Urteil vom 21. Dezember 2016, I R 24/15

Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995: Keine sachliche Unbilligkeit trotz fehlenden Verlustvortrags

ECLI:DE:BFH:2016:U.211216.IR24.15.0

BFH I. Senat

AO § 163 S 1, AO § 184 Abs 2, UmwStG § 12 Abs 2 S 1, UmwStG § 12 Abs 2 S 2, UmwStG § 12 Abs 2 S 4, KStG § 47 Abs 2, UntStRFoG Art 3 Nr 4 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 02. März 2015, Az: 6 K 853/12 K,G,F,AO

Leitsätze

NV: Die ersatzlose Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 i.d.F. bis zur Änderung durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform rechtfertigt auch in dem Fall, dass eine doppelte Verlustnutzung nicht zu besorgen ist, weder eine teleologische Reduktion des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 noch eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. März 2015 6 K 853/12 K,G,F,AO aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erwarb im Oktober 1998 94 v.H. der Anteile an einer Schwestergesellschaft, der A-GmbH, einschließlich aller Ansprüche auf noch nicht ausgeschüttete Gewinne zu einem Kaufpreis von ... DM. Zum 31. Dezember 1999 schüttete die A-GmbH ihren aus 1998 vorgetragenen Gewinn und den Jahresüberschuss für das Jahr 1999 in voller Höhe aus. Die Klägerin erhielt eine Bardividende in Höhe von ... DM zuzüglich des Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthabens von ... DM. Der Beteiligungsertrag wurde bei der Klägerin im Jahr 1999 erfasst. Die Beteiligung an der A-GmbH wurde daraufhin in Höhe von ... DM abgeschrieben. Der verbleibende Bilanzansatz von ... DM entsprach dem anteiligen Stammkapital der Klägerin an der A-GmbH (94 v.H. von ... DM). Anschließend wurde die A-GmbH als Ganzes unter Ausschluss der Abwicklung mit steuerlicher Wirkung zum 31. Januar 2000 auf die Klägerin verschmolzen. Die Klägerin übernahm mit Wirkung zum 31. Januar 2000 die restlichen 6 v.H. der Stammeinlagen an der A-GmbH zum Nennwert. Die A-GmbH verfügte zum steuerlichen Übertragungsstichtag über keine steuerlichen Verlustabzüge i.S. des § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 in der für das Streitjahr 2000 geltenden Fassung (UmwStG 1995).

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer für das Streitjahr zunächst erklärungsgemäß ohne Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 fest. Im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung erhöhte er jedoch das Einkommen der Klägerin um die steuerwirksame Teilwertabschreibung und änderte die streitgegenständlichen Bescheide für das Streitjahr entsprechend ab.

3 Nach erfolglosem Einspruch beantragte die Klägerin, die Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 der Abgabenordnung --AO--) ohne den Hinzurechnungsbetrag nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 festzusetzen. Auch diesen Antrag und den gegen die Ablehnung erhobenen Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Die gegen beide Einspruchsentscheidungen gerichteten Klagen hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Mit Urteil vom 3. März 2015 6 K 853/12 K,G,F,AO hat es der Klage --im

Hauptantrag-- stattgegeben und das FA aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 AO dazu verpflichtet, die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung unberücksichtigt zu lassen. Über den Hilfsantrag der Klägerin hat das FG nicht entschieden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1683 veröffentlicht.

4 Mit der Revision beantragt das FA, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage wegen gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2000 und gesonderter Feststellung nach § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) ist bereits unzulässig. Das FA ist im Übrigen nicht dazu verpflichtet, die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres aus Billigkeitsgründen ohne die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung festzusetzen.

7 1. Die Vorinstanz ist zu Unrecht von der Zulässigkeit der Klage im Hinblick auf die Bescheide zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2000 und zur gesonderten Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG ausgegangen. § 47 Abs. 2 KStG weist dem Körperschaftsteuerbescheid die Funktion eines Grundlagenbescheids hinsichtlich der in § 47 Abs. 2 Nr. 1 KStG genannten Besteuerungsgrundlagen --im Streitfall das zu versteuernde Einkommen nach Buchst. a-- und der in § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG genannten gesonderten Feststellung nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) hinsichtlich des Einkommens zu. Dies ist auch bei der mit dem Hauptantrag geltend gemachten Klage gegen die ablehnende Festsetzung der Körperschaftsteuer des Streitjahres aus Billigkeitsgründen zu berücksichtigen. Die Klage ist demnach unzulässig.

8 2. Das FA ist im Weiteren nicht dazu verpflichtet, die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres aus Billigkeitsgründen ohne die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung festzusetzen.

