

Urteil vom 14. März 2024, IV R 1/24 (IV R 7/21)

Teilweise inhaltsgleich mit Urteil des BFH vom 14.03.2024 IV R 6/21 - Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung

ECLI:DE:BFH:2024:U.140324.IVR1.24.0

BFH IV. Senat

UmwStG 2006 § 2, UmwStG 2006 § 20 Abs 5, UmwStG 2006 § 20 Abs 6, UmwStG 2006 § 24 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Oktober 2019, Az: 7 K 11255/17

Leitsätze

NV: Wird eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, kann der von der übernehmenden Personengesellschaft bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungsstichtag erzielte Gewerbeertrag nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt erlitten hat. Entsprechendes gilt für den auf den 31.12. des vorangegangenen Jahres festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der übertragenden Personengesellschaft.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.10.2019 - 7 K 11255/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften der Gewerbeverlust der übertragenden Gesellschaft mit dem Gewinn der übernehmenden Gesellschaft bereits in dem Erhebungszeitraum verrechnet werden kann, in dem der steuerliche Übertragungsstichtag liegt.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Sie wurde im Jahr 2002 gegründet. Komplementärin der Klägerin ohne vermögensmäßige Beteiligung war die X-Verwaltungs GmbH. Das Kommanditkapital der Klägerin betrug 50.000 €. Kommanditisten waren M mit einer Kommanditeinlage von 44.000 € (88 %), die D-GmbH & Co. KG (D-KG) mit einer Kommanditeinlage von 3.500 € (7 %) sowie L mit einer Kommanditeinlage von 2.500 € (5 %).
- 3** An der H-GmbH & Co. KG (H-KG) war als Komplementärin die H-GmbH beteiligt. Das Kommanditkapital der H-KG betrug 250.000 €. Als Kommanditisten waren wiederum M (88 %), die D-KG (7 %) sowie L (5 %) beteiligt.
- 4** Mit notariellem Vertrag vom 03.07.2015 wurde das Vermögen der H-KG ("übertragende Gesellschaft") im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Klägerin ("übernehmende Gesellschaft") übertragen. Der Verschmelzungsvertrag lautete auszugsweise wie folgt:

"§ 2 Vermögensübertragung

2.1 Die übertragende Gesellschaft überträgt hiermit ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten

unter Auflösung ohne Abwicklung gemäß §§ 2 Nr. 1, 39 ff. UmwG auf die übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme.

2.2 Die Übernahme erfolgt zu handels- und steuerrechtlichen Buchwerten nach Maßgabe der Schlussbilanz der [H-KG] zum 31. Dezember 2014. Die Vertragsschließenden verpflichten sich, das Antragsrecht gegenüber der Finanzbehörde gem. § 3 Abs. 2 UmwStG entsprechend auszuüben.

2.3 Von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft übergehende Verlustvorträge werden bei den Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft auf individualisierten Verlustvortragskonten entsprechend ihrer Beteiligungsquote gebucht. Auf den Gesellschafter [L] anteilig entfallende Verlustvorträge werden vollständig von dem Gesellschafter [M] übernommen.

§ 3 Gegenleistung

3.1 Als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft werden die Kommanditanteile der Gesellschafter, bestehend aus einer Kommanditeinlage (Haftsumme) und einer Pflichteinlage, in der übernehmenden Gesellschaft jeweils wie folgt erhöht:

3.1.1 der Kommanditanteil von [L] wird durch eine Pflichteinlage von 2.500,00 EUR um 5,00 EUR erhöht auf 2.505,00 EUR;

3.1.2 der Kommanditanteil von [M] wird durch eine Pflichteinlage von 44.000,00 EUR um 88,00 EUR erhöht auf 44.088,00 EUR;

3.1.3 der Kommanditanteil der [D-KG] wird durch eine Pflichteinlage von 3.500,00 € um 7,00 Euro erhöht auf 3.507,00 €.

3.2 Diese Erhöhungen der Kommanditanteile im Rahmen einer Pflichteinlage werden auf dem festen Kapitalkonto (Kapitalkonto) des jeweiligen Kommanditisten gebucht.

3.3 Die Haftsummen (Kommanditeinlagen) der Kommanditisten bleiben unverändert.

3.4 Sollte das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gemäß der zugrunde zu legenden Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.2014 den Nominalbetrag der Summe aus den Erhöhungsbeträgen der Kommanditanteile nach Absatz 1 übersteigen, wird der übersteigende Betrag in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage bei der übernehmenden Gesellschaft eingestellt. Sonstige Gegenleistungen, insbesondere Geldzahlungen oder Darlehensforderungen, werden keinem der Beteiligten gewährt.

