

Urteil vom 14. März 2012, I R 13/11

Übergang eines Verlustvortrags bei Abspaltung - Vorhandensein des verlustverursachenden Betriebsteils am Stichtag

BFH I. Senat

UmwStG § 12 Abs 3, UmwStG § 15 Abs 1, UmwStG § 15 Abs 4, UmwStG § 12 Abs 3, AO § 45, UmwG § 123 Abs 2 Nr 2, UmwG § 135, UmwG §§ 135ff

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Januar 2011, Az: 6 K 3004/07

Leitsätze

1. Bei Abspaltung eines Teilbetriebs kann jedes an der Spaltung beteiligte Unternehmen sowie auch ein Dritter allein oder zusammen mit den beteiligten Unternehmen das Fortführungserfordernis des § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 erfüllen (Bestätigung des Senatsurteils vom 27. Mai 2009 I R 94/08, BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937).
2. Der Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs setzt aber voraus, dass der verlustverursachende Betriebsteil am Stichtag der Verschmelzung oder Spaltung beim übertragenden Rechtsträger tatsächlich vorhanden ist (Anschluss an Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 4/09, BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315).

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag im Rahmen einer Abspaltung eines Teilbetriebs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2002 übergegangen ist.
- 2 Der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, wurde im Wege der Abspaltung durch Neugründung nach § 123 Abs. 2 Nr. 2, §§ 135 ff. des Umwandlungsgesetzes rückwirkend zum 1. Januar 2002 von einer anderen GmbH, der A-GmbH, der Teilbetrieb "X-Technik" mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen. Die Klägerin hat daraufhin für das Streitjahr (2002) einen nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 bzw. § 15 Abs. 4 UmwStG 2002 im Rahmen der Spaltung übergegangenen anteiligen verbleibenden Verlustabzug in Höhe von ... € (37,4 v.H.) erklärt.
- 3 Der von der Klägerin geltend gemachte Verlustvortrag wurde ursprünglich durch eine weitere GmbH, die B-GmbH, bis 1994 erwirtschaftet. Die B-GmbH unterhielt die Geschäftsbereiche "Y-Technik" und "Z-Technik". 1995 wurde die B-GmbH zusammen mit einer anderen Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung zum 1. Januar 1995 auf die bestehende A-GmbH (seinerzeit noch unter C-GmbH firmierend) verschmolzen. Die Verlustvorträge der B-GmbH gingen nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 auf die A-GmbH über, da --nach dem insoweit übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten-- die B-GmbH als übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte.
- 4 1999 hatte die A-GmbH in Form eines sog. Asset deals den von der B-GmbH übernommenen Geschäftsbereich "Y-Technik" einschließlich aller Vermögensteile und wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Wirkung zum 31. Januar 2000 an die D-GmbH verkauft. Im Januar 2000 ist der weitere von der B-GmbH übernommene Geschäftsbereich/Betriebsteil "Z-Technik" auf die "E-GmbH" ausgegliedert worden.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte den geltend gemachten Verlustabzug in einem geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für das Streitjahr nicht an. Er war der Auffassung, dass der verlustverursachende Betrieb (B-GmbH) zum Zeitpunkt der Abspaltung nicht mehr vorhanden gewesen sei und somit von der Klägerin nicht fortgeführt werden könne.

- 6 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies die dagegen gerichtete Klage mit Urteil vom 10. Januar 2011 6 K 3004/07 als unbegründet ab.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2002 dahingehend abzuändern, dass das zu versteuernde Einkommen um ... € vermindert wird.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat zu Recht entschieden, dass durch die Übertragung des Teilbetriebs "X-Technik" von der A-GmbH auf die Klägerin im Wege der Abspaltung durch Neugründung ein verbleibender Verlustvortrag nicht auf die Klägerin übergegangen ist.
- 11 1. Geht Vermögen einer Körperschaft durch Auf- oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 die §§ 11 bis 13 UmwStG 2002 vorbehaltlich des § 16 UmwStG 2002 entsprechend. Voraussetzung ist, dass auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird. Im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung muss zudem nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002 das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören. Das steht --soweit es die Eigenschaft des übergegangenen Vermögens als Teilbetrieb bei der Klägerin sowie des verbleibenden Vermögens als Teilbetrieb bei der A-GmbH betrifft-- zwischen den Beteiligten nicht in Streit und muss deshalb nicht näher ausgeführt werden.
- 12 2. Nach § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 tritt die übernehmende Körperschaft sodann in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Dasselbe gilt gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 für einen verbleibenden Verlustabzug i.S. des § 10d des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall jedoch nicht erfüllt.
- 13 a) 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 2002 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. Senatsurteil vom 27. Mai 2009 I R 94/08, BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937).
- 14 Im Fall einer Abspaltung, bei der der übertragende Rechtsträger im Unterschied zum Fall einer Verschmelzung bestehen bleibt, kann der für den Verlust ursächliche Betrieb oder Betriebsteil auch von der Kapitalgesellschaft fortgeführt werden, bei der dieser Betrieb oder Betriebsteil im Rahmen der Umwandlung verbleibt. Die in § 15 Abs. 4 UmwStG 2002 festgeschriebene Aufteilung des Verlustabzugs zwischen übernehmendem und übertragendem Rechtsträger zeigt für die Spaltung auf, dass die Verlustquelle --zumindest teilweise-- von dem Verlust selbst getrennt werden kann, ohne dass dies einem Verlustabzug beim übernehmenden Rechtsträger entgegensteht (vgl. Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 12 Rz 97). Somit kann jedes an der Spaltung beteiligte Unternehmen sowie auch ein Dritter allein oder zusammen mit den beteiligten Unternehmen das Fortführungserfordernis des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 erfüllen. Der Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs bei der absplattenden Körperschaft auf die abgesplattene Körperschaft hat zugleich --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- aber nicht zur Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust

verursacht hat, abgespalten werden muss (vgl. Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, a.a.O., § 12 Rz 97; Breuninger/Frey, GmbH-Rundschau 1998, 866, 874).

- 15** b) Ein Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs setzt indessen voraus, dass der verlustverursachende Betriebsteil am Stichtag der Verschmelzung oder Spaltung beim übertragenden Rechtsträger tatsächlich vorhanden ist (ebenso z.B. Wisniewski in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 12 Rz 65; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 12 UmwStG Rz 98; Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, a.a.O., § 12 Rz 81; Dötsch, Der Betrieb 1997, 2144, 2146; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG vor SEStEG, Rz 81, 87; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 694; anderer Ansicht Prinz, Finanz-Rundschau 1997, 881, 885; Kröner, Deutsches Steuerrecht 1998, 1495, 1502). Es genügt nicht, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, zu diesem Zeitpunkt bei einem Dritten noch vorhanden ist.
- 16** aa) Die übernehmende Körperschaft kann nur fortführen, was im Zeitpunkt der Verschmelzung oder Spaltung bei ihr noch vorhanden ist. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002, der eine Verknüpfung zu dem Betrieb oder Betriebsteil herstellt, welcher den Verlust verursacht hat. Für diese Auffassung streitet auch der systematische Zusammenhang mit der Generalklausel in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002. Die übernehmende Körperschaft tritt nach der Generalklausel in Satz 1 --in Abweichung des vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägten Einkommen- wie Körperschaftsteuerrechts-- grundsätzlich 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; der Fortführungstatbestand des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 enthält ein retrospektives Element (Wisniewski in Haritz/Benkert, a.a.O., § 12 Rz 65).
- 17** bb) Entgegen der Auffassung der Revision ergibt sich nichts anderes aus dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 der Abgabenordnung). Denn der Grundsatz, dass der übernehmende Rechtsträger in vollem Umfang in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wird gerade durch § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 modifiziert. Aufgrund der weiterhin durch Satz 2 angeordneten Verknüpfung des Verlustvortrags mit dem verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil wird der Verlustvortrag zwar zu einem solchen des übernehmenden Rechtsträgers, aber er bleibt "verursacht" durch den verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil. Wie das FA zutreffend hervorhebt, wird durch die Verschmelzung die in der Vergangenheit liegende "Verursachung" des Verlusts durch einen Betrieb oder Betriebsteil nicht einem anderen Betrieb oder Betriebsteil zugeordnet. Der Übergang des Verlustabzugs nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 hängt damit jedenfalls davon ab, dass der Verlustbetrieb zu irgendeinem Zeitpunkt auf das aufnehmende Unternehmen übergegangen ist. Deshalb ist es 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, was nicht mit dem Zweck des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 vereinbar wäre, einen "Handel" mit Verlustabzügen zu verhindern (vgl. Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 4/09, BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315, unter Hinweis auf Senatsurteil in BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937). Für Verschmelzungen oder Spaltungen, die einer vorangehenden Verschmelzung oder Spaltung nachfolgen, bedeutet dies, dass die kausale Verknüpfung mit dem verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil erhalten bleibt. Bei zeitlich nachfolgenden Rechtsübertragungen müssen daher zum jeweiligen Stichtag die tatbestandlichen Voraussetzungen der Rechtsnorm erfüllt sein.
- 18** Vor diesem Hintergrund ist auch eine Auslegung der Vorschrift dahingehend, dass die "Verlustverursachung" nur auf den "Betriebsteil" und nicht auf den "Betrieb" zu beziehen ist, nicht möglich. Bei einer solchen Auslegung wäre der Begriff des Betriebs letztlich mit dem des Unternehmens gleichzusetzen, was im Wortlaut keine Stütze findet.
- 19** cc) Nichts anderes ist der Entscheidung des Senats in BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937 zu entnehmen. Es ist der Revision zwar zuzugeben, dass --wie die Regelung des § 15 Abs. 4 UmwStG 2002 zeigt-- die Verlustquelle vom Verlustvortrag getrennt sein kann. Dies gilt allerdings erst für den Zeitraum nach dem steuerlichen Übertragungstichtag. Eine Trennung der Verlustquelle vom Verlustvortrag vor dem jeweiligen Verschmelzungstichtag würde hingegen die kausale Verknüpfung mit dem verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil aufheben (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315). Die Fortführung des Verlustbetriebs durch einen Dritten vor dem Verschmelzungstichtag, die die Fortführung des --aufgrund eines ersten

