
Datum: 13.03.2024
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2491/21 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2024:0313.7K2491.21F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über den Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags aus einer Verschmelzung und die damit verbundene Auswirkung auf den festzustellenden Endbestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2018 bei der übernehmenden Gesellschaft. 1 2

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in P.. Sie firmierte bis 2019 unter dem Namen T. GmbH. Aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 00.0.0000 wurde sie im Wege des Formwechsels in eine Aktiengesellschaft (nunmehr firmierend unter S.Q. AG, nachfolgend: S.) umgewandelt. Zu diesem Zeitpunkt betrug das Stammkapital ... EUR. 3

Alleingesellschafterin der T. GmbH bzw. später der S. war die S. V. AG i.L. (nachfolgend: V. AG) ebenfalls mit Sitz in P., die sich seit dem 0.0.0000 in Liquidation befand (Stammkapital: ... EUR). Im Jahr 2019 wurde die V. AG (übertragende Gesellschaft) auf die S. (übernehmende Gesellschaft) verschmolzen (Down-Stream Merger). Im Verschmelzungsvertrag vom 0.00.0000 wurde dabei in § 3 die folgende Regelung getroffen:

„§ 3 Verschmelzungstichtag; Schlussbilanz 4

1. Die Übernahme des Vermögens der übertragenden Gesellschaft erfolgt im Innenverhältnis mit Wirkung zum 31.12.2018 0:00 Uhr. Von diesem Zeitpunkt an gelten alle Handlungen und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen (Verschmelzungstichtag i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG). 5

2. Der Verschmelzung liegt die Schlussbilanz der S. V. AG i.L auf den 30.06.2019 zugrunde (§ 17 Abs. 2 S. 1 UmwG). Die S. Q. AG wird die in der Schlussbilanz angesetzten Werte der übergehenden Aktiva und Passiva in ihrer Rechnungslegung fortführen.“

Auf den weiteren Inhalt des Vertrags wird Bezug genommen (Bl. 71 der Beiakte). Anfang September 2019 wurde dem Amtsgericht P. zunächst ein Vertragsentwurf über die geplante Verschmelzung eingereicht. Die finale Anmeldung der Verschmelzung zum Handelsregister erfolgte am 15.10.2019 unter Einreichung einer Bilanz auf den 30.6.2019 der übertragenden Rechtsträgerin. Die Verschmelzung wurde im Handelsregister am 0.00.2019 (übertragende Rechtsträgerin) bzw. am 00.00.2019 (übernehmende Rechtsträgerin) eingetragen. Nach der Eintragung erfolgte am 00.00.2019 eine Gewinnausschüttung der S. i.H.v. ... EUR und am 0.00.2020 i.H.v. ... EUR.

7

Die im Mai 2019 eingereichte Feststellungserklärung der S. für das Jahr 2018 (Streitjahr) wies einen Bestand des steuerlichen Eigenkapitals zum 31.12.2018 von ... EUR und die im Januar 2020 eingereichte Feststellungserklärung 2018 der V. AG von ... EUR aus. Dazu erließ der Beklagte erklärangsgemäß Bescheide zum 31.12.2018 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG (nachfolgende „Feststellungsbescheid“) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vom 25.6.2019 (S.) bzw. vom 24.6.2020 (V. AG). Den Vorbehalt der Nachprüfung im Bescheid der S. hob der Beklagte mit Bescheid vom 29.12.2020 auf. Dagegen legte diese Einspruch ein. Aufgrund der Berücksichtigung von Beteiligungserträgen ergingen am 10.3.2021 und 20.7.2021 geänderte Körperschaftsteuerbescheide und Feststellungsbescheide. Die Höhe des festgestellten steuerlichen Einlagekontos blieb unverändert.