3.5 Die Beteiligungen werden kostenfrei und mit Gewinnbezugsrecht ab dem Stichtag gewährt. Der [H-GmbH] wird die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters bei der [Klägerin] eingeräumt; sie erbringt keine Kapitaleinlage und ist am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt. Im Hinblick darauf, dass alle Kommanditisten der [H-KG] schon Kommanditisten der [Klägerin] waren und sind, ist dem Erfordernis des § 40 UmwG Genüge getan.

§ 4 Verschmelzungstichtag

4.1 Die Übertragung des Vermögens von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft

erfolgt im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember 2014 (24:00 Uhr) (steuerlicher Übertragungsstichtag). Vom 1. Januar 2015, 0:00 Uhr (handelsrechtlicher Übertragungsstichtag, im Folgenden 'Stichtag') an gelten alle Handlungen, Erklärungen und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen.

4.2 Der Verschmelzung wird die Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 2014 (Anlage 1) als Schlussbilanz zu Grunde gelegt. (...)"

- 5 Mit weiterem Vertrag vom 03.07.2015 veräußerte M einen Teilkommanditanteil (an der Klägerin) in Höhe von 41.500 € zuzüglich 83 € mit Wirkung zum 31.07.2015 an A. Der Kaufpreis betrug 1 €; als aufschiebende Bedingung war die Eintragung der Verschmelzung und der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister vereinbart.
- 6 Am 30.07.2015 wurde die Verschmelzung der H-KG auf die Klägerin in das Handelsregister bei der Klägerin eingetragen.
- 7 Am 22.12.2015 reichte die Klägerin die Gewerbesteuererklärung für 2014 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Hierin erklärte sie einen Gewerbeertrag in Höhe von 256.184 € und, neben Kürzungen und Hinzurechnungen, einen übernommenen Gewerbeverlust aus der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in Höhe von 704.527 €. Bei dem Gewerbeertrag handelte es sich um die saldierten Werte der Klägerin und der H-KG, bei dem übernommenen Gewerbeverlust um den auf den 31.12.2013 für die H-KG festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust.
- 8 Mit Bescheid vom 04.02.2016 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € fest. Zugleich stellte es den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2014 auf 435.612 € gesondert fest. Beide Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 9 Nachdem die Klägerin auf Anforderung des FA einen handelsrechtlichen Jahresabschluss auf den 31.12.2014 sowie die Gewinnverteilung für das Jahr 2014 ohne Kumulierung der Ergebnisse eingereicht hatte, änderte das FA am 10.08.2016 die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2014 und berücksichtigte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 625.563 € und einen übernommenen Gewerbeverlust im Fall der Verschmelzung einer Personengesellschaft in Höhe von 704.527 €. Der Gewerbesteuermessbetrag wurde wiederum auf 0 € festgesetzt, der vortragsfähige Gewerbeverlust auf 66.233 € festgestellt. Den laufenden Verlust der H-KG für 2014 (369.379 €) berücksichtigte das FA nicht.
- 10 Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und begehrte die Saldierung ihres Gewinns mit dem Gewerbeverlust der H-KG zum 31.12.2014 in Höhe von 1.073.906,20 € (auf den 31.12.2013 festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 704.527 € zuzüglich Gewerbeverlust für 2014 in Höhe von 369.379 €).
- 11 Am 10.10.2016 erließ das FA für die Klägerin einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2014 und berücksichtigte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 625.563 € (Gewerbesteuermessbetrag: 21.479 €). Zugleich stellte es den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2014 auf 1.073.906 € fest. Eine Verrechnung des für die H-KG auf den 31.12.2013 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlusts mit dem Gewerbeertrag der Klägerin für 2014 nahm es nicht mehr vor.
- 12 Mit Einspruchsentscheidung vom 31.03.2017 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 13 Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, dass steuerlicher Übertragungsstichtag der 31.12.2014 sei und deshalb alle Einkommens- und Vermögensänderungen noch das Jahr 2014 betreffen. Die Einkünfte der H-KG und der Klägerin seien bereits in diesem Zeitraum miteinander zu verrechnen. Aus § 2 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ergebe sich keine Beschränkung für die Verlustnutzung.
- 14 Mit Urteil vom 17.10.2019 - 7 K 11255/17 wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Zutreffend habe das FA eigenständige Gewerbesteuermessbescheide für das Jahr 2014 für die Klägerin selbst und für die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der H-KG erlassen und keine Saldierung der Ergebnisse zugelassen. Zwar sei eine Rückwirkung der Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 20 Abs. 5 und Abs. 6, § 24 Abs. 4, § 2 Abs. 1 UmwStG mit Wirkung auf den steuerlichen Übertragungsstichtag für die Ermittlung des Einkommens und des Vermögens zulässig. Dies führe gleichwohl nicht dazu, dass die übertragende Gesellschaft rückwirkend als nicht mehr existent gelte. Die bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags verwirklichten

