

Urteil vom 17. November 2020, I R 2/18

Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer "Gewinnsgesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft"

ECLI:DE:BFH:2020:U.171120.IR2.18.0

BFH I. Senat

AO § 42, UmwStG 2006 § 2 Abs 1, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 2, UmwStG 2006 § 12 Abs 3 Halbs 2, KStG § 8c, KStG VZ 2008, AO § 42 Abs 1 S 1, AO § 42 Abs 1 S 2, AO § 42 Abs 1 S 3, AO § 42 Abs 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 28. November 2017, Az: 4 K 127/15

Leitsätze

1. Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen, die tatbestandlich nicht einschlägig sind, schließen die Anwendung des § 42 AO nicht aus.
2. Bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO sind diejenigen Wertungen des Gesetzgebers, die den von ihm geschaffenen einzelsteuergesetzlichen Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen zugrunde liegen, zu berücksichtigen.
3. Wird eine "Gewinnsgesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft" verschmolzen und verrechnet diese die positiven Einkünfte der "Gewinnsgesellschaft" des Rückwirkungszeitraums mit ihren eigenen Verlusten, dann stellt dies nach der Rechtslage des Jahres 2008 keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar. Dies gilt auch dann, wenn die "Gewinnsgesellschaft" die Gewinne des Rückwirkungszeitraums bereits an ihre frühere Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 29.11.2017 - 4 K 127/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Verschmelzung einer Gewinnsgesellschaft auf eine Verlustgesellschaft einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 der Abgabenordnung in der im Streitjahr (2008) geltenden Fassung (AO) darstellt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die A GmbH, die noch bis ins Jahr 2017 als A AG firmierte, die wiederum durch formwechselnde Umwandlung der A GmbH im Jahr 2010 entstand. Im streiterheblichen Zeitraum gehörte die Klägerin zum B Konzern. Obergesellschaft der Klägerin war die B Corporation (B Corp.), die zum ...06.2009 in Insolvenz fiel.
- 3 Die Klägerin befand sich Ende 2008 in Liquiditätsschwierigkeiten. Es drohte die Insolvenz. Übliche Quellen wie Finanzspritzen der Gesellschafter oder Kredite durch Banken kamen zur Liquiditätsverstärkung nicht in Betracht. Die C bot der Klägerin zum Zwecke der Finanzierung an, eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der C, die D GmbH, zu erwerben.
- 4 Die D GmbH erzielte in den Jahren 2008 und 2009 Gewinne aus Finanzgeschäften. Im Einzelnen:

