Urteil vom 27. März 2013, I R 61/12

Dauerschulden und Dauerschuldzinsen bei Kreditinstituten: Berücksichtigung von Genussrechten des Umlaufvermögens bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsbetrages

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1, GewStG § 35c Nr 2 Buchst e, GewStDV § 19 Abs 1, HGB § 247 Abs 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 340f Abs 1 S 1, HGB § 340e Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Mai 2012, Az: 3 K 3291/09

Leitsätze

NV: Von einem Kreditinstitut gehaltene Genussrechte sind auch dann bei der Ermittlung des Betrags der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung sog. Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV einzubeziehen, wenn die Genussrechte nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen angehören .

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob von einem Kreditinstitut gehaltene Genussrechte bei der Begrenzung der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung sog. Dauerschuldzinsen zum Gewinn (§ 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG 1999-- i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung --GewStDV 1991--) unabhängig davon anzusetzen sind, ob sie zum Anlagevermögen gehören.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine eingetragene Genossenschaft, hielt als Kreditinstitut im Streitjahr 2001 (ebenso wie im Vorjahr) von Finanzinstituten ausgegebene börsenfähige Genussscheine (Ausstattungsmerkmale: gewinnabhängige Verzinsung, Verlustteilnahme und Nachrangigkeit, kein ungetrenntes Optionsrecht). Diese Wertpapiere, die nicht dazu bestimmt waren, dauernd ihrem Geschäftsbetrieb zu dienen, ordnete sie der sog. Vorsorgereserve nach § 340f Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu. Der Buchwert betrug ... DM (Bilanz zum 31. Dezember 2000) bzw. ... DM (Bilanz zum 31. Dezember 2001). Die Differenzrechnung zwischen den Bilanzansätzen der in § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 angeführten Aktivposten und dem steuerlichen Eigenkapital ergab unter Einbeziehung der Forderungen aus Genussrechten im Streitjahr ... DM (zum 31. Dezember 2001). Die Klägerin erfüllte im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 GewStDV 1991.

3 Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Genussrechte bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1999 i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 und setzte insoweit einen Hinzurechnungsbetrag für Dauerschulden von 50 % von ... DM an. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 10. Mai 2012 3 K 3291/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2047).

4 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid vom 8. Mai 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2009 dahingehend abzuändern, dass die Hinzurechnung von Entgelten für Dauerschulden in Höhe von 50 % von ... DM (... DM) unterbleibt, sowie festzustellen, dass die Zuziehung eines Bevollmächtigten auch für das Vorverfahren notwendig war.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das

II. Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das

6 FG hat die von der Klägerin gehaltenen Genussrechte ohne Rechtsfehler bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags einbezogen.

7 1. § 35c Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2 Buchst. e GewStG 1984 (i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988, BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224) --GewStG 1984 n.F.-- ermächtigt die Bundesregierung, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zu erlassen über die Ermittlung des Gewerbeertrags und über die Beschränkung der Hinzurechnung von Entgelten für Dauerschulden bei Kreditinstituten nach dem Verhältnis des Eigenkapitals zu Teilen der Aktivposten. Auf dieser Grundlage sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 bei Kreditinstituten i.S. des § 1 des Kreditwesengesetzes (KWG) Entgelte nur für solche Dauerschulden anzusetzen, die dem Betrag entsprechen, um den der Ansatz der zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Gegenstände, über die Leasingverträge abgeschlossen worden sind, Schiffe, Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen sowie der Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genussrechten das Eigenkapital überschreitet. Nach Satz 2 dieser Regelung sind "den Anlagen nach Satz 1" bestimmte Forderungen hinzuzurechnen.

8 2. Die Ermittlung der Dauerschulden als Grundlage für die Bemessung des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1999 erfolgt für die Klägerin als Kreditinstitut nach Maßgabe des § 19 GewStDV 1991. Die von der Klägerin gehaltenen Genussscheine sind in die Berechnung des Höchstbetrags der Dauerschulden (§ 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991) einzubeziehen, obwohl sie nicht zum Anlagevermögen gehören.

9 a) Die von der Klägerin gehaltenen Genussscheine sind als Forderungen aus Genussrechten i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 anzusehen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf hier keiner Erörterungen.

10 b) Die Genussscheine sind vom FG ohne Rechtsfehler als nicht dem Anlagevermögen zugehörig qualifiziert worden.

11 Auch bei Kreditinstituten, für die handelsrechtlich § 247 Abs. 1 HGB keine Anwendung findet (vgl. § 340a Abs. 2 HGB), da für sie eigenständige Rechnungslegungsvorschriften gemäß §§ 340 ff. HGB gelten, bestimmt sich der steuerrechtliche Begriff des Anlagevermögens nach § 247 Abs. 2 HGB. Denn gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1997 sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die Steuerbilanz maßgeblich. Diese "handelsrechtlichen" GoB ergeben sich wiederum u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. HGB. Sie werden für Kapitalgesellschaften ergänzt durch die Regelungen der §§ 264 ff. HGB (z.B. Senatsurteil vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656). Gemäß § 247 Abs. 2 HGB sind im Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (s.a. § 340e Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB). Diese Regelung ist über den Verweis auf die handelsrechtlichen GoB auch für das Steuerrecht und damit auch für die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei Kreditinstituten gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 anzuwenden (s. nur Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 108).

