

Urteil vom 30. July 2014, I R 58/12

Steuermindernde Berücksichtigung einer Abstockung auf den gemeinen Wert sowie eines Übernahmeverlusts bei sog. Aufwärtsverschmelzung von Lebensversicherungsunternehmen

BFH I. Senat

UmwStG § 4 Abs 1 S 2, UmwStG § 12 Abs 1, UmwStG § 12 Abs 2 S 1, UmwStG § 12 Abs 2 S 2, KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG § 8b Abs 8 S 1, EWGRL 434/90 Art 7, EStG § 6b

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. July 2012, Az: 6 K 5258/09

Leitsätze

1. Bei einer Aufwärtsverschmelzung sind die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft nach § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b EStG 2002 und ähnliche Abzüge, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Liegt der gemeine Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft unter dem Buchwert, muss hiernach vor der Verschmelzung eine Abstockung der Anteile vorgenommen werden. Der daraus errechnete Beteiligungskorrekturverlust ist bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8b Abs. 3 Satz 3 (i.V.m. Abs. 2 Satz 1) KStG 2002 im Allgemeinen nicht zu berücksichtigen. Letzteres gilt nach § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 jedoch nicht für Anteile, die bei einem Lebensversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind (Abweichungen vom BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, dort Tz. 12.03 Satz 4 i.V.m. Tz. 04.06 Satz 1).

2. Gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist bei der Aufwärtsverschmelzung auf einen Übernahmegewinn i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in dem Umfang, in dem die übernehmende Muttergesellschaft unmittelbar an der übertragenden Tochtergesellschaft beteiligt ist, § 8b KStG 2002 anzuwenden. Auf einen Übernahmeverlust findet § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 hingegen keine Anwendung. Ein solcher Verlust bleibt vielmehr nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bei der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz. So verhält es sich auch für Anteile, auf die bei einem Lebensversicherungsunternehmen § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 anzuwenden ist. Art. 7 Fusions-RL ändert daran nichts (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, dort Tz. 12.06 Satz 1 und 2).

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine AG, die das Lebensversicherungsgeschäft betreibt. Sie war im Streitjahr 2006 an einem anderen Lebensversicherungsunternehmen in der Rechtsform der AG, der X-AG, beteiligt. Dem Beteiligungserwerb vorangegangen waren langwierige Auseinandersetzungen und Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit einem sog. Squeeze out (gemäß §§ 327a ff. des Gesetzes betreffend die Aktiengesellschaften), die im Ergebnis bei der Klägerin zu Anschaffungskosten für die Beteiligung von insgesamt ... € führten. Anfang 2007 wurde die X-AG rückwirkend zum 31. Dezember 2006 im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme nach § 2 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes auf die Klägerin verschmolzen.

2 Die Klägerin erklärte aufgrund der --sich aus § 8b Abs. 8 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) herleitenden-- Steuerverstrickung der untergegangenen Beteiligung als Folge der Verschmelzung einen abzugsfähigen Verlust in Höhe von ... €, den sie wie folgt errechnete: Der Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € zwischen dem gemäß § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2006) angesetzten gemeinen Wert der Anteile an der X-AG von ... Mio. € einerseits und den Anschaffungskosten in Höhe von ... € andererseits ergab zunächst den sog. Abstockungsverlust. Dieser Verlust wurde sodann um den Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung von ... Mio. € und dem nach Maßgabe von § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 anzusetzenden Verschmelzungswert der übergegangenen Wirtschaftsgüter von ... Mio. € erhöht. Der so errechnete Verschmelzungsverlust belief sich insgesamt auf ... € (im Urteil der Vorinstanz rechnerisch unzutreffend angegeben).

- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht; er ließ den Abzug des gesamten Betrags unter Hinweis auf § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG 2006 nicht zu.
- 4 Die Klage gegen die hiernach ergangenen Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie die Festsetzung und Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2006 war erfolgreich. Ihr wurde durch Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 9. Juli 2012 6 K 5258/09 (juris) stattgegeben: Ein Übernahmeverlust werde von der Regelung des § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 7 und 8 KStG 2002 umfasst. Aus dem uneingeschränkten Verweis in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 auf § 8b KStG 2002 lasse sich folgern, dass der Gesetzgeber bei dieser Bezugnahme auch die steuerliche Behandlung von Übernahmeverlusten bei den Körperschaftsteuersubjekten i.S. des § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 gesehen und gebilligt habe. Allein dieses Rechtsverständnis stehe in Einklang mit Art. 7 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1990, Nr. L-225, 1) --Fusionsrichtlinie (Fusions-RL)--.
- 5 Seine Revision stützt das FA auf die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Dem Revisionsverfahren ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) beigetreten. Es hat sich dem FA in der Sache angeschlossen, ohne eigene Anträge zu stellen.
- 8 Im Laufe des Revisionsverfahrens hat das FA die angefochtenen Steuerbescheide durch Bescheide vom 10. April 2013 aus anderen Gründen geändert. Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, dass der Streitstoff davon nicht berührt wird.

Entscheidungsgründe

B. I. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil die während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 10. April 2013 an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide getreten sind. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde, was zur Folge hat, dass das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann. Die Bescheide vom 10. April 2013 wurden nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung der angefochtenen Verwaltungsakte unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Senatsurteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

- 10 II. Der Senat verweist die Sache auf dieser Basis an die Vorinstanz zurück. Diese hat den Abzug des sog. Übernahmeverlusts als Betriebsausgabe zu Unrecht nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 8 KStG 2002 zugelassen. Allerdings wirkt sich das unmittelbar nur auf den errechneten Verschmelzungsverlust in Höhe von ... € aus. Der von der Klägerin zunächst nach Maßgabe von § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 errechnete sog. Abstockungsverlust könnte in Gänze oder jedenfalls im Umfang eines Teils abziehbar sein. Im Einzelnen bedarf es dazu aber weiterer Sachaufklärung, welche der Vorinstanz in einem zweiten Rechtsgang zu überantworten ist.
- 11 1.a) Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 hat die übernehmende Körperschaft im Falle einer Verschmelzung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert i.S. des § 11 UmwStG 2006 zu übernehmen. Nach § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 gilt § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG 2006 entsprechend. Bezogen auf § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 bedeutet das: Die Anteile an der übertragenden Körperschaft sind bei dem übernehmenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) und ähnliche Abzüge, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen.
- 12 b) Ergibt sich nach Maßgabe dieser Wertansätze ein Gewinn oder ein Verlust, so bleibt ein solcher

Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist § 8b KStG 2002 anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht. Letzteres bezieht sich in dem hier interessierenden Zusammenhang in erster Linie auf § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002, wonach bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002 gehören, außer Ansatz bleiben.

