

Niedersächsisches FG: Rückwirkender Teilwertansatz aufgrund formwechselnder Umwandlung

Der Formwechsel einer Personenobergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach einer Buchwertübertragung eines Betriebsgrundstücks i.S. des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG von einer Tochterpersonengesellschaft auf eine Einzelpersonengesellschaft führt gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG zu einem auf den Zeitpunkt der Übertragung rückwirkenden Teilwertansatz.

Sachverhalt

Personenobergesellschaft einer mehrstöckigen Personengesellschaft war die A KG. Diese war alleinige Kommanditistin der B KG, welche ihrerseits alleinige Kommanditistin der Z KG war. Im Streitjahr 2010 brachte die B KG ein Betriebsgrundstück in ihre 100%ige Tochtergesellschaft Z KG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG ein. Im Jahr 2012 wurde die A KG formwechselnd in die A GmbH umgewandelt. Anschließend wurde auch die B KG formwechselnd in die B GmbH umgewandelt. Das Finanzamt nahm einen Verstoß gegen die siebenjährige Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG an und setzte rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung des Betriebsgrundstückes den Teilwert im Gesamthandsvermögen der B KG an.

Entscheidung

Auch das FG sieht die Voraussetzungen für einen rückwirkenden Teilwertansatz als gegeben an.

Gesetzliche Grundlagen

Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert des Wirtschaftsguts anzusetzen.

Von dem rückwirkenden Teilwertansatz sind folglich nach dem Wortlaut und der Gesetzessystematik solche Fälle erfasst, in denen sich der Anteil einer Körperschaft nicht bereits im Zuge der Übertragung unmittelbar oder mittelbar begründet oder erhöht (hier liegt ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 5 S. 5 EStG vor), sondern in denen dies erst aufgrund eines der Übertragung des Wirtschaftsguts nachgelagerten Vorgangs beliebiger Art erfolgt, so das FG.

Rückwirkender Teilwertansatz aufgrund einer formwechselnden Umwandlung der Personenobergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Nach Verwaltungsauffassung und herrschender Auffassung im Schrifttum lösen auch Umwandlungen von Personengesellschaften, auf die unter Buchwertfortführung Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, in Kapitalgesellschaften innerhalb der Siebenjahresfrist den rückwirkenden Teilwertansatz aus (vgl. FG Sachsen, Urteil vom 04.11.2010, 6 K 963/10; BMF-Schreiben vom 08.12.2011). Dasselbe gilt auch in den Fällen, in denen nicht der Übertragungsempfänger, sondern bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft die Übertragende bzw. bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft eine Personenobergesellschaft im Wege eines Formwechsels umgewandelt wird und sich hierdurch mittelbar der Anteil einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund als durch die Übertragung des Wirtschaftsguts begründet (BMF-Schreiben vom 08.12.2011).

Ein zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ist dagegen nach Ansicht des FG weder nach dem Wortlaut der Norm noch nach der Gesetzesbegründung zwingende Voraussetzung für den rückwirkenden Teilwertansatz.

Nach diesen Grundsätzen habe sich aufgrund der formwechselnden Umwandlung der A KG im Jahr 2012 als Personenobergesellschaft der mehrstöckigen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft durch ihre hundertprozentige Beteiligung an der B KG (Tochtergesellschaft) mittelbar der Anteil einer Körperschaft an dem auf die Z KG (Enkelgesellschaft) übertragenen Betriebsgrundstück begründet. Dies führe insoweit aufgrund der durchgehend hundertprozentigen vermögensmäßigen Beteiligung der Obergesellschaften an der jeweiligen Untergesellschaft entsprechend zu einem vollen rückwirkenden Teilwertansatz für die Übertragung des Betriebsgrundstücks im Streitjahr 2010 nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG. Dabei sei die zeitlich nachfolgende (grundsätzlich ebenfalls schädliche) formwechselnde Umwandlung der B KG in eine Kapitalgesellschaft für den rückwirkenden Teilwertansatz nicht mehr maßgeblich.

Keine teleologische Reduktion oder weitere Einschränkung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG

Nach Auffassung des FG ist § 6 Abs. 5 S. 6 EStG in Fällen der formwechselnden Umwandlung einer Personenobergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auch nicht teleologisch zu reduzieren oder aufgrund der Buchwertverknüpfung des Formwechsels nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG oder wegen der hierfür geltenden Sperrfristregelung in § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG einzuschränken.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG

Streitjahr 2010

Anmerkungen

In der Beratungspraxis kommt dem Urteil des Niedersächsischen FG im Rahmen der Umstrukturierung von Unternehmensgruppen vermutlich eine weitreichende Bedeutung zu, da hier auf ein beachtliches Steuerrisiko aufmerksam gemacht wird. Bisher ist höchstrichterlich nicht entschieden und im Schrifttum strittig, ob § 6 Abs. 5 S. 6 EStG auch im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft bei der formwechselnden Umwandlung einer an dem übertragenen Wirtschaftsgut mittelbar beteiligten Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anwendbar ist. Die Entscheidung des BFH bleibt somit mit Spannung abzuwarten. Bis dahin sollten betroffene Steuerbescheide mit Einspruch oder ggf. Klage offengehalten werden.

Fundstelle

Niedersächsisches Finanzgericht, Gerichtsbescheid vom 26.10.2018, [3 K 173/16](#), BFH-anhängig: IV R 36/18

Weitere Fundstellen

Finanzgericht Sachsen, Urteil vom 04.11.2010, 6 K 963/10

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV V 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.