BFH: Verschmelzung einer Gewinnsgesellschaft auf eine Verlustgesellschaft

Führt die Verschmelzung einer Gewinnsgesellschaft auf eine Verlustgesellschaft zu einer Verrechnung positiver im Rückwirkungszeitraum erzielter Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers mit Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers liegt nach der alten Rechtslage grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO vor. Dies gilt auch dann, wenn die "Gewinnsgesellschaft" die Gewinne des Rückwirkungszeitraums bereits an ihre frühere Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte. Für vergleichbare Fälle ist ab 2013 die im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG neu eingefügte Regelung in § 2 Abs. 4 S. 3 - 6 UmwStG zu beachten.

Sachverhalt

Die Klägerin (A-GmbH) erwarb – zwecks Insolvenzvermeidung – die gesamten Anteile an der D-GmbH. Die A-GmbH verfügte über hohe Verlustvorträge, wohingegen die D-GmbH Gewinne erwirtschaftete. Nach dem Erwerb wurde die D-GmbH mit Verschmelzungsvertrag vom 24.02.2009 rückwirkend auf den 01.07.2008 auf die A-GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung führte dazu, dass das auf den Rückwirkungszeitraum entfallende positive Einkommen der D-GmbH mit den Verlustvorträgen der A-GmbH verrechnet wurden.

Das Finanzamt sah in der Anteilsübertragung und der sich anschließenden Verschmelzung einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 2 AO. Für das FG schied dagegen eine unangemessene Gestaltung i. S. d. § 42 Abs. 2 AO deswegen aus, weil § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG (a. F.) und § 8c S. 2 KStG als einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften seiner Meinung nach die Anwendung des § 42 AO ausschließen.

Entscheidung

Der BFH verneinte ebenfalls das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs. Prüfungsmaßstab im vorliegenden Fall sei dagegen – anders als das FG meint – § 42 AO.

Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen zu § 42 AO

§ 42 Abs. 1 S. 2 und 3 AO enthält – im Unterschied zu früheren Fassungen – nunmehr eine ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen gegenüber der Missbrauchsklausel der AO. Der Wortlaut lasse keinen Zweifel daran, dass solche einzelsteuergesetzlichen Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann verdrängen, wenn sie tatbestandlich einschlägig sind. Sind sie tatbestandlich nicht einschlägig („andererseits“), dann werde § 42 AO nicht verdrängt. Für eine gesetzestechnisch begründete „automatische“ Abschirmwirkung der einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschrift sei danach kein Raum.

Beurteilung des Rechtsmissbrauches richtet sich nach § 42 AO

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz richte sich die Beurteilung, ob der streitgegenständliche Erwerb der Anteile an der D-GmbH und die anschließende Verschmelzung auf die A-GmbH rechtsmissbräuchlich ist, nach § 42 AO. Das FG habe rechtsfehlerhaft angenommen, dass es sich bei § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG (a. F.) und § 8c S. 2 KStG um einzelsteuergesetzliche Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehung i. S. d. § 42 Abs. 1 S. 2 AO handele. Die Regelungen treffen vielmehr eine generelle Aussage zur Behandlung von Verlustvorträgen der übertragenden Körperschaft und erweisen sich formal lediglich als Teilstück in der Konzeption des Gesetzgebers zur Ausgestaltung der steuerlichen Rechtsnachfolge bei Verschmelzungen. Die Bewertung des § 8c KStG fällt ähnlich aus.

Darüber hinaus sind § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG (a. F.) und § 8c S. 2 KStG tatbestandlich nicht einschlägig, da sie den Ausschluss des Übergangs von Verlustvorträgen mittels Verschmelzung durch Aufnahme einer Verlustgesellschaft anordnen bzw. den Erwerb von Anteilen an einer solchen regeln und die D-GmbH im Streitfall eine Gewinnsgesellschaft darstellt.

Kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten

Bei der im Streitfall vorliegenden Gestaltung handelt es sich nach der Überzeugung des BFH nicht um eine unangemessene Gestaltung i. S. d. § 42 Abs. 2 AO. Eine rechtliche Gestaltung sei erst dann unangemessen, wenn sie überhaupt keinen erkennbaren wirtschaftlichen Zweck hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2017, IV R 10/14, vom 08.03.2017, IX R 5/16 und vom 12.06.2018, VIII R 32/16). Gestaltungen, die darauf abzielen, dem Steuerpflichtigen die Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts zu ermöglichen, müssen dagegen grundsätzlich nicht durch weitere außersteuerliche Motive gerechtfertigt werden, da das Herbeiführen eines Verlustausgleichs im Kern mit den gesetzlichen Zielsetzungen übereinstimmt (Leistungsfähigkeitsprinzip, § 10d EStG).

Ob zur Verlustnutzung getroffene Gestaltungen einer Prüfung am Maßstab des § 42 AO standhalten, hänge zunächst von der Qualität der betroffenen Verluste ab. So seien die bei einer auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit selbst erwirtschafteten Verluste anders zu behandeln als auf dem Markt „eingekaufte“ Fremdverluste (Mantelkaufgestaltungen). Im Streitfall handele es sich um echte betriebswirtschaftliche Verluste der Klägerin, deren steuerliche Nutzung grundsätzlich nicht zu beanstanden sei.

