Urteil vom 02. Oktober 2025, IV R 14/25

Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG; gewerbesteuerliche Nichterfassung des Übernahmeverlustes nach § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.021025.IVR14.25.0

BFH IV. Senat

UmwStG 2006 § 3 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 4 Abs 6, UmwStG 2006 § 18 Abs 2 S 1, EStDV § 54 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Dezember 2022, Az: 7 K 105/18

Leitsätze

1. NV: 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 (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. NV: Nach § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust --ohne weitere Voraussetzungen-- gewerbesteuerlich nicht zu erfassen. Diese sachliche Steuerbefreiung ist mit dem Grundgesetz vereinbar (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.12.2022 - 7 K 105/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten insbesondere darüber, ob der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) wirksam gestellt worden ist und ob Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG gewerbesteuerlich zu berücksichtigen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, deren Unternehmenszweck unter anderem der Betrieb von ... ist.

3 Die Klägerin war an der D GmbH und an der A GmbH unmittelbar beteiligt. Mittelbar war sie über eine Tochtergesellschaft an der H GmbH und an der G GmbH beteiligt.

4 Am 04.12.2009 gründete die Klägerin als Alleingesellschafterin die I GmbH. Die I GmbH kaufte mit notariellem Vertrag vom xx.12.2009 die Anteile an der H GmbH mit schuldrechtlicher und dinglicher Wirkung zum 01.01.2010. Mit notariell beurkundetem Beschluss vom xx.08.2010 und Nachtragsurkunde vom xx.10.2010 wurde die I GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Umwandlungsstichtag war der 31.12.2009. Die Verschmelzung wurde im Handelsregister am xx.11.2010 eingetragen.

5 Durch notariell beurkundeten Beschluss vom xx.08.2010 wurde die H GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Umwandlungsstichtag war der 30.12.2009. Am xx.11.2010 wurde die Verschmelzung im Handelsregister eingetragen.

6 Mit notariellem Kaufvertrag vom xx.12.2009 erwarb die I GmbH die Anteile an der G GmbH mit schuldrechtlicher und dinglicher Wirkung zum 31.01.2010. Die G GmbH wurde durch notariell beurkundeten Beschluss vom xx.08.2010 auf die Klägerin verschmolzen. Umwandlungsstichtag war der 30.12.2009. Am xx.12.2010 wurde die Verschmelzung im Handelsregister eingetragen.

7 Die Beteiligungen an der H GmbH und an der G GmbH hatte die I GmbH zu einem über deren Eigenkapital liegenden Kaufpreis erworben und damit in den Unternehmen tatsächlich oder vermeintlich vorhandene stille Reserven vergütet. Die gezahlten Kaufpreise unterlagen beim Veräußerer dem Teileinkünfteverfahren.

8 Die Klägerin wies in ihrer Handelsbilanz für 2010 einen Verschmelzungsverlust der G GmbH in Höhe von ... € sowie einen Verschmelzungsverlust der H GmbH in Höhe von ... € aus. Diesen Ausweis korrigierte sie auf eigenen Antrag aus dem Jahr 2012 dahingehend, dass die Verschmelzungsverluste außerbilanziell in das Jahr 2009 verschoben wurden und der bisherige Abzug im Jahr 2010 durch Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht wurde.

9 Die D GmbH wurde durch notariell beurkundeten Beschluss vom xx.05.2009 mit Wirkung zum 31.12.2008 auf die Klägerin verschmolzen. Am xx.08.2009 wurde die Verschmelzung im Handelsregister eingetragen. Die Handelsbilanz der Klägerin zum 31.12.2009 wies einen Verschmelzungsverlust in Höhe von ... € aus.

10 Die Klägerin erwarb die Anteile an der A GmbH mit notariellem Kaufvertrag vom xx.10.2010. Die Übertragung der Geschäftsanteile stand vertragsgemäß unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung. Die Klägerin zahlte den Kaufpreis zum Fälligkeitszeitpunkt 01.11.2010.

