Urteil vom 07. September 2016, I R 9/15

Kein gewerbesteuerrechtlicher Korrespondenzausgleich bei Teilwertaufholung

ECLI:DE:BFH:2016:U.070916.IR9.15.0

BFH I. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 7, GewStG § 8 Nr 10, GewStG § 9 Nr 2a, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 4, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8b Abs 2, GG Art 3, FGO § 11 Abs 2

vorgehend FG Köln, 02. Dezember 2014, Az: 13 K 2447/11

Leitsätze

NV: Es fehlt an einer Rechtsgrundlage für eine Minderung des Gewerbeertrages, um im Sinne einer Korrespondenz die Teilwertaufholung deshalb vom Einfluss auf den Gewerbeertrag auszuschließen, weil sie eine aufgrund § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG nicht gewerbesteuerwirksame Teilwertabschreibung ausgleicht (Anschluss an Senatsurteil vom 23. September 2008 I R 19/08, BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301) .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 3. Dezember 2014 13 K 2447/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob eine Teilwertaufholung/-zuschreibung auf einen --im Jahr 1989 durch (nicht gewerbesteuerwirksame) Teilwertabschreibung geminderten-- Beteiligungsbuchwert einer Tochtergesellschaft den Gewerbeertrag im Streitjahr 2003 erhöhen darf.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, gehört zu einem internationalen Konzern. Alleinige Anteilseignerin ist die B B.V. mit Sitz in den Niederlanden. Die Klägerin ist ihrerseits alleinige Anteilseignerin mehrerer Gesellschaften, darunter auch der A AG. Die A AG ist Besitzgesellschaft für Grundstücke und verpachtet diese an die Klägerin. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A AG als Organgesellschaft besteht seit 1989 u.a. eine ertragsteuerliche Organschaft.

3 Im Jahr 1989 veräußerte die A AG Vermögen an die Klägerin sowie Dritte und führte den Gewinn (= aufgedeckte stille Reserven) an die Klägerin ab. Daraufhin nahm die Klägerin im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1989 eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung in Höhe von ... DM vor; dies führte zu einer Minderung des körperschaftsteuerlichen Gewinns, hatte jedoch aufgrund der Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) keine gewerbesteuerliche Auswirkung (s. insoweit Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 24. November 1994 10 K 4633/91 mit Verweis auf das Senatsurteil vom 2. Februar 1994 I R 10/93, BFHE 173, 426, BStBl II 1994, 768).

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahrs unter Ansatz einer den Bilanzgewinn erhöhenden Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) --jeweils in der im Streitjahr geltenden Fassung-- in Höhe von ... € auf den Beteiligungsbuchwert der Beteiligung an der A AG fest (Hinweis auf die Senatsurteile vom 23. September 2008 I R 19/08, BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301, und vom 28. Oktober 1999 I R 111/97, BFH/NV 2000, 896). Die Wertaufholung (die zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitig ist) beruht auf einer substanzwertorientierten Bewertung der A AG und steht nicht im Zusammenhang mit

im Streitjahr erzielten Gewinnen jener Gesellschaft. Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (FG Köln, Urteil vom 3. Dezember 2014 13 K 2447/11, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 665).

5 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil und die zugrundeliegende Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2003 vom 7. Juni 2010 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag um einen Betrag von ... € vermindert wird.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die steuerbilanzielle Wertaufholung der Beteiligung sowohl das körperschaftsteuerliche Einkommen als auch den Gewerbeertrag erhöht.

8 1. Die Wertaufholung der Beteiligung unterfällt nicht der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, so dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der die Grundlage der Ermittlung des Gewerbeertrages darstellt (§ 7 Satz 1 GewStG), vom FA zutreffend ermittelt wurde.

9 a) Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens 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 gehören, oder an einer Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG, aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG bezeichneten Werts sowie Gewinne i.S. des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) außer Ansatz. Das gilt nach dem Satz 2 der Regelung allerdings dann nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist.

10 b) Das FA hat auf dieser Grundlage rechtsfehlerfrei den auf dem wertaufholenden Ansatz der Beteiligung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG) beruhenden Ertrag von der --aus der Minderung des Einkommens folgenden-- Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ausgenommen. Denn die der späteren Wertaufholung zugrundeliegende Teilwertabschreibung (Wertansatz i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) der Beteiligung war im Erhebungszeitraum 1989 "steuerwirksam" gewesen und zwischenzeitlich noch nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden.

11 § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG verfolgt den Zweck, außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs von § 8b Abs. 3 KStG vollzogene steuerwirksame Teilwertabschreibungen bei einer Wertaufholung der Wirtschaftsgüter systemkonsequent (i.S. einer "Nachversteuerung" – so Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 157) von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG auszuschließen; Ziel ist es daher, zu verhindern, dass es nach dem Systemwechsel zum sog. Halbeinkünfteverfahren zu einer steuerfreien Realisation der stillen Reserven kommt, die nach früherer Rechtslage steuerpflichtig gewesen wäre (Senatsurteil vom 19. August 2009 I R 2/09, BFHE 226, 235, BStBl II 2010, 760). Insoweit kommt es insbesondere auf den Zeitpunkt der Teilwertabschreibung (hier: 1989) nicht an (s.a. FG Düsseldorf, Urteil vom 27. November 2007 6 K 3380/00 K,F, EFG 2008, 980; FG Münster, Urteil vom 17. März 2009 9 K 1105/08 K,G, EFG 2009, 1051).