9 a) Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach der Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Festsetzung einer Steuer ist aus --im Streitfall allein streitigen-- sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber dessen Wertungen zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (z.B. Senatsbeschlüsse vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016; vom 14. Oktober 2015 I R 20/15, BFHE 252, 44; Senatsurteil vom 21. September 2016 I R 65/14, nicht veröffentlicht; dem folgend z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 19. Februar 2015 9 C 10.14, BVerwGE 151, 255).

10 b) Von einer solchen sachlichen Unbilligkeit ist im Streitfall --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- indes nicht auszugehen.

11 aa) Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 gilt für die Übernahme der übergegangenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 entsprechend, d.h. diese sind mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen. Bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft bleibt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist jedoch der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen (§ 12 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 UmwStG 1995). Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50c EStG nicht anerkannt worden ist (§ 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995).

12 Danach muss die Klägerin im Streitfall zwar gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 den Unterschiedsbetrag

zwischen dem Buchwert der Anteile an der A-GmbH und den tatsächlichen Werten, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, nicht als Übernahmegewinn nachversteuern. Der Klägerin ist aber der Unterschiedsbetrag gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 hinzuzurechnen, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile übersteigen und die Ausnahmevoraussetzungen des § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 nicht erfüllt sind. Dies ist im Grundsatz zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

13 Soweit § 12 Abs. 2 Satz 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 i.d.F. bis zur Änderung durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 --UmwStG 1995 a.F.-- (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) die Hinzurechnung auf den nach § 11 Abs. 2 UmwStG 1995 ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, begrenzt hat, hätte dies zwar im Streitfall die --zwischen den Beteiligten gleichfalls unstreitige-- Konsequenz gehabt, dass die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung in Höhe von 4.658.811 DM nicht hätte vorgenommen werden dürfen. Allerdings ist § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. mit erstmaliger Wirkung für Umwandlungsvorgänge, deren Eintragung im Handelsregister nach dem 5. August 1997 (Tag, an dem der Bundestag das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform beschlossen hat) beantragt worden ist (§ 27 Abs. 3 UmwStG 1995 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), ersatzlos gestrichen worden und daher im Streitfall nicht (mehr) anwendbar.

14 bb) Das FG hat im angefochtenen Urteil eine sachliche Unbilligkeit der Steuerfestsetzung darin gesehen, dass der vom Gesetzgeber mit der Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. beabsichtigte Zweck, eine doppelte Verlustnutzung im Verschmelzungsfall zu verhindern, im Streitfall nicht greife, in dem die übertragende A-GmbH nicht über einen, nach Verschmelzung von der Klägerin nutzbaren, Verlustvortrag verfügt habe. Den Gesetzesmaterialien sei nicht zu entnehmen, dass dem Gesetzgeber bewusst gewesen sei, dass auch bei fehlendem Verlustvortrag die Teilwertabschreibung rückgängig zu machen sei und es damit zu der gegenteiligen und überschießenden Wirkung kommen könne. Die Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. sei ausschließlich in Verbindung mit der Absicht des Vermittlungsausschusses zu dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zu sehen, eine als Missbrauch angesehene doppelte Verlustnutzung in Umwandlungsfällen zu verhindern. Dies lasse den Schluss darauf zu, dass der Gesetzgeber lediglich eine derartige Gestaltung habe verhindern wollen. Es lasse sich den Gesetzesmaterialien gerade nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber die Hinzurechnung auch für den Fall, dass eine doppelte Verlustnutzung nicht zu besorgen sei, bewusst angeordnet oder in Kauf genommen habe.

