Urteil vom 09. September 2010, IV R 38/08

Voraussichtlich dauernde Wertminderung als Voraussetzung einer Teilwertabschreibung - Anfechtbarkeit eines auf Null lautenden Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7 Abs 5, HGB § 253 Abs 2, AktG § 154 Abs 2, FGO § 40 Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 18. Juni 2008, Az: 8 K 848/07

Leitsätze

1. NV: Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei aktiven Wirtschaftsgütern liegt nur vor, wenn der Teilwert nachhaltig und langfristig anhaltend unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist. Hierzu muss bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen.

2. NV: Maßgeblich ist grundsätzlich die objektive Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts und nicht die individuelle Verbleibensdauer beim betreffenden Steuerpflichtigen

3. NV: Die Erzielung eines Verlustes bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ist nur dann für die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung von Bedeutung, wenn dies zugleich eine nachhaltige Wertminderung indiziert.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG; Gesellschafter der Klägerin waren im Streitjahr (2003) die X-GmbH als Komplementärin sowie Z als Kommanditist. Im Anlagevermögen der Klägerin befanden sich neben anderen Grundstücksrechten im Jahre 1997 errichtete Eigentumswohnungen in der T-Str. und in der M-Str. in A. In ihrem am 11. Juli 2005 erstellten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 nahm die Klägerin auf diese Immobilien (lineare) Absetzungen für Abnutzung (AfA) und Teilwertabschreibungen wie folgt vor (Werte in €):

2

		AfA	Teilwertabschreibung
T-Str.	Grund und Boden		177,67
	Wohnungen	4.765,00	480,36
M-Str.	Grund und Boden		64.098,95
	Wohnungen	12.744,00	182.435,46

3 Zur Begründung der Teilwertabschreibungen trug die Klägerin vor, im Jahre 2003 sei in Erwägung gezogen worden, die Eigentumswohnungen zu verkaufen. Deshalb seien für jede Wohnung im Jahre 2004 Wertgutachten erstellt worden, die einen Wertverlust gegenüber den Anschaffungs- und Herstellungskosten angezeigt hätten. Die Wohnungen seien durch Makler angeboten worden, ohne dass zu den angesetzten Preisen dritte Käufer gefunden worden seien. Schließlich seien die Wohnungen am 8. Dezember 2004 an die Ehefrau des Kommanditisten zum

Kaufpreis von 735.000 € veräußert worden. Die eingetretenen Verluste hätten zu einer Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 2003 berechtigt.

4 Im Zuge einer "betriebsnahen Veranlagung" erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Teilwertabschreibungen nicht an und erließ am 10. November 2006 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 sowie erstmalige Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2003 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003. In dem Gewerbesteuermessbescheid wurde der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt. Die Einsprüche der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 26. März 2007 zurück, den Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid als unzulässig, die Einsprüche gegen die weiteren Bescheide als unbegründet.

5 Mit ihrer Klage machte die Klägerin geltend, zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses (11. Juli 2005) hätten Erkenntnisse über Wertminderungen der Eigentumswohnungen vorgelegen, die nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 hätten beachtet werden müssen. Durch den Verkauf der Eigentumswohnungen im Jahr 2004 sei noch vor Erstellung des Jahresabschlusses 2003 die Wertminderung der Eigentumswohnungen realisiert worden. Sie --die Klägerin-- habe die nach linearer Abschreibung höheren Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht auf den 31. Dezember 2003 fortschreiben dürfen, weil der Verlust am 11. Juli 2005 schon eingetreten gewesen sei.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1109 veröffentlichten Gründen ab.

7 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Sie macht im Wesentlichen geltend, sie habe bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses für 2003 zu Recht eine voraussichtlich dauernde Wertminderung i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) angenommen. Die streitbefangenen Eigentumswohnungen seien im Jahr 2004 veräußert worden. Dies sei bei der Erstellung des Jahresabschlusses am 11. Juli 2005 als wertaufhellende Tatsache zwingend zu berücksichtigen gewesen. Bei dem Verkauf sei ein Verlust erzielt worden. Mit dem Verkauf sei ihr eine Wertaufholung objektiv unmöglich geworden. Die fiktive Weiterführung einer fiskalischen Bilanz für Zwecke der Wertaufholung neben der kaufmännischen Bilanz sei nicht zulässig. Außerdem sei im Hinblick auf die weltweite Immobilienkrise nicht mit einer Erholung des Immobilienmarkts zu rechnen; lokal treffe dies besonders auf A (Beitrittsgebiet) zu. Die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. März 2006 I R 22/05 (BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680) seien im Streitfall nicht zu berücksichtigen, denn der Fall des Verkaufs mit Verlust sei dort nicht entschieden worden.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide vom 10. November 2006 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26. März 2007 dahin zu ändern, dass eine Teilwertabschreibung wie erklärt berücksichtigt wird.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

