

# Urteil vom 02. Dezember 2025, X R 32/23

**Anforderungen an einen Antrag auf Buchwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006; Vereinbarkeit des Antragsfordernisses mit Unionsrecht**

ECLI:DE:BFH:2025:U.021225.XR32.23.0

BFH X. Senat

AO § 20, AO § 87 Abs 3, AO § 87 Abs 4, AO § 89 Abs 1, AO § 150 Abs 1 S 2, DBA ESP Art 4, DBA ESP Art 13, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2 S 1, EStDV § 54 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, UmwStG 2006 § 3 Abs 2 S 2, UmwStG 2006 § 20 Abs 2 S 3, UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 2, UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 3, UmwStG 2006 § 21 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 21 Abs 2 S 2, UmwStG 2006 § 21 Abs 2 S 3, UmwStG 2006 § 21 Abs 2 S 4, UmwStG 2006 § 21 Abs 2 S 5, UStG § 19 Abs 2 S 2, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 242, AEUV Art 267 Abs 1, AEUV Art 267 Abs 2, AEUV Art 267 Abs 3, EGRL 133/2009 Art 1 Buchst a, EGRL 133/2009 Art 2 Buchst e, EGRL 133/2009 Art 3, EGRL 133/2009 Art 8 Abs 1, EGRL 133/2009 Art 8 Abs 4, EGRL 133/2009 Art 8 Abs 8, EGRL 133/2009 Art 15 Abs 1 Buchst a, EStG VZ 2019

vorgehend FG Köln, 13. Juni 2023, Az: 15 K 1817/21

## Leitsätze

1. Der Antrag gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2006, bei einem Anteilstausch den Buchwert (die Anschaffungskosten) oder einen Zwischenwert als Veräußerungspreis der Anteile anzusetzen, setzt keine bestimmte Form voraus. Er kann ausdrücklich oder konkludent gestellt werden.
2. § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 knüpft für das Ende der Antragsfrist grundsätzlich an die Abgabe derjenigen Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung des Einbringenden an, die den steuerlichen Übertragungstichtag erfasst.
3. Das fristgebundene Antragsfordernis des § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 ist mit Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 der Fusionsrichtlinie 2009 vereinbar. Es handelt sich um eine zulässige verfahrensrechtliche Voraussetzung, die den unionsrechtlichen Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz wahrt.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.06.2023 - 15 K 1817/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2019 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 2 Der Kläger und eine weitere Person (Mitgesellschafter --M--) waren Gesellschafter der X-GmbH. Diese verfügte im Streitjahr über ein Stammkapital in Höhe von 537.000 €. Das Stammkapital teilte sich gemäß nachstehender Übersicht wie folgt auf:

--

Laufende Nr. Geschäftsanteil	Nennbetrag in €	Anteil in %	Inhaber
5	136.935	25,50	Kläger
6	88.769	16,53	Kläger
7	131.565	24,50	Kläger
8	131.565	24,50	Kläger
9	48.166	8,97	M
	537.000		

- 3 Das Finanzgericht (FG) hat keine Feststellungen zu den Stimmrechtsverhältnissen getroffen. Der Kläger hielt seine Geschäftsanteile im Privatvermögen.
- 4 Mit notarieller, in englischer Sprache abgefasster und als "Share Purchase Agreement" bezeichneten Urkunde vom ...2019 verkauften der Kläger und M zum steuerlichen Übertragungstichtag 01.01.2019 die Geschäftsanteile Nr. 5, 6 und 9 an die Y-S.A., eine Aktiengesellschaft nach spanischem Recht mit Sitz im Königreich Spanien (Spanien). Als Gegenleistung für die Übertragung des Geschäftsanteils Nr. 5 erhielt der Kläger 255 057 neugeschaffene Anteile an der Y-S.A. mit einem Gesamtwert von 6.507.000 €. Für die Übertragung des Geschäftsanteils Nr. 6 sah das Share Purchase Agreement eine durch Banküberweisung zu entrichtende Kaufpreiszahlung von 4.960.000 € vor.
- 5 Ferner enthielt das Share Purchase Agreement in Nr. 6.8. die Vereinbarung, den Verkauf der Geschäftsanteile an der X-GmbH als steuerneutralen, qualifizierten Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) durchzuführen, soweit dessen Voraussetzungen vorliegen. Dazu verpflichtete sich der Kläger in Nr. 6.8.1 Buchst. a, den nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 erforderlichen Antrag in der geltenden Form und Frist zu stellen.
- 6 Mit einer "Mitteilung über die Übertragung/Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften/Genossenschaften (ohne Umwandlungsfälle)" vom 29.08.2019 informierte das für die Besteuerung der X-GmbH zuständige Finanzamt (Betriebs-FA) den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über die Veräußerung von Geschäftsanteilen an der X-GmbH durch den Kläger.
- 7 Das FG ist davon ausgegangen, dass das Share Purchase Agreement in englischer Sprache dem FA zeitgleich mit der Mitteilung des Betriebs-FA vom 29.08.2019 vorlag. Es hat allerdings keine Feststellungen dazu getroffen, wer diese Urkunde wann dem FA zugeleitet hat. Auch den Akten vermag der Senat dies nicht zu entnehmen.
- 8 Am 12.11.2019 übermittelte der steuerliche Berater des Klägers dem Betriebs-FA die ins Deutsche übersetzten Seiten 1 bis 45 des Share Purchase Agreement.
- 9 Am 10.12.2019 teilte das Betriebs-FA dem FA unter anderem die einzelnen Kaufpreise für die übertragenen Geschäftsanteile mit und bezeichnete die Y-S.A. als deren Erwerberin mit Sitz in Spanien.
- 10 Zum Zwecke der Festsetzung von nachträglichen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer für das Streitjahr wandte sich das FA mit Schreiben vom 09.04.2020 an die Kläger und bat um eine Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 11 Am 04.05.2020 telefonierte die Steuerberaterin der Kläger mit dem zuständigen Mitarbeiter des FA. In dem Telefonat kündigte sie die Übermittlung der Einkommensteuererklärung der Kläger für denselben Tag sowie die Übersendung weiterer Unterlagen und Berechnungen an. Am selben Tag um 20:24 Uhr wurde die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr in authentifizierter elektronischer Form an das FA übermittelt. Darin wurde für den Kläger ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen nach § 17 EStG in Höhe von 2.712.346 € erklärt. Weitere Angaben oder Erläuterungen dazu enthielt die Einkommensteuererklärung nicht. In der Rubrik "Angaben zu Belegen" im Mantelbogen heißt es: "Belege werden nachgereicht."

- 12** Am 12.05.2020 ging auf dem Postwege die auf den 04.05.2020 datierte und mit "Ermittlung der AK der Anteile an der X-GmbH" und "Gewinnermittlung i.S.d. § 17 EStG - 2019" überschriebene, telefonisch angekündigte Berechnung beim FA ein. Darin sind die nach Ansicht der Kläger bei der Berechnung der Veräußerungspreise für die beiden Anteile anzusetzenden Gegenleistungen, Anschaffungskosten und Veräußerungskosten beziffert. Soweit die Gegenleistung in Aktien der Y-S.A. besteht, ist der Gewinn mit 0 € ausgewiesen.
- 13** Am 25.06.2020 übermittelten die Kläger eine "Konkretisierung des Antrags nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG", in der sie weitere Angaben zur Anteilsübertragung machten und um Bestätigung baten, dass ein Antrag auf Buchwertfortführung konkludent gestellt worden sei. Nach Aktenlage übermittelte das Betriebs-FA dem FA am 12.08.2020 die deutsche Übersetzung des Share Purchase Agreement.
- 14** Im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr ermittelte das FA den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der X-GmbH wie folgt:
- |   |                   |
|---|-------------------|
| - Gegenleistung für den Geschäftsanteil Nr. 5         | 6.507.000,00 €    |
| - Gegenleistung für den Geschäftsanteil Nr. 6         | 4.960.000,00 €    |
| - abzüglich Anschaffungskosten                        | ./. 715.455,18 €  |
| - abzüglich Veräußerungskosten                        | ./. 300.442,76 €  |
| - Veräußerungsgewinn                                  | = 10.451.102,06 € |
| - davon 60 % steuerpflichtig (Teileinkünfteverfahren) | 6.270.661,23 €    |
- 15** Die Buchwertfortführung lehnte es ab.
- 16** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG (Urteil veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2024, 614) ging davon aus, dass weder ein ausdrücklicher noch ein konkludenter Antrag auf Ansatz des Buchwerts vorliege. Aus der Angabe des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Einkommensteuererklärung sei nicht eindeutig zu erkennen, dass der Kläger für die Übertragung eines bestimmten Geschäftsanteils den Buchwertansatz begehre. Etwaige Unklarheiten oder Missverständnisse gingen zu Lasten der Kläger.
- 17** Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 sei konkludent rechtzeitig gestellt worden, und zwar durch Eintragung des Veräußerungsgewinns (2.712.346 €) in das entsprechende Feld der am 04.05.2020 übermittelten Einkommensteuererklärung, jedenfalls unter Einbeziehung der zeitgleich abgesandten und am 12.05.2020 im FA eingegangenen Berechnung. Das FA hätte den Willen des Klägers unter Berücksichtigung des ihm bereits zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Share Purchase Agreement, der Informationen des Betriebs-FA und der postalisch übersandten Berechnungsunterlagen im Wege der Auslegung ermitteln können und müssen. Der Wert sei dekonstruierbar gewesen. Statt dessen habe das FA, wenn es trotz Kenntnis des Share Purchase Agreement keine Nachfragen gestellt habe, die sich aus § 89 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ergebende Fürsorgepflicht verletzt. Es liege zudem ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor. Es sei nicht ernstlich anzunehmen, der Kläger habe den Antrag nicht stellen wollen. Zudem sei das Urteil des FG verfahrensfehlerhaft zu Stande gekommen, weil es die deutsche Übersetzung des Share Purchase Agreement, das Telefonat vom 04.05.2020 und das im Anschluss zur Einkommensteuererklärung übermittelte Schreiben nicht berücksichtigt habe. Die Finanzverwaltung akzeptiere im Umwandlungssteuererlass (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314) für den Antrag der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 ebenfalls die Angabe lediglich einer Zahl, obwohl aus dieser allein auch nicht klar werde, ob sie dem bisherigen Buchwert entspreche.
- 18** Falls nicht von einem wirksamen Antrag auszugehen sei, sei die Sache dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen. Das Antragerfordernis des § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 verstoße gegen die Bestimmungen des Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Fusionsrichtlinie 2009 --FRL 2009--) sowie gegen den Äquivalenzgrundsatz.

