

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.10.2005, I R 38/04

Bewertungswahlrecht bei der formwechselnden Umwandlung nach § 25 UmwStG

Leitsätze

In den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft darf die Kapitalgesellschaft das übergegangene Betriebsvermögen gemäß § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen (entgegen BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268 Tz. 20.30).

Tatbestand

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH i.L. mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni, die durch Vertrag vom 21. Februar 1996 rückwirkend zum 1. Juli 1995 im Wege einer formwechselnden Umwandlung aus einer KG (vgl. §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes --UmwG 1995--) hervorgegangen ist. Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Umwandlungsstichtag hatte sie den übernommenen Auftragsbestand mit dem Teilwert bilanziert und diesen zum 30. Juni 1996 abgeschrieben. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er rechnete den abgeschriebenen Betrag im Streitjahr 1996 unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. März 1998 (BStBl I 1998, 268 Tz. 20.30) dem Gewinn hinzu.

Die Klage gegen die u.a. deswegen geänderten Steuerbescheide blieb in diesem Punkt erfolgreich. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 23. März 2004 7 K 4036/01 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1334 abgedruckt.

Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts.

Es beantragt sinngemäß, das FG-Urteil, soweit es sich nicht auf die Umsatzsteuer 1996 erstreckt, aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.

Seine zunächst auch betreffend die Umsatzsteuer 1996 eingelegte Revision hat das FA zurückgenommen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

1. Das FA hat seine zunächst auch wegen Umsatzsteuer 1996 eingelegte Revision zurückgenommen. Das Verfahren wird insoweit eingestellt (§ 125, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
2. Im Übrigen ist die Revision unbegründet.
 - a) Ein Rechtsträger kann durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten (§ 190 Abs. 1 UmwG 1995). Auch Personenhandelsgesellschaften können rechtsformwechselnde Rechtsträger sein (§ 191 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995) und die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erlangen (§ 214 Abs. 1 UmwG 1995). Für diesen Fall bestimmt § 25 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) die entsprechende Geltung des achten Teils des Umwandlungssteuergesetzes, also der §§ 20 bis 23 UmwStG 1995 über die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen. Nach Maßgabe dieser Vorschrift ist die Klägerin im Streitfall im Hinblick auf den von der KG übernommenen Auftragsbestand verfahren; sie hat hierfür den Teilwert angesetzt. Die Finanzverwaltung ist (im BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268 Tz. 20.30) demgegenüber der Auffassung, dass in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertansätze (vgl. § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) auch steuerrechtlich zwingend die Buchwerte fortzuführen seien.
 - b) Das FG ist der Klägerin zu Recht gefolgt (ebenso die ganz überwiegende Auffassung im Schrifttum, z.B. J. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 25 UmwStG Rz. 38 f.; H. Schmitt, Der Konzern 2005, 145; Klingberg in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 16; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 25 UmwStG Rz. 9; Patt in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG n.F. Rz. 22, jeweils m.w.N.; Weber-Grellet, Betriebs-Berater --BB--, 1997, 653; Krebs, BB 1998, 1771, 1773; Friederichs in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 25 Rz. 15; Herrmann in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz,

Umwandlungssteuergesetz, § 25 UmwStG Rz. 15; Breuninger in Wassermeyer/ Mayer/ Rieger, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Widmann, S. 203, 218; Kilger, Der Betrieb 2001, 230 und 2003, 2677; Jakobs in Lademann, Einkommensteuergesetz, § 25 UmwStG Rz. 17; Plewka in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 2. Aufl., T Rdnr. 9; Goutier/Knopf/Tulloch, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz. 47; Schaumburg/Schumacher in Lutter, Umwandlungsgesetz, 3. Aufl., Anh. § 304 Rn. 39, 41; Carlé/Bauschatz, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2001, 1149, 1152; vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 4. März 2004 6 K 103/99, EFG 2004, 858; anders Wacker, BB-Beilage 8/1998, 1, 8; Thiel/Eversberg/van Lishaut/ Neumann, GmbHR 1998, 397).

§ 25 Satz 1 UmwStG 1995 verweist auf § 20 Abs. 2 UmwStG 1995, wonach der übernehmenden Gesellschaft die Möglichkeit eingeräumt wird, die übernommenen Wirtschaftsgüter mit Werten zwischen dem Buchwert und dem Teilwert anzusetzen. Die Verweisung ist vorbehaltlos und durchbricht ggf. entgegenstehende handelsrechtlich gebotene Wertansätze. Dass § 24 UmwG 1995 und das darin auch handelsrechtlich eingeräumte Wahlrecht auf die in Rede stehende Konstellation der formwechselnden Umwandlung (nach Maßgabe der §§ 190 ff. UmwG 1995) unanwendbar ist, widerspricht dem nicht. Eine tatbestandliche Bezugnahme auf § 24 UmwG 1995 erübrigte sich in §§ 190 ff. UmwG 1995 schon deswegen, weil der Formwechsel aus Sicht des Handelsrechts keinen Rechtsträgerwechsel auslöst; § 24 UmwG 1995 ist insofern von vornherein nicht einschlägig. Demgegenüber trägt die Einräumung des Bewertungswahlrechts in § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 dem Umstand Rechnung, dass bei der formwechselnden Umwandlung nach der Regelungskonzeption des Umwandlungssteuergesetzes --abweichend vom Handelsrecht-- ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel stattfindet. Infolgedessen ist auf den Übertragungstichtag zwar eine steuerrechtliche Übertragungsbilanz zu erstellen, nicht aber eine handelsrechtliche Übertragungsbilanz, der für das Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG Maßgeblichkeit beizumessen wäre. In Einklang damit geht die amtliche Begründung des Regierungsentwurfs zu § 25 UmwStG 1995 davon aus, dass beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Ergebnis steuerlich die Übertragung des Betriebsvermögens zum Buchwert, Zwischenwert oder Teilwert möglich sein sollte (BTDrucks 12/6885, § 25 UmwStG, S. 26). Ein anderes Regelungsverständnis wäre auch sinnwidrig, weil das steuerlich explizit eröffnete Wahlrecht in § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 andernfalls faktisch leerliefe. Wäre dies beabsichtigt gewesen, hätte es näher gelegen, auf die Bezugnahme auf § 20 UmwStG 1995 in § 25 UmwStG 1995 zu verzichten.

- c) Das angefochtene Urteil des FG erweist sich auch im Übrigen als fehlerfrei. Insbesondere lassen sich keine begründeten Einwendungen gegen die Aktivierung der Auftragsbestände durch die Klägerin geltend machen, weil es sich hierbei um selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Solche Einwendungen werden vom FA denn auch im Revisionsverfahren nicht weiter verfolgt.