

# Urteil vom 21. Februar 2022, I R 13/19

**Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungsvoraussetzungen nicht vorliegen**

ECLI:DE:BFH:2022:U.210222.IR13.19.0

BFH I. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 182 Abs 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 3, UmwStG 2006 § 25 S 1, UmwStG 2006 § 20, UmwStG 2006 § 21, EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 29. Januar 2019, Az: 8 K 163/17

## Leitsätze

1. NV: Ein nach einem Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft an die Übernehmerin gerichteter Körperschaftsteuerbescheid ist wegen fehlender gesetzlicher Anordnung i.S. des § 179 Abs. 1 AO kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für einen an die Gesellschafter der Überträgerin ergangenen Feststellungsbescheid.
2. NV: Gegenstand der Übertragung beim vorgenannten Formwechsel sind die jeweiligen Mitunternehmeranteile der Einbringenden (vgl. Senatsurteil vom 11.07.2019 - I R 26/18, BFHE 266, 277, BStBl II 2022, 93).
3. NV: Jedenfalls im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung der Mitunternehmeranteile (hier: in Form des Beschlusses des Formwechsels) müssen die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 25 Satz 1, 20, 21 UmwStG 2006 vorliegen. Daran fehlt es, wenn die Überträgerin zuvor ihren ganzen Gewerbebetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 EStG veräußert hat.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29.01.2019 - 8 K 163/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die ... GmbH und Co. KG (Beigeladene zu 1.) wurde durch Gesellschaftsvertrag vom ...1999 gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens war der Erwerb, der Betrieb und die Veräußerung von Seeschiffen. Im Jahr 2001 erwarb sie ein Schiff. Ebenfalls im Jahr 2001 beteiligten sich die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) als Gesellschafter der ... GbR (GbR) über diese an der Beigeladenen zu 1.; das Halten der Kommanditbeteiligung war die einzige Tätigkeit der GbR. Ab dem Jahr 2004 ermittelte die Beigeladene zu 1. ihren Gewinn nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zum 31.12.2003 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) einen Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 EStG in Höhe von ... € fest. Davon entfiel auf die GbR ein Anteil von ... €.
- 2 Am 17.12.2012 wurde die GbR als ... OHG (OHG) beim Amtsgericht Z in das Handelsregister eingetragen. Die Gesellschafter der OHG waren identisch mit den Gesellschaftern der GbR. Mit undatiertem Kauf- und Übertragungsvertrag wurde noch unter der Bezeichnung "GbR" der Kommanditanteil an der Beigeladenen zu 1. mit schuldrechtlicher Wirkung zum 02.01.2013 an die A GmbH für einen Kaufpreis von ... € veräußert. Das Ausscheiden der GbR als Gesellschafterin der Beigeladenen zu 1. wurde am 06.05.2013 im Handelsregister eingetragen.