- 5 Auf die D GmbH war bereits im Jahr 2007 die E GmbH (E) verschmolzen worden, deren wirtschaftliche Betätigung in der Ausleihung von ... € an eine ausländische Tochtergesellschaft der C bestand.
- 6 Die Mittel dazu stammten aus einem partiarischen Darlehen, das zwischen der E und der C vereinbart wurde. Darüber hinaus gehörten zum Vermögen der E --mit der C abgeschlossene-- Swaps, die als Sicherungsgeschäfte für das Darlehen fungierten und mit diesem bis zum 31.12.2005 eine Bewertungseinheit bildeten. Das Grundgeschäft, das mit den Swaps abgesichert war, endete im Juli 2007. Dennoch wurden die Sicherungsgeschäfte in unveränderter Form fortgeführt. Sie wurden in den handelsrechtlichen Abschlüssen als Drohverlustrückstellungen ausgewiesen. Durch die teilweise Auflösung der Drohverlustrückstellungen und durch laufende Zinsüberschüsse entstand für das Jahr 2008 ein handelsrechtlicher Gewinn von ... €. Mit Gesellschafterbeschluss vom 29.01.2009 wurde dieser an die C ausgeschüttet. Im Januar 2009 wurde wegen der günstigen Entwicklung der Swaps aus sämtlichen Sicherungs- und Finanzgeschäften ein handelsrechtlicher Gewinn von ... € realisiert, der am 17.02.2009 in Form einer Vorabausschüttung an die C ausgekehrt wurde.
- 7 Die D GmbH hielt Anfang 2009 keine Geschäftsanteile, Beteiligungen oder stille Beteiligungen an einer anderen juristischen Person, Personengesellschaft oder einem Joint Venture. Unternehmensverträge i.S. der §§ 291 ff. des Aktiengesetzes bestanden nicht. Die D GmbH beschäftigte auch keine Arbeitnehmer.
- 8 Das Vermögen der D GmbH bestand nach der Vorabausschüttung vom 17.02.2009 laut Bilanz vom 23.02.2009 im Wesentlichen aus liquiden Mitteln in Höhe von ... € in Form von Bankguthaben sowie Steuererstattungsansprüchen (davon entfielen wiederum ... € auf Forderungen gegen Kreditinstitute und ... € auf sonstige werthaltige Forderungen). Die Steuerrückstellungen beliefen sich auf etwa ... €. Das Eigenkapital belief sich auf etwa ... €.
- 9 Die C veräußerte mit notariellem Vertrag vom 23.02.2009 ihre gesamten Anteile an der D GmbH an die Klägerin. Der Kaufpreis betrug ... €. Der von der C erzielte Veräußerungsgewinn blieb nach § 8b des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) steuerfrei.
- 10 Mit Verschmelzungsvertrag vom 24.02.2009 wurde die D GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgte rückwirkend auf den 01.07.2008 unter Zugrundelegung der auf den 30.06.2008 erstellten Schlussbilanz der D GmbH. Die übertragenen Wirtschaftsgüter der D GmbH wurden darin zu Buchwerten angesetzt und von der Klägerin entsprechend mit dem Buchwert übernommen. Wegen der Ausschüttung für 2008 und der Vorabausschüttung für 2009 wurde ein passiver Korrekturposten in der Bilanz berücksichtigt, so dass sich auch infolge des passiven Korrekturpostens aus der Verschmelzung ein Verschmelzungsverlust in Höhe von etwa ... € ergab, der bei der Klägerin steuerlich nicht in Ansatz gebracht wurde.
- 11 Die Verschmelzung führte dazu, dass der Klägerin das Einkommen und das Vermögen der D GmbH zum steuerlichen Übertragungstichtag (01.07.2008) zugerechnet wurde. Das auf den Rückwirkungszeitraum entfallende --positive-- Einkommen der D GmbH wurde mit den Verlustvorträgen der Klägerin verrechnet. Das hatte die Auflösung der bei der D GmbH gebildeten Steuerrückstellungen in Höhe von ... € zur Folge. Nach Abzug des Kaufpreises von ... € (für eine Gesellschaft mit einem Eigenkapital von ... €) gingen der Klägerin wegen des insoweit nicht mehr durch die Rückstellungen überlagerten Aktivvermögens liquide Mittel in Höhe von ... € zu.
- 12 Im Zuge einer Außenprüfung bei der Klägerin als der Rechtsnachfolgerin der D GmbH änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die --ursprünglich erklärungsgemäß ergangenen-- Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr. Dem lag die Rechtsauffassung zugrunde, dass das von der D GmbH im zweiten Halbjahr 2008 sowie im Zeitraum vom 01.01.2009 bis zum 23.02.2009 erzielte Einkommen (Rückwirkungszeitraum) von ihr als Steuersubjekt zu versteuern sei, weil der Anteilsübertragung und der sich anschließenden Verschmelzung nach § 42 AO die steuerliche Anerkennung zu versagen sei.
- 13 Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich (Urteil des Hessischen Finanzgerichts --FG-- vom 29.11.2017 - 4 K 127/15, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 486).
- 14 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 42 AO.
- 15 Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Klägerin beantragt,
 - a) die Revision als unbegründet zurückzuweisen,
