Urteil vom 12. Oktober 2010, I R 64/09

Verlust der wirtschaftlichen Identität bei Aufwärts- und Abwärtsverschmelzungen

BFH I. Senat

GewStG § 10a S 4, KStG § 8 Abs 4 S 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 17. Juni 2009, Az: 2 K 783/08

Leitsätze

1. Überwiegend neues Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002 liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Das zugeführte und das bisherige Aktivvermögen sind jeweils mit dem Teilwert anzusetzen. In die Vergleichsrechnung sind auch immaterielle Wirtschaftsgüter einzubeziehen .

2. Werden Tochterunternehmen im Zusammenhang mit einem Anteilswechsel von mehr als 50 % auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen, fehlt es regelmäßig am erforderlichen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Anteilswechsel und der Zuführung neuen Betriebsvermögens .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine AG, die 1999 gegründet wurde. Aktionäre waren zunächst fünf natürliche Personen. Gegenstand des Unternehmens war bis zum 21. August 2002 (Streitjahr) die Beteiligung an Blutbanken sowie Laborgesellschaften und die Schaffung von Voraussetzungen zum Betrieb von Blutbanken. Die Klägerin hielt im Jahr 2001 fünf Beteiligungen zu 100 % und eine zu 52 % an Gesellschaften (GmbH), die eine Blutbank betrieben.

2 Mit Verträgen vom 20. Dezember 2001 und vom 2. Januar 2002 erwarb die L-GmbH sämtliche Aktien der Klägerin (zunächst 16,67 %). Gesellschafter der L-GmbH waren A und B. Am 9. Juli 2002 gab die Klägerin eine Verlustübernahmeerklärung gegenüber ihren Tochtergesellschaften ab. Mit Vertrag vom 21. August 2002 wurde die L-GmbH auf die Klägerin rückwirkend zum 1. Januar 2002 verschmolzen. Am selben Tag wurden die vier Tochtergesellschaften der Klägerin, an denen sie jeweils zu 100 % beteiligt war, auf diese verschmolzen. Im Jahr 2002 erwarb die Klägerin eine weitere hundertprozentige Beteiligung an einem Blutspendezentrum durch Verschmelzung. Nach der Verschmelzung waren Aktionäre der Klägerin A zu 90,12 % und B zu 9,88 %.

3 Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 21. August 2002 wurde der Gegenstand des Unternehmens geändert und die Klägerin umfirmiert. Gegenstand des Unternehmens war nunmehr der Betrieb von Blutspendediensten, labormedizinische Untersuchungen der Humanmedizin, der Veterinärmedizin und des Umweltschutzes, der Großhandel mit Arzneimitteln, die Entwicklung und Anwendung von Verfahren zur Abtrennung von Blutbestandteilen zu therapeutischen Zwecken und die Erbringung von Beratungsdienstleistungen im Bereich der Laboratoriums- und Transfusionsmedizin.

4 Die Klägerin hatte in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2001 ein Aktivvermögen von 121.000 DM ausgewiesen, die Umsätze betrugen 490.000 DM. Der Konzern (Klägerin einschließlich ihrer Tochterunternehmen) verfügte über ein Aktivvermögen von 10.325.000 DM. Ausweislich des Jahresabschlusses 2002 ist der Klägerin durch die Verschmelzung mit der L-GmbH und ihren Tochtergesellschaften Aktivvermögen von 6.705.000 € und Passivvermögen von 9.533.000 € zugeführt worden. Im Rahmen der Verschmelzung ist ein Verschmelzungsverlust von 2.596.000 € entstanden. Von der L-GmbH ist der Klägerin nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG), die die Klägerin mit einem insoweit erfolglos gebliebenen Tatbestandsberichtigungsantrag angegriffen hat, Aktivvermögen von 3.148.000 € in Form von Anlagevermögen zugeführt worden; im Verlauf des Jahres 2002

gelangten weitere 963.000 € in Form von technischen Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung im Bereich der L-GmbH an die Klägerin. Die Klägerin erzielte im Jahr 2002 Umsatzerlöse von 31.481.000 € mit der Lieferung von Blutplasmen, Blutproduktkonzentraten sowie Laborleistungen. Bei ihr waren 276 Mitarbeiter beschäftigt.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass der zum 31. Dezember 2001 für die Klägerin festgestellte Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) bei der Veranlagung für das Streitjahr nicht zu berücksichtigen sei, da die Klägerin ihre wirtschaftliche Identität verloren habe. Er erließ entsprechend geänderte Bescheide.

