


URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/fg-duesseldorf-grenzueberschreitender-downstream-merger-ohne-aufdeckung-stiller-reserven.html>

 16.06.2016

Unternehmensteuer

FG Düsseldorf: Grenzüberschreitender Downstream Merger ohne Aufdeckung stiller Reserven

Der BFH hat das FG-Urteil aufgehoben.
BFH, Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Düsseldorf (Vorinstanz):

Im Falle einer grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung kann die übertragende Gesellschaft die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz mit dem Buchwert ansetzen, auch wenn das deutsche Besteuerungsrecht daran verloren geht (entgegen Finanzverwaltung). Für die Beurteilung ist hierbei allein die spezielle Vorschrift des § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG einschlägig. Eine Anwendung von § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG kommt mangels Durchgangserwerb bei der Tochtergesellschaft nicht in Betracht.

Sachverhalt

Die in Deutschland ansässige A-GmbH wurde im Streitjahr 2009 auf die Klägerin, ihre Tochtergesellschaft mit Sitz in Luxemburg, verschmolzen. Die Anteile der A-GmbH an der Klägerin wurden an deren alleinigen Gesellschafter mit Sitz in den USA ausgekehrt. In der steuerlichen Schlussbilanz der A-GmbH wurden die Anteile an der Klägerin mit ihrem steuerlichen Buchwert angesetzt. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die Anteile an der Klägerin 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). Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Unrecht die Anteile an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der A-GmbH mit ihrem gemeinen Wert angesetzt. Vielmehr seien die Anteile mit ihrem Buchwert anzusetzen, so dass sich kein nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG steuerbefreiter Veräußerungsgewinn ergebe und somit auch keine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG vorzunehmen sei.

Nach § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG sind Anteile an der übernehmenden Gesellschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft 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. Im Streitfall führe dies zu einem Ansatz der Anteile mit ihrem Buchwert.

Diese Vorschrift werde nicht durch § 11 Abs. 1 und § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG eingeschränkt.

Zwar spreche der Wortlaut des § 11 Abs. 1 UmwStG zunächst dafür, dass der Gesetzgeber als Grundregel den Ansatz sämtlicher Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit dem gemeinen Wert festlegen wollte. Dann wäre im nächsten Schritt die Anwendung von § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu prüfen, wonach unter bestimmten Voraussetzungen der Buchwertansatz ermöglicht wird. Die in Nr. 1 und Nr. 2 geregelten Voraussetzungen, zum einen dass die spätere Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer sichergestellt ist und zum anderen dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, könnten jedoch beide im Fall einer grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung nicht erfüllt werden. Die Anteile der A GmbH an der Klägerin seien zu keinem Zeitpunkt auf die Klägerin übergegangen, sondern sie seien vielmehr, weil kein Durchgangserwerb eigener Anteile bei

der Übernehmerin erfolge, direkt an die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft ausgekehrt worden. Dies würde zu einem vollständigen Leerlaufen des § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG führen, der aber gerade für den speziellen Fall der Abwärtsverschmelzung die Möglichkeit einer Buchwertverknüpfung vorsieht. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft wären somit im Ergebnis stets zwingend zum gemeinen Wert anzusetzen.

Um dieses Ergebnis zu vermeiden hält es die Finanzverwaltung für richtig, dass 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 sei (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rn. 11.19). Dies sei nach Ansicht des FG nicht gesetzlich fundiert.

Der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG lasse entgegen dieser von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass vertretenen Auffassung keinen Raum für die Argumentation, dass der Übergang der Anteile an der übernehmenden Körperschaft auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft unter „übergehende Wirtschaftsgüter“ subsumiert werden könne. Der Erlassgeber stütze seine Rechtsauffassung auf einen Perspektivenwechsel, für welchen der Gesetzeswortlaut keinen Raum lasse.

Dem FG erscheine daher die – auch im Schrifttum überwiegend vertretene Auffassung – vorzugswürdig, dass die explizite Regelung des § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG zeige, dass der Gesetzgeber die Besonderheit des Wirtschaftsguts „Anteile an der übernehmenden Gesellschaft“ in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers in Fällen der (Abwärts-)verschmelzung erkannt und diesbezüglich eine spezielle Regelung geschaffen habe.

Anmerkungen

Bei anderen grenzüberschreitenden Verschmelzungen besteht die Möglichkeit der Buchwertfortführung für Anteile an Tochtergesellschaften nicht. Bei einem Upstream Merger auf eine ausländische Muttergesellschaft käme ein Buchwertansatz wegen § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG ebenso wenig in Betracht wie bei einer Verschmelzung auf eine ausländische Schwestergesellschaft. Bei der Gestaltung grenzüberschreitender Verschmelzungen kommt es daher insbesondere auch auf die „Richtung“ der Umwandlung an.

Betroffene Norm

§ 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG

Streitjahr 2009

Fundstellen

BFH, Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 22.04.2016, 6 K 1947/14 K,G

[Pressemitteilung](#) vom 09.06.2016

Weitere Fundstelle

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