 - b) den Tenor des angefochtenen Urteils dahingehend zu berichtigen, dass das Datum der abzuändernden Bescheide der 22.12.2014 ist und die festzusetzende Körperschaftsteuer ... € beträgt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Das FG-Urteil stellt sich im Ergebnis als richtig dar, die Revision des FA ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar die Regelungen in § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) und in § 8c Satz 2 KStG zu Unrecht als einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO qualifiziert und diesen eine "Abschirmwirkung" gegenüber der Anwendung des § 42 AO zuerkannt. Das führt allerdings nicht zum Erfolg der Revision, weil der Erwerb der Anteile an der D GmbH und deren anschließende rückwirkende Verschmelzung auf die Klägerin keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 2 AO darstellt.
- 18** 1. a) Nach § 42 Abs. 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden (Satz 1). Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift (Satz 2). Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs i.S. des Abs. 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (Satz 3).
- 19** § 42 Abs. 2 AO bestimmt, dass ein Missbrauch vorliegt, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (Satz 1). Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (Satz 2).
- 20** b) Im Unterschied zu früheren Fassungen enthält § 42 AO in Abs. 1 Satz 2 und 3 nunmehr eine ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen gegenüber der Missbrauchsklausel der AO. Der Wortlaut lässt keinen Zweifel daran, dass solche einzelsteuergesetzlichen Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann verdrängen, wenn sie tatbestandlich einschlägig sind. Sind sie tatbestandlich nicht einschlägig ("anderenfalls"), dann wird § 42 AO nicht verdrängt. Für eine gesetzestechnisch begründete "automatische" Abschirmwirkung der einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschrift ist danach kein Raum. Auch der allgemein anerkannte Auslegungsgrundsatz "lex specialis derogat legi generali" ist für sich genommen nicht geeignet, eine solche Abschirmwirkung zu entfalten. Denn die Auslegungsregel dient der Vermeidung von Normenkollisionen, kommt also dann zur Anwendung, wenn ein Sachverhalt von zwei Vorschriften tatbestandlich erfasst wird und der Rechtsanwender mit unterschiedlichen Rechtsfolgeanordnungen konfrontiert ist (vgl. z.B. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., S. 266 f.). Greift eine Norm nicht ein, fehlt es an einem Konkurrenzverhältnis, das aufzulösen wäre. Ob der Gesetzgeber mit der im Einzelfall tatbestandlich nicht verwirklichten Norm eine abschließende Regelung für einen bestimmten Sachbereich hat treffen wollen, ist somit keine Frage der Verdrängungswirkung einer Spezialnorm, sondern der systematischen und teleologischen Auslegung (Larenz, a.a.O., S. 267 f.). Im Übrigen steht es dem Gesetzgeber frei, das Verhältnis konkurrierender Normen ausdrücklich selbst zu regeln. Dies ist mit § 42 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO geschehen.
- 21** c) Obgleich § 42 Abs. 1 Satz 3 AO den Rückgriff auf § 42 AO gesetzestechnisch, wie soeben dargelegt, ausdrücklich zulässt, müssen allerdings bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO diejenigen Wertungen des Gesetzgebers, die den von ihm geschaffenen einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschriften zugrunde liegen, zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen im Rahmen der Auslegung (vgl. Larenz, a.a.O., S. 223 ff.) berücksichtigt werden (gleicher Auffassung z.B. Spindler, Steuerberater-Jahrbuch 2008/2009, 52; Hey, Deutsches Steuerrecht, Beihefter zu Heft 3/2014, 9; Drüen in Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zur Neufassung des § 42 AO Rz 13a; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz 292). Augenfällig wird dieses Berücksichtigungsbedürfnis bei solchen einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschriften, die strikte und damit Rechtssicherheit gewährleistende Abgrenzungsmerkmale enthalten. So dienten oder dienen nach der Senatsrechtsprechung etwa die Siebenjahresfristen in § 8b Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) oder in § 22 UmwStG 2006 der typisierenden Festlegung, dass bei Veräußerungen nach Ablauf der Frist keine Umgestaltung, sondern eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung vorliegt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 15.04.2015 - I R 54/13, BFHE 254, 519, BStBl II 2015, 136; BTDrucks 16/2710, S. 46). Diese

