

# Urteil vom 17. March 2010, I R 26/09

## Verlustabzug nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F. bei rückwirkender Verschmelzung

BFH I. Senat

UmwStG § 2 Abs 1 S 1, UmwStG § 12 Abs 3 S 2, EStG § 10d

vorgehend FG Düsseldorf, 02. February 2009, Az: 6 K 257/05 F

## Leitsätze

NV: Wird eine Körperschaft auf eine andere Körperschaft rückwirkend i.S. des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 verschmolzen, tritt die übernehmende Körperschaft nur dann gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F. in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft bezüglich eines verbleibenden Verlustabzugs ein, wenn sie den übergehenden Geschäftsbetrieb im Rückwirkungszeitraum auf Rechnung der übertragenden Körperschaft führt. Andernfalls scheidet der Übergang des verbleibenden Verlustabzugs daran, dass die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister bereits eingestellt hat.

## Tatbestand

- 1** I. Zwischen den Beteiligten ist die Anwendung des § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995 a.F.) streitig.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine AG. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Verwaltung und Betreuung von Beteiligungen an Unternehmen, die sich auf den Gebieten des Handels mit Rohstoffen, des Speditions- und Logistikgeschäfts, der See- und Binnenschifffahrt sowie verwandter Märkte betätigen. Sie war Aktionärin der X1-AG, die ihrerseits zu 96,5 % an der Y-AG) beteiligt war. Unternehmensgegenstand der Y-AG war Binnenschifffahrt, Spedition und Recycling. Sämtliche genannten Gesellschaften gehörten zu einem inländischen Konzern (Z-Konzern).
- 3** Innerhalb des Z-Konzerns wurden die Geschäftsbetriebe durch sogenannte Betriebsführungsgesellschaften geführt. So führte die X1-AG aufgrund eines am 17. März 1995 geschlossenen Betriebsführungsvertrags im Auftrag der Klägerin den bei der Klägerin als X bezeichneten Aufgabenbereich in verdeckter Stellvertretung für Rechnung der Klägerin. Im Innenverhältnis war allein die Klägerin aus den von der X1-AG getätigten Geschäften berechtigt und verpflichtet.
- 4** Am 5. Juli 1995 wurde die Eingliederung der Y-AG in die X1-AG unter Abfindung der Kleinaktionäre beschlossen. Sodann wurde am 10. Juli 1995 die X1-AG auf die Klägerin verschmolzen mit der Folge, dass die Klägerin alleinige Aktionärin der Y-AG wurde.
- 5** Die X2-AG wurde als Betriebsführungsgesellschaft neu gegründet. Nach einer internen Weisung vom 28. Dezember 1995 wurden die verschiedenen Geschäftsfelder der Y-AG den Betriebsführungsgesellschaften X2-AG und X3-AG organisatorisch zugeordnet.
- 6** Mit Verschmelzungsvertrag vom 23. August 1996 wurde die Y-AG rückwirkend zum 1. Januar 1996 durch Aufnahme gemäß §§ 2 Nr. 1, 4 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG 1995) auf die Klägerin verschmolzen. Nach dem Verschmelzungsvertrag galten alle Geschäfte des übertragenden Rechtsträgers vom 1. Januar 1996 an als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen. Die Arbeitsverhältnisse gingen allerdings erst im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung auf die Klägerin über.
- 7** Die Verschmelzung wurde am 12. September 1996 in das Handelsregister eingetragen. Zum 31. Oktober 1996 wies die Y-AG noch einen Verlust aus. Ihre Wirtschaftsgüter wurden im Dezember 1996 in die Buchungskreise der

Klägerin auf den Übertragungstichtag 31. Dezember 1995 umgebucht. Auf diesen Stichtag erklärte die Klägerin einen von ihr wegen der Verschmelzung zu übernehmenden Verlust der Y-AG.

