

Urteil vom 10. Juli 2024, IV R 8/22

Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG; Feststellung eines Übernahmeverlusts im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.100724.IVR8.22.0

BFH IV. Senat

UmwStG 2006 § 3 Abs 2, UmwStG 2006 § 4 Abs 6, KStG § 15 S 1 Nr 2 S 1, EStDV § 54, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, UmwStG § 3 S 1, AO § 182 Abs 1, AO § 20, AEUmwStG 2006 Abschn 03.29 S 1, KStG VZ 2009 , GG

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Februar 2022, Az: 7 K 11215/18

Leitsätze

1. Der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2006 kann in der notariellen Urkunde über die Umwandlung, von der der Notar dem zuständigen Finanzamt nach § 54 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung eine beglaubigte Abschrift übersendet, gestellt werden.
2. Ist die Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft eine (weitere) Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft, die als Organgesellschaft im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) fungieren kann (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG), darf das Feststellungsfinanzamt in der Gewinnfeststellung für die übernehmende Personengesellschaft keine Feststellung zur Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG treffen.

Tenor

Die Revision der Klägerin zu 1. wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass ihre Klage bereits unzulässig ist.

Auf die Revision der Klägerin zu 2. werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.02.2022 - 7 K 11215/18, berichtigt durch Beschluss vom 20.10.2022 - 7 K 11215/18, und die Einspruchsentscheidung vom 07.08.2018, soweit sie das Jahr 2009 betrifft, aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 für die R GmbH & Co. KG vom 25.04.2016 dahin geändert, dass die Feststellung der fehlenden Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts der N GmbH in Höhe von 4.900.000 € aufgehoben wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 2. zu 51 % und der Beklagte zu 49 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in der im Streitjahr 2009 gültigen Fassung wirksam gestellt worden ist und ob die Abzugsbeschränkung für Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.
- 2 Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Klägerinnen) sind die S GmbH (zuvor: J GmbH) und die A GmbH als Rechtsnachfolgerin der X GmbH, diese wiederum als Rechtsnachfolgerin der N GmbH.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 29.12.2009 kaufte die N GmbH die Geschäftsanteile der R GmbH im Nennwert von 100.000 € zu einem Preis von insgesamt 5 Mio. € mit Wirkung zum 01.01.2010. Das Kapital der R GmbH zum 31.12.2009 betrug 175.059,28 €.

- 4 Mit Beschluss vom 25.08.2010 wurde die R GmbH rückwirkend zum 30.12.2009, 24:00 Uhr (steuerlicher Übertragungstichtag) formwechselnd in die R GmbH & Co. KG (R KG) umgewandelt. Der Beschluss enthielt unter der Überschrift "Steuerrechtliche Regelungen" unter anderem folgenden Passus: "Von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten wird hiermit ausdrücklich Gebrauch gemacht." Der beurkundende Notar übersandte den Umwandlungsbeschluss mit Schreiben vom 02.09.2010 dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--).
- 5 Vermögensmäßig nicht beteiligte Komplementärin der R KG wurde die J GmbH (nunmehr S GmbH, Klägerin zu 1.), Kommanditistin mit einer Hafteinlage in Höhe von 100.000 € die N GmbH. Diese schied mit Ablauf des 31.12.2012 wieder aus der R KG aus; Rechtsnachfolgerin wurde die N KG. Die N GmbH wurde in der Folgezeit auf die X GmbH und diese wiederum auf die Klägerin zu 2. (A GmbH) verschmolzen.
- 6 Die R KG ist nach Austritt der Klägerin zu 1. als persönlich haftende Gesellschafterin und Anwachsung auf die N KG erloschen und damit ohne Liquidation vollbeendet. Sie ist im Jahr 2018 im Handelsregister gelöscht worden.
- 7 Für die R GmbH wurden am 03.01.2011 beim FA für 2009 eine Körperschaftsteuererklärung sowie eine Bilanz auf den 31.12.2009 eingereicht, bei der es sich nach den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) um eine Steuerbilanz handelte. Darin wurden die Wirtschaftsgüter zum Buchwert angesetzt. Die R KG führte die Buchwerte in ihrer Eröffnungsbilanz auf den 31.12.2009 fort.
- 8 Mit den Feststellungserklärungen für 2010 und 2011 begehrte die R KG erstmals die Berücksichtigung von Verlusten in Höhe von 1.608.313,57 € per annum. Diese beruhten auf der Aktivierung eines erworbenen Kundenstamms in Höhe von 4.824.940,72 € (5.000.000 € Kaufpreis abzüglich 175.059,28 € Kapital), welcher über eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben werden sollte. Das FA stellte die geltend gemachten Verluste zunächst erklärungsgemäß gesondert und einheitlich fest. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für 2010 und 2011 standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 9 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2010 und 2011 wurde festgestellt, dass die Anteile an der R GmbH im Rückwirkungszeitraum übertragen und deshalb Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben worden seien; Ergänzungsbilanzen seien nicht aufzustellen, eine Abschreibung des aktivierten Kundenstamms könne nicht erfolgen. Nachrichtlich teilte die Betriebsprüfung für das Streitjahr Folgendes mit:

Wert des Vermögens nach § 4 Abs. 1 UmwStG	175.059,23 €
abzüglich Buchwert der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, § 5 UmwStG	5.000.000 €
abzüglich sonstige Kosten der Umwandlung	0 €
Übernahmeergebnis 1. Stufe	./ 4.824.940,72 €
abzüglich Kapitalertrag nach § 7 UmwStG: Eigenkapital laut "Übertragungsbilanz" (175.059,28 €) abzüglich Nennkapital (100.000 €)	75.059,28 €
Übernahmeergebnis 2. Stufe	./ 4.900.000 €

