# Urteil vom 06. März 2013, I R 10/11

**Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen im Veranlagungszeitraum 2001**

BFH I. Senat

KStG § 34 Abs 7 S 3, KStG § 34 Abs 7 S 4, DBA USA Art 24 Abs 2 S 1 Buchst a S 1, DBA USA Art 24 Abs 2 S 1 Buchst a S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EG Art 43, EG Art 48, EG Art 57, AEUV Art 49, AEUV Art 54, AEUV Art 63, KStG § 34 Abs 4 S 3, GG Art 20 Abs 3, KStG § 34 Abs 4 S 4, UntStFG , KStG § 8b Abs 2 S 1, StiftFöG , KStG § 8b Abs 2 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. September 2010, Az: 6 K 64/07

## Leitsätze

1. Das Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen nach § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 i.d.F. des UntStFG vom 20. Dezember 2001 (nunmehr § 34 Abs. 7 Satz 3 und 4 KStG 2002) i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 ist im Veranlagungszeitraum 2001 wegen Verstoßes gegen die unionsrechtliche Kapital- und Niederlassungsfreiheit nicht anwendbar (Anschluss an EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 C-377/07 "STEKO Industriemontage", Slg. 2009, I-299; Bestätigung des Senatsurteils vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66, sowie des Senatsbeschlusses vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863).

2. § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999, jeweils in den vorgenannten Fassungen, verlangt --i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 und 3 DBA-USA 1989/1991 als maßgebende Bezugsnorm-- eine unmittelbare Beteiligung an einer in den USA ansässigen Gesellschaft von mindestens 10 v.H. der stimmberechtigten Anteile und damit eine qualifizierte Mindestbeteiligungsquote, welche bei typisierender Betrachtung geeignet ist, "einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft zu ermöglichen". Die Unanwendbarkeit von § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999, jeweils in den vorgenannten Fassungen, erstreckt sich deshalb infolge Vorrangs der Niederlassungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit nicht auf sog. Drittstaaten (Bestätigung des Senatsurteils vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89).

3. § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999, jeweils in den vorgenannten Fassungen, verstößt nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes, soweit Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen für solche Wirtschaftsjahre nicht berücksichtigt werden, die nach dem 10. September 2001 --dem Zeitpunkt der Einbringung des Entwurfs des UntStFG in den Deutschen Bundestag-- enden.

## Tatbestand

A. Die Beteiligten streiten vorliegend darüber, ob sog. Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem sog. Drittstaat steuerlich zu berücksichtigen sind.

2 Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer AG, war im Streitjahr (2001) das Halten von Beteiligungen und Warenzeichen. Das Wirtschaftsjahr der Klägerin ist vom 1. Oktober bis zum 30. September des Folgejahres. Am 30. September 2000 war die Klägerin einzige Gesellschafterin der A-GmbH. Die A-GmbH hielt zu diesem Zeitpunkt 97,7 v.H. der Anteile an einer in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ansässigen Kapitalgesellschaft, der B-Inc. Diese Anteile hatte sie im Jahr 1999 zu 31 v.H. von der Klägerin und zu 66,7 v.H. von einem Dritten erworben.

3 Im Mai 2001 wurde die Klägerin mit der A-GmbH verschmolzen. Der Verschmelzung wurde die Bilanz zum 30. September 2000 (steuerlicher Übertragungsstichtag) zu Grunde gelegt. U.a. gingen dabei die Anteile an der B-Inc. zum Buchwert auf die Klägerin über.

4 Ausweislich des Jahresabschlusses der Klägerin zum 30. September 2001 erzielte die B-Inc. ein negatives Jahresergebnis. Die Klägerin nahm daraufhin auf die Beteiligung an der B-Inc. in ihrer Bilanz zum 30. September des

Streitjahres eine Teilwertabschreibung vor. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Teilwertabschreibung in Höhe von 9.800.000 DM an. Er war jedoch der Auffassung, davon seien 31 v.H. nach § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- (jetzt § 34 Abs. 7 Satz 3 und 4 KStG 2002) i.V.m. § 8b Abs. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) --KStG 1999 a.F.-- nicht abziehbar.