- 8** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, die Betriebsführungsgesellschaften hätten die Geschäfte der Y-AG ab dem 1. Januar 1996 im eigenen Namen und für Rechnung der Klägerin getätigt. Die Verschmelzung sei somit ab dem 1. Januar 1996 vollzogen worden. Die Y-AG habe im wirtschaftlichen Ergebnis bereits mit Ablauf des 31. Dezember 1995 aufgehört, verbund tätig zu sein. Ein schriftlicher oder mündlicher Betriebsführungsvertrag zwischen der B-AG einerseits und der X2-AG sowie der X3-AG andererseits sei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden. Es sei bereits zweifelhaft, ob Betriebsführungsverträge überhaupt in mündlicher Form wirksam geschlossen werden könnten. Es habe jedenfalls gängiger Praxis im Z-Konzern entsprochen, nur schriftliche Betriebsführungsverträge gemäß einem mit der Finanzverwaltung abgestimmten Mustervertrag zu schließen.
- 9** Das FA lehnte im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 1995 die Berücksichtigung des geltend gemachten Verlusts ab. Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin dieserhalb Klage. Während des Klageverfahrens begehrte sie in dem noch offenen Rechtsbehelfsverfahren wegen Körperschaftsteuer 1995 im Hinblick auf das Senatsurteil vom 29. November 2006 I R 16/05 (BFHE 216, 144) die vorrangige Verrechnung des verbleibenden Verlustabzugs der Y-AG mit ihrem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 1995. Nach Zurückweisung des Einspruchs erhob die Klägerin auch dagegen Klage. Im Klageverfahren änderte das FA am 16. Januar 2008 den angefochtenen Verlustfeststellungsbescheid aus zwischen den Beteiligten nicht streitigen Gründen ab. Die Klageverfahren wegen Körperschaftsteuer und Verlustfeststellung wurden vom Finanzgericht (FG) zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Das FG gab der Klage mit Urteil vom 3. Februar 2009 6 K 257/05 F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 979, statt.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F.
- 11** Das FA beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dessen Feststellungen ermöglichen keine abschließende Entscheidung, ob die Klägerin nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F. hinsichtlich des verbleibenden Verlustabzugs i.S. des § 10d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes 1990 i.d.F. des Art. 1 Nr. 6 des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993 (BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774) in die Rechtsstellung der Y-AG eingetreten ist.
- 14** 1. Nach den bisherigen Feststellungen des FG wurde die Y-AG im Jahr 1996 durch Aufnahme auf die Klägerin verschmolzen. Die Verschmelzung durch Aufnahme gemäß §§ 2 Nr. 1, 4 ff. UmwG 1995 führt nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Satz 1 UmwG 1995 dazu, dass der übertragende Rechtsträger mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister erlischt und sein Vermögen auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Der Anmeldung zum Handelsregister ist gemäß § 17 Abs. 2 UmwG 1995 eine Bilanz des übertragenden Rechtsträgers (Schlussbilanz) beizufügen, die auf einen Stichtag aufgestellt sein muss, der höchstens acht Monate vor dem Tag der Anmeldung liegt. Ist dies geschehen, so ist das Einkommen sowohl bei der übertragenden Körperschaft als auch bei der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Schlussbilanz (steuerlicher Übertragungstichtag) auf die Übernehmerin übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 UmwStG 1995 a.F.). In diesem Sinne wirkt die Registereintragung unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 UmwG 1995 auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurück. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffenen und daher bindenden Feststellungen des FG sind diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt, so dass mit Wirkung vom 31. Dezember 1995 die Y-AG als erloschen und die Klägerin als deren Rechtsnachfolgerin gilt.
- 15** 2. Bei der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft tritt die übernehmende Körperschaft bezüglich eines verbleibenden Verlustabzugs allerdings nur unter der Voraussetzung in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, dass die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hat (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG

1995 a.F.). Ob diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist, kann anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden.