8

Zur Begründung ihres Einspruchs trug die S. vor, in ihrer Steuererklärung für das Streitjahr sei versehentlich die nach § 29 KStG erforderliche Kapitalveränderung aufgrund des Verschmelzungsvorgangs bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos nicht zutreffend erklärt worden. Dieses müsse nach der Verschmelzung zum 31.12.2018 mit ... EUR anhand folgender Ermittlung festgestellt werden:

9

Steuerliches Einlagekonto vor Verschmelzung	... EUR
Zugang durch (fiktive) Herabsetzung Stammkapital, §§ 29 Abs. 1 i.V.m. 28 Abs. 2 Satz 1 KStG	... EUR
Zwischensumme	... EUR
Zugang V. AG durch Verschmelzung, § 29 Abs. 2 KStG	... EUR
Untergang nach § 29 Abs. 2 und 3 KStG	- ... EUR
Zwischensumme	... EUR
Anpassung steuerl. Einlagekonto an das Stammkapital	- ... EUR

10

Steuerl. Einlagekonto zum 31.12.2018 nach Verschmelzung	... EUR
---	---------

Der Zugangsbetrag von der V. AG als übertragender Gesellschaft i.H.v. ... EUR sei wie folgt zu ermitteln: 11

Steuerliches Einlagekonto vor Verschmelzung	... EUR	12
Zugang durch Herabsetzung Nennkapital, §§ 29 Abs. 1 i.V.m. 28 Abs. 2 Satz 1 KStG	... EUR	
Zwischensumme	... EUR	
Abgang durch Verschmelzung	- ... EUR	
Bestand des steuerl. Einlagekontos zum 31.12.2018	0 EUR	

Handelsrechtlich und steuerrechtlich sei die Schlussbilanz der V. AG zum 30.12.2018 zugrunde zu legen. In der Fachliteratur würden laut Mayer in Widmann/Mayer, § 5 UmwG Rn. 158, insgesamt drei Stichtage unterschieden: der Verschmelzungstichtag, der steuerliche Übertragungstichtag und der Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz. Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuerlass (Rn. 02.02) falle der Stichtag der Schlussbilanz und damit auch der steuerliche Übertragungstichtag zwingend auf den dem Verschmelzungstichtag vorangehenden Tag. Der im Vertrag festgehaltene Verschmelzungstichtag bestimme die handelsrechtliche Schlussbilanz und damit auch den steuerlichen Übertragungstichtag. Demnach sei der 31.12.2018 aufgrund der Regelung des Verschmelzungsvertrags der Verschmelzungstichtag und der 30.12.2018 der steuerliche Übertragungstichtag. Dem Vertrag sei somit eine falsche handelsrechtliche Schlussbilanz der V. AG (auf den 30.6.2019) statt derjenigen zum 30.12.2018 zugrunde gelegt worden. Werde eine Umwandlung jedoch eingetragen, obwohl der Stichtag der Schlussbilanz länger als acht Monate vor der Anmeldung zum Handelsregister liege, sei die Umwandlung trotz Fristüberschreitung wirksam. Dies sei hier trotz der falschen handelsrechtlichen Schlussbilanz geschehen. Bei der an den Beklagten übermittelten Bilanz auf den 31.12.2018 handele es sich somit um die maßgebliche handelsrechtliche Schlussbilanz der V. AG. Richtig wäre zwar eine Bilanz zum 30.12.2018 gewesen, es sei aus Vereinfachungsgründen aber kein Zwischenabschluss zum 30.12.2018 aufgestellt worden. 13

Am 14.1.2021 stellte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der V. AG den Antrag, deren Feststellungsbescheide nach § 164 der Abgabenordnung wie oben tabellarisch dargestellt zu ändern. Den Änderungsantrag lehnte der Beklagte durch Bescheid vom 24.3.2021 ab, wogegen die Klägerin – wiederum als Rechtsnachfolgerin der V. AG – Einspruch einlegte. Zudem hob der Beklagte mit Bescheid vom 13.4.2021 den Vorbehalt der Nachprüfung im Feststellungsbescheid der V. AG vom 24.6.2020 auf; dagegen legte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der V. AG ebenfalls Einspruch ein. 14

