

Urteil vom 05. November 2015, III R 13/13

Einnahmenüberschussrechnung: Kein der Verschmelzung vorgelagerter endgültiger Verlust des Beteiligungsaufwands - Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002) - Gewinnermittlungswahlrecht

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, UmwStG § 4 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 4, UmwStG § 4 Abs 6, UmwStG § 9 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 5 S 1, UmwStG § 4 Abs 6, HGB § 242 Abs 1, UmwG § 5 Abs 1 Nr 6, UmwG § 17 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2005

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 25. Juli 2011, Az: 2 K 123/10

Leitsätze

1. Befindet sich die Beteiligung an der übertragenden GmbH im Betriebsvermögen des übernehmenden Alleingesellschafters, der als Einzelgewerbetreibender seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist es nicht möglich, den Beteiligungsaufwand vor dem steuerlichen Übertragungstichtag der Verschmelzung mit der Begründung als Betriebsausgabe abzuziehen, der Aufwand sei infolge aufgelaufener Verluste der GmbH bereits vor diesem Zeitpunkt endgültig verloren gewesen. Ein Betriebsausgabenabzug scheidet auch dann aus, wenn der Beteiligungsaufwand infolge der Verschmelzung nach § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 unberücksichtigt bleibt.
2. Das uneingeschränkte Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ist mit dem GG vereinbar.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 26. Juli 2011 2 K 123/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Es ist streitig, ob die vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Jahr 2005 geltend gemachte Teilwertabschreibung auf eine GmbH-Beteiligung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.
- 2 Die Kläger wurden in den Streitjahren 2004 und 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie reichten die Einkommensteuererklärung für 2005 im Juni 2006 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Es war eine Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (EStG) vom 19. Mai 2006 beigelegt, die für das Einzelunternehmen (...) des Klägers einen Gewinn in Höhe von 545,97 € auswies. Ende Juni 2006 wurde dem FA für das Einzelunternehmen des Klägers eine berichtigte Einnahmenüberschussrechnung für 2005 vorgelegt, wonach der Kläger einen Verlust in Höhe von 77.452,30 € erzielt habe. In dem Begleitschreiben erläuterte der damalige steuerliche Berater des Klägers die berichtigte Einnahmenüberschussrechnung dahingehend, dass der Kläger mit Vertrag vom 10. Dezember 2002 alle Anteile an der ... GmbH (GmbH) zu einem Kaufpreis von 77.999,27 € mit Wirkung zum 1. Januar 2003 erworben habe. Diese hundertprozentige Beteiligung sei notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens, da wesentliche Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens der GmbH zur Nutzung überlassen worden seien. Der Wert der Beteiligung habe zum 31. Dezember 2005 nur noch 1 € betragen, weil die GmbH in den Jahren 2003 bis 2005 Verluste in Höhe von 184.676,55 € erwirtschaftet habe und eine wesentliche Änderung der Ertragslage zukünftig nicht zu erwarten gewesen sei.

- 3 Die GmbH wurde mit Vertrag vom 10. Juli 2006 liquidationslos auf das Einzelunternehmen des Klägers verschmolzen. Dieser Vorgang wurde am 9. August 2006 in das für die GmbH zuständige Handelsregister eingetragen. Die Verschmelzung wurde mit der gleichzeitig erfolgten Eintragung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers wirksam. Es entstand das unter der Firma "... e.K." betriebene Einzelunternehmen. Für dieses Unternehmen wurde zum 1. Januar 2006 eine Eröffnungsbilanz erstellt, die einen Übernahmeverlust aus der Verschmelzung in Höhe von 131.863,69 € auswies. Dieser errechnete sich aus einem negativen Wert des übertragenen Betriebsvermögens der GmbH in Höhe von 131.862,69 € zzgl. der mit dem Teilwert angesetzten GmbH-Beteiligung in Höhe von 1 €. Der Verschmelzung wurde die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegt.
- 4 Das FA berücksichtigte in dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 7. August 2006 den für das Einzelunternehmen des Klägers erklärten Verlust. Zudem wurde in dem Einkommensteueränderungsbescheid für 2004 vom 28. August 2006 ein Verlustrücktrag aus 2005 in Höhe von 23.732 € durchgeführt.
- 5 Im Oktober 2009 fand beim Kläger für die Jahre 2005 bis 2007 eine Betriebsprüfung statt. Die Betriebsprüfung versagte die vom Kläger für das Jahr 2005 auf die GmbH-Beteiligung vorgenommene Teilwertabschreibung in Höhe von 77.998,27 €, weil eine derartige Abschreibung im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht zulässig sei. Den vom Kläger während der Betriebsprüfung begehrten Wechsel zum Bestandsvergleich --der Kläger reichte mit Schreiben vom 16. November 2009 eine Anfangsbilanz zum 1. Januar 2005 und eine Bilanz zum 31. Dezember 2005 ein, die einen Jahresfehlbetrag von 77.693,91 € auswies-- erachtete die Betriebsprüfung als unzulässig. Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 vom 7. Januar 2010. Die festgesetzte Einkommensteuer für 2005 wurde unter Zugrundelegung gewerblicher Einkünfte des Klägers von 546 € auf 7.998 €, die für 2004 unter Streichung des Verlustrücktrags aus 2005 (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG) auf 9.410 € erhöht. Die Einsprüche blieben erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010).
- 6 Die dagegen erhobene Klage, mit der die Kläger die Aufhebung der Änderungsbescheide sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung begehrten, hatte ebenfalls keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, der Kläger habe sein Gewinnermittlungswahlrecht für das Jahr 2005 spätestens mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2005, der die Einnahmenüberschussrechnung beigelegt gewesen sei, zugunsten dieser Gewinnermittlungsart ausgeübt. Zudem fehle es an einer zeitnah aufgestellten Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005. Diese könne auch nicht durch die vorgelegten "Eröffnungsbilanzbuchungen" ersetzt werden. Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sei bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zulässig.
- 7 Der vom Kläger geltend gemachte Verlust könne im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines endgültigen Verlusts der GmbH-Beteiligung berücksichtigt werden; denn an die Stelle der GmbH-Beteiligung seien die Wirtschaftsgüter der GmbH getreten. Nach der vorliegenden Eröffnungsbilanz der "... e.K." zum 1. Januar 2006 habe der Verschmelzung (Vermögensübergang) die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegen. Danach sei steuerlicher Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung --UmwStG 2002--, vgl. BGBl I 2002, 4133) der 31. Dezember 2005 und die Verschmelzung im Jahr 2005 zu erfassen gewesen. Infolge des Vermögensübergangs sei ein Übernahmeergebnis nach § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 zu ermitteln. Danach ergebe sich ein Übernahmeverlust, weil der Wert des übertragenen Betriebsvermögens negativ gewesen sei (./ 131.862,69 €) und sich dieser Wert noch um den Buchwert (Anschaffungskosten) der Anteile erhöht habe. Ginge man von der Darstellung des Klägers aus, hätte sich der Übernahmeverlust bei einem Buchwert der GmbH-Beteiligung von 1 € auf 131.863,69 € belaufen. Setzte man hingegen als Buchwert der GmbH-Beteiligung Anschaffungskosten in Höhe von 77.999,27 € an, beliefe sich der Übernahmeverlust auf 209.861,96 € (= ./ 131.862,69 € ./ 77.999,27 €). Der Übernahmeverlust bleibe nach § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 außer Ansatz. Dieses Verlustabzugsverbot sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber habe mit dieser Regelung dem sog. Step-Up-Modell den Boden entzogen und unter zulässiger Berücksichtigung von Vereinfachungs- und Typisierungserfordernissen dem objektiven Nettoprinzip Rechnung getragen.
- 8 Die Kläger machen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Das FG meine zu Unrecht, der Kläger habe mit Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2005 beim FA bindend die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewählt. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Oktober 1994 X R 192/93 (BFH/NV 1995, 587) liege hierin keine Ausübung des Wahlrechts. Aber selbst wenn man dies anders

