

Urteil vom 08. September 2020, X R 36/18

Keine Auswirkungen auf das Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft durch deren rückwirkende Verschmelzung auf den Alleingesellschafter

ECLI:DE:BFH:2020:U.080920.XR36.18.0

BFH X. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, UmwG § 3 Abs 2 Nr 2, UmwStG § 2 Abs 1 S 1, UmwG § 120 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 4, AEUmwStG 2006 Tziff 05.05 S 6, UmwStG § 5 Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG § 17, UmwStG § 5 Abs 1

vorgehend FG München, 12. November 2018, Az: 5 K 236/15

Leitsätze

1. Die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Rückwirkung betrifft nur die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Diese Norm führt daher nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.

2. Die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 ist auch dann anzuwenden, wenn Anteile an der übertragenden Körperschaft, die unter § 17 EStG fallen, zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung unentgeltlich übertragen werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 13.11.2018 - 5 K 236/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2 Der Kläger war zunächst mit 48 % an einer GmbH beteiligt; die weiteren 52 % der Anteile hielt sein Vater (V). Am 15.09. des Streitjahres 2005 verstarb V. Der Kläger erhielt vermächtnisweise auch dessen GmbH-Anteile und ist seitdem Alleingesellschafter der GmbH.
- 3 Anfang 2006 schlossen der Kläger und sein Bruder (B) einen Erbteilskaufvertrag. Danach erwarb der Kläger mit Rückwirkung auf den Todestag des V die jeweils hälftigen Erbteile des B als Nacherbe der Mutter (M) und als Erbe des V für insgesamt 50.000 €. Die bereits abgeschlossene Erfüllung der Vermächtnisse sollte unberührt bleiben. Der Kläger verpflichtete sich, B von sämtlichen Nachlassverbindlichkeiten einschließlich etwaiger Steuernachforderungen freizustellen.
- 4 Anschließend wurde die GmbH mit dem Vermögen des Klägers als ihres nunmehrigen Alleingeschafters verschmolzen. Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde der 01.09.2005 --also ein Zeitpunkt, der vor dem Tod des V lag-- bestimmt. Auf diesen Tag stellte die GmbH eine Schlussbilanz auf.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 ermittelten die Kläger einen Übernahmegewinn gemäß

§ 4 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995/2002 in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2002). Diesen rechneten sie zu lediglich 48 % dem Kläger zu.