6 Die dagegen gerichtete Klage wies das Sächsische FG mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1528 veröffentlichtem Urteil vom 18. Juni 2009 2 K 783/08 als unbegründet ab.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die geänderten Steuerbescheide dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2002 auf 1.116.050 € und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002 auf 675.858 € festgestellt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Feststellungen lassen keine abschließende Beurteilung der Frage zu, ob die Klägerin durch die streitgegenständlichen Verschmelzungen ihre wirtschaftliche Identität i.S. des § 8 Abs. 4 KStG 2002 verloren hat.

10 1. Gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002, für die Ermittlung des Gewerbeertrages i.V.m. § 10a Satz 4 des Gewerbesteuergesetzes 2002, ist Voraussetzung für den Abzug von Verlusten nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) und für die Kürzung des Gewerbeertrages um Fehlbeträge 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 2002 definiert die sog. wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht, sondern bestimmt in Satz 2 lediglich beispielhaft ("insbesondere", vgl. Senatsurteile vom 13. August 1997 I R 89/96, BFHE 183, 556, BStBl II 1997, 829; vom 8. August 2001 I R 29/00, BFHE 196, 178, BStBl II 2002, 392; Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2001 I R 58/01, BFHE 197, 248, BStBl II 2002, 395), wann eine wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben ist. Nach diesem Satz 2 des § 8 Abs. 4 KStG 2002 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 wieder aufgenommen wird. Die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft als Rechtsperson bestimmt sich damit durch ihren Unternehmensgegenstand und ihr verfügbares Betriebsvermögen (Senatsurteil vom 28. Mai 2008 I R 87/07, BFHE 222, 245, m.w.N.).

11 a) Unter Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002 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 (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 KStG Rz 76; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, § 8 KStG Rz 188a; Neyer, Betriebs-Berater --BB-- 2002, 754; Frey/Weißgerber, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2002, 135; Biermann/Rau, GmbHR 2002, 509). 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 vom 1. Juli 2009 I R 101/08, BFH/NV 2009, 1838). In die Vergleichsrechnung ist jedoch dann das Umlaufvermögen einzubeziehen, wenn entweder die Branche gewechselt oder der bisherige Geschäftsgegenstand erheblich erweitert wird (Senatsurteil vom 5. Juni 2007 I R 9/06, BFHE 218, 207, BStBl II 2008, 988).

12 b) Als Aktivvermögen anzusetzen sind auch immaterielle Wirtschaftsgüter, und zwar sowohl bei der Bestimmung des eingebrachten Vermögens als auch bei der Bewertung des vorhandenen Vermögens, selbst wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht angesetzt werden dürfen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. April 1999, BStBl I 1999, 455 Tz. 9; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8 KStG Rz 189; Hörger/Kemper, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1989, 15; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 938; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1276.3; Schloßmacher in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 451; offengelassen in den Senatsurteilen vom 29. April 2008 I R 91/05, BFHE 222, 240; vom 24. November 2009 I R 56/09, BFH/NV 2010, 1123). Denn auch immaterielle Wirtschaftsgüter prägen ein Unternehmen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um selbst geschaffene und daher von dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 EStG umfasste Wirtschaftsgüter oder um entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter handelt.

13 c) Überwiegend neues Betriebsvermögen liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen den Bestand des vorher vorhandenen Restaktivvermögens übersteigt (Senatsurteile vom 5. Juni 2007 I R 106/05, BFHE 218, 195, BStBl II 2008, 986; in BFHE 218, 207, BStBl II 2008, 988). 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 2002 erfüllt. Maßgeblich ist jeweils der Teilwert des Aktivvermögens (vgl. z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455 Tz. 9; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8 KStG Rz 91; Blümich/ Rengers, § 8 KStG Rz 938; Müller-Gatermann, DStR 1991, 597, 600; Hörger/Kemper, DStR 1989, 15; Schloßmacher in Herrmann/ Heuer/Raupach, a.a.O., § 8 KStG Rz 451). 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.

