Urteil vom 25. Juni 2014, I R 33/09

Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn

BFH I. Senat

KAGG § 40a Abs 1, KAGG § 40a Abs 1 S 2, KAGG § 43 Abs 18, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 3, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG München, 16. März 2009, Az: 6 K 3474/06

Leitsätze

Der in § 40a Abs. 1 KAGG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 umfasst nicht zugleich die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 KStG 2002 als Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob im Zuge einer Rückgabe von Anteilen an inländischen Investmentfonds bei der Gewinnermittlung eines körperschaftsteuerpflichtigen Anteilsscheininhabers eine außerbilanzielle Hinzurechnung wegen eines sog. negativen Aktiengewinns zu berücksichtigen ist (Streitjahr 2002).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), ein genossenschaftliches Kreditinstitut, hielt alle Anteilsscheine an einem Wertpapier-Sondervermögen. Im Streitjahr erzielte sie aus der Rückgabe der Anteilsscheine einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 70.000 €, der einen besitzanteiligen sog. negativen Aktiengewinn in Höhe von 221.145 € enthält. Dabei handelt es sich um einen die Substanz des Wertpapier-Sondervermögens betreffenden "Aktienverlust", der sich auf den Rücknahmepreis der Anteilsscheine am Wertpapier-Sondervermögen ausgewirkt hat.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr und rechnete den sog. negativen Aktiengewinn dem Steuerbilanzgewinn hinzu. Dazu verwies er auf § 40a Abs. 1 Satz 2 und § 43 Abs. 18 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KAGG n.F.-- i.V.m. § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002). Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) München, Außensenate Augsburg, mit Urteil vom 17. März 2009 6 K 3474/06, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1053, ab.

4 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass die Hinzurechnung gemäß § 8b Abs. 3 KStG 2002 aus dem Verkauf der Anteile an dem Wertpapier-Sondervermögen von 221.145 € rückgängig gemacht wird.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

6 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 ohne Berücksichtigung einer Hinzurechnung gemäß § 8b Abs. 3 KStG 2002 aus dem Verkauf der Anteile an dem Wertpapier-Sondervermögen von 221.145 €.

7 1. Nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 sind zwar Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Anteil i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 ist dabei u.a. ein Anteil 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 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören.

8 2. Bei der Einkommensermittlung der Klägerin ist aus dem Verkauf der Anteilsscheine eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 8b Abs. 3 KStG 2002 jedoch nicht vorzunehmen.

9 a) Eine unmittelbare Anwendung des § 8b Abs. 3 (i.V.m. Abs. 2) KStG 2002 kommt im Streitfall nicht in Betracht. Denn die von der Klägerin gehaltenen Anteilsscheine an dem Wertpapier-Sondervermögen sind dem sachlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 nicht zuzurechnen. Sie sind keine Anteile an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, da das Wertpapier-Sondervermögen zivilrechtlich eine in der Vertragsform gegründete nichtrechtsfähige Vermögensmasse bildet; den Erträgen aus den Anteilsscheinen liegt damit kein Gesellschaftsverhältnis zugrunde (vgl. § 6 Abs. 1 KAGG). Das Wertpapier-Sondervermögen gilt nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KAGG als Zweckvermögen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG 2002; es ist daher steuerrechtlich als Vermögensmasse anzusehen, an der die Anteilsscheininhaber beteiligt sind, wobei die Anteilsscheine an dem Wertpapier-Sondervermögen aber zivilrechtlich keine Anteile an einer Vermögensmasse vermitteln, sondern lediglich Miteigentum bzw. Mitgläubigerschaft an den Finanzinstrumenten des Sondervermögens verbriefen (Senatsurteil vom 3. März 2010 I R 109/08, BFHE 229, 351, m.w.N.; s.a. Senatsurteil vom 14. Dezember 2011 I R 92/10, BFHE 236, 106, BStBl II 2013, 486; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 122).

10 b) Das Abzugsverbot für sog. negative Aktiengewinne aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen ergibt sich nicht aus dem in § 40a Abs. 1 KAGG in der ursprünglich im Streitjahr geltenden Fassung des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002.

11 aa) Gemäß § 40a Abs. 1 KAGG i.V.m. § 8b Abs. 2 KStG 2002 bleiben Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, bei der Ermittlung des Einkommens eines körperschaftsteuerpflichtigen Anteilsscheininhabers außer Ansatz, soweit sie in § 3 Nr. 40 EStG 2002 oder § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannte, dem Anteilsscheininhaber noch nicht zugeflossene oder als zugeflossen geltende Einnahmen enthalten oder auf Beteiligungen des Wertpapier-Sondervermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 gehören. Aus dem in § 40a Abs. 1 KAGG enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 ergibt sich die Steuerfreiheit des (positiven) sog. Aktiengewinns eines körperschaftsteuerpflichtigen Anteilsscheininhabers.

12 bb) § 40a Abs. 1 KAGG enthält zwar im Hinblick auf die Steuerfreiheit des Aktiengewinns eine Rechtsfolgenverweisung auf § 8b Abs. 2 KStG 2002. Die Rechtsfolgenverweisung begründet indessen kein Abzugsverbot für sog. negative Aktiengewinne aus einem Wertpapier-Sondervermögen. Denn der in § 40a Abs. 1 KAGG enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 schließt nicht die Rechtsfolgen des § 8b Abs. 3 KStG 2002 ein. Er führt vielmehr nur zur Anwendung der in § 8b Abs. 2 KStG 2002 geregelten Steuerfreiheit auf die positiven Aktiengewinne aus den Anteilsscheinen am Wertpapier-Sondervermögen.