beurteilen wollte, wäre der Kläger an eine solche Wahlrechtsausübung nicht gebunden. So habe der BFH bei Ehegatten eine geänderte Wahlrechtsausübung bezüglich des Veranlagungswahlrechts auch noch im Rechtsbehelfsverfahren zugelassen. Dies müsse auch für die Wahl der Gewinnermittlungsart gelten. Außerdem habe der Kläger --wie von der Rechtsprechung des BFH gefordert-- zeitnah eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 aufgestellt. Abgesehen davon sei nicht einsichtig, ein derartiges Erfordernis zur Voraussetzung für einen Bestandsvergleich zu machen. Ebenso wenig sei der Übergang zum Bestandsvergleich willkürlich erfolgt. Ein solcher Übergang müsse möglich sein, wenn bei einer Betriebsprüfung erkannt werde, dass mit der Einnahmenüberschussrechnung schwerwiegende Nachteile verbunden seien. Aber auch für den Fall, dass der Kläger den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt habe, sei die Vornahme der Teilwertabschreibung zu Unrecht versagt worden. Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit gebiete es, im Vermögensbereich endgültig eintretende Ausgaben zu berücksichtigen. Dies habe der BFH für den Verlust einer Darlehensforderung entschieden. Gleiches müsse für den Untergang einer Beteiligung gelten. Im Streitfall liege eine dauernde Wertminderung der GmbH-Beteiligung vor. Eine Totalgewinnlichkeit mit einem Bilanzierenden sei nur dann gegeben, wenn die Teilwertabschreibung auch im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG berücksichtigt werde. Dem stehe § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 nicht entgegen, weil die Teilwertabschreibung der Ermittlung des Übernahmeverlusts vorgelagert sei.

- 9 Die Kläger beantragen, das FG-Urteil, die Einkommensteueränderungsbescheide 2004 und 2005 vom 7. Januar 2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Der Senat weist die Revision als unbegründet zurück (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkommensteueränderungsbescheide für 2004 und 2005 vom 7. Januar 2010 nicht zu beanstanden sind. Die vom Kläger im Jahr 2005 geltend gemachte Teilwertabschreibung auf seine GmbH-Beteiligung in Höhe von 77.998,27 € kann nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.
- 12 Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass der Kläger seinen Gewinn im Jahr 2005 nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat (dazu 1.) und im Rahmen dieser Gewinnermittlungsart eine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht zulässig ist (dazu 2.). Es ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Beteiligungsaufwand im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht unter dem Gesichtspunkt eines endgültigen Verlusts der Beteiligung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist (dazu 3.). Ebenso kann die Teilwertabschreibung nicht infolge eines --auf den 31. Dezember 2005-- vorzunehmenden Wechsels zum Bestandsvergleich und einer damit ggf. einhergehenden Abrechnung (im Rahmen einer Übergangsgewinnermittlung) gewinnmindernd berücksichtigt werden (dazu 4.). Zudem ist es nicht möglich, den Wortlaut des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 --StSenkG 2001/2002--, vgl. BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) teleologisch dahingehend einzuschränken, dass der Übernahmeverlust zu berücksichtigen ist, soweit er auf einer nicht zulässigen Teilwertabschreibung beruht (dazu 5.). Schließlich ist § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 verfassungsgemäß (dazu 6.).
- 13 1. Der Kläger hat sein Gewinnermittlungswahlrecht für das Jahr 2005 zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt.
- 14 a) § 4 Abs. 3 EStG erlaubt Steuerpflichtigen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Das FG ist in Übereinstimmung mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass der Kläger zu diesem Personenkreis gehört. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 15 b) Nach den für den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger den Gewinn aufgrund seiner tatsächlichen Handhabung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.
- 16 aa) Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erst dann wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH-Urteil vom 19. Oktober

2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.). Maßgeblich ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b aa, m.w.N.). Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht i.S. einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt. An die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung sind dabei keine hohen Anforderungen zu stellen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b bb; vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186, unter II.2.b bb).

