

Urteil vom 14. Oktober 2015, I R 71/14

Verlust der wirtschaftlichen Identität bei konzerninterner Aufwärtsverschmelzung

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 4 S 2

vorgehend FG Köln, 03. September 2014, Az: 13 K 2837/12

Leitsätze

NV: Der durch einen zeitlichen Zusammenhang einer Anteilsübertragung mit der Betriebsvermögenszuführung indizierte sachliche Zusammenhang beider Tatbestandsvoraussetzungen (z.B. Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 64/09, BFHE 231, 522) ist bei einer konzerninternen Aufwärtsverschmelzung nicht durch den Hinweis widerlegt, es handele sich um eine Änderung der Unternehmensstruktur, die auch ohne zeitlichen Zusammenhang mit einer Anteilsübertragung innerhalb des Konzerns aus eigener Wirtschaftskraft möglich gewesen wäre (Abgrenzung zum Senatsurteil in BFHE 231, 522).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 4. September 2014 13 K 2837/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob ein zum 31. Dezember 1996 festgestellter Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1996 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) i.V.m. § 54 Abs. 6 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 (BGBl I 1997, 3121, BStBl I 1998, 7) --KStG 1996 n.F.-- bei der Veranlagung für das Streitjahr 1997 nicht zu berücksichtigen ist, weil ein Verlust der wirtschaftlichen Identität eingetreten war.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, hatte im Streitjahr ein Wirtschaftsjahr vom 1. September bis 31. August des Folgejahres. Sie betrieb nach ihrer Errichtung zunächst die Planung, Projektierung und Entwicklung sowie den Verkauf von fernseh- und nachrichtentechnischen Systemen. Alleingesellschafterin war jedenfalls seit 1991 die D-GmbH, welche wiederum zu 100 % im Besitz der D-KG lag. Die D-GmbH war im Rahmen der Gruppe u.a. auch an der C-GmbH zu 100 % beteiligt.
- 3** Nach einer Änderung ihrer Firma in 1992 betrieb die Klägerin den Handel mit Geräten der Haus- und Medientechnik, insbesondere mit Gemeinschaftsantennenanlagen, Sprechanlagen und Datennetzen unter dem Warenzeichen ... sowie die Planung, Projektierung, Entwicklung, Produktion, Installation, das Betreiben, die Vermietung und Verpachtung und Wartung solcher Anlagen; ein steuerlicher Verlustvortrag zum 31. Dezember 1992 belief sich nach Angabe der Klägerin auf 7,197 Mio. DM. In 1993 übertrug die D-GmbH ihre Beteiligung an der C-GmbH auf die Klägerin (Bilanzierung von Anschaffungskosten in Höhe von ca. 5,3 Mio. DM); die Klägerin wies zum Ende 1993 einen Verlustvortrag in Höhe von 7,868 Mio. DM aus. Zum 1. Januar 1994 stellte sie ihren Geschäftsbetrieb ein und beschäftigte keine Arbeitnehmer mehr. Nach der Bilanz zum 31. August 1994 lag außer der Beteiligung an der C-GmbH kein anderes Anlagevermögen vor; zum 31. August 1994 wies die Klägerin einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von 2,144 Mio. DM aus.