14 2.a) Im Streitfall wurden mit Vertrag vom 2. Januar 2002 mehr als 50 % der Anteile der Klägerin auf die L-GmbH übertragen. Der Klägerin ist mit der nachfolgenden Verschmelzung der L-GmbH auf sie neues Betriebsvermögen zugeführt worden. Zwischen der Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens besteht ein ausreichend enger sachlicher Zusammenhang, der aus dem engen zeitlichen Zusammenhang abzuleiten ist. Dem steht nicht entgegen, dass die Verschmelzung aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 auf den 1. Januar 2002 zurückwirkt, demnach auf einen Zeitpunkt, zu dem noch kein Anteilswechsel von mehr als 50 % stattgefunden hatte. Denn entscheidend ist insoweit, dass die Verschmelzung erst durch Vertrag vom 21. August 2002, demnach knapp acht Monate nach dem Anteilswechsel, vereinbart worden ist. In die Vergleichsrechnung einzubeziehen sind daher zum einen das Aktivvermögen der Klägerin vor der Verschmelzung, zum anderen das Aktivvermögen nach der Verschmelzung der L-GmbH auf sie. Ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen die Zuführung neuen Betriebsvermögens auch dann zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen kann, wenn sie zeitlich vor dem Anteilswechsel erfolgt, kann im Streitfall offenbleiben.

15 b) Das FG hat die Buchwerte des Aktivvermögens der Klägerin einerseits und diejenigen des zugeführten Aktivvermögens der L-GmbH andererseits gegenübergestellt und diese miteinander verglichen. Maßgeblich für die Frage, ob der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird, sind aber --wie ausgeführt-- nicht die Buchwerte der jeweiligen Aktivvermögen, sondern die Teilwerte, und zwar auch dann, wenn das neue, d.h. das vorher nicht vorhandene Betriebsvermögen (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 245; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8 KStG Rz 187a; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8 Abs. 4 KStG Rz 78; a.A. Köhler, DStR 2003, 1011: "für den bestehenden Betrieb nicht benötigt") im Wege einer Verschmelzung oder Spaltung zugeführt wird (Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8 KStG Rz 189c).

16 c) In die Vergleichsrechnung ist im Streitfall auch das Umlaufvermögen einzubeziehen, da der Geschäftsgegenstand erheblich ausgeweitet wurde. Während die Klägerin vor der Verschmelzung als reine Holding fungiert hat, betreibt sie seit Änderung ihres Geschäftsgegenstandes neben der Holdingtätigkeit nunmehr u.a. auch Blutspendedienste, labormedizinische Untersuchungen, den Großhandel mit Arzneimitteln sowie die Entwicklung und Anwendung von Verfahren zur Abtrennung von Blutbestandteilen zu therapeutischen Zwecken. Die Holdingtätigkeit kann nicht als mit ihrem erweiterten neuen Geschäftsgegenstand identisch beurteilt werden. Während ein Holdingunternehmen vor allem durch seine Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften charakterisiert wird, wird ein Unternehmen, das u.a. Blutbanken betreibt und den Groß- und Einzelhandel mit Arzneimitteln ausübt, auch über sein Umlaufvermögen geprägt. Deshalb sind im Rahmen der Vergleichsrechnung die Teilwerte jeweils des Anlage- und Umlaufvermögens der L-GmbH einerseits und des Anlage- und Umlaufvermögens der Klägerin andererseits zu bewerten und einander gegenüberzustellen.

17 d) Das FG hat allerdings zutreffend die Buchwerte der Anteile an der Klägerin in der Bilanz der L-GmbH nicht als

Zuführung neuen Betriebsvermögens beurteilt. Denn insoweit wurde der Klägerin kein neues Betriebsvermögen zugeführt. Vielmehr sind die Anteile infolge der Verschmelzung untergegangen.

18 e) Es kann nicht beurteilt werden, ob das durch die Verschmelzung der L-GmbH auf die Klägerin zugeführte Betriebsvermögen oder das zuvor vorhandene Aktivvermögen der Klägerin überwiegt, da das FG keine Feststellungen zu den Teilwerten der jeweiligen Aktivvermögen getroffen hat. Entgegen der Auffassung des FA kann der Teilwert des Aktivvermögens der Klägerin aus dem Kaufpreis für die Anteile abgeleitet werden. Die Teilwerte der Aktivvermögen der Tochterunternehmen sind dabei nicht abzuziehen. Denn die L-GmbH hat nur die Anteile an der Klägerin, nicht dagegen das Betriebsvermögen der Tochterunternehmen erworben. Soweit der Kaufpreis höher als der Saldo aus Aktiv- und Passivvermögen der Klägerin war, wurde er für die in den Beteiligungsansätzen der Tochterunternehmen enthaltenen stillen Reserven entrichtet. Der Teilwert des Aktivvermögens der Klägerin ermittelt sich daher, indem zum Kaufpreis die Passivposten der Klägerin addiert werden.

