Urteil vom 30. November 2011, I R 14/11

Verlustabzugsverbot bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb

BFH I. Senat

KStG § 8c S 1, EStG § 10d Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 1

vorgehend FG Münster, 29. November 2010, Az: 9 K 1842/10 K

Leitsätze

Erfolgt der das Verlustabzugsverbot des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. auslösende schädliche Beteiligungserwerb während des laufenden Wirtschaftsjahres, kann ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden (gegen BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2) .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Verlustabzug nach § 8c Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --KStG 2002 n.F.-- bei einem sog. unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch insoweit beschränkt ist, als im laufenden Jahr bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ein Gewinn erwirtschaftet wurde.

2 Alleingesellschafter der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, war zum Beginn des Streitjahres (2008) S. Mit notariellem Vertrag vom 3. Juli 2008 verkaufte S nach vorheriger Teilung seines Geschäftsanteils einen Geschäftsanteil von 50 % (Nominalwert 13.000 €) und trat ihn an den Erwerber H ab. Der Gewinn für das laufende Geschäftsjahr sollte insoweit S zustehen, als er auf den Zeitraum bis zum Tag der Beurkundung entfiel. Mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag änderte die Klägerin ihre Firma; H wurde zum weiteren Geschäftsführer bestellt.

3 Der für die Klägerin festgestellte verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2007 betrug 60.046 € (Bescheid vom 14. Oktober 2008). Für das Streitjahr ermittelte die Klägerin einen Jahresüberschuss in Höhe von rd. 121.815 € (Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008). Unter Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer) ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 163.300 €. Ein Zwischenabschluss zum 31. Mai 2008 wies einen bis dahin angefallenen Jahresüberschuss von 50.737 € aus.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte unter Hinweis auf § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. und Tz. 31 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 4. Juli 2008 (BStBl I 2008, 736) bei der Einkommensermittlung lediglich einen Verlustabzug in Höhe von 50 % von 60.046 € (30.023 €); den verbleibenden Verlustabzug stellte er auf den 31. Dezember 2008 mit 0 € fest. Die gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer gerichtete Klage hatte Erfolg (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 30. November 2010 9 K 1842/10 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 909). Nach den Urteilsgründen haben es die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich unstreitig gestellt, dass der bis zum 3. Juli 2008 (Übertragung des 50 %-igen Geschäftsanteils) erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte mindestens 60.046 € betragen hat.

5 Das FA rügt eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt mit der Revision, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, das Verfahren ruhen zu lassen bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in dem Verfahren 2 BvL 6/11 (Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 4. April 2011 2 K 33/10, EFG 2011, 1460).

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise, das Verfahren ruhen zu lassen (BVerfG 2 BvL 6/11).

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der Verlustabzug nach § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. bei einem sog. unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb insoweit nicht beschränkt ist, als im laufenden Jahr bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ein Gewinn erwirtschaftet wurde.

8 1. Der zum 31. Dezember 2007 festgestellte verbleibende Verlustvortrag in Höhe von 60.046 € war gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. im Streitjahr in voller Höhe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Dieser Abzug war im Streitfall nicht durch § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. ausgeschlossen. Denn die Rechtsfolge der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. betrifft den hier in Rede stehenden Verlustabzug des Streitjahres nicht.

9 a) Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar (§ 8c Satz 1 KStG 2002 n.F.). Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (§ 8c Satz 2 KStG 2002 n.F.). Aufgrund des Erwerbs des 50 %-igen Geschäftsanteils durch H mit notariellem Vertrag vom 3. Juli 2008 liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. von § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. vor. Denn es wurden mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals der Klägerin an einen Erwerber übertragen.

10 b) Als Rechtsfolge sieht § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. vor, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (sog. nicht genutzte Verluste) anteilig in Höhe des Beteiligungserwerbs --damit im Streitfall in Höhe von 50 %-- nicht mehr abziehbar sind. Dies beeinträchtigt den Abzug des für die Klägerin zum 31. Dezember 2007 festgestellten verbleibenden Verlustvortrags von 60.046 € jedoch nicht.

