Datum:	17.09.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 2082/15 K,G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:0917.13K2082.15K.G.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid für die B-GmbH für 2011 vom 06.06.2014 und der Gewerbesteuermessbescheid für die B-GmbH für 2011 vom 20.06.2014, jeweils in der Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 28.05.2015, werden in der Weise geändert, dass das Einkommen bzw. der Gewerbeertrag um 1.033.268,44 € vermindert wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Streitig ist, ob bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin eine zum 30.06.2007 gebildete Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) am 30.06.2011 gewinnerhöhend aufzulösen war. 1

2

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH, deren Unternehmensgegenstand im Handel mit Immobilien und in der Verwaltung von Immobilien bestand. Die B-GmbH bilanzierte nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (01.07. bis 30.06.); ihre Anteile wurden im Streitjahr 2011 zu 100 % von der X. GmbH & Co. KG gehalten. Die B-GmbH ihrerseits war im Streitjahr zu 94,5 % an der Klägerin beteiligt; die verbleibenden Anteile an der Klägerin im Umfang von 5,5 % hielt die X. GmbH & Co. KG. Zwischen der B-GmbH und der Klägerin bestand im Streitjahr ein ertragsteuerliches Organschaftsverhältnis.

Die Klägerin war im Streitjahr alleinige Kommanditistin der ebenfalls nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (01.07. bis 30.06.) bilanzierenden Y. GmbH & Co. KG. Diese erwarb mit notariellem Vertrag vom 25.06.2011 von der Klägerin ein in E, Gemarkung L belegenes Grundstück mit aufstehendem Gebäude zum Preis von 1.400.000,00 €. Nach Ziffer III. Nr. 3 des Vertrages sollten die Nutzungen und Lasten der Immobilie mit dem 29.06.2011 auf die Y. GmbH & Co. KG übergehen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den zu den Gerichtsakten gereichten notariellen Vertrag verwiesen. 3

Die B-GmbH hatte in ihrem Jahresabschluss zum 30.06.2007 einen Gewinn in Höhe von 126.937,27 € (Grund und Boden) bzw. 1.133.902,75 € (Gebäude), mithin insgesamt 1.260.840,09 €, aus einem im Juli 2006 erfolgten Verkauf einer in H, N-Str. 01 belegenen Immobilie gewinnmindernd in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt. Im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung wurde dieser Betrag in der Steuerbilanz der B-GmbH zum 30.06.2007 auf einen Betrag von 1.240.840,09 € herabgesetzt. In den Steuerbilanzen für die nachfolgenden Jahre hat die B-GmbH die Rücklage mit dem Betrag von 1.240.840,09 € ausgewiesen; in den Handelsbilanzen behielt sie den Ansatz von 1.260.840,09 € bei. 4

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 27.02.2012 wurde die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Nach § 1 Nr. 2 des Vertrages war der Verschmelzung der Jahresabschluss der B-GmbH zum 30.06.2011 als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zugrunde zu legen; zum Verschmelzungsstichtag im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 6 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) wurde der 01.07.2011 bestimmt. § 1 Nr. 4 des Vertrages sah vor, dass die Verschmelzung handelsbilanziell und steuerrechtlich zu Buchwerten erfolgen sollte; die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte waren beim übernehmenden Rechtsträger fortzuführen. Wegen der Einzelheiten wird auf den zu den Gerichtsakten gereichten Vertrag vom 27.02.2012 Bezug genommen. 5

Die B-GmbH löste die Rücklage nach § 6b EStG in ihrer Handelsbilanz zum 30.06.2011 in voller Höhe und in ihrer Steuerbilanz zum 30.06.2011 in Höhe eines Teilbetrages von 407.559,09 € gewinnerhöhend auf. Eine gewinnerhöhende Auflösung des verbliebenen Teilbetrages von 833.281,00 € nahm die B-GmbH in ihrer Steuerbilanz nicht vor, weil sie davon ausging, dass der nicht aufgelöste Teil der Rücklage aufgrund ihrer Verschmelzung auf die Klägerin noch im Wirtschaftsjahr 2010/2011 auf die Klägerin übergegangen war und von der Klägerin in ihrer Eigenschaft als alleinige Kommanditistin der Y. GmbH & Co. KG auf die – wirtschaftlich in vollem Umfang auf die Klägerin entfallenden – Anschaffungskosten der Y. GmbH & Co. KG für das Grundstück in E, Gemarkung L, übertragen werden konnte. 6