Die Einsprüche wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidungen vom 8.10.2021 als unbegründet zurück. Dazu führte er aus, dass nach § 3 Nr. 2 des Verschmelzungsvertrags der Verschmelzung die Schlussbilanz zum 30.6.2019 zugrunde liege. Ausgehend vom 15

vertraglich festgelegten handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag im Innenverhältnis laut § 3 Nr. 1 des Vertrags (31.12.2018, 0:00 Uhr) wäre auf den Schluss des vorangegangenen Tages (30.12.2018) eine handelsrechtliche Schlussbilanz aufzustellen gewesen wäre. Bei der Anmeldung zum Handelsregister im Oktober 2019 sei aber eine Schlussbilanz auf den 30.6.2019 eingereicht worden. Da die erfolgte Eintragung im Handelsregister auf der Bilanz zum 30.6.2019 beruhe, sei für die Ermittlung des steuerlichen Übertragungsstichtags auf diesen Bilanzstichtag abzustellen, weil nach § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) der steuerliche Übertragungsstichtag dem Bilanzstichtag der im Rahmen der Verschmelzung beim Handelsregister eingereichten Bilanz entspreche. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) werde für steuerliche Zwecke ein Übertragungsstichtag fingiert, der von der zivilrechtlichen Regelung über die Wirksamkeit des Übertragungsvorgangs abweiche und sich stattdessen am Stichtag der letzten – nach § 17 Abs. 2 Satz 4 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) bis zu acht Monaten vor der Registeranmeldung liegenden – handelsrechtlichen Schlussbilanz orientiere. Steuerlicher Übertragungsstichtag sei folglich der 30.6.2019.

Am 8.11.2021 hat die Klägerin Klage erhoben.

16

Sie macht ergänzend zum bisherigen Vorbringen geltend, dass – anders als der Beklagte anführe – tatsächlich eine handelsrechtliche Schlussbilanz auf den 30.12.2018 – aus Wesentlichkeitsgründen auf den 31.12.2018 – erstellt worden sei; auf den Inhalt dieser Bilanz (Bl. 53ff. der Beiakte) wird Bezug genommen. Der steuerliche Übertragungsstichtag müsse nicht zwingend mit dem Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz übereinstimmen. Denn § 2 Abs. 1 UmwStG verweise anders als § 20 Abs. 6 UmwStG nicht auf die handelsrechtliche Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG. Bei der in § 2 Abs. 1 UmwStG genannten Bilanz könne somit nur im Falle der Verknüpfung von handelsrechtlicher Schlussbilanz und Verschmelzungsstichtag die Bilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG gemeint sein. Bei einer Trennung der beiden Tage müsse für steuerliche Zwecke eine von § 17 Abs. 2 UmwG unabhängige Übertragungsbilanz erstellt werden. Würde die Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG zur Bestimmung des steuerlichen Übertragungsstichtags herangezogen, würde der V. AG ein steuerliches Ergebnis zugerechnet, welches ihr schuldrechtlich nicht zustehe. Zudem liege eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung der Anteilseigner der Klägerin vor. Die Klägerin, deren Unternehmensgegenstand Immobiliengeschäfte seien, solle in einem Zeitraum von zwei bis drei Jahren nach der Verschmelzung liquidiert werden und es seien bereits in 2019 und 2020 größere Ausschüttungsbeträge im Vorgriff auf die spätere Liquidation geflossen. Würde man der Ansicht des Beklagten folgen, verbliebe am Ende der Abwicklung der Klägerin ein ungenutztes steuerliches Einlagekonto von rund ... EUR. Dieses rühre im Wesentlichen daher, dass laut dem Beklagten das steuerliche Einlagekonto erst zum 30.6.2019 übergegangen sei und nicht für Ausschüttungen im gleichen Wirtschaftsjahr zur Verfügung stehe. Dies würde dem Gesetzeszweck des steuerlichen Einlagekontos nicht gerecht, da im Ergebnis aus rein formellen Gründen steuerfreie Kapitaleinzahlungen der Anteilseigner durch steuerpflichtige Kapitaleinkünfte ersetzt würden.