- 10 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 25.04.2016 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2010 und 2011 und erhöhte die Einkünfte um jeweils 1.608.313,57 €. Zugleich erließ das FA erstmalig einen Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr. Dieser stellte laufende Einkünfte in Höhe von ./ 4.900.000 € fest und rechnete diese der N GmbH zu. Zudem wurde für die N GmbH ein "nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG (Gesamthandsbilanz)" in Höhe von 4.900.000 € ausgewiesen. Gegen diese Bescheide wendeten sich die Klägerinnen mit ihren --ursprünglich im Namen der R KG eingelegten-- Einsprüchen, die das FA mit Einspruchsentscheidung vom 07.08.2018 als unbegründet zurückwies.
- 11 Mit der nachfolgenden Klage, die ursprünglich auch die Gewinnfeststellungen für 2010 und 2011 betraf, machten die Klägerinnen insbesondere geltend, dass anlässlich des Formwechsels kein Verlust entstanden sei, da die

Übertragung mangels Buchwertantrags und Aufstellung einer Schlussbilanz auf den Übertragungstichtag nicht zu Buchwerten erfolgt sei, sondern zu gemeinen Werten. Nach Abtrennung der die Jahre 2010 und 2011 betreffenden Verfahren entschied das FG nur noch über das Streitjahr 2009. Insoweit beehrten die Klägerinnen die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids dahin, dass ein um 134.026,13 € niedrigerer Gewinn (1/36 der Absetzung für Abnutzung auf den Kundenstamm in Höhe von 4.824.940,72 €) festgestellt wird, hilfsweise für den Fall, dass ein Übernahmeverlust vorliegt, festzustellen, dass dieser steuerlich im Streitjahr zu berücksichtigen ist. Mit Urteil vom 25.02.2022 - 7 K 11215/18 --berichtigt durch Beschluss vom 20.10.2022 - 7 K 11215/18-- wies das FG die Klage als unbegründet ab. Der Formwechsel sei auf Antrag der formwechselnden Gesellschaft zu Buchwerten erfolgt (§ 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG). Der Antrag sei nicht formgebunden. Er könne somit auch mündlich oder konkludent gestellt werden. Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe habe die R GmbH das ihr zustehende Wahlrecht auf Ansatz der übergewerteten Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten im Rahmen des Umwandlungsbeschlusses ausgeübt.

- 12** Der im Zuge des Formwechsels entstandene Übernahmeverlust in Höhe von 4.900.000 € bleibe gemäß § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG außer Ansatz. Die Regelung sei nicht verfassungswidrig.
- 13** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerinnen, mit der sie eine Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 9 i.V.m. § 3 UmwStG, § 130 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) rügen und die Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 6 UmwStG geltend machen.
- 14** Das FG sei zu Unrecht von einer Buchwertfortführung ausgegangen und habe daher die geltend gemachte Abschreibung nicht gewährt. In der Übersendung der notariellen Urkunde könne kein Buchwertantrag gesehen werden. Dem FG sei insofern ein Subsumtions- beziehungsweise Auslegungsfehler unterlaufen. Es fehle an einer Abgabe des Buchwertantrags als Willenserklärung (§ 130 Abs. 1, 3 BGB). Denn die Erklärung sei im Rahmen der Beurkundung eines Formwechsels erfolgt und der beurkundende Notar habe nicht aufgrund eines Auftrags oder einer Vollmacht zur Stellung eines Buchwertantrags gehandelt, sondern zur Erfüllung seiner Anzeigepflicht nach § 54 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV).
- 15** Zudem sei der Buchwertantrag dem FA nicht im rechtlichen Sinne zugegangen. Die Erklärung sei nur zu Informationszwecken vorab mitgeteilt worden. Der Notar habe erkennbar nur seine Pflicht aus § 54 EStDV erfüllt. Im Unterschied zum Fall des § 19 Abs. 5 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes sei nicht gesetzlich geregelt, dass es sich bei der Anzeige um eine Steuererklärung handle. Im Rahmen der Anzeigepflicht nach § 54 EStDV würden keine Anträge oder Erklärungen erwartet. Das FG hätte nicht nur auf den Inhalt der Urkunde und deren Übersendung abstellen dürfen, sondern auch auf die Begleitumstände und die Verkehrsauffassung. Hier hätte es insbesondere der Frage nachgehen müssen, ob durch das schlichte Weiterleiten von Urkunden nach § 54 EStDV wirksam Anträge gestellt werden könnten. Das sei aber nicht erfolgt (Hinweis auf Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 25.02.1983 - V ZR 290/81).
- 16** Ebenso wenig sei ein Buchwertantrag in der Einreichung der Bilanz zum 31.12.2009 zu sehen. Dagegen spreche schon, dass Umwandlungstichtag der 30.12.2009 gewesen sei. Selbst im Fall der Umdeutung in eine steuerliche Schlussbilanz auf den 30.12.2009 könne der Bilanz kein Buchwertantrag entnommen werden. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 2 UmwStG ("Auf Antrag ... angesetzt ..."). Der schlichte Ansatz zu Buchwerten reiche nicht aus, vielmehr bedürfe es stets eines Antrags. Dafür spreche auch die Gesetzeshistorie. Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 UmwStG 1995 habe der schlichte Buchwertansatz genügt; indes habe der Bundesfinanzhof (BFH) neben der Einreichung einer Körperschaftsteuererklärung und einer Steuerbilanz die vorbehaltlose Erklärung verlangt, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen (BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 34/12). Dieser Antrag sei nunmehr in § 3 Abs. 2 UmwStG ausdrücklich festgeschrieben.
- 17** Auch die Abgabe der Steuererklärung der R GmbH sei nicht mit einem Buchwertantrag einhergegangen. Einer Steuererklärung komme grundsätzlich kein gestaltender Charakter zu. Ohne konkrete Anhaltspunkte sei nicht von einem Buchwertantrag auszugehen.
- 18** Ferner fehle es an der --neben dem Antrag erforderlichen-- Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz zum 30.12.2009. Das FG habe fehlerhaft festgestellt, dass es sich bei der eingereichten Bilanz auf den 31.12.2009 um eine Steuerbilanz gehandelt habe. Es sei aber eine Handelsbilanz eingereicht worden. Die Tatsachenfeststellung sei daher lückenhaft; dies stelle einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der von Amts wegen zu beachten sei. Die Bilanz auf den 31.12.2009 könne auch nicht mit der Begründung in eine Schlussbilanz zum 30.12.2009 umgedeutet werden, die Gesellschaft sei zu diesem Zeitpunkt aufgrund des Formwechsels nicht mehr existent gewesen. Die Handelsbilanz müsse nämlich nach § 242 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zwingend auf den 31.12.2009 erstellt

