

BFH: Begriff der steuerlichen Schlussbilanz im UmwStG

Der BFH hat die Auffassung des FG München bestätigt. Bei der zur Ausübung des Antragsrechts in den Fällen der Einbringung und des Anteilstauschs einzureichenden steuerlichen Schlussbilanz i.S. von § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG 2006 handelt es sich um die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende steuerliche Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft und nicht um eine von der Steuerbilanz zu unterscheidende eigenständige Schlussbilanz. Auch eine Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung ist als steuerliche Schlussbilanz anzusehen (siehe dazu auch unter Anmerkung).

BFH, Urteil vom 15.06.2016, [I R 69/15](#)

Der BFH hat die – von der Revision der Klägerin zu 1 abgetrennte – Revision der Klägerin zu 2 als unbegründet zurückgewiesen. Das FG München habe der Klägerin zu 2 zu Recht die erforderliche Klagebefugnis abgesprochen. Zur Sache äußert sich der BFH nicht.

BFH, Urteil vom 30.09.2015, [I R 77/13](#), [NV](#)

FG München (Vorinstanz):

Bei einem sog. qualifizierten Anteilstausch (§ 21 UmwStG) ist die Frist für die Wahl des Buchwertansatzes für die eingebrachten Anteile mit der Abgabe der Steuererklärung der übernehmenden Gesellschaft nebst einer Schlussbilanz und Übergangsrechnungen abgelaufen. Mit dem Begriff „Schlussbilanz“ ist hier die allgemeine Jahresabschlussbilanz gemeint. Nichts anderes ergibt sich daraus, dass das UmwStG an anderen Stellen, z.B. bei Verschmelzungen eine gesonderte Schlussbilanz erfordert.

Sachverhalt

A war Kommanditist einer KG. Er hielt zudem 100% der Anteile an der A Inc. (Buchwert 1 Euro). Die A Inc. wiederum hielt 100% der Anteile an einer GmbH (Klägerin). A brachte alle Anteile an der A Inc. in die GmbH ein und erhielt dafür Anteile an der GmbH.

Mit der Steuererklärung für das Jahr 2008 reichte die GmbH auch eine (Handels-)Bilanz ein; in dieser hatte sie die Beteiligung an der A Inc. mit dem Teilwert (2,6 Mio Euro) aktiviert. Die Klägerin gab zusammen mit ihrer Steuererklärung auch eine „Überleitungsrechnung zur Steuerbilanz“ ab. Das Finanzamt setzte zunächst Körperschaftsteuer i.H.v. 0 Euro fest.

Als während der anschließenden Betriebsprüfung streitig wurde, ob die GmbH das Wahlrecht auf Buchwertfortführung gem. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG fristgerecht ausgeübt hat, legte die Klägerin eine Steuerbilanz zum 31.12.2008 vor, aus der die Buchwertfortführung der Anteile an der A Inc. in Höhe von 1 Euro hervorgeht. Gleichwohl ging das Finanzamt – dem Betriebsprüfer folgend – davon aus, dass durch den Ansatz des Teilwertes das Wahlrecht gem. § 21 UmwStG ausgeübt worden sei und (auch durch die nachträglich eingereichte Steuerbilanz) nicht mehr geändert werden könne. Das Finanzamt erließ daraufhin geänderte Körperschaftsteuerbescheide, in denen sie eine höhere Körperschaftsteuer festsetzte.

Gegen die geänderten Bescheide erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruch Klage.

Entscheidung

Das Finanzamt habe die Körperschaftsteuerbescheide zu Recht geändert, da die Klägerin das Wahlrecht auf Buchwertfortführung gem. § 21 Abs. 1 S. 1, 2 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG nicht fristgerecht ausgeübt habe.

Zwar habe die Klägerin bei einem – vorliegend gegebenen – sog. „qualifizierten Anteilstausch“ gem. § 21 UmwStG die Möglichkeit gehabt, abweichend vom gemeinen Wert der eingebrachten Anteile auch den Buchwert (oder einen Zwischenwert) anzusetzen. Allerdings sei die Frist für dieses Wahlrecht (bereits) mit der Abgabe der Steuererklärung samt Bilanz und Überleitungsrechnung abgelaufen. Denn für die Antragstellung auf Buchwertfortführung beim Anteilstausch gelte die Frist des § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG entsprechend (§ 21 Abs. 1 S. 1 und 2 UmwStG).

Eine „Schlussbilanz“ im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG liege vor, wenn die übernehmende Gesellschaft eine Steuerbilanz oder eine Handelsbilanz samt Abweichungsrechnung (§ 60 Abs. 2 EStDV) oder Einheitsbilanz vorlege. Eine andere „Bilanz“ als die allgemeine Jahresabschlussbilanz könne gar nicht gemeint sein, da es eine solche nicht gebe. Die Neufassung der §§ 20 und 21 UmwStG habe keine Pflicht zur Erstellung einer weiteren Bilanz begründet. Ein Vergleich mit den Fällen einer Verschmelzung, die eine gesonderte Schlussbilanz erfordern, sei nicht möglich. Denn bei Einbringung und Anteilstausch komme es gerade auf die Höhe der Bilanzierung in der allgemeinen Jahresabschlussbilanz und auf die sich hieraus ergebenden Folgen durch Abschreibungen bei der übernehmenden Gesellschaft in späteren Jahren an. Die gesetzliche Regelung verknüpft daher gezielt die Bilanzierung beim Einbringenden mit der Bilanzierung in der Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft.

Ferner ergebe sich aus § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG, dass das Wahlrecht durch einen Antrag ausgeübt werde, dies müsse jedoch nicht zwingend eine Steuerbilanz sein. Gehe aus einer Bilanz oder weiteren Unterlagen nichts hervor, habe die übernehmende Gesellschaft einen konkludenten Antrag nicht gestellt.

Dies sei vorliegend der Fall. Somit habe die Klägerin bis zur Einreichung von Steuererklärung und (Handels-)Bilanz sowie Überleitungsrechnung keinen (konkludenten oder expliziten) Antrag gestellt. Da sie in jener Bilanz die Anteile mit dem gemeinen Wert bilanziert habe, könne diese auch nicht als konkludenter Antrag auf Buchwertfortführung angesehen werden.

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG, § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG
Streitjahr 2008

Anmerkung

[BFH-Urteil vom 15.06.2016, I R 69/15](#)

Die Einreichung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung sei für Zwecke des § 21 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG 2006 als Einreichung einer steuerlichen Schlussbilanz anzusehen. Steuerliche Schlussbilanz sei in diesem Zusammenhang die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende steuerliche Jahresschlussbilanz. Demnach könne eine reine Handelsbilanz mit der Erklärung, diese sei so auch der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen, oder eine eigenständige Steuerbilanz oder – wie vorliegend – eine Handelsbilanz mit steuerrechtlichen Zusätzen bzw. Anmerkungen eine steuerliche Schlussbilanz darstellen. Mit Einreichung einer solchen steuerlichen Schlussbilanz ende die Frist gem. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG selbst dann, wenn die steuerlichen Korrekturen der Handelsbilanz nicht den Anforderungen von § 60 Abs. 2 EStDV genügen sollten. Es komme lediglich darauf an, dass das Finanzamt den Willen des Steuerpflichtigen, dass die eingereichten Unterlagen der ertragsteuerlichen Veranlagung zugrunde gelegt werden sollen, erkennen könne.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.06.2016, [I R 69/15](#)

BFH, Urteil vom 30.09.2015, [I R 77/13](#), [NV](#)

FG München, Urteil vom 22.10.2013, [6 K 3548/12](#)

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.