Im Jahr 2012 reichte die Klägerin entsprechende Steuererklärungen für die B-GmbH für das Jahr 2011 beim Beklagten ein. Der Beklagte folgte zunächst den Angaben in den Steuererklärungen und erließ entsprechende, gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011. 7

8

Im Jahr 2013 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung K bei der Klägerin eine die B-GmbH betreffende Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 durch. Im Rahmen dieser Prüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, die B-GmbH habe in ihrer Steuerbilanz zum 30.06.2011 die im Umfang von 833.281,00 € noch vorhandene Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG gewinnerhöhend aufzulösen gehabt, da mit Ablauf des 30.06.2011 das vierte auf die Bildung der Rücklage folgende Wirtschaftsjahr der B-GmbH geendet habe und diese nicht über ein Reinvestitionsobjekt verfügt habe. Bei der B-GmbH sei daher im Wirtschaftsjahr 2010/2011 eine Gewinnerhöhung in Höhe von 833.281,00 € sowie außerbilanziell ein Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG in Höhe von (4 x 6 % =) 24 % von 833.281,00 € (= 199.987,44 €) in Ansatz zu bringen. Entgegen der Auffassung der Klägerin habe die steuerlich mit Ablauf des 30.06.2011 erfolgte Verschmelzung der B-GmbH auf die Klägerin nicht dazu geführt, dass die Rücklage noch im Wirtschaftsjahr 2010/2011 auf die Klägerin übergegangen sei und von dieser in Ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Y. GmbH & Co. KG auf die Anschaffungskosten des Grundstücks in E, Gemarkung L, habe übertragen werden können, da bei der B-GmbH zunächst eine Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr und erst im Anschluss daran eine Übertragungsbilanz zu erstellen gewesen sei. Bereits im Rahmen der Aufstellung der Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr sei darüber zu entscheiden gewesen, ob die Rücklage noch weiter ausgewiesen werden könne. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da die Frist von vier Jahren für die Anschaffung eines Reinvestitionsobjektes in dem Zeitpunkt, auf den die Steuerbilanz der B-GmbH aufzustellen gewesen sei, bereits abgelaufen gewesen sei. Da die Rücklage bereits in der Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr aufzulösen gewesen sei, habe sie in der anschließend aufzustellenden Umwandlungsbilanz nicht mehr ausgewiesen werden können.

Die steuerlich mit Ablauf des 30.06.2011 erfolgte Verschmelzung führe nicht dazu, dass die Rücklage wieder auflebe, denn es sei nicht die Umwandlungsbilanz Grundlage für die aufzustellende Steuerbilanz, sondern umgekehrt die Steuerbilanz Grundlage für die Umwandlungsbilanz. Auch wenn die B-GmbH steuerrechtlich als am Umwandlungsstichtag aufgelöst gelte und die letzte Steuerbilanz auf den gleichen Stichtag aufzustellen sei wie die Umwandlungsbilanz, so sei die Steuerbilanz der Umwandlungsbilanz vorgeschaltet. Die Steuerbilanz auf das Ende des letzten Wirtschaftsjahres der übertragenden Körperschaft weise das nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuernde Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit aus, während die hierauf aufbauende Umwandlungsbilanz das Ergebnis des Umwandlungsvorgangs betreffe, für das die Sonderregelungen des UmwStG anzuwenden seien. Dementsprechend seien der laufende Gewinn und das Übertragungsergebnis getrennt zu ermitteln. Die Rücklagenauflösung aufgrund des Fristablaufs habe gewissermaßen als letzter Akt noch zur laufenden Geschäftstätigkeit der B-GmbH gehört und sei daher im Rahmen der Steuerbilanz zu erfassen gewesen. Die Rücklage sei im Zeitpunkt der Verschmelzung folglich nicht mehr Bestandteil des auf die Klägerin übergegangenen Vermögens der B-GmbH gewesen und habe deshalb in der Umwandlungsbilanz nicht mehr erscheinen dürfen. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.2.3 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18.10.2013 verwiesen. 9