- 19** Die Kläger beantragen,  
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 16.08.2021 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 04.09.2020 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG auf 2.712.346 € --nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens-- herabgesetzt wird, hilfsweise das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Auslegung des Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 der EU-Fusionsrichtlinie vorzulegen:
1. Verstößt eine nationale Regelung, die im Fall eines Anteilstauschs ohne abweichenden Antrag des Gesellschafters eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns des Gesellschafters vorsieht, gegen Art. 8 Abs. 1 und 8 der EU-Fusionsrichtlinie?
  2. Verstößt eine nationale Regelung, die im Fall eines Anteilstauschs dem Gesellschafter lediglich unterstellt, dass er den erworbenen Anteilen einen höheren Wert beimisst als den im Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor dem Austausch der Anteile, gegen Art. 8 Abs. 4 und 8 der EU-Fusionsrichtlinie?
  3. Sollten die entsprechenden Regelungen über die Antragsfristen als nationale Verfahrensmodalitäten anzusehen sein, verstößt es dann gegen das Äquivalenzprinzip, wenn solche Antragsfristen im nationalen Recht nur für den Gesellschafter im Falle eines Anteilstauschs, aber nicht im Falle einer Fusion/Verschmelzung vorgesehen sind?
- 20** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 21** Es hält das angefochtene Urteil für zutreffend. Nach der Systematik des Umwandlungssteuerrechts erfolgten Rechtsträgerwechsel und tauschähnliche Vorgänge grundsätzlich zum gemeinen Wert. Lediglich unter gewissen Voraussetzungen könne auf Antrag ein abweichender Wert (einschließlich des Buchwerts) gewählt werden, um steuerneutrale Umstrukturierungen zu erreichen. Darin liege kein Verstoß gegen Unionsrecht.

## Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist unbegründet. Sie war deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 23** Die Einbringung des an der X-GmbH bestehenden Geschäftsanteils Nr. 5 stellt eine unter § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG fallende Veräußerung dar (dazu unten 1.). Als Veräußerungspreis gilt gemäß § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 der gemeine Wert der eingebrachten Anteile (unten 2.). Der Ansatz der Anschaffungskosten nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 5 UmwStG 2006 ist nicht möglich, da der Kläger den hierfür erforderlichen Antrag nicht innerhalb der in § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 genannten Frist gestellt hat (unten 3.). Die in diesem Zusammenhang erhobenen Verfahrensrügen der Kläger greifen nicht durch (unten 4.). Das fristgebundene Antragsersfordernis des § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 ist mit Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 FRL 2009 vereinbar (unten 5.). Gegen die Berechnung der Höhe des Veräußerungsgewinns bestehen revisionsrechtlich keine Bedenken (unten 6.).
- 24** 1. Mit der Einbringung des an der X-GmbH bestehenden Geschäftsanteils Nr. 5 in die Y-S.A. gegen Gewährung neuer Anteile hat der Kläger --was zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist-- den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt. Er war an der X-GmbH mit 91,03 % beteiligt. Die Einbringung einer von § 17 EStG erfassten Beteiligung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters im Wege einer offenen Einlage ist ein tauschähnlicher Vorgang, der beim einbringenden Gesellschafter zu einer entgeltlichen Veräußerung im Sinne von § 17 EStG führt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.03.2007 - VIII R 28/04, BFHE 217, 460, BStBl II 2007, 699, unter II.1.b, m.w.N.). Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.
- 25** 2. Liegt, wie es hier hinsichtlich des Geschäftsanteils Nr. 5 der Fall ist, ein Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 vor, gilt als Veräußerungspreis nach § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt. Abweichend davon gilt jedoch gemäß § 21 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 UmwStG 2006 unter anderem dann der gemeine Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis, wenn für diese Anteile nach der Einbringung das Recht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung dieser Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist.

- 26 a) Das Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile bestimmt sich nach Art. 13 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 03.02.2011 (BGBl II 2012, 18) --DBA-Spanien--. Nach dessen Abs. 6 können Gewinne aus der Veräußerung von in den Absätzen 1, 2, 3, 4 und 5 nicht genannten Vermögenswerten nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.
- 27 Zwar enthält Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien eine im Verhältnis zu Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien vorrangige Sonderregelung für Gesellschaften, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 % unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht. Nach den Feststellungen des FG und dem Vorbringen der Beteiligten besteht aber kein Anhaltspunkt dafür, dass diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt sein könnte.
- 28 Der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien bedeutet eine Person, die nach dem Recht dieses Staates, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.
- 29 b) Danach ist im Grundsatz nach § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 der gemeine Wert des Geschäftsanteils Nr. 5 als Veräußerungspreis anzusetzen. Im Streitfall steht das Besteuerungsrecht am Gewinn aus einer möglichen Veräußerung des eingebrachten Geschäftsanteils an der X-GmbH grundsätzlich Spanien zu. Denn die Y-S.A. war im Streitjahr in Spanien ansässig.
- 30 3. Im Streitfall kann der Kläger auch nicht gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 und 5 UmwStG 2006 die Anschaffungskosten des Anteils Nr. 5 als Veräußerungspreis ansetzen, da er den hierfür erforderlichen Antrag nicht innerhalb der in § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 genannten Frist gestellt hat. Zwar haben die materiellen Voraussetzungen für den Ansatz der Anschaffungskosten vorgelegen (unten a). Der Antrag hätte aber spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Einkommensteuererklärung der Kläger am 04.05.2020 gestellt sein müssen (unten b). Die allgemeinen Maßstäbe für die Auslegung des Antrags und deren revisionsrechtliche Prüfung (unten c) sind in der Weise anzuwenden, dass bei der Auslegung fristgebundener Anträge nur Umstände berücksichtigt werden können, die bis zum Fristablauf eingetreten sind (unten d). Mit dieser Maßgabe hat das FG revisionsrechtlich bedenkenfrei entschieden, dass der Kläger bis zum 04.05.2020 keinen Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten oder eines Zwischenwerts als Veräußerungspreis gestellt hat, weder ausdrücklich (unten e) noch konkludent (unten f). Zu einer Nachfrage nach Eingang der Steuererklärung war das FA nicht verpflichtet; sie hätte an dem fehlenden Antrag nichts mehr ändern können (unten g).
- 31 a) Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Ansatz der Anschaffungskosten sind erfüllt, was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist.
- 32 aa) Nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 gilt auf Antrag in den Fällen des § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 der Buchwert oder ein höherer Wert, höchstens der gemeine Wert, als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile, wenn (Nr. 1) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist oder (Nr. 2 Halbsatz 1) der Gewinn aus dem Anteilstausch auf Grund des Art. 8 FRL 2009 nicht besteuert werden darf.
- 33 Nach dem dort in Bezug genommenen § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 besteht ein Ansatzwahlrecht, wenn (Nr. 1) die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit (Nr. 2) der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen bestimmte Schwellen nicht überschreitet.
- 34 Nach § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2006 treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten, wenn die eingebrachten Anteile beim Einbringenden nicht zu einem Betriebsvermögen gehört haben.
- 35 bb) Mit der Übertragung der Geschäftsanteile 5, 6 und 9 hatte die Y-S.A. insgesamt 51 % der Anteile an der X-GmbH erworben. Zwar stellt § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG 2006 nicht darauf ab, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung unmittelbar die Mehrheit der *Anteile*, sondern dass sie unmittelbar die Mehrheit der *Stimmrechte* an der erworbenen Gesellschaft hat. Dazu hat das FG keine Feststellungen getroffen. Die Beteiligten

gehen aber ersichtlich davon aus, dass mit der erworbenen Mehrheit des Stammkapitals auch die Stimmrechtsmehrheit verbunden war.

