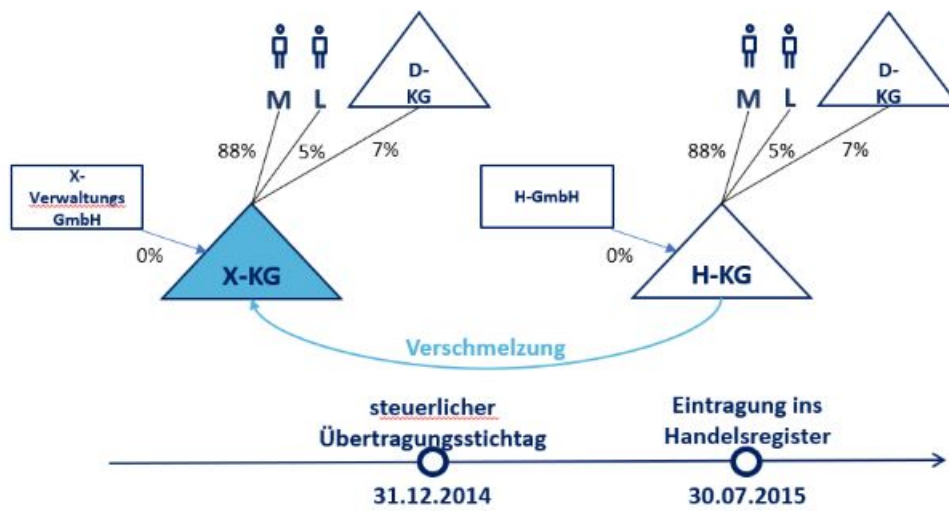


BFH: Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung

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.

Sachverhalt



Können bei einer Verschmelzung zweier Personengesellschaften die bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags erzielten Gewinne der übernehmenden Gesellschaft mit den bis zu diesem Zeitpunkt erlittenen Verlusten der übertragenden Gesellschaft verrechnet werden?

Strittig war, ob bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften der (laufende) Verlust der übertragenden Gesellschaft mit den Gewinnen der übernehmenden Gesellschaft bereits in dem Jahr verrechnet werden kann, in dem der steuerliche Übertragungsstichtag liegt.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (X-KG), deren Komplementärin die X-Verwaltungs GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung war. Kommanditisten waren M (88%), D-GmbH & Co. KG (7%) und L (5%). An einer weiteren GmbH & Co. KG (H-KG) war als Komplementärin die H-GmbH beteiligt. Kommanditisten waren wiederum M (88%), die D-GmbH & Co. KG (7%) sowie L (5%).

Mit dem notariellen Verschmelzungsvertrag vom 03.07.2015 wurde das Vermögen der H-KG als übertragende Gesellschaft im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die X-KG als übernehmende Gesellschaft übertragen. Die Verschmelzung wurde am 30.07.2015 in das Handelsregister eingetragen. Der steuerliche Übertragungsstichtag war der 31.12.2014, handelsrechtlicher Übertragungsstichtag war der 01.01.2015.

Die X-KG begehrte die Verrechnung von eigenen Gewinnen mit den Verlusten der H-KG für das Streitjahr 2014. Das Finanzamt und auch das FG lehnten die Saldierung der Einkünfte ab.

Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass der von der übernehmenden Personengesellschaft (hier: X-KG) bis zum zurückbezogenen steuerlichen Übertragungsstichtag erzielte Gewinn nicht mit dem laufenden Verlust verrechnet werden kann, den die übertragende Personengesellschaft (hier: H-KG) bis zu diesem Zeitpunkt

erlitten hat.

Steuerneutrale Einbringung mit Rückwirkung zum steuerlichen Übertragungstichtag

Zunächst führt der BFH aus, dass die Verschmelzung einer Personen(handels)gesellschaft auf eine andere Personen(handels)gesellschaft steuerrechtlich die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft im Sinne des § 24 UmwStG darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2016, IV R 29/13, Rz. 19; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. 01.47). In den Fällen der Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG entsprechend. Nach § 20 Abs. 5 S. 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 Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Als steuerlicher Übertragungstichtag (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 S. 1 UmwStG).