- 13** c) Das alles gilt nach Maßgabe von § 19 Abs. 1 UmwStG 2006 und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.
- 14** 2. Die Klägerin ist auf der Grundlage dieser Vorschriften folgerichtig vorgegangen, indem sie zunächst --auf einer ersten Ermittlungsstufe-- den Übernahmewert nach § 12 Abs. 1 UmwStG 2006 errechnet hat. Sie hat dabei der Besonderheit Rechnung getragen, dass der gemeine Wert der übernommenen Anteile an der X-AG als der Bewertungshöchstbetrag unterhalb des angesetzten Buchwerts lag, woraus sich als Beteiligungskorrekturverlust ein Abstockungsverlust von ... € ergab. Diesen Betrag hat sie sodann --auf einer zweiten Stufe-- um ... € erhöht und den Gesamtbetrag in voller Höhe von ... € als Übernahmeverlust nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 einerseits und § 8b Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 andererseits steuerlich außer Ansatz gelassen. Ersterem ist im Grundsatz beizupflichten (nachfolgend a), Letzterem nicht (nachfolgend b).
- 15** a) Der durch § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 zur entsprechenden Anwendung in Bezug genommene § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 bestimmt den gemeinen Wert der übernommenen Anteile zum Ansatzhöchstwert. Liegt der gemeine Wert unter dem Buchwert, verlangt das in der Konsequenz zunächst eine Wertabstockung. Dass die Wertabstockung sich auf das Übernahmeergebnis und dessen steuerliche Behandlung nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 auswirkt und damit unmittelbar verschmelzungsbedingt ist, widerspricht dem beschriebenen zweistufigen Vorgehen nicht. Dieses Vorgehen findet seinen Grund unabhängig davon in § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 --in einer juristischen Sekunde-- auf einer Ermittlungsvorstufe im Rahmen des gesetzlich angeordneten Wertansatzes.
- 16** aa) Die tatbestandlichen Erfordernisse des § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 sind im Streitfall jedenfalls dem Grunde nach erfüllt. Das scheitert bei verständiger Lesart ebenso wie nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht daran, dass der maßgebende gemeine Wert der Anteile unterhalb des Buchwerts der Anteile liegt. Zwar ist es richtig, dass die Vorschrift ihrem Wortlaut nach davon ausgeht, dass der Buchwert unter dem gemeinen Wert liegt und nicht umgekehrt der gemeine Wert unter dem Buchwert. Das ergibt sich daraus, dass strenggenommen nur im ersteren Fall der Buchwert um steuerwirksame Abschreibungen und Abzüge nach § 6b EStG 2002 usf. bis zum gemeinen Wert "erhöht" werden kann. Doch erfordert es der der Vorschrift zugrundeliegende Regelungsbefehl --der Ansatz mit dem gemeinen Wert als Bewertungsobergrenze--, das Normverständnis zunächst auf die Grundaussage zu verengen --den auf die besagte Obergrenze "gedeckelten" Buchwertansatz-- und die in der Vorschrift aufgelisteten Werterhöhungen danebenstehend als Korrekturtatbestände zu begreifen, die lediglich im Regelfall als buchwerterhöhend wirken.
- 17** Dem BMF-Schreiben vom 11. November 2011 (BStBl I 2011, 1314), dort unter Tz. 12.03 Satz 4 i.V.m. Tz. 04.06 (sowie auch in Tz. 04.05), könnte in diesem Punkt allerdings ggf. etwas anderes entnommen werden. Dazu konzidiert das dem Revisionsverfahren beigetretene BMF in seiner schriftsätzlichen Stellungnahme jedoch selbst, "dass die Bewertungsobergrenze (= gemeiner Wert) betreffend die Anteile an der Übertragerin gleichermaßen gilt, ob Teilwertabschreibungen etc. vorgenommen worden sind oder nicht; insoweit ist die Aussage in der Randnr. 04.05 UmwSt-Erlass 2011 missverständlich, die --anders als die hier einschlägige Randnr. 12.03 UmwSt-Erlass-- keine wortlautgetreue Wiedergabe des Gesetzestextes enthält". Der Senat stimmt damit in Einklang denn auch der Rechtsauffassung zu, wie sie im Schrifttum (z.B.) von Krohn/Greulich (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 646), Schnitter (in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 UmwStG Rz 6), Schönherr/Krüger (in Haase/Hruschka, UmwStG, § 4 Rz 51), Schmitt (in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 4 UmwStG Rz 52, § 12 UmwStG Rz 19, auch Rz 46) und wohl auch von Rödder (in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 59) vertreten wird, nicht aber der Gegenmeinung (z.B.) von van Lishaut (in

Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, daselbst, § 4 Rz 47) und von Pung (in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 4 UmwStG Rz 14a).