Der Beklagte folgte der Auffassung der Prüfer und erließ am 06.06.2014 bzw. am 20.06.2014 gem. § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011. 10

Hiergegen hat die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Teil-Einspruchsentscheidung vom 28.05.2015) die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, der Beklagte gehe zwar dem Grunde nach zutreffend davon aus, dass die Rücklage bei der B-GmbH – isoliert betrachtet – zum 30.06.2011 11

aufzulösen gewesen sei, weil die B-GmbH nicht über ein Reinvestitionsobjekt verfügt habe. Er lasse bei seiner Beurteilung jedoch außer Betracht, dass die Rücklage durch die rückwirkend zum 30.06.2011 erfolgte Verschmelzung auf die Klägerin übergegangen sei. Dies folge daraus, dass das Einkommen und das Vermögen der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG) so zu ermitteln seien, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liege (steuerlicher Übertragungsstichtag) ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen sei. Der steuerliche Übertragungsstichtag sei im vorliegenden Falle der 30.06.2011. Die Klägerin als übernehmende Rechtsträgerin sei zu diesem Zeitpunkt gemäß § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung der B-GmbH als der übertragenden Körperschaft eingetreten. Es liege Gesamtrechtsnachfolge vor mit der Folge des vollumfänglichen Eintritts der Rechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung der Rechtsvorgängerin. Dies beziehe sich auch auf die Rücklage nach § 6b EStG. Da die übertragende und die übernehmende Rechtsträgerin aufgrund der in § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG enthaltenen Rückwirkungsfiktion mit Ablauf des Übertragungsstichtags gedanklich wie ein Rechtsträger zu sehen seien, habe die übernehmende Rechtsträgerin bereits zu diesem Zeitpunkt das übernommene Vermögen auszuweisen gehabt. Hierzu gehöre auch eine von der übertragenden Rechtsträgerin übernommene § 6b-Rücklage, sofern diese am Bilanzstichtag noch auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden könne.

Entgegen der Ansicht des Beklagten ließen sich den gesetzlichen Regelungen keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass in Fällen wie dem vorliegenden, in denen das Ende der Übertragungsfrist nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG und der Vermögensübergang nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auf denselben Zeitpunkt zusammenfielen, die Frage der Auflösung der Rücklage unabhängig vom Vermögensübergang zu beurteilen sei. Insbesondere gebe es keine Rechtsgrundlage für die vom Beklagten vertretene Annahme, zwischen der Aufstellung der letzten Steuerbilanz der übertragenden Rechtsträgerin und der Aufstellung der Umwandlungsbilanz sowie der Steuerbilanz der übernehmenden Rechtsträgerin liege eine logische Sekunde, die bei der übertragenden Rechtsträgerin zum Ablauf der Übertragungsfrist nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG führe. Wegen der Identität der vorgenannten Zeitpunkte sei die Rücklage vielmehr noch in der Steuerbilanz der übertragenden Rechtsträgerin zu bilanzieren und wegen der von § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG angeordneten Wertverknüpfung auch von der übernehmenden Rechtsträgerin auszuweisen. Die Klägerin sei aufgrund der eingetretenen Gesamtrechtsnachfolge zum 30.06.2011 mithin so zu behandeln, als ob die Bildung der Rücklage bei ihr erfolgt wäre. Da bei ihr zu diesem Zeitpunkt unstreitig die Möglichkeit bestanden habe, die Rücklage auf ein Reinvestitionsobjekt zu übertragen, sei die § 6b-Rücklage im Sinne von § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG daher zum Umwandlungszeitpunkt nicht mit 0,00 €, sondern mit 833.281,00 € auszuweisen. 12