- 17** bb) Das FG führte in seinem Urteil aus, der Kläger habe eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt. Es nahm auf die vom steuerlichen Berater des Klägers für das Jahr 2005 erstellten und beim FA eingereichten Gewinnermittlungen vom 19. Mai 2006 und vom 27. Juni 2006 Bezug, in denen bescheinigt wird, dass "vorliegendes Ergebnis ... von mir [dem steuerlichen Berater] auf der Grundlage der von mir geführten Aufzeichnungen, der vorgelegten Unterlagen sowie der erteilten Auskünfte des ... [Klägers] als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG) unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt" wurde. Damit steht fest, dass der Kläger seinen Gewinn unter Beachtung der an die Dokumentation zu stellenden Anforderungen nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Er hat nach Form und ausdrücklicher Bezeichnung eine Einnahmenüberschussrechnung beim FA eingereicht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 2. März 2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.b). Diese Wahl kann nachträglich nicht abgeändert werden (z.B. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B.b).
- 18** c) Die hiergegen von den Klägern erhobenen Einwände greifen nicht durch.
- 19** aa) Die Kläger führen zwar zutreffend aus, dass nach dem BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 587 (unter 3.) das Wahlrecht nicht mit dem Einreichen einer Überschussrechnung beim FA ausgeübt wird. Hiervon ist das FG aber auch nicht ausgegangen. Vielmehr nahm das FG unter Bezugnahme auf die für das Jahr 2005 eingereichten Einnahmenüberschussrechnungen zu Recht an, dass der Kläger --wie bereits in den Vorjahren-- allein die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet hat. Zudem führte es aus, dass der Kläger sein Wahlrecht spätestens mit dem Einreichen der Einnahmenüberschussrechnung beim FA ausgeübt und nach außen dokumentiert hat. Diese Ausführungen stehen im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH; insbesondere kann nach der Senatsrechtsprechung als Beweisanzeichen dafür, dass eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt ist, u.a. die Tatsache gewertet werden, dass der Steuerpflichtige diese Gewinnermittlung an das FA übersendet (Senatsurteil vom 20. Dezember 2012 III R 33/12, BFHE 240, 107, BStBl II 2013, 1035, Rz 20).
- 20** bb) Ebenso geht der Einwand fehl, der Kläger hätte für das Streitjahr noch zum Bestandsvergleich wechseln können. Das Gewinnermittlungswahlrecht nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger kann zwar prinzipiell unbefristet ausgeübt werden. Formal wird das Wahlrecht allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt. Allerdings scheidet ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich aus, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat (BFH-Urteil in BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.).
- 21** Im Streitfall hat der Kläger seinen vorgeblichen Willen, zum Bestandsvergleich wechseln zu wollen, nicht durch eine zeitnah erstellte Eröffnungsbilanz bekundet. Eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 wurde erst mit Schreiben vom 19. November 2009 beim FA eingereicht. Entgegen der Meinung des Klägers ist eine Eröffnungsbilanz auch nicht zeitnah durch die "Eröffnungsbilanzbuchungen" zum 1. Januar 2005 in der Primanota erstellt worden. Es reicht nicht aus, dass sich aus diesen Buchführungsunterlagen die für eine Bilanzierung erforderlichen Zahlen entnehmen ließen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.c ee).
- 22** cc) Schließlich können die Kläger nicht mit Erfolg einwenden, nur durch den Wechsel zum Bestandsvergleich lasse sich des Klägers Aufwand für die GmbH-Beteiligung berücksichtigen. Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen für die Ausübung des nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG eingeräumten Wahlrechts gehört nicht die Kenntnis der steuerrechtlichen Folgen der einmal getroffenen Wahl (BFH-Urteil in BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B.b).
- 23** 2. Der Kläger kann im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung keine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vornehmen.
- 24** a) Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 EStG nicht zulässig ist (BFH-Urteil vom 21. Juni 2006 XI R 49/05, BFHE 214,

218, BStBl II 2006, 712, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 9. Februar 2006 IV B 60/04, nicht veröffentlicht --n.v.--, unter II.d cc).

