

Urteil vom 12. Mai 2020, I R 57/17

Verlustübergang nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995

ECLI:DE:BFH:2020:U.120520.IR57.17.0

BFH I. Senat

UmwStG 1995 § 12 Abs 3 S 2, GewStG § 10a S 2, EStG § 10d, UmwStG 1995 § 12 Abs 3 S 1

vorgehend FG Köln, 12. Juli 2017, Az: 13 K 964/13

Leitsätze

NV: Die übernehmende Körperschaft tritt hinsichtlich des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG und des vortragsfähigen Fehlbetrags nach § 10a Satz 2 GewStG nur dann in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 ein, wenn der verlustverursachende Betrieb oder Betriebsteil im Zeitpunkt der Verschmelzung bei der übertragenden Körperschaft vorhanden war (Bestätigung des Senatsurteils vom 14.03.2012 - I R 13/11, BFHE 236, 516).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.07.2017 - 13 K 964/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit. Im Jahr 1997 schlossen der Kläger, B, C und D einen Vertrag über die Bildung des E-Konzerns, der als Gleichordnungskonzern i.S. des § 18 Abs. 2 des Aktiengesetzes (AktG) ausgestaltet wurde. Die einheitliche Leitung wurde durch die E OHG ausgeübt, an der die vorgenannten Versicherungen zu jeweils 25 % beteiligt waren und auf die sie einzelne Konzernfunktionen übertragen hatten.
- 2** Die vier Versicherungsvereine waren zugleich Aktionäre der E AG. An dieser waren der Kläger zu 30,11 %, B zu 5,06 %, D zu 30,11 % und C zu 10,02 % beteiligt, während die restlichen Aktien in einem Umfang von 24,7 % von F und der G-Gruppe gehalten wurden. Darüber hinaus waren der Kläger zu 100 % an der H AG und C zu 100 % an der C AG beteiligt. Die E AG war ihrerseits 100%ige Aktionärin der K AG und der L AG.
- 3** In der Zeit des Bestehens des Gleichordnungskonzerns vereinnahmte D von der E AG Dividenden in Höhe von ... DM (1997), ... DM (1998), ... DM (1999) und ... DM (2000). C vereinnahmte Dividenden in Höhe von ... DM (1997), ... DM (1998), ... DM (1999) und ... DM (2000). Diese Dividenden unterlagen der Kürzung nach § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG). Der vom Kläger im Erhebungszeitraum 2000 (Streitjahr) erzielte Gewerbeertrag betrug ... DM (vor Rundung). B erzielte im Streitjahr einen Gewerbeertrag in Höhe von ... DM. Zum 31. Dezember des Streitjahres verfügte C über einen vortragsfähigen Gewerbeverlust in Höhe von ... DM und D in Höhe von ... DM. Die Verlustvorträge wurden gegenüber dem Kläger als jeweiligem Gesamtrechtsnachfolger auf den 31.12.2000 gesondert festgestellt.
- 4** Der Gleichordnungskonzern wurde sodann in drei Schritten zu einem Über- und Unterordnungskonzern i.S. des § 18 Abs. 1 AktG umstrukturiert. Alle drei Schritte beruhten auf Verträgen vom 30.06.2001 in unmittelbar

aufeinanderfolgenden Schritten mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.01.2001, so dass der steuerliche Übertragungstichtag auf den 31.12.2000 datierte.

- 5 In einem ersten Schritt brachten der Kläger, B, D und C ihre gesamten Versicherungsbestände und -betriebe im Wege von Sachkapitalerhöhungen nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 in der im Erhebungszeitraum geltenden Fassung (UmwStG 1995) "spartenkongruent" in die H AG, K AG, L AG und C AG ein. Im Zuge der Übertragung erhielten die übertragenden Versicherungsvereine Aktien an den aufnehmenden Aktiengesellschaften. Soweit es sich zuvor um unmittelbare Beteiligungen der übertragenden Versicherungsvereine gehandelt hatte, wurden diese Beteiligungen erhöht, während mittelbare Beteiligungen um unmittelbare Beteiligungen ergänzt wurden.
- 6 Im zweiten Schritt brachten die vier genannten Versicherungsvereine ihre unmittelbaren Beteiligungen an der H AG, der K AG, der L AG und der C AG in die E AG im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung gegen Gewährung von Aktien ein. Hiernach war die E AG alleinige Aktionärin der H AG, der K AG, der L AG und der C AG. Der Kläger, B, D und C waren nur noch an der E AG beteiligt.
- 7 In einem dritten Schritt wurden sodann B, D und C auf den Kläger unter Auflösung und ohne Abwicklung gegen Gewährung von Mitgliedschaften des Klägers an die Mitglieder der B, der D und der C verschmolzen. Danach war der Kläger Aktionär der E AG und diese alleinige Aktionärin der H AG, der K AG, der C AG und der C AG. Nach der Umstrukturierung firmierte die H AG nunmehr als M AG, die K AG als N AG, die L AG als O AG und die C AG als P AG.
- 8 Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die jeweils von den Versicherungsvereinen auf die Aktiengesellschaften übertragenen Versicherungsbetriebe dort in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang mehr als fünf Jahre fortgeführt wurden.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte durch Änderungsbescheid vom 16.02.2012 gegenüber dem Kläger den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres in Höhe von ... DM fest. Die für C und D zuvor festgestellten Verlustvorträge berücksichtigte er dabei nicht und hob den am 16.08.2002 ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 auf, weil zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht mehr bestanden habe.
- 10 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln (Urteil vom 13.07.2017 - 13 K 964/13, nicht veröffentlicht) war der Auffassung, das FA habe bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des Klägers die gemäß § 10a Satz 2 GewStG auf den 31.12.2000 gesondert festgestellten Fehlbeträge der D in Höhe von ... DM und der C in Höhe von ... DM zu Unrecht nicht berücksichtigt. Entscheidend für den Klageerfolg sei es, dass für den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft hinsichtlich des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des vortragsfähigen Fehlbetrags nach § 10a Satz 2 GewStG der verlustverursachende Betrieb oder Betriebsteil im Zeitpunkt der Verschmelzung nicht bei der übertragenden Körperschaft vorhanden sein müsse. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 sei insoweit anders als vom erkennenden Senat mit Urteil vom 14.03.2012 - I R 13/11 (BFHE 236, 516) entschieden auszulegen.
- 11 Dagegen richtet sich die Revision des FA, welches diese auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.
- 12 Das FA beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils vom 13.07.2017 - 13 K 964/13 die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des Klägers für das Streitjahr die gemäß § 10a Satz 2 GewStG auf den 31.12.2000 gesondert festgestellten Fehlbeträge der D in Höhe von ... DM und der C in Höhe von ... DM deshalb zu berücksichtigen seien, weil für den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung

der übertragenden Körperschaften hinsichtlich des vortragsfähigen Fehlbetrags der verlustverursachende Betrieb oder Betriebsteil im Zeitpunkt der Verschmelzung nicht bei der übertragenden Körperschaft vorhanden sein müsse.