Für die von der Klägerin vertretene Auffassung spreche ferner der Umstand, dass nach den gesetzlichen Regelungen auch die übrigen ertragsteuerlichen Folgen einer Umwandlung noch in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen seien, in das der steuerliche Umwandlungsstichtag falle. Dies gelte etwa für den Übernahmefolgegewinn nach § 12 Abs. 4 i.V.m. § 6 UmwStG, der darauf beruhe, dass sich im Übernahmezeitpunkt Forderungen und Verbindlichkeiten bei einem Rechtsträger gegenüberstünden und durch Konfusion untergingen. Im Übrigen wäre es dem Gesetzgeber, wenn er die Übertragung der Rücklage im Zeitpunkt der Verschmelzung hätte vermeiden wollen, ohne weiteres möglich gewesen, die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG für Rücklagen nach § 6b EStG durch eine Ergänzung von § 2 Abs. 4 UmwStG oder durch einen Gleichlauf des handels- und steuerrechtlichen 13

Übertragungsstichtages auszuschließen oder zu beschränken. Dies sei jedoch nicht erfolgt.

Soweit der Beklagte die Auflösung der Rücklage daraus herleite, dass es bei der B-GmbH der Aufstellung einer Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr und der Aufstellung einer Umwandlungsbilanz bedürfe, so sei zu berücksichtigen, dass es sich hierbei um eine rein technische Vorstellung handele; eine chronologische Abfolge für die Aufstellung der Bilanzen sehe das Gesetz nicht vor. Zudem sei es inkonsequent, wenn der Beklagte für den umgekehrten Fall (übertragende Körperschaft mit Reinvestitionsobjekt und übernehmende Körperschaft mit § 6b-Rücklage) offenbar von einer Übertragbarkeit der Rücklage ausgehe, denn auch in diesem Fall müsste nach der vom Beklagten vertretenen Auffassung zwischen der Aufstellung der steuerlichen Schlussbilanz der B-GmbH und der Aufstellung der Steuerbilanz für die Klägerin eine logische Sekunde liegen. 14

Die Klägerin beantragt, 15

den Körperschaftsteuer-Bescheid für die B-GmbH für 2011 vom 06.06.2014 und den Gewerbesteuermessbetrags-Bescheid für die B-GmbH für 2011 vom 20.06.2014, jeweils in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 28.05.2015, dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen bzw. der Gewerbeertrag um einen Betrag in Höhe von jeweils 1.033.268,44 € vermindert wird, 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Er verweist zur Begründung im Wesentlichen auf die Teil-Einspruchsentscheidung vom 28.05.2015 und führt ergänzend aus, entgegen der Ansicht der Klägerin liege der Aufstellung einer Schlussbilanz bei der übertragenden Körperschaft nicht lediglich eine technische Vorstellung zugrunde. Die übertragende Körperschaft sei vielmehr nach § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Erstellung und zur Abgabe einer eigenständigen steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag verpflichtet. Diese sei der Verschmelzung zugrunde zu legen. Der bilanzielle Ansatz und die Bewertung beim übertragenden Rechtsträger seien für den übernehmenden Rechtsträger bindend. Danach ergebe sich zwangsläufig eine zeitliche Reihenfolge für die aufzustellenden Bilanzen, für die es keiner gesetzlichen Grundlage bedürfe. Die übernehmende Körperschaft könne durch die Verschmelzung nur insoweit in die Gesamtrechtsnachfolge der übertragenden Körperschaft eintreten, wie das betreffende Wirtschaftsgut noch in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft vorhanden sei. 21

Der Fall des § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sei nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar, denn die § 6b-Rücklage sei wegen des Ablaufs der Reinvestitionsfrist und wegen fehlender Reinvestitionsmöglichkeiten bereits in der Steuerbilanz der B-GmbH für das laufende Geschäftsjahr aufzulösen gewesen; es stünden sich daher in der Schlussbilanz der Klägerin auf den steuerlichen Übertragungsstichtag keine Wirtschaftsgüter mehr gegenüber. 22

Der vormalige Berichterstatter hat in der Sache am einen Erörterungstermin durchgeführt. Auf das Protokoll zum Erörterungstermin wird verwiesen. 23

24

Der Senat hat in der Sache am 17.09.2018 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet. 25

