

# Urteil vom 23. Januar 2013, I R 70/11

## Verlustabzug nach Verschmelzung von Genossenschaften

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 4 S 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 2, KStG § 8 Abs 4 S 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 21. September 2011, Az: 1 K 934/07

## Leitsätze

NV: Durch Verschmelzung von Genossenschaften kann die wirtschaftliche Identität der aufnehmenden Gesellschaft i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 verloren gehen. Für die entsprechend qualifizierte Änderung des sog. personalen Substrats der wirtschaftlichen Identität kommt es nicht auf die Zahl der im Zuge der Verschmelzung neu gebildeten Mitgliedschaftsrechte an, sondern auf die Summe der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Geschäftsguthaben.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob ein zum 31. Dezember 1998 festgestellter verbleibender Verlustabzug bzw. vortragsfähiger Gewerbeverlust nach einer Verschmelzung (Situation einer Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft) im Streitjahr 1999 zu Recht von einer Verlustfeststellung bzw. der Ermittlung des Gewerbeertrags ausgeschlossen wurde.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine eingetragene Genossenschaft, die Bankgeschäfte betreibt, war unter ihrer früheren Firma (A e.G.) übernehmende Gesellschaft im Rahmen einer Verschmelzung (mit Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres). Übertragende Gesellschaft war ebenfalls eine eingetragene Genossenschaft, die B e.G.; später erhielt die Klägerin die Firma dieser Gesellschaft. Nach der Satzung der Klägerin hat jedes Mitglied der Genossenschaft bei der Wahl der Vertreterversammlung --die die Rechte der Mitglieder in den Angelegenheiten der Genossenschaft ausübt-- eine Stimme (§ 26d Abs. 2 der Satzung).
- 3 Zum 31. Dezember 1998 hatte die Klägerin ... Mitglieder, die ... Geschäftsanteile (zu je 100 DM) hielten; das Eigenkapital betrug ... DM, die Bilanzsumme ... DM (Zahlen der B e.G.: ... Mitglieder (weniger als die A e.G.), ... Geschäftsanteile [zu je 100 DM] (mehr als die A e.G.), Eigenkapital ... DM (mehr als die A e.G.), Bilanzsumme ... DM (mehr als die A e.G.). Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 1999 ließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen Verlust in Höhe von ... DM (festgestellt zum 31. Dezember 1998) unberücksichtigt, ebenso bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1999 und bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 1999 einen Gewerbeverlust in Höhe von ... DM (festgestellt auf den 31. Dezember 1998). Das FA begründete dies damit, dass die Klägerin im Zuge der Verschmelzung ihre wirtschaftliche Identität verloren habe, so dass die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 (KStG 1999) --hinsichtlich des Gewerbeverlusts i.V.m. § 10a Satz 4 des Gewerbesteuergesetzes 1999 (GewStG 1999)-- erfüllt seien. Das Finanzgericht --FG-- (Sächsisches FG, Urteil vom 22. September 2011 1 K 934/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1495) gab der dagegen erhobenen Klage statt.
- 4 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Für die Entscheidung der Frage, ob der zum 31. Dezember 1998

festgestellte verbleibende Verlustabzug bzw. vortragsfähige Gewerbeverlust im Streitjahr gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1999 vom FA zu Recht vom Verlustabzug ausgeschlossen wurde, bedarf es weiterer Feststellungen zur Änderung des sog. sachlichen Substrats der Klägerin infolge der Verschmelzung.