**5** Die dagegen gerichtete Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 29. September 2010 6 K 64/07 als unbegründet ab; die streitigen Übergangsregelungen verstießen weder gegen Unionsrecht noch seien sie verfassungswidrig. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 363 abgedruckt.

**6** Mit ihrer Revision macht die Klägerin weiterhin geltend, die tragenden Rechtsausführungen des FG widersprächen der sog. STEKO-Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union --EUGH-- (Urteil vom 22. Januar 2009 C-377/07 "STEKO Industriemontage", Slg. 2009, I-299). Ferner sei von grundsätzlicher Bedeutung, ob § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. verfassungswidrig sei. Anwendungszeitpunkt für diese Regelung sei der Tag des Kabinettsbeschlusses (15. August 2001). Der frühestmögliche Zeitpunkt einer zulässigen rückwirkenden Gesetzesänderung sei dagegen der endgültige Gesetzesbeschluss. Der Bundestag habe den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf jedoch erst am 9. November 2001 angenommen und damit nach dem Ende des Wirtschaftsjahres der Klägerin am 30. September 2001.

**7** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2001 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer auf den Betrag herabgesetzt wird, der sich bei einer Reduzierung des zu versteuernden Einkommens um 3.038.000 DM auf 6.426.195 DM ergibt.

**8** Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

**9** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten und stellt den Antrag, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend angenommen, dass § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. im Streitfall nicht gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, C-340, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, C-306, 47) verstößt (nachfolgend unter II.). Ebenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG in der rückwirkenden Anwendung von § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. auf Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden, für den Fall des am 30. September 2001 endenden Wirtschaftsjahres der Klägerin keinen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes erkannt (nachfolgend unter III.).

**11** I. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sind u.a. Beteiligungen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) und ähnliche Abzüge, anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 1997 [hier und im Folgenden i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 n.F.]). Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1997). Eine derartige Teilwertabschreibung wird nach der im Streitjahr maßgebenden Regelungslage steuerrechtlich aber nicht wirksam: Nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. sind Verluste einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, die bei der Veräußerung, Auflösung oder Kapitalherabsetzung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft entstehen, nicht abziehbar, wenn Gewinnausschüttungen dieser Gesellschaft u.a. nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit wären und Gewinne aus der

Veräußerung eines Anteils an einer solchen Gesellschaft deswegen nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 a.F. bei der Ermittlung des Einkommens der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft außer Ansatz bleiben. § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG 1999 n.F. erweitert den Anwendungsbereich von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. auf "Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen ..., soweit die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes --AktG--) erworben worden sind"; solche Gewinnminderungen sind ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Während § 8b Abs. 2 KStG 1999 a.F. bei Auslandsbeteiligungen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr nach der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 2 KStG 1999 n.F. letztmals im Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden ist (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 68), findet § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG 1999 n.F. nach Satz 3 der Vorschrift bei der Gewinnermittlung erstmals für Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 15. August 2001 enden.

**12** II. Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten einvernehmlich, dass die von der Klägerin zum Bilanzstichtag am 30. September des Streitjahres auf die von ihr gehaltene Kapitalbeteiligung an der B-Inc. vorgenommene Teilwertabschreibung in den Anwendungsbereich von § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. fällt. Der Senat hat keinen Anlass, dieses Einvernehmen aus rechtlicher Sicht in Zweifel zu ziehen. Die Beteiligten streiten allerdings darüber, ob § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. gegen die unionsrechtlich verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) verstößt und deshalb auch bezogen auf eine sog. Drittstaatenbeteiligung (hier: der Beteiligung an der B-Inc. mit Sitz in den USA) unangewandt zu belassen ist; Letzteres ist im Ergebnis zu verneinen.

