschlossen (ähnlich Schumacher, DStR 2004, 589, m.w.N.).
- 15** b) Soweit der Senat für den Fall, dass eine Beteiligung nach einer Teilwertabschreibung unter einer auf das sog. Tauschgutachten des BFH gestützten Fortführung des Buchwerts gegen die Beteiligung einer anderen Gesellschaft getauscht wurde, entschieden hat, dass für die Bemessung der Anschaffungskosten der erhaltenen Beteiligung im Rahmen des steuerlichen Wertaufholungsgebots auf die historischen Anschaffungskosten der hingegebenen Beteiligung und nicht auf den fortgeführten Buchwert abzustellen ist (Senatsurteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707), können hieraus keine abweichenden Schlussfolgerungen gezogen werden. Nach den Grundsätzen des Tauschgutachtens ist bei einem Anteilstausch in Abweichung von der zivilrechtlichen Lage ertragsteuerlich kein eigentlicher Tauschvorgang anzunehmen, wenn die frühere Beteiligung --weil wirtschaftlich wert-, art- und funktionsgleich-- in anderer Hülle weiter bestanden hat. Im Tauschgutachten wird dies (unter IV.) mit den Begriffen der wirtschaftlichen Identität bzw. der "Nämlichkeit" der Beteiligungen umschrieben und ist Konsequenz der Annahme, dass "der Tausch des bisherigen Wirtschaftsguts gegen das neue Gut bei wirtschaftlicher Betrachtung keine Veräußerung und Neuanschaffung" darstellt (vgl. Senatsurteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707). Da § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 mit der Fiktion von Anschaffungskosten in Höhe des Buchwerts genau das Gegenteil bestimmt und gerade nicht von fortgeführten Anschaffungskosten ausgeht, lässt sich das Senatsurteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707 nicht für die Auffassung der Revision dienstbar machen.
- 16** c) Nach Auffassung des Senats ist nach alledem auch nicht weiter darauf einzugehen, ob --wie die Revision vorträgt-- den Sonderregelungen in § 13 Abs. 4 UmwStG 2002 für den Sperrbetrag nach § 50c EStG, § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 für das Merkmal der Einbringungsgeborenenheit und § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2002 für die Steuerverstrickung nach § 17 EStG sowie der Neufassung des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ein allgemeines Grundprinzip der wirtschaftlichen Identität zugrunde liegt.