

BFH: Anwendung des Verlustverrechnungsverbots bei steuerlicher Rückwirkung einer Umwandlung

Das Verbot positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers zu verrechnen gilt bei steuerlicher Rückwirkung einer Umwandlung auch ohne eine steuergestalterische Missbrauchsabsicht. Es ist auch anwendbar, wenn der übernehmende Rechtsträger erst durch die Umwandlung geschaffen wird. Das Verlustverrechnungsverbot gilt nicht nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer, sondern auch für die Gewerbesteuer.

Sachverhalt



Gilt das Verlustverrechnungsverbot gem. § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG unabhängig von einer Missbrauchsabsicht und auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer?

Der Einzelkaufmann S erklärte am 13.07.2017 notariell die Umwandlung im Wege der Ausgliederung aus seinem Vermögen zur Neugründung der Klägerin, einer GmbH, zum Umwandlungstichtag (01.01.2017) in die neu gegründete GmbH. S erhielt alle Geschäftsanteile und wurde alleiniger Geschäftsführer. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 21.08.2017. Für die GmbH wurde eine Eröffnungsbilanz auf den 02.01.2017 und der erste Jahresabschluss auf den 31.12.2017 erstellt. Die GmbH hatte einen Investitionsabzugsbetrages i.S.d. § 7g EStG geltend gemacht.

Mangels aufgestellter Zwischenbilanz schätzte das Finanzamt den im Rückwirkungszeitraum erzielten Gewinn des Einzelkaufmanns anhand des Vorjahresergebnisses und schloss rechnerisch aufgrund des steuerlichen Gesamtergebnisses auf einen Verlust der GmbH. Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass die von dem Einzelkaufmann im Rückwirkungszeitraum bis zur Gründung der GmbH erzielten positiven Einkünfte nicht mit Verlusten der GmbH verrechenbar seien (§ 20 Abs. 6 S. 4 i.V.m. § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG). Das FG kam jedoch zu dem Ergebnis, dass das Verlustverrechnungsverbot nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht jedoch für die Gewerbesteuer gilt.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Entscheidung des FG insoweit, als das Verlustverrechnungsverbot des § 2 Abs. 4 S. 3 i.V.m. § 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG unabhängig von einer Missbrauchsabsicht auch bei Einbringungen gilt. Für unzutreffend hält der BFH aber die Auffassung des FG, wonach das Verlustverrechnungsverbot nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer anzuwenden sei.

Gesetzliche Grundlagen

Nach § 20 Abs. 6 S. 3 UmwStG darf die im Streitfall vorliegende Einbringung auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. § 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG stellt in diesem Zusammenhang klar, dass § 2 Abs. 3 und 4 UmwStG entsprechend gilt. Damit ist der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten,

verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 S. 5 EStG des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig (§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG).

Kein Erfordernis einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht

Das Verlustverrechnungsverbot ist nach Ansicht des BFH unabhängig von einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht bei der Einbringung anzuwenden. Zwar sei der Gesetzesbegründung zu entnehmen, dass der Zweck der Norm sein sollte, Gestaltungen zu verhindern, die die achtmonatige steuerliche Rückwirkung mit dem Ziel ausnutzten, die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven durch die Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft zu vermeiden. Jedoch sei das Vorliegen einer solchen missbräuchlichen Gestaltung kein Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG. Der eindeutige Wortlaut lasse eine solche teleologische Reduktion nicht zu. Vielmehr finde die Norm auch dann Anwendung, wenn eine derartige Gestaltung nicht vorliegt, auch wenn dieses Ergebnis im Schrifttum als überschießend angesehen wird.

Anwendung des Verlustverrechnungsverbots bei Neugründung

Das Verlustverrechnungsverbot des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG kommt auch in solchen Umwandlungsvorgängen zur Anwendung, bei denen der übernehmende Rechtsträger erst – wie im Streitfall – durch die Umwandlung geschaffen wird, so der BFH.

Anwendungsbereich von § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG umfasst auch Gewerbesteuer

Der sachliche Anwendungsbereich des Verlustverrechnungsverbots erstreckt sich nach Auffassung des BFH auch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Der laufende „Gewerbeverlust“ (§ 10a GewStG) lasse sich sprachlich ohne Weiteres als Unterform der „negativen Einkünfte“ gemäß § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG verstehen. Im Rahmen einer systematischen Auslegung stellt der BFH fest, dass § 2 Abs. 1 S. 2 UmwStG für den Fall einer Rückwirkung insgesamt sicherstellen soll, dass die Körperschaft- und gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen übereinstimmen. Dies spreche auch für die Inklusion der Gewerbesteuer in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG.

