Urteil vom 12. März 2014, I R 87/12

Auslegung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG 2002 n.F.

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG § 8b Abs 3 S 4, GG

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Oktober 2012, Az: 6 K 2439/11 F

Leitsätze

1. Es ist weder aus rechtssystematischer noch aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden, dass § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 n.F. auch den Abzug von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen ausschließt (Bestätigung des Senatsurteils vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFHE 231, 529).

2. Das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. angeordnete Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Darlehenssicherheiten erfordert nur, dass der Gesellschafter, der das Darlehen oder die Sicherheit gewährt, zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft beteiligt ist oder war. Auf den Zeitpunkt (nur) der Darlehensbegebung oder den Eintritt (nur) der Gewinnminderung kommt es nicht an.

3. Das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. enthaltene Abzugsverbot ist verfassungsgemäß.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, hatte im Jahre 2004 der N-GmbH, an der sie zu 24,4 v.H. beteiligt war, ein Darlehen in Höhe von 61.000 € gewährt. Sicherheiten wurden nicht bestellt; der Zinssatz betrug --bei Tilgungsfreiheit bis zum 31. Dezember 2006-- p.a. fünf v.H. Für den Fall der Einstellung der Zahlungen oder eines mindestens zweimonatigem Verzugs war ein sofortiges Kündigungsrecht des Darlehensgebers vereinbart worden. Auf die vereinbarte Verzinsung wurde in mehreren Gesellschafterbeschlüssen --zuletzt bis zum 31. Dezember 2007-- verzichtet. In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2008 schrieb die Klägerin das bis dahin in unveränderter Höhe ausgewiesene Darlehen nebst Zinsen ebenso wie die Beteiligung an der N-GmbH jeweils auf einen Erinnerungswert in Höhe von 1 € ab; aufgrund der wirtschaftlich schwierigen Situation der N-GmbH sei mit einer Rückzahlung nicht mehr zu rechnen und sei die Beteiligung nicht mehr werthaltig. Das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA S) ließ den Ansatz des niedrigeren Teilwertes in beiden Fällen nicht zu, weil die Voraussetzungen zum Ansatz des niedrigeren Teilwertes nicht dargelegt worden seien. Die entsprechenden Änderungsbescheide wurden nicht angefochten.

2 Im Streitjahr 2009 stockte die Klägerin ihre Beteiligung an der N-GmbH durch Zukauf weiterer Anteile von 6.400 € zum Kaufpreis von 1 € auf nunmehr 50 v.H. auf. Am 1. April 2010 wurde über das Vermögen der N-GmbH auf Eigenantrag das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Klägerin holte nunmehr die Abschreibung des Darlehens (um 61.000 €) und der Beteiligung (um 6.941,23 €) auf die niedrigeren Teilwerte zum 31. Dezember 2009 nach. Über die Abschreibungsberechtigung besteht zwischen den Beteiligten mittlerweile nach Grund und Höhe Einvernehmen. Das FA S rechnete die daraus resultierenden Gewinnminderungen allerdings nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- außerbilanziell hinzu und erließ entsprechende Feststellungsbescheide.

3 Die nachfolgende Klage richtete sich gegen den zwischenzeitlich zuständig gewordenen (vgl. § 2 der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter --Finanzamtszuständigkeitsverordnung-- vom 31. August 2012, GV NRW 2012, 440, geändert durch Verordnung vom 17. Juni 2013, GV NRW 2013, 350) Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies sie mit Urteil vom 19. Oktober

2012 6 K 2439/11 F als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1068 abgedruckt.

4 Die Klägerin stützt ihre Revision gegen das Urteil auf Verletzung materiellen wie formellen Rechts und beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass die Hinzurechnung einer Teilwertabschreibung auf einen Geschäftsanteil in Höhe von 6.941,23 € sowie die Hinzurechnung der Forderungsabschreibung eines Darlehens in Höhe von 61.000 € rückgängig gemacht werden.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet.

7 1. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2009 sind u.a. Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil an einer Körperschaft entstehen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2009) gehören, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Danach bestimmt sich auch der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer (i.V.m mit § 10d EStG 2009 und § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) ebenso wie der vortragsfähige Gewerbeverlust (i.V.m § 10a und § 7 Satz 1 und Satz 4 letzter Halbsatz des Gewerbesteuergesetzes 2002).

8 2. Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. gehören zu den Gewinnminderungen i.S. des Satzes 3 auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.

