

BFH: Keine nachträgliche Änderung des umwandlungssteuerrechtlichen Rückbeziehungswahlrechts

Die nachträgliche Änderung eines einmal nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG – ggf. auch konkludent – gestellten Antrags auf Rückbeziehung einer Einbringung ist unzulässig. Der BFH widerspricht jedoch der Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass, dass der Antrag spätestens im Zeitpunkt der Einreichung der Steuerbilanz zu stellen ist. Vielmehr existiert keine gesetzliche Befristung für den Antrag.

Sachverhalt

Eine GmbH & Co. KG war als Kommanditistin am Gesellschaftsvermögen einer KG beteiligt. In 2007 brachte die GmbH & Co. KG ihren Kommanditanteil an der KG gegen Gewährung neuer Aktien zum gemeinen Wert in eine AG ein. Dabei wurde vereinbart, dass die Einbringung steuerlich mit Rückwirkung zum 31.12.2006 erfolgen sollte. Dementsprechend berücksichtigte die AG die Einbringung in ihrer Bilanz auf den 31.12.2006 und auch in ihren Steuererklärungen für das Jahr 2006. Später beantragte die AG, den steuerlichen Übertragungsstichtag auf den 01.01.2007 zurückzubeziehen. Strittig war, ob eine solche nachträgliche Änderung des Antragsrechts nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG zulässig ist, was das FG bejaht hat.

Entscheidung

Entgegen der Auffassung des FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die nachträgliche Änderung eines bereits nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG gestellten Antrags unzulässig ist.

Gesetzliche Grundlagen

Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (Abs. 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre.

Konkludente Antragstellung der übernehmenden AG

Der Antrag auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG ist nach herrschender Meinung von der übernehmenden Gesellschaft, hier der AG, bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen. Zudem ist der Antrag nach Auffassung des BFH gesetzlich nicht befristet und kann noch bis zur Beendigung der letzten Tatsacheninstanz gestellt werden, in welcher über die Besteuerung des Vermögensübergangs entschieden wird. Aus § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG ergebe sich insoweit nicht, dass der Antrag spätestens im Zeitpunkt der Einreichung der Steuerbilanz zu stellen wäre (insoweit entgegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011); mangels einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung scheidet die Annahme einer Ausschlussfrist aus (vgl. FG München, Urteil vom 18.12.2012, 13 K 875/10). Das Gesetz verlange ferner keine bestimmte Antragsform, so dass der Antrag auch konkludent (etwa durch rückwirkenden Ertrags- und/oder Vermögensansatz in der Steuererklärung) gestellt werden könne (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 30.05.2002, VI 55/01).

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die AG nach Ansicht des BFH durch den Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert und durch die Berücksichtigung der übernommenen Beteiligung in ihren Steuererklärungen nicht nur das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG ausgeübt, sondern zugleich konkludent einen Antrag nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG gestellt.

Keine nachträgliche Änderung des nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG gestellten Antrags

Dieses zunächst auf den 31.12.2006 ausgeübte Antragsrecht konnte nach Auffassung des BFH von der AG nicht nachträglich auf den 01.01.2007 geändert werden.

Für das Bewertungswahlrecht nach § 17 Abs. 2 S. 1 UmwStG wurde bereits entschieden, dass dieses einer nachträglichen Änderung nicht zugänglich ist, weil die entsprechende Änderung darauf hinauslaufe, den im Zeitpunkt der Einbringung für die Bilanzierung maßgeblichen Sachverhalt rückwirkend zu ändern (vgl. BFH-Urteil vom 09.04.1981, I R

191/77).

Diese Erwägungen treffen nach Ansicht des BFH auf das Antragsrecht nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG in gleicher Weise zu, weil durch den Antrag ebenfalls nicht nur die Rechtsfolgenseite betroffen ist, sondern der Zeitpunkt der Veräußerung bestimmt und damit auf den Besteuerungssachverhalt selbst eingewirkt wird (normativ geprägter Sachverhalt). Durch den Antrag wird festgelegt, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem dann maßgeblichen Wert sich ein Einbringungsvorgang vollzieht und die damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen eintreten. Eine nachträgliche Einwirkung auf den hiermit verbundenen Steueranspruch ist der übernehmenden Gesellschaft verwehrt, so der BFH.

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG

Streitjahr 2006

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.12.2016, 6 K 6243/14, EFG 2017, S. 441

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19.12.2018, I R 1/17, lt. BMF zur [Veröffentlichung im BStBl. II](#) vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 09.04.1981, I R 191/77, BStBl II 1981, S. 620

Finanzgericht München, Urteil vom 18.12.2012, 13 K 875/10, EFG 2013, S. 896

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 30.05.2002, VI 55/01, EFG 2002, S. 1318

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 - S 1978b/08/10001

(Umwandlungssteueranwendungserlass), BStBl I 2011, S. 1314

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.