- 16** a) Der Begriff der Einstellung des Geschäftsbetriebs ist gesetzlich nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats setzt der Übergang des verbleibenden Verlustabzugs jedoch insoweit nur voraus, dass zum Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister die übertragende Körperschaft einen Geschäftsbetrieb unterhält, der das übertragende Unternehmen noch als wirtschaftlich aktiv erscheinen lässt. Nicht erforderlich ist, dass dieser Geschäftsbetrieb mit dem Betrieb, der die Verluste verursacht hat, identisch ist und einen vergleichbaren Umfang aufweist (vgl. im Einzelnen Senatsurteile in BFHE 216, 144, und vom 5. Juni 2007 I R 9/06, BFHE 218, 207, BStBl II 2008, 988).
- 17** b) Zwar geht das FG unter Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze davon aus, dass der Geschäftsbetrieb der Y-AG bis zur Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister unverändert fortbestand. Es hat jedoch zu Unrecht die Frage offengelassen, wem jener Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung zuzurechnen war. Insbesondere hat es als nicht entscheidungserheblich angesehen, auf wessen Rechnung der Geschäftsbetrieb im steuerlichen Rückwirkungszeitraum geführt wurde. Konkrete Tatsachenfeststellungen hierzu sind aber erforderlich, da nach dem eindeutigen Wortlaut des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F. die übertragende Körperschaft "ihren" Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Registereintragung nicht eingestellt haben darf. Daraus folgt, dass die übertragende Gesellschaft mit unternehmerischem Risiko den Geschäftsbetrieb bis zur Registereintragung aufrechterhalten muss und selbst am Markt werbend tätig wird. Insoweit ist es zwar unschädlich, wenn --wie im Streitfall von der Klägerin vorgetragen-- der Geschäftsbetrieb vermittels einer Betriebsführungsgesellschaft geführt wird. Wäre aber der ursprünglich von der Y-AG unterhaltene Geschäftsbetrieb bereits im Zeitpunkt der Registereintragung der Klägerin zuzurechnen, so hätte die wirtschaftliche Tätigkeit der Y-AG vor diesem Zeitpunkt geendet, so dass die Klägerin den von der Y-AG erzielten Verlust nicht geltend machen könnte. Die fehlenden Feststellungen, die eine Beurteilung der Zurechnung ermöglichen, können im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 18** Dagegen kann auch nicht mit dem FG argumentiert werden, die wortlautgetreue Anwendung der Vorschrift führe zu Wertungswidersprüchen im Hinblick auf die steuerliche Rückwirkungsfiction des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995. Zwar gilt danach für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung die Vermögensübertragung als mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags erfolgt. Die Einstellung des Geschäftsbetriebs ist aber ein tatsächlicher Vorgang, der sich im Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 nicht zurückbeziehen lässt. Wollte man § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 und § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 miteinander verschränken, so müsste dies zudem eher zu dem Schluss führen, dass der Geschäftsbetrieb der übertragenden Gesellschaft stets als am Verschmelzungstichtag eingestellt und von der Übernehmerin fortgeführt gelte und dass mithin ein Übergang des Verlustabzugs in keinem Fall möglich sei. Eine solche Handhabung wäre zwar, wie die Klägerin zu Recht ausführt, verfehlt. Sie stünde mit dem Willen des Gesetzgebers, durch die Neuregelungen zum Umwandlungssteuergesetz steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen und zu diesem Zweck u.a. die Möglichkeiten der Übertragung nicht verbrauchter Verluste der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft zu erweitern (so ausdrücklich die Begründung des Fraktionsentwurfs vom 24. Februar 1994, BTDrucks 12/6885, S. 1 und S. 21 sowie gleichlautend die Begründung des Regierungsentwurfs vom 14. April 1994, BTDrucks 12/7263, S. 1 und Verweis auf S. 3), nicht im Einklang, zumal vor Inkrafttreten des Umwandlungssteuergesetzes 1995 bei einer Verschmelzung (übertragenden Umwandlung) die übernehmende Körperschaft die Verluste der übertragenden Körperschaft nicht geltend machen konnte (vgl. dazu Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG, Rz 514; Wisniewski in Haritz/Benkert, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 51). Diese Ausgangslage rechtfertigt aber nicht den vom FG gezogenen umgekehrten Schluss, dass ein von der Übernehmerin fortgeführter Geschäftsbetrieb stets als von der übertragenden Gesellschaft fortgeführt gelte. Vielmehr ist die tatsächliche Frage nach der Einstellung des Geschäftsbetriebs von der rechtlichen Rückwirkungsfiction zu trennen und nur danach zu fragen, ob die übertragende Gesellschaft tatsächlich ihren Geschäftsbetrieb eingestellt oder aber hinreichend fortgeführt hat.
- 19** c) Soweit der Senat zur Auslegung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) --UmwStG 1995 n.F.-- entschieden hat, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann auf die übernehmende Körperschaft übergeht, wenn nicht diese, sondern ein anderes Unternehmen den Verlustbetrieb fortführt (vgl. Senatsurteil vom 27. Mai 2009 I R 94/08, BFHE 225, 131), kann dies nicht zur Auslegung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 a.F. herangezogen werden. Die Entscheidung betraf die erst durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform in das Gesetz eingeführte Bestimmung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in

den folgenden fünf Jahren nach dem Verschmelzungstichtag fortgeführt wird. Diese Formulierung enthält gegenüber dem im Streitfall entscheidungserheblichen Gesetzeswortlaut keine Aussage zu der Frage, welches Rechtssubjekt den Betrieb oder Betriebsteil fortführen muss (vgl. Senatsurteil in BFHE 225, 131).

- 20** 3. Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben. Die Sache ist angesichts der fehlenden tatsächlichen Feststellungen zur Zurechnung des Geschäftsbetriebs nicht spruchreif.
- 21** Im zweiten Rechtsgang wird das FG im Übrigen zu beachten haben, dass das FA bereits am 16. Januar 2008 die Verlustfeststellung geändert hat. Ergeht während des Klageverfahrens ein Änderungsbescheid, wird dieser gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens. Der durch den nachfolgenden Bescheid überholte Bescheid entfaltet für die Dauer des Bestehens des nachfolgenden Bescheids keine Rechtswirkung mehr (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)