11 Die A GmbH wurde durch notariell beurkundeten Beschluss vom xx.11.2010 mit Wirkung zum 30.10.2010 auf die Klägerin verschmolzen. Am xx.03.2011 wurde die Verschmelzung im Handelsregister eingetragen. Die Handelsbilanz der Klägerin zum 31.12.2010 wies einen Verschmelzungsverlust in Höhe von ... € aus.

12 Der beurkundende Notar übersandte den Beschluss über die Verschmelzung der A GmbH am 05.01.2011 dem Finanzamt A-Stadt, den Beschluss über die Verschmelzung der H GmbH am 06.09.2010 dem Finanzamt B-Stadt, den Beschluss über die Verschmelzung der G GmbH am 06.09.2010 dem Finanzamt C-Stadt und den Beschluss über die Verschmelzung der D GmbH am 20.05.2009 dem Finanzamt D-Stadt.

13 Der Verschmelzungsbeschluss der D GmbH enthielt unter dem Punkt "Steuerliche Folgen" folgenden Passus: "Die Verschmelzung erfolgt nach § 3 Absatz 2 UmwStG zu den steuerlichen Buchwerten, die den Aktiva und Passiva der [D GmbH] zum 31.12.2008, 24.00 Uhr, (= steuerlicher Übertragungsstichtag) beizumessen sind. Das gesamte Geschäftsvermögen, das dem Betrieb der [D GmbH] dient, wird auf der Grundlage der Verschmelzungsbilanz der [D GmbH] auf den 31.12.2008 nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten auf die [Klägerin] übertragen."

14 Der Verschmelzungsbeschluss der H GmbH enthielt unter dem Punkt "Steuerliche Folgen" folgenden Passus: "Die Verschmelzung erfolgt nach § 3 Absatz 2 UmwStG zu den steuerlichen Buchwerten, die den Aktiva und Passiva der [H GmbH] zum 30.12.2009, 24.00 Uhr, (= steuerlicher Übertragungsstichtag) beizumessen sind. Das gesamte Geschäftsvermögen, das dem Betrieb der [H GmbH] dient, wird auf der Grundlage der Verschmelzungsbilanz der [H GmbH] nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten auf die [Klägerin] übertragen. Der Antrag auf Buchwertübertragung wird hiermit gestellt."

15 Der Verschmelzungsbeschluss der G GmbH enthielt unter dem Punkt "Steuerliche Folgen" folgenden Passus: "Die Verschmelzung erfolgt nach § 3 Absatz 2 UmwStG zu den steuerlichen Buchwerten, die den Aktiva und Passiva der [G GmbH] zum 30.12.2009, 24.00 Uhr (= steuerlicher Übertragungsstichtag) beizumessen sind. Das gesamte Geschäftsvermögen, das dem Betrieb der [G GmbH] dient, wird auf der Grundlage der Verschmelzungsbilanz der [G GmbH] nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten auf die [Klägerin] übertragen. Der Antrag auf Buchwertübertragung wird hiermit gestellt."

16 Der Verschmelzungsbeschluss der A GmbH enthielt unter dem Punkt "Steuerliche Folgen" folgenden Passus: "Die Verschmelzung erfolgt nach § 3 Absatz 2 UmwStG zu den steuerlichen Buchwerten, die den Aktiva und Passiva der [A GmbH] zum 30.10.2010, 24.00 Uhr, (= steuerlicher Übertragungsstichtag) beizumessen sind. Das gesamte Geschäftsvermögen, das dem Betrieb der [A GmbH] dient, wird auf der Grundlage der Verschmelzungsbilanz der [A GmbH] auf den 30.10.2010, 24.00 Uhr, nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten auf die [Klägerin] übertragen. Der Antrag auf Buchwertübertragung wird hiermit gestellt."

17 Die H GmbH und die G GmbH reichten auf den 31.12.2009, die D GmbH auf den 31.12.2008 und die A GmbH auf

den 31.10.2010 Bilanzen nebst den betreffenden Körperschaftsteuererklärungen unter Ansatz der Wirtschaftsgüter zum Buchwert beim jeweils zuständigen Finanzamt ein. Die Klägerin führte die Buchwerte fort.

