Urteil vom 14. März 2024, IV R 6/21

Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung

ECLI:DE:BFH:2024:U.140324.IVR6.21.0

BFH IV. Senat

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

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Oktober 2019, Az: 7 K 11111/17

Leitsätze

Wird eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, kann der von der übernehmenden Personengesellschaft bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungsstichtag erzielte Gewinn nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt erlitten hat.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.10.2019 - 7 K 11111/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften der (laufende) Verlust der übertragenden Gesellschaft mit dem Gewinn der übernehmenden Gesellschaft bereits in dem Jahr 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 Verschmelzungsstichtag
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 Die am 22.12.2015 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangene Erklärung der Klägerin zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2014 enthielt --wie die beigefügte Gewinnermittlung und -verteilung-- zusammengefasste Werte für die Klägerin und die H-KG ("kumulierte Erklärung"). Angaben zu den nur verrechenbaren Verlusten nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthielt die Erklärung nicht.

8 Am 04.02.2016 erließ das FA einen (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden) erklärungsgemäßen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2014.

9 Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und verwies auf die bei der H-KG für deren Gesellschafter M und D-KG nach § 15a Abs. 4 EStG zum 31.12.2013 festgestellten verrechenbaren Verluste in Höhe von 589.348,63 € sowie 47.418,84 €; diese seien bei der Gewinnfeststellung der Klägerin für 2014 zu berücksichtigen. Die H-KG habe zudem wegen der vorgenommenen Verschmelzung keine steuerrechtlichen Erklärungen mehr einzureichen.

10 Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 10.08., 15.09. und 10.10.2016 Änderungsbescheide. Die von der Klägerin begehrte Verrechnung von Verlusten der H-KG mit den Gewinnen der Klägerin für das Streitjahr 2014 nahm das FA nicht vor.

11 Den Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 31.03.2017 als unbegründet zurück.

12 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 beträfen. Die Einkünfte der H-KG und der Klägerin seien bereits in diesem Zeitraum miteinander zu verrechnen. Die rein technisch bedingte Notwendigkeit der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die übertragende Gesellschaft bedeute nicht, dass deshalb separate Gewinnfeststellungen erfolgen müssten. Der Einbringende sei nur noch Mitunternehmer der übernehmenden Gesellschaft. Aus § 2 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ergebe sich keine Beschränkung für die Verlustnutzung. Bei der vorliegenden Verschmelzung zweier Personengesellschaften sei kein schädliches Ereignis im Zusammenhang mit § 8c des Körperschaftsteuergesetzes erkennbar.

13 Mit Beschluss vom 27.10.2017 lud das Finanzgericht (FG) M und die D-KG zum Klageverfahren bei.

14 Mit Urteil vom 17.10.2019 - 7 K 11111/17 wies das FG die Klage als unbegründet ab. Die von der Klägerin begehrte Saldierung von Einkünften der H-KG und der Klägerin im Streitjahr 2014 habe das FA zu Recht abgelehnt. 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 beträfen. Bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags seien die übertragende und die übernehmende Gesellschaft selbständige Rechtsträger, die auch getrennt zu veranlagen 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 11111/17 und die Einspruchsentscheidung vom 31.03.2017, soweit diese die Gewinnfeststellung betrifft, aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom (zuletzt) 10.10.2016 dahin zu ändern, dass darin das Ergebnis der H-KG aus dem Jahr 2014 (Verlust in Höhe von 369.379,20 €) berücksichtigt wird.

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 Streitjahr erlittenen Verlust bei der Gewinnfeststellung der Klägerin zu berücksichtigen.

19 Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Gewinnfeststellung der Klägerin (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 Einkünfte der Klägerin und der H-KG (dazu 4.).

20 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Gewinnfeststellung der Klägerin für 2014. Das FA hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Klägerin die Klage wegen gesonderter Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für 2014 zurückgenommen hat; dieser (selbständige) Verwaltungsakt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.09.2019 - IV R 32/16, BFHE 266, 209, BStBl II 2020, 199, Rz 11) war daher 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 (BFH-Urteil 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 Übertragungsstichtag (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 Verlusts mit dem Gewinn der Klägerin ist ausgeschlossen.

24 a) Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des § 17 Abs. 2 UmwG und damit steuerlicher Übertragungsstichtag (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, 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 Übertragungsstichtags 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 und 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 Übertragungsstichtag liegt.

26 Dies ändert aber nichts daran, dass sich die laufende Ergebniszurechnung erst mit Ablauf des steuerlichen

Übertragungsstichtags --das heißt am Tag danach (handelsrechtlicher Übertragungsstichtag)-- 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 Übertragungsstichtag zurückbezogen, so dass ein etwaiger Übertragungsgewinn oder ein Übernahmeergebnis in dem Jahr entsteht, in dem der steuerliche Übertragungsstichtag liegt (Slabon in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 2 Rz 47). Das ändert aber nichts daran, dass die Ergebniszurechnung erst am handelsrechtlichen Übertragungsstichtag beginnt und damit den nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtags stellten die übertragende und die übernehmende Gesellschaft zwei selbständige Rechtsträger dar und seien als solche getrennt zu veranlagen (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 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 Übertragungsstichtag (im Streitfall: 30.11.1998) zurückzubeziehen. Dies betrifft jedoch allein die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag, 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 "Übertragungsstichtag", nicht die Ergebniszurechnung.

35 f) Soweit das FG München im Urteil vom 18.12.2012 - 13 K 875/10 --für Zwecke der Gewerbesteuer-- eine andere Auffassung vertreten haben sollte, könnte sich der erkennende Senat dieser aus den oben dargestellten Gründen nicht anschließen.

36 g) Vor diesem Hintergrund ist die zwischen den Beteiligten (zwischenzeitig) streitig diskutierte Beschränkung der Verlustnutzung nach § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 (i.V.m. § 24 Abs. 4 und § 20 Abs. 6 Satz 4) UmwStG für die rechtliche Würdigung des Streitfalls im Jahr 2014 ohne Bedeutung. Auch dies spricht gegen die zu weit gehende Auffassung der Klägerin, da der Gesetzgeber den Wirkbereich auch dieser Norm ansonsten wohl ausgedehnt hätte.

37 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de