Besteuerungsgrundlagen seien ihr weiterhin zuzurechnen; dies sei in Bescheiden umzusetzen, die inhaltlich die übertragende Gesellschaft betreffen. Bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags seien die übertragende und die übernehmende Gesellschaft selbständige Rechtsträger, die auch getrennt zu veranlagten seien. Eine Verschmelzung wirke sich deshalb nicht auf das Ergebnis aus, das die übertragende Gesellschaft im Jahr der Verschmelzung bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag erzielt habe. Die Verschmelzung bewirke nicht, dass ein Verlust der übertragenden Gesellschaft zu einem Verlust der übernehmenden Gesellschaft werde.

- 15** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht (§ 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG).
- 16** Sie beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 17.10.2019 - 7 K 11255/17 und die Einspruchsentscheidung vom 31.03.2017, soweit diese die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags betrifft, aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2014 vom (zuletzt) 10.10.2016 dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin der im Erhebungszeitraum 2014 von der H-KG erlittene Gewerbeverlust in Höhe von 369.379,20 € sowie von dem für diese auf den 31.12.2013 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust ein Betrag in der Höhe berücksichtigt wird, dass sich ein festzusetzender Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 0 € ergibt.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat es zu Recht abgelehnt, den von der H-KG im Erhebungszeitraum erlittenen Gewerbeverlust bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für den auf den 31.12.2013 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der H-KG.
- 19** Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2014 (dazu 1.). Die nach § 24 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG steuerneutrale Einbringung in Gestalt der Verschmelzung der H-KG auf die Klägerin (dazu 2.) konnte nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG mit Rückwirkung zum steuerlichen Übertragungsstichtag (31.12.2014) erfolgen (dazu 3.). Dies führt jedoch nicht zu einer Saldierung der laufenden Gewerbeerträge der Klägerin und der H-KG (dazu 4.). Ebenso wenig kann der auf den 31.12.2013 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der H-KG mit dem laufenden Gewerbeertrag der Klägerin verrechnet werden (5.).
- 20** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2014. Das FA hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Klägerin die Klage wegen gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2014 zurückgenommen hat; dieser Bescheid war weder Gegenstand des erstinstanzlichen Urteils noch des Revisionsverfahrens.
- 21** 2. Die Verschmelzung einer Personen(handels)gesellschaft auf eine andere Personen(handels)gesellschaft (§ 2, § 3 Abs. 1 Nr. 1, §§ 39 ff. des Umwandlungsgesetzes --UmwG--) stellt steuerrechtlich die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft im Sinne des § 24 UmwStG dar (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2016 - IV R 29/13, Rz 19; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 01.47). Im Streitfall konnte die Verschmelzung der H-KG auf die Klägerin gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 2 sowie § 24 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG zum Buchwert erfolgen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf daher keiner weiteren Erläuterung.
- 22** 3. Gemäß § 24 Abs. 4 UmwStG gilt § 23 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4 und Abs. 6 UmwStG (im Fall der Einbringung in eine Personengesellschaft) entsprechend; in den Fällen der Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge --wie hier im Wege der Verschmelzung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG)-- gilt auch § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG entsprechend. Nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die Übernehmerin

übergegangen wäre. Als steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 UmwG der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen (§ 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG).