**13** 1. Die Vorschrift des § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. führt ihrem Wortlaut nach nicht zu einer unmittelbaren Diskriminierung ausländischer Kapitalbeteiligungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit, da nicht dahingehend differenziert wird, ob eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung an einer inländischen oder an einer ausländischen Kapitalgesellschaft erfolgt. Allerdings setzt § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG 1999 n.F. einen Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG 1999 a.F. voraus und knüpft somit mittelbar an eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft an. Von der Regelung werden damit zwar auch Teilwertabschreibungen auf Anteile an inländischen Gesellschaften erfasst, jedoch nur, soweit Anteile an einer ausländischen Gesellschaft von einem verbundenen Unternehmen erworben worden sind und es in diesem Zusammenhang zu Teilwertabschreibungen im Inland kommt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbietet der Grundsatz der Gleichbehandlung, der ein Begriff des Unionsrechts ist, nicht nur offensichtliche, sondern --wie im Streitfall-- auch derartige versteckte Formen der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteil vom 12. September 1996, C-278/94, "Kommission/Belgien", Slg. 1996, I-4307, Rz 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten ist damit im Grundsatz eröffnet. Denn während das Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen auf Inlandsbeteiligungen nach § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. unverändert erst ab dem Veranlagungszeitraum 2002 bzw. bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, für Wertminderungen im Wirtschaftsjahr 2002/2003 Anwendung gefunden hat (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 292, Tz. 65), sind Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen nach Maßgabe von § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. bei der Gewinnermittlung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden, nicht zu berücksichtigen.

**14** 2. Eine Benachteiligung der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften widerspricht den unionsrechtlich verbürgten Freiheiten der Niederlassung (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) ebenso wie des Kapitalverkehrs (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV). Dies ergibt sich aus dem EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299 und der dieser Rechtsprechung nachfolgenden mittlerweile ständigen Spruchpraxis des Senats, auf welche, um Wiederholungen zu vermeiden, zu verweisen ist (vgl. Senatsurteile vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66, und vom 28. Oktober 2009 I R 27/08, BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229; Senatsbeschlüsse vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863, sowie vom 23. Mai 2011 I B 11/11, BFH/NV 2011, 1698). Die Finanzverwaltung hat sich dem prinzipiell angeschlossen (BMF-Schreiben vom 16. April 2012, BStBl I 2012, 529).

**15** Dem kann nach der Rechtsprechung des EuGH nicht entgegen gehalten werden, dass der Nachteil der Versagung der steuerwirksamen Teilwertabschreibung durch den Vorteil einer Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 a.F. bzw. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 n.F. kompensiert würde. Entsprechend den Erwägungen des EuGH im Hinblick auf die unionsrechtswidrigen allgemeinen Übergangsvorschriften zur Anwendbarkeit des generellen Verbots von Teilwertabschreibungen nach § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. erkennt der Senat keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils; die vom EuGH insoweit geforderte enge Wechselwirkung ist den fraglichen Regelungen nicht zu entnehmen (EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299, Rz 52f.). Gegen einen unmittelbaren Zusammenhang spricht im Streitfall auch, dass der

Vorteil aus der Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns und der Nachteil des Ausschlusses einer Teilwertabschreibung nicht deckungsgleich sind. So hat die Klägerin ausweislich der nach § 118 Abs. 2 FGO den Senat bindenden Feststellungen des FG einen steuerfreien Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.498.125 DM erzielt, der nicht anzuerkennende Betrag aus der Teilwertabschreibung beträgt jedoch 3.038.000 DM.

**16** 3. Im vorliegenden Fall einer Teilwertabschreibung auf eine Drittstaatenbeteiligung kann nur ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) dazu führen, die fraglichen Vorschriften unangewandt zu belassen. Denn nur eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit könnte zur Folge haben, dass sich die Reichweite der Vertragsverletzung prinzipiell nicht nur auf Beteiligungsgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union und eines Staates erstreckt, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, sondern --wie im Streitfall-- auch auf sog. Drittstaaten ("erga omnes"-Wirkung). Vorliegend ist zwar --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet, allerdings wird diese von der insoweit vorrangigen Niederlassungsfreiheit verdrängt.