9 a) Mit der letzteren Verwendung sowohl des Präsens ("ist") als auch des Imperfekts ("war") zeigt das Gesetz in letztlich unmissverständlicher Weise an, dass ihm eine Beteiligung im Umfang der bezeichneten Wesentlichkeitsschwelle von mehr als einem Viertel der Anteile am Grund- oder Stammkapital zu irgendeinem Zeitpunkt genügt und dass es auf irgendwelche zeitlichen Beschränkungen --beispielsweise bezogen auf den Zeitpunkt der Darlehensbegebung oder dem Zeitpunkt des Wertverfalls-- nicht ankommt. Die Verwendung des Präsens im Hinblick auf die Darlehensbegebung ("wird") ändert daran ebenso wenig wie die Verwendung des Imperfekts einerseits im Hinblick auf die betreffende Gewinnminderung für die hingegebenen Sicherheiten ("wurden"), andererseits aber auch wiederum im Hinblick auf das Darlehen, das der betreffenden Körperschaft gewährt "wurde". Weder zu dem einen noch zu dem anderen steht die Festlegung der qualifizierten Beteiligungsverhältnisse im letzten Halbsatz der Vorschrift in einem greifbaren Zeitzusammenhang. Und so gesehen ist es vonnöten, reicht es aber zugleich aus, wenn der darlehensgewährende Gesellschafter, wie im Streitfall die Klägerin, die Beteiligungserfordernisse erst während der Darlehenslaufzeit erfüllt. Dass dieses Auslegungsergebnis, das zwanglos aus dem Regelungstext abzuleiten ist, gemessen an dem Regelungszweck --nämlich anderweitig unter Umständen mögliche Gestaltungen zur Vermeidung des Abzugsverbots des § 8b Abs. 3 KStG 2002 n.F. zu unterbinden-- eine "überschießende" Tendenz aufweisen mag, widerspricht dem nicht. Sollte unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien (in BTDrucks 16/6290, S. 73; vgl. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 277) ein derart einengender Wille des Gesetzgebers bestanden haben, so hätte sich ein solcher jedenfalls nicht mit hinreichender Deutlichkeit im Gesetzeswortlaut niedergeschlagen. Auf den letzteren kommt es aber an, wenn er, wie hier, zweifelsfrei ist und sich ein anderweitiges Verständnis aus Gründen übergeordneten Rechts nicht zwingend aufdrängt (ebenso z.B. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 279c; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 8b Rz 485, m.w.N.; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 227; s. auch Neumann in Neumann/ Watermeyer, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 748, 751; anders z.B. M. Frotscher in G. Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, § 8b KStG Rz 305 ff.; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 185; Watermeyer in Neumann/Watermeyer, ebenda; Winhard, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 686, 687).

10 b) Grundsätze des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes widersprechen dem nicht: Zwar wurde der Abzugsausschluss in § 8b Abs. 3 und 4 KStG 2002 n.F. erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 durch das Jahressteuergesetz 2008 neu in das Gesetz eingefügt und waren entsprechende Teilwertabschreibungen zuvor uneingeschränkt abzugsfähig. Das hat der Senat --zur Abschreibung auf sog. eigenkapitalersetzende

Gesellschafterdarlehen-- in seinem Urteil vom 14. Januar 2009 I R 52/08 (BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674) zur seinerzeitigen Regelungslage entschieden. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den unbeschränkten Fortbestand steuerrechtlicher Abzugspositionen ist indessen nicht schützenswert, solange diese nicht in die Vergangenheit zurückwirken. Das aber ist vorliegend der Fall (M. Frotscher in G. Frotscher/ Maas, a.a.O., § 8b KStG Rz 282; Winhard, FR 2010, 686; anders Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 756). Die Neuregelung wirkt erstmals für Gewinnminderungen vom Veranlagungszeitraum 2008 an und führt sonach zu einer sog. unechten Rückwirkung, weil ihre belastenden Rechtsfolgen --hier: die Versagung der Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung-- erst am 31. Dezember 2009, dem streitgegenständlichen Feststellungsstichtag, eintreten (vgl. dazu auch --bezogen auf § 34 Abs. 4 Satz 3 und 4 i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999-- Senatsurteil vom 6. März 2013 I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707). Und dass der Wert des begebenen Darlehens (ganz oder zum Teil) bereits in den Vorjahren gemindert gewesen wäre (s. zu einer vergleichbaren Konstellation Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, zur Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle bei § 17 EStG), wurde vom FG nicht festgestellt und wird von der Klägerin auch jetzt nur behauptet.