13 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin durch die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2003 auf Null nicht i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwert ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt für die Anfechtung eines auf Null lautenden Einkommensteuerbescheids regelmäßig die Beschwer; von diesem Grundsatz sind Ausnahmen zu machen, wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23. April 2008 X R 32/06, BFHE 221, 102, BStBl II 2009, 7, und vom 29. Januar 2009 VI R 44/08, BFHE 224, 261, BStBl II 2009, 411; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 40 Rz 88, m.w.N.). Auch die Festsetzung der Körperschaftsteuer auf Null beeinträchtigt --sofern keine Befreiung von der Körperschaftsteuer im Streit ist-- nicht das Recht des Steuerpflichtigen, nur die nach dem materiellen Recht geschuldete Steuer zahlen zu müssen (z.B. BFH-Urteil vom

13. Juli 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134). Ebenso gilt der Grundsatz, dass ein auf Null lautender Steuerbescheid keine Beschwer enthält, für einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag. Nur ausnahmsweise ist ein Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung eines solchen Bescheids zu bejahen, z.B. wenn der Steuerpflichtige seine Gewerbesteuerpflicht schlechthin bestreitet und deshalb die ersatzlose Aufhebung des angegriffenen Bescheids erstrebt (vgl. Senatsurteil vom 25. September 2008 IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, m.w.N.). Im Streitfall ist eine solche Ausnahme indes nicht ersichtlich. Selbst wenn der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf Null im Streitfall ein nach Ansicht der Klägerin zu hoher Gewinn aus Gewerbebetrieb zugrunde liegt, so ergeben sich hieraus für die Klägerin keine negativen Folgen. Der dort angesetzte Gewinn bildet keine verbindliche Entscheidungsgrundlage für andere Steuerbescheide, insbesondere nicht für die gesonderte Feststellung nach § 10a Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (nunmehr Satz 6), und führt deshalb zu keiner gesonderten Beeinträchtigung der Klägerin. Der erkennende Senat lässt unter diesen Umständen offen, ob die Klägerin ihre Revision, soweit diese den Gewerbesteuermessbetrag 2003 betrifft, überhaupt entsprechend den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO begründet hat.

14 2. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch, dass das FG die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung auf die streitbefangenen Eigentumswohnungen verneint hat.

15 a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung muss ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt, die abnutzbaren Wirtschaftsgüter seines Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge ansetzen. Stattdessen kann er den Teilwert des Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) ansetzen, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Andere als die zuvor bezeichneten Wirtschaftsgüter --wie im Streitfall der Grund und Boden-- sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, anzusetzen. Auch insoweit kann jedoch der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) angesetzt werden, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Das Erfordernis einer dauernden Wertminderung entspricht einer Gesetzesänderung durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers bedeutet der von ihm dem Handelsrecht (vgl. § 253 Abs. 2 HGB a.F., der § 253 Abs. 3 HGB in der ab 29. Mai 2009 geltenden Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. Mai 2009, BGBl I 2009, 1102 entspricht) entliehene Begriff der dauernden Wertminderung ein nachhaltiges Absinken unter den maßgeblichen Buchwert; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus (vgl. BTDrucks 14/443, S. 22).