19 3. Das im Wege der Verschmelzung der Tochterunternehmen auf die Klägerin übergegangene Aktivvermögen ist nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen (gl.A. Frotscher in Frotscher/ Maas, a.a.O., § 8 KStG Rz 187b, 191i; Orth, Der Betrieb --DB-- 2001, 1326; Fuhrmann, DB 2001, 1690; Müller-Gatermann, DStR 1991, 597, 602; Lenz/Behnes, BB 2005, 2219). Es mangelt am erforderlichen sachlichen Zusammenhang der Zuführung neuen Betriebsvermögens mit dem Anteilswechsel.

20 Nach dem Senatsurteil vom 14. März 2006 I R 8/05 (BFHE 212, 517, BStBl II 2007, 602) genügt es nicht, wenn die einzelnen Teilschritte, derer es nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 --nichts anderes gilt für die hier streitige Fassung der Vorschrift-- bedarf, um die fehlende wirtschaftliche Identität beispielhaft zu belegen, lediglich unverbunden und zufällig nebeneinander stehen. Aus dem Zweck des § 8 Abs. 4 KStG 2002, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, folgt vielmehr, dass zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Der notwendige sachliche Zusammenhang lässt sich zwar regelmäßig bei Vorliegen eines zeitlichen Zusammenhangs vermuten. Dies gilt jedoch nicht, wenn im zeitlichen Zusammenhang mit dem Anteilswechsel Tochterkapitalgesellschaften, deren Anteile vom Mutterunternehmen bereits vor dem Anteilsübergang gehalten wurden, auf die Muttergesellschaft verschmolzen werden. Hierdurch wird der Muttergesellschaft zwar neues Aktivvermögen zugeführt, weil nach der Senatsrechtsprechung auch der Aktivtausch grundsätzlich als Zuführung neuen Betriebsvermögens anzusehen ist (Senatsurteil in BFHE 218, 195, BStBl II 2008, 986). Es fehlt aber an einem sachlichen Zusammenhang mit dem Anteilswechsel, weil es sich um eine Änderung der Unternehmensstruktur handelt, die auch ohne zeitlichen Zusammenhang mit einer Anteilsübertragung innerhalb des Konzerns aus eigener Wirtschaftskraft möglich gewesen wäre. Auch vor dem Hintergrund des Missbrauchsverhinderungszwecks des § 8 Abs. 4 KStG 2002 ist nicht einzusehen, weshalb in Fällen der Verschmelzung von Tochterunternehmen auf ihr Holdingunternehmen die bisher erzielten Verluste nicht mehr berücksichtigt werden sollen, nur weil in zeitlichem Zusammenhang damit die Anteile am Mutterunternehmen (zum Teil) gewechselt haben.

21 4. Das FG hat zutreffend entschieden, dass es sich im Streitfall nicht um eine Sanierung i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 handelt. Die Klägerin hat sich mit ihrer Revision nicht gegen diese Würdigung des FG gewandt, so dass der Senat insoweit von Ausführungen absieht.

22 5. Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Sollten die vom FG nachzuholenden Feststellungen ergeben, dass durch die Verschmelzung der L-GmbH auf die Klägerin überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wurde, hätte die Klägerin ihre wirtschaftliche Identität verloren. Denn sie hätte mit dem zugeführten Betriebsvermögen ihre neue Tätigkeit aufgenommen bzw. --bezogen auf die Holdingtätigkeit-- ihren Geschäftsbetrieb fortgeführt. Dies gilt unabhängig davon, ob im Streitfall eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt oder nicht. § 8 Abs. 4 KStG 2002 bezweckt zwar in erster Linie, missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen und in diesem Zusammenhang vor allem den Handel mit vortragsfähigen Verlusten zu unterbinden, was zugleich den rechtfertigenden Grund für die Restriktion der Verlustnutzung beschreibt (Senatsurteil vom 17. Mai 2010 I R 57/09, BFH/NV 2010, 1859); die Vorschrift ist jedoch auch dann anzuwenden, wenn die Beteiligten davon ausgehen, dass im konkreten Fall eine missbräuchliche Gestaltung nicht vorliegt (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1123). Sollte dagegen das bisherige Aktivvermögen der Klägerin höher als das durch die Verschmelzung zugeführte Aktivvermögen der L-GmbH sein, hätte sich ihre wirtschaftliche Identität durch diesen Vorgang nicht geändert und die Klägerin könnte den festgestellten Verlust weiterhin nutzen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de