**17** a) Grund dafür ist, dass § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG 1999 n.F. einen Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG 1999 a.F. voraussetzt und damit nicht allgemein an die steuerfreien Bezüge aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften, sondern nur an solche Gewinnausschüttungen der Auslandsgesellschaft anknüpft, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Körperschaftsteuer befreit sind. Das aber erfordert nach dem insoweit einschlägigen Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 und 3 i.V.m. Art. 10 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (DBA-USA 1989/1991) eine nach dem Recht der USA steuerpflichtige Gewinnausschüttung auf Anteile an Kapitalgesellschaften, die von einer in den USA ansässigen Gesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, der unmittelbar mindestens 10 v.H. der stimmberechtigten Anteile der in den USA ansässigen Gesellschaft gehören.

**18** Der Senat hat --ebenfalls bezogen auf die hier in Rede stehende Bezugsnorm des Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 und 3 DBA-USA 1989/1991-- entschieden, dass eine derartige (qualifizierte) Mindestbeteiligungsquote in Einklang mit der einschlägigen Spruchpraxis des EuGH bei der hierfür gebotenen typisierenden Betrachtung einen hinreichend "sicheren Einfluss" ermöglicht und damit vorrangig die Niederlassungsfreiheit berührt ist und nimmt dazu im Einzelnen, um Wiederholungen zu vermeiden, auf sein Urteil vom 29. August 2012 I R 7/12 (BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89) Bezug. Im Streitfall, in dem die Klägerin einen Anteil von 97,7 v.H. an der B-Inc. hielt und die Mindestbeteiligungsquote deutlich übertraf, steht denn auch tatsächlich außer Frage, dass es sich so verhält. Zu einer Drittstaatenwirkung der grundsätzlich anzunehmenden Unionsrechtswidrigkeit gelangt man sonach nicht; die Kapitalverkehrsfreiheit wird unbeschadet dessen, dass auch deren Schutzbereich grundsätzlich eröffnet bleibt, von der insoweit vorrangig anzuwendenden Niederlassungsfreiheit verdrängt.

**19** b) Im Streitfall bedarf es daher zu der (bisherigen) Kontroverse, ob ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit jedenfalls dann hinter einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zurücktritt, wenn infolge der konkret in Rede stehenden Beteiligungsquote die "beschränkenden Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit" darstellt (vgl. zu dieser Problematik ebenfalls Senatsurteil in BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89) keiner weiteren Ausführungen; diese Kontroverse dürfte sich infolge der zwischenzeitlichen Klarstellung der einschlägigen EuGH-Spruchpraxis durch das EuGH-Urteil vom 13. November 2012 C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation (Internationales Steuerrecht 2012, 924) aber ohnehin erledigt haben.

**20** 4. Der Senat erachtet die aufgezeigte Unionsrechtslage in Anbetracht des zwischenzeitlichen Stands der Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Sie entspricht den Aussagen der zitierten EuGH-Urteile und war insoweit bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof. Sie ergibt sich überdies zweifelsfrei aus dem EG-Vertrag. Überdies gebührt dem nationalen Gericht und nicht dem EuGH die vorrangige Einschätzung der Frage, ob eine Regelung wie vorliegend § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. nach ihrer Zielsetzung in erster Linie eine potentielle Beherrschungssituation --mit der Folge der primären Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit-- im Auge hat, oder aber, ob --mit der Folge der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit-- diese Regelung primär allgemein wirkt. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415).

**21** III. Der Senat ist nicht zu der Überzeugung gelangt, dass § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar ist und gegen Art. 20 Abs. 3 des

Grundgesetzes (GG) verstößt. Soweit danach Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen bei der Gewinnermittlung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden, nicht mehr berücksichtigt werden können und dabei Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre vor der Verkündung des Gesetzes am 24. Dezember 2001 im Bundesgesetzblatt (BGBl I 2001, 3858) einbezogen werden, ist jedenfalls für Gewinnermittlungen, die nach dem Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag (Bundestag) am 10. September 2001 enden --im Streitfall am 30. September 2001-- kein Verfassungsverstoß anzunehmen.

