

Urteil vom 11. July 2012, I R 47/11

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 Finanzgericht Baden-Württemberg , 01. May 2011, Az: 10 K 1483/09

Leitsätze

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.

Tatbestand

- 1** I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob auf eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zuvor durch Verschmelzung 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 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4210, BStBl I 2002, 1209) --EStG 2002-- vorzunehmen ist, nachdem die ursprüngliche Beteiligung ausschüttungsbedingt auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden war.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erwarb zum 1. Januar 1991 76 v.H. der Geschäftsanteile an der B-GmbH. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der B-GmbH als Organgesellschaft bestand ab dem Jahr 1991 eine ertragsteuerliche Organschaft. Die bis zum 1. Januar 1991 von der B-GmbH thesaurierten Gewinnrücklagen wurden in den Jahren 1991 und 1992 an die Klägerin ausgeschüttet. In Höhe dieser Ausschüttungen nahm die Klägerin eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der B-GmbH in Höhe von 2.559.964 DM vor. Nach einer Erhöhung des Stammkapitals der B-GmbH im Dezember 1992 erwarb die Klägerin 1994 deren restliche Geschäftsanteile und hielt damit 100 v.H. der Geschäftsanteile. 1995 veräußerte die Klägerin 25 v.H. ihrer Geschäftsanteile an der B-GmbH je zur Hälfte an AF und DF. Mit Wirkung auf den 1. Januar 2000 wurde die B-GmbH auf eine weitere GmbH, die C-GmbH, verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgte zu Buchwerten zum 31. Dezember 1999. Nach einer Umfirmierung waren an der C-GmbH AF und DF zu je 12,5 v.H. sowie die Klägerin zu 75 v.H. beteiligt. Zwischen der Klägerin und der C-GmbH wurde ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Nachdem die Klägerin im Jahr 2002 eine Erwerbsoption ausgeübt hatte, hielt sie 100 v.H. der Anteile an der C-GmbH.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ nach einer Außenprüfung einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr (2003). Darin wurde aufgrund der Ergebnisentwicklung bei der C-GmbH die Beteiligung an dieser unter Berufung auf § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 (i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 2002--) mit im Vergleich zum Vorjahr um 981.667 € höheren Anschaffungskosten angesetzt. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der dagegen erhobenen Klage mit Urteil vom 2. Mai 2011 10 K 1483/09 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 222) statt. Es war der Auffassung, dass als Folge der Veräußerungsfiktion des § 13 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4133, ber. BGBl I 2003, 738) --UmwStG 2002-- eine Wertaufholungsverpflichtung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 nicht übergegangen 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 als unbegründet 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 C-GmbH nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 zum 31. Dezember 2003 mit im Vergleich zum Vorjahr um 981.667 € höheren Anschaffungskosten anzusetzen.
- 8 1. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 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 2002 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 ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 1991 getan hat-- statt der Anschaffungskosten der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002).
- 9 § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 bestimmt dagegen erstmals für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre (§ 52 Abs. 16 Satz 2 EStG 2002), 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 2002 erstreckt sich dabei auch auf Teilwertabschreibungen, die bereits vor Inkrafttreten dieser Regelung --hier dem Jahr 1991-- 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 ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 1991 kann nicht zum 31. Dezember 2003 rückgängig gemacht werden. Eine steuerliche Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 ist hinsichtlich der Beteiligung der Klägerin an der C-GmbH nicht vorzunehmen.
- 11 a) Die Beteiligung an der C-GmbH gehörte zwar unstreitig in gleicher Form bereits am Schluss des dem Streitjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Vermögen der Klägerin. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der C-GmbH sind jedoch entgegen der Auffassung der Revision nicht mit den historischen Anschaffungskosten der B-GmbH anzusetzen, sondern mit dem bei Verschmelzung der B-GmbH auf die C-GmbH zum 31. Dezember 1999 fortgeführten Buchwert der hierfür hingegebenen Beteiligung an der B-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 2002 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 Falle 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 damit 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. Hintergrund dieser Regelung ist der Umstand, dass eine Verschmelzung aus ertragsteuerlicher Sicht ein tauschähnlicher Vorgang ist. Die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft tauschen ihre Anteile an dieser Gesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft, ohne dass es zu einem Rechtsträgerwechsel kommt; die Anteile der übertragenden Körperschaft gehen unter. Dies würde grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung führen, also zu einer Aufdeckung und Versteuerung der in den Anteilen an der übertragenden Körperschaft ruhenden stillen Reserven. Aufgabe des § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 ist es, den

Eintritt dieser Rechtsfolge zu vermeiden. Im Ergebnis wird auf diese Weise auf Gesellschafterebene ein steuerneutraler Anteilstausch gewährleistet (vgl. auch Schaumburg, Finanz-Rundschau 1995, 211; Blümich/Klingberg, § 13 UmwStG 1995 Rz 13; Schmitt in Schmitt/ Hörtnagel/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl. 2006, UmwStG § 13 Rz 1).

- 13** bb) Entgegen der Auffassung der Revision wie auch der Vorinstanz 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. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. Dezember 2003, 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, UmwStG, § 13 Rz 23; Bärwaldt in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl. 2000, § 13 Rz 23; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, a.a.O., UmwStG § 13 Rz 21; Rödder, Deutsches Steuerrecht --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 2002 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.).
- 14** 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 indes mit der Fiktion von Anschaffungskosten in Höhe des Buchwerts genau das Gegenteil bestimmt und gerade nicht von fortgeführten Anschaffungskosten ausgeht, kann die Revision das Senatsurteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707 nicht für ihre Auffassung dienstbar machen.
- 15** 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.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de