

By PwC Deutschland | 13. September 2022

Update: Gestaltungsmisbrauch bei Verschmelzung einer "Gewinngesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft"

Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen, die tatbestandlich nicht einschlägig sind, schließen die Anwendung des § 42 AO nicht aus. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft einen Gestaltungsmisbrauch i.S. des § 42 der Abgabenordnung in der im Streitjahr (2008) geltenden Fassung (AO) darstellt.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Klägerin kam das Finanzamt zu der Rechtsauffassung, dass die Gewinngesellschaft ihr im Rückwirkungszeitraum erzieltes Einkommen selbst als Steuersubjekt zu versteuern habe, weil der Verschmelzung nach § 42 AO die steuerliche Anerkennung zu versagen sei.

Die Klage vor dem Hessischen Finanzgericht hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz im Ergebnis angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zwar die Regelungen in § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) und in § 8c Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu Unrecht als einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO qualifiziert und diesen eine "Abschirmwirkung" gegenüber der Anwendung des § 42 AO zuerkannt. Das führt allerdings nicht zum Erfolg der Revision, weil der Erwerb der Anteile an der D GmbH und deren anschließende rückwirkende Verschmelzung auf die Klägerin keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 2 AO darstellt.

Im Unterschied zu früheren Fassungen enthält § 42 AO in Abs. 1 Satz 2 und 3 nunmehr eine ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen gegenüber der Missbrauchsklausel der AO. Der Wortlaut lässt 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 ("anderenfalls"), dann wird § 42 AO nicht verdrängt. Für eine gesetzestehisch begründete "automatische" Abschirmwirkung der einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschrift ist danach kein Raum.

Bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO sind diejenigen Wertungen des Gesetzgebers, die den von ihm geschaffenen einzelsteuergesetzlichen Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen zugrunde liegen, zu berücksichtigen.

Wird eine "Gewinngesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft" verschmolzen und verrechnet diese die positiven Einkünfte der "Gewinngesellschaft" des Rückwirkungszeitraums mit ihren eigenen Verlusten, dann stellt dies nach der Rechtslage des Jahres 2008 keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar. Dies gilt auch dann, wenn die "Gewinngesellschaft" die Gewinne des Rückwirkungszeitraums bereits an ihre frühere Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte.

Update (13. September 2022)

Das Urteil I R 2/18 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2021, Seite 580.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17. November 2020 (**I R 2/18**), veröffentlicht am 04. Juni 2021.

Eine **englische Zusammenfassung** dieses Urteils finden Sie [hier](#).

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Gestaltungsmißbrauch, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), Verfahrensrecht,
Verschmelzung