werden, da die Gesellschaft handelsrechtlich bis zur Eintragung im Handelsregister (im Jahr 2010) fortbestanden habe (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes). Die Bilanz sei zudem mit einem Prüfvermerk des Abschlussprüfers versehen worden. Im Übrigen seien in der Bilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB zwingend die Buchwerte fortzuführen gewesen; die Bilanz habe gemäß § 60 Abs. 1 EStDV dem FA vorgelegt werden müssen. Die Schlussbilanz stehe in keiner Abhängigkeit von der Handelsbilanz und sei von einer Gewinnermittlung im Sinne der § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu unterscheiden.

- 19** Würde man hingegen von einem Formwechsel zu Buchwerten und damit von einem Übernahmeverlust in Höhe von 4.900.000 € ausgehen, sei zunächst auf die Unvollständigkeit des Tatbestands des angefochtenen Urteils hinzuweisen. Das FG gehe davon aus, dass sich die Frage des Untergangs des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG richte. Es fehlten jedoch die hierfür erforderlichen Ausführungen zur bestehenden Organschaft zwischen der N KG und der N GmbH, die die Geschäftsanteile an der formgewechselten R GmbH erworben habe. Erst durch die Organschaft komme es zur Zurechnung der Gewinne bei der N KG, deren Mitunternehmer natürliche Personen seien (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Ausgehend von den Feststellungen des FG wäre hingegen das Rechtsverhältnis zur N GmbH entscheidend und § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG einschlägig. Der festgestellte Sachverhalt und die Subsumtion seien insoweit inkonsistent. Die Sachverhaltsfeststellungen seien unvollständig, was einen materiell-rechtlichen Fehler darstelle.
- 20** Unabhängig davon sei zu beachten, dass sich die Regelung des § 4 Abs. 6 UmwStG insgesamt als verfassungswidrig erweise. Ungeachtet dessen hätte der streitige Übernahmeverlust in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid jedoch schon deshalb berücksichtigt werden dürfen, weil --wovon offenbar auch das FA ausgehe-- die Frage seines Untergangs nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers zu prüfen sei.
- 21** Der Vollständigkeit halber sei zu erwähnen, dass die N GmbH ihre Kommanditanteile an der R KG mit Wirkung zum 31.12.2012 zum Preis von 5.300.000 € an die N KG veräußert habe. Dabei habe sie einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.226.769 € erzielt; Anschaffungskosten seien nicht berücksichtigt worden. Ein Billigkeitsantrag nach §§ 163, 227 AO sei ruhend gestellt worden. Dies verdeutliche die wirtschaftlichen Folgen des § 4 Abs. 6 UmwStG und dessen Verfassungswidrigkeit.
- 22** Die Klägerinnen beantragen sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 25.03.2022 - 7 K 11215/18, berichtigt durch Beschluss vom 20.10.2022 - 7 K 11215/18, und die Einspruchsentscheidung vom 07.08.2018, soweit sie das Jahr 2009 betrifft, aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2009 für die R KG vom 25.04.2016 dahingehend zu ändern, dass der (bei Ansatz der gemeinen Werte zu ermittelnde) Gesamthandsgewinn um 134.026,13 € vermindert wird, hilfsweise die Feststellung, dass der Übernahmeverlust in Höhe von 4.900.000 € nicht zu berücksichtigen ist, ersatzlos aufzuheben.
- 23** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 24** Das FG sei zu Recht von einem Antrag auf Buchwertfortführung ausgegangen. Insoweit gelte § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die notariell beurkundeten Erklärungen könnten nicht anders verstanden werden, als es das FG getan habe. Die Willenserklärung sei dem FA auch tatsächlich zugegangen. Aus der maßgeblichen Sicht des FA als Erklärungsempfänger habe es einen Antrag auf Buchwertfortführung erhalten.
- 25** Dem angefochtenen Urteil lasse sich nicht entnehmen, dass das FG in der Bilanz auf den 31.12.2009 einen Antrag auf Buchwertfortführung gesehen habe. Entsprechendes gelte für die Körperschaftsteuererklärung für die R GmbH.
- 26** Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ergebe sich nicht, dass die Einreichung einer steuerlichen Schlussbilanz für die Ausübung des Bewertungswahlrechts notwendig sei. Ein Auslegungsfehler des FG sei nicht erkennbar. Das Vorbringen der Klägerinnen, bei der Bilanz auf den 31.12.2009 handele es sich um die Handelsbilanz, nicht um die Steuerbilanz, die Tatsachenfeststellungen des FG seien daher lückenhaft, sei nicht nachvollziehbar. Der in der Bilanz ausgewiesene Gewinn in Höhe von 186.188 € sei ohne Änderung im Körperschaftsteuerbescheid für 2009 als Steuerbilanzgewinn berücksichtigt worden. Eine Übertragungsbilanz sei weder im Veranlagungsverfahren noch während der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Da eine derartige Bilanz aber existiere (s. Abschn. III Nr. 2 des Umwandlungsbeschlusses), verstoße die Schlussfolgerung des FG, die Übertragungsbilanz sei mit der einzigen vorliegenden Bilanz identisch, nicht gegen allgemeine Denkgesetze oder Erfahrungssätze.

