Downloaded from Blogs on 19.11.2026 11:59h

By PwC Deutschland | 28. Januar 2021

Einzelheiten zum Verlustverrechnungsverbot gem. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG bei steuerlicher Rückwirkung der Umwandlung

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat sich umfassend zur Norm des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG geäußert und u.a. entschieden, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG unabhängig von einer Missbrauchsabsicht und nicht für die Gewerbesteuer anzuwenden ist.

Downloaded from Blogs on 19.11.2026 11:59h

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die im Wege der Ausgliederung zur Neugründung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns entstanden ist. Die Einbringung wurde nach § 20 Abs. 6 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) steuerlich rückwirkend vollzogen. Als Umwandlungsstichtag wurde der Ablauf des 1. Januar 2017 bestimmt. Am 21. August 2017 wurde die GmbH in das Handelsregister eingetragen und das Erlöschen der Firma des eingetragenen Kaufmanns im Handelsregister vermerkt. Eine Zwischenbilanz wurde nicht aufgestellt. Die GmbH erzielte im Jahr 2017 Verluste.

Streitig war vor allem, ob es bei der Klägerin zu einer Beschränkung der Verlustverrechnung im Rückwirkungszeitraum nach § 20 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG kommt. Daneben war strittig, wie sich die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) bei der Klägerin im Jahr 2017 auswirkte sowie die Schätzung des Gewinns im Rückwirkungszeitraum.

Richterliche Entscheidung

Die Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte teilweise Erfolg.

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG unabhängig von einer Missbrauchsabsicht anzuwenden. Es sei zwar davon auszugehen, dass die Verhinderung von modellhaften Gestaltungen zur Verlustverrechnung die gesetzgeberische Intention der Gesetzesänderung im Jahr 2013 war. Dies ist jedoch nicht Tatbestandsmerkmal der Norm, sodass die Regelung entsprechend ihres Wortlauts vorliegend Anwendung findet, auch wenn im Streitfall keine modellhafte Gestaltung vorlag. Das Gericht spricht sich ausdrücklich gegen eine teleologische Reduktion aus. Das Finanzgericht hat zudem entschieden, dass die Norm des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG sowohl Fälle der Ausgliederung zur Neugründung als auch zur Aufnahme umfasst.

Entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamts sowie des Finanzministeriums Brandenburg (vgl. FinMin Brandenburg, Erl. vom 28. Mai 2014 unter Lösung des Bsp. in 2.3.2.) finde die Regelung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht bei der Gewerbesteuer Anwendung. Entscheidend seien nach Auffassung des Finanzgerichts die Unterschiede im Wortlaut, insbesondere die ausdrückliche Einbeziehung der GewSt in § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG und §§ 18, 19 UmwStG, sowie die fehlende Erwähnung in § 2 Abs. 4 UmwStG.

Der für Zwecke des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG maßgebliche Rückwirkungszeitraum endet nach Meinung des Senats mit Ablauf des Tages der Eintragung in das Handelsregister (hier der 21. August 2017). Es ergebe sich keine zwingende Notwendigkeit, die Verzahnung zwischen Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht aufzugeben. Der Tag des Umwandlungsbeschlusses sei irrelevant.

Des Weiteren sind die (negativen) Einkünfte auf Seite der Klägerin für die Anwendung von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ohne Berücksichtigung des im Veranlagungsjahr 2017 beantragten Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG zu bestimmen, da der Sinn und Zweck von § 7g EStG andernfalls konterkariert werden würde.

Downloaded from Blogs on 19.11.2026 11:59h

Nach Aussage des Finanzgerichts erfordere der Berechnungsmechanismus des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG im Ergebnis die Erstellung einer (steuerlichen Schluss-)Bilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraums, also auf den Tag der Eintragung ins Handelsregister. Mangels Vorlage einer solchen Bilanz war im Streitfall zu schätzen.

Schließlich bestehen nach dem Finanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Vorschrift (Leistungsfähigkeitsgebot, Art. 3 GG). Die Verlustausgleichsbeschränkung sei gerechtfertigt, da diese im Jahr der Einbringung nicht zu einem endgültigen Wegfall der Verlustnutzung führe, sondern lediglich eine Verlagerung (Verlustvortrag) zur Folge hat. Es sei nach Aussage des Finanzgerichts jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass ein Verlust im Folgejahr in das Jahr der Einbringung zurückgetragen werden kann.

Fundstelle

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22. Oktober 2020 (**10 K 10192/19**); die Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 48/20 anhängig.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Gewerbesteuerrecht, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), Verlustverrechnungsverbot