**22** 1. Die Regelung des § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F., nach welcher Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen, soweit die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG) erworben worden sind, bei der Gewinnermittlung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden, nicht mehr zu berücksichtigen sind, führt zu einer sog. unechten Rückwirkung, da das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz am 24. Dezember 2001 verkündet worden ist, seine belastenden Rechtsfolgen (hier: Versagung der Gewinnminderung aus Teilwertabschreibungen) jedoch --unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt (Bewertung der Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert zum Bilanzstichtag)-- erst im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftsteuer 2001, also am 31. Dezember 2001, eintreten. Daran ändert --wie das FG zutreffend ausführt-- auch der Umstand nichts, dass die nunmehrige Revisionsklägerin ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat. Auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 entsteht die Körperschaftsteuer nach § 30 Nr. 3 KStG 1999 erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet (vgl. Gosch/Lambrecht, KStG, 2. Aufl., § 30 Rz 29).

**23** 2. Gesetze, die während eines Veranlagungszeitraums mit Wirkung für den gesamten Zeitraum erlassen werden, müssen nach den für ein Gesetz mit sog. unechter Rückwirkung anzuwendenden verfassungsrechtlichen Maßstäben beurteilt werden. Vor dem Gesetzeserlass getätigte Dispositionen des Steuerschuldners genießen Vertrauensschutz und eine Enttäuschung des Vertrauens des Steuerpflichtigen in die alte Rechtslage ist nur hinzunehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 2322, Rz 23, m.w.N.).

**24** a) Die Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag stellt nach der Rechtsprechung des BVerfG das Vertrauen in den zukünftigen Bestand einer Rechtslage in Frage (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31). Mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch in Zukunft, insbesondere im Folgejahr, unverändert fortbestehen; es ist ihnen vielmehr grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31).

**25** b) Da der durch die Bundesregierung am 10. September 2001 in den Bundestag eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (BTDrucks 14/6882, S. 38f.) bereits die hier streitigen Bestimmungen enthielt, kann sich der Steuerpflichtige ab diesem Zeitpunkt nicht mehr auf ein berechtigtes Vertrauen in den zukünftigen Bestand der bisherigen Steuerrechtslage berufen. Für den Streitfall hat dies zur Folge, dass die Klägerin, deren Wirtschaftsjahr erst am 30. September des Streitjahres zu Ende gegangen ist, im Hinblick auf die zu diesem Bilanzstichtag vorgenommene Bewertung ihrer Beteiligung an der B-Inc. mit dem aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedrigeren Teilwert, zu diesem Zeitpunkt nicht mehr darauf vertrauen konnte, dass die Regelung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. unverändert fortbestehen bleiben würde. Da es insoweit an einem schutzwürdigen Vertrauen auf das Weiterbestehen einer solchen Vorschrift fehlt, kommt eine Abwägung, ob das Interesse der Allgemeinheit an dem rückwirkenden Inkraftsetzen des § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. bis zum 10. September 2001 dem Vertrauen Einzelner auf die Fortgeltung der Rechtslage über diesen Zeitpunkt hinaus unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (zu diesem Maßstab vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31) vorgeht, nicht in Betracht.

**26** c) Die Klägerin kann sich im Streitfall auch nicht darauf berufen, dass der zum Bilanzstichtag am 30. September des Streitjahres vorgenommenen Gewinnminderung aus einer Teilwertabschreibung eine Wertminderung der Beteiligung an der B-Inc. aufgrund tatsächlicher Umstände vor dem Bilanzstichtag, mithin auch vor der Einbringung des Gesetzentwurfs am 10. September des Streitjahres, zu Grunde gelegen hätte.