- 3 Im Rahmen einer Gesellschafterversammlung trafen die Gesellschafter der OHG am 25.01.2013 den Beschluss, die OHG rückwirkend zum 18.12.2012 in die ... GmbH (Beigeladene zu 2.) umzuwandeln, welche sie am gleichen Tag gegründet hatten. Das Stammkapital wurde durch Umwandlung der OHG im Wege eines Formwechsels nach §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes erbracht.
- 4 In der Feststellungserklärung für das Jahr 2012 (Streitjahr) erklärte die Beigeladene zu 1. für die GbR einen Anteil am sog. Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 EStG in Höhe von ... € sowie Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von ... €. Das FA erließ einen insoweit erklärungsgemäßen Feststellungsbescheid.
- 5 Mit Schreiben vom 08.12.2014 beantragte die Beigeladene zu 1. die Änderung des Feststellungsbescheides und teilte mit, dass die GbR am 17.12.2012 als OHG in das Handelsregister eingetragen worden sei. In einem zweiten Schritt sei sie rückwirkend auf den 18.12.2012 im Wege des Formwechsels in die Beigeladene zu 2. umgewandelt worden.
- 6 Das FA erließ daraufhin am 21.01.2015 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr. Darin rechnete es den Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 EStG zeitanteilig der GbR bis zum 17.12.2012 in Höhe von ... € zu. Für den Zeitraum ab dem 18.12.2012 rechnete es den anteiligen Tonnagegewinn der Beigeladenen zu 2. in Höhe von ... € zu. Die Sonderbetriebseinnahmen erfasste das FA weiterhin in voller Höhe bei der GbR. Zudem rechnete es der GbR den für sie festgestellten anteiligen Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € dem Gewinn hinzu. Zur Begründung führte es aus, dass der auf die GbR entfallende Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aufzulösen sei, weil die GbR als Gesellschafterin der Beigeladenen zu 1. ausgeschieden sei. Aufgrund der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft sei eine spätere Versteuerung des Unterschiedsbetrages nicht mehr gesichert. Daher sei dieser im Zeitpunkt der formwechselnden Umwandlung gewinnerhöhend aufzulösen.
- 7 Im Rahmen der dagegen eingelegten Einsprüche der Beigeladenen zu 1., der GbR und der Beigeladenen zu 2. führten diese aus, die Beigeladene zu 2. sei als Rechtsnachfolgerin in die steuerrechtliche Position der Rechtsvorgängerin umfassend eingerückt. Es liege kein Ausscheiden eines Gesellschafters, sondern ein identitätswahrender Rechtsformwechsel vor. Außerdem sei § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG in den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten nicht anzuwenden. Im Laufe des Einspruchsverfahrens stellte die Beigeladene zu 2. bei dem für sie zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Buchwertfortführung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006).
- 8 Am 07.07.2016 erließ das FA geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr und gab diese im Wege der Einzelbekanntgabe an die Kläger bekannt. Die Bescheide enthielten unter dem Anschriftenfeld die Zeilen "für Fa. ... GmbH & Co. KG". Als Beteiligte unter der lfd. Nr. 14 mit zugerechneten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € waren die Kläger als ehemalige Gesellschafter der OHG aufgeführt. In den Einkünften war ein hinzuzurechnender Unterschiedsbetrag i.S. des § 5a Abs. 4 EStG in Höhe von ... € enthalten.
- 9 Nach erfolglosem Einspruch haben die Kläger Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht (FG) erhoben, der mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 628 veröffentlichtem Urteil vom 29.01.2019 - 8 K 163/17 überwiegend stattgegeben wurde.
- 10 Dagegen wehrt sich das FA mit seiner Revision, die es auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); es stellt keinen eigenen Antrag.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das FA den nach § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG festgestellten Unterschiedsbetrag für die Kläger nicht anteilig im Streitjahr auflösen und dem Gewinn hinzurechnen durfte.

