Urteil vom 22. Dezember 2010, I R 58/10

Wertveränderung einer Kaufpreisforderung als Teil des Veräußerungsgewinns i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 - Stichtagsbezogene Wertermittlung - Zweck der in § 8b Abs. 2 KStG 2002 eingeräumten Steuerfreistellung

BFH I. Senat

GewStG § 7 S 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8b Abs 2 S 2, KStG § 8b Abs 3 S 1, EStG § 16, EStG § 17, KStG § 8b Abs 3 S 2

vorgehend FG Düsseldorf, 01. Juli 2010, Az: 17 K 4146/09 G,F

Leitsätze

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 2002 erfolgt stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt. Eine nachträgliche Wertveränderung der Kaufpreisforderung aus einem Anteilsverkauf wegen Uneinbringlichkeit wirkt deswegen gewinnmindernd auf den Veräußerungszeitpunkt zurück.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG, der S-KG. An dieser waren im Streitjahr 2004 die Klägerin als Komplementärin und eine GmbH, die S-GmbH, als Kommanditistin beteiligt. Die Klägerin erhielt als Komplementärin eine Haftungsvergütung als Vorweggewinnanteil. Der übrige Gewinn war der S-GmbH als Kommanditistin in voller Höhe zuzurechnen.

2 Die S-KG veräußerte im Jahre 2002 Anteile an ihrer mexikanischen Tochtergesellschaft. Sie erzielte hierbei einen Veräußerungsgewinn von 232.127 €. Dieser wurde als nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) steuerfrei behandelt. Die Kaufpreisforderung wurde mit 511.292 € in voller Höhe aktiviert.

3 Zu dem Bilanzstichtag 30. September 2004 wurde die zu diesem Zeitpunkt noch verbliebene Kaufpreisforderung aus der Veräußerung der Beteiligung wegen drohenden Ausfalls in voller Höhe wertberichtigt. Die S-KG erfasste den restlichen Forderungsbetrag von 382.825 € in voller Höhe gewinnmindernd. Diese Restforderung fiel in der Folge aus.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Ansicht, die Gewinnminderung sei gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 i.V.m. Abs. 6 KStG 2002 bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und infolgedessen auch des Gewerbeertrages (§ 7 Satz 4 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG 2002--) nicht zu berücksichtigen.

5 Die anschließende Klage, mit der die Klägerin (sinngemäß) beantragte, die hiernach geänderten Bescheide dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2004 auf 0 € herabgesetzt und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2004 auf 364.153 € festgestellt wird, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies sie durch Urteil vom 2. Juli 2010 17 K 4146/09 G,F als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 76 abgedruckt.

6 Die Klägerin stützt ihre Revision auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt nunmehr, das FG-Urteil sowie die angefochtenen Änderungsbescheide aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

8 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Wertberichtigung der Kaufpreisforderung sich gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 nicht auf den steuerpflichtigen Gewinn der S-KG im Streitjahr auswirkt.

9 1. Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1) KStG 2002 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002) --und damit im Streitfall auch der S-GmbH-- Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören, außer Ansatz. Das gilt nach § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 auch für Veräußerungsgewinne, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind im Streitfall erfüllt. Bei der S-KG handelte es sich um eine GmbH & Co. KG, also um eine Mitunternehmerschaft (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002). Ihrer Gesellschafterin, der S-GmbH, sind infolge des Verkaufs der Beteiligung an der mexikanischen Tochtergesellschaft entsprechende Veräußerungsgewinne zugerechnet worden. Sie blieben deswegen bei der Ermittlung ihrer im Streitjahr erwirtschafteten Gewinne zu Recht unberücksichtigt. Darüber besteht unter den Beteiligten ebenso wenig Streit wie darüber, dass sich dies (auch) auf die Ermittlung des Gewerbeertrages auswirkt (§ 7 Satz 4 GewStG 2002).