16 b) Der BFH hat sich schon vor der genannten Neuregelung durch das StEntlG 1999/2000/2002 mit dem Begriff der "voraussichtlich dauernden Wertminderung" befasst. So hat der erkennende Senat bereits im Zusammenhang mit der Auslegung von § 154 Abs. 2 des Aktiengesetzes a.F., der einen allgemeinen Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung zur Zulässigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen enthielt, den Begriff näher dahin konkretisiert, dass der jeweilige Stichtagswert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der weiteren Nutzungsdauer unter dem durch planmäßige Abschreibungen geminderten Restbuchwert liegen müsse (BFH-Urteil vom 24. Mai 1984 IV R 227/81, juris, m.w.N.; vgl. auch den Hinweis von Kanzler in Finanz-Rundschau 2006, 833). Für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 hat der I. Senat des BFH (Urteil in BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680) den Begriff der hiernach erforderlichen voraussichtlich dauernden Wertminderung noch näher präzisiert und hierbei auch die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. Februar 2000 IV C 2 -S 2171 b- 14/00 (BStBl I 2000, 372) hierzu vertretene Rechtsauffassung (vgl. Rz 4 des BMF-Schreibens in BStBl I 2000, 372, unverändert durch BMF-Schreiben vom 26. März 2009 IV C 6 -S 2171-b/0, 2009/0195335, BStBl I 2009, 514) gebilligt. Nach jener Entscheidung liegt bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, wenn der Teilwert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Mit Urteil vom 29. April 2009 I R 74/08 (BFHE 225, 357, BStBl II 2009, 899) hat der I. Senat des BFH diese Rechtsprechung bestätigt.

17 Im Einklang mit dem zuvor genannten Begriffsverständnis des Gesetzgebers und der im BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 372 vertretenen Rechtsauffassung hat der erkennende Senat in seinem Urteil vom 23. April 2009 IV R 62/06 (BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778) ausgeführt, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei aktiven Wirtschaftsgütern nur vorliege, wenn der Teilwert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist. Von

einem "nachhaltigen" Sinken des Teilwerts unter die Anschaffungskosten sei auszugehen, wenn aus der Sicht des Bilanzstichtags auf Grund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss. Hierfür bedürfe es einer an der Eigenart des Wirtschaftsguts ausgerichteten Prognose. Für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens hat sich der erkennende Senat dabei der Auffassung des I. Senats angeschlossen, dass eine Teilwertabschreibung voraussetzt, dass der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (Senatsurteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.d aa der Gründe). Ob bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (u.a. Grund und Boden) eine Wertminderung voraussichtlich andauern wird, richtet sich nach Auffassung des erkennenden Senats danach, ob aus Sicht des Bilanzstichtags mehr Gründe für ein Andauern der Wertminderung sprechen als dagegen. Welcher Prognosezeitraum hierbei zugrunde zu legen ist, kann nicht generell beantwortet werden, sondern richtet sich nach den prognostischen Möglichkeiten zum Bilanzstichtag, die je nach Art des Wirtschaftsguts und des auslösenden Moments für die Wertminderung unterschiedlich sein können (Senatsurteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.d bb der Gründe).

18 c) Nach diesen Maßstäben hat das FG die von der Klägerin begehrte Teilwertabschreibung zu Recht versagt.

19 Zutreffend hat das FG hinsichtlich der streitbefangenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter darauf abgestellt, dass --wie im Übrigen von der Klägerin rechnerisch nicht in Frage gestellt wird-- die planmäßigen Restbuchwerte die von der Klägerin für die Eigentumswohnungen angesetzten Teilwerte innerhalb der halben Restnutzungsdauer von 22 Jahren unterschreiten. Revisionsrechtlicher Prüfung stand hält des Weiteren auch die Würdigung des FG, dass im Streitfall eine Teilwertabschreibung auf Grund und Boden nicht gerechtfertigt sei. Denn die Einschätzung, dass der schlichte Verweis auf die Marktsituation für sog. "Ost-Immobilien" keine dauerhafte Wertminderung der streitgegenständlichen Grundstücke indiziere, ist möglich. Sie wird auch nicht durch den in der Revisionsbegründung enthaltenen pauschalen Hinweis der Klägerin auf die Folgen der "weltweiten Immobilienkrise" in Frage gestellt.