18 Mit der Gewerbesteuererklärung für 2009 machte die Klägerin einen Verschmelzungsverlust aus der Verschmelzung der D GmbH in Höhe von ... € geltend und mit der Gewerbesteuererklärung für 2010 Verschmelzungsverluste aus der Verschmelzung der H GmbH in Höhe von ... €, aus der Verschmelzung der G GmbH in Höhe von ... € und aus der Verschmelzung der A GmbH in Höhe von ... €.

19 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ zunächst erklärungsgemäße Bescheide, die jeweils nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Im weiteren Verfahren beantragte die Klägerin, die im Jahr 2010 geltend gemachten Verschmelzungsverluste der I GmbH, der H GmbH und der G GmbH aus dem steuerlichen Ergebnis für 2010 herauszurechnen und im Erhebungszeitraum 2009 entsprechend gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Verschmelzungen seien jeweils auf den 31.12.2009 erfolgt.

20 Dem folgte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung im Rahmen der nachfolgenden steuerlichen Außenprüfung im Hinblick auf die Verschmelzungsverluste der H GmbH und der G GmbH. Zudem vertrat es die Auffassung, dass die geltend gemachten Verschmelzungsverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG steuerlich außer Ansatz bleiben müssten.

21 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 06.05.2016 nach § 164 Abs. 2 AO unter anderem geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 bis 31.12.2011 sowie geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2008 bis 2010. Dabei erhöhte es die Einkünfte um die Verschmelzungsverluste in Höhe von ... € (2009) beziehungsweise ... € (2010). Die dagegen gerichteten Einsprüche blieben, soweit es um die Berücksichtigung der Verschmelzungsverluste ging, ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 06.07.2018).

22 Während des nachfolgenden Klageverfahrens erließ das FA am 15.04.2020 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2010 sowie einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 und am 04.03. beziehungsweise 07.03.2022 geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2008 bis 2010.

23 Mit Urteil vom 22.12.2022 - 7 K 105/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1107) änderte das Niedersächsische Finanzgericht (FG) den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 insoweit, als weitere Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € berücksichtigt wurden. Dieser Gesichtspunkt ist im Revisionsverfahren nicht mehr streitig. Im Übrigen wurde die Klage als unbegründet abgewiesen.

24 Die Verschmelzungen seien auf Antrag der übertragenden Gesellschaften zu Buchwerten erfolgt (§ 3 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG). Der Antrag sei nicht formgebunden. Er könne somit auch mündlich oder konkludent gestellt werden. Die Abgabe einer Steuererklärung oder die Einreichung einer entsprechenden Schlussbilanz könne als konkludenter Antrag begriffen werden. Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe hätten die G GmbH, die A GmbH und die H GmbH das ihnen zustehende Wahlrecht auf Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten im Rahmen der Umwandlungsbeschlüsse ausgeübt. Der entsprechende Passus in den Verschmelzungsbeschlüssen sei dahingehend auszulegen, dass die Beteiligten der Verschmelzung gegenüber dem jeweils zuständigen Finanzamt den Antrag auf Buchwertfortführung hätten stellen wollen. Die Formulierung könne bei verständiger Würdigung nicht anders verstanden werden. Es handele sich nicht bloß um eine --für das Besteuerungsverfahren bedeutungslose-- Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien. Denn ein "Antragsrecht" auf Übertragung zu Buchwerten sei nach § 3 Abs. 2 UmwStG gerade für das Besteuerungsverfahren vorgesehen. Dafür spreche auch die Überschrift "steuerliche Regelungen".

25 Für die D GmbH bestehe noch die Besonderheit, dass sie eine Bilanz auf den 31.12.2008 (steuerlicher Übertragungsstichtag laut Verschmelzungsbeschluss) vorgelegt habe. Mit der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung und der Steuerbilanz auf den 31.12.2008 habe die D GmbH konkludent einen Antrag auf Buchwertübertragung gestellt.