- 7** 1. Gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 setzt der Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 bei einer Körperschaft voraus, dass diese nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Für die Gewbesteuer gilt dies gemäß § 10a Satz 4 GewStG 1999 entsprechend.
- 8** § 8 Abs. 4 KStG 1999 definiert die sog. wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht. Allerdings bestimmt Satz 2 beispielhaft ("insbesondere"), wann eine wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben ist (sog. Regelbeispiel bzw. Hauptanwendungsfall - s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. April 1999, BStBl I 1999, 455, Tz. 01). Danach fehlt einer Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Identität, wenn --erstens-- bezogen auf das gezeichnete Kapital mehr als die Hälfte der Geschäftsanteile übertragen werden (Änderung des sog. personalen Substrats der wirtschaftlichen Identität), --zweitens-- überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt (Änderung des sog. sachlichen Substrats der wirtschaftlichen Identität) und --drittens-- der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird (s.a. z.B. Senatsbeschluss vom 17. Mai 2010 I R 57/09, BFH/NV 2010, 1859). Dieses Regelbeispiel setzt zugleich mittelbar einen Maßstab für die unter Satz 1 der Vorschrift zu fassenden Sachverhalte. Jene müssen Voraussetzungen erfüllen, die mit den in Satz 2 genannten wirtschaftlich vergleichbar sind, indem sie den Wertungen des Regelbeispiels entsprechen (ständige Senatsrechtsprechung, zuletzt Senatsbeschluss vom 20. Juni 2011 I B 108/10, BFH/NV 2011, 1924, m.w.N.). Eine Änderung des Regelbeispiels berührt daher mittelbar auch den Begriffsinhalt des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999.
- 9** 2. Die Klägerin kann im Zuge der Verschmelzung ihre wirtschaftliche Identität verloren haben, da es jedenfalls zu einer Änderung ihres sog. personalen Substrats gekommen ist. Die nach den Vorgaben des gesetzlichen Tatbestandes (§ 8 Abs. 4 KStG 1999) außerdem erforderliche Bedingung einer Änderung des sog. sachlichen Substrats kann nur auf der Grundlage weiterer Feststellungen geprüft werden, welche im zweiten Rechtszug vom FG nachzuholen sind.
- 10** a) Der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Klägerin kann nicht auf § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 beruhen. Das sog. Regelbeispiel bezieht sich ausdrücklich auf eine "Kapitalgesellschaft", was mit Blick auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 eine Anwendung auf die Klägerin als Genossenschaft (s. dazu § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999) ausschließt. Dies ist nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Erörterungen.
- 11** b) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist indes auch im Rahmen der Einkommensermittlung einer Genossenschaft ein Rückgriff auf § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 möglich (s. allgemein BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455, Tz. 24, dort Satz 1 ["andere Körperschaften"]; ausdrücklich zu Genossenschaften z.B. Müller-Gatermann, Deutsches Steuerrecht 1991, 597, 601 f.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 4 KStG Rz 131; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 906; Gosch/Roser, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1460; B. Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1295; a.A. Drescher, Betrieb und Wirtschaft --BuW-- 1999, 46, 49; Oeser, BuW 1999, 167, 168).
- 12** Zwar hindert die von der Klägerin hervorgehobene personalistische Struktur einer Genossenschaft, die sich aus der Eigenart des genossenschaftlichen Förderzwecks (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften --GenG--) erklärt (z.B. Beuthien, GenG, 15. Aufl., § 1 Rz 3; Fandrich in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl., § 1 Rz 3), die (rechtsgeschäftliche) Übertragung des jeweiligen Mitgliedschaftsrechts (s.a. § 76 und § 77 GenG, jeweils im Umkehrschluss). Der wirtschaftliche Effekt einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteile einer Körperschaft kann aber auch unabhängig von einer formellen Anteilsübertragung eintreten.
- 13** So ist anerkannt, dass es bei einer Kapitalgesellschaft zu einem Gesellschafterwechsel durch Veränderung des sog. personalen Substrats im Zuge einer Verschmelzung auf eine Verlustgesellschaft kommen kann, wenn nach der Verschmelzung die an der Verlustgesellschaft bisher nicht beteiligten Gesellschafter an dieser zu mehr als 50 % beteiligt sind (s. nur Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 78/01, BFHE 222, 528; Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1924; BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455, Tz. 26; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8 Abs. 4 KStG Rz 132; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 949). Auch wenn strenggenommen keine Übertragung bisheriger Anteile (§ 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999) vorliegt, ist dieser Sachverhalt nach Maßgabe der Grundregel in § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 nicht anders zu behandeln als die eigentliche Anteilsübertragung (Senatsurteil in BFHE 222, 528).
- 14** Diese Konstellation ist sachlich nicht nur auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Auch eine Verschmelzung unter

Beteiligung von Genossenschaften kann zu einem qualifizierten "Gesellschafterwechsel" führen, der sich nach der Typisierungsstruktur der Regelung (§ 8 Abs. 4 KStG 1999) in einem durch die neuen Mitglieder (s. insoweit § 87 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes) vermittelten neuen (evtl. abweichenden) Einfluss auf das Unternehmen manifestiert. Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass es allein infolge des Neueintritts zahlreicher Mitglieder zum Ausschluss der Verlustnutzung kommen könne; diese Konstellation erscheint angesichts der weiteren Voraussetzungen für einen Verlust der wirtschaftlichen Identität in § 8 Abs. 4 KStG 1999 (insbesondere der notwendigen Veränderung des sog. sachlichen Substrats) als fernliegend.