- 15** 1. Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag ist dabei nach Satz 2 der Vorschrift gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich festzustellen. Dies ist nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG zum 31.12.2003 geschehen, indem das FA für die Beigeladene zu 1. einen Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 EStG in Höhe von ... € festgestellt hat, der in Höhe von ... € auf die GbR entfiel.
- 16** 2. Nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ist der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 dem Gewinn in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils hinzuzurechnen. Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst dabei nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305). Das FA ist insoweit bezogen auf das Streitjahr in seinem am 21.01.2015 erlassenen geänderten Feststellungsbescheid davon ausgegangen, dass der für die GbR festgestellte anteilige Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € dem Gewinn hinzuzurechnen ist, da die GbR/OHG durch die auf das Streitjahr zurückbezogene formwechselnde Umwandlung als Gesellschafterin der Beigeladenen zu 1. ausgeschieden sei.
- 17** 3. Der Senat muss der vom BFH bislang noch nicht entschiedenen und von den Beteiligten in den Vordergrund des Rechtsstreits gestellten Rechtsfrage, ob auch eine formwechselnde Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auslöst, nicht nachgehen. Denn eine Erfassung des genannten Unterschiedsbetrages im Streitjahr käme auch bei Bejahung dieser Frage nur dann in Betracht, wenn der vollzogene Formwechsel steuerlich wirksam geworden wäre. Daran fehlt es aber.
- 18** a) Zunächst ist die im Rahmen einer Gesellschafterversammlung der nunmehrigen OHG (vormals GbR) am 25.01.2013 beschlossene und aus Sicht der Gesellschafter mit Rückwirkung auf den 18.12.2012 versehene formwechselnde Umwandlung der OHG in die ebenfalls am 25.01.2013 gegründete Beigeladene zu 2. nicht bereits deshalb im hiesigen Verfahren anzuerkennen, weil gegen die Beigeladene zu 2. ein das Streitjahr betreffender Körperschaftsteuerbescheid ergangen sein soll. Abgesehen davon, dass dieser Umstand vom FG nicht festgestellt worden und deshalb auch unklar ist, ob ein solcher Bescheid bereits bestandskräftig bzw. noch änderbar ist, ist es --entgegen der Auffassung des BMF-- nicht so, dass ein solcher Bescheid hinsichtlich der Frage, ob und zu welchem steuerlichen Stichtag ein Formwechsel stattgefunden hat, als Grundlagenbescheid für den hier streitbefangenen Feststellungsbescheid angesehen werden könnte. Dies folgt bereits aus § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO), der eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung dafür verlangt, dass ein Bescheid für einen anderen Bescheid mit Bindungswirkung i.S. des § 182 Abs. 1 AO Besteuerungsgrundlagen feststellt. Soweit das BMF zur Begründung lediglich auf eine einzelne Kommentarstelle (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 80) verweist, übersieht es, dass dort zwar ausgeführt wird, unter Umständen könne "auch ein Steuerfestsetzungsbescheid Grundlagenbescheid für einen Feststellungsbescheid und Letzterer insoweit Folgebescheid sein", dass aber sodann bezogen auf das einzige angesprochene Beispiel (zu § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1977 a.F.) klargestellt wird, dort sei dieses Verhältnis "gesetzlich vorgesehen" gewesen. An einer solchen gesetzlichen Anordnung fehlt es aber für das hier streitbefangene Verhältnis zwischen einem ggf. an die Beigeladene zu 2. als Übernehmerin ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr zu dem an die Kläger als ehemalige Beteiligte der Beigeladenen zu 1. (damit nicht an die OHG als Überträgerin) ergangenen Feststellungsbescheid für das Streitjahr.
- 19** b) Eine Rückwirkung des am 25.01.2013 beschlossenen Formwechsels der OHG in die Beigeladene zu 2. auf den 18.12.2012 scheidet schon deshalb aus, weil am 25.01.2013 die Tatbestandsvoraussetzungen für einen steuerlich wirksamen Formwechsel nicht vorlagen.
- 20** aa) An einer formwechselnden Umwandlung ist nur ein Rechtsträger beteiligt, sodass es weder zu einer Gesamtrechtsnachfolge eines Rechtsträgers in das Vermögen eines anderen Rechtsträgers kommt noch es der Übertragung einzelner Vermögensgegenstände bedarf. Obwohl bei dieser Umwandlung handelsrechtlich die Identität des Rechtsträgers erhalten bleibt, wird steuerrechtlich durch den Verweis in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 auf die §§ 20 bis 23 UmwStG 2006 eine Vermögensübertragung fingiert (vgl. Senatsurteile vom 19.10.2005 - I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568; vom 25.11.2014 - I R 78/12, BFH/NV 2015, 523). Bei dem in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 enthaltenen Verweis handelt es sich dabei nicht um einen Rechtsfolgen-, sondern um einen

Rechtsgrundverweis (Senatsbeschluss vom 08.06.2011 - I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748, m.w.N.), sodass die formwechselnde Umwandlung nur steuerneutral möglich ist, wenn die Voraussetzungen der §§ 20, 21 UmwStG 2006 erfüllt sind (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 25 UmwStG Rz 4; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rz 26).

