

Urteil vom 05. Mai 2010, I R 60/09

Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs nach Verschmelzung

BFH I. Senat

UmwStG § 12 Abs 3 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. Juni 2009, Az: 6 K 4824/08

Leitsätze

NV: Eine den Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs ermöglichende Betriebsfortführung in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang liegt nicht vor, wenn die vormalige Tätigkeit des den Verlust verursacht habenden Betriebs faktisch zum Erliegen kommt. Der Fortbestand einzelner Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Chance, die Tätigkeit später ggf. wieder aufnehmen zu können, reichen nicht aus .

Tatbestand

- 1 I. Streitpunkt ist der Übergang eines verbleibenden Verlustvortrags infolge von Verschmelzungen nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) --UmwStG 1995 n.F.--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 1990 gegründete GmbH, die das Geschäft der Werbung, insbesondere die Verkehrsmittel-, Plakat- und Aufstellungswerbung betreibt. Mit Verträgen vom 14. März 2001 erfolgten folgende Verschmelzungen:
 - 3 - Zunächst wurde die T-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung zum 31. Dezember 2000 auf die A-GmbH verschmolzen.
 - 4 - Sodann wurde die A-GmbH ebenfalls mit steuerlicher Rückwirkung zum 31. Dezember 2000 auf die Klägerin verschmolzen.
- 5 Der Geschäftszweck der T-GmbH war die Verkehrsflächenwerbung in Russland. Ihre Tätigkeit bestand in der Vermarktung der Werbeflächen von Bussen und Straßenbahnen des Verkehrsbetriebs der russischen Stadt S auf der Basis eines zehnjährigen Pachtvertrages. Mit Unternehmenspachtvertrag vom 1. Januar 1999 verpachtete sie ihren gesamten Geschäftsbetrieb an X, der die Geschäfte der T-GmbH ab diesem Zeitpunkt auf eigene Rechnung führte. Über eigenes Personal verfügte sie seit diesem Zeitpunkt nicht mehr. Der Pachtvertrag mit dem Verkehrsbetrieb der Stadt S lief zum 30. Juni 2002 aus; eine Verlängerung des Vertrages konnte nicht erreicht werden; Geschäftsbeziehungen zu anderen russischen Vertragspartnern wurden nicht weiter verfolgt. Mit dem Ende des Pachtvertrages wurde auch das mit X bestehende Unternehmenspachtverhältnis nicht fortgeführt.
- 6 Aufgrund der ursprünglich eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 (Streitjahr) erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Juni 2001 einen erstmaligen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2000 in Höhe von 1.547 DM. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im September 2002 reichte die Klägerin eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr ein, in der sie die Verschmelzungsvorgänge berücksichtigte. Daraufhin erließ das FA am 27. August 2003 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2000 und stellte diesen unter Berücksichtigung eines nach § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 n.F. übergegangenen Verlustvortrags der T-GmbH von 1.094.625 DM mit insgesamt 1.096.172 DM fest.
- 7 Nach einer Außenprüfung änderte das FA den Bescheid im April 2008 unter Berufung auf § 164 Abs. 2 AO erneut

und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2000 wieder mit lediglich 1.547 DM fest. Den nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. übergegangenen Verlustvortrag setzte es dabei mit Null DM an. Das FA begründete die Änderung damit, dass der vormalige Betrieb der T-GmbH mit dem Auslaufen des Pachtvertrags mit dem Verkehrsbetrieb der Stadt S eingestellt und mithin nicht in den dem Verschmelzungstichtag folgenden fünf Jahren fortgeführt worden sei. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 29. Juni 2009 6 K 4824/08 abgewiesen.