26 Die im Zuge der Verschmelzungen entstandenen Übernahmeverluste blieben gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz. Dies sei mit Blick auf die Übernahmeverluste der D GmbH und der A GmbH unstreitig. Gleiches gelte aber auch für die Verschmelzung der H GmbH und der G GmbH als Enkelgesellschaften. Der Einwand gegen die Anwendung des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG, die Anteile seien im Fall des Erwerbs zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag und der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung nicht innerhalb der

letzten fünf Jahre "vor" dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben worden, greife nicht durch. Dafür spreche die Rückwirkungsfiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG. Denn die im Rückwirkungszeitraum erworbenen Anteile seien gemäß § 5 Abs. 1 UmwStG als bereits am Übertragungsstichtag erworben zu behandeln. Der Übertragungsstichtag als Endtermin rechne in entsprechender Anwendung des § 187 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mit. Für diese Auslegung spreche auch der Sinn und Zweck des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG, der die missbräuchliche Ausnutzung der Möglichkeiten des Umwandlungssteuerrechts verhindern wolle.

27 § 4 Abs. 6 UmwStG sei auch nicht verfassungswidrig (Hinweis auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, zuletzt Urteil vom 05.11.2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468).

28 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese eine Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 4 UmwStG, § 130 Abs. 3 BGB) rügt.

29 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 22.12.2022 - 7 K 105/18 aufzuheben, soweit es die Gewerbesteuermessbeträge für 2008 bis 2010 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008, auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 betrifft, und die Gewerbesteuermessbescheide für 2008 bis 2010 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008, auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 vom 06.05.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 06.07.2018 und der Änderungsbescheide vom 15.04.2020 und vom 04.03.2022 beziehungsweise 07.03.2022 dahin zu ändern, dass --neben der Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € für 2008-- unter Erhöhung der Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter für 2008 um ... € (D GmbH), für 2009 um ... € (H GmbH) und € (G GmbH) und für 2010 um ... € (A GmbH) eine zusätzliche Absetzung für Abnutzung in Höhe von ... € berücksichtigt wird, hilfsweise, die genannten Beträge in Höhe von insgesamt ... € als Verlust anzusetzen.

30 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

31 Der Senat hat das Verfahren wegen Gewerbesteuermessbeträgen 2008 bis 2010 und gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 bis 31.12.2010 mit Beschluss vom 09.09.2025 von dem Verfahren IV R 3/23 abgetrennt.

Entscheidungsgründe

II.

32 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht von Buchwertfortführungen nach § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen (dazu 1.). Ebenso hat es zutreffend erkannt, dass die aus der Buchwertfortführung resultierenden --der Höhe nach unstreitigen-- Übernahmeverluste nicht berücksichtigt werden können (dazu 2.). Soweit sich die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 richtet, erweist sie sich bereits im Hinblick auf die Regelung des § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) als unbegründet (dazu 3.).

33 1. Das FG ist zu Recht von Buchwertfortführungen nach § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen. Die Klage ist daher im Hauptantrag unbegründet.

34 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 übergehenden 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).

35 b) Ob die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung vorliegen, kann im Rahmen der Anfechtung der Gewinnfeststellung beziehungsweise --wie hier-- der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der übernehmenden Personengesellschaft geprüft werden. Die Wertverknüpfung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist allein materiell-rechtlicher Natur. Eine verfahrensrechtliche Bindung an die Körperschaftsteuer- beziehungsweise Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung der übertragenden Körperschaft im Sinne der § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 182 Abs. 1 AO besteht nicht (z.B. BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 49, m.w.N.).

36 Zudem hätte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Kapitalgesellschaften die betreffenden Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen 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. Dann muss es der Klägerin zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) aber zugestanden werden, die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der Gewinnfeststellung beziehungsweise --wie hier-- der Festsetzung ihres Gewerbesteuermessbetrags geltend zu machen, das heißt, die Buchwertfortführung überprüfen zu lassen. Eine Notwendigkeit für die Drittanfechtung der die Kapitalgesellschaften betreffenden Steuerfestsetzungen besteht nicht (z.B. BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 50, m.w.N.).