13 aaa) Auch wenn die Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds, was für Ausschüttungen insbesondere in § 40 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 KAGG durch die Verweise auf § 8b Abs. 1 und 2 KStG 2002 zum Ausdruck kommt, im Grundsatz einem sog. Transparenzprinzip folgt (Gleichbehandlung mit einer Direktanlage – z.B. Senatsurteil in BFHE 229, 351; s.a. Senatsurteile vom 11. Oktober 2000 I R 99/96, BFHE 193, 330, BStBl II 2001, 22; vom 27. März 2001 I R 120/98, BFH/NV 2001, 1539; s.a. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BGBl I 2014, 255, Rz 76), wird der Umfang der Geltung dieses Prinzips durch die einzelnen

Spezialregelungen bestimmt (s. insbesondere Senatsurteil in BFHE 229, 351; s.a. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 4. März 1980 VIII R 48/76, BFHE 130, 287, BStBl II 1980, 453; vom 7. April 1992 VIII R 79/88, BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786). Es liegt daher nur ein sog. eingeschränktes Transparenzprinzip (z.B. Senatsurteil in BFHE 229, 351; BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255, Rz 77) vor, das nicht geeignet ist, als teleologisches Leitprinzip fehlende Besteuerungstatbestände zu ersetzen (s.a. Hellstern, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1992, 1995 f.).

14 bbb) § 8b Abs. 3 KStG 2002 knüpft zwar als korrespondierende Regelung zur Steuerfreiheit an die in § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannten Anteile an; für eine Anwendung des Abzugsverbots finden sich jedoch im Wortlaut des § 40a Abs. 1 KAGG keine Anhaltspunkte. Der dortige Verweis auf die Rechtsfolge des § 8b Abs. 2 KStG 2002 vermittelt auch nicht zugleich einen Dispens von der anteilsbezogenen Tatbestandsvoraussetzung des § 8b Abs. 3 KStG 2002. Der Gesetzgeber hat das Transparenzprinzip offensichtlich insoweit nur für sog. positive Aktiengewinne umgesetzt (so im Ergebnis auch der dem BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255 zugrunde liegende Vorlagebeschluss des FG Münster vom 22. Februar 2008 9 K 5096/07 K, EFG 2008, 983, unter D.I.2.; s.a. Lübbehüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 40a KAGG Rz 19; Fock, Betriebs-Berater 2003, 1589, 1591; Stoschek/Peter/Bittner, Finanz-Rundschau 2003, 941, 949; Hagen, Die Unternehmensbesteuerung 2008, 337, 343; Bacmeister/Reislhuber in Haase [Hrsg.], Investmentsteuergesetz 2010, § 8 InvStG Rz 38 bis 40; anderer Ansicht z.B. FG München, Urteil vom 28. Februar 2008 7 K 917/07, EFG 2008, 991; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8b Rz 52, und 2. Aufl., § 8b Rz 49; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 201). Der Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG in § 40a Abs. 1 KAGG setzt damit den auf das sog. Halbeinkünfteverfahren zurückzuführenden Gedanken der Vermeidung einer ertragsteuerlichen Doppelbelastung im Einnahmenbereich um und ergänzt insoweit für die Situation der Rückgabe oder Veräußerung von Anteilsscheinen diejenige Freistellung, die in § 40 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 2 KAGG (insbesondere) für Ausschüttungen angewiesen ist. Dass in einem solchen Zusammenhang die Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG 2002 ausgespart bleiben kann, hat der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 236, 106, BStBl II 2013, 486 (im Zusammenhang mit § 8 des Investmentsteuergesetzes --InvStG--) festgehalten: Die Regelungskorrespondenz zwischen der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG 2002 und dem Abzugsausschluss des § 8b Abs. 3 KStG 2002 (jeweils i.V.m. § 40a Abs. 1 Satz 1 und 2 KAGG n.F. als der Vorgängervorschrift zu § 8 Abs. 1 und 2 InvStG) ist nur eine typisierte, so dass insoweit keine zwingende Übereinstimmung und Spiegelbildlichkeit besteht (s. insoweit auch BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255, Rz 77 f.).

15 c) § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG n.F., der die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG 2002 nunmehr ausdrücklich anweist, rechtfertigt die streitgegenständliche Hinzurechnung ebenfalls nicht.

16 Zwar führt § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG n.F. durch den Verweis auf § 8b Abs. 3 KStG 2002 zu einem Abzugsverbot für alle Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen stehen. Hierzu gehören nicht nur Gewinnminderungen infolge von Teilwertabschreibungen auf Anteile an dem Wertpapier-Sondervermögen, sondern auch sog. negative Aktiengewinne in Verbindung mit einer Rückgabe der Anteilsscheine (Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 27/08, BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229; differenzierend zum Gegenstand des Abzugsverbots Hellstern, DStR 2007, 1992, 1996). Allerdings entfaltet § 43 Abs. 18 KAGG n.F. nach dem BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255 für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 in formaler Hinsicht echte Rückwirkung, soweit die Vorschrift Festsetzungen für diese Veranlagungszeiträume umfasst, die noch nicht bestandskräftig sind. Die --gemäß § 43 Abs. 18 KAGG n.F. rückwirkende-- Einfügung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG n.F. wirkt nach dem soeben zur Altfassung gefundenen Ergebnis konstitutiv und ist entgegen der Bewertung in der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 15/1518, S. 17: "redaktionelle(n) Klarstellung") nicht als lediglich klarstellend-deklaratorisch anzusehen. Der Gesetzgeber hatte beabsichtigt, mit der Gesetzesänderung ein Auslegungsproblem rückwirkend zu beseitigen. Da die Rückwirkung des § 43 Abs. 18 KAGG n.F. auf die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 aber nicht gerechtfertigt war (BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255, Rz 61 ff.), steht § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG n.F. als Belastungsgrund nicht zur Verfügung.

17 3. Die Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de