10 2. Veräußerungsgewinn i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 ist nach Satz 2 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). Es entspricht gängigem Verständnis, als Veräußerungspreis dabei die Gegenleistung anzusehen, die der Veräußerer vom Erwerber für die Anteilsübertragung erhält. Das ist regelmäßig der vereinbarte Kaufpreis mit seinem Nennwert; dieser Betrag ist gemäß § 8b Abs. 2 KStG 2002 steuerlich außer Ansatz zu lassen. Kontrovers diskutiert wird in diesem Zusammenhang, wie sich eine spätere Kaufpreisminderung (oder -erhöhung) oder --wie im Streitfall-- ein späterer Kaufpreisausfall auswirkt: ob diese Wertänderung der Kaufpreisforderung eine (rückwirkende) Verminderung des Veräußerungsgewinns i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 auslöst (so Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 13. März 2008, BStBl I 2008, 506; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 61 ff.; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b KStG Rz 195a; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, § 8b KStG Rz 43c; Rengers in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 8b KStG, Rz 243; Bahns, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 762, 766; Hauswirth in Lademann, KStG, § 8b Rz 95) oder aber ein (späterer) laufender, nicht von § 8b Abs. 3 KStG 2002 erfasster Verlust (so Düll/Knödler, Deutsches Steuerrecht 2008, 1665, 1668) ist. Der Senat hält mit der Vorinstanz die erstere Auffassung für richtig. Veräußerungspreis i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 ist jener Betrag, den der Veräußerer im Ergebnis tatsächlich vereinnahmt.

11 a) Der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat (durch Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) für die entsprechende Regelungslage bei einer Betriebsveräußerung nach § 16 EStG entschieden, später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis seien so lange und so weit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt habe. Dabei sei es unerheblich, welche Gründe für die Minderung oder Erhöhung des Erlöses maßgebend gewesen seien. Nur auf diese Weise lasse sich eine sachgerechte (Einmal-)Besteuerung sicherstellen. Zu diesem Zweck sei § 16 Abs. 2 EStG (ebenso wie die parallele Vorschrift des § 17 Abs. 2 EStG für die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden) nach der Regelungskonzeption stichtagsbezogen ausgestaltet. Das rechtfertige es, spätere Wertveränderungen des Kaufpreises spezialgesetzlich auf den Veräußerungsstichtag zurückwirken zu lassen und nur den tatsächlich vereinnahmten Kaufpreis zu erfassen.

12 b) Diese Argumentation des Großen Senats des BFH trifft nicht nur für die dort zu beurteilende Situation des § 16 (sowie des § 17) EStG zu. Sie ist gleichermaßen für § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 einschlägig: Zwar rechtfertigt sich dieses Regelungsverständnis des § 16 EStG und des § 17 EStG erklärtermaßen eingeschränkt vor dem Hintergrund, dass nur auf diese Weise eine sachgerechte Besteuerung nach Maßgabe der genannten Vorschriften sichergestellt werden kann. Denn die besagten Vorschriften sichern den angeordneten Besteuerungszugriff nur bezogen auf den eigentlichen Veräußerungsvorgang; nach Veräußerung des Betriebs bzw. der Gesellschaftsanteile entfällt für den Veräußernden eine Versteuerungspflicht. Deswegen ist es sachgerecht, spätere Wertveränderungen des Kaufpreises auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken zu lassen. Bei laufend veranlagten Steuern verhält es sich hingegen anders; hier können die späteren Wertveränderungen regelmäßig ohne weiteres in jenem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum steuerwirksam werden, in welchem sie eintreten. Dessen ungeachtet ist es dem Gesetzgeber

aber auch hier unbenommen, aus steuerrechtlichen Gründen --abweichend von der handelsbilanziellen Lage-- eine stichtagsbezogene Wertermittlung zu bestimmen. Eine solche Rechtslage ist insbesondere bei Steuertatbeständen gegeben, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen.