- 36** Für den streitbefangenen Anteil Nr. 5 wurden dem Kläger ausschließlich neue Anteile an der Y-S.A., aber keine sonstigen Gegenleistungen im Sinne von § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 gewährt. Zwar hat der Kläger für den gleichzeitig veräußerten Anteil Nr. 6 eine Geldzahlung erhalten. Diese ist aber nicht als Teil der Gegenleistung für die Übertragung des Anteils Nr. 5 anzusehen, da verschiedene Anteile ihre gesellschaftsrechtliche und ertragsteuerrechtliche Selbständigkeit behalten (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1997 - VIII R 80/94, BFHE 184, 74, BStBl II 1997, 727, unter II.1.b bb).
- 37** Schließlich sind die Voraussetzungen des § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG 2006 gegeben, da der vorgenommene Anteilstausch nach Art. 8 FRL 2009 nicht besteuert werden darf (dazu näher unten 5.a).
- 38** b) Das FG hat den 04.05.2020 zutreffend als den maßgeblichen Zeitpunkt bestimmt, bis zu dem der Kläger den Antrag hätte stellen können.
- 39** aa) Nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen Finanzamt zu stellen. Das ist im Streitfall das beklagte FA. Es ist zwar nicht ausdrücklich geregelt, an die Abgabe welcher Steuererklärung das Ende der Antragsfrist geknüpft ist. Aus dem Gesetzeszusammenhang ergibt sich aber, dass auf diejenige Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung des Einbringenden abzustellen ist, die den steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 20 Abs. 6 UmwStG 2006) erfasst (vgl. dazu auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz 197; Brandis/Heuermann/Nitzschke, § 21 UmwStG Rz 55; Behrens in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 21 Rz 301; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 21 UmwStG Rz 110; Engel/Tschesche in Bordewin/Brandt, § 21 UmwStG Rz 90).
- 40** bb) Eine Steuererklärung ist abgegeben im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006, sobald sie in den Bereich des zuständigen Finanzamts gelangt und dort unter normalen Umständen die Möglichkeit besteht, davon Kenntnis zu nehmen (Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz 198). Nähere Regelungen zu Form und Inhalt von Steuererklärungen sind in § 150 AO enthalten.
- 41** (1) Eine Steuererklärung ist eine formalisierte Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem FA die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheids führt (Senatsurteil vom 14.01.1998 - X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203, unter II.2.a; BFH-Urteil vom 28.07.2015 - VIII R 50/14, BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894, Rz 19; Kessens in Hübschmann/Hepp/Spitaler, vor § 149 AO Rz 3; Schindler in Gosch, AO § 150 Rz 8). Sie kann nach § 150 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 87a AO elektronisch übermittelt werden. In diesem Fall geht sie der Finanzbehörde nach Maßgabe von § 87a Abs. 1 Satz 2 AO (in der für den Streitfall maßgebenden Fassung des Jahres 2020; heute § 87a Abs. 1 Satz 3 AO) zu. Unabhängig von der Form ihrer Einreichung liegt eine Steuererklärung dann vor, wenn ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren in Gang gesetzt werden kann, wovon nur dann nicht ausgegangen werden kann, wenn die Steuererklärung derartig unzureichend ist, dass sie einer Nichteinreichung gleichsteht (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.1969 - IV 249/64, BFHE 97, 405, BStBl II 1970, 168, unter 2.; BFH-Beschluss vom 07.05.1992 - V B 161/89, BFH/NV 1993, 141, unter II.2.b).
- 42** Fehler oder fehlende einzelne Angaben sind demnach für Zugang und Wirksamkeit einer Steuererklärung unbeachtlich. Das gilt auch, wenn mit der Erklärung die Nachreichung von Belegen angekündigt wird. Selbst eine als vorläufig bezeichnete Steuererklärung ist eine Steuererklärung (BFH-Urteil vom 06.11.1969 - IV 249/64, BFHE 97, 405, BStBl II 1970, 168). Die in dieser "Vorläufigkeit" liegende Ankündigung, weitere Angaben machen zu wollen, ändert mithin nichts daran, dass die Steuererklärung abgegeben worden ist.
- 43** (2) Die Kläger haben nach den Feststellungen des FG ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr am 04.05.2020 um 20:24 Uhr in authentifizierter Form elektronisch an das FA übermittelt. Das FG hat darin zutreffend den Abgabezeitpunkt nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 gesehen. Auf der Grundlage der übermittelten Einkommensteuererklärung konnte das FA ein Veranlagungsverfahren in Gang setzen und hat mit Bescheid vom 04.09.2020 die Einkommensteuer der Kläger für das Streitjahr festgesetzt. Die Ankündigung der Kläger, noch Belege nachreichen zu wollen, war dafür unerheblich.
- 44** c) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen richtet sich im Besteuerungsverfahren im Ausgangspunkt

nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Sie gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat. Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.12.2024 - V R 11/23, Deutsches Steuerrecht 2025, 969, Rz 35, m.w.N.). Diese Grundsätze gelten auch für Erklärungen über die Ausübung steuerrechtlicher Gestaltungsrechte (BFH-Urteil vom 23.03.2000 - VII R 12/99, BFH/NV 2000, 1263, unter II.2.b). Zur revisionsrechtlich nachprüfaren Rechtsanwendung gehört auch die Frage, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2008 - III R 22/06, BFH/NV 2009, 1087, unter II.5.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 24).

- 45** d) Bei der Auslegung können nur Umstände berücksichtigt werden, die bis zum Fristablauf eingetreten sind.
- 46** aa) Im Zivilrecht ist bei der Auslegung von Verträgen nachträgliches Verhalten der Vertragsparteien, obwohl es den objektiven Erklärungsinhalt nicht mehr beeinflussen kann (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 26.11.1997 - XII ZR 308/95, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 1998, 801, unter II.5., und vom 06.07.2005 - VIII ZR 136/04, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2005, 3205, unter II.2.a bb), bei der Auslegung zu berücksichtigen, soweit es Rückschlüsse auf den tatsächlichen Willen und das tatsächliche Verständnis der Parteien zulässt (BGH-Urteile vom 24.06.1988 - V ZR 49/87, NJW 1988, 2878, unter 2.b; vom 29.10.1996 - XI ZR 319/95, NJW-RR 1997, 238, unter II.2.c aa, und vom 11.10.2012 - IX ZR 30/10, NJW-RR 2013, 51, Rz 14).
- 47** bb) Die Übertragung dieser Grundsätze auf die Auslegung fristgebundener Anträge im Besteuerungsverfahren widerspräche dem Wesen einer Frist. Wenn der Inhalt eines Antrags erst mit Hilfe von Umständen bestimmt oder bestimmbar wäre, die nach Ablauf der Frist eintreten, wäre der Antrag tatsächlich erst nach Ablauf der Frist wirksam geworden. Vielmehr muss der Inhalt des Antrags mit Ablauf der Frist feststehen. Das verfolgte Begehren muss sich deshalb seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem fristgerecht gestellten Antrag selbst ergeben (so für Anträge nach § 171 Abs. 3 AO BFH-Urteil vom 23.09.2020 - XI R 1/19, BFHE 271, 1, BStBl II 2021, 341, Rz 37 f.; für Anträge nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO BFH-Beschluss vom 22.05.2019 - XI R 17/18, BFHE 264, 399, BStBl II 2019, 647, Rz 26, m.w.N.). Allein der Umstand, dass der Antragsteller innerhalb der vorgesehenen Frist ankündigt, den Antrag demnächst zu stellen oder demnächst diejenigen weiteren Angaben zum Antrag zu ergänzen, die notwendige Voraussetzung eines wirksamen Antrags sind, vermag hieran nichts zu ändern. Die Ankündigung ersetzt keinen Antrag und kann auch den Ablauf der Frist für den Antrag nicht hinausschieben.
- 48** e) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG festgestellt, dass der Kläger bis zur Abgabe der Steuererklärung keinen ausdrücklichen Antrag auf Fortführung der Anschaffungskosten gestellt hat.
- 49** aa) Mangels gesetzlicher Vorgaben unterliegt der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 keinerlei Formvorschriften. Er kann daher, wie auch der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, BStBl II 2026, 182, Rz 52), formlos gestellt werden (so zutreffend BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 21.12 i.V.m. Rz 20.21 und Rz 03.29; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz 209).
- 50** bb) Das Share Purchase Agreement enthält, was das FG rechtsfehlerfrei festgestellt hat, in Nr. 6.8. oder 6.8.1 Buchst. a keinen ausdrücklichen Antrag an das FA, bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns die Anschaffungskosten des eingebrachten Geschäftsanteils als Veräußerungspreis anzusetzen. Der Senat kann deshalb offenlassen, ob überhaupt davon auszugehen ist, dass der Kläger --oder ein Dritter für den Kläger-- diesen Vertrag bis zur Einreichung der Einkommensteuererklärung dem FA übermittelt hat.
- 51** (1) Der BFH hat bereits entschieden, dass umwandlungssteuerrechtliche Bewertungswahlrechte nicht mittels einer Vereinbarung in einem Verschmelzungsvertrag ausgeübt werden, sondern erst, wenn die übertragende Gesellschaft die steuerliche Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag einreicht und eine vorbehaltlose Erklärung zur Wahlrechtsausübung abgibt (BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz 25; ebenso Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 3 UmwStG Rz 761; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut,