17

Die Klägerin beantragt,

18

den Bescheid zum 31. Dezember 2018 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG dahin zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto in Höhe von ... EUR festgestellt wird,

19

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

20

Der Beklagte beantragt,

21

die Klage abzuweisen.	22
Unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung ist er der Ansicht, dass in § 2 Abs. 1 UmwStG die handelsrechtliche Umwandlungsbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG gemeint sei. Der steuerliche Übertragungstichtag entspreche daher zwingend dem Stichtag der Schlussbilanz i.S.d. UmwG. Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto aufgrund der Verschmelzung sei daher unterjährig im Veranlagungszeitraum 2019 erfolgt. Hinsichtlich der angeführten verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung sei zu beachten, dass die Klägerin Einfluss auf die Gestaltung und Durchführung der Verschmelzung und den Zeitpunkt der Ausschüttungen gehabt habe.	23
Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	24
Entscheidungsgründe	25
Die zulässige Klage ist unbegründet.	26
I. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Zutreffend hat der Beklagte im angegriffenen Feststellungsbescheid den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin zum 31.12.2018 mit ... EUR festgestellt. Die Verschmelzung ist nicht (schon) bei den Feststellungen auf den 31.12.2018 steuerlich zu berücksichtigen.	27
1. a) Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG hat eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist dabei ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festgestellt.	28
In § 29 KStG sind die Folgen einer Umwandlung i.S.v. § 1 UmwG auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos sowie das Nennkapital geregelt. Die Regelung sieht die Ermittlung der jeweiligen Beträge in einer steuerlichen Sonderrechnung in drei Stufen (vgl. z.B. Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 29 KStG Rn. 3; Finanzgericht –FG– Baden-Württemberg, Urteil vom 5.6.2014 3 K 3223/12, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2014, 1612) und dabei u.a. eine Gutschrift des Nennkapitals zum steuerlichen Einlagekonto und einen Übergang des Einlagekontos von der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft vor.	29
b) Danach hat die Klägerin das steuerliche Einlagekonto in ihren Anträgen/Einsprüchen – unter Berücksichtigung der Verschmelzung bereits in 2018 – nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten, richtig ermittelt.	30
2. Entgegen der Auffassung der Klägerin fällt der steuerliche Übertragungstichtag im Streitfall jedoch nicht in den Veranlagungszeitraum 2018. Der Beklagte hat deshalb zu Recht keinen Zugang beim steuerlichen Einlagekonto aufgrund der Verschmelzung zum 31.12.2018 erfasst.	31

a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre.

aa) Die Norm enthält eine Fiktion, wonach bezogen auf die übertragende Körperschaft sowie den übernehmenden Rechtsträger die Einkommens- und Vermögensermittlung so vorzunehmen ist, als wäre die Übertragung des betreffenden Vermögens von der übertragenden Körperschaft auf den übernehmenden Rechtsträger bereits mit Ablauf des vorangegangenen steuerlichen Übertragungstichtages erfolgt. Für steuerliche Zwecke wird danach unabhängig vom Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger – nämlich dem Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister, § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG – ein Übertragungstichtag fingiert, bei dem es sich um den Stichtag der der Umwandlung zugrundeliegenden Bilanz als steuerlich maßgeblicher Übertragungstichtag handelt (BFH-Urteile vom 22.9.1999 II R 33/97, BStBl II 2000, 2; vom 24.4.2008 IV R 69/05, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR– 2008, 960; vom 17.1.2018 I R 27/16, BStBl II 2018, 449). Für Zwecke des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG bedeutet dies, dass der übernehmenden Kapitalgesellschaft der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übertragenden Kapitalgesellschaft nach § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG zugerechnet wird und dieser zuzurechnende Betrag identisch ist mit dem für die übertragende Kapitalgesellschaft auf den steuerlichen Übertragungstichtag gem. § 2 Abs. 1 UmwStG nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festzustellenden Betrag. Der Zugang ist in dem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in das der steuerliche Übertragungstichtag der Verschmelzung fällt (vgl. Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 29 Rn. 32, 36 m.w.N.; BMF-Schreiben vom 11.11.2011 IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665 – sog. Umwandlungssteuererlass –, BStBl I 2011, 1314, Rn. K.09).