- 27** Schließlich sei § 4 Abs. 6 UmwStG nicht verfassungswidrig.
- 28** Die im Tatbestand des FG-Urteils fehlende Feststellung, dass es sich bei der N GmbH um eine Organgesellschaft der N KG handele, sei nicht entscheidungserheblich, denn der Übernahmeverlust bleibe nach § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz. Das FG habe --offensichtlich unter Berücksichtigung des Organschaftsverhältnisses-- entschieden, dass der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG außer Ansatz bleibe. Entsprechend müsste die Entscheidung aber auch bei Anwendung des § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG lauten.
- 29** Beteiligte des Feststellungsverfahrens sei die Organgesellschaft; das Organeinkommen sei erst danach dem Organträger zuzurechnen. Dementsprechend enthalte der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid auch nur die ergänzende Feststellung, dass es sich in Höhe von 4.900.000 € um einen nicht zu berücksichtigenden Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG handele. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG, demzufolge § 4 Abs. 6 UmwStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden sei, sei nicht im Rahmen der hier streitigen Feststellung, sondern erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers aus der Organgesellschaft zu berücksichtigen.

Entscheidungsgründe

II.

- 30** Die Revision der Klägerin zu 1. ist unbegründet. Hingegen ist die Revision der Klägerin zu 2. begründet.
- 31** Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die gesonderte und einheitliche Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns sowie die Feststellung zur (fehlenden) Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG der N GmbH (dazu 1.). Die Klage der Klägerin zu 1. ist bereits unzulässig; ihre Revision ist daher nach § 126 Abs. 2 FGO mit dieser Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen (dazu 2.). Die Revision der Klägerin zu 2. ist hingegen begründet; sie hat mit ihrem Hilfsantrag Erfolg. Zwar ist das FG zu Recht von einer Buchwertfortführung nach § 9 i.V.m. § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen (dazu 3.). Das FA durfte allerdings über die Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 UmwStG im Gewinnfeststellungsbescheid 2009 nicht entscheiden. Dies hat das FG nicht beachtet; sein Urteil ist daher aufzuheben (dazu 4.). Die Sache ist spruchreif; der angefochtene Feststellungsbescheid ist aufzuheben, soweit das FA eine Feststellung zur (fehlenden) Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts getroffen hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO, dazu 5.).
- 32** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die gesonderte und einheitliche Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns (Hauptantrag) sowie die Feststellung der (fehlenden) Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts der N GmbH nach § 4 Abs. 6 UmwStG (Hilfsantrag).
- 33** a) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Frage, in welchem Umfang ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG abzugsfähig ist, im Ausgangspunkt zwingend im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.22; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz 113). Der Übernahmeverlust stellt einen laufenden Verlust dar, der zum steuerlichen Übertragungstichtag entsteht (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 4 UmwStG Rz 120; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 127). Ob er zu berücksichtigen (abzugsfähig) ist oder nicht, betrifft die Höhe der --festzustellenden-- steuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO; die Einkünfte beziehungsweise die diesen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen sind daher grundsätzlich "netto" festzustellen (dazu aa). Nur in den Fällen, in denen das Feststellungsfinanzamt den Nettobetrag noch nicht ermitteln kann, sind die betroffenen Besteuerungsgrundlagen "brutto" festzustellen und ist zudem die (weitere) Feststellung zu treffen, in welchem Umfang in der "Brutto"-Feststellung "ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten" ist (dazu bb). Sind die steuerpflichtigen Einkünfte "netto" festzustellen, weil der Nettobetrag ermittelt werden kann, steht es dem Feststellungsfinanzamt allerdings frei, die betroffenen Besteuerungsgrundlagen gleichwohl "brutto" festzustellen und zudem die weitere Feststellung zu treffen, in welchem Umfang in der "Brutto"-Feststellung ein nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abzugsfähiger Umwandlungsverlust enthalten ist (dazu cc).
- 34** aa) Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auf Ebene der Mitunternehmerschaft die "steuerpflichtigen Einkünfte" festzustellen. In die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte fließt auch ein Übernahmeergebnis im Sinne des § 4 Abs. 4 UmwStG ein, das personenbezogen zu ermitteln ist, das heißt für jeden Gesellschafter

gesondert (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.19; Pung/Werner in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 78, 81). Handelt es sich bei dem Übernahmeergergebnis um einen Übernahmeverlust, so bestimmt § 4 Abs. 6 UmwStG, in welchem Umfang er berücksichtigungsfähig ist oder außer Ansatz zu bleiben hat. Handelt es sich (wie im Regelfall) bei dem Übernahmeverlust um einen Teil des laufenden Gesamthandsgewinns, so ist Letzterer danach grundsätzlich "netto" --das heißt unter Berücksichtigung (nur) des abzugsfähigen Teils des Übernahmeverlusts-- festzustellen und den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen. Insoweit enthält die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns zugleich die Feststellung, in welchem Umfang der darin enthaltene Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abziehbar ist.

