Urteil vom 12. März 2014, I R 55/13

Nachträgliche Veränderung des Veräußerungspreises und der Veräußerungskosten als stichtagsbezogene Teile des Veräußerungsgewinns i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 3, KStG § 15 S 1 Nr 2

vorgehend FG Köln, 07. Mai 2013, Az: 9 K 1272/10

Leitsätze

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 2002 erfolgt stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt. Nachträgliche Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf (hier infolge eines Streitvergleichs) sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten wirken deswegen gewinnmindernd auf den Veräußerungszeitpunkt zurück. Das betrifft nicht nur die nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG 2002 (außerbilanziell) vorzunehmende Einkommenskorrektur, sondern auch die (ebenfalls außerbilanziell) vorzunehmende (Gegen-)Korrektur des daraus abzuleitenden steuerbilanziellen Gewinns (Bestätigung und Fortführung des Senatsurteils vom 22. Dezember 2010 I R 58/10, BFHE 232, 185, zum Teil entgegen BMF-Schreiben vom 13. März 2008, BStBl I 2008, 506).

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, war seit 2005 im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses Organträgerin einer GmbH als Organgesellschaft (Organ-GmbH). Im Jahre 2006 veräußerte die Organ-GmbH ihre Alleinbeteiligung an einer weiteren GmbH, der Holding-GmbH, an fremde Dritte. Die Übertragung der Anteile erfolgte mit Wirkung zum 26. Oktober 2006. Der Buchwert der Anteile an der Holding-GmbH betrug zu diesem Zeitpunkt 326.500.000 €. Aus der Veräußerung der Kapitalbeteiligung erlöste die Organ-GmbH einen vorläufigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.528.467 €.

2 Der Anteilskaufvertrag enthielt verschiedene, aufschiebend bedingte Vereinbarungen, welche die künftige Kooperation der Organ-GmbH und der Käufergruppe betrafen (Kaufoption für Geschäftsanteile an noch zu gründenden Kapitalgesellschaften, Verkäuferdarlehen, Gewährleistungsverpflichtungen, Ausgleichszahlung für den Fall der "Nichtausübung" der Option usf.). Zwischen der Organ-GmbH als Verkäuferin der Kapitalbeteiligung und den Käufern kam es in der Folgezeit zu Unstimmigkeiten. In 2007, dem Streitjahr, schlossen die Vertragsparteien am 5. April einen außergerichtlichen Vergleich, der u.a. eine nachträgliche Kaufpreiszahlung auf die Anteile an der Holding-GmbH durch die Käufer in Höhe von 6.405.256 € sowie den Wegfall einer Gewährleistungsverpflichtung der Organ-GmbH in Höhe von 9,7 Mio. € vorsah. Per Saldo erhöhte sich der Gewinn der Organ-GmbH aus der Veräußerung der Kapitalanteile im Streitjahr um 16.105.256 € auf einen Gesamt-Veräußerungsgewinn in den Jahren 2006 und 2007 von 18.633.723 €.

3 In ihrer steuerlichen Gewinnermittlung des Jahres 2006 erklärte die Klägerin ein ihr zuzurechnendes Einkommen der Organ-GmbH vor Anwendung von § 8b Abs. 2 (i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2) des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) in Höhe von 136.635.546 €. Der darin enthaltene Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Holding-GmbH in Höhe von 2.528.467 € wurde nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 außer Ansatz gelassen und lediglich eine pauschale Hinzurechnung nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 in Höhe von 5 v.H. (126.423,35 €) berücksichtigt. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte den Gewinn dementsprechend unter Vorbehalt der Nachprüfung fest.

4 In der steuerlichen Gewinnermittlung des Streitjahres erklärte die Klägerin ein ihr zuzurechnendes Einkommen der Organ-GmbH vor Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG 2002 in Höhe von 88.602.461 €. Der darin enthaltene Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Holding-GmbH in Höhe von 16.105.256 € wurde wiederum nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 steuerfrei belassen; eine pauschale Hinzurechnung in Höhe von 5 v.H. als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben erfolgte nicht, da die nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns ein Ereignis darstelle,

das auf das Jahr 2006 als dem Veräußerungsjahr zurückwirke. Das FA stellte den Gewinn der Klägerin auch für das Streitjahr erklärungsgemäß gesondert und einheitlich fest; auf den Teilbetrag von 16.105.256 € wurde --bis auf einen unstreitigen Korrekturbetrag aus einer Teilwertabschreibung in Höhe von 10.600 €-- § 8b Abs. 2 KStG 2002 angewendet. Zugleich änderte es antragsgemäß den Feststellungsbescheid für das Jahr 2006; verrechnet mit dem Verlust aus 2006 ergab sich hiernach im Saldo ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von insgesamt 931.686 €, welches der pauschalen Hinzurechnung in Höhe von 5 v.H. auf den erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt 18.633.723 € entsprach.