12 2. Zur Ermittlung des Gewerbeertrages ist § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG nicht in der Weise anzuwenden, dass das Tatbestandsmerkmal "steuerwirksam" (im Streitfall: bezogen auf den Erhebungszeitraum 1989) auf die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abzielt.

13 Das FG hat insoweit ohne Rechtsfehler darauf verwiesen, dass einem solchen --von der Revision ins Feld geführten-- Normverständnis die in § 7 Satz 1 GewStG angelegte gestufte Ermittlung des Gewerbeertrages widerspricht. Denn die Bestimmung der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage beruht auf der Übernahme des nach (z.B.) körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinns aus Gewerbebetrieb und sieht im Übrigen nur eine Korrektur um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge vor.

14 3. Eine spezifisch gewerbesteuerrechtliche Korrektur in den §§ 8 und 9 GewStG (wie etwa in § 8 Nr. 5 GewStG) hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Es fehlt daher an einer Norm, die die in § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG angelegte ausdrückliche Korrespondenz von steuermindernder Teilwertabschreibung und steuererhöhender Wertaufholung auf die Ermittlung der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage erstreckt.

15 4. Eine Korrektur des Gewerbeertrages kann nicht mit § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG begründet werden.

16 a) Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gilt eine Kapitalgesellschaft, die --wie im Streitfall die A AG-- Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG ist, als Betriebsstätte des Organträgers (sog. gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaft und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre diese Gesellschaft selbständiges Steuersubjekt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages jedes der Unternehmen sind auf dieser ersten Stufe die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) zu beachten (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, zuletzt Senatsurteil vom 17. Dezember 2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, m.w.N.). Erst der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist sodann --auf einer zweiten Stufe-- mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen. Ergeben sich dabei unberechtigte doppelte steuerrechtliche Be- oder Entlastungen, so sind diese auszuscheiden. Grundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (vgl. dazu nochmals das Senatsurteil in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, m.w.N.).

17 b) Im Streitfall ist eine solche Korrektur nicht vorzunehmen. Denn die Wertaufholung auf Ebene der Klägerin als Organträgerin berührt nur deren Gewerbeertrag. Der Wertaufholungsgewinn basiert aufgrund der substanzbezogenen Ermittlung weder auf laufenden --der Gewerbesteuer unterliegenden-- Gewinnen der Organgesellschaft (A AG), noch ist der konkret streitgegenständliche Gewinn infolge der Werterholung durch Vorgänge im Organkreis (z.B. durch Gewinnausschüttungen oder -abführungen) veranlasst.

18 5. Das FG hat ohne Rechtsfehler auch eine Kürzung des Gewinns nach § 9 Nr. 2a GewStG ausgeschlossen.

19 Nach § 9 Nr. 2a GewStG ist eine Kürzung vorzunehmen um die Gewinne aus Anteilen u.a. an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 2 Abs. 2 GewStG, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns (§ 7 Satz 1 GewStG) angesetzt worden sind. Durch die Vorschrift soll eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne zum einen beim Anteilseigner, zum anderen bei der Kapitalgesellschaft vermieden werden (Senatsurteil vom 25. Januar 2006 I R 104/04, BFHE 213, 19, BStBl II 2006, 844). Zu den Gewinnen aus Anteilen rechnen alle wirtschaftlichen Vorteile, die aus dem Besitz der Anteile gezogen werden und die beim Anteilseigner zu steuerbaren Bezügen führen (Senatsurteil in BFHE 213, 19, BStBl II 2006, 844). In erster Linie sind dies die aus den Anteilen fließenden Dividenden. Werterhöhungen der Anteile sind indessen keine Gewinne aus Anteilen i.S. dieser Vorschrift (Senatsurteil in BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301). Daran ist festzuhalten.

20 6. Das FG hat ebenfalls ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass eine Kürzung des Gewinns durch "umgekehrte Anwendung" der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 10 GewStG ausscheidet.

21 a) In diesem Zusammenhang hat der Senat im Urteil in BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301 ausgeführt, der Gesetzgeber habe eine Regelung, der zufolge Teilwertaufholungen nach vorangegangener ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen im Gewerbeertrag nicht zu erfassen sind, im Zuge der Einführung des § 8 Nr. 10 Buchst. a GewStG durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224) nicht getroffen. Selbst wenn er die gewerbesteuerrechtlichen Folgen der Teilwertzuschreibung nach vorangegangener ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung bei Einführung des Wertaufholungsgebots durch § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG nicht bedacht haben sollte, bestünde keine Handhabe, den in § 9 GewStG detailliert und abschließend geregelten Katalog der Gewinnkürzungen richterrechtlich um einen weiteren Tatbestand zu ergänzen. Daran ist ebenfalls festzuhalten.