20 Nicht zu folgen ist der Auffassung der Klägerin, dass die oben ausgeführten Rechtsgrundsätze im Fall des Verkaufs und eines hierbei entstandenen Veräußerungsverlustes keine Anwendung fänden. Zwar weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass das BFH-Urteil in BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680, das bereits Gegenstand der Erörterungen im Ausgangsverfahren gewesen ist, für diese Situation --weil hierzu im dort entschiedenen Fall kein Anlass bestand-- keine Ausführungen enthält. Indes ist --wie ausgeführt-- auf die nachhaltige Wertentwicklung des Wirtschaftsguts, für das eine Teilwertabschreibung beansprucht wird, und nicht auf eine punktuelle Betrachtung anlässlich eines Verkaufs dieses Wirtschaftsguts zu irgendeinem Zeitpunkt während seiner (betriebsgewöhnlichen) Restnutzungsdauer abzustellen. Maßgeblich ist grundsätzlich die objektive Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts und nicht die individuelle Verbleibensdauer beim betreffenden Steuerpflichtigen. Dementsprechend hat der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 225, 357, BStBl II 2009, 899 die Aussagen seines Urteils in BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680 dahin präzisiert, dass --wovon auch das BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 372, Rz 6 ausgeht-- die verbleibende Nutzungsdauer von Gebäuden nach § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG, bei anderen Wirtschaftsgütern grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen ist, und dies auch dann gilt, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern. In diesem Fall hält der I. Senat des BFH eine Teilwertabschreibung ebenfalls nur für möglich, wenn der Teilwert mindestens während der Hälfte des betriebsgewöhnlichen Zeitraums unter seinem fortgeschriebenen Buchwert liegt. Die hierin liegende Anknüpfung an objektive Bewertungsmaßstäbe lässt es zu, die Frage der Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung möglichst gleichheitsgerecht zu beurteilen. Deshalb kommt es grundsätzlich auch nicht auf die von der individuellen Verbleibensdauer abhängige Frage an, ob und ggf. in welchem Zeitraum der Steuerpflichtige bei kurzfristiger, punktueller Betrachtung festgestellte Wertminderungen wird aufholen können. Der erkennende Senat kann offenlassen, ob und unter welchen Voraussetzungen es unternehmensspezifische Besonderheiten ausnahmsweise rechtfertigen könnten, die maßgebliche Restnutzungsdauer eines Wirtschaftsguts abweichend von den zuvor genannten Maßstäben zu bestimmen. Denn derartige Besonderheiten sind im Streitfall weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

21 Kommt es nicht auf den im Streitfall vorliegenden Veräußerungsvorgang an, so hat das FG zu Recht der Frage keine Bedeutung beigemessen, ob die Veräußerung der streitbefangenen Immobilien --wie die Klägerin meint-- als sog. wertaufhellende Tatsache, also als eine Erkenntnis, die sich über die am Bilanzstichtag bestehenden Umstände bis zur Erstellung der Bilanz ergeben hat, zu berücksichtigen ist. Denn tatsächliche Erkenntnisse sind bilanziell nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auch rechtlich --hier im Rahmen der Bewertung von zu bilanzierenden Wirtschaftsgütern-- relevant sind. Andernfalls tragen sie zur "Aufhellung" des steuerrechtlich maßgebenden Werts nichts bei.

22 Die Erzielung eines Verlustes bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts wäre allenfalls dann für die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung von Bedeutung, wenn hierdurch zugleich eine nachhaltige Wertminderung in dem beschriebenen Sinne indiziert würde. Dies käme nach den Rechtsgrundsätzen, die der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778 ausgeführt hat, grundsätzlich nur bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (hier Grund und Boden) in Betracht. Allein der von der Klägerin für maßgeblich erachtete Veräußerungsvorgang und der hierbei erzielte Erlös sprechen indes im Streitfall nicht gegen die Annahme des FG, dass auch hinsichtlich des Grund und Bodens keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine voraussichtlich auch dauernde Wertminderung gegeben seien.

23 Soweit der erkennende Senat auch Zweifel hätte, ob der in dem mit der Ehefrau des Kommanditisten der Klägerin geschlossenen Kaufvertrag vom 8. Dezember 2004 vereinbarte Kaufpreis und die von der Klägerin zugrunde gelegten, zum Stichtag 4. Oktober 2004 erstellten Verkehrswertgutachten eine hinreichende Grundlage für die Bewertung der streitbefangenen Wirtschaftsgüter auf den 31. Dezember 2003 bieten könnten, kommt es hierauf nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de