UmwStG, 3. Aufl., § 3 Rz 265). Denn eine solche Vereinbarung enthält regelmäßig noch keine entsprechende Erklärung der antragsberechtigten Person gegenüber dem Finanzamt (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, BStBl II 2026, 182, Rz 55). Ebenso verhält es sich hinsichtlich des --vorliegend entscheidungserheblichen-- Antragsrechts nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006.

- 52** (2) Etwas anderes kann allerdings dann gelten, wenn die notarielle Urkunde, deren beglaubigte Abschrift der Notar dem Finanzamt übersendet, eine ausdrückliche Antragsklausel, also einen an das Finanzamt gerichteten Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz, enthält. Im Gegensatz zu einer bloßen Buchwertabrede als zivilrechtlicher Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien handelt es sich bei einer derartigen Klausel um einen Antrag, der im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Besteuerungsverfahrens von der übertragenden Körperschaft an das zuständige Finanzamt gerichtet ist. Im Zusammenspiel mit der Pflicht des Notars zur Übersendung der Umwandlungsurkunde an das in § 20 AO bezeichnete Finanzamt nach § 54 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung kann darin ein wirksamer Buchwertantrag zu sehen sein (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, BStBl II 2026, 182, Rz 56).
- 53** (3) Ein solcher Sachverhalt ist vorliegend aber nicht gegeben. In dem Fall, der der vorstehend zitierten Entscheidung des IV. Senats zugrunde lag, enthielt die notarielle Urkunde die Formulierung: "Von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten wird hiermit ausdrücklich Gebrauch gemacht" (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, BStBl II 2026, 182, Rz 4). Dagegen hatte sich vorliegend der Kläger in Nr. 6.8./6.8.1 Buchst. a des Share Purchase Agreement lediglich gegenüber der Y-S.A. verpflichtet, einen frist- und formgerechten Antrag auf liquiditätsschonende Besteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 zu stellen. Die hierfür gewählte Formulierung unterscheidet sich deutlich von der im vorigen Absatz zitierten. Ihr Adressat ist nicht das FA, sondern ausschließlich die andere Vertragspartei. Auch inhaltlich enthält sie keine Antragstellung, sondern nur die Erklärung, künftig einen Antrag beim FA stellen zu wollen. Darüber hinaus liefe die Regelung in Nr. 6.8.4 Satz 2 des Share Purchase Agreement, der zufolge die Nichterfüllung der in Nr. 6.8.1 genannten Verpflichtungen nicht zu einer Entschädigungspflicht führt, leer, wenn mit dem Vertrag bereits der Antrag gestellt wäre, denn dann wäre eine Nichterfüllung von vornherein ausgeschlossen.
- 54** Das BFH-Urteil vom 02.10.2025 - IV R 14/25 (BFH/NV 2026, 280; Vorinstanz Niedersächsisches FG, Urteil vom 22.12.2022 - 7 K 105/18, EFG 2023, 1107) betreffend den Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 steht dem nicht entgegen. In dem dort zu beurteilenden Sachverhalt enthielten drei von vier Verschmelzungsverträgen einen ausdrücklichen Antrag, der vierte nicht. Das FG war zwar im Rahmen der ihm obliegenden und durch den BFH nicht beanstandeten tatsächlichen Würdigung auch für die vierte Verschmelzung von einer Antragstellung ausgegangen, hatte diese jedoch gerade nicht in dem Verschmelzungsvertrag, sondern in den Körperschaftsteuererklärungen gesehen, denen Bilanzen mit Buchwertansatz beigegeben waren.
- 55** cc) In dem am 04.05.2020 zwischen der Steuerberaterin der Kläger und dem Mitarbeiter des FA geführten Telefonat wurde nach dem Ergebnis der vom FG durchgeführten Zeugenvernehmung kein mündlicher Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten gestellt.
- 56** dd) Die Einkommensteuererklärung der Kläger für das Streitjahr enthält keinen ausdrücklichen Antrag auf Fortführung der Anschaffungskosten. Auch im Freitextfeld der Einkommensteuererklärung haben die Kläger keine Angaben zur Einbringung der Geschäftsanteile an der X-GmbH in die Y-S.A. gemacht. Allein der Eintrag einer Zahl in dem Feld für den Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG ist, wie das FG zutreffend ausgeführt hat, nicht als ausdrücklicher Antrag auf Fortführung der Anschaffungskosten anzusehen.
- 57** ee) Ein ausdrücklicher Antrag ist erstmals im Schreiben der Prozessbevollmächtigten vom 25.06.2020 gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt war die Antragsfrist des § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 aber bereits abgelaufen.
- 58** ff) Rechtsfehlerfrei ist auch die Feststellung des FG, dass der Kläger bis zum 04.05.2020 keinen konkludenten Antrag gestellt hat. Die von den Klägerin als "Dekonstruktion" bezeichnete Interpretation der in einer einzigen Zahl bestehenden Angabe des Veräußerungsgewinns dahingehend, dass dieser Betrag nur mit einem Antrag auf Buchwertfortführung hinsichtlich der Übertragung des Geschäftsanteils Nr. 5 zu erklären gewesen wäre, war mit den bis zum Fristablauf vorhandenen Informationen nicht in einer für eine konkludente Antragstellung ausreichenden Weise möglich.
- 59** aa) Da der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 keinem Formerfordernis unterliegt, kann er grundsätzlich auch konkludent gestellt werden (Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 21 UmwStG Rz 110; Brandis/Heuermann/Nitzschke, § 21 Rz 55, mit Verweis auf § 20 UmwStG Rz 91; Rabback in

Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 21 Rz 177; ebenso für § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 BFH-Urteil vom 02.10.2025 - IV R 14/25, BFH/NV 2026, 280, Rz 46).

