

Urteil vom 28. Mai 2026, IV R 3/23

Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG; Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 6 UmwStG; Richtigstellungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2026:U.280526.IVR3.23.0

BFH IV. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 14, UmwStG 2006 § 3 Abs 2, UmwStG 2006 § 4 Abs 6, EStDV § 54, AO § 182 Abs 3, AO § 171 Abs 3a, UmwStG 2006 § 5 Abs 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

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) 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: § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG ist verfassungsgemäß (Bestätigung der Rechtsprechung).
3. NV: Dem Erlass eines Richtigstellungsbescheids (§ 182 Abs. 3 der Abgabenordnung --AO--) steht keine Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) entgegen, wenn der (zwischenzeitlich verstorbene) Gesellschafter bei Erlass des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids noch lebte und damit zunächst richtiger Inhaltsadressat des Gewinnfeststellungsbescheids war. Ist die Rechtsnachfolge erst nach Erlass des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids eingetreten und allein in einem späteren Gewinnfeststellungsbescheid, der nach § 365 Abs. 3 AO bzw. § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung an die Stelle des angefochtenen Bescheids getreten ist, nicht beachtet worden, wirkt die durch die Anfechtung eingetretene Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO nach Erlass eines Richtigstellungsbescheids auch gegenüber den Rechtsnachfolgern.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.12.2022 - 7 K 105/18 aufgehoben, soweit es die Gewinnfeststellung für 2008 bis 2010 betrifft.

Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 vom 04.03.2022 in Gestalt des Richtigstellungsbescheids vom 29.04.2026 wird dahingehend geändert, dass der laufende Gesamthandsgewinn um weitere Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € gemindert wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen und die Revision zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Klageverfahrens bis zum 07.03.2022 zu 84 % und anschließend zu 96 %.

Der Beklagte trägt die Kosten des Klageverfahrens bis zum 07.03.2022 zu 16 % und anschließend zu 4 %.

Die Kosten des Revisionsverfahrens trägt die Klägerin.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten insbesondere darüber, ob der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) wirksam gestellt worden ist und ob die Abzugsbeschränkung für

Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.

- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, deren Unternehmenszweck unter anderem der Betrieb von ... ist. Alleiniger Kommanditist war in den Streitjahren 2008 bis 2010 B, der am xx.xx.2020 verstorben ist und von seiner Ehefrau E sowie seinen Kindern K 1 und K 2 beerbt wurde. E, die nicht Kommanditistin der Klägerin ist, hat der Senat mit Beschluss vom 10.09.2025 - IV R 3/23 nach § 123 Abs. 1 Satz 2, § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigelegt.
- 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 28.12.2009 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 Übertragungstichtag) 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 Übertragungstichtag) 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 Übertragungstichtag) 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 Feststellungserklärung für 2009 machte die Klägerin einen Verschmelzungsverlust aus der Verschmelzung der D GmbH in Höhe von ... € geltend. Mit der Feststellungserklärung für 2010 machte die Klägerin 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 ... € geltend.
- 19** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ zunächst erklärungskonforme 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 in der Gewinnfeststellung für 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 unter anderem nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für 2008 bis 2010. Es erhöhte die Einkünfte um die Verschmelzungsverluste in Höhe von ... € (2009) beziehungsweise ... € (2010). Die dagegen gerichteten Einsprüche blieben, soweit es um die Berücksichtigung der Verschmelzungsverluste geht, ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 06.07.2018).