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2011 und der Gewerbesteuermessbescheid für 2011 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die bei der B-GmbH zum 30.06.2011 in Höhe von 833.281,00 € noch bestehende § 6b-Rücklage zu Unrecht gewinnerhöhend aufgelöst und ebenfalls zu Unrecht einen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG in Höhe von 199.987,44 € in Ansatz gebracht. 26

I. Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der B-GmbH zum 30.06.2007 gebildete § 6b-Rücklage am 30.06.2011 in Höhe des (nach der Auflösung in Höhe des Teilbetrages von 407.559,09 € noch bestehenden) Betrages von 833.281,00 € gewinnerhöhend aufzulösen war. 27

1. Die § 6b-Rücklage war in der Steuerbilanz der B-GmbH in Höhe des zum 30.06.2011 noch ausgewiesenen Teilbetrages von 833.281,00 € nicht schon deshalb aufzulösen, weil sie in der Handelsbilanz der B-GmbH zum 30.06.2011 vollständig aufgelöst worden ist. Da die Bildung der § 6b-Rücklage auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Halbs. EStG beruht, hat der Ansatz der § 6b-Rücklage in der Handelsbilanz (jedenfalls für nach dem 01.01.2010 beginnende Wirtschaftsjahre) keine bindende Wirkung (Blümich/Schießl, § 6b EStG Rz. 218, 278; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen –BMF– vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 Tz. 14). 28

2. Entgegen der Ansicht des Beklagten ergibt sich eine Verpflichtung der B-GmbH zur gewinnerhöhenden Auflösung der § 6b-Rücklage auch nicht aus § 6b Abs. 3 Satz 5 1. Halbs. EStG. 29

a. Nach dieser Vorschrift ist eine § 6b-Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie in diesem Zeitpunkt noch vorhanden ist (eine Verlängerung des Zeitraums von vier Jahren auf sechs Jahre wegen des Beginns mit der Herstellung eines Gebäudes kommt vorliegend unstreitig nicht in Betracht). 30

b. Die von der B-GmbH zum 30.06.2007 gebildete § 6b-Rücklage war bei Ablauf des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres bei der B-GmbH nicht nach § 6b Abs. 3 Satz 5, 1. Halbs. EStG gewinnerhöhend aufzulösen, da sie zu diesem Zeitpunkt bei der B-GmbH nicht mehr vorhanden war. 31

aa. Das vierte auf die Bildung der § 6b-Rücklage folgende Wirtschaftsjahr der B-GmbH endete mit Ablauf (der letzten Sekunde) des 30.06.2011. Anhaltspunkte dafür, dass vor Ablauf des vierten regulären Wirtschaftsjahres der B-GmbH ein Rumpf-Wirtschaftsjahr im Sinne von § 8b Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) geendet haben könnte (auch dies wäre ein Wirtschaftsjahr im Sinne von § 6b Abs. 3 Satz 5 1. Halbs. EStG, vgl. dazu BFH-Urteil vom 23.04.2009 IV R 9/06, BStBl II 2010, 664), sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Insbesondere hat sich ein Rumpf-Wirtschaftsjahr nicht durch die Verschmelzung der B-GmbH auf die Klägerin ergeben, denn ausweislich des 32

notariellen Vertrages vom 27.02.2012 wurde als steuerlicher Übertragungsstichtag im Sinne von § 2 Abs. 1 UmwStG nicht ein vor dem Ablauf des letzten regulären Wirtschaftsjahres der B-GmbH liegender Zeitpunkt gewählt (zum Entstehen eines Rumpf-Wirtschaftsjahres in einem solchen Fall vgl. BFH-Urteile vom 21.12.2005 I R 66/05, BStBl II 2006, 469 und vom 13.02.2008 I R 11/07, BFH/NV 2008, 1538; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314 Tz. 03.01; Blümich/Klingberg, § 2 UmwStG 2006 Rz. 20 f.), sondern exakt der Zeitpunkt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH nach Bildung der § 6b-Rücklage endete. Dass das Ende eines regulären Wirtschaftsjahres und der steuerliche Übertragungsstichtag in einem Zeitpunkt zusammenfallen können, wird grundsätzlich auch vom Beklagten nicht bestritten; dies entspricht auch der in Tz. 03.01 des sog. Umwandlungssteuererlasses (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314) niedergelegten Auffassung.