12 Nach der diesen Wertpapieren zukommenden Zweckbestimmung (s. allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799) waren die Genussscheine nicht dazu bestimmt, dem Geschäftsbetrieb der Klägerin dauerhaft zu dienen. Es sind keine objektiven Anhaltspunkte zu ersehen, die dieser Einschätzung --die auch vom FA geteilt wird-- entgegenstehen.

13 c) Forderungen aus Genussrechten sind unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bei der Ermittlung des Höchstbetrags der Dauerschulden nach der im Streitjahr maßgebenden Rechtslage zu berücksichtigen. Auch wenn die Rechtspraxis bisher weitgehend davon ausgegangen ist, dass der Tatbestand des § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 für alle dort angeführten Wirtschaftsgüter eine Zugehörigkeit zum Anlagevermögen voraussetzt (in diesem Sinne wohl Pauka, Der Betrieb --DB-- 1988, 2275, 2277; Altehoefer/Krebs, Kommunale Steuerzeitschrift --KStZ-- 1988, 123, 124; s.a. evtl. Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1a Rz 93; Deloitte/Kaul, GewStG, § 19 GewStDV Rz 2; Köster in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 180), ist dem FG in seiner davon abweichenden Auffassung zuzustimmen.

14 aa) Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 weist das Tatbestandsmerkmal der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ausschließlich den vor der Konjunktion "sowie" aufgeführten "Aktivposten" (s. insoweit § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e GewStG 1984 n.F.) zu ("... der zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke, ... Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen"). Mit der Konjunktion "sowie" ist keine Verknüpfung von Gliedern einer Aufzählung (also der vor und nach dem Wort "sowie" dargelegten Wirtschaftsgüter) im Sinne von "und/ außerdem/und auch" hergestellt worden. Vielmehr sind die danach angeführten "Aktivposten" ("sowie der

Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genußrechten") auf diese Weise separiert. Dies befreit von der im ersten Satzteil ausdrücklich angeführten einschränkenden Tatbestandsvoraussetzung einer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen.

15 bb) Dieses Ergebnis wird durch eine historische und systematische Auslegung gestützt.

16 aaa) Der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 1990 hat zugleich mit der Ergänzung des Kreises der angeführten Wirtschaftsgüter in § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1986 (nach dieser Ergänzung wortgleich mit dem im Streitfall maßgebenden § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991) in der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage des § 19 GewStDV 1986 (§ 35c Nr. 2 Buchst. e GewStG 1984) die Worte "des Anlagevermögens" durch die Worte "der Aktivposten" ersetzt (vgl. auch BTDrucks 11/2157, S. 176). Dem FG ist darin beizupflichten, dass dieser Änderungszusammenhang die Folgerung zulässt, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 19 Abs. 1 GewStDV 1986 n.F./1991 bewusst auf Gegenstände ausgedehnt hat, die nicht dem Anlagevermögen angehören. Zwar ist es nicht ausgeschlossen, dass die Änderung des § 35c Nr. 2 Buchst. e GewStG 1984 ausschließlich dazu dienen sollte, die Änderung des § 19 Abs. 1 Satz 2 GewStDV 1986 n.F. (dortige Erfassung von nicht dem Anlagevermögen zugehörigen Forderungen gegen Organgesellschaften) abzudecken (in diesem Sinne wohl Altehoefer/Krebs, KStZ 1988, 123, 125); diese Deutung findet jedoch weder im Gesetzeswortlaut noch in der Begründung des Gesetzentwurfs einen tragfähigen Rückhalt. Dasselbe gilt für die Erwägung, dass mit den Änderungen im Zuge des Steuerreformgesetzes 1990 nur die Absicht verfolgt worden sei, die Bemessungsgrundlage durch Aufnahme weiterer Wirtschaftsgüter in § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1986 n.F. auszuweiten, aber gleichzeitig an der (bisherigen) Voraussetzung einer Zugehörigkeit sämtlicher Aktivposten zum Anlagevermögen --soweit nicht, wie in § 19 Abs. 1 Satz 2 GewStDV 1986 n.F., ausdrücklich Anderes bestimmt ist-- festzuhalten (so aber wohl Altehoefer/Krebs, KStZ 1988, 123, 124).