13 Das ist bei § 8b Abs. 2 KStG 2002 der Fall: Das Gesetz geht typisierend von der Vorstellung aus, bei dem Veräußerungsgewinn handele es sich um thesaurierte (komprimierte) Gewinne (vgl. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 150). Unter dieser Annahme zielt die in § 8b Abs. 2 KStG 2002 eingeräumte Steuerfreistellung darauf ab, die vorangegangene (körperschaft-)steuerliche Vorbelastung beim Anteilseigner zu neutralisieren. Das aber gelingt nur, wenn man den Veräußerungsvorgang --ähnlich wie bei § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 EStG-- als isolierten, einmaligen Vorgang begreift und diesen Vorgang von der laufenden Besteuerung des Anteilseigners abgrenzt (Gewinnermittlung "aufgrund eines eigenen, in sich geschlossenen Regimes", vgl. Dötsch/ Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8b KStG Rz 62; vgl. auch Bahns, Ubg 2008, 762, 766 f.). Es geht auch hier darum, im Rahmen der Gewinnermittlung nur das tatsächlich vom Veräußerer Vereinnahmte von der Besteuerung auszunehmen. Dem Veräußerungsvorgang nachfolgende Wertveränderungen der noch ausstehenden Gegenleistung --nicht aber bezogen auf Wertveränderungen am Gegenstand der Gegenleistung, nachdem diese erbracht worden ist-- wirken deswegen auf den Veräußerungszeitpunkt, in dem der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, zurück. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung ermöglicht es, diese Rückwirkung für die Steuerfestsetzung des Veräußerungsjahres verfahrensrechtlich umzusetzen, falls sich das --infolge der auf den an sich nach wie vor steuerfreien Veräußerungsgewinn zu berechnenden sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002-- als erforderlich herausstellt.

14 c) Dass dieses Ergebnis den gesetzgeberischen Willen am besten umsetzt, erweist sich an zwei weiteren Aspekten, die das FG zutreffend herangezogen hat:

15 Es ist dies zum einen der systematische Gleichklang mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 EStG 2002, der eingreift, wenn die Beteiligung nicht von einer Kapitalgesellschaft, sondern von einer natürlichen Person gehalten wird. Dieser Gleichklang lässt sich zwar nicht immer stringent herbeiführen (s. z.B. --betreffend die Einbeziehung von Anteilsbezugsrechten-- Senatsurteil vom 23. Januar 2008 I R 101/06, BFHE 220, 352, BStBl II 2008, 719, in Abgrenzung von dem BFH-Urteil vom 27. Oktober 2005 IX R 15/05, BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171); er ist jedoch im Auge zu behalten, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen dies --wie hier-- ermöglichen: § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 befreit 50 v.H. (jetzt 40 v.H.) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften von der Einkommensteuer; § 3c Abs. 2 EStG 2002 nimmt Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten, die mit den Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S. von § 3 Nr. 40 EStG 2002 im Zusammenhang stehen, vom Abzug aus. Will man diese einkommensteuerrechtlichen Regelungen nicht auf einen späteren Ausfall der Kaufpreisforderung anwenden, ergäbe sich eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung je nach Art der Gewinnermittlung. Außerdem ergäbe sich eine ungerechtfertigte unterschiedliche Behandlung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b und c EStG 2002.

16 Zum anderen verweist das FG ebenfalls zutreffend auf die sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002. Danach gelten 5 v.H. des steuerbefreiten Veräußerungsgewinns als nichtabziehbar. Berücksichtigt man eine spätere Preisherabsetzung bei der Berechnung dieses Gewinns nicht, errechnet sich ein zu hoher Nichtabzugsposten.

17 d) Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist es, dass bei einem späteren Ausfall der Kaufpreisforderung die dadurch ausgelöste Wertminderung der Forderung auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns und damit auf den Umfang der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 durchschlägt. Zugleich wird in dem betreffenden Veranlagungszeitraum, in dem der Forderungsausfall feststeht, korrespondierend kein abzugsfähiger Aufwand erfasst, ohne dass es insoweit noch auf die --ebenfalls streitige-- Frage ankäme, ob der Forderungsausfall auch von der Abzugsausschlussregelung in § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 erfasst würde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de