- 21** bb) Gegenstand der Übertragung sind --abweichend von der Sichtweise des FG-- die jeweiligen Mitunternehmeranteile der Einbringenden (Senatsurteil vom 11.07.2019 - I R 26/18, BFHE 266, 277, BStBl II 2022, 93). Dies folgt nicht nur daraus, dass die Personengesellschaft im Rahmen des Formwechsels erlischt und deshalb schwerlich Einbringende sein kann, sondern vor allem daraus, dass das dem Formwechsel zugrunde liegende Rechtsgeschäft auf den Tausch von Anteilen/Mitgliedschaften gerichtet ist (z.B. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 25 UmwStG Rz 28; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 25 UmwStG Rz 19).
- 22** cc) Danach sind aber die Regelungen des Sechsten Teils des UmwStG 2006 als Folge der Verweisung in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 --soweit nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des § 21 UmwStG 2006 vorliegen-- nur dann einschlägig, wenn die formgewechselte inländische Personengesellschaft Mitunternehmerschaft ist, damit einen gemeinsamen Betrieb i.S. der §§ 13, 15 oder 18 EStG zum Gegenstand hat oder aber i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist (z.B. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 25 UmwStG Rz 29; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 25 Rz 40 und 45; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 25 UmwStG Rz 20).
- 23** dd) Auf die vom FG in den Vordergrund gestellte Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 20, 21 UmwStG 2006 bereits im Rückwirkungszeitpunkt (hier: 18.12.2012) vorliegen müssen, kommt es im Streitfall nicht an; denn es steht außer Frage und ist zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit, dass diese Voraussetzungen jedenfalls im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung der Mitunternehmeranteile (hier: in Form des Beschlusses des Formwechsels am 25.01.2013) erfüllt sein müssen (vgl. zur Maßgeblichkeit des Übertragungszeitpunktes die Nachweise bei Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 25 Rz 42).
- 24** ee) Indessen war die formgewechselte OHG am insoweit maßgeblichen Stichtag (25.01.2013) keine Mitunternehmerschaft mehr. Dies folgt daraus, dass nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG die einzige Tätigkeit der vormaligen GbR im Halten der Beteiligung an der Beigeladenen zu 1. bestanden hatte, die GbR aber diese Beteiligung mit undatiertem Kauf- und Übertragungsvertrag (noch unter der Bezeichnung als GbR) mit schuldrechtlicher Wirkung bereits zum 02.01.2013 an die A GmbH für einen Kaufpreis von ... € veräußert (Ziff. 2.1. des Vertrages) und die Beteiligung ab dem genannten Datum bis zur dinglichen Wirksamkeit der Übertragung nur noch treuhänderisch für die Käuferin gehalten hatte (Ziff. 2.2. des Vertrages). Danach hatte die vormalige GbR ihren ganzen Gewerbebetrieb bereits zum 02.01.2013 i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 EStG veräußert.
- 25** aaa) Eine Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 EStG liegt vor, wenn der gewerbliche Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens in der Form übergeht, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber entgeltlich übertragen und die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Betätigung des Veräußerers beendet wird (etwa BFH-Urteil vom 09.08.1989 - X R 62/87, BFHE 158, 48, BStBl II 1989, 973). Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung der Frage, ob ein ganzer Gewerbebetrieb veräußert wird, ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen dieses Betriebes (vgl. BFH-Urteil vom 13.02.1996 - VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409).
- 26** bbb) Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG bestand die einzige Tätigkeit der vormaligen GbR im Halten der Beteiligung an der Beigeladenen zu 1.; diese Beteiligung stellte die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebes der GbR dar.
- 27** ccc) Das wirtschaftliche Eigentum an dieser wesentlichen Betriebsgrundlage ist aber bereits am 02.01.2013 von der GbR auf die A GmbH übergegangen, indem die GbR die Beteiligung an der Beigeladenen zu 1. ab diesem Datum bis zur dinglichen Wirksamkeit der Übertragung nur noch treuhänderisch für die Käuferin gehalten hat. Bei Treuhandverhältnissen sind nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Alternative 1 AO die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen. Auch die sog. Vereinbarungstreuhand kann insoweit wirtschaftliches Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO begründen. Bei der Vereinbarungstreuhand vereinbart der Eigentümer des Wirtschaftsguts mit einem anderen, dass er --entsprechend dem Streitfall-- die Sache nunmehr (nur noch) als Treuhänder für den anderen Vertragsteil besitzt (vgl. z.B. Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz 42). Das gilt auch für einen Gesellschaftsanteil (BFH-Urteile vom 11.10.1984 - IV R 179/82, BFHE 142, 437, BStBl II 1985, 247; vom

01.10.1992 - IV R 130/90, BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574). Folglich sind ab dem Zeitpunkt der entsprechenden Vereinbarung die betroffenen Wirtschaftsgüter dem nunmehrigen Treugeber (hier: der A GmbH) zuzurechnen.

- 28** ddd) Da im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung an der Beigeladenen zu 1. (hier: am 02.01.2013) die einzige Tätigkeit der vormaligen GbR im Halten eben dieser Beteiligung bestanden hatte, hat jene ihren Gewerbebetrieb als Ganzen durch die entgeltliche Übertragung ihrer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage auf die A GmbH veräußert. Zugleich hat sie damit ihre einzige betriebliche Tätigkeit eingestellt.
- 29** eee) Eine nur (noch) vermögensverwaltende Personengesellschaft (hier: in Form der GbR ohne die Beteiligung an der Beigeladenen zu 1.) erfüllt aber wegen fehlender Mitunternehmereigenschaft nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 (s. z.B. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 25 UmwStG Rz 30).
- 30** ff) Im Streitfall liegen auch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 21 UmwStG 2006 erkennbar nicht vor, da die GbR/OHG nicht an einer Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft beteiligt war, deren Anteile sie gegen Gewährung neuer Anteile in die Übernehmerin hätte einbringen können.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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