Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-besteuerung-der-offenen-ruecklagen-bei-formwechsel.html

27.06.2019

Unternehmensteuer

BFH: Besteuerung der offenen Rücklagen bei Formwechsel

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

Sachverhalt
Alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG, welche durch formwechselnde Umwandlung aus einer GmbH hervorgegangen ist, ist D. Dieser war zuvor alleiniger Anteilseigner der GmbH. Der Umwandlung wurde eine Bilanz der GmbH zugrunde gelegt, in welcher neben dem gezeichneten Kapital ein Bilanzgewinn ausgewiesen war. Das Finanzamt war der Auffassung, dass der Bilanzgewinn im Zusammenhang mit der Umwandlung als fiktiv ausgeschüttet gelte, was zu einer entsprechenden Sonderbetriebseinnahme des Anteilseigners führe. Deshalb stellte es einen Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners aus Gewerbebetrieb fest. Das FG wies die hiergegen erhobene Klage ab.

Entscheidung
Entgegen der Ansicht des FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Besteuerung des fiktiv ausgeschütteten Bilanzgewinns als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist.

Fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG

Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist dem Anteilseigner nach § 9 S. 1, § 7 S. 1 UmwStG der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Einnahmen aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Zweck der fiktiven Totalausschüttung nach § 7 UmwStG ist es 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.

Erweiterte Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG

Hält der Anteilseigner die Anteile an der Kapitalgesellschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht in einem Betriebsvermögen und erfüllen die Anteile die Voraussetzungen des § 17 EStG, gelten sie nach § 9 S. 1, § 5 Abs. 2 UmwStG für die Ermittlung des Gewinns als am Übertragungsstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Die Einlagefiktion bewirkt nach Auffassung des BFH einerseits, dass die Anteile in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG eingehen. Andererseits habe sie 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 S. 1 EStG angeordneten Subsidiarität von Kapitaleinkünften Bestandteil der betrieblichen Einkünfte der Personengesellschaft. Der BFH ist damit wie schon das FG und in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung in der Literatur der sog. erweiterten Einlagefiktion gefolgt.

Fiktive Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft

Folge dieser Fiktion kann nach Ansicht des BFH allerdings – entgegen der Auffassung des FG – nicht sein, dass der Gewinn aus der fiktiven Ausschüttung nach § 7 S. 1 UmwStG als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu erfassen ist. Gelten die Anteile als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt, um in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einbezogen werden zu können, muss nach Ansicht des BFH auch von einer fiktiven Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ausgegangen werden.

Erfassung des Gewinns aus der fiktiven Ausschüttung als Gewinn der Gesamthand

Gelten die Anteile durch die Einlagefiktion als zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörend, falle auch der Gewinn aus der fiktiven Ausschüttung an den Anteilseigner nach § 7 S. 1 UmwStG im Gesamthandsvermögen an. Ein solcher Gewinn muss deshalb als Gesamthandsgewinn festgestellt werden, so der BFH.

Betroffene Norm
§ 5 Abs. 2 UmwStG, § 7 S. 1 UmwStG

Streitjahr 2007

Vorinstanz
Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 15.09.2016, 4 K 98/15, EFG 2017, S. 437

Fundstelle
BFH, Urteil vom 11.04.2019, IV R 1/17, lt. BMF-Schreiben vom 28.08.2019 zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.