11 aa) Ob ein im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs bis zum Übertragungszeitpunkt erwirtschafteter Gewinn (bzw. positiver Gesamtbetrag der Einkünfte) die der Verlustabzugsbeschränkung unterliegenden nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte mindert, wird unterschiedlich beurteilt. Die Finanzverwaltung lehnt eine solche Rechtsfolge ab: Nach Tz. 31 des BMF-Schreibens in BStBl I 2008, 736 unterliegt zwar ein bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung (dort Satz 1); ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann jedoch nicht mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (dort Satz 2). Dem wird in der Literatur teilweise zugestimmt (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 8c KStG Rz 81; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz 78d; Mössner/Seeger/Rätke, KStG, § 8c Rz 368; van Lishaut, Finanz-Rundschau 2008, 789, 799). Das Hessische FG (Beschluss vom 7. Oktober 2010 4 V 1489/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 289) und ein anderer Teil der Literatur sind allerdings gegenteiliger Auffassung und sprechen sich für eine Verrechnungsmöglichkeit aus (z.B. Gosch/Roser, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 97; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG Rz 32; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8c Rz 72.2; Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz 56; Streck/Olbing, KStG, 7. Aufl., § 8c Rz 65; Brendt in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8c Rz 58; Dieterlen in Lademann, Körperschaftsteuergesetz, § 8c Rz 31; Zerwas/Fröhlich in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, 2010, S. 212 ff.; Neyer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1600, 1602 und DStR 2011, 654, jeweils m.w.N.). Der Senat hält die letztgenannte Auffassung für zutreffend.

12 aaa) Der Wortlaut des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. ist insoweit entgegen der Ansicht der Revision nicht eindeutig; er trifft keine Aussage in der Weise, dass eine Berücksichtigung eines zeitanteiligen Gewinns auszuschließen ist.

13 Zwar kann aus dem Terminus (negative) "Einkünfte" auf einen Bezug zum Jährlichkeitsprinzip der Einkünfte- und

Gewinnermittlung (§ 7 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 n.F.) geschlossen werden. Dies könnte gegen eine Ergebnisabgrenzung bei unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerben sprechen. Andererseits geht es bei den sog. nicht genutzten Verlusten als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung nach dem Gesetzeswortlaut um bisher "nicht ausgeglichene(n) oder abgezogene(n) negative(n) Einkünfte", womit die Terminologie des § 10d EStG 2002 aufgegriffen wird, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt. Wenn die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte zeitlich nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht mehr abziehbar sein sollen, ist damit eine eindeutige zeitliche Zäsur (Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs) angeordnet. Diese Zäsur kann je nach dem konkreten Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs aber auch als Abkürzung der Ermittlungsperiode im laufenden Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr eintreten ("unterjähriger Beteiligungserwerb"), was wiederum sowohl die Einbeziehung zeitpunktbezogen vorher erwirtschafteter negativer Einkünfte als auch positiver Einkünfte rechtfertigt. Gegenstand des Verlustabzugsverbots des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. ist dann entweder die Summe aus dem verbleibenden Verlustvortrag (Feststellung zum 31. Dezember des Vorjahres bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr) und dem "laufenden Verlust" (so auch BMF in BStBl I 2008, 736 Tz. 31, dort Satz 1; s.a. Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks 16/4841, S. 76) oder der Saldo aus dem verbleibenden Verlustvortrag und dem "laufenden Gewinn".

14 Jedenfalls hat der Gesetzgeber die zweite Variante nicht dadurch ausgeschlossen, dass er von negativen Einkünften spricht - denn dies umschreibt lediglich die Grundlage einer Verlustabzugsbeschränkung und bezieht sich auf den Gesamtumfang des bisher nicht genutzten Verlusts, der sich aus nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und nicht abgezogenen negativen Einkünften zusammensetzt.