- 60** bb) Unter einem konkludenten Verhalten oder einer konkludenten Willenserklärung versteht man ein Verhalten, das zwar nicht unmittelbar einen bestimmten Rechtsfolgewillen zum Ausdruck bringt, aber mittelbar den Schluss auf einen solchen ermöglicht (Staudinger/Singer (2021) Vorbem zu § 116 BGB Rz 53). Die Feststellung und Inhaltsermittlung konkludenter Willenserklärungen ist eine Frage der Auslegung gemäß §§ 133, 157 BGB (vgl. BGH-Urteile vom 07.11.2001 - VIII ZR 13/01, BGHZ 149, 129, unter II.3.b aa, und vom 26.01.2005 - VIII ZR 66/04, NJW-RR 2005, 639, unter II.1.b bb (1); Staudinger/Singer (2021) Vorbem zu § 116 BGB Rz 54). Bei einem Streit über das Vorliegen konkludenten Verhaltens oder einer konkludenten Willenserklärung ist die objektive Sicht des Erklärungsempfängers maßgeblich (BGH-Urteil vom 26.01.2005 - VIII ZR 66/04, NJW-RR 2005, 639, unter II.1.b bb (1)).
- 61** Ein konkludenter Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 liegt demnach vor, wenn sich der gewählte Wertansatz mit hinreichender Bestimmtheit und unmissverständlich aus dem schlüssigen Verhalten ergibt (ähnlich Brandis/Heuermann/Nitzschke, § 21 UmwStG Rz 55, mit Verweis auf § 20 UmwStG Rz 91). Dafür sind die Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Bei Unklarheiten gilt ein Antrag aus Gründen der Rechtssicherheit als nicht gestellt (so auch Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 21 UmwStG Rz 110).
- 62** cc) Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, enthält das Share Purchase Agreement für sich allein betrachtet keinen konkludenten Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten für die Berechnung des Veräußerungsgewinns.
- 63** Das FG hat durch seine Auslegung des Share Purchase Agreement, wonach in den Nrn. 6.8., 6.8.1 Buchst. a kein konkludenter Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten als Veräußerungspreis gestellt wurde, weder gegen die Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB noch gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen. Die Feststellungen sind auch nicht in sich widersprüchlich. Das Share Purchase Agreement enthält keine Erklärung gegenüber dem FA, sondern lediglich Absichtserklärungen sowie die Verpflichtung des Klägers gegenüber der Y-S.A., einen Antrag auf liquiditätsschonende Besteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 zu stellen. Anhaltspunkte, die Erklärungen in der notariellen Urkunde anders beziehungsweise als Antrag verstehen zu müssen, lagen dem FA nicht vor.
- 64** dd) Allein aus der Eintragung eines Veräußerungsgewinns in Höhe von 2.717.346 € in der Einkommensteuererklärung ergibt sich, anders als die Kläger meinen, kein konkludenter Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten.
- 65** Zwar stellen einzelne Zahlen in Steuererklärungen Erklärungen dar. Zu prüfen ist aber naturgemäß, welchen Inhalt sie haben. Für die Auslegung kommt es auf die objektive Sicht des Erklärungsempfängers, also des FA, an. Das FG hat die im Streitfall maßgebenden Angaben in der Steuererklärung revisionsrechtlich einwandfrei dahingehend gewürdigt, dass allein die eingetragene Zahl keinen Schluss darauf zulässt, welchen Wert der Kläger den veräußerten Geschäftsanteilen beimessen wollte. Der in der Einkommensteuererklärung in Anlage G zu erfassende steuerpflichtige Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG ist ein Saldo und unabhängig von der Anzahl der Veräußerungen in einem Gesamtbetrag zu erfassen. Dieser Gesamtbetrag lässt keinen Rückschluss darauf zu, wie viele Geschäftsanteile zu welchen Veräußerungspreisen und mit welchen Anschaffungs- und Veräußerungskosten veräußert worden sind. Erst mit den nachträglich von den Klägern am 12.05.2020 und 25.06.2020 eingereichten Unterlagen und Berechnungen wurde es für das FA möglich zu erkennen, wie sich der erklärte (Gesamt-)Gewinn aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen im Einzelnen zusammensetzte.
- 66** ee) Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das FG der Zusammenschau der Eintragung in der Einkommensteuererklärung mit den Unterlagen, die dem FA am 04.05.2020 bereits vorlagen (Schreiben des Betriebs-FA und das Share Purchase Agreement), keine konkludente Antragstellung des Klägers entnommen hat.
- 67** (1) Das in englischer Sprache abgefasste Share Purchase Agreement hat 58 Seiten, zuzüglich 25 weiterer Seiten so genannter Schedules, und ist damit sehr umfangreich. Die Nr. 6.8.1 ist auf Seite 26 der notariellen Urkunde zu finden. Von einem Veranlagungsmitarbeiter der Finanzverwaltung kann nicht erwartet werden, dass er sich ohne jeden weiteren Hinweis durch einen derart komplexen Vertrag arbeitet und nach möglichen Anhaltspunkten dafür sucht, ob dem Vertrag in Verbindung mit weiteren Erklärungen ein Antrag zu entnehmen sein könnte.
- 68** (2) Die beiden Mitteilungen des Betriebs-FA sind inhaltlich nur begrenzt aussagekräftig.

- 69** (a) Das erste Schreiben des Betriebs-FA vom 29.08.2019 fasste die Veräußerung aller Geschäftsanteile an der X-GmbH durch den Kläger zusammen, obwohl er im Streitjahr nur zwei Geschäftsanteile an die Y-S.A. veräußert und für seine beiden übrigen Geschäftsanteile mit der Y-S.A. Optionsrechte auf deren künftige Veräußerung vereinbart hatte. In dem Schreiben wird nur ein Gesamtkaufpreis genannt. Anschaffungskosten werden lediglich im Umfang der vorausgegangenen Kapitalerhöhung beziffert. In dem zweiten Schreiben des Betriebs-FA an das FA vom 10.12.2019 wird richtiggestellt, dass der Kläger im Streitjahr zwei Geschäftsanteile veräußert hat. Zudem wird der korrigierte Gesamtkaufpreis nunmehr den beiden Anteilen einzeln zugeordnet. Als Anschaffungskosten nennt das Schreiben des Betriebs-FA einen Betrag von 488.834 €, was der Höhe der Gesamtbeteiligung des Klägers am nominellen Stammkapital der X-GmbH vor der Veräußerung, nicht aber den tatsächlichen Anschaffungskosten entsprach; der Kläger hatte nach dieser Mitteilung die Anteile im Jahr 2006 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich erworben.
- 70** (b) Diese Mitteilungen ermöglichten es dem FA nicht, aus dem erklärten Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.712.346 € auf den Ansatz der Anschaffungskosten als Veräußerungspreis zu schließen. Dafür hätte es die Anschaffungskosten und die Veräußerungskosten kennen müssen.
- 71** (3) Wenn die Kläger meinen, für die Antragstellung genüge die Übermittlung einer Zahl, beziehen sie sich unter Verweis auf Rz 03.29 und Rz 20.21 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (BStBl I 2011, 1314) auf die Wahlrechte nach § 3 Abs. 2 und § 20 Abs. 2 UmwStG 2006. Diese Wahlrechte haben unmittelbar bestimmte Bilanzansätze zum Gegenstand. Mit der bilanziellen Abbildung ist eine klare Entscheidung über den dem jeweiligen Bilanzposten beigemessenen Wert (Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert) verbunden. Im Streitfall ist die in der Einkommensteuererklärung lediglich mitgeteilte Zahl, der Veräußerungsgewinn, jedoch nicht Gegenstand des Antrags- oder Ansatzwahlrechts. Gegenstand des Antragsrechts ist vielmehr der angesetzte Veräußerungspreis, der als unselbständige Berechnungsgrundlage in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns eingeht. Daher sind Anträge mit doppelter Buchwertverknüpfung (§ 3 Abs. 2 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006) nicht mit solchen ohne doppelte Buchwertverknüpfung wie § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vergleichbar. Folglich ist die Finanzverwaltung auch nicht an eine vermeintliche "anerkannte Verkehrssitte" der Art gebunden, dass das bloße Eintragen des Veräußerungsgewinns genügte, in den Fällen des § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 den Ansatz des Veräußerungspreises zu beantragen.
- 72** ff) Aus der Rechtsprechung, die die Kläger für ihre Auffassung heranziehen, folgt nichts anderes.
- 73** (1) Wenn die Kläger unter Hinweis auf die Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 09.05.1933 - VI A 434/30 (RFHE 33, 276, RStBl 1933, 999, unter II.6.) vortragen, die Möglichkeit der steuerneutralen Fortführung sei Ausdruck der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in neuer Form, mag das zutreffen. Für die von ihnen daraus gezogene Schlussfolgerung, dass die Fortführung der Buchwerte die Regel und der Ansatz des gemeinen Werts oder eines Zwischenwerts die Ausnahme sei, vermag der Senat gerade dem Umwandlungssteuergesetz 2006 jedoch keine Anhaltspunkte zu entnehmen. Insbesondere hieße das nicht, dass deshalb bei unklarer oder gar fehlender Antragstellung dennoch von einem Antrag auf Buchwertfortführung oder Ansatz der Anschaffungskosten auszugehen wäre. Denn nach dem Wortlaut des Gesetzes liegt diesem ein genau entgegengesetztes Regel-Ausnahme-Verhältnis zugrunde, das der Fortführung des unternehmerischen Engagements in neuer Form indes in keiner Weise entgegensteht. Vielmehr hat es der Einbringende bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist in der Hand, im Rahmen der Voraussetzungen des § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 den eingebrachten Geschäftsanteilen durch einen entsprechenden Antrag den nach seiner Vorstellung anzusetzenden Wert beizumessen.
- 74** (2) Die Kläger berufen sich weiter auf das BFH-Urteil vom 15.06.2016 - I R 69/15 (BFHE 254, 299, BStBl II 2017, 75), dem zufolge ein bestimmter Wertansatz in der Schlussbilanz für die Ausübung des Wahlrechts der übernehmenden Gesellschaft ausgereicht hätte. Da aber die Einbringung unterjährig erfolgen könne und damals erfolgt sei, habe dieser Wertansatz keine exakte Auskunft über den steuerlichen Wertansatz der übernehmenden Gesellschaft geben können, denn die Werte zum Einbringungszeitpunkt und in der Schlussbilanz müssten nicht unbedingt identisch sein. Damit interpretieren die Kläger diese Entscheidung jedoch zu weitreichend. Der BFH war im konkreten Fall davon ausgegangen, dass für das FA aus der Handelsbilanz und der steuerlichen Überleitungsrechnung der übernehmenden Gesellschaft ein entsprechender Antrag nicht zu ersehen war (Rz 23). Welche Angaben für einen Antrag ausgereicht hätten, ist dem nicht zu entnehmen. Im Übrigen hat auch der BFH in jenem Urteil hervorgehoben, dass der in Rede stehenden Antragsregelung ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zugrunde liegt, bei dem der Ansatz des gemeinen Werts die Regel bildet, der Ansatz eines anderen Werts nur aufgrund entsprechenden Antrags die Ausnahme (Rz 24).