22 Das Urteil in BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301 bezieht sich zwar auf die Situation, dass eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung nach § 8 Nr. 10 Buchst. a GewStG 1991/1999 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden war, eine spätere Teilwertaufholung aber der Gewerbesteuer unterlag. Dem lag die Regelung des § 8 Nr. 10 Buchst. a GewStG 1991/1999 zugrunde – da der Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Gewinnausschüttung gekürzt wird (§ 9 Nr. 2a GewStG 1991/1999), solle, entsprechend der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 11/2157, S. 175 f.), zur Vermeidung einer gewerbesteuerrechtlichen Doppelentlastung auch die durch die Gewinnausschüttung verursachte Wertminderung der Anteile erfolgsneutral behandelt werden.

23 Dies begründet allerdings entgegen der Ansicht der Revision keinen streiterheblichen Unterschied zur hier zu entscheidenden Rechtsfrage. Denn hier wie dort geht es um den periodenübergreifenden Ausgleich einer

Hinzurechnung im Falle einer gegenläufigen Entwicklung, der weder materiell-rechtlich durch eine eigenständige Regelung noch verfahrensrechtlich (s. zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO-- das Senatsurteil in BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301; dazu ablehnend Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 10 Rz 17) entsprochen werden kann.

24 b) Der Hinweis der Klägerin auf eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung ist zwar bei periodenübergreifender Betrachtung zutreffend. Wie der Senat bereits mehrfach entschieden hat, besteht jedoch im Gewerbesteuerrecht weder ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine Kürzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrages durchzuführen ist, soweit es ohne diese Kürzung zu einer Doppelerfassung kommt, noch muss umgekehrt eine Kürzung unterbleiben, wenn dies zu einer doppelten Entlastung führt (Senatsurteil in BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301, m.w.N.; s. zur "Umkehrsituation" einer von der Rechtsprechung nicht zu schließenden "Hinzurechnungslücke" auch Senatsurteil in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052). Diese Auffassung, an der festzuhalten ist, wird in der Literatur überwiegend geteilt (z.B. Gosch, BFH/PR 2009, 99; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 10 Rz 8 und § 9 Nr. 2a Rz 8; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 705; Kronawitter, GewStG, § 8 Rz 98; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz 412 und § 9 GewStG Rz 144a; dem folgend R 8.6 Satz 7 Gewerbesteuer-Richtlinien 2009; s.a. Oberfinanzdirektion Düsseldorf, Verfügung vom 21. Januar 2004, Der Betrieb 2004, 227; i.Erg. wohl auch Braunagel in Bergemann/Wingler, GewStG, § 9 Rz 142; a.A. Wendt, Finanz-Rundschau 2009, 543; i.Erg. wohl auch Roser in Lenski/ Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 10 Rz 17 und § 9 Nr. 2a Rz 44b). Ein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes liegt darin nicht, da diesem Maßstab keine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Wahrung eines periodenübergreifenden Ausgleichs oder des sog. objektiven Nettoprinzips für die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage zu entnehmen ist (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 15. Februar 2016 1 BvL 8/12, DE:BVerfG:2016:lk20160215.1bvl000812, BStBl II 2016, 557, insb. Rz 33 ff.).

25 c) Mit dieser Entscheidung weicht der Senat nicht von der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH ab. Zwar hat der IV. Senat im Urteil vom 5. November 2009 IV R 57/06 (BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646 – dort zu II.4. der Gründe) zu erkennen gegeben, dass er möglicherweise eine Doppelbelastung für unrechtmäßig (Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip) hielte. Diese Äußerung betraf allerdings nicht das konkrete Streitjahr im dortigen Verfahren, so dass es sich um eine nicht tragende Äußerung ("obiter dictum") handelt, die als solche nicht geeignet ist, eine sog. Divergenz i.S. des § 11 Abs. 2 FGO auszulösen (z.B. BFH-Urteil vom 28. August 2014 V R 22/14, BFH/NV 2015, 17; s.a. --je m.w.N.-- Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rz 8; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 11 Rz 11).

26 d) Von der vorstehend dargelegten Auffassung ist der Senat auch nicht in seinen Urteilen vom 1. Oktober 2015 I R 4/14 (BFHE 251, 73) und vom 28. Januar 2016 I R 15/15 (BFHE 253, 179) abgerückt. Gegenstand dieser Entscheidungen war im Zusammenhang mit dem Verlustanteil eines stillen Gesellschafters die Auslegung einer konkret formulierten Hinzurechnungsnorm unter Berücksichtigung des Wortlauts und des Zwecks der Regelung. Es wurden insoweit vom Senat keine "Gesetzeslücken" rechtsfortbildend geschlossen, was aber im Streitfall für einen Erfolg der Klägerin erforderlich wäre.

27 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de