bb. Soweit der Beklagte trotz dieser Ausgangslage die Auffassung vertritt, die § 6b-Rücklage sei bei der B-GmbH zum Ende ihres letzten regulären Wirtschaftsjahres deshalb noch vorhanden gewesen, weil das letzte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH eine logische Sekunde vor Ablauf des 30.06.2011 geendet habe und der Vermögensübergang auf die Klägerin erst im Anschluss daran in der letzten Sekunde des 30.06.2011 erfolgt sei, so vermag der Senat dafür weder eine gesetzliche Grundlage zu erkennen noch vermag er der vom Beklagten vertretenen Auffassung zu folgen, eine legitimierende Rechtsgrundlage für diese Auffassung sei trotz der hieraus abgeleiteten steuerlichen Belastungen nicht erforderlich. Der vom Beklagten zur Untermauerung seiner Auffassung angeführte Umstand, dass § 11 Abs. 1 UmwStG die Ableitung einer Umwandlungsbilanz aus der für das laufende Geschäftsjahr aufzustellenden Steuerbilanz vorsieht, erscheint dabei schon deshalb nicht überzeugend, weil die Steuerbilanz in Fällen wie dem vorliegenden (Verschmelzung unter Buchwertfortführung an einem steuerlichen Übertragungsstichtag, der dem Zeitpunkt des regulären Jahresabschlusses der übertragenden Rechtsträgerin entspricht) zur Umwandlungsbilanz erklärt werden kann und es in einem solchen Fall daher gar nicht der Aufstellung zweier Bilanzen bedarf (siehe dazu BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314 Tz. 03.01; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz. 18a). Zudem folgt aus dem bloßen Umstand, dass die Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr die technische Grundlage für die ggf. erforderliche Aufstellung einer Umwandlungsbilanz bildet, nicht zugleich, dass in Bezug auf die Aufstellung dieser Bilanzen auch eine chronologische Reihenfolge besteht. Etwas anderes lässt sich auch nicht der vom Beklagten in Bezug genommenen Kommentierung (Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Tz. 19a) entnehmen, denn dort wird ausdrücklich ausgeführt, dass die Gewinnermittlungsbilanz auf den gleichen Stichtag aufzustellen ist wie die Umwandlungsbilanz; dementsprechend ist dort auch nicht von einer chronologischen Reihenfolge zwischen diesen Bilanzen die Rede, sondern nur davon, dass die Gewinnermittlungsbilanz der Umwandlungsbilanz „gedanklich“ vorgeschaltet ist. 33

cc. Zudem wäre für die Beurteilung, wann die Reinvestitionsfrist von vier Jahren ausgelaufen ist, selbst dann auf den Ablauf (der letzten Sekunde) des 30.06.2011 abzustellen, wenn die Auffassung des Beklagten, aus der technischen Abwicklung des Verschmelzungsvorgangs ergebe sich auch eine chronologische Reihenfolge für die Bilanzaufstellung, zutreffend wäre. Denn in diesem Fall wäre zu berücksichtigen, dass es der Wertung von § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG widerspräche, den Reinvestitionszeitraum von 48 Monaten nur deshalb zu verkürzen, weil die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen worden ist. Da die Klägerin aufgrund der Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH geworden und damit auch in Bezug auf die § 6b-Rücklage in die Rechtsposition der B-GmbH eingetreten ist, wäre in entsprechender Anwendung der zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Rechtsprechung (vgl. BFH- 34