- 25** b) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens --so wie hier für die GmbH-Beteiligung-- erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; Anhaltspunkte dafür, dass die GmbH-Beteiligung Umlaufvermögen war, bestehen nicht. Zudem gilt § 6 Abs. 1 EStG nach seinem eigenen Wortlaut nur für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG als Betriebsvermögen anzusetzen sind.
- 26** 3. Ebenso liegt keine Konstellation vor, die es erlaubt, im Jahr 2005 infolge aufgelaufener Verluste der GmbH einen der Verschmelzung vorgelagerten Betriebsausgabenabzug mit der Begründung zu bejahen, die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel seien bereits vor dem 31. Dezember 2005 endgültig verloren gewesen.
- 27** a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist es möglich, den Verlust einer betrieblichen Beteiligung auch im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 23. November 1978 IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109; BFH-Beschluss vom 9. Februar 2006 IV B 60/04, n.v., unter II.d cc; vgl. auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 536). Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind (BFH-Urteil in BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c). Diese Rechtsprechung beruht auf der Überlegung, dass die Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, nicht dazu führen darf, dass der Abzug gänzlich unterbleibt, sondern im Zeitpunkt ihres Verlusts bzw. Untergangs vorzunehmen ist (BFH-Urteil in BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c). Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG soll im Ganzen und auf Dauer gesehen im Rahmen des Möglichen denselben Gesamtgewinn wie der Bestandsvergleich ergeben (BFH-Urteil vom 2. September 1971 IV 342/65, BFHE 104, 311, BStBl II 1972, 334).
- 28** b) Im Streitfall waren die Aufwendungen für die Beteiligung nicht bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag der Verschmelzung --hier dem 31. Dezember 2005-- endgültig verloren.
- 29** aa) Die einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen der Verschmelzung waren beim Kläger --wie vom FG ausgeführt-- im Jahr 2005 zu erfassen.
- 30** Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen des übernehmenden Alleingeschafters, auf das verschmolzen wird, so ergeben sich die Gewinnauswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Einzelunternehmer), der auch ein Einnahmenüberschussrechner sein kann, insbesondere aus § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 UmwStG 2002. Das hiernach zu ermittelnde Übernahmeergebnis ist beim übernehmenden Rechtsträger in dem Veranlagungszeitraum zu besteuern, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 62; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314 Tz. 02.04). Der steuerliche Übertragungstichtag wird in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 bestimmt. Dort heißt es, dass das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Nach allgemeiner Auffassung handelt es sich bei der Bilanz, "die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt", um die in § 17 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) genannte Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers, die der Anmeldung zur Eintragung in das Register beizufügen ist (BFH-Urteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, Rz 34).
- 31** Nach den Feststellungen des FG ist der Verschmelzung die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegt worden. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei nicht um die der Anmeldung beigefügte Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG gehandelt hat, bestehen nicht; danach war steuerlicher Übertragungstichtag der 31. Dezember 2005. Folglich musste für den übernehmenden Rechtsträger --hier den Kläger-- für das Jahr 2005 ein Übernahmeergebnis in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ermittelt werden (§ 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002). Der Buchwert ist der Wert, mit dem die Anteile nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz anzusetzen sind oder anzusetzen wären (§ 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002).

- 32** bb) Bei der Verschmelzung einer (bestehenden) GmbH kann nicht angenommen werden, dass der Beteiligungsaufwand bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag endgültig verloren ist.
- 33** Bei der Verschmelzung tritt an die Stelle der Liquidation und Auskehrung des Liquidationserlöses an den Alleingesellschafter ein liquidationsloser Vermögensübergang (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Die Beteiligung geht unter; der übernehmende Rechtsträger erhält die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft. Für die im Streitfall gegebene Konstellation sind die beim übernehmenden Rechtsträger (Einzelunternehmer) eintretenden Besteuerungsfolgen spezialgesetzlich in § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 UmwStG 2002, insbesondere dessen Abs. 4, geregelt. Danach wird bei einem solchen Vorgang der Beteiligungsaufwand nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 in Gestalt des Buchwerts der Anteile berücksichtigt. Der Buchwert der Anteile entspricht bei einem Einnahmenüberschussrechner im Grundsatz den historischen Anschaffungskosten der Anteile (Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 597).
- 34** Eine zeitlich vorgelagerte Berücksichtigung des Beteiligungsaufwands ist auch dann nicht möglich, wenn --wie hier-- der Wert des übergegangenen GmbH-Vermögens negativ ist (./ 131.862,69 €). Dieser Wert dürfte insbesondere auf den Verlusten beruhen, welche die GmbH nach den Ausführungen des Klägers in den Jahren 2003 bis 2005 erlitten haben soll. Bei der Verschmelzung einer (bestehenden) GmbH auf einen Einzelunternehmer kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen für die Beteiligung bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag endgültig verloren sind. Im Grundsatz besteht die GmbH bis zur Verschmelzung als werbende (nicht aufgelöste) Gesellschaft fort, was die Annahme ausschließt, dass der Beteiligungsaufwand bereits vor diesem Zeitpunkt endgültig verloren ist. Dies gilt selbst dann, wenn die GmbH insolvenzrechtlich relevant überschuldet sein sollte (vgl. zu dieser Möglichkeit Oberlandesgericht Stuttgart, Beschluss vom 4. Oktober 2005 8 W 426/05, Der Betrieb --DB-- 2005, 2681; Heckschen in Widmann/Mayer, a.a.O., § 120 UmwG Rz 8.7 ff.). Aber auch dann, wenn die GmbH bereits aufgelöst gewesen sein sollte (vgl. § 60 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), wofür im Streitfall keine Anhaltspunkte bestehen, wäre die GmbH nur verschmelzungsfähig gewesen, wenn deren Fortsetzung beschlossen hätte werden können (§ 3 Abs. 3 UmwG).
- 35** cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass nach § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt.
- 36** Im Streitfall führt der negative Wert des übertragenen Vermögens dazu, dass sich der Übernahmeverlust um die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung auf 209.861,96 € (= ./ 131.862,69 € ./ 77.999,27 €) erhöht. Damit bleiben zwar die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel im Ergebnis unberücksichtigt. Diese Nichtberücksichtigung des Beteiligungsaufwands beruht aber nicht darauf, dass diese Mittel bereits vor der Verschmelzung endgültig verloren waren, sondern darauf, dass der Gesetzgeber in § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 angeordnet hat, dass ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt.
- 37** 4. Ebenso kann die Teilwertabschreibung nicht infolge eines --auf den 31. Dezember 2005-- vorzunehmenden Wechsels zum Bestandsvergleich und einer damit ggf. einhergehenden Abrechnung (im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung) gewinnmindernd berücksichtigt werden.
- 38** a) Nach Auffassung des Senats war der Kläger schon nicht verpflichtet, auf den 31. Dezember 2005 zum Bestandsvergleich zu wechseln.
- 39** aa) Eine solche Verpflichtung ergibt sich nicht aus § 4 Abs. 1 UmwStG 2002.
- 40** (1) § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 verpflichtet, ebenso wie das UmwG (vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 4; Priester in Lutter, Umwandlungsgesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 21), den übernehmenden Rechtsträger nicht dazu, auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine Übernahmebilanz zu erstellen (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 13; Weigert in Kraft/Edelmann/ Bron, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 18). Gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002 hat die übernehmende natürliche Person die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter lediglich mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen. Das Gesetz bestimmt weder, dass der übernehmende Rechtsträger diese Werte bilanzieren muss, noch dass er --anders als bei einem Formwechsel (vgl. § 14 Satz 2 UmwStG 2002)-- auf den steuerrechtlichen Übertragungstichtag eine Bilanz erstellen muss.
- 41** (2) Die herrschende Meinung im Fachschrifttum geht zwar --im Wesentlichen allerdings ohne Begründung-- davon aus, dass der übernehmende Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, für steuerliche Zwecke