- 4 Mit Vertrag vom 16. Juni 1995 wurde die C-GmbH auf die Klägerin verschmolzen ("Verschmelzung zur Aufnahme"; Aufwärtsverschmelzung). Die Verschmelzung erfolgte zu Buchwerten ohne Kapitalerhöhung und ohne Gegenleistung (§ 2 des Vertrages) und mit steuerlicher Rückwirkung zum Ablauf des 31. März 1995 (§ 1 Abs. 3 des Vertrages); es ergab sich ein Übernahmeverlust. Zugleich mit ihrer Sitzverlegung wurde die Firma der Klägerin auf C-GmbH geändert (Unternehmensgegenstand: Konstruktion, Fertigung und Vertrieb von ...). Ausweislich der Verschmelzungsbilanz zum 31. März 1995 ging durch die Verschmelzung ein Eigenkapital von ca. 1,1 Mio. DM auf die Klägerin über, dabei auf der Aktivseite Anlagevermögen von ca. 270.200 DM, Vorräte von ca. 344.000 DM und Forderungen sowie sonstige Vermögensgegenstände von ca. 1.649.000 DM.
- 5 Am selben Tag übertrug die D-GmbH ihre Anteile an der Klägerin auf ihre Anteilseignerin, die D-KG (Anteilsübertragung I – "Verkürzung der Beteiligungskette"). Die Übertragung erfolgte zu einem Kaufpreis von 6.169.045 DM und damit zu handelsrechtlichen Buchwerten, wodurch sich steuerlich --da die Beteiligung an der Klägerin in der Steuerbilanz der D-GmbH mit ca. 1,5 Mio. DM höher bewertet worden war-- ein entsprechender Verlust ergab.
- 6 In 1996 veräußerte die D-KG die Beteiligung an der Klägerin an eine zeitgleich gegründete und hinsichtlich der Kommanditisten (Komplementärin jeweils ohne Kapitalbeteiligung) in diesem Zeitpunkt beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft, die D-KG II - Anteilsübertragung II. Der Kaufpreis war mit dem Preis im Vertrag vom 16. Juni 1995 (Anteilsübertragung I) identisch. Zeitgleich wurden weitere Gesellschaften der Gruppe veräußert, in 1997 auch die Anteile an der D-KG. In den Jahren 1996 und 1997 fanden in der D-KG und in der D-KG II mehrere Mitunternehmerwechsel statt.
- 7 Die die Klägerin betreffende Feststellung zum verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 1995 in Höhe von 6.813.835 DM ist bestandskräftig, ebenfalls (nach dem Eintritt der Rechtskraft einer finanzgerichtlichen Entscheidung) die Feststellung zum 31. Dezember 1996 mit 5.439.779 DM.
- 8 Zum 31. Dezember 1997 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst einen verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer (Verlustvortrag zum 31. Dezember 1996 nach Verrechnung mit positiven Einkünften) mit 3.983.049 DM fest. Später erließ er Änderungsbescheide, da die Klägerin ihre wirtschaftliche Identität in 1995 oder jedenfalls in 1996 verloren habe: Da der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 1996 im Zeitpunkt des Ergehens der Änderungsbescheide mit 0 DM festgestellt war, setzte das FA für das Streitjahr eine Körperschaftsteuer von 572.378 DM fest, die Feststellung nach § 47 Abs. 2 KStG 1996 n.F. lautete auf ein Einkommen von 1.487.530 DM. Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage statt (FG Köln, Urteil vom 4. September 2014 13 K 2837/12, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 247).
- 9 Das nach einem Verzicht auf mündliche Verhandlung in der mündlichen Verhandlung nicht vertretene FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage zu Unrecht stattgegeben; die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. sind erfüllt.
- 12 1. Gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 n.F. ist Voraussetzung für den Abzug von Verlusten nach § 10d des Einkommensteuergesetzes bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. § 8 Abs. 4 KStG 1996 n.F. definiert die sog. wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht, sondern bestimmt in Satz 2 lediglich beispielhaft ("insbesondere"), wann eine wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben ist. Nach diesem Satz 2 des § 8 Abs. 4 KStG 1996 n.F. fehlt einer Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Identität, wenn --erstens-- bezogen auf das gezeichnete Kapital mehr als die Hälfte der Geschäftsanteile übertragen werden, --zweitens-- überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt und --drittens-- der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen fortgeführt oder wiederaufgenommen wird. Die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft als Rechtsperson bestimmt sich damit durch ihren

Unternehmensgegenstand und ihr verfügbares Betriebsvermögen (Senatsurteile vom 28. Mai 2008 I R 87/07, BFHE 222, 245; vom 12. Oktober 2010 I R 64/09, BFHE 231, 522, je m.w.N.).

