

UMWANDLUNG

Der Formwechsel einer KG in eine GmbH und die nach § 15a EStG verrechenbaren Verluste

von Prof. Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

| Das FG Hessen hat entschieden, dass nach formwechselnder Umwandlung einer KG in eine GmbH bei späterer Veräußerung der GmbH-Anteile des früheren Kommanditisten eine Verrechnung mit dessen vormalig festgestelltem verrechenbaren Verlust nicht in Betracht kommt (FG Hessen 26.1.22, 9 K 844/20). Das Urteil kann u. a. für Apotheken in der bisherigen Rechtsform der KG Bedeutung haben. |

1. Sachverhalt

Die GmbH war im Jahr 2001 durch Formwechsel aus der A GmbH & Co. KG hervorgegangen, an der der Kläger als Kommanditist beteiligt war. Mit Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG wurde für den Kläger ein verrechenbarer Verlust i. H. v. 397.401 DM (= 203.187,90 EUR) festgestellt. Bei der Veräußerung seiner GmbH-Anteile im Jahr 2017 rechnete der Kläger die festgestellten verrechenbaren Verluste gegen. Das FA versagte aber den Abzug des verrechenbaren Verlusts und stellte einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 1.450.000 EUR fest,

Strittig war die Höhe eines Veräußerungsgewinns

2. Entscheidung

Zurecht, wie das FG entschied: Eine Berücksichtigung des Verlustes ergebe sich nicht bereits aus dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 S. 1 EStG. Denn dort würden ausdrücklich Gewinnminderungen angesprochen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen seien. Nach der formwechselnden Umwandlung der KG in eine GmbH existierten kein Kommanditist und keine KG mehr. Diese Rechtsstellung lebe auch nicht fiktiv fort. Aus dem klaren Gesetzeswortlaut folge vielmehr, dass bei einer Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht verbrauchte verrechenbare Verluste des Kommanditisten nicht mit Gewinnen der Kapitalgesellschaft verrechnet werden könnten. Eine Verrechnung nach § 15a Abs. 2 S. 1 EStG sei nur mit Gewinnen aus derselben Beteiligung möglich. Auch aus § 12 Abs. 3 UmwStG bzw. § 21 UmwStG a. F. ergebe sich keine Verrechnungsmöglichkeit.

Keine Verlustverrechnungsmöglichkeit

3. Relevanz für die Praxis

3.1 Fiktion eines Vermögensübergangs

Obwohl beim Formwechsel zivilrechtlich keine Vermögensübertragung, sondern lediglich ein Wechsel des „Rechtskleids“ eintritt, wird für ertragsteuerliche Zwecke teilweise eine Vermögensübertragung fingiert. Dies trifft für ertragsteuerliche Zwecke immer dann zu, wenn durch den Formwechsel ein Wechsel vom Besteuerungsregime der Einkommensteuer zur Körperschaft-

Für ertragsteuerliche Zwecke

steuer oder umgekehrt erfolgt. Die ertragsteuerlichen Folgen eines solchen Formwechsels sind im Umwandlungssteuergesetz geregelt. Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bzw. einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wird dabei wie eine Vermögensübertragung im Rahmen einer Verschmelzung behandelt (§ 9 i. V. m. §§ 3 bis 8 UmwStG bzw. § 25 i. V. m. §§ 20 bis 23 UmwStG). Der Formwechsel zwischen Rechtsformen der Personengesellschaften bzw. der Formwechsel zwischen Rechtsformen der Kapitalgesellschaften ist steuerlich ohne Bedeutung (Identitätswahrender Formwechsel).

3.2 Wortlaut des § 15a EStG

Der Wortlaut von § 15a EStG spricht gegen eine Anwendung von § 15a EStG im Besprechungsfall: Nach der Umwandlung besteht keine Beteiligung mehr an der KG (so auch von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, § 15a Tz. E 66). Es fehlt somit an der Anteilsidentität und auch die für die Anwendung des § 15a EStG erforderliche selbe Einkunftsquelle ändert sich (Kapitaleinkünfte statt gewerblicher Einkünfte). Allerdings wendet man § 15a EStG auch gegen seinen Wortlaut nach dem (Identitätswahrenden) Formwechsel in eine OHG an (H 15a [Wechsel der Rechtsstellung eines Gesellschafters] EStH), sodass der Wortlaut allein nicht gegen eine Anwendung des § 15a EStG spricht.

3.3 Umwandlungssteuerrecht

Mit einem Statuswechsel vom Kommanditisten zum Komplementär einer KG oder zum Vollhafter einer OHG dürfte der Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft allerdings nicht vergleichbar sein. Insoweit wird nicht nur die Rechtsform, sondern auch das Besteuerungssystem „gewechselt“: Von einer Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter auf eine Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft. Erst nach Ausschüttung erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des jeweiligen Gesellschafters. Dies wird mittelbar auch durch § 12 Abs. 3 UmwStG bestätigt. § 12 Abs. 3 UmwStG in der im Streitjahr geltenden und auch in der aktuellen Fassung bestimmt, dass die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt und dass § 4 Abs. 2 und 3 entsprechend gilt. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG bestimmt ausdrücklich, dass (u. a.) verrechenbare Verluste nicht übergehen.

FAZIT | Wird eine KG zum steuerrechtlichen Buchwert in eine GmbH formgewechselt (steuerliche Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG), mindern die am steuerlichen Übertragungstichtag nach § 15a EStG festgestellten verrechenbaren Verluste des Kommanditisten nach § 15a EStG seinen Gewinn aus der späteren Veräußerung der einbringungsgeborenen GmbH-Anteile nicht. Eine Verlustverrechnung könnte allerdings mit einem Umwandlungs- bzw. Einbringungsgewinn saldiert werden. Dies war vorliegend aufgrund der Einbringung zu Buchwerten und mangels Gewinnversteuerung nicht möglich. In vergleichbaren Sachverhalten sollte daher der Teilwert- oder ein Zwischenwertansatz gewählt werden, um die Verluste „nutzen“ zu können.

§ 15a wird an
anderer Stelle
entgegen dem
Wortlaut angewandt

Mangelnde
Vergleichbarkeit