17 bbb) Eine davon abweichende Deutung folgt entgegen der Annahme der Revision nicht aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 2 GewStDV 1986 n.F. Zwar heißt es dort im Satzeingang, dass "den Anlagen nach Satz 1" bestimmte Forderungen hinzuzurechnen sind. Insoweit könnte es in Betracht kommen, in dem Begriff "Anlagen" eine Anlehnung an die Sach- bzw. Finanzanlagen zu sehen, die bei der Bilanzgliederung der nicht den speziellen Regelungen der Bankenbilanzierung unterliegenden Unternehmen gesondert unter dem Anlagevermögen auszuweisen sind (§ 266 Abs. 2 HGB, dort A. II., III.). Aus der Begründung zum Gesetzentwurf des Steuerreformgesetzes 1990 ergibt sich aber, dass § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1986 an § 12 KWG (zur Bemessungsgrundlage für das haftende Eigenkapital) angepasst werden sollte (BTDrucks 11/2157, S. 176; s.a. Pauka, DB 1988, 2278). Wenn aber § 19 Abs. 1 Satz 2 GewStDV 1986 n.F. den Begriff "Anlagen" aus § 12 Abs. 2 KWG übernommen hat und § 12 Abs. 2 Nr. 2 KWG wiederum zu entnehmen war, dass der dortige Begriffsinhalt nicht auf Anlagevermögen beschränkt war, kann dies auch für den sachlichen Anwendungsbereich des § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1986 n.F. von Bedeutung sein. Jedenfalls ergibt sich keine eindeutige Bezugnahme auf die handelsbilanziellen Zuordnungen zu diesem Begriff.

18 ccc) Die Neufassung des § 19 Abs. 1 Satz 2 GewStDV 2002 durch das Jahressteuergesetz 2009 (Gesetz vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74), die mit Blick auf Satz 1 ausdrücklich von Anlagevermögen spricht ("Dem Anlagevermögen nach Satz 1 sind Forderungen ... hinzuzurechnen, ..."), führt ebenfalls nicht zu einem abweichenden Ergebnis. Zwar lässt sich der Begründung des Gesetzentwurfs zu den Änderungen in Abs. 1 entnehmen, dass deren Verfasser davon ausging, die Ersetzung des Begriffs "Anlagen" durch "Anlagevermögen" sei nur redaktioneller Art (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 32). Diese Einschätzung bestimmt aber jedenfalls die Auslegung der Regelung für das Streitjahr nicht (s.a. allgemein das Senatsurteil vom 14. Januar 2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674).

19 cc) Die von der Revision bevorzugte einschränkende Auslegung des § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 lässt sich nicht mit dem Regelungszweck begründen.

20 Der Begünstigung des § 35c Nr. 2 Buchst. e GewStG 1999 liegt der Gedanke zugrunde, dass Kreditinstitute wirtschaftlich nur Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs sind und dass deshalb das Passiv- und Aktivgeschäft "artmäßig" in etwa übereinstimmen; der Verordnungsgeber wollte der wirtschafts-, kredit- und währungspolitischen Funktion des Bankgewerbes angemessen Rechnung tragen und den Umstand berücksichtigen, dass bei Banken der Fremdmitteleinsatz typischerweise besonders groß ist (Senatsurteil vom 21. Mai 1997 I R 62/96, BFH/NV 1998, 210, m.w.N.). Sollen in diesem Zusammenhang Kreditinstitute lediglich in dem von § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV 1991 gesteckten Rahmen der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen unterworfen und dadurch Kredite nicht durch eine weitere Gewerbesteuerbelastung verteuert werden (BFH-Urteil vom 16. März 1989 IV R 133/86, BFHE 157, 206, BStBl II 1989, 737), erfordert dies nur, Anlagen zu begünstigen, die sich auf das

Kreditgeschäft beziehen, nicht aber auch sonstige Anlagen, wie sie jedem anderem Unternehmen offenstehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 157, 206, BStBl II 1989, 737, zur Anlage in Aktien). Genussrechte weisen --wie Aktien-- aber keine besondere Verknüpfung mit dem Kreditgeschäft auf, so dass die Anlage in diese Wertpapiere jedem anderen Unternehmen ebenso offensteht und nicht einer besonderen Begünstigung bedarf.

21 3. Zur Bemessung der Dauerschulden hat das FG im Hinblick auf das sog. Verböserungsverbot ohne Rechtsfehler die Frage unentschieden gelassen, ob bei einer Änderung der für den Ansatz der Dauerschulden maßgebenden Verhältnisse im Laufe des Ermittlungszeitraums von einer Schätzung unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes und der Änderungen (Senatsurteil vom 19. Juli 1967 I 225/64, BFHE 89, 537, BStBl III 1967, 732; Abschnitt 47 Abs. 3 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998) abzusehen und allein auf die --im Streitfall wesentlich höheren-- Werte in der Schlussbilanz des Ermittlungszeitraums abzustellen ist (s. insoweit Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 107; Glanegger in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1a Rz 93f). Darüber hinaus ist die an die Bemessung der Dauerschulden anknüpfende Ermittlung der Höhe des Hinzurechnungsbetrags zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht insoweit von weiteren Erörterungen ab.

22 4. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (z.B. BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 67/10, BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de