

Urteil vom 12. January 2011, I R 112/09

Kein Übergang des Verlustabzugs bei der Umwandlung eines BgA in eine Anstalt öffentlichen Rechts

BFH I. Senat

EStG § 10d Abs 2, GewStG § 2 Abs 5, GewStG § 5 Abs 1 S 2, GewStG § 10a S 5, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 8 Abs 1, UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 1 Abs 2, UmwG § 2, UmwG § 3, UmwG § 123, UmwG § 124, UmwG § 175, UmwG § 301 Abs 1, UmwStG § 1, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 22 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, KStG § 4 Abs 6, KStG § 8 Abs 7f, JStG, EStG § 10d Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 11. November 2009, Az: 6 K 31/09

Leitsätze

1. NV: Der Verlustabzug setzt voraus, dass der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat, mit dem Steuerpflichtigen identisch ist, dessen Einkommen durch den Verlustabzug gemindert werden soll. Hieran mangelt es, wenn ein BgA im Wege der "Gesamtrechtsnachfolge" nach landesrechtlichen Vorschriften auf eine rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts übergeht.
2. NV: Ein nicht ausgenutzter Verlustabzug geht nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn dies eine Norm ausdrücklich bestimmt. Das UmwStG ordnet bei der Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs.1 Satz 1 NGO den Übergang der Verluste nicht an.
3. NV: Der Übergang eines BgA in eine Anstalt öffentlichen Rechts stellt gewerbesteuerrechtlich einen Betriebsübergang im Ganzen dar.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Verluste eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) nach dessen Übergang auf eine Anstalt des öffentlichen Rechts steuerlich weiterhin berücksichtigt werden können.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie wurde gemäß Ratsbeschluss der Stadt (S) vom 8. Dezember 2004 zum 1. Januar 2005 durch Umwandlung des bestehenden Regiebetriebs "Abfallwirtschaft" der S gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 der Niedersächsischen Gemeindeordnung --NGO-- (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt 1955, 55) "im Wege der Gesamtrechtsnachfolge" errichtet. Gegenstand des Unternehmens ist die Wahrnehmung der Aufgaben der S als öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger nach dem Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte für den BgA auf den 31. Dezember 2004 einen verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 1.120.402 € sowie einen vortragsfähigen Gewerbeverlust in Höhe von 1.066.361 € fest.
- 4 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr 2005 einen Steuerbilanzverlust von 30.306 € sowie einen Gewerbeverlust in Höhe von 24.015 €. Ferner gab sie den verbleibenden Verlustvortrag und den vortragsfähigen Gewerbeverlust in der Höhe an, in der die Verluste für den BgA auf den 31. Dezember 2004 festgestellt worden waren. Das FA vertrat die Auffassung, die für den BgA festgestellten Verluste seien nicht zu berücksichtigen, und erließ entsprechende Änderungsbescheide. Die hiergegen erhobene Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 577 veröffentlichtem Urteil vom 12. November 2009 6 K 31/09 ab.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Feststellungsbescheide dahin zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2005 auf 1.150.708 € festgestellt, die sich daraus ergebenden Folgewirkungen beim Bestand

des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2005 berücksichtigt werden sowie der vortragsfähige Gewerbeverlustrücktrag auf den 31. Dezember 2005 auf 1.090.376 € festgestellt wird.

- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2005 und der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2005 die zum 31. Dezember 2004 festgestellten Verluste des Regiebetriebs "Abfallwirtschaft" der S nicht zu berücksichtigen sind.
- 8 1. Gemäß § 10d Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) können nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach § 10d Abs. 1 EStG 2002 abgezogen worden sind, in bestimmtem Umfang in den folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. Der Verlustabzug setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat, mit dem Steuerpflichtigen identisch ist, dessen Einkommen durch den Verlustabzug gemindert werden soll (Senatsurteil vom 4. Dezember 1991 I R 74/89, BFHE 166, 342, BStBl II 1992, 432, m.w.N.). Denn es entspricht allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuerrechts, Aufwendungen und Verluste eines Dritten nicht abziehen zu können (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608).
- 9 a) Steuerpflichtiger ist bei BgA i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht der BgA, sondern die ihn tragende juristische Person des öffentlichen Rechts (grundlegend Senatsurteil vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391). Die in den Jahren bis 2004 erwirtschafteten Verluste des BgA "Abfallwirtschaft" hat demnach die Stadt S erlitten. Dem steht nicht entgegen, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts Steuersubjekt wegen jedes einzelnen ihrer BgA ist und daher für jeden einzelnen BgA ein von seiner Trägerkörperschaft gesondert zu versteuerndes Einkommen ermittelt werden muss. Daraus folgt nur, dass ein Verlust, den die Trägerkörperschaft durch einen ihrer BgA erlitten hat, das zu versteuernde Einkommen wegen eines anderen BgA nicht mindert. Dies ändert aber nichts daran, dass es sich bei dem vom BgA erzielten Ergebnis um das Einkommen der Trägerkörperschaft und nicht um das des BgA handelt und dass die von dem rechtlich unselbständigen BgA erwirtschafteten Verluste von der Trägerkörperschaft und nicht vom BgA getragen werden. Die Klägerin hält die in ständiger Senatsrechtsprechung vertretene Auffassung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17. Mai 2000 I R 50/98, BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558), den BgA einerseits wie eine rechtlich selbständige Kapitalgesellschaft zu behandeln, andererseits die Trägerkörperschaft als das Steuersubjekt zu betrachten, für widersprüchlich; eine Änderung der Rechtsprechung ist aber schon deshalb nicht angezeigt, weil diese Sicht seit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) gesetzlich in § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7 f. KStG festgeschrieben ist.
- 10 b) Nach den Feststellungen des FG ist die Klägerin als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Umwandlung des BgA "Abfallwirtschaft" der Stadt S errichtet worden. Die von diesem BgA erzielten Gewinne oder Verluste rechnen seither zum zu versteuernden Einkommen der Klägerin. Da die Klägerin und die Stadt S jeweils eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, ist der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat, nicht mit dem Steuerpflichtigen identisch, dessen Einkommen durch Verlustvortrag gemindert werden soll, so dass ein Verlustvortrag gemäß § 10d EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG nicht möglich ist.
- 11 c) Die Berechtigung zum Verlustabzug ist nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Klägerin übergegangen, wobei aus steuerrechtlicher Sicht nur eine Teilrechtsnachfolge vorliegt. Wie der BFH in seinem Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, entschieden hat, gehört ein Verlustvortrag zu den höchstpersönlichen Verhältnissen des Rechtsvorgängers, die --vorbehaltlich gesetzlicher Sonderregeln-- nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Die Entscheidung ist zwar zu der Frage ergangen, ob der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG 2002 bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen kann. Die dort enthaltenen Ausführungen gelten jedoch gleichermaßen für andere Fälle der Rechtsnachfolge. Denn auch bei diesen ist der Rechtsnachfolger von Erwerbsaufwendungen des Rechtsvorgängers wirtschaftlich nicht betroffen, so dass es im wirtschaftlichen Ergebnis auf eine unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand hinausläuft, wenn der Rechtsnachfolger die aus Aufwandsüberschüssen des Rechtsvorgängers resultierenden Verlustvorträge bei der Ermittlung seiner eigenen Einkünfte abziehen könnte. Nur dann, wenn eine Norm ausdrücklich den Übergang des

Verlustvortrags auf den Rechtsnachfolger anordnet, geht der Verlust über. Eine solche ausdrückliche Regelung besteht indessen im Streitfall nicht.

- 12** 2. Das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2002) ordnet den Übergang der Verluste nicht an.
- 13** a) Der sachliche Geltungsbereich des Zweiten bis Siebten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2002 umfasst gemäß § 1 UmwStG 2002 alle Umwandlungsarten nach § 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG 1995) mit Ausnahme der Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG 1995), die im Achten und Neunten Teil des Umwandlungssteuergesetzes 2002 geregelt ist. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, fällt die Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO nicht unter § 1 UmwG 1995.
- 14** Da weder BgA noch Anstalten des öffentlichen Rechts verschmelzungsfähige Rechtsträger sind (§ 3 UmwG 1995), kann der Vorgang nicht als Verschmelzung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995 beurteilt werden. Es mangelt ferner an der in § 2 UmwG 1995 vorgesehenen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, da die Anstalt öffentlichen Rechts nicht mitgliedschaftlich organisiert ist. Ebenso wenig kann die Übertragung nach § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO als Spaltung i.S. von § 123 UmwG 1995 beurteilt werden; denn auch diese setzt sowohl in Form der Aufspaltung als auch der Abspaltung die Gewährung von Mitgliedschaftsrechten voraus. Darüber hinaus kann eine Anstalt des öffentlichen Rechts nicht an einer Spaltung beteiligt sein (§ 124 UmwG 1995). Ebenso wenig handelt es sich um einen Formwechsel, da § 301 Abs. 1 UmwG 1995 nur den Formwechsel von der Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft erfasst, wohingegen der Wechsel in eine Anstalt öffentlichen Rechts nicht geregelt wird. Auch eine Vermögensübertragung von einer Gebietskörperschaft auf eine Anstalt des öffentlichen Rechts ist nicht möglich (§ 175 UmwG 1995).
- 15** b) Ebenso wenig regelt der Achte bis Zehnte Teil des Umwandlungssteuergesetzes 2002 die Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO. Denn es existieren keine Mitgliedschaftsrechte an der Klägerin, die im Zuge der Übertragung des Betriebsvermögens des BgA auf die Stadt S übergegangen sein könnten. Darüber hinaus sehen diese Vorschriften die Möglichkeit eines Übergangs des verbleibenden Verlustvortrags auf den übernehmenden Rechtsträger nicht vor. § 22 Abs. 1 UmwStG 2002 ordnet für diesen Fall nur eine entsprechende Anwendung des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002, nicht dagegen eine entsprechende Anwendung des den Übergang des verbleibenden Verlustvortrags regelnden § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 an.
- 16** c) Nach § 1 Abs. 2 UmwG 1995 ist eine Umwandlung i.S. des Abs. 1 auch möglich, wenn ein Landesgesetz dies ausdrücklich vorsieht. Nach der Würdigung des FG, an die der Senat --weil gemäß § 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht revisibel-- gebunden ist (vgl. Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 33/97, BFHE 184, 167, BStBl II 1998, 126, m.w.N.), ist dies jedoch bei § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO nicht der Fall. Es handelt sich hierbei vielmehr um einen Vorgang, der sich ausschließlich nach kommunalrechtlichen Vorschriften und nicht nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes vollzieht, so dass auch der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes 2002 nicht eröffnet ist. Soweit Kronawitter (Kommunale Steuerzeitschrift 2010, 81) die Auffassung vertritt, bei § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO handle es sich um einen landesrechtlich zugelassenen Formwechsel, stehen dem die revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Ausführungen des FG entgegen, § 113a Abs. 1 Satz 6 NGO bestimme, dass für Umwandlungen nach den Sätzen 4 und 5 des § 113a Abs. 1 NGO die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes über Formwechsel entsprechend gälten. Hieraus sei im Umkehrschluss zu folgern, dass bei einer hier vorliegenden Umwandlung i.S. des § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO nach der Vorstellung des Landesgesetzgebers die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes u.a. über den Formwechsel nicht entsprechend anwendbar sein sollen.
- 17** 3. Eine analoge Anwendung von Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes 2002 auf den Streitfall kommt nicht in Betracht. Denn es fehlt an einem dafür erforderlichen vergleichbaren Sachverhalt und einer planwidrigen Regelungslücke (BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 III R 19/03, BFHE 207, 171, BStBl II 2005, 82).
- 18** a) § 1 UmwStG 2002 stellt ausdrücklich nur auf Umwandlungen i.S. des § 1 UmwG 1995 ab, woraus geschlossen werden kann, dass andere Fälle der Umwandlung von den Regelungen des Zweiten bis Siebten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2002 nicht erfasst sein sollen (gl.A. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 1 UmwStG Rz 6).
- 19** b) Ob die Vorschriften des Achten und Neunten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2002 entsprechend auf vergleichbare Sachverhalte angewendet werden können, kann im Streitfall offenbleiben. Wie das FG zu Recht