bb) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG muss der Verschmelzungsvertrag den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (Verschmelzungstichtag), enthalten. Der Anmeldung zum Register des Sitzes jedes der übertragenden Rechtsträger ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG eine Bilanz dieses Rechtsträgers beizufügen (Schlussbilanz). Das Registergericht darf die Verschmelzung nur eintragen, wenn die Bilanz auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG). Wird die Verschmelzung dennoch – also bei Überschreiten der Acht-Monats-Frist eingetragen – tritt eine Heilung ein (§ 20 Abs. 2 UmwG), mit der Folge, dass die steuerlichen Rückwirkungsfolgen auf den Stichtag der beim Registergericht eingereichten Schlussbilanz eintreten (vgl. etwa Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 UmwStG Rn. 20; Slabon in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 53 je m.w.N.).

b) Nach diesen Grundsätzen lag der steuerliche Übertragungstichtag im Veranlagungszeitraum 2019, denn dem Vermögensübergang lag die Bilanz zum 30.6.2019 zugrunde.

aa) Entgegen der Ansicht der Klägerin meint die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG genannte „Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt“, die Bilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG.

Dies entspricht sowohl der Rechtsprechung des BFH (BFH, Urteile vom 24.4.2008 IV R 69/05, HFR 2008, 960: „Es ist unbestritten, dass mit der Bilanz in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 die Schlussbilanz des § 17 Abs. 2 UmwG gemeint ist“; vom 7.4.2010 I R 96/08, BStBl II 2011, 467; vom 17.1.2018 I R 27/16, BStBl II 2018, 449), als auch der h.M. in der Literatur (vgl. nur Loose in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 2 UmwStG Rn. 1, 7, 18; Slabon in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 6; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 UmwStG Rn. 18; § 17 UmwG Rn. 42) sowie der Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 11.11.2011 IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rn. 02.02).

Der Senat sieht keine Veranlassung, von dieser Sichtweise abzuweichen. Zwar ist der Klägerin zuzustimmen, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG anders als § 20 Abs. 6 UmwStG die Norm des § 17 Abs. 2 UmwG nicht ausdrücklich erwähnt und auch in den Gesetzesmaterialien zum UmwStG 1977 und zum UmwStG 1995 kein ausdrücklicher Verweis auf § 17 Abs. 2 UmwG im Bereich der Ausführungen zu § 2 Abs. 1 UmwStG enthalten ist.

38

Beide Gesetze nehmen aber Bezug auf die zum damaligen Zeitpunkt geltenden handelsrechtlichen Fristen zur Frage, wie lange vor der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister der Bilanzstichtag liegen durfte. Im Jahr 1977 bestand insoweit eine Sechsmonatsfrist (§ 4 Abs. 2 UmwG und § 93d Abs. 3 GenG, vgl. Zimmermann/Lanfermann in Kallmeyer, UmwG, 7./8. Auflage 2020/2023, § 17 UmwG Rn. 9). Das UmwStG 1977 enthielt dazu in § 2 Abs. 3 UmwStG a.F. sogar eine ausdrückliche Regelung, die für die Verschmelzung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gelten sollte. Für die übrigen Fälle der Verschmelzung sei – so die Gesetzesbegründung – eine entsprechende Einschränkung der steuerlichen Rückwirkung entbehrlich, weil in diesen Fällen die Verschmelzung nicht eingetragen werden dürfe, wenn die handelsrechtlich vorgeschriebene Frist überschritten werde (vgl. BT-Drucks, 7/4803 S. 24f.). Damit ist klar, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass eine steuerliche Rückwirkung nur in Abhängigkeit von der handelsrechtlichen Regelung und der dort enthaltenen Frist (damals sechs Monate) eintreten sollte. § 4 Abs. 2 UmwG a.F. entspricht dabei dem Sinn nach dem heutigen § 17 Abs. 2 UmwG. Nach der Gesetzesbegründung zu § 2 UmwStG 1995 lehnt sich auch diese Vorschrift eng an die handelsrechtlichen Vorschriften an (vgl. BT-Drucks, 12/6885 S. 16), womit ebenfalls der Verweis auf die handelsrechtlichen Fristen und damit § 17 UmwG gemeint sein dürfte. Eindeutig tritt dieser Wille des Gesetzgebers jedenfalls aber an späterer Stelle der Gesetzesbegründung (zu § 15 UmwStG) hervor, indem der Gesetzgeber unter explizitem Verweis auf § 17 UmwG anführt, dass die „handelsrechtliche Rückwirkung von acht Monaten [...] auch für die steuerrechtliche Behandlung übernommen (§ 2 Abs. 1 UmwStG)“ wird (BT-Drucks, 12/6885 S. 24). Die Bilanz i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist damit die Bilanz, die nach § 17 Abs. 2 UmwG zu den entsprechenden Registern einzureichen ist (so auch Mückl in BeckOK UmwStG, § 2 Rn. 191; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 UmwStG Rn. 18, 20).