- 22** Während des nachfolgenden Klageverfahrens erließ das FA am 15.04.2020 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2010 sowie am 04.03. beziehungsweise 07.03.2022 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010. Diese wiesen weiterhin B als Mitunternehmer aus und enthielten keinen Hinweis auf eine Rechtsnachfolge.
- 23** Mit Urteil vom 22.12.2022 - 7 K 105/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1107) änderte das Niedersächsische Finanzgericht (FG) den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 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).
- 25** 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 Übertragungstichtag und der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung nicht innerhalb der letzten fünf Jahre "vor" dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben worden, greife nicht durch.
- 26** § 4 Abs. 6 UmwStG sei auch nicht verfassungswidrig.
- 27** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 4 UmwStG, § 130 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 171 Abs. 3a AO, Art. 3, 14 des Grundgesetzes --GG--) rügt.
- 28** Am 29.04.2026 (während des Revisionsverfahrens) hat das FA Richtigstellungsbescheide zu den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2008 bis 2010 vom 04.03. beziehungsweise 07.03.2022 erlassen, die ausweisen, dass bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen an die Stelle des B seine Gesamtrechtsnachfolger E (Beigeladene), K 1 und K 2 treten.
- 29** Die Klägerin beantragt,
1. die Richtigstellungsbescheide vom 29.04.2026 für die Jahre 2008 bis 2010 aufzuheben,
 2. a) die Nichtigkeit der Bescheide für die Jahre 2008 bis 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in der Fassung der geänderten Bescheide für die Jahre 2008 und 2009 vom 04.03.2022, für das Jahr 2010 vom 15.04.2020 und vom 07.03.2022 festzustellen, soweit sie den Kommanditisten B betreffen,
b) unter Aufhebung des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.12.2022 - 7 K 105/18, soweit es die Gewinnfeststellung für 2008 bis 2010 betrifft, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 bis 2010 vom 04.03. beziehungsweise 07.03.2022 sowie vom 29.04.2026 dahin zu ändern, dass bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns --neben der Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € für 2008-- eine zusätzliche Absetzung für Abnutzung in der Höhe berücksichtigt wird, die sich ergibt, wenn die Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter für 2008 um ... € (D GmbH), für 2009 um ... € (H GmbH) und ... € (G GmbH) und für 2010 um ... € (A GmbH) erhöht und diese zusätzlichen Beträge auf vier Jahre abgeschrieben werden,
hilfsweise, bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns --neben der Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € für 2008-- Verluste in Höhe von ... € in 2008, in Höhe von ... € in 2009 und in Höhe von ... € in 2010 zu berücksichtigen,
 3. hilfsweise zu 1. und 2., das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.12.2022 - 7 K 105/18, soweit es die Gewinnfeststellung für 2008 bis 2010 betrifft, aufzuheben und die Sache insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 30** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 31** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 32** Die Klägerin und die Beigeladene regen an, das Verfahren auszusetzen und die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung vorzulegen.
- 33** 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 - IV R 3/23 abgetrennt und unter dem Aktenzeichen IV R 14/25 fortgeführt sowie die Revision der Klägerin mit Urteil vom 02.10.2025 - IV R 14/25 als unbegründet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