15 cc) In dieser Würdigung ist dem FG indes nicht beizupflichten. Die Entscheidung des FA ist nach Maßgabe des § 102 FGO als rechtmäßig anzusehen. Entscheidend ist, dass das Gesetz typisiert und eine entsprechende Hinzurechnung von Teilwertabschreibungen in jedem Fall vorsieht, ohne dass es z.B. darauf ankommt, ob eine Wertsteigerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft eingetreten ist bzw. Verlustvorträge gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 auf die übernehmende Körperschaft übergegangen sind oder nicht. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass ausweislich der protokollierten Redebeiträge im Vermittlungsausschuss zu dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform die Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. ausschließlich in Verbindung mit der Absicht des Vermittlungsausschusses stehen soll, eine als Missbrauch angesehene doppelte Verlustnutzung in Umwandlungsfällen zu verhindern. Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist nicht die subjektive Vorstellung eines am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten, sondern der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. z.B. BVerwG-Urteil in BVerwGE 151, 255). Die Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung in Umwandlungsfällen mag zwar letztlich der Anlass für die Streichung der Hinzurechnungsbegrenzung in § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. gewesen sein; allerdings kommt diese "Begrenzung" in der "Neufassung" des Gesetzes nicht (ausreichend) zum Ausdruck. Da der Gesetzgeber weder in § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 selbst noch in einem anderen Regelungszusammenhang Ausnahmen von einer Hinzurechnung vorgesehen hat, kann dem Umwandlungssteuergesetz 1995 bei der gebotenen objektiven Auslegung keine Wertung dahingehend entnommen werden, dass eine Hinzurechnung für den Fall, dass eine doppelte Verlustnutzung nicht zu besorgen ist, vermieden werden soll. Der Regelungszusammenhang des Umwandlungssteuergesetzes 2006 kann jedenfalls gegen diese Auffassung nicht angeführt werden. Dabei ist insbesondere zu würdigen, dass mit diesem Gesetz ein grundlegender Systemwechsel vollzogen und der Übergang von Verlustvorträgen nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 abgeschafft worden ist (vgl. z.B. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 51). Der Gesetzgeber hat damit --obwohl ihm eine Begrenzung der "Neuregelung" auf Fälle einer doppelten Verlustnutzung durchaus möglich gewesen wäre-- im Rahmen seiner verfassungsrechtlich zulässigen Typisierungsbefugnis die Wirkungen und Umstände des

jeweiligen Einzelfalles bewusst unberücksichtigt gelassen. Die strukturelle Gesetzesvorgabe ist auch im Rahmen einer Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen zu beachten (z.B. Senatsbeschlüsse in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, und in BFHE 252, 44; BVerwG-Urteil in BVerwGE 151, 255; s.a. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 11. Mai 2015 1 BvR 741/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 882). Demgemäß war das FA --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- auch nicht verpflichtet, im Urteilsfall die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres aus Billigkeitsgründen ohne die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung festzusetzen.

16 3. Gibt das FG der Klage --wie hier-- hinsichtlich eines Hauptantrags statt und legt das FA hiergegen erfolgreich Revision ein, ist in der Revision auch über den Hilfsantrag zu entscheiden (Senatsurteil vom 25. April 2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649, Rz 17). Auch der Hilfsantrag führt jedoch im Streitfall nicht zum Erfolg. Die dem angefochtenen Urteil zugrundeliegenden streitgegenständlichen Bescheide sind rechtmäßig ergangen. Die Festsetzung entspricht den geltenden Maßgaben des materiellen Rechts; es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, die zu einer einschränkenden verfassungskonformen Auslegung zwingen würden.

17 a) Gegenstand des Rechtsstreits im Hilfsantrag ist die Rechtsfrage, ob im Wege einer teleologischen Reduktion der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags unterbleiben kann, weil nach § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. die Hinzurechnung den nach § 11 Abs. 2 UmwStG 1995 ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, nicht übersteigen durfte. Dies ist indes abzulehnen.

18 b) Auszugehen ist auch insoweit davon, dass --wie erläutert-- der Gesetzgeber von seiner Typisierungsbefugnis in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise Gebrauch gemacht hat. Dies schließt aber nicht nur --wie gleichfalls dargelegt-- gegenläufige Billigkeitsmaßnahmen, sondern auch die mit dem Hilfsantrag der Klägerin verfolgte teleologische Reduktion des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 aus. Der Senat weist insoweit ergänzend darauf hin, dass er eine solche einschränkende Gesetzesauslegung bereits in Ansehung dessen abgelehnt hat, dass die "neue" Gesetzesfassung eine ausnahmslose Rückgängigmachung der vormaligen Teilwertabschreibung vorsieht und in Einzelfällen --wie dem Vorliegenden-- zum Nachteil des Steuerpflichtigen über das beabsichtigte Ziel, eine doppelte Verlustnutzung bei Umwandlungsvorgängen zu verhindern, hinaus wirken kann (Senatsbeschluss vom 18. Juli 2001 I R 38/99, BFHE 196, 232, BStBl II 2002, 27). Der Gesetzeswortlaut ist insoweit eindeutig und belässt keine Möglichkeit, dieses Ergebnis im Wege der Gesetzesauslegung einzuschränken (in diesem Sinn auch BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56, Rz 53 und 75).

19 4. Vor diesem Hintergrund hat der Senat nicht darauf einzugehen, ob dem FA überhaupt eine Befugnis zusteht, in Bezug auf die Gewerbesteuer als Realsteuer i.S. des § 184 Abs. 2 AO eine Maßnahme nach § 163 Satz 1 AO zu treffen. Dies ist vorliegend insbesondere zweifelhaft, weil eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde, die Richtlinien für eine entsprechende Maßnahme aufstellt, nicht ersichtlich ist.

20 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de