15 bbb) Auf dieser Grundlage kommt dem Regelungszweck entscheidende Bedeutung zu. Der Verlustabzugsbeschränkung liegt nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips "die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners" ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das "neue wirtschaftliche Engagement" unberücksichtigt bleiben.

16 Wenn damit das wirtschaftliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb von dem vor diesem Zeitpunkt erwirtschafteten (negativen) Ergebnis unbeeinträchtigt bleiben soll, spricht nichts dafür, bei dieser Separierung ein vor diesem Zeitpunkt erzieltes positives Zwischenergebnis auszusparen. Der bisher nicht ausgeglichene Verlust (Verlustvortrag) wird in der Höhe eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns gerade nicht für das "neue", sondern noch für das "alte" wirtschaftliche Engagement genutzt (s.a. Senatsurteil vom 5. Juni 2007 I R 9/06, BFHE 218, 207, BStBl II 2008, 988 - zum maßgeblichen Zeitpunkt für den Ausschluss des Verlustabzugs nach der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG 2002; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364 - zum gewerbesteuerrechtlichen Verlustvortrag). Diesem Grundgedanken entspricht auch die unstreitige Praxis, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete negative Einkünfte unabhängig von einem Ablauf einer gesetzlichen Ermittlungsperiode (Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr) in die Verlustabzugsbeschränkung einzubeziehen (s. zu aaa).

17 Diesem Ergebnis kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass es an einer Rechtsgrundlage für den Abzug des Verlustvortrags von bis zum schädlichen (unterjährigem) Beteiligungserwerb angefallenen positiven Einkünften fehle, da § 10d Abs. 2 EStG den Abzug nur zum Ende eines folgenden Veranlagungszeitraums zulasse (so z.B. Mössner/Seeger/Rätke, a.a.O., § 8c Rz 368). Denn es geht insoweit nicht um die (veranlagungstechnischen) Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern um die Bemessung des "nicht genutzte(n) Verlust(s)" i.S. des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung (z.B. Gosch/Roser, a.a.O., § 8c Rz 97; Zerwas/Fröhlich, a.a.O., S. 213).

18 bb) Hiernach war der für die Klägerin zum 31. Dezember 2007 festgestellte verbleibende Verlustvortrag in Höhe von 60.046 € im Streitjahr in voller Höhe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Ein sog. nicht genutzter Verlust i.S. des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. besteht nicht, da der Gesamtbetrag der Einkünfte des Streitjahres von 163.300 € in Höhe eines Betrages von 60.046 € auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb am 3. Juli 2008 entfiel. Insoweit ist der Senat an die entsprechende tatrichterliche Feststellung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), die auf dem Zwischenabschluss der Klägerin zum 31. Mai 2008, einer Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben und einer Hinzuschätzung bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs beruht; darüber hinaus ist diese Feststellung durch eine entsprechende tatsächliche Verständigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung beim FG abgesichert.

19 2. Da auf dieser Grundlage die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. die Höhe der festzusetzenden Körperschaftsteuer des Streitjahres nicht berührt, liegt ein Grund für eine Aussetzung des Verfahrens (§ 74 FGO) bis zum Abschluss des Normenkontrollverfahrens beim BVerfG (2 BvL 6/11) nicht vor.

20 3. Der bei der Einkommensermittlung der Klägerin zu berücksichtigende Verlustabzug ist auch nicht nach § 8 Abs. 4 KStG 2002 i.V.m. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 n.F. ausgeschlossen. Unabhängig von der Frage, ob mit der im Streitjahr erfolgten Anteilsübertragung mehr als die Hälfte der Anteile an der Klägerin innerhalb eines vor dem 1. Januar 2008 beginnenden Zeitraums von fünf Jahren übertragen wurden, fehlt es an der vom Tatbestand des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002 geforderten Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Anteilsübertragung. Das FG hat entsprechende Feststellungen nicht getroffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de