- 15** 1. Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags maßgebende Gewerbeertrag um Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit diese noch nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Nach Satz 2 der Vorschrift ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge gesondert festzustellen. Geht Vermögen einer Körperschaft durch Verschmelzung auf eine andere Körperschaft über, so tritt nach § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 auch für einen verbleibenden Verlustabzug i.S. des § 10d EStG unter der Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird.
- 16** 2. Für einen Verlustabzug durch den übernehmenden Rechtsträger ist nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats nicht erforderlich, dass dieser den für den Verlust ursächlichen Betrieb oder Betriebsteil selbst fortführt. Die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass in Verschmelzungsfällen der übernehmende Rechtsträger einen verbleibenden Verlustabzug auch dann geltend machen kann, wenn der für den Verlust ursächliche Betrieb oder Betriebsteil von einem anderen Rechtsträger innerhalb der Fünfjahresfrist fortgeführt wird (vgl. Senatsurteile vom 27.05.2009 - I R 94/08, BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937, und in BFHE 236, 516). Ein Verlustabzug geht aber nicht auf das aufnehmende Unternehmen über, wenn dieses zu keiner Zeit den Verlustbetrieb erwirbt, sondern der Verlustbetrieb unmittelbar von einem anderen Rechtsträger übernommen wird. Der Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs setzt mithin voraus, dass der verlustverursachende Betriebsteil am Stichtag der Verschmelzung oder Spaltung beim übertragenden Rechtsträger tatsächlich vorhanden ist; es genügt nicht, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, zu diesem Zeitpunkt bei einem Dritten noch vorhanden ist (Senatsurteil in BFHE 236, 516, m.w.N.).
- 17** 3. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.
- 18** a) Die übernehmende Körperschaft kann --wie der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 236, 516 erkannt hat-- nur fortführen, was im Zeitpunkt der Verschmelzung oder Spaltung bei ihr noch vorhanden ist. Dies ergibt sich --entgegen der Auffassung des FG und des Klägers-- schon aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995, der eine Verknüpfung zu dem Betrieb oder Betriebsteil herstellt, welcher den Verlust verursacht hat.
- 19** b) Zwar enthält der Wortlaut keine positive Aussage dazu, welches Rechtssubjekt den Betrieb oder Betriebsteil fortführen muss. Für die vom Senat befürwortete Auffassung spricht aber der systematische Zusammenhang des Satzes 2 mit der Generalklausel in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995. Die übernehmende Körperschaft tritt nach der Generalklausel in Satz 1 zwar umfassend in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Hinsichtlich eines verbleibenden Verlustvortrags wird dieser umfassende Eintritt allerdings über Satz 2 wieder eingeschränkt. Die interpersonale Übertragung eines Verlustvortrags ist danach an den Bestand des verlustverursachenden Betriebs oder Betriebsteils geknüpft und enthält der Fortführungstatbestand des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 --entgegen der Auffassung des FG-- ein retrospektives Element (Senatsurteil in BFHE 236, 516).
- 20** c) Nichts anderes ergibt sich bei teleologischer Auslegung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995. Der Senat ist dabei davon ausgegangen, dass die auf einer Initiative des Vermittlungsausschusses (Beschlussempfehlung vom 04.08.1997, BTDrucks 13/8325, S. 4) beruhende Einfügung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 nicht begründet worden ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937). Aufgrund der durch Satz 2 angeordneten Verknüpfung des Verlustvortrags mit dem verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil wird der Verlustvortrag zwar zu einem solchen des übernehmenden Rechtsträgers, er bleibt aber dennoch durch den verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil "verursacht". Der Übergang des Verlustabzugs nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 hängt sonach davon ab, dass der Verlustbetrieb zu irgendeinem Zeitpunkt auf das aufnehmende Unternehmen übergegangen ist. Deshalb ist es nach den Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 236, 516 zwar unschädlich, wenn das aufnehmende Unternehmen den Betrieb oder Betriebsteil in der Folge veräußert und der Erwerber ihn sodann bis zum Ende des maßgeblichen Zeitraums fortführt. Ein Verlustabzug geht aber nicht auf das aufnehmende Unternehmen über, wenn dieses zu keiner Zeit den Verlustbetrieb erwirbt, sondern der Verlustbetrieb unmittelbar von einem anderen Rechtsträger übernommen wird. Anderenfalls könnte der Verlustabzug ohne den Verlustbetrieb

erworben werden, ein Ergebnis, das dem Zweck des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995, den "Handel" mit Verlustabzügen zu verhindern, erkennbar widerstreiten würde (vgl. Senatsurteile vom 28.10.2009 - I R 4/09, BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315; in BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937; in BFHE 236, 516).

- 21** d) An dem Vorgenannten ändert es nichts, wenn der Kläger vorträgt, es sei eine Besonderheit der Versicherungsbranche, dass Versicherungsunternehmen mit unterschiedlichen Sparten zu keinem Zeitpunkt miteinander verschmolzen werden könnten, ohne eine aufsichtsrechtliche Unzulässigkeit auszulösen. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 kann weder branchenspezifisch ausgelegt werden noch können die Besonderheiten einer einzelnen Branche ausschlaggebend für die generelle Normauslegung sein. Es kommt insoweit auch nicht darauf an, ob im Streitfall konkret die Gefahr eines Handels mit Verlustabzügen besteht oder nicht.
- 22** 4. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen, weil die verlustverursachenden Betriebe im Streitfall unmittelbar vor der Verschmelzung in andere Gesellschaften eingebracht worden sind. Der Kläger muss sich insoweit an der von ihm selbst gewählten Reihenfolge der Restrukturierungsschritte festhalten lassen, auch wenn diese der aufsichtsrechtlichen Rechtstechnik geschuldet sein mögen und in unmittelbarem Zusammenhang aufeinander folgten.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de