39

bb) An die sich aus der Bestimmung des steuerlichen Übertragungsstichtags in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG in Abhängigkeit vom Bilanzstichtag der Bilanz, die der Verschmelzung zugrunde lag (also der Bilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG), ergebenden steuerrechtlichen Konsequenzen hinsichtlich des Zeitpunkts des fiktiven Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger sind die Beteiligten gebunden (BFH, Urteile vom 24.4.2008 IV R 69/05, HFR 2008, 960; vom 22.9.1999 II R 33/97, BStBl II 2000, 2). Sie haben allerdings die Möglichkeit, den Zeitpunkt, auf den die Schlussbilanz aufgestellt wird, innerhalb des von § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG vorgegebenen Zeitrahmens zu vereinbaren (BFH, Urteile vom

40

22.9.1999 II R 33/97, BStBl II 2000, 2; vom 24.4.2008 IV R 69/05, HFR 2008, 960; je m.w.N.). Dieser Zeitrahmen von acht Monaten berechnet sich nach § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG in Abhängigkeit vom Tag der Anmeldung zum Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers, indem der zeitlich früheste zulässige Bilanzstichtag und damit auch der steuerliche Übertragungsstichtag maximal acht Monate vor dem Tag dieser Anmeldung liegen dürfen (vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 UmwStG Rn. 18; § 17 UmwG Rn. 43; Mückl in BeckOK UmwStG, § 2 Rn. 260).

Umstritten ist jedoch – worauf auch die Klägerin abstellt –, ob insoweit eine Abhängigkeit zum Verschmelzungsstichtag gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG besteht. Im (handelsrechtlichen) Schrifttum dabei wird überwiegend die Auffassung vertreten, der Stichtag der Schlussbilanz müsse mit dem Verschmelzungsstichtag identisch sein (vgl. etwa Drygala in Lutter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 5 Rn. 74) bzw. ihm unmittelbar vorausgehen (vgl. etwa Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 17 UmwG Rn. 37; Loose in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 2 UmwStG Rn. 19). Nach anderer Auffassung besteht keine zwingende zeitliche Verknüpfung zwischen dem Stichtag der Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG und dem Verschmelzungsstichtag (vgl. etwa Slabon in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 3, 49; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 2 UmwStG Rn. 8; Mayer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 5 UmwG Rn. 158). Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, die Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG sei stets auf den Schluss des Tages, der dem Verschmelzungsstichtag vorausgeht, aufzustellen (BMF-Schreiben vom 11.11.2011 IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rn. 02.02; vgl. zum Ganzen auch BFH, Urteil vom 24.4.2008 IV R 69/05, HFR 2008, 960 m.w.N.).

cc) Nach dem von § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG vorgegebenen Zeitrahmen durfte die Klägerin der Verschmelzung hier schon nicht eine Schlussbilanz auf den 30.12.2018 zugrunde legen, da die Anmeldung am 15.10.2019 erfolgt war und der 30.12.2018 als dem von der Klägerin angeführten Tag der Schlussbilanz und steuerlichen Übertragungsstichtag damit vor dem nach § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG frühesten zulässigen Bilanzstichtag lag.