- 8 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision, mit der die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 9 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2000 vom 7. April 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. September 2008 dahin abzuändern, dass ein Verlust in Höhe von 1.096.172 DM festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass der verbleibende Verlustvortrag der T-GmbH im Zuge der Verschmelzungen nicht auf die Klägerin übergegangen ist und der angefochtene Änderungsbescheid deshalb rechtmäßig ist.
- 12 1. Nach § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 n.F. tritt im Fall der Verschmelzung die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein (Satz 1). Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustvortrag i.S. des § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG), dies aber nur unter der Voraussetzung, dass der den Verlust verursacht habende Betrieb oder Betriebsteil über den Verschmelzungstichtag hinaus in den folgenden fünf Jahren in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt wird (Satz 2). Diese Regelung ist nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen unanwendbar (Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 4/09, BFHE 228, 21).
- 13 Das danach maßgebliche "Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse" wird u.a. durch Umsatzzahlen, Vermögenswerte, Auftragsvolumen und Anzahl der Arbeitnehmer bestimmt, für deren Ermittlung stets auf die Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall abzustellen ist (Senatsurteil vom 25. August 2009 I R 95/08, BFHE 226, 246, m.w.N.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. April 1999, BStBl I 1999, 455 Tz. 38 i.V.m. Tz. 16). Das gilt sowohl für die Auswahl als auch für die Gewichtung der einzelnen Faktoren. Im Ergebnis ist eine wertende Betrachtung geboten, wobei eine deutliche Verminderung einzelner Vergleichsgrößen ggf. durch eine geringere Verminderung oder gar einen Anstieg bei anderen Vergleichsgrößen ausgeglichen werden kann. Bei dem sonach erforderlichen Vergleich ist nach der Rechtsprechung des Senats an die am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen Verhältnisse anzuknüpfen (Senatsurteil in BFHE 226, 246; a.M. BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455 Tz. 38 i.V.m. Tz. 15, das auf die Durchschnittswerte während der Verlustphase abstellt).
- 14 2. Nach diesen Grundsätzen ist das vom FG gefundene Ergebnis, der Betrieb der T-GmbH sei in den auf den Verschmelzungstichtag folgenden fünf Jahren nicht in einem für § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. genügenden Umfang fortgeführt worden, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 15 a) Nach den von der Revision nicht angegriffenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bestand der Geschäftsbetrieb der T-GmbH zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 2000 in der Verpachtung ihres Unternehmens, welches im Wesentlichen darin bestand, aufgrund des Vertrages mit dem Verkehrsbetrieb der Stadt S Werbeflächen auf deren Verkehrsmitteln zu nutzen. Des Weiteren hat das FG bindend festgestellt, dass nach dem Auslaufen des Pachtvertrages mit dem Verkehrsbetrieb der Stadt S Ende Juni 2002 der Unternehmenspachtvertrag mit X beendet worden ist und dass die Klägerin die Werbetätigkeit in S im restlichen Teil des Fünfjahreszeitraums des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. auch nicht in eigener Person und auf eigene Rechnung fortgeführt hat. Während die T-GmbH im letzten Jahr vor dem Verschmelzungstichtag mit ihrem Geschäftsbetrieb nach den Angaben der Klägerin noch einen Umsatz von 55.000 DM erzielte, existierte nach dem Auslaufen des Pachtvertrags kein Auftragsbestand mehr und wurden auch keine Umsätze mehr erzielt. Bei einem Umsatzrückgang auf Null und fehlender Aussicht, in absehbarer Zeit weitere Aufträge zu akquirieren, kann von einer

Betriebsfortführung in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang keinesfalls mehr die Rede sein.