Steuerlich zulässige Verlustnutzung bei Erwerb einer Gewinngesellschaft

Die im Streitfall vorliegende Gestaltung, bei der die D-GmbH eine wirtschaftlich inaktive Gewinngesellschaft war, deren Gewinne zu einem Großteil bereits an den bisherigen Anteilseigner ausgeschüttet worden waren, so dass im Wesentlichen nur noch "auf dem Papier" stehende Einkünfte auf die A-GmbH "verschoben" wurden, zeigt zwar eine gewisse Nähe zum Mantelkauf auf. Dieser war zum einen durch das Vorliegen einer „leeren Körperschaftshülle“ (fehlender Geschäftsbetrieb, fehlendes, durch Verluste aufgezehrtes Vermögen) und zum anderen durch die „Veräußerung“ des mit der Körperschaftshülle verknüpften Verlustvortrags an einen Dritten, der diesen Verlust steuerlich sodann geltend macht, obgleich er ihn nicht selbst zu tragen hat, gekennzeichnet. Die im Streitfall zu beurteilende Gestaltung ist aber dadurch gekennzeichnet, dass die erworbene D-GmbH noch über eine gewisse wirtschaftliche Substanz verfügte und es der A-GmbH als Erwerberin der Gesellschaft in erster Linie darauf ankam, den von ihr selbst erwirtschafteten Verlust steuerlich zu nutzen. Darin liegt nach Ansicht des BFH wertungsmäßig ein erheblicher Unterschied, den auch der Gesetzgeber zumindest bis zum Inkrafttreten der Regelung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nachvollzogen hat (mehr dazu siehe unter Anmerkung).

Auch der Umstand, dass die für die Verlustnutzung erforderlichen positiven Einkünfte entgeltlich von einem Dritten erworben wurden, macht die Gestaltung nicht unangemessen, so der BFH. Zum einen sei die steuerlich zulässige Verlustnutzung ohne Vorhandensein positiver Einkünfte nicht darstellbar, zum anderen handele es sich bei dem entgeltlichen Erwerb einer potentiellen Quelle positiver Einkünfte – im Unterschied zum Erwerb eines Verlustmantels – um einen vom Steuergesetz grundsätzlich akzeptierten Vorgang der Einkünfteerzielung. Der BFH verkennt hierbei nicht, dass die A-GmbH die ihr "zugeschobenen" Einkünfte des Rückwirkungszeitraums nicht selbst erwirtschaftet hat und die fraglichen Einkünfte in Folge der vorgenommenen Vorabauschüttungen wirtschaftlich im Wesentlichen dem früheren Anteilseigner der D-GmbH zugutekamen. Die Schwelle zur Unangemessenheit und damit zum Rechtsmissbrauch werde dadurch aber noch nicht überschritten.

Betroffene Normen

§ 42 AO

Streitjahr 2008

Anmerkung: Aktuelle Rechtslage

Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013 (AmtshilfeRLUmsG)

Für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das maßgebende Register nach dem 06.06.2013 erfolgt ist, ist die im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG eingefügte Vorschrift des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG zu beachten. Danach ist der Ausgleich oder die Verrechnung positiver Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit negativen Einkünften, Verlustvorträgen, verrechenbaren Verlusten und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 S. 5 EStG des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig. Allerdings werden konzerninterne Umstrukturierungen aufgrund der in § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG enthaltenen Konzernklausel verschont, soweit die Konzernverbindung bereits vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags bestanden

hat.

Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG)

Durch das AbzStEntModG ist dem § 2 UmwStG eine weitere Neuregelung zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Verlustpotenzial angefügt worden. Betroffen sind Gestaltungen, die darauf abzielen, einem Dritten im steuerlichen Rückwirkungszeitraum geschaffenes Verlustpotenzial (noch nicht realisierte stille Lasten) zur Verrechnung mit positiven Einkünften nach einer Umwandlung zur Verfügung zu stellen. Durch einen neuen § 2 Abs. 5 UmwStG sollen bestimmte missbräuchliche Gestaltungen steuerlich ausgeschlossen werden, bei denen Wertverluste von Wirtschaftsgütern dem übernehmenden Rechtsträger nur aufgrund der steuerlichen Rückwirkung zugerechnet werden und die wirtschaftlich bereits bei dem übertragenden Rechtsträger eingetreten sind.

Vorinstanz

Hessisches Finanzgericht vom 29.11.2017, 4 K 127/15

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17.11.2020, [I R 2/18](#), BStBl. II 2021, S.580

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.01.2017, IV R 10/14, BFHE 256, S. 507, BStBl. II 2017, S. 466

BFH, Urteil vom 08.03.2017, IX R 5/16, BFHE 257, S. 211, BStBl. II 2017, S. 930

BFH, Urteil vom 12.06.2018, VIII R 32/16, BFHE 262, S. 74, BStBl. II 2019, S. 221, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.