- 18** bb) Der aus dem Abstockungsbetrag errechnete Beteiligungskorrekturverlust gehört nicht zum Übernahmeergebnis. Er unterfällt den allgemeinen Grundsätzen und deswegen unabhängig von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 auch der Vorschrift des § 8b KStG 2002 und hierbei dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002. Danach sind Gewinnminderungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen, vorausgesetzt, sie entstehen im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannten Anteil. Das wiederum ist nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 ein Anteil an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen (u.a.) i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 gehören; Gewinne aus der Veräußerung eines solchen Anteils bleiben bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft ihrerseits außer Ansatz. Allerdings gebietet § 8b Abs. 8 KStG 2002 in seinem Satz 1 --und vorbehaltlich bestimmter Rückausnahmen in seinen Sätzen 2 und 3--, dass § 8b Abs. 1 bis 7 KStG 2002, also auch dessen Absätze 2 und 3, nicht auf Anteile anzuwenden ist, die (u.a. und soweit hier relevant) bei Lebensversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind.
- 19** Die tatbestandlichen Erfordernisse sowohl des § 8b Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 3 als auch des § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 sind im Streitfall, wie unter den Beteiligten im Ergebnis auch unstreitig ist, erfüllt, und die gesetzlich in § 8b Abs. 8 Satz 2 und 3 KStG 2002 vorbehaltenen (Rück-)Ausnahmen sind nicht einschlägig. Bleibt damit aber (auch) § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 unanwendbar, ist der betreffende Korrekturverlust vollen Umfangs als Betriebsausgabe abziehbar.
- 20** cc) Zweifelhaft könnte unter den Gegebenheiten des Streitfalls jedoch sein, ob der errechnete Korrekturbetrag auf Vorgänge solcherart zurückzuführen ist, wie sie in § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 aufgeführt sind, nämlich auf Vorgänge, welche bei der beteiligten Gesellschaft sich zuvor in steuerwirksamer Weise auf den Wert ausgewirkt haben --Abschreibungen, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, sowie Abzüge nach § 6b EStG 2002 und ähnliche Abzüge-- und welche deswegen nunmehr erhöhend hinzuzurechnen sind. Dazu fehlen derzeit noch die notwendigen tatrichterlichen Feststellungen. Das FG wird diese zu treffen haben. Es hat dann zugleich Gelegenheit, die unter den Beteiligten jedenfalls vorinstanzlich noch umstrittene Frage nach der Höhe des gemeinen Werts der Anteile als des Bewertungsgrenzwerts aufzuklären.
- 21** b) Der nach diesem ersten Berechnungsschritt anschließend ermittelte Übernahmeverlust wird infolge des vorrangig ermittelten Beteiligungskorrekturverlusts gemindert. Anders als der Korrekturverlust unterfällt er dem Regelungsbereich des § 12 Abs. 2 UmwStG 2006. Und ebenfalls abweichend von dem Korrekturverlust ist er steuerlich außer Ansatz zu lassen.
- 22** aa) Ein verschmelzungsbedingtes Übernahmeergebnis wird Veräußerungsgewinnen i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 im Ergebnis gleichgestellt (vgl. den Regierungsentwurf zu dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BTDrucks 16/2710, S. 41; Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 86) und ist im Grundsatz steuerbefreit. Das gilt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 allgemein und insbesondere unabhängig davon, ob die aufnehmende Gesellschaft bereits vor dem Umwandlungsvorgang an der übergehenden Gesellschaft beteiligt gewesen ist (vgl. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115). War die aufnehmende Gesellschaft aber --wie im Streitfall-- bereits zuvor an der übergehenden Gesellschaft beteiligt, handelt es sich also um eine sog. Aufwärtsverschmelzung, dann bestimmt sich die Reichweite des umwandlungssteuerrechtlichen "Außerachtlassens" des Verschmelzungsergebnisses im quotalen Umfang der (zuvorigen) Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft --allein-- nach Maßgabe von § 8b KStG 2002 und damit auch der Einschränkungen, welche § 8b KStG 2002 gegenüber der "absolut" wirkenden Freistellung der Verschmelzungsergebnisse nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 anordnet.
- 23** bb) Das folgt aus Satz 2 der letzteren Vorschrift und bedeutet zugleich, dass zwar ein Übernahmegewinn, ein Übernahmeverlust im Grundsatz aber nicht in die Freistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 einzubeziehen ist. Denn freigestellt wird hiernach --das ergibt sich letztlich zweifelsfrei aus dem Regelungstext in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ("... der *Gewinn* i.S. des Satzes 1 ...") und darüber wurde vom Senat auch bereits für § 8b Abs. 2 KStG 2002 in dessen unmittelbarer Anwendung entschieden (Urteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFHE 231, 529)-- lediglich der Gewinn aus der mittels § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 einer Veräußerung gesetzlich gleichgestellten Übernahme der betreffenden Kapitalanteile. Dass in § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 von "ein(em)" Gewinn die Rede ist, der außer Ansatz bleibt, in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 demgegenüber von "dem" Gewinn (im Sinne des Satzes 1), ist ganz offensichtlich der Syntax und dem Sprachfluss geschuldet und kann in der Sache