Negative Einkünfte beinhalten Investitionsabzugsbetrag i. S. d. § 7g EStG

Die negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers seien für die Anwendung von § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG nicht ohne Berücksichtigung eines im Veranlagungsjahr der Übernahme von ihm beantragten Investitionsabzugsbetrags i. S. d. § 7g EStG zu bestimmen. Nach dem eindeutigen Normwortlaut versage § 2 Abs. 4 S. 3 die Verlustverrechnung uneingeschränkt. Die Übernehmerin solle nach dem Gesetzeszweck die ihr zugerechneten positiven Einkünfte der Überträgerin ungeachtet der Rückwirkung und ungeschmälert durch ihre eigenen Besteuerungsmerkmale versteuern.

Bestimmung des Rückwirkungszeitraums und der anzusetzenden Beträge

Der Rückwirkungszeitraum beginne mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags und ende erst mit Ablauf des Tages der Eintragung in das Handelsregister.

Zur Berechnung der nach § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG anzusetzenden Beträge sei regelmäßig die Erstellung einer Zwischenbilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraumes erforderlich. Werde eine solche nicht erstellt, könnten die positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum im Schätzungswege ermittelt werden.

Betroffene Normen

§ 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG

Streitjahr 2017

Praxishinweis

Der BFH hat mit dem hier besprochenen Urteil soweit ersichtlich die erste höchstrichterliche Entscheidung zu der noch relativ neuen Vorschrift des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG getroffen. In der Praxis sollten im Falle einer Umwandlung auf einen übernehmenden Rechtsträger, der über Verlustvorträge verfügt oder unter Umständen laufende Verluste erzielt hat, mögliche Auswirkungen des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG stets mit in den Blick genommen werden. So könnte es z.B. im Einzelfall sinnvoll sein, für eine Bilanz für den Rückwirkungszeitraum (also auf den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung) ggf. vorsorglich die notwendigen Daten zu sichern, falls sich eine solche Bilanz später als notwendig bzw. hilfreich erweisen sollte.

Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot

Sind übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 HGB kommt die neue Verlustverrechnungsbeschränkung nicht zur Anwendung (§ 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG).

FG Hamburg, Urteil vom 05.08.2021, 1 K 244/19: Verlustrücktrag eines im Folgejahr der Umwandlung erzielten Verlustes möglich

Die auch im Schrifttum umstrittene Rechtsfrage, ob § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG einem verschmolzenen Rechtsträger den Verlustrücktrag von ausschließlich im Folgejahr der Verschmelzung entstandenen Verlusten zurück in das Jahr der Verschmelzung verwehrt, war Gegenstand des Urteils des FG Hamburg vom 05.08.2021 (1 K 244/19, BFH-anhängig: I R 36/21). Das FG kam zu dem Ergebnis, dass § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG einem Verlustrücktrag nicht im Wege steht, wenn dieser ausschließlich mit Verlusten begründet wird, die erst nach Beendigung des Rückwirkungszeitraumes entstanden sind. Nach dem FG wandle sich der nach Beendigung des Rückwirkungszeitraums entstandene Verlust durch den Verlustrücktrag nicht in einen Verlust des Rückwirkungszeitraums. Vielmehr sei ein Verlustrücktrag mit im Folgejahr entstandenen Verlusten nach den allgemeinen Regeln gemäß § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 1 S. 1 EStG zulässig. Dies gilt nach dem FG selbst dann, wenn der rückgetragene Verlust ausschließlich mit positiven Einkünften verrechnet wird, deren Besteuerung § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ausdrücklich anordnet.

Die Finanzverwaltung vertritt dagegen die Auffassung, dass „nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ i. S. d. § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG auch zurückgetragene negative Einkünfte des Folgejahres des übernehmenden Rechtsträgers sein können und schließt die Verrechnung im Wege eines Verlustrücktrages mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus (das FG belegt die Auffassung der FV mit folgenden Erlassen: vgl. Finanzministerium, Sachsen-Anhalt, Erlass vom 17.03.2017, 46-S 1978-82; OFD Frankfurt a. M., Erlass vom 14.07.2017, S 1978 A-053-St 51; FM Schleswig-Holstein, Erlass vom 18.07.2017, VI 3013-S 1978-165). Es bleibt abzuwarten, wie der BFH sich im anhängigen Revisionsverfahren zu dem zeitlichen und inhaltlichen Anwendungsbereich von § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG äußern wird.

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22.10.2020, 10 K 10192/19, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.04.2023, I R 48/20, BStBl II 2023, S. 888

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.