

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 1r98_06
letzte Aktualisierung: 28.5.2008

BFH, 28.5.2008 - I R 98/06

UmwStG 1995 § 20 Abs. 2; EStDV § 60 Abs. 2 Satz 2; EStG § 4 Abs. 2 Sätze 1 und 2, § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2; GmbHG § 42a Abs. 1, § 46 Nr. 1; UmwG § 24

Das Recht zur Wahl des Bewertungsansatzes gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ist endgültig ausgeübt, sobald der Steuerpflichtige eine Steuererklärung und eine Steuerbilanz beim Finanzamt eingereicht hat

Das Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 ist ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige Steuererklärungen und eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einreicht und vorbehaltlos erklärt, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen. Eine Bindung an den handelsbilanziellen Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens besteht nicht.

BUNDESFINANZHOF

Das Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 ist ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige Steuererklärungen und eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einreicht und vorbehaltlos erklärt, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen. Eine Bindung an den handelsbilanziellen Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens besteht nicht.

UmwStG 1995 § 20 Abs. 2

EStDV § 60 Abs. 2 Satz 2

EStG § 4 Abs. 2 Sätze 1 und 2, § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2

GmbHG § 42a Abs. 1, § 46 Nr. 1

UmwG § 24

Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 2. November 2006
6 K 502/02 (EFG 2007, 472)

Gründe

I.

Streitig ist, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr 1996 noch ein Wahlrecht zum Ansatz von Zwischenwerten nach Maßgabe des § 20 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) zusteht oder ob dieses bereits "verbraucht" ist.

Die Klägerin war die Komplementärin einer KG. Kommanditisten der KG waren A mit einem Anteil von 2,7 Mio. DM sowie B mit einem Anteil von 300 000 DM.

Am 27. September 1996 wurde das Stammkapital der Klägerin durch Ausgabe neuer Geschäftsanteile zum Nennwert von 1,5 Mio. DM auf 1,55 Mio. DM erhöht. Die neuen Geschäftsanteile wurden von A mit 1,35 Mio. DM und von B mit 150 000 DM übernommen, die im Wege der Sacheinlage ihre Kommanditbeteiligungen an der KG zum 1. Oktober 1996 einbrachten. In der notariellen Urkunde heißt es, dass die Klägerin die Buchwerte der KG fortführe, ferner, dass sie das Unternehmen der KG ab diesem Zeitpunkt weiterführe.

Die vom Geschäftsführer der Klägerin unterschriebenen Steuererklärungen der Klägerin für das Streitjahr wurden am 8. August 1997 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereicht. Ihnen beigefügt war unter anderem ein "Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996", in dem darauf hingewiesen wurde, dass das Gesellschaftsvermögen der KG in der Aufnahmebilanz der GmbH zum 1. Oktober 1996 zu Buchwerten angesetzt worden sei. Dem entsprach auch die diesem Bericht beigefügte Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1996. Das FA erließ antragsgemäß Steuerbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) standen.

Nach einer Außenprüfung beantragte die Klägerin im Wege einer Bilanzänderung bzw. Bilanzberichtigung unter Hinweis auf § 20 Abs. 2 UmwStG 1995, das im Rahmen ihrer Verschmelzung mit der KG zum 1. Oktober 1996 eingebrachte Betriebsvermögen nicht mit dem Buchwert, sondern mit einem Zwischenwert --3,5 Mio. DM-- anzusetzen. Die Klägerin machte geltend, der dem FA zunächst eingereichte Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 sei von der Gesellschafterversammlung nicht festgestellt worden. Es handle sich demzufolge lediglich um einen vorläufigen Jahresabschluss, der jederzeit habe geändert werden können.

Das FA vertrat demgegenüber die Auffassung, dass eine Korrektur des gewählten Buchwertansatzes steuerlich ausgeschlossen sei, und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide.

Die dagegen gerichtete Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 472 veröffentlichtem Urteil vom 2. November 2006 6 K 502/02 ab.

Ihre Revision stützt die Klägerin auf materielle und formelle Rechtsfehler. Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Bescheide entsprechend den vorinstanzlichen Anträgen zu ändern.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet. Sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin ihr Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 durch den Ansatz der Beteiligung mit dem Buchwert in ihrer Bilanz und Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen beim FA ausgeübt hat.