B.

- 34** I. Das angegriffene Urteil ist, soweit es die Gewinnfeststellung für 2008 bis 2010 betrifft, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil es nicht mehr existierende Feststellungen beziehungsweise Gewinnfeststellungsbescheide betrifft.
- 35** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns und die seiner anteiligen Zurechnung an B beziehungsweise seine Rechtsnachfolger, wie sie in den Bescheiden vom 29.04.2026 enthalten sind.
- 36** a) Nach Ansicht der Klägerin sind die Bescheide vom 29.04.2026 aufzuheben (Antrag zu 1.) und ist die Nichtigkeit der Bescheide, die nach dem Tod von B ergangen sind, festzustellen, soweit B betroffen ist (Antrag zu 2.a), was zur Folge habe, dass für B kein Anteil am laufenden Gesamthandsgewinn (mehr) festgestellt werden könne. Anderenfalls sei der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn entsprechend ihres Hauptantrags (gerichtet auf Ansatz der gemeinen Werte und damit auf höhere Abschreibungen) beziehungsweise ihres Hilfsantrags (gerichtet auf Berücksichtigung der Übernahmeverluste im Fall der Buchwertfortführung) zu mindern (Antrag zu 2.b).
- 37** b) Damit ist Gegenstand des Revisionsverfahrens zum einen die Feststellung des B zuzurechnenden Anteils am laufenden Gesamthandsgewinn, auf dessen Feststellung mit 0 € die Anträge zu 1. und zu 2.a der Klägerin gerichtet sind, und die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns, dessen Minderung die Klägerin mit ihrem Antrag zu 2.b sowohl mit dem Hauptantrag (gerichtet auf Ansatz der gemeinen Werte und damit auf höhere Abschreibungen) als auch mit dem Hilfsantrag (gerichtet auf Berücksichtigung der Übernahmeverluste im Fall der Buchwertfortführung) verfolgt.
- 38** 2. Bei den während des Revisionsverfahrens erlassenen Bescheiden vom 29.04.2026 handelt es sich um sogenannte Richtigstellungsbescheide im Sinne des § 182 Abs. 3 AO, da sie die Rechtsnachfolger nach B --anstelle des verstorbenen B-- als Inhaltsadressaten ausweisen. Die Richtigstellungsbescheide sind in zumindest entsprechender Anwendung des § 68 Satz 1 FGO an die Stelle der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide getreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.04.2008 - I R 38/07, BFH/NV 2009, 881; BFH-Beschluss vom 20.10.2009 - IV B 63/09, BFH/NV 2010, 178). Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide beziehungsweise Feststellungen zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2024 - IV R 21/21, Rz 18, m.w.N.).
- 39** 3. Dem Erlass der Richtigstellungsbescheide stand keine Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) entgegen (zum Erfordernis des Erlasses eines Richtigstellungsbescheids innerhalb der Feststellungsfrist vgl. BFH-Urteil vom 23.09.1999 - IV R 59/98, BFHE 190, 19, BStBl II 2000, 170, unter 2.c aa). Denn die durch die Anfechtung der Gewinnfeststellungsbescheide vom 06.05.2016 eingetretene Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO wirkt auch gegenüber den Rechtsnachfolgern des B. Der auf die Aufhebung der Richtigstellungsbescheide gerichtete Antrag der Klägerin (Antrag zu 1.) bleibt daher ohne Erfolg.
- 40** a) Zwar ist ein gegenüber einem verstorbenen Gesellschafter ergangener Gewinnfeststellungsbescheid nichtig und wahrt die Feststellungsfrist gegenüber diesem Gesellschafter nicht. Zudem hemmt die Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid, der auch an einen verstorbenen Gesellschafter gerichtet ist, dessen Gesamtrechtsnachfolgern gegenüber den Ablauf der Feststellungsfrist nicht (vgl. nur BFH-Beschluss vom 16.07.2015 - IV B 72/14, Rz 16).
- 41** Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Gesellschafter bei Erlass des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids noch lebte und damit richtiger Inhaltsadressat des Gewinnfeststellungsbescheids war. Die Anfechtung und die dadurch bewirkte Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO betreffen dann nicht einen teilnichtigen Bescheid, sondern einen "vollwirksamen" Bescheid. Ist die Rechtsnachfolge erst nach Erlass des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids eingetreten und allein in einem späteren Gewinnfeststellungsbescheid, der nach § 365 Abs. 3 AO bzw. § 68 Satz 1 FGO an die Stelle des angefochtenen Bescheids getreten ist, nicht beachtet worden, wirkt die durch die Anfechtung eingetretene Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO nach Erlass eines Richtigstellungsbescheids auch gegenüber den Rechtsnachfolgern.
- 42** b) Danach stand dem Erlass der Richtigstellungsbescheide vom 29.04.2026 keine Feststellungsverjährung entgegen. Denn beim Erlass der mit Einspruch und nachfolgend mit Klage angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide vom 06.05.2016 lebte B noch, so dass seine Rechtsnachfolger die durch die Anfechtung eingetretene Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO gegen sich gelten lassen müssen. Sie endet erst, wenn diese oder die an deren Stelle getretenen Gewinnfeststellungsbescheide unanfechtbar werden. Die Feststellungsfrist war daher bei Erlass der Richtigstellungsbescheide am 29.04.2026 noch nicht abgelaufen. Da

auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die Richtigstellungsbescheide nichtig sein könnten, hat der auf Aufhebung dieser Bescheide gerichtete Antrag der Klägerin (Antrag zu 1.) keinen Erfolg.