37 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 (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 51, m.w.N.).

38 aa) Mangels gesetzlicher Vorgaben unterliegt der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG keinerlei Formvorschriften, er kann daher auch formfrei gestellt werden (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 52, m.w.N.).

39 bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin 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. Maßgeblich ist allein der rechtzeitig gestellte Antrag (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 53, m.w.N.).

40 cc) Die Vereinbarungen der Parteien im (notariellen) Umwandlungsvertrag können regelmäßig nicht als Antrag im Sinne des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG verstanden werden. 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). Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die notarielle Urkunde, deren beglaubigte Abschrift der Notar dem Finanzamt übersendet (§ 54 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung), 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 (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 55 f., m.w.N.).

41 d) In Anwendung dieser Grundsätze ist die Vorinstanz zu Recht von Buchwertanträgen im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG ausgegangen.

42 aa) Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG sind im Streitfall im Hinblick auf alle Verschmelzungsvorgänge erfüllt. Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

43 bb) Die Würdigung des FG, die übertragenden Kapitalgesellschaften (D GmbH, A GmbH, H GmbH und G GmbH) hätten wirksam Anträge auf Buchwertansatz nach § 3 Abs. 2 UmwStG gestellt, ist nicht zu beanstanden.

44 aaa) Die Umwandlungsurkunden enthielten --mit Ausnahme der die D GmbH betreffenden Urkunde (dazu unter

ccc)-- jeweils 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 übertragenden Rechtsträgerinnen (und nicht um eine Willenserklärung ihrer Gesellschafter). Dieser Antrag war jeweils an das für die Besteuerung der übertragenden Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt gerichtet, dem die Willenserklärung auch unstreitig im Sinne von § 130 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 BGB zugegangen ist. Zweifel daran, dass die Finanzämter die Erklärung als Buchwertantrag aufgefasst haben, bestehen nicht. Entgegen der Ansicht der Klägerin 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 (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 60).

45 bbb) Die Gesamtumstände des Streitfalls stehen diesem Verständnis nicht entgegen, sondern untermauern es. Insbesondere sind die Beteiligten zunächst selbst von Buchwertfortführungen ausgegangen. Dies ergibt sich vor allem aus der tatsächlichen Bilanzierung der Wirtschaftsgüter (Ansatz zu Buchwerten), die der Besteuerung der Kapitalgesellschaften sowie der Klägerin beziehungsweise ihrer Gesellschafter zugrunde gelegt worden ist. Dabei kann der erkennende Senat dahinstehen lassen, ob die Klägerin Handelsbilanzen oder Steuerbilanzen beim FA eingereicht hat und ob steuerliche Schlussbilanzen im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG erstellt worden sind. Jedenfalls sind diese Bilanzen für Besteuerungszwecke verwendet worden.

46 ccc) Im Hinblick auf die Verschmelzung der D GmbH ergibt sich nichts anderes. Zwar enthält die betreffende Verschmelzungsurkunde --im Gegensatz zu den übrigen Verschmelzungsurkunden-- nicht ausdrücklich den Hinweis auf die Antragstellung nach § 3 Abs. 2 UmwStG. Das FG hat gleichwohl aus den Gesamtumständen geschlossen, dass die übertragende Gesellschaft einen Antrag auf Buchwertansatz gestellt hat. Dabei hat es sich insbesondere vom Erklärungsverhalten der D GmbH beziehungsweise der Klägerin sowie von der Beurteilung der Beteiligten im Veranlagungs-, Außenprüfungs- und Einspruchsverfahren leiten lassen. So ist der Körperschaftsteuer- sowie der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung der D GmbH für 2008 eine Bilanz auf den 31.12.2008 --und damit den steuerlichen Übertragungsstichtag-- zugrunde gelegt worden, in der die Buchwerte angesetzt wurden; die Klägerin hat diese fortgeführt. Diese Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das FA konnte diese Handhabung durch die beteiligten Rechtsträger unter den besonderen Umständen des Streitfalls nur als (konkludenten) Antrag der D GmbH auf Buchwertfortführung begreifen. Darauf, ob die übertragende Gesellschaft auch eine entsprechende steuerliche Schlussbilanz im Sinne des § 3 Abs. 2 UmwStG aufgestellt hat, kommt es wiederum nicht an.