1. Wird ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Wege der Sacheinlage eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft, so darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert, höchstens dem Teilwert ansetzen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 1 und 6 UmwStG 1995).

2. Die Klägerin hat eine von ihrem Geschäftsführer unterzeichnete Steuererklärung für 1996, dem Jahr, in dem die Einbringung stattgefunden hat, nebst einer durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüften Jahresbilanz beim FA eingereicht. Diese Erklärung ist der Klägerin gemäß § 35 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) zuzurechnen, und zwar unabhängig davon, ob und inwieweit im Innenverhältnis die Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers beschränkt war (§ 37 Abs. 2 GmbHG). In dem "Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996" war ausgeführt, dass das eingebrachte Gesellschaftsvermögen in der Aufnahmebilanz zum 1. Oktober 1996 zu Buchwerten angesetzt worden sei. Dem entsprach die dem Bericht beigefügte Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1996, in der das eingebrachte Betriebsvermögen mit den Buchwerten enthalten war. Diese Bilanz entsprach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und war nicht als vorläufig oder als Entwurf bezeichnet. Auch aus den der Bilanz beigefügten Erklärungen oder sonstigen Schriftstücken ging nicht hervor, dass noch keine endgültige Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 beabsichtigt war (zur Frage, ob in diesen Fällen eine wirksame Bilanz vorliegt, vgl. Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz C 53, m.w.N.; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 401 a.E.). Die Klägerin macht auch nicht geltend, dass die Steuer-

erklärungen einschließlich der Bilanz für das Streitjahr ohne ihr Wissen und Wollen, also versehentlich, beim FA eingereicht wurden.

Die Klägerin hat damit gegenüber dem FA vorbehaltlos erklärt, das übernommene Vermögen mit dem Buchwert ansetzen zu wollen, und ihr Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 wirksam ausgeübt. Denn die aufnehmende Kapitalgesellschaft hat ihr Wahlrecht ausgeübt, wenn sie die Steuererklärungen einschließlich der dazugehörigen Bilanz beim FA eingereicht hat (gl.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.31; Herrmann in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rz 101; Wacker, Betriebs-Berater --BB-- 1998, Beilage 8, S. 8; a.A. Blümich/Klingberg, § 20 UmwStG Rz 89: Bewertungswahlrecht wird in der Handelsbilanz ausgeübt).

Die Klägerin hat zwar keine Einbringungsbilanz vorgelegt. Dies war jedoch nicht erforderlich, da weder steuerrechtlich noch handelsrechtlich (§ 24 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--) eine Verpflichtung zur Aufstellung einer "Einbringungsbilanz" für den übernehmenden Rechtsträger angeordnet ist. Eine Verschmelzung ist vielmehr grundsätzlich ein Geschäftsvorfall, der in der laufenden Buchführung zu erfassen ist. Bilanziell wirkt sich die Verschmelzung erst im nachfolgenden Jahresabschluss aus (Müller in Kallmeyer, Umwandlungsgesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 6; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 723; Sagasser in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 3. Aufl., Rz K 27 ff.).

3. Der wirksamen Ausübung des Wahlrechts steht nicht entgegen, dass nach dem Vorbringen der Klägerin zum Zeitpunkt der Einreichung der Bilanz die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss noch nicht festgestellt hatte.

Zwar obliegt gemäß § 46 Nr. 1 GmbHG, soweit die Satzung nichts Abweichendes bestimmt, den Gesellschaftern die Feststellung des Jahresabschlusses. Die Geschäftsführung ist nur für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständig (§ 42a Abs. 1 GmbHG). Diese Vorschriften gelten jedoch nur für die Handelsbilanz. Für die Steuerbilanz sieht das Gesetz dagegen keine Formvorschriften vor. § 60 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) bestimmt, dass in Fällen, in denen der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird, der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht, beizufügen ist; ferner ist eine Gewinn- und Verlustrechnung einzureichen, sofern Bücher geführt werden, die den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen. Dabei steht es dem Steuerpflichtigen frei, der Steuererklärung entweder eine Steuerbilanz oder eine Handelsbilanz beizufügen, in der Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften angepasst sind (§ 60 Abs. 2 EStDV). Diesen Vorgaben genügt die von der Klägerin eingereichte Bilanz. Formelle Anforderungen --zum Beispiel die Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung-- sind steuergesetzlich nicht vorgesehen. Auch ohne Feststellung der Bilanz durch die Gesellschafterversammlung liegt demnach eine wirksame Steuerbilanz vor (HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 401; Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz C 52; a.A. Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 973; Wacker, BB 1998, Beilage 8, S. 8). Aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG folgt nichts Anderes, denn die in § 46 Nr. 1 GmbHG vorgesehene (abdingbare) Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter gehört nicht zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Abweichendes gilt auch nicht dann, wenn der Steuerpflichtige keine eigene Steuerbilanz aufstellt, sondern die Handelsbilanz für steuerrechtliche Zwecke unverändert übernimmt, weil sie