Wertung darf nicht dadurch unterlaufen werden, dass bei einer Veräußerung nach Fristablauf auf der Grundlage des § 42 AO doch von einer Umgehungsgestaltung ausgegangen wird (vgl. z.B. Drüen, ebenda).

- 22** 2. Gemessen an diesen Maßstäben ist die Berücksichtigung des im Rückwirkungszeitraum von der D GmbH erzielten Einkommens bei der Körperschaftsbesteuerung der Klägerin, die auf § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 beruht, nicht rechtsmissbräuchlich.
- 23** a) Die Beurteilung, ob der streitgegenständliche Erwerb der Anteile an der D GmbH und die sich anschließende Verschmelzung der D GmbH auf die Klägerin rechtsmissbräuchlich ist, richtet sich nach § 42 AO.
- 24** aa) Die im Streitfall zeitlich anwendbaren Regelungen des § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 und des § 8c Satz 2 KStG sind tatbestandlich nicht einschlägig, weil sie den Ausschluss des Übergangs von Verlustvorträgen mittels Verschmelzung durch Aufnahme einer Verlustgesellschaft anordnen bzw. den Erwerb von Anteilen an einer solchen regeln. Vorliegend ist Gegenstand von Anteilserwerb und Verschmelzung jedoch die D GmbH als eine Gewinngesellschaft.
- 25** bb) Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass es sich bei den genannten Bestimmungen des UmwStG 2006 und des KStG um einzelsteuergesetzliche Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehungen i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO handelt. Denn § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 stellen im Unterschied zur Vorgängerregelung (dazu Senatsurteil vom 18.12.2013 - I R 25/12, BFH/NV 2014, 904) insbesondere keine Vorschriften zur Verhinderung missbrauchsverdächtiger Mantelkaufgestaltungen dar. Auch im Übrigen lassen diese Bestimmungen nicht erkennen, dass und welche vom Gesetzgeber als unangemessen bewertete Gestaltungen unterbunden werden sollen. Vielmehr treffen die Regelungen eine generelle Aussage zur Behandlung von Verlustvorträgen der übertragenden Körperschaft und erweisen sich formal lediglich als Teilstück in der Konzeption des Gesetzgebers zur Ausgestaltung der steuerlichen Rechtsnachfolge bei Verschmelzungen (vgl. Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 12 Rz 341; Dötsch/Stimpel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 75 f.). Die Bewertung des § 8c KStG fällt ähnlich aus (Drüen, a.a.O., § 42 AO Rz 79; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG Rz 1 und 3; Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz 22; Neumann in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8c Rz 16; Eisgruber/Schaden, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 73; wohl auch Gosch/Roser, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 2). Zwar lassen sich mit dieser Regelung auch Mantelkaufgestaltungen unterbinden, allerdings ist die Norm tatbestandlich darauf nicht zugeschnitten. Vielmehr führte nach § 8c KStG in seiner ursprünglichen Fassung, die noch keine Konzern-, Stille Reserven- und Sanierungsklausel beinhaltete, jede größere Änderung im Gesellschafterbestand ausnahmslos zum quotalen oder vollständigen Untergang des Verlusts, so dass § 8c KStG im Streitjahr als generelle Einschränkung der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Körperschaftsteuerrecht begriffen werden muss (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 76).
- 26** cc) Die fehlerhafte Qualifizierung der genannten Regelungen durch das FG wirkt sich auf das Ergebnis der Entscheidung nicht aus. Denn § 42 AO kommt in dem einen --gänzliches Fehlen einer Umgehungsverhinderungsvorschrift in einem Einzelsteuergesetz-- wie dem anderen Fall --einzelsteuergesetzliche Regelung existiert, ist tatbestandlich nicht erfüllt, entfaltet aber wegen § 42 Abs. 1 Satz 3 AO keine Sperre-- ohnehin zur Anwendung. Gesetzgeberische Wertungen, die § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 sowie § 8c KStG zugrunde liegen, sind unabhängig von der Einordnung dieser Vorschriften als einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften bei der Bestimmung des Angemessenen i.S. des § 42 Abs. 2 AO zu berücksichtigen, weil der Rechtsanwender diesen Wertungen im Rahmen der systematischen und teleologischen Auslegung Beachtung zu schenken hat.
- 27** b) Im Streitfall liegt kein Rechtsmissbrauch vor. Denn die vorliegend zu beurteilende Gestaltung ist i.S. des § 42 Abs. 2 AO nicht unangemessen.
- 28** aa) Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige nicht die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll. Eine Gestaltung, die überhaupt keinen erkennbaren wirtschaftlichen Zweck hat, kann der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.01.2017 - IV R 10/14, BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466; vom 08.03.2017 - IX R 5/16, BFHE 257, 211, BStBl II 2017, 930; vom 12.06.2018 - VIII R 32/16, BFHE 262, 74, BStBl II 2019, 221).