eine Übernahmebilanz erstellen muss (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 4 UmwStG Rz 20; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 4 Rz 7; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 UmwStG Rz 47; Weigert in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 18; Schönherr/Krüger in Haase/Hruschka, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 17; Staats in Lademann, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 25; Klingebiel/Patt/ Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, 3. Aufl., S. 100; a.A. Böttcher/Zartmann/Kandler, Wechsel der Unternehmensform, 4. Aufl. (1982), S. 149; so wohl auch Widmann in Widmann/ Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 87.1). Der Senat kann hierfür jedoch keine gesetzliche Grundlage erkennen.

- 42** bb) Im Streitfall bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger verpflichtet war, auf den 31. Dezember 2005 eine Eröffnungsbilanz i.S. des § 242 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu erstellen.
- 43** Entsteht durch die Verschmelzung einer GmbH auf den Alleingesellschafter erstmals ein abschlusspflichtiges (vollkaufmännisches) Handelsgewerbe (vgl. § 1 HGB), muss der übernehmende Alleingesellschafter eine Übernahmebilanz in Form einer Eröffnungsbilanz nach § 242 Abs. 1 HGB aufstellen (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwG Rz 219; Hörtnagl in Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 8). Stichtag der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz ist der Verschmelzungstichtag i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG (Priester in Lutter, a.a.O., § 24 Rz 22; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 8). Dass im Streitfall dieser Tag der 31. Dezember 2005 gewesen sein könnte, ist nicht ersichtlich. Vielmehr hat das FG festgestellt, dass der Kläger eine Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 erstellt hat.
- 44** b) Aber selbst wenn der Kläger verpflichtet gewesen sein sollte, auf den 31. Dezember 2005 eine Übernahmebilanz zu erstellen, könnte im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung keine gewinnmindernde Abrechnung in Höhe der geltend gemachten Teilwertabschreibung vorgenommen werden.
- 45** aa) Im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung ist der Steuerpflichtige so zu stellen, als hätte er von Anfang an bilanziert (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1992 IV R 97/91, BFHE 169, 180, BStBl II 1993, 284, unter 2., m.w.N.; vom 13. September 2001 IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, unter II.2.). Grundlage der vorzunehmenden Gewinnkorrekturen (Zu- und Abrechnungen) ist die aufzustellende Bilanz (Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 225). Sie liefert die wesentlichen Berechnungsgrundlagen für die Übergangsgewinnermittlung, mit der es zu vermeiden gilt, dass infolge des Wechsels Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben entweder gar nicht oder doppelt berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 21. November 1973 I R 252/71, BFHE 111, 83, BStBl II 1974, 314). Im Streitfall bezöge sich diese Übergangsgewinnermittlung ausschließlich auf die Vermögenspositionen des übernehmenden Rechtsträgers (Einzelunternehmen), weil die übertragende Kapitalgesellschaft (GmbH) ihren Gewinn bereits nach Bilanzierungsgrundsätzen ermittelt hat (Schmitt in Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 4 UmwStG Rz 20; Schnitter in Frotscher/Maas, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 47; Schönherr/Krüger in Haase/Hruschka, a.a.O., § 4 Rz 17). Die Übergangsgewinnermittlung wäre ein von der Verschmelzung getrennt zu beurteilender Vorgang; das Übergangsergebnis wäre nicht Teil des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG 2002 (ebenso van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 7, m.w.N.; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 171).
- 46** bb) Übertragen auf den Streitfall bedeutet dies: Bei der Einnahmenüberschussrechnung müsste eine gewinnmindernde Abrechnung in Höhe einer Teilwertabschreibung vorgenommen werden, wenn in der aufzustellenden Bilanz eine GmbH-Beteiligung erstmals mit dem Teilwert anzusetzen wäre (Kanzler/HHR, Vor §§ 4 bis 7 EStG Rz 51; Speich, FR 1971, 192, 194). Dies deshalb, weil während der Einnahmenüberschussrechnung eine Teilwertabschreibung nicht möglich war und sich diese infolge des Teilwertansatzes im Rahmen des Bestandsvergleichs künftig nicht mehr auswirken könnte. Im Streitfall fände sich jedoch in der Übernahmebilanz, die u.a. den Vermögensübergang und die daraus folgenden Ergebnisauswirkungen erfasst (Hörtnagl in Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 9), keine GmbH-Beteiligung mehr, weil diese durch die Verschmelzung untergeht (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 42; Moszka in Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 44). Daher wäre es ausgeschlossen, eine GmbH-Beteiligung mit dem Teilwert zu bilanzieren und damit einhergehend eine entsprechende Abrechnung vom Gewinn vorzunehmen. Im Übrigen ginge es über eine zulässige Gewinnkorrektur hinaus, wollte man die Möglichkeit einer Abrechnung mit der zusätzlichen Fiktion begründen, der Kläger müsse eine logische Sekunde vor Erstellung der Übernahmebilanz noch zusätzlich eine Übergangsbilanz erstellen.
- 47** 5. Außerdem ist es nicht möglich, den Wortlaut des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 teleologisch dahingehend einzuschränken, dass ein Übernahmeverlust zu berücksichtigen ist, soweit er auf der versagten Teilwertabschreibung beruht.