- 43** c) Gleiches gilt für den --die Aufhebung der Richtigstellungsbescheide voraussetzenden-- Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit der Gewinnfeststellungsbescheide für 2008 und 2009 vom 04.03.2022 sowie für 2010 vom 15.04.2020 beziehungsweise 07.03.2022, soweit sie B betreffen (Antrag zu 2.a). Die in diesen Bescheiden enthaltenen Feststellungen waren zwar, soweit darin trotz seines Todes weiterhin B ausgewiesen ist, zunächst teilnichtig. Da die Richtigstellungsbescheide jedoch wirksam und auch innerhalb der Feststellungsfrist ergangen sind, sind sie an die Stelle der teilnichtigen Bescheide getreten, so dass die zunächst gegebene Teilnichtigkeit nicht mehr besteht und daher auch nicht festgestellt werden kann.
- 44** II. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da die Richtigstellungsbescheide hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthalten und die Sache spruchreif ist (z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2024 - IV R 21/21, Rz 19, m.w.N.). Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 ist lediglich dahin zu ändern, dass bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns weitere Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € zu berücksichtigen sind. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen, so dass auch die Anträge zu 2.b und zu 3. der Klägerin erfolglos bleiben.
- 45** Das FG ist zu Recht von Buchwertfortführungen nach § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen (dazu 1.). Die Nichtberücksichtigung der Übernahmeverluste nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG erweist sich als verfassungsgemäß; einer Aussetzung des Verfahrens und Einholung einer Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG bedurfte es daher nicht (dazu 2.). Die Klage hat auch nicht deshalb (weitergehend) Erfolg, weil das FA die laufenden Gesamthandsgewinne um die Verschmelzungsverluste erhöht, aber keine selbständige Feststellung zur Berücksichtigung der Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG getroffen hat (dazu 3.). Bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns für 2008 sind weitere Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € zu berücksichtigen (dazu 4.).
- 46** 1. Das FG ist zu Recht von Buchwertfortführungen nach § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen. Die Klage ist daher --soweit der Antrag zu 2.b betroffen ist-- im Hauptantrag unbegründet. Zur Begründung nimmt der Senat auf sein die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für 2008 bis 2010 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 bis 31.12.2010 betreffendes Urteil vom 02.10.2025 - IV R 14/25 (Rz 33 ff.) Bezug.
- 47** 2. Die Nichtberücksichtigung der Übernahmeverluste nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 UmwStG (dazu a bis c) erweist sich als verfassungsgemäß (dazu d). Dies hat das FG zu Recht erkannt. Damit hat die Klage --soweit der Antrag zu 2.b betroffen ist-- auch im Hilfsantrag keinen Erfolg.
- 48** a) Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein Übergangsgewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 1 und 2, § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG). Ein Übergangsgewinn vermindert sich oder ein Übernahmeverlust erhöht sich um die Bezüge, die nach § 7 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören (§ 4 Abs. 5 UmwStG).
- 49** Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG bleibt ein Übernahmeverlust außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Satz 1 gilt nicht für Anteile an der übertragenden Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 oder des Abs. 8 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfüllen (§ 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG). In den Fällen des Satzes 2 ist der Übernahmeverlust bis zur Höhe der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 6 Satz 3 UmwStG). In den übrigen Fällen ist er in Höhe von 60 Prozent, höchstens jedoch in Höhe von 60 Prozent der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG). Satz 4 gilt nicht für Anteile an der übertragenden Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG erfüllen; in diesen Fällen gilt Satz 3 entsprechend (§ 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG). Ein Übernahmeverlust bleibt abweichend von den Sätzen 2 bis 5 außer Ansatz, soweit bei Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zu berücksichtigen wäre oder soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden (§ 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG).

- 50** b) Das FA hat der Höhe nach zutreffende Übernahmeverluste ermittelt. Das ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Begründung. Die Übernahmeverluste stellen laufende Verluste dar, die zum steuerlichen Übertragungsstichtag entstehen (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Tz. 04.26; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 4 UmwStG Rz 120).
- 51** c) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG außer Ansatz bleiben.
- 52** aa) Die Übernahmeverluste fallen im Grundsatz in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG. Sie entfallen auf die natürliche Person B als Mitunternehmer der Personengesellschaft (Klägerin).
- 53** bb) Die Übernahmeverluste bleiben allerdings nach § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG außer Ansatz. Denn die Klägerin hat die Anteile an der D GmbH, an der A GmbH, an der H GmbH und an der G GmbH als übertragende Körperschaften innerhalb von fünf Jahren vor dem jeweiligen steuerlichen Übertragungsstichtag (D GmbH: 31.12.2008, A GmbH: 30.10.2010, H GmbH und G GmbH: 30.12.2009) entgeltlich erworben.
- 54** aaa) Soweit die Anteilserwerbe nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt sind (A GmbH, H GmbH und G GmbH), steht dies der Anwendung des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG nicht entgegen. Ein für den Abzug des Übernahmeverlusts schädlicher Anteilserwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag liegt nach dem BFH-Urteil vom 17.08.2023 - III R 37/20 (BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16) im Hinblick auf die im Rahmen des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG zu beachtende Fiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG auch dann vor, wenn der übernehmende Rechtsträger die Anteile tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft hat. Denn gemäß § 5 Abs. 1 UmwStG ist der Gewinn des Anteilseigners (übernehmender Rechtsträger), wenn er die Anteile an der übertragenden Körperschaft erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft hat, so zu ermitteln, als hätte er die Anteile am steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft. Danach ist von einem fiktiven Anteilserwerb der Klägerin zum jeweiligen steuerlichen Übertragungsstichtag auszugehen. Dass auch derartige Anteilserwerbe am steuerlichen Übertragungsstichtag einzubeziehen sind, folgt aus dem Sinn und Zweck der Regelung (Missbrauchsverhinderung) sowie daraus, dass die Fünfjahresfrist des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG eine "rückwärtslaufende Frist" darstellt, bei der der Tag des fristauslösenden Geschehens einzubeziehen ist. Dem schließt sich der erkennende Senat an und nimmt zur weiteren Begründung auf das BFH-Urteil vom 17.08.2023 - III R 37/20 (BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16) Bezug.
- 55** bbb) Schließlich kann der Anwendung des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG nicht entgegengehalten werden, dass die I GmbH --und nicht die Klägerin selbst-- die Anteile an der H GmbH und an der G GmbH am 01.01. beziehungsweise 31.01.2010 erworben hat. Da die I GmbH mit Wirkung zum 31.12.2009 zu Buchwerten auf die Klägerin verschmolzen wurde, sind die im Rückwirkungszeitraum erfolgten Anteilserwerbe aufgrund des fingierten Vermögensübergangs mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) bereits der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin zuzurechnen.
- 56** d) Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG unterliegt --entgegen der Ansicht der Klägerin-- keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 57** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsgemäß und verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BFH-Urteile vom 12.07.2012 - IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, Rz 30 ff., zu § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995; vom 24.06.2014 - VIII R 35/10, BFHE 245, 565, BStBl II 2016, 916, Rz 22 ff., zu § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433; vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 33 ff., zu § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006; vom 05.11.2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 54 ff., zu § 4 Abs. 6 UmwStG 2002; vom 28.09.2017 - IV R 51/15, Rz 24, zu § 4 Abs. 6 UmwStG 2002; gleicher Ansicht Heinemann/Intrau in Rödder/Herlinghaus/Graw/Heinemann, UmwStG, 4. Aufl., § 4 Rz 184 ff.; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 128; vgl. auch Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 4 UmwStG Rz 120). Dies gilt auch für den hier maßgeblichen § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG (BFH-Urteil vom 17.08.2023 - III R 37/20, BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16, Rz 50). Zwar stellt die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts, die mit einem "Verlust von Anschaffungskosten" einhergeht, eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip dar. Diese ist jedoch sachlich gerechtfertigt. Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (Teileinkünfteverfahrens) die systematische Grundentscheidung getroffen, Gewinne der Körperschaften einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspricht. Es ist daher ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens

(Teileinkünfteverfahrens) typisierend eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherstellen wollte. Die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung zur Sicherstellung des von ihm beabsichtigten Ziels bewegt sich innerhalb der vom Gleichheitssatz gezogenen Grenzen. Zur Begründung wird auf das BFH-Urteil vom 22.10.2015 - IV R 37/13 (BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 33 ff.) verwiesen.

- 58** bb) Der erkennende Senat hält an dieser Beurteilung fest. Das gestufte System der Verlustberücksichtigung nach § 4 Abs. 6 UmwStG folgt im Grundsatz den allgemeinen Regeln für die Besteuerung von Anteilen an Körperschaften (Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 128, 138). Die Klägerin hat keine neuen Argumente vorgetragen, die eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten. Der von ihr angeführte BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11 (BVerfGE 145, 106) betrifft mit § 8c Abs. 1 KStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) --UntStRefG 2008-- eine Norm, bei der es an einem sachlichen Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlte. Entsprechendes gilt für den § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 betreffenden Vorlagebeschluss des BFH vom 17.11.2020 - VIII R 11/18 (BFHE 271, 399, BStBl II 2021, 562). Hingegen liegt ein solcher Grund im Streitfall vor (typisierende Sicherstellung einer Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven; vgl. dazu auch Wendt, FinanzRundschau --FR-- 2016, 722, 723).
- 59** Aufbauend auf diesen grundsätzlichen Erwägungen, die das (gestufte) System der Verlustberücksichtigung nach § 4 Abs. 6 UmwStG im Allgemeinen betreffen, kommt bei der Regelung des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG im Besonderen der Gedanke der Missbrauchsvermeidung hinzu. Wenngleich das Abzugsverbot nach der Rechtsprechung des BFH eine missbräuchliche Gestaltung des Steuerpflichtigen tatbestandlich nicht voraussetzt (Urteil vom 17.08.2023 - III R 37/20, BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16, Rz 40), bezweckt der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG die "Verhinderung von Missbräuchen" (BRDrucks 542/06, S. 62; BFH-Urteil vom 17.08.2023 - III R 37/20, BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16, Rz 40; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht 2006, 1525, 1532; Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 4 Rz 300; BeckOK UmwStG/Kaiser/Möller-Gosoge, 36. Ed. 01.06.2026, UmwStG § 4 Rz 526; Früchtel in Eisgruber, UmwStG, § 4 Rz 130, Stand: 01.05.2023; Blaas/Sommer in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, H 4.118; Bogenschütz, Die Unternehmensbesteuerung 2009, 604, unter 4.5.1.). Der Norm liegt der (stark typisierende) Gedanke zugrunde, dass es bei einem Anteilserwerb mit anschließender Umwandlung binnen fünf Jahren letztlich nicht um die Schaffung dauerhafter Gesellschaftsstrukturen aus wirtschaftlichen Gründen geht, sondern um die Vorbereitung der Umstrukturierung, die dazu dient, die Anschaffungskosten der Anteile steuerwirksam werden zu lassen (s. ganz allgemein die umwandlungssteuerrechtlichen "Sperrfristen" in § 6 Abs. 3, § 15 Abs. 2, § 18 Abs. 3, § 22 Abs. 1 und 2 oder § 24 Abs. 5 UmwStG). Hierin liegt ein sachlicher Differenzierungsgrund, den der erkennende Senat zur Rechtfertigung der isolierten Besteuerung der Gewinnrücklagen nach § 7 UmwStG für (noch) ausreichend hält.
- 60** Durchgreifende Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit der verschärfenden Sonderregelung (Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 142) des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG bestehen nicht. In der Literatur wird zu Recht geltend gemacht, dass punktgenaue Regelungen zur Sicherung der Einmalbesteuerung weder praktikabel noch hinreichend gestaltungsfest sind (Heinemann/Intrau in Rödder/Herlinghaus/Graw/Heinemann, UmwStG, 4. Aufl., § 4 Rz 186: pragmatischer Mittelweg, um eine Einmalbesteuerung der über Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne auch im Fall der Umwandlung zu sichern; ebenso FG Nürnberg, Urteil vom 18.09.2013 - 3 K 1205/12, 3 K 347/13, DStR Entscheidungsdienst 2014, 1035, Rz 38, im Ergebnis bestätigt durch BFH-Urteil vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919). Zudem ist zu berücksichtigen, dass den Umwandlungsbeteiligten die Möglichkeit eröffnet ist, zwischen verschiedenen Belastungsalternativen zu wählen (BFH-Urteile vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 45; vom 05.11.2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 75 ff.; Heinemann/Intrau in Rödder/Herlinghaus/Graw/Heinemann, UmwStG, 4. Aufl., § 4 Rz 187; vgl. dazu auch Levedag, GmbHRundschau --GmbHR-- 2016, 261, 269; Wendt, FR 2016, 722, 723; Ott, Deutsche Steuer-Zeitung 2016, 769, 774).
- 61** Entgegen der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Ansicht der Klägerin besteht kein Bedürfnis für eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung. Vorliegend ist die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nicht tangiert. Zudem sind die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen weitgehend verfügbar; sie nähern sich auch nicht denen des Art. 3 Abs. 3 GG an (vgl. dazu zuletzt BFH-Urteil vom 26.02.2026 - IV R 27/23, BStBl II 2026, 489, Rz 31, m.w.N.).
- 62** cc) Ebenso wenig liegt ein Verstoß gegen Art. 14 GG vor. Die Nichtberücksichtigung von Anschaffungskosten ist

--entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht mit dem Wegfall von Körperschaftsteuerminderungspotenzial (BVerfG-Beschluss vom 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15, BVerfGE 164, 76) vergleichbar. Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ist nicht eröffnet. Wenngleich die Klägerin in der mündlichen Verhandlung und mit Schriftsatz vom 28.05.2026 zu Recht darauf hingewiesen hat, dass Art. 14 GG nicht nur dingliche Rechtspositionen erfasst, fehlt es jedenfalls an einer "vermögenswerten Rechtsposition" (BVerfG-Beschluss vom 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15, BVerfGE 164, 76, Rz 133), die der Klägerin bereits zustand und die bezifferbar war. Einen bereits gegenwärtig nutzbaren Vermögensgegenstand stellten die Aufwendungen beziehungsweise Anschaffungskosten --neben den erworbenen GmbH-Anteilen als solchen-- nicht dar (BVerfG-Beschluss vom 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15, BVerfGE 164, 76, Rz 135).

- 63** dd) Ob der Abzug erwerbsbezogenen Aufwands durch Billigkeitsmaßnahmen gewährleistet werden kann, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens (dazu BFH-Urteil vom 24.06.2014 - VIII R 35/10, BFHE 245, 565, BStBl II 2016, 916, Rz 27 f.; Levedag, GmbHR 2016, 261, 270; kritisch Wendt, FR 2016, 722, 724).
- 64** 3. Die Klage hat nicht deshalb (weitergehend) Erfolg, weil das FA die laufenden Gesamthandsgewinne um die Verschmelzungsverluste erhöht, aber keine (ausdrückliche) Feststellung zur Berücksichtigung der Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG getroffen hat.
- 65** a) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats ist die Frage, in welchem Umfang ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG abzugsfähig ist, im Ausgangspunkt zwingend im Feststellungsverfahren zu beantworten. Der Übernahmeverlust stellt einen laufenden Verlust dar, der zum steuerlichen Übertragungstichtag entsteht. Ob er zu berücksichtigen (abzugsfähig) ist oder nicht, betrifft die Höhe der --festzustellenden-- steuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO; die Einkünfte beziehungsweise die diesen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen sind daher grundsätzlich "netto" festzustellen. Nur in den Fällen, in denen das Feststellungsfinanzamt den Nettobetrag noch nicht ermitteln kann (Kapitalgesellschaft oder weitere Personengesellschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft), sind die betroffenen Besteuerungsgrundlagen "brutto" festzustellen und ist zudem die (weitere) Feststellung zu treffen, in welchem Umfang in der "Brutto"-Feststellung "ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten" ist. Sind die steuerpflichtigen Einkünfte "netto" festzustellen, weil der Nettobetrag ermittelt werden kann, steht es dem Feststellungsfinanzamt allerdings frei, die betroffenen Besteuerungsgrundlagen gleichwohl "brutto" festzustellen und zudem die weitere Feststellung zu treffen, in welchem Umfang in der "Brutto"-Feststellung ein nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abzugsfähiger Umwandlungsverlust enthalten ist (BFH-Urteil vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, BStBl II 2026, 182, Rz 33).
- 66** b) Nach dieser Maßgabe durfte das FA die Gesamthandsgewinne "netto" feststellen und die im laufenden Gesamthandsgewinn enthaltenen --allein dem B zuzurechnenden-- Übernahmeverluste im Rahmen der (geänderten) Gewinnfeststellungen "neutralisieren". Denn die Übernahmeergebnisse entfallen in voller Höhe auf eine zu 100 % am Vermögen der übernehmenden Mutter-Personengesellschaft als Kommanditist beteiligte natürliche Person (B).
- 67** Die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemachten Bedenken gegen die inhaltliche Bestimmtheit der Gewinnfeststellungsbescheide teilt der erkennende Senat nicht. Es ginge --auch in Ansehung der Komplexität des Umwandlungssteuerrechts (zum Beispiel steuerliche Rückwirkung, antragsgemäßer Ansatz mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert)-- zu weit, zu verlangen, dass der Übernahmeverlust stets betragsmäßig aus dem Gewinnfeststellungsbescheid hervorgehen muss.
- 68** 4. Bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns für 2008 sind weitere Betriebsausgaben in Höhe von 300.000 € zu berücksichtigen. Dieser Gesichtspunkt ist zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig und auch vom FG in entsprechender Weise berücksichtigt worden. Der erkennende Senat sieht insofern von weiteren Ausführungen ab.
- 69** 5. Da die Sache spruchreif ist, bleibt auch der Antrag zu 3., der ohnehin im Antrag zu 2.b als Minus enthalten ist, im Ergebnis ohne Erfolg.
- 70** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die Beigeladene hat weder Sachanträge gestellt noch das Verfahren anderweitig wesentlich gefördert, so dass eine Erstattung ihrer außergerichtlichen Kosten nicht angezeigt ist.

