

BFH: Keine Rückwirkung für Gegenleistung aufgrund Vermögensübertragung

Die Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG erfasst ausschließlich das übertragene Vermögen und nicht die Gegenleistung (hier: Aktien), die den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft gewährt wird.

Sachverhalt

Im Gegenzug für die Übertragung des Vermögens der A-AG auf die Klägerin, einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, verpflichtete sich diese den Aktionären der A-AG Anteile an der B-AG zu gewähren, an der die Klägerin mehrheitlich beteiligt war. Der Vermögensübertragung wurde die Handelsbilanz der A-AG zum 31.12.1999 als Schlussbilanz zugrunde gelegt. Die Übertragung der Aktien an der B-AG auf die Aktionäre der A-AG erfolgte in 2000. Die Klägerin berücksichtigte die - durch die nicht zu Buchwerten erfolgte Anteilsübertragung - realisierten stillen Reserven steuerlich erst zum 31.12.2000, also im Folgejahr. Demgegenüber war das Finanzamt der Auffassung, dass sowohl die Übertragung des Vermögens der A-AG auf die Klägerin als auch die Gewährung der Gegenleistung durch die Klägerin an die Aktionäre der A-AG auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehen seien. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG der Klage statt.

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen ist, dass die Klägerin den Gewinn aus der Übertragung der B-Aktien erst im Folgejahr 2000 realisiert hat und sich eine Berücksichtigung im Streitjahr 1999 weder aus § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG noch aus § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG ergibt.

§§ 2 und 12 UmwStG seien zwar grundsätzlich auf die zwischen der Klägerin und der A-AG vereinbarte Vermögensübertragung anwendbar. Nach der BFH-Rechtsprechung reiche der spezialgesetzliche Charakter des UmwStG jedoch nur soweit, wie dort auch von den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen abweichende Regelungen getroffen werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.01.2013, I R 24/12 und vom 12.10.2011, I R 33/10). Anders als das Finanzamt meint, enthalte keine der beiden Normen eine Spezialregelung, die die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze verdränge, die im Streitfall dazu führen würden, dass der Gewinn bereits in 1999 zu berücksichtigen wäre.

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG 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.

Diesem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge erstrecke sich die Fiktionswirkung alleine auf die steuerliche Behandlung des angesprochenen übertragenen Vermögens. Denn bei der dem Vermögensübergang zu Grunde liegenden Bilanz handele es sich um die der Registereintragung beizufügenden Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (07.04.2010, I R 96/08), die sich nur auf das dort ausgewiesene Vermögen beziehen kann. Ob die Übernehmerin eine Gegenleistung erbringt, sei dabei laut Gesetzeswortlaut irrelevant. Hinzu komme, dass sich aus dem Normwortlaut auch keinerlei Anhaltspunkte für eine Erstreckung der Rechtsfolgen auf die Ebene der Gesellschafter ergeben. Die Rückwirkungsfiktion gelte demnach ausschließlich für die an der übertragenden Umwandlung beteiligten Rechtsträger.

Nichts anderes ergebe sich unter dem Gesichtspunkt einer systematischen Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG. So zeige bereits die Regelung des § 2 Abs. 2 UmwStG, die für den Fall des Vermögensübergangs auf eine Personengesellschaft die Geltung von § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter anordnet, dass es für eine Erstreckung der Wirkungen des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG auf die Gesellschafterebene einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung bedarf. Ist Übernehmerin eine Körperschaft,

wirke sich mangels entsprechender Regelung die Rückwirkung nicht auf die Rechtsbeziehung zu den Gesellschaftern der Überträgerin und der Übernehmerin aus.

Der Sinn und Zweck des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG liege lediglich darin, neben der handelsrechtlichen Bilanz keine zusätzliche Steuerbilanz zum Tag des zivilrechtlichen Vermögensübergangs erstellen zu müssen. Es entspreche allgemeiner Auffassung, dass die Norm auf rein praktischen Erwägungen und Vereinfachungsgründen beruhe und sich diese allein auf das Vermögen beziehe, das vom übertragenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen soll.

§ 12 UmwStG lässt ebenfalls auf nichts anderes schließen. Der von der Klägerin bei der Erbringung der Gegenleistung realisierte Gewinn ist nicht Teil des Übernahmeergebnisses nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Danach bleibt ein Gewinn oder Verlust der Übernehmerin in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Für eine erweiternde Auslegung des in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG enthaltenen Begriffs der "Anteile an der übertragenden Körperschaft" i.S. der Einbeziehung des durch Übertragung der B-Aktien realisierten Gewinns bestünde angesichts des eindeutigen Normwortlauts kein Spielraum.

Betroffene Normen

§ 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG 1995, § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG 1995,
Streitjahr 1999

Vorinstanz

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 05.04.2016, 6 K 93/15, EFG 2016, S. 1039

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17.01.2018, [I R 27/16](#), BStBl II 2018 Seite 449

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 09.01.2013, [I R 24/12](#), BFHE 240, 115, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 12.10.2011, [I R 33/10](#), BStBl II 2012, S. 445, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 07.04.2010, [I R 96/08](#), BStBl II 2011, S. 467, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.