- 35** bb) Abweichendes gilt allerdings dann, wenn das Feststellungsfinanzamt den Nettobetrag noch nicht ermitteln kann, weil ihm die dafür erforderlichen Tatsachen unbekannt sind. Abzustellen ist insoweit darauf, ob ihm die erforderlichen Tatsachen "abstrakt" nicht bekannt sein können. Nicht entscheidend ist, ob sie ihm im konkreten Einzelfall bekannt sind. Handelt es sich bei der Mitunternehmerin der Personengesellschaft im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG zum Beispiel um eine Kapitalgesellschaft, ist zu berücksichtigen, dass sie Organgesellschaft im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG sein kann. Ist das der Fall, ist zu beachten, dass § 4 Abs. 6 UmwStG bei der Organgesellschaft nicht zur Anwendung gelangt (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Ist in dem Organträger zugerechneten Einkommen ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten, ist § 4 Abs. 6 UmwStG gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbsatz 1 KStG (erst) bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Dem Feststellungsfinanzamt ist aus dem Feststellungsverfahren allerdings ("abstrakt") nur bekannt, dass an der übernehmenden Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, nicht aber, ob es sich bei dieser um eine Organgesellschaft handelt. Es hat insoweit auch keine eigenen Ermittlungen anzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 24, zur Frage, in welchen Fällen Steuerfreistellungen nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen sind). Das Feststellungsfinanzamt kann daher bei der Gewinnfeststellung auf der Ebene der übernehmenden Personengesellschaft nicht selbst ermitteln, in welcher Höhe der Übernahmeverlust nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibt oder zu berücksichtigen ist. Daher muss es die laufenden Einkünfte zunächst "brutto" feststellen, das heißt unter Berücksichtigung des gesamten Übernahmeverlusts, und zudem feststellen, in welchem Umfang in diesen "brutto" festgestellten Einkünften "ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten" ist. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids beschränkt sich in diesem Fall darauf, dass in den festgestellten Einkünften ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten ist; der Nettobetrag lässt sich insoweit noch nicht ermitteln, da das Feststellungsfinanzamt nicht ermitteln kann, in welchem Umfang der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG abzugsfähig ist.
- 36** Eine vergleichbare Situation besteht im Fall der mitunternehmerischen Beteiligung einer (weiteren) Personengesellschaft an der übernehmenden Personengesellschaft, das heißt bei mehrstöckigen Strukturen. Auch in diesen Fällen kann das Feststellungsfinanzamt mangels (abstrakter) Kenntnis der Oberpersonengesellschafter nicht beurteilen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein auf die Oberpersonengesellschaft entfallender Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG abziehbar ist.
- 37** cc) Sind die steuerpflichtigen Einkünfte "netto" festzustellen (vgl. oben aa), steht es dem Feststellungsfinanzamt allerdings frei, die betroffenen Besteuerungsgrundlagen gleichwohl "brutto" festzustellen und zudem die weitere Feststellung zu treffen, in welchem Umfang in der "Brutto"-Feststellung ein nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abzugsfähiger Umwandlungsverlust enthalten ist. Diese Vorgehensweise entspricht im Ergebnis einer Nettofeststellung. Denn hiermit sind --obwohl im Feststellungsbescheid selbst der Nettobetrag nicht ausdrücklich ausgewiesen wird-- alle Faktoren mit Bindungswirkung festgestellt, die zur Ermittlung des Nettobetrags erforderlich sind. Diese Art der Feststellung kann sich etwa anbieten, wenn an der umgewandelten Personengesellschaft mehrere Mitunternehmer beteiligt sind, für die die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein Umwandlungsverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibt, unterschiedlich zu beantworten ist.
- 38** b) Im Streitfall hat das FA den laufenden Gesamthandsgewinn und den davon der N GmbH zuzurechnenden Anteil jeweils "brutto", das heißt unter Berücksichtigung des gesamten Übernahmeverlusts festgestellt. Zudem hat es festgestellt, dass in dem der N GmbH zugerechneten Anteil am laufenden Gesamthandsgewinn ein nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten sei.
- 39** Mit dem Hauptantrag (gerichtet auf den Ansatz der gemeinen Werte) begehren die Klägerinnen eine Minderung des (ohne Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts ermittelten) laufenden Gesamthandsgewinns; sie erstreben damit per Saldo eine Gewinnminderung, da die (weitere) Feststellung der (fehlenden) Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts wegfielen. Mit dem Hilfsantrag (gerichtet auf den Ansatz der Buchwerte) wenden sie sich gegen

die Feststellung der (fehlenden) Abziehbarkeit des sich dann ergebenden --der Höhe nach nicht streitigen-- Übernahmeverlusts.

- 40** 2. Die Klage der Klägerin zu 2. ist zulässig. Demgegenüber ist die Klage der Klägerin zu 1. mangels Klagebefugnis unzulässig. Insoweit ist die Revision mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage bereits unzulässig ist. Dahinstehen kann, ob sich die Klagebefugnis der Klägerinnen nach § 48 FGO a.F. oder nach § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411) --FGO n.F.-- richtet.
- 41** a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. ist die Personengesellschaft befugt, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Klage gegen den Feststellungsbescheid zu erheben. Tritt ein Gesamtrechtsnachfolger an die Stelle der klagebefugten Gesellschaft, geht die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. --anders als die Klagebefugnis betreffend einen an die Gesellschaft als Steuerschuldnerin gerichteten Bescheid-- nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Vielmehr lebt die durch § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (vgl. nur BFH-Urteil vom 20.12.2018 - IV R 2/16, BFHE 264, 102, BStBl II 2019, 526, Rz 14). Eine Ausnahme gilt nur für Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt vom Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können; denn ein solcher Gesellschafter kann nicht geltend machen, im Sinne von § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten verletzt zu sein. Das betrifft etwa eine nicht am Gewinn und Verlust beteiligte Komplementär-GmbH (BFH-Urteil vom 06.12.2022 - IV R 21/19, BFHE 279, 111, BStBl II 2023, 474, Rz 21 und 23).
- 42** b) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO n.F. kann bei rechtsfähigen Personenvereinigungen die Personenvereinigung Klage gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben. Wenn die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr besteht, kann jeder Gesellschafter oder Gemeinschafter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, Klage erheben (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F.). Vor diesem Hintergrund gelten im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO (vgl. BTDrucks 20/9782 (neu), S. 204, 206). Wer unter keinem denkbaren Gesichtspunkt vom Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein kann, kann danach nicht geltend machen, im Sinne von § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten verletzt zu sein. Das betrifft etwa eine nicht am Gewinn und Verlust beteiligte Komplementär-GmbH (z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2022 - IV R 21/19, BFHE 279, 111, BStBl II 2023, 474, Rz 21 und 23). Es gibt keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die Rechtslage insofern ändern wollte.
- 43** c) Demnach ist die Klägerin zu 2. als ehemalige Kommanditistin der liquidationslos vollbeendeten R KG nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F. bzw. nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Sie begehrt eine Minderung des Gesamthandsgewinns (Hauptantrag) beziehungsweise eine (gegebenenfalls auch nur vorläufige) Berücksichtigung des Übernahmeverlusts (Hilfsantrag) und damit eine Minderung ihres Gewinnanteils. Ihrer Klagebefugnis steht (im Hinblick auf den Hauptantrag) auch nicht entgegen, dass sie die Feststellung eines (höheren) laufenden Gesamthandsgewinns von ./ 134.026,13 € --statt ./ 4,9 Mio. €-- begehrt. Der festgestellte niedrigere Gesamthandsgewinn würde sich aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG zu ihrem Nachteil auswirken. Zudem ginge der begehrte Ansatz der gemeinen Werte mit einer höheren Abschreibung (Gewinnminderung) in den Folgejahren einher (vgl. zur Beschwer durch mittelbare Nachteile z.B. Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 96, m.w.N.).
- 44** Hingegen besteht keine Klagebefugnis der Klägerin zu 1., da diese als nicht am Gewinn oder Verlust beteiligte Komplementärin der R KG vom Ausgang des Rechtsstreits unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein kann. Soweit die Klage der Klägerin zu 1. betroffen ist, ist die Revision daher mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage bereits unzulässig ist.
- 45** 3. Das FG ist zu Recht von einer Buchwertfortführung nach § 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen. Die Klage (der Klägerin zu 2.) ist daher im Hauptantrag unbegründet.
- 46** Das FA war berechtigt, das Vorliegen der Voraussetzungen einer Buchwertfortführung (dazu a) im Rahmen der Gewinnfeststellung für die übernehmende Personengesellschaft zu prüfen (dazu b). Die Würdigung des FG, wonach das Antragswahlrecht nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG durch Übersendung des Umwandlungsbeschlusses vom 25.08.2010 an das FA wirksam ausgeübt wurde, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu c und d). Die Abschreibung eines Wirtschaftsguts "Kundenstamm" kommt daher nicht in Betracht.
- 47** a) Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem

gemeinen Wert anzusetzen. Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG können die übergewendenden Wirtschaftsgüter auf Antrag abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1, angesetzt werden, soweit sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen (Nr. 1), und das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (Nr. 2) und eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht (Nr. 3). Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Der übernehmende Rechtsträger hat die auf ihn übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert im Sinne des § 3 UmwStG zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).

- 48** Im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG nach § 9 Satz 1 UmwStG entsprechend anzuwenden (zu den Folgen der entsprechenden Anwendung der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG vgl. Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 9 UmwStG Rz 2 und 35 ff.). Die Kapitalgesellschaft hat für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 9 Satz 2 UmwStG). Die Bilanzen nach Satz 2 können auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungsstichtag); § 2 Abs. 3 bis 5 UmwStG gilt entsprechend (§ 9 Satz 3 UmwStG).
- 49** b) Ob die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung vorliegen, kann im Rahmen der Anfechtung der Gewinnfeststellung der übernehmenden Personengesellschaft geprüft werden. Die Wertverknüpfung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist allein materiell-rechtlicher Natur (zur materiellen Bindungswirkung nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2016 - I R 69/15, BFHE 254, 299, BStBl II 2017, 75, Rz 13; Brühl, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2016, 748). Eine verfahrensrechtliche Bindung an die Körperschaftsteuerfestsetzung der übertragenden Körperschaft im Sinne der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 182 Abs. 1 AO besteht nicht (vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz 52).
- 50** Zudem hätte die R KG als Rechtsnachfolgerin der R GmbH die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2009 nicht mit Erfolg mit der Begründung anfechten können, es hätten die gemeinen Werte anstelle der Buchwerte zum Ansatz kommen müssen. Ihr hätte die notwendige Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) gefehlt, weil der Ansatz der gemeinen Werte bei ihr zu einer Gewinnerhöhung geführt hätte. Dann muss es der R KG zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 Satz 1 des Grundgesetzes) aber zugestanden werden, die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der Gewinnfeststellung geltend zu machen, das heißt, die Buchwertfortführung überprüfen zu lassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.09.2015 - IV R 49/14, BFHE 252, 10, BStBl II 2016, 722, zur Anfechtungsbefugnis der übernehmenden Personengesellschaft im Hinblick auf ihre Gewinnfeststellung, wenn das Finanzamt auf der Ebene der übertragenden Körperschaft eine --die Beschwer ausschließende-- Änderung zu deren Gunsten [Ansatz der Buchwerte statt der gemeinen Werte] vorgenommen hat). Eine Notwendigkeit für die Drittanfechtung der die Kapitalgesellschaft betreffenden Steuerfestsetzung (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2016 - I R 69/15, BFHE 254, 299, BStBl II 2017, 75, Rz 13) besteht nicht.
- 51** c) § 3 Abs. 2 UmwStG regelt nicht, wie der Antrag auf Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert zu stellen ist. In § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist allein geregelt, dass der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen ist. Aus diesem eindeutigen Gesetzeswortlaut folgt, dass der Antrag durch die übertragende Körperschaft (beziehungsweise durch den übernehmenden Rechtsträger als Rechtsnachfolger) gestellt werden muss (allgemeine Auffassung, vgl. nur BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 03.28; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 3 Rz 231; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 3 UmwStG Rz 65).
- 52** aa) Mangels gesetzlicher Vorgaben unterliegt der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG keinerlei Formvorschriften, er kann daher auch formfrei gestellt werden (ebenso BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 03.29 Satz 1; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 3 Rz 264; Möhlenbrock/Pung in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 3 UmwStG Rz 60; Mertgen in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 3 Rz 102; BeckOK UmwStG/Kaiser/Möller-Gosoge, 29. Ed. [15.07.2024], UmwStG § 3 Rz 284).