sowohl den steuer- wie den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht. Zwar liegt in diesen Fällen vor der Feststellung der Bilanz durch die Gesellschafter noch keine wirksame Handelsbilanz, wohl aber eine wirksame Steuerbilanz vor. Die Ausübung von steuerrechtlichen Wahlrechten gehört --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht zum gesetzlichen Aufgabenkreis der Gesellschafter (§ 46 GmbHG), sondern zu den Pflichten der Geschäftsführer (§ 34 AO), die die GmbH gesetzlich vertreten (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Eine dem FA gegenüber abgegebene vorbehaltlose Erklärung des Geschäftsführers einer GmbH, ein steuerrechtlich gegebenes Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen, ist daher auch dann wirksam, wenn ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung nicht vorliegt.

4. Ebenso wenig hindert § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, nach dem steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind, eine wirksame Ausübung des Wahlrechts. Denn im Rahmen des § 20 UmwStG 1995 gilt diese Vorschrift nicht (gl.A. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 20 UmwStG Rz 243 ff.; Weber-Grellet, BB 1997, 653; Tulloch in Goutier/Knopf/Tulloch, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 55; Sagasser in Sagasser/Bula/Brünger, a.a.O., Rz L 133; Herzig, Neues Umwandlungssteuerrecht - Praxisfälle und Gestaltungen im Querschnitt, S. 42 f.; Bacmeister, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 121; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rz 148; Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1525; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 20.26; Friederichs in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 20 Rz 176; Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 679; HHR/Hübl, § 20 UmwStG Rz 95; Blümich/Klingberg, § 20 UmwStG Rz 89; zweifelnd Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rz 164 f.; Herrmann in Frotscher/Maas, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 104).

§ 20 UmwStG 1995 enthält weder einen Verweis auf § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG noch eine eigenständige Regelung, nach der das Wahlrecht in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben ist. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 bestimmt vielmehr, dass für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze gelten. Diese Formulierung spricht dafür, dass die Regelung in § 20 UmwStG 1995 anderen Vorschriften vorgeht und insoweit abschließend ist (vgl. auch Senatsurteil vom 5. Juni 2007 I R 97/06, BFHE 218, 226, zu § 11 UmwStG 1995).

Der einzige Hinweis auf handelsrechtliche Vorschriften findet sich in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995, nach dem der Ansatz mit dem Buchwert auch dann zulässig ist, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss. Diese Vorschrift könnte zwar als Ausnahmeregelung vom Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) aufgefasst werden, der im Übrigen für die Fälle des § 20 UmwStG gelten soll. Denkbar ist aber ebenso, dass die Vorschrift nur klarstellenden Charakter hat. Hierfür spricht einmal die Verwendung des Wortes "auch", woraus zu schließen ist, dass nicht nur in Fällen, in denen handelsrechtliche Vorschriften den Ansatz eines höheren Wertes erzwingen, eine abweichende Ausübung des Wahlrechts in Handels- und Steuerbilanz zulässig ist, sondern auch in Fällen, in denen handelsrechtlich ein Wahlrecht (§ 24 UmwG) besteht. Zum anderen legt die Regierungsbegründung zu § 20 UmwStG 1995 (BTDrucks 7/4803, S. 31) dieses Verständnis nahe, in der es heißt: "Die ... Frage, ob die eingebrachten Wirtschaftsgüter auch mit dem Buchwert übernommen werden dürfen, wenn das Handelsrecht einen höheren Wert vorschreibt, ist schon nach geltendem Recht zu bejahen ... Um mögliche Zweifel auszuschließen, soll nunmehr eine entsprechende Ergänzung des Abs. 2 erfolgen." Dies kann

nur so verstanden werden, dass aus Sicht des Gesetzgebers § 20 UmwStG 1995 eine eigenständige und von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG unabhängige Regelung enthält.