Urteil vom 23.04.2009 IV R 9/06, BStBl II 2010, 664 Rz. 59 f.; eine Anwendung des Urteils auf umwandlungssteuerrechtliche Sachverhalte wird ausweislich einer Rundverfügung der OFD Frankfurt vom 09.08.2010 S 2139 A-16-St-210, juris, auch von obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder befürwortet) vielmehr davon auszugehen, dass eine Verklammerung des auf die B-GmbH als Rechtsvorgängerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (48 Monate abzüglich einer logischen Sekunde) und des auf die Klägerin als Rechtsnachfolgerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (eine logische Sekunde) zu einem Gesamtzeitraum von 48 Monaten zu erfolgen hätte. Die Beteiligten wären daher auch in diesem Falle so zu stellen, als ob die Reinvestitionsfrist erst mit Ablauf der letzten Sekunde des 30.06.2011 geendet hätte.

cc. Bei Ablauf des vierten regulären Wirtschaftsjahres der B-GmbH mit Ablauf der letzten Sekunde des 30.06.2011 war die § 6b-Rücklage bei der B-GmbH danach nicht mehr vorhanden. Denn das Vermögen der B-GmbH einschließlich der noch bestehenden § 6b-Rücklage in Höhe von 833.281,00 € gilt gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UmwStG als in der denkbar letzten Zeiteinheit des steuerlichen Umwandlungsstichtages als auf die Klägerin übergegangen (vgl. BFH-Urteile vom 22.09.1999 II R 33/97, BStBl II 2000, 2; vom 31.05.2005 I R 68/03, BStBl II 2006, 380; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz. 24). Hierfür spricht auch der zu Recht von der Klägerin geltend gemachte Umstand, dass sowohl ein bei der B-GmbH zu erfassender Übertragungsgewinn bzw. -verlust (§ 11 UmwStG) als auch ein bei der Klägerin zu erfassender Übernahmegewinn bzw. -verlust sowie ein etwaiger Übernahmefolgegewinn (§ 12 UmwStG) noch in dem am 30.06.2011 endenden Wirtschaftsjahr zu erfassen gewesen wäre (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550 und vom 07.04.2010 I R 96/08, BStBl II 2011, 467; Blümich/Klingberg, § 11 UmwStG 2006 Rz. 79 und § 12 UmwStG 2006, Rz. 33; Mahlow/Franzen, GmbHR 2000, 12, 13). Dementsprechend entspricht es auch herrschender Auffassung, dass das auf die übernehmende Rechtsträgerin übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Verschmelzung sowohl bei der übertragenden Rechtsträgerin als auch bei der übernehmenden Rechtsträgerin auszuweisen ist (siehe etwa van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 2 Rz. 29, 38; Mahlow/Franzen, GmbHR 2000, 12, 13; Blümich/Klingberg, § 2 UmwStG 2006 Rz. 8); dies gilt sogar für Bestände nach den §§ 27 ff. KStG, was die Nutzung des Einlagekontos durch die Übernehmerin bereits im Wirtschaftsjahr nach der Verschmelzung ermöglicht (van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., Anh. 3 Rz. 21). 35

dd. Da die § 6b-Rücklage bei Ablauf des 30.06.2011 danach nicht mehr der B-GmbH, sondern der Klägerin zuzurechnen war, konnte die § 6b-Rücklage bei der B-GmbH unabhängig davon nicht gewinnerhöhend aufgelöst werden, ob – wovon die Beteiligten bisher einvernehmlich ausgehen – bei der Klägerin bei Ablauf des 30.06.2011 die Voraussetzungen für eine Übertragung der § 6b-Rücklage auf das von der Y. GmbH & Co. KG angeschaffte Grundstück in E, Gemarkung L vorlagen. Über diese Frage ist letztlich nicht im vorliegenden Verfahren, sondern bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Y. GmbH & Co. KG zu entscheiden, da sie die Besteuerung der Klägerin in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Y. GmbH & Co. KG betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.1990 IV R 44/89, BFH/NV 1991, 599). 36

II. In Anbetracht des Umstandes, dass nach alledem bei der B-GmbH zum 30.06.2011 keine gewinnerhöhende Auflösung der § 6b-Rücklage vorzunehmen war, fehlt es auch an den Voraussetzungen für den Ansatz eines Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG. 37

38

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, denn die vorliegend zu beurteilende Rechtfrage ist – soweit ersichtlich – höchstrichterlich bisher noch nicht entschieden worden. 39

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE