GmbH-Steuerpraxis
Urteile (Steuerrecht)
Datum: 01.03.2025
Ausgabe: 3/2025
Seite: 93

GmbH-Umwandlung in Personengesellschaft

Zum Buchwertantrag und zur Feststellung eines Übernahmeverlusts

BFH, Urteil vom 10.7.2024, Az. IV R 8/22

Der Fall:

Strittig ist, ob der Buchwertantrag der Klägerinnen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz – UmwStG) im Jahr 2009 wirksam gestellt worden ist und ob die Abzugsbeschränkung für Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG verfassungsgemäß ist.

Kläger sind die S-GmbH und die A-GmbH als Rechtsnachfolger der X-GmbH, diese wiederum als Rechtsnachfolgerin der N-GmbH. Die N-GmbH kaufte die Geschäftsanteile der R-GmbH, die rückwirkend zum 30.12.2009 formwechselnd in die R-GmbH & Co. KG umgewandelt wurde. Der notariell beurkundete Umwandlungsbeschluss enthielt folgenden Passus: „Von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten wird hiermit ausdrücklich Gebrauch gemacht."

In den Folgejahren machte die R-KG Verluste geltend, die auf der Abschreibung eines erworbenen Kundenstamms basierten. Das Finanzamt (FA) stellte die geltend gemachten Verluste zunächst erklärungsgemäß fest. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Anteile an der R-GmbH im Rückwirkungszeitraum übertragen und deshalb Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben worden seien. Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erhöhte das FA die Einkünfte. Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Kläger blieben ohne Erfolg, ebenso die anschließende Klage.

Das Urteil:

Das Finanzgericht ist zu Recht von einer Buchwertfortführung nach § 9 Satz 1 in Verbindung mit § 3 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 UmwStG ausgegangen. Die Klage ist daher im Hauptantrag unbegründet. Allerdings hat das Finanzgericht verkannt, dass das FA keine Feststellung zur Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts treffen durfte. Die Revision der Kläger ist daher mit Blick auf den Hilfsantrag erfolgreich; die Vorentscheidung ist aufzuheben.

Der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kann in der notariellen Urkunde über die Umwandlung, von der der Notar dem zuständigen FA nach § 54 Abs. 1 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung eine beglaubigte Abschrift übersendet, gestellt werden. Ist die Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft eine (weitere) Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft, die als Organgesellschaft im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) fungieren kann (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG), darf das Feststellungs-FA in der Gewinnfeststellung für die übernehmende Personengesellschaft keine Feststellung zur Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG treffen.

Konsequenzen:

Die Kapitalgesellschaft hat für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Auf Antrag können die übergehenden Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Ob die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung vorliegen, kann im Rahmen der Anfechtung der Gewinnfeststellung der übernehmenden Personengesellschaft geprüft werden.

Wenn die notarielle Urkunde ausdrücklich eine **„Antragsklausel"** enthält, ist darin **ein wirksamer Buchwertantrag** zu sehen. Es ist dann nicht (mehr) erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz auch tatsächlich mit dem Buchwert angesetzt werden; maßgeblich ist allein der rechtzeitig gestellte Antrag.

Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder **Übernahmeverlust**. 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. Im Streitfall entfiel auf die R-GmbH ein Übernahmeverlust von 4,9 Mio. €. Der Übernahmeverlust stellt einen laufenden Verlust dar, der zum steuerlichen Übertragungsstichtag entsteht.

Dem FA war nur bekannt, dass an der übernehmenden Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt war, nicht aber, ob es sich bei dieser um eine **Organgesellschaft** handelte, bei der § 4 Abs. 6 UmwStG nicht zur Anwendung kommt (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Somit hatte das FA in seinem angefochtenen

Gewinnfeststellungsbescheid für die übernehmende Personengesellschaft zwar zu Recht den laufenden Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft „brutto“ unter Berücksichtigung des Übernahmeverlusts im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG festgestellt, jedoch zu Unrecht den in den laufenden Einkünften in Höhe von ./. 4,9 Mio. € enthaltenen „nicht zu berücksichtigenden Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 UmwStG (Gesamthandsbilanz)“. Zu der letztgenannten Feststellung war das FA nicht befugt.