- 6 Demgegenüber setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 den gesamten steuerpflichtigen Übernahmegewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers an. Zur Begründung führte er aus, es sei nicht möglich, durch Wahl eines Übertragungstichtags, der vor dem Tod eines früheren Gesellschafters der übertragenden GmbH liege, rückwirkend die Besteuerung des Verstorbenen bzw. von dessen Erben zu beeinflussen. In einem solchen Fall sei der Übernahmegewinn in voller Höhe beim Übernehmer anzusetzen.
- 7 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens kündigte das FA an, B zum Einspruchsverfahren hinzuziehen zu wollen. Die Kläger wandten hiergegen ein, dies sei nicht "zielführend", da der Kläger die Erbteile des B gekauft habe und dies auch etwaige Steuernachforderungen umfasse. Letztlich unterblieb die Hinzuziehung.
- 8 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 443 veröffentlichten Urteil aus, § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 ordne lediglich in Bezug auf seinen beschränkten Adressatenkreis --zu dem ausschließlich die übertragende Körperschaft und die Übernehmerin gehörten-- eine Rückwirkung an. Die (früheren) Gesellschafter der Körperschaft seien in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 hingegen nicht genannt. Die Anteile des Klägers und des V seien gemäß der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002 als am Übertragungstichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen des Übernehmers eingelegt anzusehen.
- 9 Mit ihrer Revision vertreten die Kläger die Auffassung, der vom FG mehrfach verwendete Begriff des "übernehmenden Rechtsträgers" sei im Streitjahr noch nicht in § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 enthalten gewesen. Dort werde vielmehr der Begriff der "Übernehmerin" verwendet, der weiter zu verstehen sei und sämtliche Gesellschafter der übertragenden Körperschaft umfasse. Diese Gesellschafter würden --auch dann, wenn sie im Rückwirkungszeitraum aus der Körperschaft ausgeschieden und deshalb nicht an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt seien-- eine Mitunternehmerschaft bilden. Daher sei eine gesonderte und einheitliche Feststellung vorzunehmen. Hätte V seine GmbH-Beteiligung dem B vermacht, wäre ein Formwechsel der GmbH in eine Personengesellschaft möglich gewesen. B und der Kläger hätten dann eine Mitunternehmerschaft gebildet. Dass der Streitfall ein ganz anderes Ergebnis haben solle, lasse sich "steuersystematisch nicht rechtfertigen".
- 10 Aber auch unabhängig davon könne der Streit über die Zurechnung des Übernahmegewinns nur im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung entschieden werden. Das FG, das das Ergebnis eines solchen Feststellungsverfahrens nicht abgewartet habe, habe damit gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen.
- 11 Dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 könne nicht entnommen werden, welche Rechtsfolgen ein Ausscheiden von Gesellschaftern der übertragenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum habe, da dies in § 5 UmwStG 2002 geregelt werde. Die beiden vom FG angeführten Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) seien nicht zu Sachverhalten ergangen, die unter das UmwStG 2002 fielen, sondern zu laufenden Geschäftsvorfällen auf der Ebene der übertragenden Körperschaft. Die in diesen Entscheidungen enthaltenen Aussagen, die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 beziehe sich nicht auf im Rückwirkungszeitraum ausscheidende Gesellschafter der übertragenden Körperschaft, seien daher überschießend und könnten jedenfalls nicht auf den vorliegenden Fall übertragen werden.
- 12 § 5 Abs. 1 UmwStG 2002 betreffe nur den entgeltlichen Erwerb von Anteilen an der übertragenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum. Auch für diesen Fall regle die Norm lediglich die Rechtsfolgen für den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft. Eine gesetzliche Regelung für den Veräußerer der Anteile fehle hingegen. Daher bleibe dieser auch steuerrechtlich bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung seiner Anteile an der Körperschaft beteiligt und versteuere seinen Veräußerungsgewinn zu diesem Zeitpunkt. Ein auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehender Umwandlungsgewinn sei bei ihm nicht anzusetzen.
- 13 Das FG hätte § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 nicht auf den Streitfall anwenden dürfen. Alleiniger Zweck dieser Regelung sei die Ermöglichung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Übernahmegewinne und die laufenden Gewinne. Eine darüber hinausgehende Bedeutung habe die Norm nicht. Soweit das FG sich für seine Auffassung auf einige Literaturstimmen berufe, gäben diese entweder lediglich unkritisch die Verwaltungsauffassung wieder oder seien nicht eindeutig verständlich.

- 14 Die Kläger haben keinen Antrag gestellt.
- 15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16 Es hält die vorinstanzliche Entscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist trotz des Fehlens eines --nach dem Wortlaut des § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zwingend erforderlichen-- Revisionsantrags noch als zulässig anzusehen. Denn ein förmlicher Revisionsantrag ist entbehrlich, wenn sich aus dem Vorbringen des Revisionsklägers eindeutig ergibt, inwieweit er sich durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er dessen Aufhebung oder Änderung erstrebt (BFH-Urteil vom 23.06.2015 - II R 52/13, BFHE 250, 215, BStBl II 2015, 960, Rz 11, m.w.N.).
- 18 Dies ist hier der Fall. Die Kläger wenden sich gegen die Rechtsauffassung des FG und begehren damit inzident die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und die Entscheidung nach ihrem erstinstanzlichen Antrag.

III.