- 75** (3) Ebenso wenig ist dem Urteil des FG Hamburg vom 27.02.2025 - 5 K 159/24 (Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2025, 175) etwas zugunsten der Kläger zu entnehmen. Soweit sich der dortige Wertansatz auf den Gesamtbuchwert eines Personengesellschaftsanteils und nicht auf die Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern bezog, ist dies eine Angelegenheit, die die Besteuerung der Personengesellschaften betrifft. Daraus kann nichts für die im vorliegenden Streitfall maßgebende Frage hergeleitet werden. In der Sache hatte das FG den Antrag in einem Bilanzansatz gesehen, dem jedoch Aufgliederungen und Erläuterungen beigegeben waren (vgl. Rz 79), an denen es im Streitfall zum maßgebenden Datum 04.05.2020 gerade fehlte. Der Senat stellt allerdings klar, dass es nicht ausreicht erkennen zu lassen, ob ein vom Ansatz des gemeinen Werts abweichender Wertansatz gewählt werden soll (so Rz 75). Vielmehr muss erkennbar sein, welcher Wertansatz konkret gewollt ist.
- 76** gg) Auf die Frage, ob die am 12.05.2020 nachgereichte Ermittlung des Veräußerungsgewinns einen konkludenten Buchwertantrag darstellte, kommt es aus den unter II.3.d genannten Gründen nicht mehr an.
- 77** g) Das FA hat bei der Auswertung der ihm im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung vorliegenden Unterlagen weder gegen seine Fürsorgepflicht aus § 89 Abs. 1 AO oder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) verstoßen. Es war insbesondere nicht zu Nachfragen bei den Klägern verpflichtet.
- 78** aa) Gemäß § 89 Abs. 1 Satz 1 AO soll die Finanzbehörde die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Eine Nachfrage, wie die als Veräußerungsgewinn eingetragene Zahl in der Einkommensteuererklärung zu verstehen war, war aber schon deshalb obsolet, weil die Frist zur Stellung des Antrags mit Einreichung der Einkommensteuererklärung am 04.05.2020 abgelaufen war. Alle weiteren Ausführungen der Kläger hätten das FA denklösig zwingend erst nach Fristablauf erreichen können und wären deswegen ohne Bedeutung geblieben.
- 79** Das von den Klägern zitierte BFH-Urteil vom 24.07.2013 - XI R 14/11 (BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210, Rz 23) betrifft das Wahlrecht eines Kleinunternehmers, die umsatzsteuerrechtliche Regelbesteuerung anzuwenden, das nach § 19 Abs. 2 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung für das damalige Streitjahr 2007 bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung hätte ausgeübt, also auf Nachfrage auch hätte nachgeholt werden können. Für einen wie im Streitfall verfristeten Antrag lässt sich daraus nichts herleiten.
- 80** bb) Ob die Antragstellung oder die unterbliebene Antragstellung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 für das FA generell oder im Einzelfall überraschend wäre und ob es nach Treu und Glauben damit hätte rechnen müssen, dass ein Steuerpflichtiger so genanntes "dry income" mangels Liquiditätszuflusses nicht der Besteuerung unterwerfen will, kann dahinstehen. Die Frage, ob eine Mehrheit der Steuerpflichtigen ein Interesse hat, den im jeweiligen Moment für sie steuerlich günstigsten Antrag zu stellen, ist rechtlich nicht erheblich. Denn § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 setzt entweder einen ausdrücklich oder einen konkludent gestellten Antrag voraus, an dem es, wie oben ausgeführt, im Streitfall mangelt. Im Übrigen kann es auch im Interesse des Steuerpflichtigen sein, einen höheren Wert als den Buchwert zu wählen, beispielsweise um Verlustvorträge noch nutzen zu können.
- 81** 4. Die im Zusammenhang mit der Frage der rechtzeitigen Antragstellung erhobenen Verfahrensrügen der Kläger greifen nicht durch.
- 82** a) Im Ausgangspunkt zu Recht weisen die Kläger zwar darauf hin, dass für die Behandlung eines in einer Fremdsprache gestellten Antrags nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 nicht die vom FG herangezogene Vorschrift des § 87 Abs. 3 AO, sondern § 87 Abs. 4 AO einschlägig gewesen wäre. Dies verhilft der Revision unter dem von den Klägern angebrachten Gesichtspunkt eines Verfahrensmangels jedoch nicht zum Erfolg. Denn die Einreichung der englischsprachigen Originalfassung des Share Purchase Agreement war --wie bereits dargelegt-- aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FG, die der Senat im Übrigen für zutreffend erachtet, nicht als Antragstellung anzusehen. Auf das Übersehen der Norm des § 87 Abs. 4 AO kam es daher für die Entscheidung des FG nicht an.
- 83** b) Die weitere Rüge, das FG habe den Inhalt der Beweisaufnahme, nämlich den Umstand, dass die Steuerberaterin der Kläger in dem Telefonat am 04.05.2020 neben der Übermittlung der elektronischen Einkommensteuererklärung noch weitere Erläuterungen angekündigt habe, nicht bei seiner Auslegung einer konkludenten Antragstellung berücksichtigt, ist nicht rechtserheblich. Auf die Ankündigung, Erläuterungen nachzureichen, kam es ebenso wenig an wie auf den Inhalt der nachgereichten Erläuterungen selbst (s. oben II.3.d). Unklarheiten, die bis zum Fristablauf nicht beseitigt werden, gehen zu Lasten des Antragstellers.
- 84** 5. Das fristgebundene Antragerfordernis in § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 ist mit der FRL 2009 vereinbar.

Die FRL 2009 ist im Streitfall anwendbar (dazu unten a). Der EuGH hält allerdings im Anwendungsbereich des Art. 8 FRL 2009 zusätzliche verfahrensrechtliche Voraussetzungen zur Erlangung der Steuerneutralität grundsätzlich für zulässig, sofern sie dem unionsrechtlichen Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz genügen (unten b). Das fristgebundene Antragserfordernis des § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 hält die sich hieraus ergebenden Schranken ein (unten c). Dieses Ergebnis ist auf der Grundlage der bestehenden EuGH-Rechtsprechung so eindeutig, dass die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH nicht erforderlich ist (unten d).

- 85** a) Die FRL 2009 ist im Streitfall anwendbar.
- 86** Nach ihrem Art. 1 Buchst. a ist die FRL 2009 unter anderem auf den Austausch von Anteilen anwendbar, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind.
- 87** aa) Ein "Austausch von Anteilen" ist unter anderem ein Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, oder --sofern sie die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält-- eine weitere Beteiligung dadurch erwirbt, dass die Gesellschafter der anderen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile Anteile am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung erhalten; Letztere darf 10 % des Nennwerts oder --bei Fehlen eines Nennwerts-- des rechnerischen Werts der im Zuge des Austauschs ausgegebenen Anteile nicht überschreiten (Art. 2 Buchst. e FRL 2009).
- 88** Die Y-S.A. hat durch die Übertragung der Geschäftsanteile des Klägers und des M an der X-GmbH die Mehrheit der Stimmrechte an dieser Gesellschaft erworben. Im Austausch für den Geschäftsanteil Nr. 5 hat der Kläger neue Anteile am Gesellschaftskapital der Y-S.A. erhalten. Eine bare Zuzahlung für diesen Geschäftsanteil hat es nicht gegeben.
- 89** bb) Nach Art. 3 FRL 2009 ist eine "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" jede Gesellschaft, die eine der in Anhang I Teil A aufgeführten Formen aufweist, die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird, und die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.
- 90** Die X-GmbH und die Y-S.A. sind Gesellschaften nach Anhang I Teil A Buchst. f und j FRL 2009. Die X-GmbH ist in Deutschland ansässig und unterliegt der in Anhang I Teil B genannten Körperschaftsteuer. Die Y-S.A. ist in Spanien ansässig. Anhaltspunkte, dass sie dort nicht der impuesto sobre sociedades unterworfen ist, liegen nicht vor.
- 91** b) Nach Art. 8 Abs. 1 FRL 2009 darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen. Gemäß Art. 8 Abs. 4 FRL 2009 finden die Absätze 1 und 3 nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch der Anteile beigemessen war.
- 92** Die bisher zur Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (Fusionsrichtlinie 1990 --FRL 1990--) sowie zur FRL 2009 ergangene Rechtsprechung des EuGH unterscheidet zwischen zusätzlichen materiellen Voraussetzungen für die Steuerneutralität, die grundsätzlich unzulässig sind, einerseits und zusätzlichen verfahrensrechtlichen Voraussetzungen, die der EuGH für grundsätzlich zulässig hält, andererseits. Dabei finden die zur FRL 1990 ergangenen Entscheidungen auch auf die FRL 2009 Anwendung (EuGH-Urteil AQ/DN vom 18.09.2019 - C-662/18 und C-672/18, EU:C:2019:750, Rz 34).
- 93** aa) Der zwingende und eindeutige Wortlaut des Art. 8 Abs. 1, 2 und 3 FRL 1990/Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 FRL 2009 lässt den Nationalstaaten keinen Umsetzungsspielraum, die zugunsten der Gesellschafter vorgesehene steuerliche Neutralität von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig zu machen (zur FRL 1990 vgl. EuGH-Urteil A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705, BStBl II 2009, 940, Rz 26; zur FRL 2009 vgl. EuGH-Urteil GE Infrastructure Hungary Holding vom 16.11.2023 - C-318/22, EU:C:2023:890, Rz 43). Ein solcher Umsetzungsspielraum widerspräche dem Zweck der FRL 1990/2009, ein gemeinsames Steuersystem einzuführen und steuerliche

Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen zu beseitigen (EuGH-Urteil A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705, BStBl II 2009, 940, Rz 27). Nationale Regelungen, die materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerneutralität von Verschmelzungen, Einbringungen oder Anteilstauschvorgängen vorsehen, die nicht bereits in der FRL 1990/2009 genannt sind, sind danach grundsätzlich unzulässig.

- 94** Die in Art. 2 FRL 1990/2009 enthaltenen Definitionen dürfen durch nationale Regelungen ebenfalls nicht um dort nicht genannte materiell-rechtliche Voraussetzungen ergänzt werden (EuGH-Urteile Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Rz 35 ff.; Kofoed vom 05.07.2007 - C-321/05, EU:C:2007:408, Rz 30, und Foggia-SGPS vom 10.11.2011 - C-126/10, EU:C:2011:718, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 106, Rz 31 f.).
- 95** Es kann allerdings zulässig sein, aufgrund des in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a FRL 2009/Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FRL 1990 normierten Missbrauchsvorbehalts die durch die FRL 1990/2009 vorgesehenen steuerlichen Vorteile zu versagen, sofern dies nicht auf der Anwendung vorgegebener allgemeiner Kriterien, sondern auf einer Einzelfallprüfung beruht (EuGH-Urteile Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Rz 41, 44; Modehuis A. Zwijnenburg vom 20.10.2010 - C-352/08, EU:C:2010:282, HFR 2010, 878, Rz 43 f., und Foggia-SGPS vom 10.11.2011 - C-126/10, EU:C:2011:718, HFR 2012, 106, Rz 37).
- 96** Ein Beispiel für eine unzulässige nationale Regelung mit einer zusätzlichen materiell-rechtlichen Voraussetzung war § 23 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 1995. Danach hing die Fortführung des Buchwerts eingebrachter Anteile für die erhaltenen neuen Anteile und damit die steuerliche Neutralität der Einbringung davon ab, dass die erwerbende ausländische Gesellschaft die Geschäftsanteile mit dem Buchwert in ihrer Steuerbilanz ansetzte. Dies hielt der EuGH für nicht vereinbar mit Art. 8 Abs. 1 und 2 FRL 1990 (EuGH-Urteil A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705, BStBl II 2009, 940).
- 97** Ebenfalls für unvereinbar mit Art. 8 Abs. 2 FRL 2009 hielt der EuGH eine ungarische Regelung, wonach die steuerliche Neutralität einer Abspaltung von der Voraussetzung abhängig gemacht wurde, dass entweder das Nennkapital der abspaltenden Gesellschaft herabgesetzt wird oder sie mehr als einen Gesellschafter hat (EuGH-Urteil GE Infrastructure Hungary Holding vom 16.11.2023 - C-318/22, EU:C:2023:890).
- 98** bb) In verfahrensrechtlichen Voraussetzungen zur Erlangung der Steuerneutralität sieht der EuGH dagegen grundsätzlich keinen Verstoß gegen die FRL 1990/2009. Denn die FRL 1990/2009 enthält nach der Rechtsprechung des EuGH keine Vorschriften über die Verfahrensmodalitäten, die die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Gewährung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuervergünstigung einzuhalten haben (EuGH-Urteile Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 22, und Euro Park Service vom 08.03.2017 - C-14/16, EU:C:2017:177, Rz 34). Mangels einschlägiger Unionsregelung sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten Sache der Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats. Sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz). Ferner ist der Effektivitätsgrundsatz zu beachten. Danach dürfen nationale Verfahrensmodalitäten die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (zum Ganzen EuGH-Urteile Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 23, und Euro Park Service vom 08.03.2017 - C-14/16, EU:C:2017:177, Rz 36; vgl. aus der Rechtsprechung des BFH auch Beschluss vom 01.03.2024 - V B 34/23 (AdV), BFHE 283, 251, BStBl II 2024, 323, Rz 29 ff.). Beide EuGH-Entscheidungen sind zu der Vorlagefrage ergangen, ob die jeweilige nationale Regelung mit dem Missbrauchsvermeidungstatbestand des Art. 11 FRL 1990 vereinbar ist.
- 99** (1) Die Vereinbarkeit von Rechtsvorschriften mit dem Äquivalenzgrundsatz ist durch einen Vergleich der jeweils anwendbaren Modalitäten für grenzüberschreitende und für nationale Umwandlungsmaßnahmen zu prüfen (EuGH-Urteil Euro Park Service vom 08.03.2017 - C-14/16, EU:C:2017:177, Rz 39).
- 100** (2) Die Frage, ob der Effektivitätsgrundsatz gewahrt ist, ist unter Berücksichtigung der Stellung der betreffenden Vorschriften im gesamten Verfahren, des Ablaufs dieses Verfahrens und der Besonderheiten dieser Vorschriften vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen (EuGH-Urteil Tarsia vom 06.10.2015 - C-69/14, EU:C:2015:662, Rz 36). Unter Beachtung des Grundsatzes der Rechtssicherheit müssen die nationalen Verfahrensmodalitäten wie auch eine nationale Fristenregelung hinreichend genau, klar und vorhersehbar sein, damit der Steuerpflichtige seine Rechte und Pflichten kennen kann (EuGH-Urteile Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 36, und Euro Park Service vom 08.03.2017 - C-14/16, EU:C:2017:177, Rz 37 f., 40). Im Anwendungsbereich der FRL 1990/2009 hält der EuGH die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, für vereinbar mit dem

Effektivitätsgrundsatz (EuGH-Urteil Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 30). Dies entspricht der ständigen EuGH-Rechtsprechung zur Vereinbarkeit angemessener Ausschlussfristen mit dem Effektivitätsgrundsatz (vgl. EuGH-Urteil Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737, Rz 45).

