

BFH: Nichtberücksichtigung Übernahmeverlust bei Formwechsel

Die vollständige Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bedingt durch § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies gilt auch dann, wenn Anschaffungskosten der mit der Umwandlung untergehenden Kapitalbeteiligung endgültig nicht mehr abgezogen werden können.

Sachverhalt

Zum 01.01.2007 trat A seinen Gesellschaftsanteil an der I-GmbH in Höhe von 40 v.H. an den Kläger ab. Die I-GmbH wurde anschließend rückwirkend zum 02.01.2007 durch Formwechsel in eine GmbH & Co. KG umgewandelt, wobei von der Buchwertfortführung gemäß §§ 3, 4 UmwStG Gebrauch gemacht wurde. Der Kläger erhielt nach der Umwandlung gemäß seinem Anteil am Stammkapital einen Anteil als Kommanditist. Im April 2008 beschlossen die Mehrheitsgesellschafter bereits die Ausschließung des Klägers als Gesellschafter. Dem daraufhin vom Kläger gestellten Antrag auf Feststellung eines Übernahmeverlustes (Anschaffungskosten der Beteiligung abzüglich Kapital) gab das Finanzamt nicht statt. Auch die Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Zutreffend habe das FG erkannt, dass ein Übernahmeverlust des Klägers beim Formwechsel von der I-GmbH in die GmbH & Co. KG außer Ansatz bleiben müsse.

Ergibt sich bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 und Abs. 5 UmwStG ein Übernahmeverlust, ist ein auf eine natürliche Person entfallender Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG zur Hälfte (seit dem Jahr 2009 in Höhe von 60 v.H.), höchstens in Höhe der Hälfte (seit dem Jahr 2009 in Höhe von 60 v.H.) der Bezüge i.S. des § 7 UmwStG 2006 zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz. Ein Übernahmeverlust bleibt gemäß § 4 Abs. 6 S. 5 Halbs. 2 UmwStG vollständig außer Ansatz, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben wurden.

Die im Streitfall vollständige (weil keine Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG angefallen sind) Außerachtlassung des auf den Kläger entfallenden Übernahmeverlustes ergebe sich bereits aus § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG; für die Anwendung des § 4 Abs. 6 S. 5 Halbs. 2 UmwStG verbleibe daher kein Raum.

Mit der Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG (im Rahmen des StSenKG 2001/2002) wurde vor dem Hintergrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (jetzt Teileinkünfteverfahren) bezweckt, eine "Einmalbesteuerung" der im Betriebsvermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherzustellen. Es sollte dem - nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRfOG möglichen - sog. Step-Up-Modell der Boden entzogen werden.

Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes, die im Streitfall dazu führte, dass Anschaffungskosten des Klägers für die Anteile an der formwechselnden I-GmbH endgültig verloren gingen, stelle zwar durch die endgültige Nichtabziehbarkeit eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar. Diese sei jedoch sachlich gerechtfertigt.

Der Gesetzgeber habe mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die systematische Grundentscheidung getroffen, Gewinne der Körperschaften einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspreche. Es sei daher ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens 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 bewege sich innerhalb der vom Gleichheitssatz gezogenen Grenzen.

Das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel, eine "Einmalbesteuerung" der stillen Reserven

sicherzustellen, ließe sich - wenn überhaupt - nur um den Preis sehr komplizierter gesetzlicher Regelungen erreichen. Dabei bestünde die weitere Schwierigkeit, die Ausnahmen vom Verlustabzugsverbot punktgenau und gestaltungsfest zu fassen. Daher rechtfertigen im Ergebnis Vereinfachungserfordernisse die vom Gesetzgeber gewählte Lösung.

Dies gelte ungeachtet der Tatsache, dass § 4 Abs. 6 UmwStG überschießende Tendenzen aufweise. So bliebe im Streitfall der Beteiligungsaufwand zur Gänze und nicht nur in den Grenzen des Halbeinkünfteverfahrens unberücksichtigt.

Es sei zu bedenken, dass dem Kläger zur Vermeidung eines nicht berücksichtigungsfähigen Übernahmeverlustes die Möglichkeit eröffnet war, zwischen verschiedenen Ausweichgestaltungen zu wählen.

Betroffene Norm

§ 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG

Streitjahr 2007

Vorinstanz

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.05.2014, 2 K 2244/12

Fundstelle

BFH, Urteil vom 22.10.2015, [IV R 37/13](#), BStBl II 2016 Seite 919

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.