- 29** bb) Gestaltungen, die darauf abzielen, dem Steuerpflichtigen die Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts zu ermöglichen, sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung in zahlreichen Entscheidungen nicht als rechtsmissbräuchlich bewertet worden (z.B. Senatsurteile vom 19.08.1999 - I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43, zur inkongruenten Gewinnausschüttung mit nachfolgender inkongruenter Wiedereinlage; vom 17.10.2001 - I R 97/00, BFHE 197, 63, zur Verlagerung von Zinserträgen; BFH-Urteile vom 29.05.2008 - IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, zur Veräußerung von GmbH-Anteilen an eine beteiligungsidentische GmbH; vom 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1, BStBl II 2011, 427, zur ringweisen Anteilsveräußerung; vom 04.12.2014 - IV R 28/11, BFH/NV 2015, 495, zur inkongruenten Gewinnausschüttung; abgrenzend dazu BFH-Urteil vom 18.03.2004 - III R 25/02, BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787, Rz 110, zur Zwischenschaltung einer mit Verlustvorträgen "ausgestatteten" GmbH bei Grundstücksgeschäften). Da das Herbeiführen eines Verlustausgleichs im Kern mit den gesetzlichen Zielsetzungen (Leistungsfähigkeitsprinzip, § 10d EStG) übereinstimmt, ist der Senat zudem davon ausgegangen, dass entsprechende Gestaltungen grundsätzlich nicht durch weitere außersteuerliche Motive gerechtfertigt werden müssen (Senatsurteile in BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43; in BFHE 197, 63).
- 30** cc) Im Streitfall diene die Gestaltung im Kern der Nutzung des Verlustvortrags, der sich bei der Klägerin infolge des ausbleibenden wirtschaftlichen Erfolgs aufgebaut hatte. Die Gestaltung kann daher nicht als unangemessen beurteilt werden.
- 31** aaa) Ob zur Verlustnutzung getroffene Gestaltungen einer Prüfung am Maßstab des § 42 AO standhalten, hängt zunächst von der Qualität der betroffenen Verluste ab. So sind die bei einer auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit selbst erwirtschafteten Verluste anders zu behandeln als auf dem Markt "eingekaufte" Fremdverluste (Mantelkaufgestaltungen). Verluste, die auf der Inanspruchnahme steuerlicher Subventions- und Lenkungsnormen (z.B. Sonderabschreibungen) beruhen, haben wiederum eine andere Qualität.
- 32** Im Streitfall hat die Klägerin "echte" betriebswirtschaftliche Verluste erzielt, deren steuerliche Effektivierung grundsätzlich nicht zu beanstanden ist.
- 33** bbb) Die von der Steuerrechtsordnung grundsätzlich gebilligte Nutzbarmachung von Verlusten besteht darin, dass die Verluste mit positiven Einkünften verrechnet werden. Die dadurch bewirkte Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt aus Sicht des Fiskus zu einer Mindersteuer, weil die positiven Einkünfte seinem Besteuerungszugriff entzogen werden. Auf Seiten des Steuerpflichtigen bewirkt die mit der Verlustnutzung einhergehende Mindersteuer eine Verbesserung der Liquidität.
- 34** Im Streitfall haben sich mit der gewählten Gestaltung diese Haupteffekte eingestellt. Bei der Klägerin bestand ein erhebliches Potential an Verlustvorträgen. Durch den Erwerb der Anteile an der D GmbH und deren anschließende Verschmelzung auf die Klägerin standen die von der D GmbH im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünfte für eine Verrechnung mit den Verlusten der Klägerin zur Verfügung und die dadurch ausgelöste Mindersteuer führte zu einer Verbesserung der Liquidität der Klägerin.
- 35** ccc) Durch die Verrechnung der klägerischen Verlustvorträge mit den von der D GmbH im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünften wurde das Verlustvortragspotential der Klägerin vermindert und stand in Höhe des Minderungsbetrags nicht mehr für eine Verrechnung künftiger Gewinne der Klägerin zur Verfügung. Mindersteuern im Streitjahr stehen also potentiellen Mehrsteuern in der Zukunft gegenüber.
- 36** dd) Die vom FA angeführten Gesichtspunkte führen nicht dazu, dass die vorliegende Verlustnutzungsgestaltung --ausnahmsweise-- als unangemessen qualifiziert werden muss.
- 37** Soweit das FA geltend macht, dass für die Klägerin kein wirtschaftlicher Grund für den Abschluss der Geschäfte existiert habe, weil der Liquiditätszufluss im Ergebnis aus der Vermeidung der Besteuerung bei der D GmbH herrühre, verkennt es, dass nach der oben zitierten Senatsrechtsprechung bei Gestaltungen, die der Ausnutzung von Verlustausgleichspotentialen dienen, kein weiterer außersteuerlicher Zweck mit der Gestaltung verfolgt werden muss. Denn die Herbeiführung des Verlustausgleichs stimmt mit den steuergesetzlichen Zielen letztlich überein. Im Streitfall drohte der Klägerin nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) die Insolvenz und damit faktisch der Wegfall des Verlustvortrages.
- 38** Der Hinweis des FA, dass es sich bei der D GmbH um eine wirtschaftlich inaktive Gewinnengesellschaft gehandelt habe, deren Gewinne zu einem Großteil bereits an den bisherigen Anteilseigner ausgeschüttet worden waren, so dass im Wesentlichen nur noch "auf dem Papier" stehende Einkünfte auf die Klägerin "verschoben" wurden, zeigt zwar eine Nähe der vorliegenden Gestaltung zum Mantelkauf auf. Doch bestehen wertungsmäßig zwischen dem