Ohnehin hätte § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen des § 20 UmwStG 1995 nur einen eingeschränkten Anwendungsbereich. Zum einen gilt --wie ausgeführt-- nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht, wenn handelsrechtlich ausdrücklich ein höherer Ansatz als der Buchwertansatz geboten ist. Zum anderen ist in Fällen, in denen die Kapitalgesellschaft Gesellschafterin der Personengesellschaft wird, deren Anteile eingebracht wurden, das Wahlrecht von der Personengesellschaft in der Ergänzungsbilanz der Kapitalgesellschaft auszuüben und damit nicht nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG (Senatsurteil vom 30. April 2003 I R 102/01, BFHE 202, 455, BStBl II 2004, 804). Ferner stimmen Steuerbilanz und Handelsbilanz in den Fällen, in denen die aufnehmende Gesellschaft den Übertragungsstichtag rückdatiert (§ 20 Abs. 7 Satz 1 i.V.m. Abs. 8 Satz 1 UmwStG 1995), nicht überein. Denn handelsrechtlich endet die Rechnungslegungspflicht nicht mit der Schlussbilanz, sondern erst mit der Wirksamkeit der Verschmelzung (§ 20 UmwG; Müller in Kallmeyer, a.a.O., § 17 Rz 19, m.w.N.). Damit die Möglichkeit, den steuerlichen Übertragungsstichtag vorzuverlegen, nicht leer läuft, ist daher auch in diesen Fällen das Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 unabhängig vom Ansatz in der Handelsbilanz auszuüben. Es liegen keine Gründe vor, die es gebieten, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG für die verbleibenden Fälle des § 20 UmwStG 1995 anzuwenden.

Insbesondere erfordert der Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG kein abweichendes Ergebnis. Das Maßgeblichkeitsprinzip soll verhindern, dass steuerrechtliche Abschreibungsvergünstigungen handelsrechtliche Ausschüttungsmöglichkeiten eröffnen und damit den Gesellschaftern zugute kommen (BTDrucks 11/2157,

S. 139). Durch die Buchwertfortführung in der Steuerbilanz ist dieser Zweck jedoch nicht gefährdet, da auch dann, wenn handelsrechtlich höhere Werte angesetzt werden, der handelsrechtlich ausschüttungsfähige Gewinn nicht höher ist als der steuerrechtliche Gewinn (vgl. Patt/Rasche, DStR 1994, 841; Weber-Grellet, BB 1997, 653). Auch das Ziel des Umwandlungssteuergesetzes, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerneutral zu ermöglichen, erfordert keine gleichartige Wahlrechtsausübung in Handels- und Steuerbilanz.

5. Eine nachträglich anderweitige Ausübung des Wahlrechts ist nicht möglich.

a) Eine Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) scheidet aus, weil die ursprünglich eingereichte Steuerbilanz, in der das übernommene Vermögen mit den Buchwerten ausgewiesen ist, einen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 zulässigen Ansatz enthält. Sie ist nicht dadurch fehlerhaft geworden, dass in der nach Abgabe der Steuererklärungen von der Gesellschafterversammlung beschlossenen Handelsbilanz statt Buchwerten Zwischenwerte angesetzt wurden.

b) Das Wahlrecht kann auch nicht im Wege der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) anderweitig ausgeübt werden. Denn die nachträgliche Erhöhung der Wertansätze eines zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebsvermögens und damit die Änderung des Einbringungsvorgangs in eine gewinnrealisierende Betriebsveräußerung stellt keine Bilanzänderung, sondern eine (unzulässige) rückwirkende Sachverhaltsgestaltung dar (Senatsurteil vom 9. April 1981 I R 191/77, BFHE 133, 278, BStBl II 1981, 620; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Januar 1994 III R 39/91, BFHE 173, 338, BStBl II 1994, 458; BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2005 X B 101/05, BFH/NV 2006, 545).