Folglich könne im Streitfall eine steuerneutrale Einbringung in Gestalt der Verschmelzung der H-KG auf die X-KG mit Rückwirkung zum steuerlichen Übertragungstichtag (hier: 31.12.2014) erfolgen.

Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr des steuerlichen Übertragungstichtags

Der BFH hebt hervor, dass die Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG allein bewirke, dass nicht nur das ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (hier: 30.07.2015) erzielte Einkommen, sondern auch das im Rückwirkungszeitraum (hier: 01.01. bis 29.07.2015) von der H-KG erzielte Einkommen bereits der X-KG zuzurechnen ist. Sie wirke indes nicht über den 01.01.2015 hinaus zurück in das Jahr 2014 hinein.

Dem stehe nicht entgegen, dass das Gesetz in § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG einen Übergang des eingebrachten Betriebsvermögens mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags fingiert. Dies führe zwar dazu, dass am steuerlichen Übertragungstichtag der Übernehmerin das eingebrachte Betriebsvermögen zugerechnet werde und ein Einbringungsgewinn oder ein sogenannter Einbringungsfolgegewinn der übernehmenden Personengesellschaft auf den Zeitpunkt der Einbringung entstehe. Dies ändere aber nichts daran, dass sich die laufende Ergebniszurechnung erst mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags – das heißt am Tag danach (handelsrechtlicher Übertragungstichtag) ändere.

Entsprechende Rechtsprechung zu Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften

Der BFH verweist auch auf seine bisherige Rechtsprechung zur Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften (vgl. BFH-Urteile vom 29.01.2003, I R 38/01 und vom 13.02.2008, I R 11/07). Hier hatte der BFH ausgeführt, dass die steuerliche Rückwirkung gemäß § 2 Abs. 1 UmwStG nicht dazu führt, dass die übertragende Gesellschaft gleichsam rückwirkend als nicht mehr existent gilt. 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 Übertragungstichtag verwirklichten Besteuerungsgrundlagen seien hingegen weiterhin der übertragenden Gesellschaft zuzurechnen und in Bescheiden umzusetzen, die inhaltlich diese Gesellschaft betreffen. Bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags stellen die übertragende und die übernehmende Gesellschaft zwei selbständige Rechtsträger dar und seien als solche getrennt zu veranlagern. Dies gilt entsprechend für die Verschmelzung zweier Personengesellschaft, so der BFH in seiner aktuellen Entscheidung.

Betroffene Normen

§ 20 Abs. 5 UmwStG, § 20 Abs. 6 UmwStG

Streitjahr: 2014

Vorinstanz

Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 17.10.2019, 7 K 11111/17

Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.03.2024, [IV R 6/21](#)

teilweise inhaltsgleiche Urteil des BFH vom 14.03.2024, [IV R 1/24 \(IV R 7/21\)](#)

Anmerkung

Entsprechendes gilt für Zwecke der Gewerbesteuer

Der BFH bestätigt in einem weiteren (teilweise inhaltsgleichen) Urteil vom 14.03.2024 (IV R 1/24 (IV R 7/21)), dass auch ein bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungstichtag erzielter Gewerbeertrag nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden kann, den die übertragende Personengesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungstichtag erlitten hat. Entsprechendes gelte für den auf den 31.12. des vorangegangenen Jahres festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der übertragenden Personengesellschaft.

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.05.2016, IV R 29/13, BFH/NV 2016, S. 1489, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass), BStBl. I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 29.01.2003, I R 38/01, BFH/NV 2004, S. 305

BFH, Urteil vom 13.02.2008, I R 11/07, BFH/NV 2008, S. 1538

Ihr Ansprechpartner

Denise Käshammer

dkaeshammer@deloitte.de

Tel.: 089290368711

www.deloitte-tax-news.de

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.