- 53** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerinnen ist es für einen wirksamen Buchwertantrag im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz auch tatsächlich mit dem Buchwert angesetzt werden (ebenso Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 3 Rz 255; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 3 UmwStG Rz 25 und 65; Hahn, juris PraxisReport Steuerrecht 8/2016 Anm. 7; anderer Auffassung van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz 40). Maßgeblich ist allein der rechtzeitig gestellte Antrag.
- 54** Soweit der BFH im Hinblick auf § 3 Satz 1 UmwStG 2002 davon ausgegangen ist, die übertragende Gesellschaft habe zur Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 3 Satz 1 UmwStG 2002 die Körperschaftsteuererklärung und auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einzureichen sowie vorbehaltlos zu erklären, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen (Urteile vom 28.05.2008 - I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916; vom 20.08.2015 - IV R 34/12), ist daran für Zwecke des § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 nicht festzuhalten. Während § 3 Satz 1 UmwStG 1995 vorsah, dass "die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden [können]", "können die übergehenden Wirtschaftsgüter" nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG "[auf Antrag]" abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1, angesetzt werden". Eine direkte Inbezugnahme der steuerlichen Schlussbilanz erfolgt --mit Ausnahme der Antragsfrist (§ 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)-- damit nicht mehr. Dafür spricht neben dem (geänderten) Wortlaut der Norm auch die Gesetzessystematik: An die Stelle eines Bewertungswahlrechts (zwischen dem Buchwert, einem Zwischenwert und dem Teilwert) ist der Regelansatz mit dem gemeinen Wert getreten; nur unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kann auf Antrag ein Ansatz unter dem gemeinen Wert (Buchwert oder Zwischenwert) gewählt werden.
- 55** cc) Die Vereinbarungen der Parteien im (notariellen) Umwandlungsvertrag können regelmäßig nicht als Antrag im Sinne des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG verstanden werden (allgemeine Auffassung, s. nur Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 3 Rz 265; Möhlenbrock/Pung in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 3 UmwStG Rz 61; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 3 UmwStG Rz 65; Früchtl in Eisgruber, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 3. Aufl., § 3 UmwStG Rz 128; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 34/12, Rz 25: "(Bewertungs-)Vereinbarung", zu § 3 Satz 1 UmwStG 2002). Es fehlt an einer Erklärung der übertragenden Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt. Dies entspricht auch der Rechtsprechung zu § 3 Satz 1 UmwStG 1995 (vgl. nur BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 34/12).
- 56** Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die notarielle Urkunde, deren beglaubigte Abschrift der Notar dem Finanzamt übersendet (§ 54 Abs. 1 EStDV), ausdrücklich eine "Antragsklausel" enthält, das heißt einen an das Finanzamt gerichteten Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz. Hierin kann ein wirksamer Antrag im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG liegen (ebenso Stümper/Walter, GmbHR 2008, 1147, 1148 f.: "praxisorientierter Lösungsansatz"; Möhlenbrock/Pung in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 3 UmwStG Rz 62; Schnitter in Frotscher/Drüen, § 3 UmwStG Rz 119; Opiel/Solowjeff/Trappmann, Betriebs-Berater --BB-- 2023, 2647, 2650: Sicherheitsmaßnahme, insbesondere, wenn die Umwandlung von einem anderen als dem laufenden Steuerberater betreut wird; Tetzlaff, Steuern und Bilanzen 2023, 729, 732; kritisch Bünning, BB 2023, 1970). Im Gegensatz zu einer bloßen "Buchwertabrede" als zivilrechtliche Vereinbarung 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 EStDV kann darin ein wirksamer Buchwertantrag zu sehen sein.
- 57** d) In Anwendung dieser Grundsätze ist die Vorinstanz zu Recht von einem Buchwertantrag im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG ausgegangen.
- 58** aa) Die neben dem Antrag für die Fortführung der Buchwerte erforderlichen Voraussetzungen des § 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG sind im Streitfall erfüllt. Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 59** bb) Die Würdigung des FG, die R GmbH habe wirksam einen Antrag auf Buchwertansatz nach § 3 Abs. 2 UmwStG gestellt, ist nicht zu beanstanden.
- 60** aaa) Die Umwandlungsurkunde enthielt über eine zivilrechtliche "Buchwertabrede" hinaus den Passus, dass von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten ausdrücklich Gebrauch gemacht werde. Hierbei handelt es sich um eine Willenserklärung der R GmbH als übertragender Rechtsträgerin, abgegeben vom Geschäftsführer der R GmbH als zuständigem Organ (und nicht um eine Willenserklärung ihrer

Gesellschafter, vgl. dazu Bünning, BB 2023, 1970). Dieser Antrag war an das für die Besteuerung der R GmbH zuständige Finanzamt gerichtet. Indem eine empfangsbedürftige, schriftliche Willenserklärung mit dem Willen des Erklärenden zielgerichtet auf einen bestimmten Erklärungsempfänger in den Verkehr gelangt, ist sie abgegeben (BGH-Urteil vom 25.02.1983 - V ZR 290/81, unter II. [Rz 8]). Die wirksam abgegebene Willenserklärung ist dem FA auch unstreitig im Sinne von § 130 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 BGB (zur Geltung im öffentlichen Recht vgl. Staudinger/Singer/Benedict (2021), § 130 BGB Rz 13: "amtsempfangsbedürftige Willenserklärungen") zugegangen. Zweifel daran, dass das FA die Erklärung als Buchwertantrag aufgefasst hat, bestehen nicht. Entgegen der Ansicht der Klägerinnen kann in Fällen wie dem vorliegenden angesichts des ausdrücklichen Buchwertantrags auch nicht unterstellt werden, dass der Notar die beglaubigte Abschrift der Urkunde allein zu Informationszwecken übersendet. Die Übersendung des Antrags geht über eine bloße Anzeige hinaus.