- 13** a) Unter Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. ist ausschließlich das Aktivvermögen zu verstehen. Aus dem Missbrauchsverhinderungszweck der Regelung, der auf einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen der Anteilsübertragung und der Betriebsvermögenszuführung aufbaut, folgt, dass es auf die steuerrechtliche Qualifikation des zugeführten Betriebsvermögens als Anlage- oder Umlaufvermögen grundsätzlich nicht ankommt (Senatsurteil in BFHE 231, 522, m.w.N.). Allerdings sind Mehrungen des Umlaufvermögens aus dem Tatbestand auszuklammern, die sich als Ergebnis eines fortlaufenden Wirtschaftens mit dem nämlichen Betriebsvermögen darstellen bzw. sich auf ein nicht die wirtschaftliche Identität des Unternehmens prägendes Umlaufvermögen beziehen (Senatsurteil in BFHE 231, 522). In die Vergleichsrechnung ist jedoch dann das Umlaufvermögen einzubeziehen, wenn entweder die Branche gewechselt oder der bisherige Geschäftsgegenstand erheblich erweitert wird (Senatsurteile vom 5. Juni 2007 I R 9/06, BFHE 218, 207, BStBl II 2008, 988; in BFHE 231, 522).
- 14** b) Überwiegend neues Betriebsvermögen liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen den Bestand des vorher vorhandenen Restaktivvermögens übersteigt (Senatsurteil in BFHE 231, 522, m.w.N.). Es ist demnach das Aktivvermögen im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile zu vergleichen mit dem zugeführten Aktivvermögen. Ist das zugeführte Betriebsvermögen auch nur geringfügig höher als das ursprünglich vorhandene Aktivvermögen, ist der Tatbestand des § 8 Abs. 4 KStG 1996 n.F. erfüllt. Maßgeblich ist jeweils der Teilwert des Aktivvermögens (Senatsurteil in BFHE 231, 522, m.w.N.). Denn die Werte, mit denen Wirtschaftsgüter in der Bilanz ausgewiesen sind, sind kein geeigneter Maßstab für die Prüfung, ob das zugeführte oder das bisherige Aktivvermögen überwiegt.
- 15** c) § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. bezieht sich auch auf solche Körperschaften, die nach den Maßstäben dieser Neuregelung ihre wirtschaftliche Identität bereits vor dem Jahr 1997 verloren haben. Eine bestandskräftige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1996 steht dem nicht entgegen. Denn sie betrifft lediglich die steuerliche Abzugsfähigkeit des Verlustes nach Maßgabe der im Feststellungszeitpunkt geltenden Sach- und Rechtslage und stellt diese für das spätere Abzugsjahr verbindlich fest. Sie besagt jedoch nichts darüber, ob eine Körperschaft zum Feststellungszeitpunkt nach einem später geänderten Maßstab ihre wirtschaftliche Identität verloren hat. Für die Prüfung der wirtschaftlichen Identität kommt es auf den Zeitpunkt des steuerlichen Verlustabzugs an (Senatsurteile vom 22. Oktober 2003 I R 18/02, BFHE 204, 273, BStBl II 2004, 468; vom 1. Oktober 2014 I R 95/04, BFHE 247, 246, BStBl II 2015, 612; s.a. FG Hamburg, Urteil vom 20. Mai 2015 1 K 160/14, EFG 2015, 1567).
- 16** 2. a) Im Streitfall wurden mit Vertrag vom 16. Juni 1995 sämtliche Anteile der Klägerin auf die D-KG übertragen ("Anteilsübertragung I"). Am selben Tag (zur Unbeachtlichkeit einer umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion s. Senatsurteil in BFHE 231, 522 Rz 14) war die C-GmbH auf die Klägerin verschmolzen worden und die Klägerin hat (unter Änderung ihres Unternehmensgegenstandes) ihren Geschäftsbetrieb (nunmehr als aktiv tätige Gesellschaft, nicht mehr als Holdinggesellschaft) fortgeführt. Beide Geschäftsvorfälle erfolgten in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang. Im Übrigen kam es am 22. März 1996 zu einer (weiteren) Übertragung der Anteile an der Klägerin auf die D-KG II ("Anteilsübertragung II").
- 17** b) Die Anteilsübertragungen sind ungeachtet des Umstands, dass sie innerhalb einer Unternehmensgruppe vollzogen wurden, als Anteilseignerwechsel i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. zu qualifizieren; die Vorinstanz hat dazu zutreffend auf die ständige Senatsrechtsprechung verwiesen, die eine zivilrechtliche Betrachtung anstellt und dem gesetzlichen Tatbestand eine (insoweit privilegierende) "Konzernklausel" nicht entnimmt (Senatsurteil vom 20. August 2003 I R 61/01, BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616; Senatsbeschluss vom 20. Juni 2011 I B 108/10, BFH/NV 2011, 1924).
- 18** c) Im Zuge der Verschmelzung ist der Klägerin auch i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt worden. Das FG hat insoweit zunächst zutreffend darauf verwiesen, dass die Senatsrechtsprechung dazu eine gegenständliche Betrachtungsweise ohne Verrechnung von Zu- und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo anstellt (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil in BFHE 231, 522, m.w.N.). Dabei kann neues Betriebsvermögen auch durch Verschmelzung einer anderen Gesellschaft auf die Verlustgesellschaft jener Gesellschaft zugeführt werden (s. nochmals Senatsurteil in BFHE 231, 522). Soweit das FG insoweit für den konkreten Fall der Aufwärtsverschmelzung der einzigen gehaltenen Beteiligung auf die Muttergesellschaft Zweifel äußert, weil die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zuvor das alleinige Anlagevermögen der Muttergesellschaft dargestellt habe und die Klägerin zunächst als Holdinggesellschaft mittelbar das Eigentum an allen