Der Senat kann im vorliegenden Fall aber auch unabhängig davon offenlassen, ob (handelsrechtlich) eine zeitliche Abhängigkeit zwischen dem Stichtag der Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG und dem Verschmelzungsstichtag (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG) besteht und wie diese ggf. beschaffen ist.

(1) Denn im Streitfall lag der Verschmelzung die Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 30.6.2019 als der Bilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG zugrunde, so dass dieses Datum auch der steuerliche Übertragungsstichtag ist. Das ergibt sich zum einen schon unmittelbar aus § 3 Nr. 2 des Verschmelzungsvertrags, in dem es unter ausdrücklichem Verweis auf die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG heißt, dass der Verschmelzung die Schlussbilanz der V. AG zum 30.6.2019 zugrunde liegt. Zum anderen folgt dies daraus, dass der finalen Anmeldung der Verschmelzung zum Handelsregister am 15.10.2019 unstreitig eben diese Bilanz der V. AG auf den 30.6.2019 beigelegt war.

(2) Dem steht – anders als die Klägerin meint – auch nicht entgegen, dass als Verschmelzungsstichtag (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG) im Verschmelzungsvertrag der 31.12.2018, 0.00 Uhr vereinbart war. Denn § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG stellt für den steuerlichen Übertragungsstichtag auf den Stichtag der Bilanz ab, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt. Im Streitfall war dies, wie oben erläutert, die Bilanz der V. AG zum 30.6.2019. Auf den Inhalt des Verschmelzungsvertrags und die dort enthaltenen Regelungen zum Verschmelzungsstichtag, die sich schon dem Vertragswortlaut nach nur auf das

Innenverhältnis beziehen, kommt es daher insoweit nicht an, da der steuerrechtlich maßgebliche Zeitpunkt für den fiktiven Vermögensübergang nach § 2 Abs. 1 UmwStG nicht durch die an den Umwandlungsvorgängen beteiligten Körperschaften bestimmt werden kann, sondern in Abhängigkeit von der der Übertragung zugrunde gelegten Bilanz steht (BFH, Urteil vom 22.9.1999 II R 33/97, BStBl II 2000, 2).

Selbst wenn man der Argumentation der Klägerin folgte, dass der Tag der handelsrechtlichen Schlussbilanz und damit der steuerliche Übertragungsstichtag aufgrund des im Verschmelzungsvertrags in § 3 Nr. 1 genannten Verschmelzungsstichtags (31.12.2018) der 30.12.2018 sei, würde dies im konkreten Fall nicht zu der begehrten steuerlichen Rückwirkung führen. Denn der Verschmelzung hätte in diesem Fall nicht, wie es § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erfordert, die Bilanz zum 30.12.2018 zugrunde gelegen. Dabei hat der Senat schon Zweifel, dass eine solche Bilanz für die übertragende Gesellschaft überhaupt erstellt worden ist. Denn die Klägerin hat im Einspruchsverfahren vorgetragen, auf den 30.12.2018 sei kein Abschluss erstellt worden und erst im Klageverfahren behauptet, dass eine solche Bilanz vorliege; tatsächlich hat sie aber dazu eine auf den 31.12.2018 datierte Bilanz bei Gericht eingereicht. Soweit sie dazu anführt, dies sei „aus Wesentlichkeitsgründen“ erfolgt, hat der Senat erhebliche Zweifel, dass dies ausreichend ist, da vollkommen unklar bleibt, welche Buchungen bzw. Geschäftsvorfälle zwischen beiden Tagen möglicherweise noch erfolgt sind. Zudem heißt es in der eingereichten Bilanz auf S. 5 (Bl. 63 der Beilagen): „Es handelt sich hierbei nicht um die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nach § 17 Abs. 2 UmwG [...]“. Jedenfalls ist aber weder vorgetragen noch ersichtlich, dass bei der Anmeldung der Verschmelzung oder zu einem späteren Zeitpunkt eine Bilanz zum 30.12.2018 beim Register i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG eingereicht worden ist bzw. eine Eintragung auf Basis einer solchen Bilanz mit der Folge einer Heilung der Fristüberschreitung (§ 20 Abs. 2 UmwG) vorgenommen wurde (vgl. zu so einem Fall auch BFH, Urteil vom 13.2.2008 I R 11/07, HFR 2008, 1171). Dass möglicherweise auch die Bilanz zum 30.12.2018 hätte beigefügt werden können oder müssen ist, da dies nicht geschehen, ohne Belang (BFH, Urteil vom 24.4.2008 IV R 69/05, HFR 2008, 960).