11 3. Folge dieser Regelungslage ist die Zurückweisung der Revision. Denn die von der Klägerin geltend gemachten grundlegenden Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 8b Abs. 3 KStG 2002 n.F. sind nicht tragfähig.

12 a) Das betrifft zunächst die Nicht-Abzugsfähigkeit von Veräußerungs- und Liquidationsverlusten nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 n.F. Darüber hat der Senat im Urteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09 (BFHE 231, 529) entschieden und etwaige Verfassungseinwände unbeschadet gewisser rechtssystematischer Bedenken im Ergebnis verworfen. Daran ist mit den Gründen jener Entscheidung, auf welche, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen wird, uneingeschränkt festzuhalten. Die Klägerin hat nichts Neues erwogen, das die seinerzeitigen Überlegungen und das Ergebnis der Entscheidung in Frage stellen könnte.

13 b) Der Senat ist auch nicht davon überzeugt, dass der Gesetzgeber mit § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. eine verfassungswidrige Vorschrift geschaffen hat. Zwar mag darüber nachgedacht werden, ob es dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit einer Gesetzesregelung zuwiderläuft, wenn auch Darlehensverluste in das Abzugsverbot miteinbezogen werden, obschon eine auch nur gedachte Korrespondenz mit steuerfreien Einnahmen (nach § 8b Abs. 1 KStG 2002) hier mangels einschlägiger Tatbestandsmäßigkeit von vornherein ausgeschlossen ist (vgl. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 279a; Schnitger in Schnitger/ Fehrenbacher, a.a.O., § 8b Rz 453; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz 291; Lechner, Ubg 2013, 162; Letzgus, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 92). Bemängelt wird überdies eine Verletzung der allgemeinen Finanzierungsfreiheit (Schnitger, ebenda). Auch lässt sich bedenken, dass der durch § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG 2002 n.F. ermöglichte Gegenbeweis der Fremdüblichkeit nichts an der prinzipiellen Asymmetrie und damit dem Verstoß gegen die Folgerichtigkeit ändert, und dass der Gegenbeweis im allgemeinen und in Krisensituationen im Besonderen praktisch ohnehin kaum erbracht werden kann (Lechner, Ubg 2013, 162). All das trifft zu, gereicht aber dennoch nicht zur Annahme eines Verfassungsverstoßes. Denn bei Licht betrachtet, korrespondiert der Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. nicht mit der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002, sondern (nur) mit jener nach dessen Absatz 2. Er ergänzt in diesem Zusammenhang den generellen (und systematisch korrekten) Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 n.F., und zwar erkennbar zu dem schon beschriebenen Zweck, dessen mögliche (und ggf. auch missbräuchliche) Umgehung vermittels eines Gesellschafterdarlehens in typisierender Weise zu verhindern. Das aber muss dem Gesetzgeber im Rahmen seines (weiten) gestalterischen Entscheidungsfreiraumes zugestanden werden. Soweit es hierbei vor allem dadurch zu überschießenden Wirkungen kommen kann, dass infolge Darlehensverzichts des Gesellschafters bei der Gesellschaft ein steuerwirksamer Ertrag entsteht (s. dazu Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, und dazu auch Letzgus, BB 2010, 92; Lechner, Ubg 2013, 162), wäre dem unter Umständen mittels Billigkeitserweis im Einzelfall abzuhelfen (so denn auch explizit die Regelungsbegründung, s. BTDrucks 16/6290, S. 74).

14 4. Schließlich bleibt die Klägerin auch mit ihrer auf § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestützten Rüge eines Verstoßes gegen die Grundordnung des Verfahrens erfolglos. Das angefochtene Urteil der Vorinstanz ist hinreichend begründet. Dass es die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. mit einem Hinweis auf das Urteil des FG München vom 23. Februar 2010 6 K 1177/07 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 742) belegt und sich dessen Rechtsauffassung zu eigen gemacht hat, lässt sich nicht beanstanden. Denn das FG hat überdies ausreichende und eigenständige Überlegungen zum Normzweck und zur sog. "Escape"-Klausel des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG 2002 n.F. angestellt, woraus erhellt, dass die bloße Inbezugnahme des zitierten Urteils des FG München nicht begründungsersetzend, vielmehr lediglich begründungsergänzend wirkt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de