- 16** b) An diesem Befund ändert es nichts, dass --wie die Klägerin vorbringt-- aufgrund der vormaligen Betätigung in S auch nach deren Einstellung noch immaterielle Wirtschaftsgüter wie Know-how oder persönliche Beziehungen vorhanden sein mögen. Zwar scheiden nach § 5 Abs. 2 EStG nicht bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens --entgegen der Auffassung des FG-- nicht von vornherein aus der Vergleichsbetrachtung gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. aus. Doch reicht der bloße Fortbestand einzelner Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aus, um eine Betriebsfortführung im Sinne dieser Bestimmung bejahen zu können, wenn die vormalige betriebliche Betätigung --wie hier nach den Feststellungen der Vorinstanz der Fall-- vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums faktisch zum Erliegen kommt.
- 17** c) Die von der Klägerin ins Feld geführte Möglichkeit, bei der nächsten Ausschreibung des Verkehrsbetriebs der Stadt S im Jahr 2012 wieder den Zuschlag für die Pacht der Werbeflächen zu bekommen, hat das FG bei der Vergleichsbetrachtung --unabhängig davon, wie realistisch sie sein mag-- zu Recht nicht als maßgeblich angesehen. Denn diese Chance könnte sich erst geraume Zeit nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums realisieren und ist deshalb für die Frage der Betriebsfortführung innerhalb dieses Zeitraums nicht relevant.
- 18** d) Auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen des FG kann nicht angenommen werden, dass der vormalige Betrieb der T-GmbH nach der Kündigung des Pachtvertrags mit dem Verkehrsbetrieb der Stadt S nicht eingestellt, sondern andernorts von der Klägerin fortgeführt worden ist. Soweit die Klägerin vorbringt, sie sei auch nach der Kündigung des Pachtvertrages --wenn auch nicht in Russland-- allgemein auf dem Gebiet der Verkehrsmittelwerbung tätig gewesen, fehlt es in den von der Klägerin nicht beanstandeten tatsächlichen Feststellungen des FG an jeglichem Anhalt dafür, dass die Aktivitäten außerhalb Russlands nicht dem originären Betätigungsfeld der ebenfalls im Verkehrswerbebereich aktiven Klägerin zuzuordnen ist, sondern spezifisch auf der vormaligen betrieblichen Tätigkeit der T-GmbH beruhte und deshalb gleichsam als deren Fortführung gewertet werden könnte.
- 19** e) Zu Recht hat das FG es als für die Frage des Übergangs des Verlustvortrags nicht maßgeblich angesehen, dass die faktische Einstellung des vormaligen Geschäftsbetriebs der T-GmbH nicht auf einer unternehmerischen Entscheidung der Klägerin, sondern auf dem von dieser nicht bezweckten Umstand beruhte, dass der Verkehrsbetrieb in S den Pachtvertrag über die Werbeflächen nicht verlängert hat. Denn auch wenn die in § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. getroffene Regelung auf die Verhinderung eines vom Gesetzgeber als missbräuchlich angesehenen "Verlusthandels" abzielt, folgt daraus nicht, dass die Anwendung der Vorschrift vom Vorliegen einer konkret missbräuchlichen Gestaltung abhängt. Vielmehr geht, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. nicht erfüllt sind, ein bei der übertragenden Gesellschaft entstandener Verlustabzug unabhängig vom wirtschaftlichen Hintergrund der Verschmelzung nicht auf die Übernehmerin über (Senatsurteil in BFHE 228, 21).
- 20** 3. Die aufgrund der Außenprüfung gewonnenen Erkenntnisse über die Reduzierung bzw. Einstellung des vormaligen Geschäftsbetriebs der T-GmbH durfte das FA verfahrensrechtlich durch nochmalige Änderung des zuvor am 27. August 2003 geänderten Feststellungsbescheids verwerten. Zwar hatte das FA den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO mit dem Änderungsbescheid vom 27. August 2003 aufgehoben, so dass der angefochtene Änderungsbescheid vom 7. April 2008 nicht auf die vom FA dafür benannte Bestimmung des § 164 Abs. 2 AO gestützt werden konnte. Jedoch lagen die Voraussetzungen einer Änderung nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, weil es sich bei der Einstellung des Geschäftsbetriebs im Sommer 2002 um eine dem FA nachträglich --d.h. nach dem Erlass des Änderungsbescheids vom 27. August 2003-- bekannt gewordene Tatsache gehandelt hat, die zu einer die Klägerin belastenden Verminderung des verbleibenden Verlustabzugs führt (s. insoweit allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 2009 IV R 55/06, BFHE 226, 14, BStBl II 2009, 950).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de