**27** aa) Nach der Rechtsprechung des BVerfG wird zwar ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der

Steuerrechtslage für den davor liegenden Zeitraum durch die Vorgänge im Gesetzgebungsverfahren nicht beseitigt. Dies gilt auch dann, wenn es sich dabei um zurückliegende Zeiten innerhalb des laufenden Veranlagungszeitraums handelt. Denn die Behandlung steuerlich relevanter Vorgänge als bis zum Ende des Veranlagungszeitraums noch nicht abgeschlossene Sachverhalte bedeutet lediglich, dass Gesetze, die während eines Veranlagungszeitraums mit Wirkung für den gesamten Zeitraum erlassen werden, nach den für ein Gesetz mit unechter Rückwirkung anzuwendenden verfassungsrechtlichen Maßstäben beurteilt werden. Daraus folgt aber nicht, dass vor dem Gesetzeserlass getätigte Dispositionen des Steuerschuldners deshalb keinen Vertrauensschutz genössen. Hier ist eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinzunehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1). Berechtigtes Vertrauen kann zudem auch im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung bestehen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31). Steuerpflichtige müssen grundsätzlich darauf vertrauen dürfen, dass die zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abschlusses eines steuerrelevanten Geschäftsvorgangs geltende Steuerrechtslage nicht ohne hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund rückwirkend geändert wird. Andernfalls wäre das Vertrauen in die Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit der Rechtsordnung als Garanten einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung ernsthaft gefährdet (vgl. BVerfG-Urteil vom 5. Februar 2004 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133; BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369; in BVerfGE 127, 1). Die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, genießt zwar, sofern keine besonderen Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. Juli 1974 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, 61; vom 31. Oktober 1984 1 BvR 35/82, 1 BvR 356/82, 1 BvR 794/82, BVerfGE 68, 193; vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17; in BVerfGE 109, 133; in BVerfGE 127, 1). Das diesen Grundsatz rechtfertigende Anliegen, die notwendige Flexibilität der Rechtsordnung zu wahren, zielt indes auf künftige Rechtsänderungen und relativiert nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht ohne Weiteres die Verlässlichkeit der Rechtsordnung innerhalb eines Veranlagungszeitraums.

**28** bb) Diese vom BVerfG betonten "besonderen Momente der Schutzwürdigkeit" (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss in DStR 2012, 2322, Rz 62, m.w.N.) liegen jedoch im Streitfall nicht vor. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung mit dem Teilwert ist im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der Bilanzstichtag, nicht der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts oder ein sonstiger vom Bilanzstichtag abweichender Zeitpunkt (Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 550). Vom Zeitpunkt des Bilanzstichtages aus ist auch die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung zu beurteilen. Demzufolge ist bei der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1997 allein von Relevanz, ob die den Teilwert mindernden Umstände am Bilanzstichtag vorgelegen haben (Senatsbeschluss vom 15. Juni 2009 I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843). Dies bedeutet für den Streitfall, dass entgegen dem Vorbringen der Revision für die verfassungsrechtliche Beurteilung der streitigen Rechtsvorschriften nicht darauf abzustellen ist, wann die Umstände, die zu einer Wertminderung der Beteiligung an der B-Inc. geführt haben, erstmalig vorgelegen haben. Im Streitfall ist daher weiter ohne Relevanz, ob die streitigen Wertminderungen als Ausfluss einer Dispositionsentscheidung der Klägerin als Anteilseignerin anzusehen sein könnten oder im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung den Abschluss eines steuerrelevanten Geschäftsvorgangs darstellen könnten.

**29** IV. Der Senat entscheidet ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zwar hat das dem Verfahren beigetretene BMF nicht gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Dessen bedarf es aber auch nicht, wenn --wie im Streitfall-- Kläger und Beklagter als die ursprünglichen Verfahrensbeteiligten sich entsprechend erklärt haben (vgl. m.w.N. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115). Von der danach bestehenden Möglichkeit, ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, macht der Senat Gebrauch, nicht zuletzt deswegen, weil er mit der vom FA und damit auch vom BMF vertretenen Rechtsmeinung im Ergebnis übereinstimmt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de