

By PwC Deutschland | 03. Mai 2024

Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung

Wird eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, kann der von der übernehmenden Personengesellschaft bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungstichtag erzielte Gewinn nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt erlitten hat. Dies hat der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen entschieden.

Hintergrund

In zwei Urteilen ging der BFH der Frage nach, ob bei einer Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechnachfolge durch Verschmelzung zweier Personengesellschaften aufgrund der Rückwirkung nach § 24 Abs. 4 UmwStG zum Einbringungszeitpunkt steuerlich nur noch eine Gesellschaft mit der Folge existiert, dass die bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags erzielten Gewinne der übernehmenden Gesellschaft mit den laufenden und den auf den 31.12. des Vorjahres festgestellten verrechenbaren Verlusten der übertragenden Gesellschaft zu verrechnen sind. Die Vorinstanzen (Finanzgericht Niedersachsen) hatten die oben genannte Frage im Ergebnis verneint (siehe nachfolgend).

Sachverhalt und Ausgangslage

Im Urteilsfall IV R 6/21 war streitig, ob bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften der (laufende) Verlust der übertragenden Gesellschaft mit dem Gewinn der übernehmenden Gesellschaft bereits in dem Jahr verrechnet werden kann, in dem der steuerliche Übertragungstichtag liegt.

Komplementärin der Klägerin (eine GmbH & Co. KG) ohne vermögensmäßige Beteiligung war die X-Verwaltungs GmbH. Das Kommanditkapital der Klägerin betrug 50.000 €. Kommanditisten waren M (88 %), die D-GmbH & Co. KG (D-KG) mit 7 % sowie L mit einer Kommanditeinlage in Höhe von 5 %. An der H-GmbH & Co. KG (H-KG) war als Komplementärin die H-GmbH beteiligt. Das Kommanditkapital der H-KG betrug 250.000 €. Als Kommanditisten waren wiederum M (88 %), die D-KG (7 %) sowie L (5 %) beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 03.07.2015 wurde das Vermögen der H-KG ("übertragende Gesellschaft") im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Klägerin ("übernehmende Gesellschaft") übertragen.

Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, dass steuerlicher Übertragungstichtag der 31.12.2014 sei und deshalb alle Einkommens- und Vermögensänderungen noch das Jahr 2014 betreffen. Die Einkünfte der H-KG und der Klägerin seien bereits in diesem Zeitraum miteinander zu verrechnen.

Die Vorinstanz (Finanzgericht Niedersachsen) hatte die oben genannte Frage im Ergebnis verneint. Bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften konnte der von der übertragenden Gesellschaft erzielte Verlust mit einem von der übernehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinn zum Zeitpunkt des steuerlichen Umwandlungstichtags (31. Dezember 2014) nicht saldiert werden. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie der verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG war separat vorzunehmen.

Entscheidung des BFH

Auch der BFH wies die Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Das Finanzgericht habe es zu Recht abgelehnt, den von der H-KG im Streitjahr erlittenen Verlust bei der Gewinnfeststellung der Klägerin zu berücksichtigen.

Die steuerliche Rückwirkung des § 24 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG bewirke allein, dass das ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (30.07.2015) sowie das im Rückwirkungszeitraum (01.01. bis 29.07.2015) von der Überträgerin erzielte Einkommen bereits der

Klägerin zuzurechnen sei. Der Gewinn bzw. Verlust, den die übertragende Personengesellschaft im Wirtschaftsjahr 2014 (d.h. in der Zeit vom 01.01. bis zum 31.12.2014) erzielt hat, sei dagegen noch dieser zuzurechnen. Eine Regelung, die zu einer wie von der Klägerin vorgesehenen Rückwirkung und ihr folgenden Ergebniskonsolidierung ab dem 1.1.2014 führt, habe der Gesetzgeber nicht vorgesehen.

Der BFH bezieht sich in den Entscheidungen u.a. auf Rechtsprechung zur (rückwirkenden) Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2003 – I R 38/01, BFH/NV 2004, 305 sowie BFH-Urteil vom 13.02.2008 – I R 11/07, BFH/NV 2008, 1538). Danach seien die übertragende und übernehmende Gesellschaft bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags als zwei selbständige Rechtsträger anzusehen, welche als solche getrennt zu veranlagten seien. Aus Gleichbehandlungsgrundsätzen gelte entsprechendes – trotz der unterschiedlichen Besteuerungssysteme – für die Verschmelzung von Personengesellschaften.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 14. März 2024, **IV R 6/21** – veröffentlicht am 2. Mai 2024. - Ebenso das *teilweise inhaltsgleiche Urteil* des BFH vom 14.03.2024 **IV R 1/24 (IV R 7/21)**.

Schlagwörter

Personengesellschaften, Verschmelzung