


URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-thesaurierungsbeguenstigung-fuer-uebernahmegewinn.html>

 28.08.2019

Unternehmensteuer

BFH: Thesaurierungsbegünstigung für Übernahmegewinn

Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen sind nicht Teil des nicht entnommenen und nach § 34a EStG thesaurierungsbegünstigten Gewinns. Ein nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG realisierter Übernahmegewinn ist hingegen Teil dieses Gewinns.

Sachverhalt

Streitig war, ob außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (z.B. § 7 und § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG) Teil des nicht entnommenen Gewinns i.S. des § 34a EStG sind. Weiterhin war zu klären, ob der Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG Bestandteil dieses Gewinns ist.

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (wie solche nach § 7 und § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG) nicht in dem nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG zu ermittelnden Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten sind. Der nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG realisierte Übernahmegewinn ist nach Auffassung des BFH – mit seinem Bruttobetrag – aber Teil dieses Gewinns.

Gesetzliche Grundlagen

Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus u.a. Gewerbebetrieb enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent zu berechnen (§ 34a Abs. 2 EStG). § 34a Abs. 2 EStG bestimmt, dass der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils der nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahrs ist. Danach kann also nur der nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn thesaurierungsbegünstigt sein.

Außerbilanzielle Korrekturen

Nach Auffassung der Finanzverwaltung erfolgen außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erst nach Ermittlung des Gewinns i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1, § 5 EStG (BMF, Schreiben vom 11.08.2008, Tz 11, 16, 17). Diese Auffassung wird auch überwiegend im Fachschrifttum vertreten. Und auch der BFH schließt sich dieser Rechtsauffassung an.

Der BFH stützt seine Überzeugung im Wesentlichen auf die Gesetzgebungsmaterialien. In der Gesetzesbegründung heißt es, dass die Steuerermäßigung für außerbilanzielle Hinzurechnungen (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) nicht gewährt werden könne, da diese Beträge tatsächlich verausgabt worden seien. Es liegt für den BFH daher nahe, den Zweck der Regelung des § 34a EStG darin zu sehen, dass die betrieblich veranlasste Mehrung des bilanziellen Eigenkapitals i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG privilegiert werden soll.

Beim Ansatz der nach § 7 UmwStG zu berücksichtigenden Einnahmen (Totalausschüttung der offenen Rücklagen) und deren Abrechnung nach § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG vom Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 UmwStG handelt es sich um außerbilanzielle Gewinnkorrekturen. Diese sich betragsmäßig kompensierenden Beträge sind also nicht Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinns.

Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG

Für den Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG sieht der BFH das anders. Er hält diesen für begünstigungsfähig nach § 34a Abs. 2 EStG.

Nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein innerbilanzieller Übernahmegewinn/-verlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem

Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Dieser sei in dem nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten.

Dieses Ergebnis entspreche auch dem Sinn und Zweck des § 34a EStG. Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass der Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG nicht im Betrieb der aufnehmenden Personengesellschaft, sondern im Betrieb der übertragenden Körperschaft erwirtschaftet worden und daher nach dem Sinn und Zweck des § 34a EStG nicht begünstigt sei. Denn die bei der übertragenden Körperschaft erwirtschafteten Gewinne führen dazu, wie der BFH betont, dass sich in den bei der aufnehmenden Personengesellschaft bilanzierten Anteilen an der übertragenden Körperschaft stille Reserven bildeten. Dieser Wertzuwachs entstehe im Betrieb der aufnehmenden Personengesellschaft und führe bei seiner Realisierung zu einer – nach Sinn und Zweck des § 34a EStG begünstigten – Stärkung des bilanziellen Eigenkapitals der aufnehmenden Personengesellschaft.

Ferner weist der BFH darauf hin, dass der Übernahmegewinn mit seinem Bruttobetrag vor Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c EStG in dem Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG enthalten ist. Dies vor dem Hintergrund, dass außerbilanzielle Gewinnkorrekturen nicht Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 S. 1, § 5 EStG ermittelten Gewinns sind.

Betroffene Norm

§ 34a EStG, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 5 EStG, § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG

Streitjahr 2010

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 28.08.2017, 3 K 1256/15 F

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09.05.2019, [IV R 13/17](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 11.08.2008, IV C 6-S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, S. 838

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.