ausgeführt hat, ist der hier zu beurteilende Vorgang am ehesten mit einer Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG 1995), wenn auch ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften, zu vergleichen. Denn die Stadt S hat einen Teil ihres Vermögens --den Regiebetrieb "Abfallwirtschaft"-- auf einen neu entstehenden Rechtsträger --die Klägerin-- übertragen. Eine entsprechende Anwendung der diesen Vorgang regelnden §§ 20 ff. UmwStG 2002 (so Rödl & Partner, Die AöR, das Kommunalunternehmen, 1. Aufl., 2004, S. 170, 173) führte jedoch nicht zum Übergang der Verlustabzugsberechtigung auf die Klägerin (s. oben II.2.b). Auch die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 27. November 2009 (Der Betrieb 2010, 477, Deutsches Steuerrecht 2010, 226), auf die die Klägerin verweist, geht nicht vom Übergang des Verlusts auf die Klägerin aus.

- 20** 4. Da auch sonst keine gesetzlichen Regelungen vorhanden sind, die den Übergang der Verluste auf die Klägerin bestimmen, kann sie diese nicht geltend machen. Soweit die Klägerin rügt, die öffentliche Hand werde gegenüber der Privatwirtschaft in gleichheitswidriger (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) Weise benachteiligt, da das vorliegende Ergebnis auch durch anderweitige Gestaltungen nicht hätte vermieden werden können, mag dies zutreffen. Dies ist jedoch angesichts dessen, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts sich auch in privatrechtlicher Form wirtschaftlich betätigen können, hinzunehmen.
- 21** 5. Der gesondert festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2005 ist nicht um die zum 31. Dezember 2004 festgestellten Verluste zu erhöhen.
- 22** a) Gemäß § 10a Satz 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) kann im Falle des Betriebsübergangs im Ganzen (§ 2 Abs. 5 GewStG 2002) der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. Als Unternehmer gilt dabei derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG 2002). Unternehmer in diesem Sinne ist bei BgA nicht der Gewerbebetrieb als solcher, sondern der dahinter stehende rechtliche Träger desselben (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 5 Rz 55; Blümich/Gosch, EStG/KStG/GewStG, § 5 GewStG Rz 60; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 5 Rz 12). Ein Betriebsübergang im Ganzen setzt die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus.
- 23** b) Nach diesen Maßgaben kann die Klägerin die vor dem Jahr 2005 entstandenen Verluste nicht in Anspruch nehmen. Die Umwandlung des BgA stellt einen Betriebsübergang im Ganzen dar. Denn die Stadt S einerseits und die Klägerin andererseits sind zwei verschiedene Rechtsträger, da beide als juristische Personen des öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit haben. Mangels Unternehmeridentität kann der bis zum 31. Dezember 2004 festgestellte Gewerbeverlust nicht von der Klägerin genutzt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de