- 23** 4. Diese rechtlichen Grundsätze hat das FG im Streitfall beachtet. Eine Saldierung des im Jahr 2014 von der H-KG erzielten Gewerbeverlusts mit dem Gewinn der Klägerin ist ausgeschlossen.
- 24** a) Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des § 17 Abs. 2 UmwG und damit steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) im Sinne des § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG ist vorliegend der 31.12.2014. Da die Klägerin einen entsprechenden Antrag gestellt hat, sind das Einkommen und das Vermögen der Einbringenden (der Kommanditisten der H-KG) und der Klägerin so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des 31.12.2014 auf die Klägerin übergegangen wäre. Damit geht einher, dass der Gewinn beziehungsweise Verlust, den die H-KG im Wirtschaftsjahr 2014, das heißt in der Zeit vom 01.01. bis zum 31.12.2014 erzielt hat, noch der H-KG zuzurechnen ist. Die Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG bewirkt allein, dass nicht nur das ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (30.07.2015) erzielte Einkommen, sondern auch das im Rückwirkungszeitraum (01.01. bis 29.07.2015) von der H-KG erzielte Einkommen bereits der Klägerin zuzurechnen ist. Sie wirkt indes nicht über den 01.01.2015 hinaus zurück in das Jahr 2014 hinein.
- 25** Dem steht abweichend von der Ansicht der Klägerin nicht entgegen, dass das Gesetz in § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG einen Übergang des eingebrachten Betriebsvermögens mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags fingiert. Dies führt zwar im Fall der Verschmelzung von Personengesellschaften und der Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils dazu, dass der Übernehmerin das eingebrachte Betriebsvermögen zugerechnet wird sowie dass der Einbringende seine Mitunternehmerstellung in der übertragenden Personengesellschaft verliert und seine Mitunternehmerstellung in der übernehmenden Personengesellschaft erlangt (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 170). Zudem entstehen etwa ein Einbringungsgewinn oder ein sogenannter Einbringungsfolgegewinn der übernehmenden Personengesellschaft auf den Zeitpunkt der Einbringung (Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 158). Diese umwandlungsbedingten Gewinne sind dementsprechend in dem Veranlagungszeitraum zu versteuern, in dem der steuerliche Übertragungstichtag liegt.
- 26** Dies ändert aber nichts daran, dass sich die laufende Ergebniszurechnung erst mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags --das heißt am Tag danach (handelsrechtlicher Übertragungstichtag)-- ändert. Die im eingebrachten Betriebsvermögen verwirklichten Sachverhalte werden nur insoweit der übernehmenden Personengesellschaft zugerechnet (und in deren Gewinnermittlung berücksichtigt), als sie auf den Rückwirkungszeitraum entfallen (Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 172). Wählen die Einbringungsbeteiligten --wie im Streitfall-- den 31.12. als Einbringungszeitpunkt, so ist der Einbringende bis zum 31.12., 24:00 Uhr, Vermögensinhaber, ab dem 01.01., 00:00 Uhr, ist es die übernehmende Personengesellschaft (vgl. Möhlenbrock in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, Einführung UmwStG Rz 180; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 20 Rz 625). Dies ist gerade der Hintergrund dafür, der Einbringung die reguläre Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zugrunde zu legen und damit Zwischenabschlüsse entbehrlich zu machen. Erst danach wird die übernehmende Gesellschaft mit dem übernommenen Betriebsvermögen steuerpflichtig.
- 27** Wenngleich die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger den steuerrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt für den fiktiven Vermögensübergang ohnehin nicht frei bestimmen können (BFH-Urteil vom 22.09.1999 - II R 33/97, BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2, unter II.1.a), entspricht dies auch der vertraglichen Abrede zwischen den Parteien des Verschmelzungsvertrags. Danach erfolgte die Vermögensübertragung im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2014 (24:00 Uhr). Erst vom 01.01.2015, 00:00 Uhr, an galten alle Handlungen, Erklärungen und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen (§ 4.1 des Verschmelzungsvertrags). Hingegen würde der Rechtsstandpunkt der Klägerin jedenfalls im Ergebnis zu einer Rückwirkung bis zum 01.01.2014 führen. Dies hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen.
- 28** b) Eine (andere) rechtliche Grundlage für eine Konsolidierung der im Jahr 2014 von den an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgern erzielten Ergebnisse auf der Ebene der Klägerin existiert nicht. Eine solche hat auch die Klägerin nicht benannt.
- 29** c) Damit entspricht die Rechtslage dem § 2 UmwStG zugrunde liegenden Verständnis. Zwar werden die

Umwandlungsfolgen auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückbezogen, so dass ein etwaiger Übertragungsgewinn oder ein Übernahmeergebnis in dem Jahr entsteht, in dem der steuerliche Übertragungstichtag liegt (Slabon in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 2 Rz 47). Das ändert aber nichts daran, dass die Ergebniszurechnung erst am handelsrechtlichen Übertragungstichtag beginnt und damit den nach dem steuerlichen Übertragungstichtag liegenden Zeitraum (Rückwirkungszeitraum) betrifft.