- 61** bbb) Die Gesamtumstände des Streitfalls stehen diesem Verständnis nicht entgegen, sondern untermauern es. Insbesondere sind die Beteiligten zunächst selbst von einer Buchwertfortführung ausgegangen. Dies ergibt sich vor allem aus der tatsächlichen Bilanzierung der Wirtschaftsgüter (Ansatz zu Buchwerten), die der Besteuerung der R GmbH (Körperschaftsteuer 2009) sowie der R KG beziehungsweise ihrer Gesellschafter (Gewinnfeststellungen 2010 und 2011) zugrunde gelegt worden ist. Dabei kann der erkennende Senat dahinstehen lassen, ob die R KG Handelsbilanzen oder Steuerbilanzen beim Finanzamt eingereicht hat und ob eine steuerliche Schlussbilanz im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG erstellt worden ist. Jedenfalls sind diese Bilanzen für Besteuerungszwecke verwendet worden.
- 62** e) Damit musste die R KG die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit dem in der Bilanz der R GmbH enthaltenen --dem Buchwertantrag entsprechenden-- Wert im Sinne des § 3 UmwStG übernehmen. Im Hinblick auf die Buchwertfortführung kommt eine Aufdeckung der stillen Reserven (als Kundenstamm) und Abschreibung nicht in Betracht.
- 63** 4. Allerdings hat das FG verkannt, dass das FA keine Feststellung zur Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts treffen durfte. Die Revision der Klägerin zu 2. ist daher --mit Blick auf den Hilfsantrag-- erfolgreich; die Vorentscheidung ist aufzuheben.
- 64** a) Gemäß § 9 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 1 und 2, § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG). Ein Übernahmegewinn vermindert sich oder ein Übernahmeverlust erhöht sich um die Bezüge, die nach § 7 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören (§ 4 Abs. 5 UmwStG).
- 65** Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG bleibt ein Übernahmeverlust außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Satz 1 gilt nicht für Anteile an der übertragenden Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 oder des Abs. 8 Satz 1 KStG erfüllen (§ 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG). In den Fällen des Satzes 2 ist der Übernahmeverlust bis zur Höhe der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 6 Satz 3 UmwStG). In den übrigen Fällen ist er in Höhe von 60 Prozent, höchstens jedoch in Höhe von 60 Prozent der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG). Satz 4 gilt nicht für Anteile an der übertragenden Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG erfüllen; in diesen Fällen gilt Satz 3 entsprechend (§ 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG). Ein Übernahmeverlust bleibt abweichend von den Sätzen 2 bis 5 außer Ansatz, soweit bei Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zu berücksichtigen wäre oder soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden (§ 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG).
- 66** b) Das FA hat für den Fall einer Buchwertfortführung --wie im Streitfall-- einen zutreffenden Übernahmeverlust in Höhe von 4.900.000 € ermittelt. Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Begründung. Der Übernahmeverlust stellt einen laufenden Verlust dar, der zum steuerlichen Übertragungstichtag entsteht (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.26; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 4 UmwStG Rz 120).
- 67** c) Das FA hat allerdings zu Unrecht festgestellt, dass der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht berücksichtigungsfähig ist.

- 68** aa) Der Übernahmeverlust entfällt auf die N GmbH und damit auf eine Körperschaft. Wie oben dargelegt, hat das für die übernehmende Personengesellschaft zuständige Feststellungsfinanzamt in einem solchen Fall die laufenden Einkünfte "brutto" festzustellen und zudem festzustellen, in welchem Umfang in den "brutto" festgestellten Einkünften ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten ist.
- 69** bb) In dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid hat das FA den laufenden Gesamthandsgewinn der R KG und den davon der N GmbH zuzurechnenden Anteil zwar dementsprechend "brutto" festgestellt, das heißt unter Berücksichtigung des Übernahmeverlusts im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG (4.900.000 €). Des Weiteren hat das FA dann aber den in den laufenden Einkünften in Höhe von ./ 4.900.000 € enthaltenen "nicht zu berücksichtigenden Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG (Gesamthandsbilanz)" festgestellt. Dies kann nach dem maßgeblichen Empfängerhorizont nur als Feststellung (Regelung) über die Berücksichtigungsfähigkeit des Übernahmeverlusts nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 UmwStG begriffen werden (zur Auslegung von Feststellungsbescheiden vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2016 - IX R 4/15, Rz 21). Zu einer solchen Feststellung war das FA aber nicht befugt. Kann es --wie zum Beispiel bei unmittelbarer Beteiligung einer natürlichen Person-- über die Frage des Umfangs der Abzugsfähigkeit des Übernahmeverlusts selbst entscheiden, hat es grundsätzlich eine entsprechende Nettofeststellung zu treffen. Kann es --wie im Streitfall der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft-- eine solche Entscheidung nicht treffen, hat es eine Bruttofeststellung vorzunehmen und zudem (nur) festzustellen, in welchem Umfang in den "brutto" festgestellten Einkünften ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten ist. Das hat auch das FG übersehen. Seine Entscheidung kann daher unabhängig davon keinen Bestand haben, dass sich der Entscheidung nicht eindeutig entnehmen lässt, ob es davon ausgeht, dass es sich bei der N GmbH um eine Organgesellschaft handelt oder nicht.
- 70** d) Zu der Frage, ob § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsrechtlichen Zweifeln unterliegt, kann der Senat im vorliegenden Verfahren nicht Stellung nehmen. Denn die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 6 UmwStG ist erst in dem Verfahren zu prüfen, in dem der Umfang der Abzugsfähigkeit des Übernahmeverlusts zu prüfen ist.
- 71** 5. Die Sache ist spruchreif. Der BFH kann daher in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage der Klägerin zu 2. ist im Hauptantrag unbegründet (s. dazu unter 3.). Hingegen hat sie im Hilfsantrag Erfolg (s. dazu unter 4.). Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin zu 2. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit das FA die Nichtabziehbarkeit des Übernahmeverlusts nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 UmwStG (bindend) festgestellt hat. Diese Feststellung ist aufzuheben. Über die Frage, inwieweit der --bindend festgestellte-- Übernahmeverlust der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 6 UmwStG unterfällt, hat in Fällen wie dem vorliegenden das für die Steuerfestsetzung der an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt zu entscheiden.
- 72** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de