Wirtschaftsgütern der C-GmbH gehalten habe, ihr nach der Verschmelzung nunmehr das unmittelbare Eigentum an den Wirtschaftsgütern zustehe, wäre einer solchen Transparenzbetrachtung nicht beizupflichten. Die als möglich angesehene Deutung des FG, bei derartiger Betrachtung seien der Klägerin durch die Verschmelzung keine neuen Gegenstände zugeführt worden, vielmehr habe sich lediglich ihre rechtliche Beziehung zu den vorhandenen Gegenständen intensiviert, wird der eigenständigen Rechtssubjektivität der Tochtergesellschaft und der Tatbestandsstruktur des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. nicht gerecht (s.a. Heß, Betriebs-Berater --BB-- 2014, 3122). Der Senat nimmt zu dieser vom FG letztlich aber auch offen gelassenen Frage Bezug auf sein Senatsurteil vom 23. Oktober 2013 I R 79/12 (BFH/NV 2014, 582), an dem er festhält.

- 19** d) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist im Streitfall auch die aus dem Missbrauchsverhinderungszweck der Vorschrift abgeleitete Voraussetzung des "engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs" zwischen der "Anteilsübertragung I" und der Betriebsvermögenszuführung (s. zu dieser Voraussetzung z.B. Senatsurteil in BFHE 231, 522, m.w.N.) erfüllt.
- 20** aa) Die Vorinstanz verweist in diesem Zusammenhang auf das Senatsurteil in BFHE 231, 522. Ein sachlicher Zusammenhang zwischen Anteilseignerwechsel und Betriebsvermögenszuführung werde vom Senat verneint, wenn es sich beim Anteilseignerwechsel und der Betriebsvermögenszuführung um Änderungen der Unternehmensstruktur handeln würde, die auch ohne zeitlichen Zusammenhang innerhalb des Konzerns aus eigener Wirtschaftskraft möglich gewesen wären. Die Anteilseignerwechsel (Anteilsübertragung I und II) und die Betriebsvermögenszuführung (durch Verschmelzung am 16. Juni 1995 mit Rückwirkung zum 31. März 1995) seien voneinander unabhängige und konzernübliche Umstrukturierungsmaßnahmen. Die Klägerin bzw. ihre Anteilseigner hätten die Schritte jederzeit aus eigener Wirtschaftskraft heraus voneinander unabhängig durchführen können, da die der Klägerin durch die Verschmelzung zugeführten Wirtschaftsgüter dieser bereits zuvor wertgleich in Form des Beteiligungsbuchwertes zugestanden hätten.
- 21** bb) Im Streitfall hat die Klägerin den durch den zeitlichen Zusammenhang der Anteilsübertragung I und der Betriebsvermögenszuführung indizierten sachlichen Zusammenhang (s. insoweit z.B. Senatsurteil in BFHE 231, 522) nicht widerlegt (wohl a.A. Heß, BB 2014, 3122). Es besteht entgegen der Ansicht des FG und der Klägerin insbesondere keine zur Sachkonstellation im Senatsurteil in BFHE 231, 522 vergleichbare Lage. Denn dort kam es nach dem unternehmensfremden Erwerb der Anteile an der "Muttergesellschaft" durch einen Dritten u.a. zu einer Verschmelzung der Tochtergesellschaften auf ihre "Muttergesellschaft", und insoweit hat der Senat das im Wege der Verschmelzung der Tochterunternehmen auf die "Muttergesellschaft" (dortige Klägerin) übergegangene Aktivvermögen nicht in die Vergleichsrechnung einbezogen (s. BFHE 231, 522 Rz 19). Der Senat hat dabei insbesondere darauf abgestellt, dass die Anteile an den Tochtergesellschaften bereits vor dem Anteilsübergang von der Muttergesellschaft gehalten wurden, sich der Erwerb der Anteile an der Muttergesellschaft damit wirtschaftlich auf eine Unternehmensstruktur bezog, die die Tochterkapitalgesellschaften einbezogen hat, was wiederum dahin gewertet werden konnte, ein sachlicher Zusammenhang zwischen Anteilseignerwechsel und Zuführung neuen Betriebsvermögens liege bei dieser spezifischen Konstellation nicht vor. Dieser eine einengende Sicht der Tatbestandserfordernisse rechtfertigende Gesichtspunkt ist bei den hier streitgegenständlichen unternehmensgruppeninternen Umstrukturierungsmaßnahmen nicht ersichtlich.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de