Erwerb einer inaktiven Gewinngesellschaft und einer inaktiven Verlustgesellschaft erhebliche Unterschiede. Kennzeichnend für den von der früheren Rechtsprechung nicht anerkannten Mantelkauf (vgl. z.B. Senatsurteil vom 15.02.1966 - I 112/63, BFHE 85, 217, BStBl III 1966, 289) war zum einen das Vorliegen einer "leeren Körperschaftshülle" (fehlender Geschäftsbetrieb, fehlendes, durch Verluste aufgezehrtes Vermögen), zum anderen die "Veräußerung" des mit der Körperschaftshülle verknüpften Verlustvortrags an einen Dritten, der diesen Verlust steuerlich sodann geltend macht, obgleich er ihn nicht selbst zu tragen hat. Die vorliegende Gestaltung ist aber dadurch gekennzeichnet, dass die erworbene D GmbH noch über eine gewisse wirtschaftliche Substanz verfügte und es der Klägerin als Erwerberin der Gesellschaft in erster Linie darauf ankam, den von ihr selbst erwirtschafteten Verlust steuerlich zu nutzen. Darin liegt wertungsmäßig ein erheblicher Unterschied, den auch der Gesetzgeber zumindest bis zum Inkrafttreten der Regelung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) nachvollzogen hat, indem er nach Aufgabe der Mantelkaufrechtsprechung (Senatsurteil vom 29.10.1986 - I R 202/82, BFHE 148, 153, BStBl II 1987, 308) im KStG und im UmwStG einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften allein für den Handel mit Verlustmänteln geschaffen hat (§ 8 Abs. 4 KStG i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25.07.1988 [BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224]; § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 [BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928]). Erst 2013 hat er mit der bereits erwähnten Regelung in § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 eine einzelsteuergesetzliche Vorschrift für die Verrechnung positiver im Rückwirkungszeitraum erzielter Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers mit Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers geschaffen.