keinen tragfähigen Unterschied ausmachen. Mit den Anteilen in Zusammenhang stehende Verluste werden von der Freistellung nach § 8b (Abs. 2 Satz 1) KStG 2002 sonach von vornherein nicht erfasst. Dieses Regelungsverständnis entspricht im Ergebnis der Verwaltungspraxis im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, dort Tz. 12.06.

- 24** cc) Das alles ist gleichermaßen für Lebensversicherungsunternehmen von Bedeutung.
- 25** aaa) Zwar enthält der Querverweis auf § 8b KStG 2002 in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 als solcher keine tatbestandlichen Beschränkungen; die Bezugsnorm ist also vollen Umfangs anzuwenden, einschließlich deren Abs. 8 Satz 1, und danach ist § 8b Abs. 1 bis 7 KStG 2002 --wie oben unter B.II.2.a bb bereits beschrieben-- nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebensversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. Die Inbezugnahme auch von § 8b Abs. 8 KStG 2002 durch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. den Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BTDrucks 16/3369, S. 10), wiederum der Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314 Tz 12.06) und der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (z.B. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 52; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 267.31; Widmann, daselbst, § 4 UmwStG Rz 578.10 f.; Ley/Bodden, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 265; Benecke/Schnitger, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2007, 22; Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 47, sowie derselbe in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 46 f.; Heinemann, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 133, 137; Perwein, GmbHR 2008, 747, 752; Füllbier/Beckert, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2009, 774; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 75; anders z.B. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 89 ff.; Rödder/Schmidt-Fehrenbacher in Flick Gocke Schaumburg/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, § 12 UmwStG UmwStE Rz 12.06; Schafplitz/Götz, Der Betrieb, Beilage 1/2012, 25, 30; Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2011, 729, 734; Blümich/Klingberg, § 12 UmwStG 2006 Rz 51).
- 26** bbb) Bleibt § 8b Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 damit abermals unanwendbar, erwirkt § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 indessen keine Einschränkung gegenüber der in Satz 1 der Vorschrift angeordneten allgemeinen Aussage, dass Verluste aus der Verschmelzung steuerlich außer Ansatz zu belassen sind. Der in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 angeordnete --und auf Verschmelzungsgewinne verengte-- Anwendungsbefehl betreffend § 8b KStG 2002 ist unmissverständlich und eindeutig. Er erschöpft sich in jener in § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 bestimmten partiellen Nichtanwendung für Gewinne; auf Verluste wirkt sich der Anwendungsbefehl hingegen nicht aus (im Ergebnis ebenso z.B. Schießl in Widmann/Mayer, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 267.32 ff.; Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 47; L. Wagner in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., Anh § 7 Rz 995; s.a. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 72d; Blümich/Klingberg, § 12 UmwStG Rz 33; Füllbier/Beckert, Ubg 2009, 774; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 92; anders z.B. Benecke/Schnitger, IStR 2007, 22, 26; Ley/Bodden, FR 2007, 265, 273 f.; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 54 ff.; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 72).
- 27** Dadurch bestätigt sich im Ergebnis zwar der gelegentlich --und auch von der Klägerin-- erhobene Einwand einer "systematischen Verwerfung" in der Gleichbehandlung von Übernahmegewinnen einerseits und Übernahmeverlusten andererseits (vgl. z.B. Ruoff in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Rz 12.1; Herfort/Viebrock in Haase/Hruschka, a.a.O., § 12 Rz 141 ff., 144; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 42; Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369, 372 ff.; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 92; s. insoweit auch Füllbier/Beckert, Ubg 2009, 774). Und zuzugestehen ist, dass diese "Verwerfung" für Umwandlungsvorgänge letztlich genau zu jenem Auseinanderfallen von handelsbilanziellem Ausweis einerseits und steuerbilanziellem Ausweis andererseits führt, welche vermittels der Sonderregelung in § 8b Abs. 8 KStG 2002 für die einbezogenen Versicherungsunternehmen vermieden werden soll, weil sich nach dem handelsbilanziellen Ergebnis die Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattungen nach Maßgabe von § 21 Abs. 2 KStG 2002 richten. Doch nimmt das Gesetz die sich daraus ergebende "Unwucht" ersichtlich in Kauf. Sie rechtfertigt sich wohl aus der teleologischen Erwägung, dass Übernahmeverluste regelmäßig (bloße) Buchverluste repräsentieren, welche die Leistungsfähigkeit der übernehmenden Körperschaft nicht vermindern und diese infolge der Übernahme insoweit steuerlich nicht belasten; eine steuerliche Belastung tritt erst ein, wenn die im übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven realisiert werden (s. dazu --allerdings noch zu § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1977-- Senatsurteil vom 18. Oktober 1989 I R 158/85, BFHE 159, 31, BStBl II 1990, 92; Schießl in Widmann/Mayer, a.a.O., § 12 Rz 267.35 ff., m.w.N.). Die von der Klägerin behaupteten verfassungsrechtlichen Bedenken gegenüber dem Abzugsausschluss drängen sich in Anbetracht dessen jedenfalls nicht auf.