- 48** a) Nach der Rechtsprechung des BFH können zwar Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, die --gemessen an ihrer Zielrichtung-- nicht präzise und deshalb auslegungsbedürftig sind, in ihrem Anwendungsbereich teleologisch reduziert werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2009 II R 58/08, BFHE 226, 404, BStBl II 2010, 302, unter II.2.a).
- 49** b) Eine solche Vorgehensweise ist nach Auffassung des Senats --unabhängig davon, ob § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 überhaupt eine typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift ist (dazu unter 6.a)-- aber schon deshalb nicht möglich, weil keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Gesetzgeber das Verlustabzugsverbot im Tatbestand oder in der Rechtsfolge versehentlich zu weit gefasst hat. Insbesondere enthalten weder die Entstehungsgeschichte noch die Gesetzesmaterialien zu § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002) Anhaltspunkte für ein gesetzgeberisches Versehen.
- 50** aa) Die Vorgängerregelungen zu § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 fanden sich --soweit hier von Interesse-- in § 4 Abs. 5 Satz 1, Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 --UntStRFoG-- (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928). In § 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG hieß es: "Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz, soweit er auf einem negativen Wert des übergegangenen Vermögens beruht." § 4 Abs. 6 UmwStG lautete: "Verbleibt nach Anwendung des Absatzes 5 ein Übernahmeverlust, so sind die Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter nach Absatz 1 in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter bis zu den Teilwerten aufzustocken. Ein darüber hinausgehender Betrag ist zu aktivieren und auf fünfzehn Jahre gleichmäßig abzuschreiben, soweit er nicht als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu aktivieren ist. ..." Auch wenn die Gesetzgebungsmaterialien zum UntStRFoG keine Begründung dafür enthielten, weshalb ein negativer Wert des übergehenden Betriebsvermögens keine Berücksichtigung finden sollte, richtete sich diese Regelung doch gegen Gestaltungsmodelle (vgl. dazu Neu, DB 1995, 1731), mit deren Hilfe durch eine Verschmelzung nach den §§ 3 ff. UmwStG 1995 ein bei der Kapitalgesellschaft wegen § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nicht mehr verwertbarer Verlustvortrag (sog. Mantelkauf) als Übernahmeverlust nutzbar gemacht werden konnte (so auch Dötsch, DB 1997, 2090; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Altkomentierungen, § 4 UmwStG Rz 220, Fn 1). Diese Regelungen des UntStRFoG wurden für Übertragungsstichtage ab dem 1. Januar 2001 (§ 27 Abs. 1a UmwStG 2002) durch das --hier anwendbare-- Verlustabzugsverbot in § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ersetzt. Dieses Verlustabzugsverbot galt bis zur nachfolgenden Gesetzesänderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 --SEStEG-- (BGBl I 2006, 2782), das erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden ist, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des SEStEG).
- 51** bb) Nach den Gesetzesmaterialien zum StSenkG 2001/2002 wurde mit der Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 vor dem Hintergrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (jetzt Teileinkünfteverfahren) bezweckt, eine "Einmalbesteuerung" der im Betriebsvermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherzustellen. Das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 sollte verhindern, dass der Veräußerer die Beteiligung steuerfrei oder zur Hälfte steuerfrei veräußert, während der Erwerber in Höhe des Übernahmeverlusts die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern aufdeckt und neues Abschreibungsvolumen schafft, ohne später seinerseits einen Veräußerungsgewinn zu versteuern, weil die stillen Reserven bereits zuvor aufgedeckt wurden (vgl. den Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen, Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BTDrucks 14/2683, S. 128 zu Art. 5 zu Nr. 1 Buchst. a). Es sollte dem --nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG möglichen-- sog. Step-Up-Modell der Boden entzogen werden (vgl. Förster/van Lishaut, FR 2000, 1189, 1193; Korn/Strahl, KÖSDI 2000, 12582, 12606; Stegner/Heinz, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2001, 54, 56).
- 52** cc) Mit Blick auf diese Entstehungsgeschichte kann dem Gesetzgeber nicht verborgen geblieben sein, dass Übernahmeverluste auf unterschiedlichen Ursachen beruhen können (zu diesen Ursachen vgl. van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 106; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 265 f.; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Altkomentierungen, § 4 UmwStG Rz 624; Stegner/Heinz, GmbHR 2001, 54, 57). Gleichwohl hat er Übernahmeverluste in § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 --ohne jegliche Differenzierungen-- einem uneingeschränkten Abzugsverbot unterworfen.
- 53** c) Nach alledem ist dem Senat eine einschränkende Auslegung des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002) entgegen seinem Wortlaut nicht möglich. Aus den gleichen Gründen kann der

Übernahmeverlust auch nicht berücksichtigt werden, soweit er auf dem negativen Wert des übertragenen GmbH-Vermögens beruht.