5 Dem weiter gehenden Begehren der Klägerin, den in der Steuerbilanz des Streitjahres realisierten Veräußerungsgewinn in Höhe von 16.105.256 € außerbilanziell zu korrigieren, lehnte das FA hingegen unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. März 2008 (BStBl I 2008, 506) ab. Es erließ im weiteren Verlauf allerdings für das Streitjahr den Änderungsbescheid vom 11. Dezember 2009. Das Einkommen der Organ-GmbH wurde nach wie vor mit 88.602.460 € festgestellt; allerdings unterblieb die Feststellung, dass hierin Einkünfte enthalten seien, die unter § 8b KStG 2002 fallen.

6 Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden in der Folgezeit eine weitere nachträgliche Erhöhung des Preises für den Verkauf der Anteile an der Holding-GmbH im Jahre 2008 in Höhe von 997.820 € sowie weitere Veräußerungskosten in Höhe von 2.667.051 € ermittelt; die Kosten entfielen --wie unter den Beteiligten zwischenzeitlich unstreitig ist-- in Höhe von 1.511.709,25 € auf 2006, in Höhe von 1.152.716,35 € auf 2007 und in Höhe von 2.626,19 € auf 2008. Außerdem ermittelte die Betriebsprüfung bei der Organ-GmbH zu aktivierende weitere Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 12.986.911 €. Der Gesamtveräußerungsgewinn wurde hiernach mit 3.977.581 € errechnet, der in Höhe von insgesamt 3.778.702 € nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG 2002 als steuerfrei zu behandeln sei.

7 Die Klägerin hielt an ihrer Auffassung fest, dass sämtliche nachträgliche Erhöhungen des Kaufpreises und sämtliche nachträgliche Veräußerungskosten durch außerbilanzielle Korrekturen im Jahre 2006 zu erfassen und der Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 sodann insgesamt steuerfrei bleibe. Im Streitjahr sei der Gewinn aus der Organ-GmbH dementsprechend um den in diesem Jahr erzielten Veräußerungsgewinn, vermindert um die Veräußerungskosten, außerbilanziell zu kürzen.

8 Dementsprechend begehrte sie mit ihrer gegen den Änderungsbescheid vom 11. Dezember 2009 gerichteten Klage, das darin ausgewiesene Einkommen und die darin ausgewiesenen Einkünfte der Organ-GmbH ohne weiteren Veräußerungserlös und ohne weitere Berücksichtigung von Veräußerungskosten festzustellen, hilfsweise, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass die steuerfreien Einkünfte i.S. des § 8b Abs. 2 KStG 2002 und § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) in der Höhe festgestellt werden, in der sie sich unter Berücksichtigung der nachträglichen Veräußerungserlöse und Veräußerungskosten ergeben. Die Klage hatte mit ihrem Hauptantrag Erfolg; das Finanzgericht (FG) Köln gab ihr --unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 58/10 (BFHE 232, 185)-- durch Urteil vom 8. Mai 2013 9 K 1272/10 statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1690 abgedruckt.

9 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Im Laufe des Revisionsverfahrens hat das FA den angefochtenen Feststellungsbescheid durch Bescheid vom 10. Februar 2014 aus anderen Gründen geändert. Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, dass der Streitstoff davon nicht berührt wird.

Entscheidungsgründe

B. I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 10. Februar 2014 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheides getreten ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde, was zur Folge hat, dass das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann. Der Bescheid vom 10. Februar 2014 wurde nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung der angefochtenen Verwaltungsakte unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Senatsurteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG

insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

13 II. Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Das FG hat zutreffend erkannt, dass sich die nachträgliche Erhöhung des Veräußerungspreises und dass sich die nachträglichen Veräußerungskosten nicht auf das Streitjahr auswirken. Der in das Revisionsverfahren übergeleitete Änderungsbescheid des FA ist entsprechend abzuändern.

14 1. Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002) 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 EStG 2002 gehören, außer Ansatz. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind im Streitfall erfüllt. Der von der Organ-GmbH aus dem Verkauf der Anteile an der Holding-GmbH erzielte Veräußerungsgewinn blieb deswegen bei der Ermittlung des der Klägerin im Streitjahr zugerechneten Gewinns der Organ-GmbH zu Recht unberücksichtigt. Darüber besteht unter den Beteiligten kein Streit.