- 39** Auch der Umstand, dass die für die Verlustnutzung erforderlichen positiven Einkünfte entgeltlich von einem Dritten erworben wurden, macht die Gestaltung nicht unangemessen. Wie oben ausgeführt, setzen die vom BFH grundsätzlich gebilligten Verlustnutzungsgestaltungen voraus, dass die Verlustgesellschaft positive Einkünfte erlangt, mit denen die Verluste verrechnet werden können. So hat es der Senat z.B. ausdrücklich akzeptiert, dass der Verlustgesellschaft von einer anderen Konzerngesellschaft unentgeltlich Kapital zum Zweck der verzinslichen Anlage zur Verfügung gestellt wurde ("Zuschieben von Zinserträgen"). Gegen die Zinserträge konnte die Verlustgesellschaft sodann ihre Verlustvorträge verrechnen (Senatsurteil in BFHE 197, 63). Entgegen der Auffassung des FA rechtfertigt der Umstand, dass der Veräußerer der Anteile der D GmbH nicht konzernangehörig war und die Klägerin für den Erwerb der Anteile einen Preis zu zahlen hatte, keine abweichende Angemessenheitsbeurteilung gegenüber der dem Senatsurteil in BFHE 197, 63 zugrundeliegenden. Zum einen ist die steuerlich zulässige Verlustnutzung ohne Vorhandensein positiver Einkünfte nicht darstellbar, zum anderen handelt es sich bei dem entgeltlichen Erwerb einer potentiellen Quelle positiver Einkünfte --im Unterschied zum Erwerb eines Verlustmantels-- um einen vom Steuergesetz grundsätzlich akzeptierten Vorgang der Einkünfteerzielung. Der Senat verkennt hierbei nicht, dass die Klägerin im Unterschied zu der Gestaltung, die seinem Urteil in BFHE 197, 63 zugrunde lag, die ihr "zugeschobenen" Einkünfte des Rückwirkungszeitraums nicht selbst erwirtschaftet hat und die fraglichen Einkünfte in Folge der vorgenommenen Vorabausschüttungen wirtschaftlich im Wesentlichen der C zugutekamen. Die Schwelle zur Unangemessenheit und damit zum Rechtsmissbrauch wird dadurch aber noch nicht überschritten. Einer solchen Wertung stehen der drohende Untergang der Verluste und die damit verbundene Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips entgegen.
- 40** Soweit das FA geltend macht, als umgangenes Steuergesetz sei die Liquidationsbesteuerung der D GmbH gemäß § 11 KStG anzusehen, so übersieht es, dass die Nichtbesteuerung positiver Einkünfte, sei es im Anwendungsbereich der laufenden Regelbesteuerung oder der Schlussbesteuerung gemäß § 11 KStG, die Kehrseite der steuerlich grundsätzlich zulässigen Verlustnutzung darstellt.
- 41** Die gewählte Gestaltung kann auch nicht deswegen als unangemessen bewertet werden, weil durch die Wahl einer anderen Verschmelzungsrichtung die Regelung in § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 umgangen worden wäre. Denn es geht vorliegend nicht um die steuerliche Nutzbarmachung eines Verlusts, den ein anderes Steuerrechtssubjekt erwirtschaftet und zu tragen hat, sondern um die Verwertung des von der Klägerin selbst erzielten Verlusts. Diesbezüglich sind --jedenfalls nach der Rechtslage im Streitjahr-- großzügigere Maßstäbe anzulegen.
- 42** 3. Der Berichtigungsantrag der Klägerin ist gemäß § 107 Abs. 1 FGO begründet. Der Tenor des angegriffenen Urteils weist zwei offenbare Unrichtigkeiten auf, die vom Senat als dem hierfür zuständigen Gericht (Senatsurteil vom 09.05.2012 - I R 91/10, BFH/NV 2012, 2004, m.w.N.) zu korrigieren sind. Danach ist das korrekte Datum der abzuändernden Bescheide für 2008 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie über den

Gewerbesteuermessbetrag jeweils der 22.12.2014 (und nicht der 20.12.2014) und der korrekte Betrag der festzusetzenden Körperschaftsteuer lautet auf ... € (und nicht auf ... €).

43 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de