- 30** Dementsprechend hat die Vorinstanz zu Recht auf das BFH-Urteil vom 29.01.2003 - I R 38/01 (BFH/NV 2004, 305) verwiesen. Danach folgt aus der rückwirkenden Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften mit dem steuerlichen Übertragungstichtag 31.12.1996 nicht, dass für das dortige Streitjahr (1996) keine die übertragende Gesellschaft betreffenden Steuerbescheide mehr hätten ergehen dürfen. § 2 Abs. 1 UmwStG führe nicht dazu, dass die übertragende Gesellschaft gleichsam rückwirkend als nicht mehr existent gelte. Die Vorschrift bewirke lediglich, dass die Steuerpflicht dieser Gesellschaft mit dem Ablauf des Stichtags ende und dass alle später von der übertragenden Gesellschaft verwirklichten Vorgänge steuerlich der Übernehmerin zuzurechnen seien. Die bis zum Übertragungstichtag verwirklichten Besteuerungsgrundlagen seien hingegen weiterhin der übertragenden Gesellschaft zuzurechnen und in Bescheiden umzusetzen, die inhaltlich diese Gesellschaft beträfen (unter II.1.b [Rz 14]). Entsprechendes gilt --trotz der unterschiedlichen Besteuerungssysteme-- für die Verschmelzung zweier Personengesellschaften. Insofern erfolgt eine Gleichbehandlung.
- 31** Ebenso zutreffend hat das FG auf das BFH-Urteil vom 13.02.2008 - I R 11/07 (BFH/NV 2008, 1538) Bezug genommen, das ebenfalls die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften (mit --vermeintlichem-- steuerlichem Übertragungstichtag 30.12.1998) betraf. Danach ist der von der übertragenden Gesellschaft im Verschmelzungsjahr (01.01. bis 30.12.1998) erzielte Gewinn nicht mit einem von der übernehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Verlust zu verrechnen. Vielmehr unterliege der Gewinn der übertragenden Gesellschaft einer eigenständigen Steuerfestsetzung, die gegenüber der übernehmenden Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin erfolge. Bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags stellten die übertragende und die übernehmende Gesellschaft zwei selbständige Rechtsträger dar und seien als solche getrennt zu veranlagern (unter II.1.a [Rz 15]).
- 32** Das BFH-Urteil vom 31.05.2005 - I R 68/03 (BFHE 209, 535, BStBl II 2006, 380) steht dieser Sichtweise nicht entgegen. Soweit der BFH dort davon ausgegangen ist, dass bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ein im Übertragungsjahr bei der übertragenden Körperschaft eingetretener (laufender) Verlust mit Gewinnen der übernehmenden Körperschaft des Übertragungsjahrs verrechnet werden kann, beruht dies auf der Auslegung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995, der eine Rechtsnachfolge der Übernehmerin in den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausdrücklich vorsah, so dass es nach Ansicht des BFH sinnwidrig gewesen wäre, eine Verrechnung der laufenden Verluste zu versagen.
- 33** d) Aus dem BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 61/07 (BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942) folgt nichts anderes. Auch insoweit ist der Vorinstanz zuzustimmen. Nach dieser Entscheidung ist im Fall der rückwirkenden formwechselnden Umwandlung einer GmbH in eine KG nach § 2 i.V.m. § 14 UmwStG 1995/1999 für Zwecke der Bestimmung der den Rückwirkungszeitraum betreffenden verrechenbaren Verluste im Sinne von § 15a EStG auch die Haftungsverfassung des entstandenen Rechtsträgers (KG) auf den steuerlichen Übertragungstichtag (im Streitfall: 30.11.1998) zurückzubeziehen. Dies betrifft jedoch allein die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, das heißt im Rückwirkungszeitraum (im dortigen Streitfall: Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.12. bis zum 31.12.1998), erlittenen Verluste. Für die Abzugsbeschränkung nach § 15a EStG maßgeblich war die Haftungsverfassung in diesem Zeitraum, nicht die am 30.11.1998. Dementsprechend hat der BFH der dortigen Vorinstanz für den zweiten Rechtsgang aufgegeben, den Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auf der Grundlage der (positiven) steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten zum 01.12.1998 --gegebenenfalls einschließlich etwaiger Einlagen und Entnahmen im Rumpfwirtschaftsjahr 1998-- zu bestimmen und den für den Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG maßgeblichen (fiktiven) Haftungsumfang der Kommanditisten zum 31.12.1998 zu ermitteln (Rz 29).
- 34** e) Entsprechendes gilt für das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 22.09.1999 - II R 33/97 (BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2), das die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens betrifft. Danach ergebe sich aus der Formulierung "mit Ablauf des Stichtags der Bilanz" in § 2 Abs. 1 UmwStG 1977, dass der (fiktive) Vermögensübergang am Ende des maßgeblichen Stichtags (im dortigen Streitfall: 31.05.1987) erfolge, auf den die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers aufgestellt sei, das heißt in der denkbar letzten Zeiteinheit dieses Tages, nicht "nach Ablauf des Stichtags der Bilanz" (unter II.1.b [Rz 11]). Dies betrifft jedoch allein den fiktiven Vermögensübergang am steuerlichen "Übertragungstichtag", nicht die Ergebniszurechnung.