- 15 c) Im Streitfall liegt eine dem sog. Regelbeispiel wirtschaftlich vergleichbare Konstellation i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 insoweit vor, als eine entsprechend qualifizierte Änderung des sog. personalen Substrats der wirtschaftlichen Identität der Klägerin im Zuge der Verschmelzung eingetreten ist.
- 16 aa) Der Revision ist darin beizupflichten, dass es für die einer qualifizierten Anteilsübertragung wirtschaftlich vergleichbare Konstellation nicht auf die Zahl der im Zuge der Verschmelzung neu gebildeten Mitgliedschaftsrechte ankommt, sondern auf die Summe der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Geschäftsguthaben. Denn nur diese Geschäftsguthaben stehen in ihrer wirtschaftlichen Bewertung dem in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 verwendeten Anteilsbegriff gleich.
- 17 Entscheidend ist, dass das Tatbestandsmerkmal der Übertragung eines Anteils in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 in der Senatsrechtsprechung einer eher formalen Deutung unterliegt (s. insbesondere die Senatsurteile vom 20. August 2003 I R 81/02, BFHE 203, 424, BStBl II 2004, 614, und I R 61/01, BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616; Senatsbeschluss vom 22. August 2006 I R 25/06, BFHE 214, 424, BStBl II 2007, 793; Senatsurteil in BFHE 222, 528). Dies bezieht sich sowohl auf seinen Gegenstand --es geht um das Nennkapital unabhängig von einem Stimmrechtsanteil-- als auch auf seine Abgrenzung --es ist nur auf die unmittelbare Anteilsübertragung abzustellen-- (s. insbesondere die Senatsurteile in BFHE 203, 424, BStBl II 2004, 614, und in BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616). Der Senat hat dieses Regelungsverständnis nach der Maßgabe des oben beschriebenen Verhältnisses von § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 zu § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 ausdrücklich auch auf die sog. Generalklausel des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 bezogen (s. nochmals die Senatsurteile in BFHE 203, 424, BStBl II 2004, 614, und in BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616).
- 18 Wenn es aber bei der Anteilsübertragung i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 nicht darauf ankommt, ob dem Übertragungsgegenstand eine entsprechende Gestaltungsmacht (Stimmrecht) tatsächlich zugewiesen ist, muss dies auch im Bereich der Generalklausel des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 maßgebend sein. Insoweit ist der vom FG (und evtl. im BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455, Tz. 24, dort Satz 2) für tragend erachtete Umstand, dass nur die von der Höhe des Geschäftsguthabens unabhängigen Mitgliedschaftsrechte (im Streitfall zugleich Stimmrechte in der Mitgliederversammlung; s.a. § 43 Abs. 3 Satz 1 GenG und § 26d Abs. 2 der Satzung) einen Einfluss in der Mitgliederversammlung und die Möglichkeit einer Beschlussfassung eröffnen, nicht maßgebend. Vielmehr ist dem Anteil der Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999) bei der normspezifischen Ausdeutung des Begriffs der wirtschaftlichen Identität einer Genossenschaft der Betrag der Geschäftsguthaben der Mitglieder der Genossenschaft gleichzustellen (s.a. § 337 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs zum Ausweis des "Nennkapitals" bei einer Genossenschaft). Dass es sich dabei um ein (übertragbares, s. § 76 Abs. 1 GenG) Forderungsrecht des Mitglieds und darüber hinaus um eine variable Größe handelt, die sich aus der tatsächlichen Einzahlung auf den Geschäftsanteil zuzüglich späterer Gewinn- und Zinsgutschriften abzüglich Verlustanteil zusammensetzt (s. nur Förchle in Beck Bil-Komm., 8. Aufl., § 337 HGB Rz 3; Klose, Finanz-Rundschau 2013, 21), führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn das Geschäftsguthaben ist zugleich (wenn auch satzungsd dispositiv) Maßstab der Gewinn- und Verlustverteilung gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 GenG (s. z.B. Pöhlmann in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, a.a.O., § 19 Rz 5). Die Revision hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die neuen Mitglieder der Klägerin auf der Grundlage ihres im Zeitpunkt der Verschmelzung höheren Bestandes der Geschäftsguthaben im Vergleich zu den bisherigen Mitgliedern in einem entsprechend bedeutsameren Maß an einer Gewinnverteilung (d.h. auch dem wirtschaftlichen Nutzen einer uneingeschränkten Verlustverrechnung) profitieren werden.
- 19 bb) Da im Streitfall nach den Feststellungen des FG die Summe der im Zuge der Verschmelzung hinzugekommenen Geschäftsguthaben im maßgebenden Zeitpunkt der Verschmelzung (1. Januar 1999) höher war als die Summe der vorhandenen Geschäftsguthaben, liegt eine dem Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 (hier: Wechsel von über 50 % der Anteile) vergleichbare Situation einer Änderung des personalen Substrats der wirtschaftlichen Identität der Klägerin vor.
- 20 d) Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Denn soweit es um eine Änderung des sog. sachlichen Substrats der

wirtschaftlichen Identität der Klägerin in einer parallelen Wertung zu § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 geht, hat das FG im angefochtenen Urteil --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht-- keine weiter gehenden Feststellungen getroffen. Dies ist im zweiten Rechtszug nachzuholen. Dabei weist der Senat mit Blick auf das Vorbringen der Klägerin --ohne Bindungswirkung für das FG-- darauf hin, dass sich aus der Senatsrechtsprechung nicht folgern lässt, Umlaufvermögen sei als Betriebsvermögenszuführung nur im Zusammenhang mit einem sog. Branchenwechsel tatbestandsrelevant. Dem Senatsurteil vom 1. Juli 2009 I R 101/08 (BFH/NV 2009, 1838) lässt sich vielmehr entnehmen, dass es auf die Differenzierung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen nicht ankommt. Allerdings ist die Vergleichswertberechnung nach dem Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 64/09 (BFHE 231, 522) auf der Grundlage der Teilwerte der Wirtschaftsgüter vorzunehmen; damit sind auch etwaige (im Verschmelzungszeitpunkt nicht bilanzierte) Firmenwerte der an der Verschmelzung beteiligten Genossenschaften einzubeziehen.

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