- 54** 6. Das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ist mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 24. Juni 2014 VIII R 35/10, BFHE 245, 565).
- 55** a) § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ist eine Typisierungs- und Vereinfachungsvorschrift, keine typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift (a.A. Hahn, jurisPR-SteuerR 47/2014 Rz 7). Der Senat kann daher offenlassen, ob für typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften ein anderer verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab als für Typisierungs- und Vereinfachungsvorschriften gilt (vgl. dazu Hey, Steuer und Wirtschaft --StuW--- 2008, 167, 173; dieselbe, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Bd. 33, 139, 167).
- 56** aa) Die Frage, ob eine Norm Missbräuche verhindern soll, ist Mithilfe der allgemeinen Auslegungskriterien festzustellen (Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vor § 42 AO Rz 11). Dabei dient nicht jede beschränkende Regelung der Missbrauchsabwehr. Vielmehr ist von einer Missbrauchsbekämpfungsvorschrift zu erwarten, dass der Missbrauchsbekämpfungszweck im Tatbestand dergestalt zum Ausdruck kommt, dass der Gesetzgeber die als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen typisiert, d.h. den Missbrauch in sachlicher, zeitlicher oder persönlicher Hinsicht konkretisiert (vgl. dazu Hey, StuW 2008, 167, 171).
- 57** bb) Weder der Wortlaut, die systematische Stellung noch der Normzweck des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 lassen einen Missbrauchsbekämpfungszweck erkennen.
- 58** Etwas anderes mag noch für die Vorgängerregelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG gegolten haben, nach der das Verlustabzugsverbot nur eingriff, soweit Verlustursache ein negativer Wert des übergegangenen Vermögens war. § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 sollte hingegen für den Fall der Veräußerung der Anteile die fehlende bzw. nicht ausreichende Besteuerung der im Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft befindlichen stillen Reserven beim Vorinhaber dadurch kompensieren, dass diese durch die Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts beim Erwerber erreicht wurde. Das beim Erwerber eingreifende Verlustabzugsverbot beruhte daher nicht auf einer unangemessenen Gestaltung, sondern fand seine Ursache darin, dass infolge des Systemwechsels hin zum Halbeinkünfteverfahren die Beteiligung im Grundsatz steuerfrei (vgl. § 8b Abs. 2 KStG i.d.F. des StSenKG 2001/2002) oder zur Hälfte steuerfrei (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c, j EStG i.d.F. des StSenKG 2001/2002) veräußert werden konnte, das Halbeinkünfteverfahren aber gleichwohl darauf angelegt war, Gewinne einer Körperschaft einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entsprach.
- 59** b) Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab für Regelungen des Gesetzgebers im Unternehmenssteuerrecht (EStG oder KStG), die einen Verlustabzug einschränken oder ausschließen, ist Art. 3 Abs. 1 GG.
- 60** aa) Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I., m.w.N.). Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen Lastengleichheit hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip; vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 f., BStBl II 1999, 502, 505). Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob dieses objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.III.1.a, m.w.N.). Danach bedürfen Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.3.a, m.w.N.).
- 61** bb) Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips erkennt das BVerfG neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungs Zwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.I., m.w.N.). Dabei sind die Anforderungen an eine zulässige Typisierung durch die Rechtsprechung des BVerfG geklärt (vgl. z.B. BVerfG-

Beschluss vom 26. Oktober 2004 2 BvR 246/98, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 139, unter II.). So muss der Gesetzgeber realitätsgerecht typisieren und die Grenzen verhältnismäßiger, insbesondere zumutbarer Belastung der Betroffenen wahren. Für die gleichheitsrechtliche Abwägung fällt hierbei insbesondere auch ins Gewicht, wieweit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, zwischen verschiedenen Begünstigungs- oder Belastungsalternativen zu wählen (BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 139, unter II., m.w.N.).

- 62** c) Im Streitfall durchbricht § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 das objektive Nettoprinzip.
- 63** aa) Ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß (dazu d) liegt jedenfalls insoweit vor, als der Übernahmeverlust auf dem vom Kläger getragenen Beteiligungsaufwand beruht (vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 148; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 270 ff.; Kessler/ Schmidt, DB 2000, 2032, 2038). Bei einem übertragenen negativen Betriebsvermögen erhöht der Beteiligungsaufwand den Übernahmeverlust; dieser Aufwand bleibt unberücksichtigt.
- 64** bb) Fraglich ist hingegen, ob § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 das objektive Nettoprinzip auch durchbricht, soweit --wie im Streitfall-- der Übernahmeverlust auf einem negativen Wert des übergehenden Betriebsvermögens (./ 131.862,69 €) beruht.
- 65** Dies kann bezweifelt werden, weil als Folge der abgeschirmten Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft jeweils eine eigene --getrennt steuerbare-- individuelle Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner entsteht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, m.w.N.) und unmittelbar durch die Verschmelzung (noch) kein über den Beteiligungsaufwand hinausgehender Aufwand des Anteilseigners entsteht. Allerdings ist zuzugeben, dass bei einer Verschmelzung --anders als bei einer Liquidation-- die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen und diesen wirtschaftlich belasten. Diese Frage bedarf aber keiner Klärung, weil ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip auch insoweit gerechtfertigt wäre (dazu d dd).
- 66** d) Gleichwohl ist das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die systematische Grundentscheidung getroffen, Gewinne der Körperschaften einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspricht (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 94 f.). Es ist daher ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens typisierend eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherstellen wollte. Die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung zur Sicherstellung des von ihm beabsichtigten Ziels bewegt sich innerhalb der vom Gleichheitssatz gezogenen Grenzen.
- 67** aa) Der Gesetzgeber hat für seine Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild gewählt. Er ist davon ausgegangen, dass die Beteiligung an der Körperschaft --bei vorhandenen stillen Reserven-- nach dem Systemwechsel im Grundsatz entweder steuerfrei (vgl. § 8b Abs. 2 KStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002) oder zur Hälfte steuerfrei (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c, j EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002) veräußert werden kann. Dies ist nicht zu beanstanden. Es ist zwar zutreffend, dass nach altem Recht bei der Veräußerung sog. einbringungsgeborener Anteile (vgl. § 21 UmwStG 2002) durch ein Einkommensteuersubjekt innerhalb der Haltefrist von sieben Jahren die stillen Reserven nach § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 voll zu versteuern waren (vgl. dazu Blümich/Klingberg, § 4 UmwStG 1995 Rz 26; Förster/ van Lishaut, FR 2000, 1189, 1193; Pung, DB 2000, 1835). Der Gesetzgeber musste diesen Fall --auch wenn er in den Gesetzesmaterialien genannt wird (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 128)-- aber nicht als den Grundfall heranziehen.
- 68** bb) § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 weist in verschiedenen Bereichen überschießende Tendenzen auf.
- 69** (1) Eine solche überschießende Wirkung tritt z.B. dann ein, wenn --wie bereits erwähnt-- die Veräußerung der Beteiligung durch ein Einkommensteuersubjekt voll steuerpflichtig ist (§ 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002; vgl. dazu Blümich/Klingberg, § 4 UmwStG 1995 Rz 26; Förster/ van Lishaut, FR 2000, 1189, 1193; Pung, DB 2000, 1835).
- 70** (2) Gleiches gilt auch insoweit, als der Gesetzgeber angeordnet hat, dass Übernahmeverluste auch dann insgesamt und nicht nur zur Hälfte außer Ansatz bleiben, wenn ein entsprechender Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG 2002 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. So verhält es sich z.B. im sog. Erwerbfall bei vorhandenen stillen Reserven. In diesen Fällen kommt es nicht nur zur gewollten "Einmalbesteuerung", sondern zu einer "Eineinhalbfachbesteuerung" der stillen Reserven (vgl. Stegner/Heinz, GmbHR 2001, 54, 57; Förster/ van Lishaut, FR