- 35** f) Das BFH-Urteil vom 14.09.1993 - VIII R 84/90 (BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764) steht dem nicht entgegen. Nach dieser Entscheidung kann der Gewerbeertrag einer Personengesellschaft, die den Betrieb einer anderen Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung aufnimmt, zwar um den Gewerbeverlust gekürzt werden, den diese Personengesellschaft im selben Erhebungszeitraum bis zur Verschmelzung erlitten hat, wenn alle Gesellschafter der umgewandelten auch an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt sind und die Identität des Unternehmens der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt. Es ist allerdings zweifelhaft, ob der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt mit dem Streitfall vergleichbar ist. Denn das Urteil betrifft keine Verschmelzung im Sinne der §§ 2 ff. (§§ 39 ff.) UmwG; die Möglichkeit der Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine andere Personenhandelsgesellschaft ist erst mit dem Umwandlungsgesetz vom 28.10.1994 (BGBl I 1994, 3210, BGBl I 1995, 428) geschaffen worden (vgl. Bayer in Lutter, UmwG, 7. Aufl., Einleitung I Rz 7). Vielmehr waren im dortigen Streitfall Anteile an einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer anderen Personengesellschaft auf Letztere übertragen worden; infolge des Erlöschens der umgewandelten Gesellschaft kam es zur Anwachsung des Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Gesellschaft. Zudem erfolgte die Umwandlung ohne Rückwirkung.
- 36** Ungeachtet dessen hat der VIII. Senat des BFH sein rechtliches Ergebnis im Einzelfall durch Vertragsauslegung unter Berücksichtigung des Parteiwillens gewonnen. Der II. Senat des BFH hat aber bereits darauf hingewiesen, dass sich daraus für die nach objektiven Kriterien vorzunehmende Auslegung des § 2 Abs. 1 UmwStG 1977 keine Gesichtspunkte ergeben, die zu einer anderen Beurteilung führen können (Urteil vom 22.09.1999 - II R 33/97, BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2, unter II.1.b [Rz 11]). Dem schließt sich der erkennende Senat im Hinblick auf die vergleichbare Regelung in § 20 Abs. 5, Abs. 6 UmwStG an.
- 37** g) Soweit das FG München im Urteil vom 18.12.2012 - 13 K 875/10 eine andere Auffassung vertreten haben sollte, könnte sich der erkennende Senat dem aus den oben dargelegten Gründen nicht anschließen.
- 38** h) Vor diesem Hintergrund ist die zwischen den Beteiligten (zwischenzeitig) streitig diskutierte Beschränkung der Verlustnutzung nach § 2 Abs. 4 (i.V.m. § 24 Abs. 2 und § 20 Abs. 6 Satz 4) UmwStG, die auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer zu beachten ist (BFH-Urteil vom 12.04.2023 - I R 48/20, BFHE 280, 189, BStBl II 2023, 888, Rz 20, zu § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG), für die rechtliche Würdigung des Streitfalls im Erhebungszeitraum 2014 ohne Bedeutung. Auch dies spricht gegen die zu weit gehende Auffassung der Klägerin, da der Gesetzgeber den Wirkungsbereich auch dieser Norm ansonsten wohl ausgedehnt hätte.
- 39** 5. Ebenso wenig kann der auf den 31.12.2013 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der H-KG bereits mit dem im Jahr 2014 von der Klägerin erzielten Gewerbeertrag verrechnet werden. Wie die laufende Ergebniszurechnung kann sich auch die Zurechnung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts --unter den Voraussetzungen der Unternehmensidentität und der Unternehmeridentität (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17, BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407, Rz 18 ff.)-- erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag ändern.
- 40** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de