

BFH: Grenzüberschreitende Abwärtsverschmelzung

Die Verschmelzung einer Muttergesellschaft auf deren im Ausland ansässige Tochtergesellschaft (Abwärtsverschmelzung) ist nur dann ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich, wenn deren Besteuerung sichergestellt ist. Ein Buchwertansatz ist daher nur dann zulässig, wenn die stillen Reserven des auf den Anteilhaber der Muttergesellschaft übergangenen Wirtschaftsguts „Beteiligung“ weiterhin dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen. Maßgebend ist die Vorschrift des § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG, nicht § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

Sachverhalt

Die in Deutschland ansässige A-GmbH wurde im Streitjahr 2009 auf ihre Tochtergesellschaft mit Sitz in Luxemburg, verschmolzen. Die Anteile der A-GmbH an der Tochtergesellschaft wurden an deren alleinigen Gesellschafter, eine Corporation, mit Sitz in den USA ausgekehrt. In der steuerlichen Schlussbilanz der A-GmbH wurden die Anteile an der Tochtergesellschaft mit ihrem steuerlichen Buchwert angesetzt. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Ansicht, dass die Anteile an Tochtergesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen seien und begründete dies mit dem Wegfall des inländischen Besteuerungsrechts sowie unter Hinweis auf Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011). Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und hielt einen Buchwertansatz für zulässig.

Entscheidung

Entgegen der Auffassung des FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass ein Buchwertansatz nach § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG nicht zulässig ist. Die A-GmbH hat vielmehr einen steuerfreien Auflösungsgewinn (§ 8b Abs. 2 S. 3 KStG) erzielt, von dem 5% als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Das Umwandlungssteuerrecht sieht davon keine Ausnahme vor.

Steuerfreier Auflösungsgewinn nach § 8b Abs. 2 S. 3 KStG

Ein Auflösungsgewinn entsteht u.a. bei Verschmelzung einer (übertragenden) Körperschaft auf eine andere (übernehmende) Körperschaft, da hierdurch die übertragende Körperschaft ohne Abwicklung aufgelöst wird und ihr Vermögen auf einen anderen Rechtsträger übergeht. Zum übergehenden Vermögen gehört auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft (BFH-Urteil vom 28.10.2009, I R 4/09). Die Differenz des gemeinen Wertes der übergehenden Beteiligung zu ihrem Buchwert ergibt den Auflösungsgewinn. Der Ansatz mit dem gemeinen Wert ergibt sich aus § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG, wonach die im Rahmen einer Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu erfassen sind.

Buchwertansatz nach § 11 Abs. 1 S. 1, 2 UmwStG

Abweichend von dieser Grundregel nach § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG eröffnet Abs. 2 S. 1 der Vorschrift den Buchwertansatz, soweit sichergestellt ist, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und das Recht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Schließlich regelt § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mindestens mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen sind.

Auffassung des FG und im Schrifttum

Das FG vertrat Auffassung, die auch im Schrifttum überwiegend auf Zustimmung stößt, dass

der Buchwertansatz an die Erfüllung der Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG für Wirtschaftsgüter geknüpft ist, die unmittelbar auf die „übernehmende Körperschaft“ übergehen. Damit gehöre das der übertragenden Muttergesellschaft zuzurechnende Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" nicht zu den übergehenden Wirtschaftsgütern. Folglich seien für dieses Wirtschaftsgut die in § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und 2 UmwStG geregelten einschränkenden Voraussetzungen für die Wahl des Buchwertansatzes nicht zu prüfen. Maßgebend sei vielmehr die Bestimmung des § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG, die im Streitfall den Buchwertansatz eröffnen würde.

Voraussetzungen für den Buchwertansatz i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG nicht erfüllt

Der BFH sieht das anders. Ausgehend vom Gesetzeswortlaut stellt der BFH klar, dass die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S. des § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG gehört. Die Beteiligung geht als Wirtschaftsgut an die Anteilseigner der Muttergesellschaft über.

Damit sind § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG im vorliegenden Fall einschlägig und die dort für den Buchwertansatz geforderten Voraussetzungen zu erfüllen. Art. 13 Abs. 5 des DBA-USA 1989 weist dem Ansässigkeitsstaat der Corporation, den USA, das ausschließliche Besteuerungsrecht des Gewinns aus der Veräußerung der übergegangenen Beteiligung zu. Somit werden die stillen Reserven aus der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft durch die Verschmelzung dem deutschen Besteuerungsrecht entzogen, was dem Buchwertansatz entgegensteht.

§ 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG ist keine abschließende Spezialregelung

Entgegen der Auffassung des FG stellt der BFH klar, dass es sich bei § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG um keine abschließende Spezialregelung für den Fall einer grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung handelt. Vielmehr ist darin eine ergänzende Vorschrift zu sehen, die – ausgehend vom Gesetzeswortlaut – lediglich den sog. Beteiligungskorrekturgewinn, der z.B. aus der Rückgängigmachung von zuvor vorgenommenen Teilwertabschreibungen resultiert.

Kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot, die Fusionsrichtlinie und das Unionsrecht

Das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 sieht der BFH im vorliegenden Fall als nicht gegeben an.

Auch die Fusionsrichtlinie vermittelt hier keine Schutzwirkung. Vorliegend geht die Beteiligung nicht an eine an der Fusion beteiligte andere (Tochter-)Gesellschaft über, sondern an den Gesellschafter der übertragenden (Mutter-)Gesellschaft. Nach dem Wortlaut wird von dem Begriff des übertragenen Aktivvermögens eine solche Übertragung der Beteiligung nicht erfasst.

Dahinstehen lässt der BFH, ob im Streitfall der Schutzbereich der Kapitalverkehrs- oder der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist. Einen etwaigen Grundfreiheitsverstoß des § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG sieht der BFH vor dem Hintergrund der jüngeren EuGH-Rechtsprechung (vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 21.05.2015, C-657/13) als gerechtfertigt an. Danach hat ein Mitgliedstaat grundsätzlich das Recht, die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen und noch nicht realisierten stillen Reserven zu besteuern, wenn der Zugriff im Zeitpunkt einer tatsächlichen Realisierung nicht mehr gegeben ist.

Betroffene Norm

§ 11 Abs. 1 UmwStG, § 11 Abs. 2 UmwStG, § 8b Abs. 2 KStG

Streitjahr 2009

Anmerkungen

Auffassung der Finanzverwaltung im UmwSt-Erlass

Für den Fall einer grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung kommt die Finanzverwaltung grundsätzlich ebenso wie der BFH zu dem Ergebnis, dass ein Buchwertansatz nicht zulässig ist. Allerdings wählt die Finanzverwaltung einen anderen Ansatz: Sie hält es für richtig, bei Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft zwar auf § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG zurückzugreifen, jedoch auf die Prüfung des § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG zu verzichten und bei der Prüfung von § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und 3 UmwStG statt auf die übernehmende Körperschaft auf die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft abzustellen (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. 11.19). Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit dem BFH-Urteil umgehen wird.

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 22.04.2016, 6 K 1947/14 K, G, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 30.05.2018, [I R 31/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [10.04.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Inhaltsgleich:

BFH, Urteil vom 30.05.2018, [I R 35/16](#), nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 28.10.2009, I R 4/09, BStBl II 2011, S. 315, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 21.05.2015, C-657/13, FR 2015, S. 600, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.