- 28** ccc) Dafür, dass § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 8 KStG 2002 über seinen Regelungswortlaut hinaus sowohl für Gewinne als auch für Verluste gegenüber § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 eine uneingeschränkte verdrängende Wirkung beizumessen wäre, geben weder Sinn und Zweck noch die vom FG umfassend hergeleitete Entstehungsgeschichte der Vorschriften (s. BTDrucks 15/1684, 15/1584, 15/1665, 16/2710, 16/3315, 16/3369) Hinreichendes her, das eine rechtsfortbildende Regelungsauslegung, wie von der Klägerin eingefordert, erzwingen könnte. Auch aus Art. 7 Fusions-RL, auf welche die Vorinstanz ihr Urteil maßgeblich gestützt hat, folgt nichts Gegenteiliges. FA und BMF weisen zutreffend darauf hin, dass es hierbei darum geht, bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen für die mögliche Besteuerung eines Veräußerungsgewinns, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens ergeben könnte, einen Steueraufschub vorzusehen. Dieser Steueraufschub wird gewährt, soweit die übernehmende Gesellschaft die steuerlichen Werte des übernommenen Aktiv- und Passivvermögens fortführt und diese einer eigenen Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der übertragenden Gesellschaft zuzurechnen sind. Regelungen zur Erfassung von Übernahmeverlusten enthält die Fusionsrichtlinie indessen keine. Dass sie umgekehrt --worauf die Klägerin hinweist-- gegenüber einer Anwendung auf Übernahmeverluste auch keine "Sperrwirkung" entfaltet, ist richtig, führt in der Sache aber nicht weiter.
- 29** 3. Das FG hat dem ersten Punkt --der steuerlichen Behandlung des nach § 12 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 zu errechnenden Übernahmewerts-- keine Beachtung geschenkt und zum zweiten Punkt --der steuerlichen Behandlung des Übernahmeverlusts nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG 2006-- eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Deswegen und ohnehin auch aus den unter B.I. erwähnten formalen Gründen wegen der zwischenzeitlich ergangenen Änderungsbescheide vom 10. April 2013 ist das angefochtene Urteil aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit die noch ausstehende Sachaufklärung zu den nach § 12 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 anzusetzenden Werte nachgeholt werden kann. Im Übrigen war das Verfahren einzustellen, soweit die Klägerin ihre Klage wegen Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2006 in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen hat (§ 121 Abs. 1 Satz 1, § 72 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de