Verschmelzungsvorgangs übergegangenem-- verbleibenden Verlustvortrags bei der übernehmenden Körperschaft ermöglicht (vgl. Senatsurteil in BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937), hat sonach Auswirkungen auf alle nachfolgenden Übertragungsvorgänge. Für diese weiteren Übertragungsvorgänge genügt gerade nicht, dass der Verlustbetrieb über den Verschmelzungs- oder Spaltungsstichtag hinaus von irgendjemandem im erforderlichen Umfang fortgeführt wird. Das weitere Schicksal des Verlustvortrags ist vielmehr weiterhin verknüpft mit dem verlustverursachenden Betrieb oder Betriebsteil.

- 20** dd) Soweit die Revision darin eine unterschiedliche Behandlung von Spaltungs- und Verschmelzungsfällen sieht, ist dem nicht zu folgen. Zu einer Verschmelzung wird vertreten, dass ein verbleibender Verlustabzug auch dann übergehen kann, wenn der verlustverursachende Betriebsteil vor dem Verschmelzungstichtag aufgegeben worden ist, aber der Betrieb als solcher bestehen bleibt (vgl. Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 98; Hofmeister in Wassermeyer/D. Mayer/Rieger [Hrsg.], Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Siegfried Widmann, 2000, S. 413, 418; Dötsch in Dötsch/Jost/ Pung/Witt, a.a.O., § 12 UmwStG nF Rz 74). Diese Auffassung basiert auf der im Wortlaut des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 gründenden Annahme, dass der durch einen "Betriebsteil" verursachte Verlust zugleich auch ein vom "Betrieb" verursachter Verlust ist (vgl. Hofmeister in Festschrift Widmann, a.a.O., S. 413, 417). Damit wird vorausgesetzt, dass der "Betrieb" der Übertragerin aus mehreren "Betriebsteilen" besteht. Im Falle der Spaltung könnte zwar ebenfalls der Verlustvortrag des verursachenden "Betriebsteils" als vom "Betrieb" verursachter Verlustvortrag gesehen werden. Da bei einer Spaltung aber der verlustverursachende Betrieb nicht vollständig untergeht, käme es lediglich aufgrund dieser Besonderheit des Spaltungsvorgangs zu einer Aufteilung des Verlustvortrags nach § 15 Abs. 4 UmwStG 2002. Insofern werden aber Spaltungen wie Verschmelzungen im Grundsatz nicht unterschiedlich behandelt.
- 21** c) Für den Streitfall folgt daraus: Der in Rede stehende Verlust ist ursprünglich von der B-GmbH erwirtschaftet worden, die mit Wirkung zum 1. Januar 1995 (Verschmelzungstichtag) auf die A-GmbH verschmolzen worden ist. Der Übergang des verbleibenden Verlustvortrags der B-GmbH ist nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 erfolgt. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Erörterung. Der durch den Betrieb der B-GmbH verursachte Verlust ist bei der A-GmbH zu einem Verlust der Betriebsteile "Y-Technik" und "Z-Technik" geworden. Auch dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Die A-GmbH hat die von der B-GmbH stammenden Betriebsteile im Jahr 2000 auf den Erwerber D-GmbH übertragen sowie auf die "E-GmbH" ausgegliedert. Im Streitjahr waren folglich bei dem abgebenden Rechtsträger, der A-GmbH, keine Teile des "Betrieb(s)..., der den Verlust verursacht hat", mehr vorhanden gewesen. Nach den oben dargestellten Rechtsgrundsätzen war damit eine Fortführung der verlustverursachenden Betriebe oder Betriebsteile, wie es von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 gefordert wird, nicht möglich. Sonach hat das FG zutreffend entschieden, dass ein verbleibender Verlustvortrag nicht auf die Klägerin übergegangen ist.
- 22** 3. Die Regelung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002, die auf Regelungsänderungen durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. b des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) --UntStRFoG-- zurückgeht, verstößt schließlich im Ergebnis nicht gegen formelles Verfassungsrecht. Das Bundesverfassungsgericht hat durch Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01 (BVerfGE 120, 56) auf den Vorlagebeschluss des Senats vom 18. Juli 2001 I R 38/99 (BFHE 196, 232, BStBl II 2002, 27) zwar darauf erkannt, dass Art. 3 Nr. 4 Buchst. a UntStRFoG wegen Verstoßes gegen das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentsvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes) mit dem Grundgesetz unvereinbar ist; die Grenzen, die Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses zwischen Bundestag und Bundesrat gesetzt sind, sind überschritten worden. Die Regelung bleibt aber trotz des festgestellten Verfassungsverstoßes gültig, weil es an der nötigen Evidenz des Verfahrensverstoßes fehlt. Daran ist der erkennende Senat gebunden. Das betrifft § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG --UmwStG 1995 n.F.--, ist aber gleichermaßen für die insoweit parallele Regelungslage nach § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1996 i.d.F. des UntStRFoG (Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 78/01, BFHE 222, 528) und ebenso für die Regelungslage des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. einschlägig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de