- 101** (3) Angesichts dieser Rechtsprechung bestehen keine Zweifel daran, dass das Regelungskonzept des deutschen Umwandlungssteuerrechts nicht gegen die Bestimmungen des Art. 8 Abs. 1, 4 und 8 FRL 2009 verstößt, soweit es die Steuerfreiheit --durch Ansatz des Buchwerts beziehungsweise der Anschaffungskosten-- von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig macht. Sogar eine Regelung, die eine Steuerbefreiung nicht nur von einem Antrag des Steuerpflichtigen, sondern darüber hinaus zusätzlich von einer Genehmigung der Steuerverwaltung abhängig macht, ist mit der FRL 1990 vereinbar (EuGH-Urteil Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 22, zu einer slowenischen umwandlungssteuerrechtlichen Regelung). Auch wenn das vorliegende nationale Gericht in jenem Fall nur die Vereinbarkeit von Art. 11 FRL 1990/Art. 15 FRL 2009 zur Überprüfung gestellt hatte, hat der Senat keine Anhaltspunkte dafür, dass der EuGH in der zur Überprüfung gestellten und mit dem deutschen Umwandlungssteuerrecht in Teilen vergleichbaren Regelung des slowenischen Umwandlungssteuerrechts einen Verstoß gegen andere Vorschriften der FRL 1990 gesehen haben könnte. Aus seiner Formulierung lässt sich vielmehr entnehmen, dass er die slowenische Regelung für vereinbar mit der gesamten FRL 1990 hielt. Aus der von den Klägern ausdrücklich in Bezug genommenen Regelung des Art. 8 Abs. 8 FRL 2009 ergibt sich keine andere rechtliche Beurteilung. Denn bereits in Art. 8 Abs. 3 FRL 1990 war eine der heutigen Regelung in Art. 8 Abs. 8 FRL 2009 gleichlautende Bestimmung enthalten und damit ebenfalls Gegenstand der genannten Entscheidung des EuGH.
- 102** c) § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 stellt keine zusätzlichen materiellen Voraussetzungen für die Steuerneutralität auf. Es handelt sich um eine verfahrensrechtliche Voraussetzung zur Erlangung der Steuervergünstigung in Form eines fristgebundenen Antragserfordernisses, die mit dem Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz vereinbar ist.
- 103** aa) Der unionsrechtliche Äquivalenzgrundsatz ist gewahrt.
- 104** (1) In materieller Hinsicht fordert § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bei rein innerstaatlichen Fällen für die Steuerneutralität des Anteilstauschs den Ansatz des bisherigen Buchwerts der eingebrachten Anteile sowohl beim Einbringenden als auch bei der übernehmenden Gesellschaft (doppelte Buchwertverknüpfung).
- 105** Für grenzüberschreitende Anteilstauschvorgänge hat der EuGH das Erfordernis einer doppelten Buchwertverknüpfung als nicht mit Art. 8 Abs. 1 und 2 FRL 1990 vereinbar angesehen (EuGH-Urteil A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705, BStBl II 2009, 940). Daher setzt § 21 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG 2006 dies für grenzüberschreitende Sachverhalte nicht mehr voraus. Für die Besteuerung des Einbringenden ist es in diesen Fällen ohne Bedeutung, welchen Wertansatz die übernehmende Gesellschaft für die eingebrachten Anteile wählt. Die Steuerneutralität des Anteilstauschs hängt für den Einbringenden im grenzüberschreitenden Fall vielmehr allein davon ab, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist oder der Gewinn aufgrund von Art. 8 FRL 2009 nicht besteuert werden darf. Damit wird der grenzüberschreitende Anteilstausch sogar günstiger behandelt als ein rein innerstaatlicher Vorgang, weil er von weniger materiell-rechtlichen Voraussetzungen abhängig ist.
- 106** (2) In verfahrensrechtlicher Sicht verlangt der inländische Anteilstausch zur Erlangung der Steuerneutralität des Vorgangs zwar keinen eigenen Antrag des einbringenden Steuerpflichtigen; dieser muss auch keine anderen verfahrensrechtlichen Anforderungen erfüllen. Jedoch ist der Einbringende nach § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 davon abhängig, welchen Wertansatz die übernehmende Gesellschaft wählt. Denn nur diese kann auf Antrag gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 den Buchwert oder einen Zwischenwert ansetzen. An diesen Ansatz ist auch der Einbringende gebunden. Über den Verweis des § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 gilt § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 entsprechend. Danach ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen.
- 107** Beim grenzüberschreitenden Anteilstausch ist dagegen nach der Gesetzesbegründung sowie der Auffassung von Finanzverwaltung und Literatur allein ein Antrag des einbringenden Steuerpflichtigen selbst erforderlich (vgl. Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 25.09.2006, BTDrucks 16/2710, S. 45; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 21.15; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz 190; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 21 UmwStG Rz 110;

Brandis/Heuermann/Nitzschke, § 21 UmwStG Rz 55; Behrens in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 21 Rz 31). Anders als beim innerstaatlichen Anteilstausch ist der Steuerpflichtige damit das handelnde Subjekt, das die Bestimmung des beizumessenden Werts allein in der Hand hat. Damit entspricht § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 deutlich mehr der Vorgabe des Art. 8 Abs. 4 FRL 2009, wonach die Wertbeimessung ausschließlich beim Einbringenden liegt.

- 108** Beide Anträge sind an vergleichbare Fristen gebunden, die klar und eindeutig sind, wobei beim grenzüberschreitenden Anteilstausch der Einbringende den Fristablauf selbst in der Hand hat und auch insoweit nicht von der übernehmenden Gesellschaft abhängig ist. Der grenzüberschreitende Anteilstausch wird demnach auch verfahrensrechtlich zumindest nicht schlechter als der inländische Anteilstausch behandelt.
- 109** (3) Weil das maßgebende Vergleichspaar danach die Vorschriften über den innerstaatlichen Anteilstausch einerseits und den grenzüberschreitenden Anteilstausch andererseits sind, geht das Vorbringen der Kläger ins Leere, der grenzüberschreitende Anteilstausch sei mit der inländischen Verschmelzung zu vergleichen, für die in § 13 Abs. 2 UmwStG 2006 erst mit dem Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl I Nr. 387) ein dem § 21 Abs. 2 Satz 3, 4 UmwStG 2006 vergleichbares Fristerfordernis eingeführt worden ist.
- 110** bb) Die in § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 geregelte Frist zur Stellung des Antrags wahrt auch den Effektivitätsgrundsatz, da sie die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.
- 111** Nach der Rechtsprechung des EuGH sind derartige Antragsfristen grundsätzlich zulässig (EuGH-Urteil Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 30). Es liegen auch keine Besonderheiten vor, aus denen sich --insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit-- ausnahmsweise ein Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz ergeben könnte. Denn die Frist ist im Gesetz klar geregelt; das Fristende ist eindeutig und zudem vom Steuerpflichtigen beeinflussbar (durch Abgabe der Steuererklärung). Die Frist kann von den Steuerpflichtigen in der Praxis problemlos eingehalten werden und erschwert daher die Gestaltung des Umstrukturierungsvorgangs nicht, da der Steuerpflichtige bis zur Abgabe der Steuererklärung genügend Zeit hat, um zu entscheiden, ob er die Steuerneutralität oder die Gewinnrealisierung wünscht.
- 112** cc) Nichts anderes folgt aus Rz 37 des von den Klägern angeführten EuGH-Urteils AQ/DN vom 18.09.2019 - C-662/18 und C-672/18 (EU:C:2019:750). Zwar hat der EuGH dort formuliert, in jenem Ausgangsverfahren sei nicht vorgetragen worden, dass die betreffenden Steuerpflichtigen den erworbenen Anteilen einen höheren "steuerlichen Wert" beigemessen hätten als den, der den Anteilen unmittelbar vor dem Austausch beigemessen war (dort Rz 37). Daraus hat der EuGH aber lediglich die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art. 8 Abs. 1 FRL 2009 auf den Vorgang abgeleitet, die auch im vorliegenden Fall nicht streitig ist. Hingegen trägt diese Formulierung nicht den von den Klägern gezogenen Schluss, dass der EuGH jegliches Antragserfordernis für die Ausübung des Bewertungswahlrechts für unzulässig hielte oder für den Fall, dass kein Antrag gestellt ist, von der Fortführung der steuerlichen Werte ausginge. Ein solcher Schluss stünde vielmehr in einem klaren Widerspruch zu der vorstehend dargestellten EuGH-Rechtsprechung.
- 113** d) Die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH ist nicht erforderlich.
- 114** aa) Nach Art. 267 Abs. 1 und 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge und über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union. Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann es diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vorlegen. Wird eine derartige Frage in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, so ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV).
- 115** Von dieser Verpflichtung befreit ist ein solches Gericht nur, wenn es festgestellt hat, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, die betreffende unionsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den EuGH war oder die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, NJW 1983, 1257, Rz 21; Kommission/Frankreich vom 04.10.2018 - C-416/17, EU:C:2018:811, Rz 110, und Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 33, NJW 2021, 3303, m.w.N.). Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist unter Berücksichtigung der

Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen (EuGH-Urteile CILFIT vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, NJW 1983, 1257, Rz 21, und Ferreira da Silva e Brito u.a. vom 09.09.2015 - C-160/14, EU:C:2015:565, Rz 39).

**116** bb) Gemessen daran ist die Rechtsfrage dem EuGH nicht zur Vorabentscheidung vorzulegen. Denn es liegt bereits eine hinreichend große Zahl an EuGH-Entscheidungen zur FRL 1990/2009 vor, denen sich insbesondere entnehmen lässt, dass ein fristgebundenes Antragserfordernis im Anwendungsbereich des Art. 8 FRL 2009 grundsätzlich zulässig ist. Auch der Inhalt des unionsrechtlichen Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes ist durch die EuGH-Rechtsprechung geklärt. Der Senat hat keinen Zweifel daran, dass § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG 2006 die sich daraus ergebenden Schranken wahrt.

**117** 6. Danach ist als Veräußerungspreis (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) der gemeine Wert der eingebrachten Anteile anzusetzen (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006). Das FA hat hierfür --vom FG und hinsichtlich der Bewertung auch von den Klägern unbeanstandet-- den im Share Purchase Agreement genannten Betrag von 6.507.000 € angesetzt, mit dem die Vertragsparteien die an den Kläger ausgegebenen neuen Anteile an der Y-S.A. bewertet haben. Hiergegen ist aus Rechtsgründen nichts zu erinnern. Gleiches gilt für die Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns im Übrigen.

**118** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)