- 19 Die Revision ist aber unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 20 Das FG durfte über den Übernahmegewinn im vorliegenden Verfahren entscheiden (dazu unten 1.). Darüber hinaus hat es § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 zutreffend dahingehend ausgelegt, dass aus dieser Regelung nicht abgeleitet werden kann, eine erst nach dem Todestag eines früheren Gesellschafter der Kapitalgesellschaft beschlossene Verschmelzung löse bei dem verstorbenen Gesellschafter rückwirkend das Entstehen eines Übernahmegewinns aus (unten 2.). Auf dieser Grundlage ist auch die Entscheidung des FG zu bestätigen, den Übernahmegewinn in Anwendung des § 4 Abs. 4 i.V.m. § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 allein dem Kläger zuzurechnen (unten 3.).
- 21 1. Entgegen der Auffassung der Kläger hat das FG nicht gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, indem es über den Übernahmegewinn im Verfahren über den Einkommensteuerbescheid entschieden hat.
- 22 a) Besteuerungsgrundlagen werden nur dann gesondert festgestellt, wenn dies gesetzlich bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Die Kläger vertreten die Auffassung, der Kläger habe mit B eine Mitunternehmerschaft gebildet; auch B sei als "Übernehmerin" i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 anzusehen. Daher folge die Pflicht zur Vornahme einer einheitlichen und gesonderten Feststellung aus § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO.
- 23 Nach dieser Regelung werden u.a. die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte gesondert festgestellt, wenn daran mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Das FA hat zu Recht darauf hingewiesen, dass an einem Übernahmeergebnis, das --wie hier-- aufgrund der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter entsteht, nicht mehrere Personen beteiligt sind. Voraussetzung für die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person ist gerade, dass die natürliche Person Alleingesellschafter ist (§ 3 Abs. 2 Nr. 2, § 120 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--). Für die Richtigkeit der Auffassung der Kläger, auch B sei als "Übernehmerin" des Vermögens der GmbH anzusehen, so dass er mit dem Kläger eine Mitunternehmerschaft gebildet habe, ist nichts ersichtlich. Aus dem Hinweis der Kläger, V hätte seine Beteiligung auch auf B übertragen können, so dass nach einem Formwechsel der GmbH in eine Personengesellschaft B und der Kläger eine Mitunternehmerschaft gebildet hätten, lässt sich für die rechtliche Beurteilung des tatsächlich verwirklichten --grundlegend anderen-- Sachverhalts nichts ableiten.
- 24 Aus dem von den Klägern angeführten BFH-Urteil vom 11.04.2019 - IV R 1/17 (BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501) folgt nichts anderes. Dort handelte es sich bei der Übernehmerin um eine Personengesellschaft. Deren Gewinn ist stets gesondert und einheitlich festzustellen. Dies ist aber gerade anders, wenn die Übernehmerin eine natürliche Person ist.
- 25 b) Dasjenige verfahrensrechtliche Instrument, das die Erstreckung der rechtlichen Wirkung einer im vorliegenden Verfahren ergehenden Entscheidung auch auf die Besteuerung des B herbeiführen würde, wäre nicht eine

gesonderte und einheitliche Feststellung, sondern die Hinzuziehung bzw. Beiladung des B gewesen. Gegen eine solche --vom FA während des Einspruchsverfahrens zunächst beabsichtigte-- Hinzuziehung hatten sich die Kläger aber nachdrücklich gewandt und mit diesem Begehren beim FA auch Erfolg gehabt.

- 26** Es handelt sich allerdings nicht um einen Fall der notwendigen Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO), so dass der Senat eine solche weder gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachholen muss noch die aus einer derartigen Nachholung bei einem berechtigten Interesse des Beigeladenen folgende Pflicht zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 2 FGO) besteht. Über die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe bei V (und damit beim Miterben B) ein Übernahmegewinn anzusetzen ist, ist nicht im vorliegenden Verfahren, sondern erst in den dortigen Besteuerungsverfahren verbindlich zu entscheiden (vgl. zur --insoweit identischen-- Problematik bei der Abspaltung BFH-Urteil vom 07.04.2010 - I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, Rz 10 ff.).
- 27** 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 dahingehend ausgelegt, dass diese Norm nicht rückwirkend zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft führt, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.
- 28** a) Zivilrechtlich ist der Kläger erst in dem --vom FG nicht festgestellten-- Zeitpunkt Alleingesellschafter der GmbH geworden, zu dem die Erbengemeinschaft ihm den in die Erbmasse fallenden GmbH-Anteil aufgrund der Vermächtnisanordnung übertragen hat. Zwischen den Beteiligten ist allerdings unstrittig, dass dies kurzfristig nach dem Erbfall geschehen ist. Daher kann der vermächtnisweise übergegangene GmbH-Anteil dem Kläger ertragsteuerrechtlich bereits vom Erbfall an zugerechnet werden (vgl. zu einer Teilungsanordnung bei einem Anteil an einer Personengesellschaft BFH-Urteil vom 04.05.2000 - IV R 10/99, BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850; zur begrenzten ertragsteuerrechtlichen Rückwirkung einer Erbauseinandersetzung vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 8).
- 29** b) Das Vermögen der GmbH ist zivilrechtlich erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister auf den Kläger übergegangen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG; vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2008 - IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, unter II.B.1.a). Ertragsteuerrechtlich eröffnet § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 (i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) aber die Möglichkeit einer begrenzten Rückwirkung. Nach dieser Regelung sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dieser Bilanzstichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers liegen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).
- 30** aa) Nach seinem Wortlaut betrifft § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 allein die Einkommensermittlung "der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin". Im vorliegenden Fall ist die Rückwirkung also ausschließlich in Bezug auf die GmbH und den Kläger --als Übernehmer-- angeordnet. Frühere Gesellschafter der übertragenden Körperschaft sind hingegen in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nicht erwähnt. Auch § 4 UmwStG 2002 regelt kraft seiner amtlichen Überschrift und seines Norminhalts ausschließlich die "Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft" bzw. im --hier gegebenen-- Fall des § 9 UmwStG 2002 die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden natürlichen Person. Die Gewinnermittlung bei früheren --insbesondere bei während des Rückwirkungszeitraums verstorbenen-- Gesellschaftern ist nicht Regelungsgegenstand dieser Norm. Der Senat stimmt dem FG daher in dessen rechtlicher Beurteilung zu, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nicht als Rechtsgrundlage für die Annahme einer Rückwirkung der Verschmelzung (auch) in Bezug auf die Ermittlung des Einkommens zwischenzeitlich verstorbener Gesellschafter der übertragenden Körperschaft dienen kann.
- 31** bb) Diese wortlautbezogene Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 entspricht auch der bisherigen BFH-Rechtsprechung. So hat der I. Senat ausgeführt, die --insoweit gleichlautende-- Vorgängervorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 regele sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrem Zweck nur die Ermittlung des Einkommens und des Vermögens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Die Rückwirkung gelte daher nur für diese Rechtsträger, nicht aber für ihre Gesellschafter. Für diese bleibe es vielmehr bei dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz, dass Sachverhalte nicht auf zurückliegende Zeitpunkte zurückwirkten (zum Ganzen BFH-Urteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, Rz 37).
- 32** In seinem Urteil vom 17.01.2018 - I R 27/16 (BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449, Rz 17 ff.) hat der I. Senat diese wortlautbezogene Auslegung fortgeführt. Dort heißt es, nicht nur die Gesellschafter der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger seien von der Rückwirkung ausgenommen. Vielmehr erstrecke sich die Rückwirkungsfiktion

selbst bei der Übernehmerin nicht auf Fragen im Zusammenhang mit der Erbringung einer eventuellen Gegenleistung für das auf sie übertragene Vermögen. Auch aus § 2 Abs. 2 UmwStG 1995 (gleichlautend § 2 Abs. 2 UmwStG 2002) gehe hervor, dass die Rückwirkung sich grundsätzlich nicht auf die Gesellschafter der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger erstrecke. Denn diese Spezialregelung ordne für die Gesellschafterebene nur insoweit eine Rückwirkung an, als es um die Gesellschafter der Übernehmerin gehe und es sich bei dieser um eine Personengesellschaft handele. Dies zeige, dass es für die Erstreckung der Rückwirkung auf die Gesellschafterebene einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung bedürfe. Eine solche gesetzliche Regelung sei für die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft --um die es im vorliegenden Verfahren allein geht-- aber nicht existent (vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 143, wonach bei der Umwandlung auf eine natürliche Person allein § 2 Abs. 1 UmwStG, nicht aber § 2 Abs. 2 UmwStG anwendbar sei).

- 33** Darüber hinaus hat der I. Senat in seinem Urteil in BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449, Rz 19 den Normzweck des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 herangezogen. Er hat --unter Zitierung der einschlägigen Gesetzesmaterialien-- ausgeführt, diese Regelung solle lediglich vermeiden, dass der übertragende Rechtsträger auf den konkreten Tag des zivilrechtlichen Wirksamwerdens des Vermögensübergangs eine spezielle handelsrechtliche sowie ggf. zusätzliche steuerrechtliche Umwandlungsbilanz erstellen müsse. Damit bezögen sich die genannte Norm und ihr Vereinfachungszweck allein auf das Vermögen, das von der übertragenden Körperschaft auf die Übernehmerin übergehen solle. Aus diesen Ausführungen folgt zugleich, dass die Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft vom Normzweck nicht umfasst ist.
- 34** All dem tritt der erkennende Senat bei.
- 35** cc) Auch die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass Gewinnauswirkungen auf der Gesellschafterebene nicht an der Rückwirkung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 teilnehmen (BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rz 02.09 und 05.02, und vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 02.17 und 05.03). Gleiches gilt für die allgemeine Auffassung in der Literatur (van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 12; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 2 UmwStG i.d.F. vor SEStEG Rz 83; Graw, juris PraxisReport Steuerrecht 27/2018 Anm. 4, unter D.; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz 37; Hahn in Lademann, UmwStG, 2. Aufl., § 2 Rz 191; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 2 UmwStG Rz 99; Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., § 2 Rz 36; Klingebiel/Patt/Krause, Umwandlungssteuerrecht, S. 65).
- 36** dd) Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Kläger können nicht überzeugen.
- 37** Diese behaupten zum einen, das BFH-Urteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467 habe einen Sachverhalt betroffen, der von vornherein nicht unter das UmwG und UmwStG falle. Dies ist unzutreffend. Wie aus Rz 33 ff. des genannten Urteils eindeutig hervorgeht, waren die Voraussetzungen des UmwG für eine Spaltung im dortigen Streitfall erfüllt. Zwar wurden nicht sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen des zu beurteilenden Unternehmensbereichs übertragen, so dass bei einer spezifisch ertragsteuerrechtlichen Betrachtung kein Teilbetrieb abgespalten wurde und die Voraussetzungen der § 15 Abs. 1, § 11 Abs. 1 UmwStG 1995 für eine Buchwertfortführung nicht erfüllt waren. Gleichwohl hat der I. Senat tragend entschieden und ausführlich begründet, dass auch in einem solchen Fall (Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter) die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 auf die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin --aber eben nicht auf die Ermittlung des Einkommens der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft-- anwendbar sei.
- 38** Auch den Inhalt des BFH-Urteils in BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449 geben die Kläger fehlerhaft wieder. Entgegen ihrer Behauptung, dieser Sachverhalt falle von vornherein nicht unter das UmwStG, hat der BFH auch in dieser Entscheidung (Rz 15) ausgeführt, die Regelungen der § 2 Abs. 1 und § 12 UmwStG 1995 seien auf die dort vereinbarte Vermögensübertragung anzuwenden. Er hat sich sodann in entscheidungstragender Weise mit dem Umfang der in § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 angeordneten Rückwirkung auseinandergesetzt.
- 39** Gleichermaßen unzutreffend ist die Behauptung der Kläger, "nach dem eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002" sei der Übernahmegewinn nach den Verhältnissen des steuerlichen Übertragungstichtags zu ermitteln, so dass für jeden der damaligen Gesellschafter ein individueller Übernahmegewinn zu berechnen sei. Tatsächlich werden im Wortlaut der genannten Norm nur die übertragende Körperschaft und die "Übernehmerin" erwähnt, nicht aber sämtliche damalige Gesellschafter. Übernehmer ist vorliegend allein der Kläger, nicht hingegen auch B.
- 40** Darüber hinaus vertreten die Kläger die Auffassung, die Rechtsfolgen eines Ausscheidens von Gesellschaftern der

übertragenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum seien nicht in § 2 Abs. 1 UmwStG 2002, sondern erst in § 5 UmwStG 2002 geregelt. Dies ist zwar zutreffend, ändert aber nichts daran, dass jedenfalls aus § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 die von den Klägern begehrte Rechtsfolge nicht abgeleitet werden kann (zur Auslegung des § 5 UmwStG 2002 vgl. nachfolgend 3.).

- 41 3. Das FG hat dem Kläger zu Recht den gesamten Übernahmegewinn zugerechnet.
- 42 Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter bleibt jedoch außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden natürlichen Person gehören (§ 4 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002).
- 43 a) Die 48 %-Beteiligung an der GmbH, die dem Kläger schon vor dem Erbfall zuzurechnen war, gehörte am steuerlichen Übertragungstichtag zwar ursprünglich nicht zu dessen Betriebsvermögen. Gemäß § 5 Abs. 2 (i.V.m. § 9 Abs. 1) UmwStG 2002 gelten diese Anteile aber als am steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Klägers mit den Anschaffungskosten eingelegt. Sie sind daher nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002 in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einzubeziehen. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig.
- 44 b) Darüber hinaus folgt aus § 5 Abs. 2 UmwStG 2002, dass auch der weitere Anteil im Umfang von 52 % des Stammkapitals, der bis zum Erbfall dem V zuzurechnen war, in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses des Klägers einzubeziehen ist.
- 45 Nach der genannten Regelung gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG), die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (hier gemäß § 9 Abs. 1 UmwStG 2002: der übernehmenden natürlichen Person) gehören, für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft (der übernehmenden natürlichen Person) mit den Anschaffungskosten eingelegt. § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2002 schließt Anteile, bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 letzter Satz EStG nicht zu berücksichtigen wäre, von der Einlagefiktion aus.
- 46 aa) Die im Wortlaut dieser Norm vorgesehenen Tatbestandsmerkmale sind vorliegend erfüllt. Die Anteile an der GmbH, die bis zum Erbfall dem V zuzurechnen waren, fielen unter § 17 EStG. Sie gehörten am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen des unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Klägers. Die Anwendung des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 wird im Streitfall auch nicht durch § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2002 i.V.m. § 17 Abs. 2 letzter Satz EStG ausgeschlossen, weil die Anteile bei V innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag zu einer Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört hatten.
- 47 Dem FG ist daher in dessen Beurteilung beizutreten, dass der Wortlaut des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 "zwanglos" auch solche Anteile erfasst, die der übernehmenden natürlichen Person am steuerlichen Übertragungstichtag noch gar nicht gehörten. Dies stellen auch die Kläger nicht in Frage.
- 48 bb) Dieses Ergebnis steht mit der gesetzlichen Systematik in Einklang und setzt die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 folgerichtig um. Es vermeidet zudem in diesem Zusammenhang rückwirkende Steuerbelastungen von Personen, die an dem Vermögensübergang gar nicht beteiligt sind und weder diesen noch den vorangegangenen Übergang der Anteile auf die übernehmende natürliche Person beeinflussen konnten.
- 49 Der Kläger hat sich als Alleingesellschafter zu der Verschmelzung entschlossen. Dadurch hat er den Besteuerungstatbestand des § 4 Abs. 4 UmwStG 2002 allein verwirklicht. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, dass die einkommensteuerrechtlichen Folgen dieser Entscheidung auch noch von einer dritten Person zu tragen sein sollten.
- 50 Zwar weisen die Kläger darauf hin, dass das UmwStG auch an anderen Stellen steuerliche Folgen aufgrund der Entscheidungen dritter Personen eintreten lässt. Diese Regelungen sind allerdings insoweit nicht mit der Situation des Streitfalls vergleichbar, als in den von den Klägern angeführten Konstellationen diejenige Person, die von der Entscheidung eines Dritten betroffen ist, an dem Vorgang, der zur Entstehung des Wahl- oder Gestaltungsrechts des Dritten geführt hat, beteiligt war. So steht zwar das --von den Klägern angeführte-- Bewertungswahlrecht des § 20

UmwStG 2002 nur der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu, obwohl seine Ausübung die Höhe des Gewinns des Einbringenden beeinflusst. Der Einbringende selbst trifft aber die Entscheidung, ob er einen Bestandteil seines Vermögens in die Kapitalgesellschaft einbringen will. Ihm steht es frei, in diesem Rahmen mit der Kapitalgesellschaft eine Vereinbarung über die Ausübung des Bewertungswahlrechts zu treffen. Bei Nichtzustandekommen einer solchen Vereinbarung kann er schlicht von der Einbringung absehen und unterliegt damit auch nicht dem Risiko, dass die Kapitalgesellschaft ihr Bewertungswahlrecht in einer ihm nachteiligen Weise ausüben könnte. Demgegenüber hatte B als Erbe des V im Streitfall zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, auf die Verschmelzung oder ihre Modalitäten einzuwirken.

- 51** cc) Ohne Bedeutung für die Entscheidung ist die im Streitfall getroffene Vereinbarung, dass der Kläger den B von etwaigen Steuernachforderungen freistellt. Ein solcher Freistellungsanspruch ist ausschließlich zivilrechtlicher Natur und wirkt lediglich im Innenverhältnis zwischen den Vertragsparteien. Er lässt einen öffentlich-rechtlichen, gegen B --als Gesamtrechtsnachfolger des V-- gerichteten Einkommensteueranspruch daher unberührt. Die originäre Haftung des verkaufenden Miterben für Nachlassverbindlichkeiten erlischt weder bei einem Erbteilskauf (vgl. Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., § 2033 Rz 7) noch bei einem Erbschaftskauf (vgl. Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2371 Rz 4); dies geht auch aus dem Wortlaut des § 2382 Abs. 1 Satz 1 BGB eindeutig hervor ("... unbeschadet der Fortdauer der Haftung des Verkäufers").
- 52** dd) Die Finanzverwaltung hatte sich zu der Streitfrage im Streitjahr noch nicht geäußert. Im --für das Streitjahr allerdings noch nicht anwendbaren-- BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314 (Rz 05.05 Satz 6) vertritt sie die --mit der Senatsauffassung übereinstimmende-- Ansicht, § 5 Abs. 2 UmwStG sei auch auf solche Anteile i.S. des § 17 EStG anzuwenden, die erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag unentgeltlich erworben werden.
- 53** Soweit sich die Literatur zu dieser Frage überhaupt äußert, vertreten die jeweiligen Autoren die Auffassung, § 5 Abs. 2 UmwStG sei auch auf nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erworbene Anteile anzuwenden (van Lishaut/Heinemann in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl., § 5 UmwStG Rz 27; Greco, Betriebs-Berater 2019, 1264; Haase/Hruschka, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 5 Rz 27; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 5 UmwStG Rz 3; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 5 UmwStG Rz 11, 38; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl., § 5 Rz 60, 69; Behrens/Jäschke in Lademann, UmwStG, 2. Aufl., § 5 Rz 11; Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., § 5 Rz 22, 25; Schrameyer, UmwStG, 2020, § 5 Rz 25; wohl auch Hennigfeld, EFG 2019, 448).
- 54** c) Danach kann der Senat --ebenso wie bereits das FG-- offenlassen, ob § 5 Abs. 1 UmwStG 2002 in der Weise ausgelegt werden kann, dass der dort verwendete Begriff "angeschafft" auch unentgeltliche Erwerbe umfasst (für die Beschränkung auf entgeltliche Erwerbe noch der im Streitjahr geltende Umwandlungssteuererlass, BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Rz 5.01; für die Einbeziehung auch unentgeltlicher Erwerbe trotz unveränderten Gesetzeswortlauts nunmehr BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 05.01 Satz 2).
- 55** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de