c) Mit ihren verfassungsrechtlichen Argumenten dringt die Klägerin nicht durch. Es liegt keine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung vor.

Entgegen der Ansicht der Klägerin ist die Verschmelzung steuerlich nicht aufgrund der Auffassung der Finanzverwaltung erst im Jahr 2019 zu berücksichtigen, sondern dies beruht auf der Anwendung und Auslegung der entsprechenden steuerlichen Regelung in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, wonach es entscheidend auf die Bilanz ankommt, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt – hier also diejenige vom 30.6.2019 (s.o.). Diese Anwendung des Gesetzes verstößt nicht gegen das Grundgesetz. Vielmehr soll § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gerade zugunsten der Steuerpflichtigen wirken. Denn ohne diese Regelung käme es für steuerliche Zwecke – ohne Rückwirkung – immer auf den Zeitpunkt des Eintritts der dinglichen Rechtswirkungen an, d.h. das Einkommen und Vermögen des übertragenden Rechtsträger wäre auf den Tag der Registereintragung (oder ggf. des früheren Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums) zu ermitteln (vgl. etwa Kubik/Große Honebrink in Böttcher/Habighorst/Schulte, Umwandlungsrecht, 2. Aufl. 2019, § 2 UmwStG Rn. 2; Mückl in BeckOK UmwStG, § 2 Rn. 2). Daher dient § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG im Wesentlichen Praktikabilitätsgründen, da der Zeitpunkt der Handelsregistereintragung häufig ungewiss ist und die Steuerpflichtigen aufgrund dieser Regelung (im Rahmen des durch § 17 Abs. 2 UmwG vorgegebenen Zeitraums) den Bilanzstichtag selbst bestimmen können sollen (vgl. etwa Kubik/Große Honebrink in Böttcher/Habighorst/Schulte, Umwandlungsrecht, 2. Aufl. 2019, § 2 UmwStG Rn. 2; Mückl in BeckOK UmwStG, § 2 Rn. 3). Durch die Vorgabe eines

Zeitraums von acht Monaten (und nicht eines längeren Zeitraums) soll die Aktualität der Schlussbilanz sichergestellt werden (vgl. Fronhöfer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 17 UmwG Rn. 88).

Vor diesem Hintergrund vermag der Senat bei Anwendung dieser für den Steuerpflichtigen günstigen Regelung auf den konkreten Fall der Klägerin keine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung zu erkennen. Die Klägerin hatte die zeitliche Planung und Umsetzung der Verschmelzung und auch des Ausschüttungstermins in der Hand. Die Verlagerung der Verschmelzung in das Jahr 2019 beruht im Wesentlichen darauf, dass der Acht-Monatszeitraum des § 17 Abs. 2 UmwG im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrags und der Anmeldung zum Register eine Schlussbilanz auf den 30.12.2018 (handelsrechtlich) nicht mehr zuließ. Die Begrenzung auf acht Monate stellt dabei wegen des dargestellten Aktualitätserfordernisses einen sachlich gerechtfertigten Grund für die zeitliche Beschränkung dar. 49

II. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 50

III. Gründe für eine Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor. 51