2000, 1189, 1193). Aber auch für die im Streitfall gegebene Konstellation ist die Umsetzung "überschießend", weil der Beteiligungsaufwand zur Gänze und nicht nur in den Grenzen des Halbeinkünfteverfahrens unberücksichtigt bleibt.

- 71** (3) Systemgerecht hingegen ist die Umsetzung aus der Sicht von an der übernehmenden Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften. Im Körperschaftsteuerrecht nach dem StSenkG 2001/ 2002 sind Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002) und Übernahmegewinne (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 2002) steuerbefreit. Das Verlustabzugsverbot stellt sich daher als die folgerichtige Kehrseite dieser Steuerbefreiungen dar (vgl. Hey, GmbHR 2001, 993, 996; Thiel, FR 2000, 493, 495 f.).
- 72** cc) Das uneingeschränkte Verlustabzugsverbot hält dennoch einer gleichheitsrechtlichen Abwägung stand.
- 73** (1) Die Ursachen der Verlustentstehung sind sehr unterschiedlich. Das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel, eine "Einmalbesteuerung" der stillen Reserven sicherzustellen, ließe sich --wenn überhaupt-- nur für den Preis sehr komplizierter gesetzlicher Regelungen erreichen. Dabei bestünde die weitere Schwierigkeit, die Ausnahmen vom Verlustabzugsverbot punktgenau und gestaltungsfest zu treffen. Daher rechtfertigen Vereinfachungserfordernisse im Ergebnis die vom Gesetzgeber gewählte Lösung (so auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 126).
- 74** (2) Zudem ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum umso offener, je mehr für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden. So verhält es sich bei § 4 Abs. 6 UmwStG 2002. Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder auf das Einzelunternehmen einer natürlichen Person ist ein Lebensvorgang, der vielfältigen Gestaltungen zugänglich ist.
- 75** (3) Hinzu kommt, dass dem Kläger die Möglichkeit eröffnet war, zwischen verschiedenen Belastungsalternativen zu wählen.
- 76** Insbesondere eröffnet das Gesetz Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine GmbH zu liquidieren und den Liquidationserlös an sich auszukehren. Beim Alleingesellschafter ist die Liquidation einer GmbH, deren Beteiligung sich im Betriebsvermögen befindet, als Teilbetriebsaufgabe nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 EStG zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725, unter II.3.c). Der (Aufgabe-)Gewinn ist nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des gesamten von der Kapitalgesellschaft ausgekehrten Vermögens und dem Buchwert der Beteiligung zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 725, unter II.3.d aa). Danach wäre es dem Kläger im Grundsatz möglich gewesen, seine Anschaffungskosten für die Beteiligung im Rahmen der durch das Halbeinkünfteverfahren gesteckten Grenzen zur Hälfte (vgl. § 3c Abs. 2 EStG), ggf. auch in voller Höhe (Stichwort "ertraglose Beteiligung"; vgl. dazu BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220, unter II.2.; Desens/HHR, § 3c EStG Rz 5) steuermindernd geltend zu machen, sei es dadurch, dass er anlässlich der Liquidation (Teilbetriebsaufgabe) als Einnahmenüberschussrechner zum Bestandsvergleich hätte wechseln (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) und in der Schlussbilanz eine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung hätte vornehmen müssen, sei es dadurch, dass er in Höhe der Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung (bei keiner Teilwertabschreibung) einen entsprechenden Aufgabeverlust (Liquidationsverlust) erzielt hätte.
- 77** Im Übrigen hat der BFH auch die Vorschrift des § 5 Abs. 4 UmwStG 1977, nach der ein Übernahmeverlust ebenfalls nicht abziehbar war, u.a. deshalb als verfassungsrechtlich gerechtfertigt angesehen, weil es den Beteiligten freistand, die Kapitalgesellschaft zu liquidieren und dadurch den Abzug eines Liquidationsverlusts nach den allgemeinen Regeln auszulösen (BFH-Urteil vom 22. Februar 2005 VIII R 89/00, BFHE 209, 224, BStBl II 2005, 624, unter II.3.b cc).
- 78** dd) Soweit die typisierende Regelung des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 zusätzlich bewirkt, dass ein auf einem negativen Wert des übertragenen Vermögens beruhender Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt, bestehen hiergegen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Insoweit richtete sich diese Vorschrift (weiterhin) gegen Gestaltungen, mit deren Hilfe sich ein bei der Kapitalgesellschaft wegen § 8 Abs. 4 KStG a.F. nicht mehr verwertbarer Verlustvortrag (sog. Mantelkauf) über eine Verschmelzung nach den §§ 3 ff. UmwStG 1995 als Übernahmeverlust doch nutzbar machen ließ. Dies ist nicht zu beanstanden.
- 79** 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

80 8. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de