47 e) Damit musste die Klägerin die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit den in den steuerlichen Schlussbilanzen der übertragenden Kapitalgesellschaften enthaltenen --dem Buchwertantrag entsprechenden-- Werten im Sinne des § 3 UmwStG übernehmen. Im Hinblick auf die Buchwertfortführung kommt eine Aufdeckung der stillen Reserven (als Kundenstamm) und Abschreibung nicht in Betracht.

48 2. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die aus den Buchwertfortführungen resultierenden --der Höhe nach unstreitigen-- Übernahmeverluste nicht berücksichtigt werden können. Auf die Regelung des § 4 Abs. 6 UmwStG und die Verfassungsmäßigkeit der Norm kommt es dabei nicht an. Damit hat die Klage auch im Hilfsantrag keinen Erfolg.

49 a) Die Buchwertfortführung nach § 3 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (dazu oben unter II.1.) gilt gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

50 b) Soweit die steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses im Streit steht, ergibt sich dessen Nichtberücksichtigung nicht aus (§ 18 Abs. 1 Satz 1 i.V.m.) § 4 Abs. 6 UmwStG. Vielmehr regelt § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, dass ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust --ohne weitere Voraussetzungen-- gewerbesteuerlich nicht zu erfassen ist (vgl. Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 40; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rz 138; Levedag in UmwStG - eKomm, § 18 UmwStG Rz 43, Stand: 04.08.2025; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 18 UmwStG Rz 29). Die Klägerin verkennt, dass das Übernahmeergebnis zwar im ersten Schritt "technisch" ermittelt wird (§ 18 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 3 bis 9 und § 19 UmwStG), § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG jedoch im zweiten Schritt eine sachliche Steuerbefreiung (BFH-Beschluss vom 09.01.2009 - IV B 27/08, BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393, unter II.1.c bb [Rz 13], zu § 18 Abs. 2 UmwStG 1995) statuiert (Levedag in UmwStG - eKomm, § 18 UmwStG Rz 43, Stand: 04.08.2025). Dies ist mit dem Grundgesetz vereinbar (BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 52 ff., zu § 18 Abs. 2 UmwStG 2002).

51 3. Soweit sich die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 richtet, erweist sie sich bereits im Hinblick auf die Regelung des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG als unbegründet. Danach sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Aufgrund dieser Bindungswirkung kann die Klägerin ihre Einwendungen im Verfahren wegen Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste nicht mit Erfolg geltend machen. Einer Aussetzung des Verfahrens (§ 74 FGO) bedurfte es insoweit nicht. Denn eine solche kommt nicht in Betracht, wenn das zur Entscheidung berufene Gericht in demselben Verfahren auch über das vorgreifliche Rechtsverhältnis (Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung) entscheidet (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 20 ff.).

52 Für die Klage wegen gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 gilt das nicht. § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) gilt erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben worden ist (§ 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010). Die Gewerbesteuererklärung 2008 ist indes bereits am 23.12.2009 beim FA eingegangen. Daher kann die Klägerin ihre Einwendungen sowohl im Verfahren wegen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags als auch im Verfahren wegen Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes geltend machen, allerdings --wie ausgeführt-- ohne Erfolg.

53 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

54 5. Der Senat hält es für sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 121 Satz 1, § 90a FGO). Er trifft seine Entscheidung im Rahmen einer Beratung nach Maßgabe des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 193 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes in der durch das Gesetz zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten vom 15.07.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 237) geänderten Fassung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de