15 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 dann gemäß § 8b Abs. 2 KStG 2002 steuerlich außer Ansatz zu lassen. Kontrovers diskutiert wird in diesem Zusammenhang, ob sich eine spätere Preiserhöhung oder -minderung auf den Veräußerungsgewinn i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 auswirkt. Der Senat hat das für eine spätere partielle Uneinbringlichkeit des Veräußerungspreises in seinem Urteil in BFHE 232, 185 bejaht: Veräußerungspreis i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 ist jener Betrag, den der Veräußerer im Ergebnis tatsächlich vereinnahmt. Daran hält er weiterhin uneingeschränkt fest, so dass es, um Wiederholungen zu vermeiden, genügt, darauf zu verweisen.

16 3. Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist es, dass auch eine sich erst in den Folgejahren ergebende Erhöhung des Veräußerungspreises und der Veräußerungskosten rückwirkend auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns und damit auf den Umfang der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 durchschlägt (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung). Zugleich wird in dem betreffenden Veranlagungszeitraum, in dem die Erhöhung des Preises und der Kosten feststeht, steuerlich --abweichend von dem Bilanzausweis-- korrespondierend kein entsprechender Ertrag erfasst, dieser ist vielmehr in jenem Veranlagungszeitraum unbeschadet des bilanziellen Ausweises außerbilanziell auszugleichen. Gleichermaßen sind auch die erst später aufgelaufenen Veräußerungskosten auf das Jahr der Veräußerung und auf den steuerfrei zu stellenden Veräußerungsgewinn und dessen Ermittlung zurückzubeziehen und wird in dem Folgejahr, in welchem die Veräußerungskosten entstehen, kein korrespondierender Aufwand erfasst. Dafür, die steuerspezifische Rückbeziehung auf die "stichtagsbezogene" Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu beschränken, besteht keine Veranlassung. Sie verschiebt vielmehr gleichermaßen den Veranlagungszeitraum, in welchem die veränderten Positionen erfolgswirksam zu erfassen sind. Die Vorinstanz verweist zutreffend auf die systemwidrigen Belastungen, die andernfalls dem nach der Regelungskonzeption steuerfrei zu belassenden Veräußerungsgewinn drohen, so beispielsweise Auswirkungen auf den Steuersatz, die sog. Mindestbesteuerung oder auf sonstige Verlustabzugsausschlüsse und -beschränkungen. Das alles folgt letztlich zwanglos und ohne, dass es weiterer Ausführungen dazu bedürfte, dem, was der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 232, 185 zum Ausdruck und dort näher begründet hat (im Ergebnis ebenso z.B. Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 112; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 195; Hahne, Deutsches Steuerrecht 2011, 955, 958; Geißer in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, § 8b Rz 171; auch Fertig, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 98, der aus Gründen der gleichmäßigen Besteuerung allerdings ein bilanzielles Korrigieren bevorzugt; prinzipiell anders M. Frotscher in G. Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 8b KStG Rz 211a, 212).

17 4. Unter den im Streitfall gegebenen Voraussetzungen eines Organschaftsverhältnisses gelten allerdings Besonderheiten: § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 ist nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Sind in dem dem Organträger nach § 14 (und § 17) KStG 2002 zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG 2002 enthalten, ist § 8b KStG 2002 nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 (erst) bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Auf diese Weise bleibt gesichert, dass auf der Ebene des Organträgers als Zurechnungsempfänger nur derjenige von der Steuerfreistellung in § 8b Abs. 2 KStG 2002 profitiert, der auch dessen Voraussetzungen erfüllt. Letzteres ist bei den Gesellschaftern der Klägerin --allesamt Kapitalgesellschaften-- der Fall. Dennoch sind die unter 3. beschriebenen

außerbilanziellen Korrekturen bei der Organ-GmbH vorzunehmen. Zwar handelt es sich bei den Gewinnkorrekturen um die Gegenkorrekturen zu der stichtagsbezogenen Ermittlung --und Freistellung-- des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG 2002 im Veranlagungszeitraum der Veräußerung. Gleichwohl geht es nicht unmittelbar um die Anwendung von § 8b KStG 2002 und bleibt die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 angeordnete sog. Brutto-Zurechnung des Organergebnisses deswegen anwendbar. Dass nur dieses Ergebnis richtig ist, erweist sich namentlich auch dann, wenn das Organschaftsverhältnis in dem nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht mehr besteht, es aber für die Organgesellschaft dennoch darum geht zu vermeiden, dass die nachträgliche Erhöhung oder Verminderung des Kaufpreises oder der Veräußerungskosten steuerwirksam werden.

18 5. Die Sache ist spruchreif. Der zwischenzeitlich geänderte Feststellungsbescheid vom 10. Februar 2014 ist antragsgemäß zu ändern. Die Ermittlung und Berechnung der festzustellenden Beträge wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de