Urteil vom 11. Juli 2017, I R 88/15

Keine Kürzung des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 8 Nr. 5 GewStG um Teilwertabschreibungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.110717.IR88.15.0

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 2a, GewStG § 9 Nr 7, KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG § 8b Abs 5, EStG § 3c, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, KStG VZ 2009 , KStG VZ 2011 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2011 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 09. November 2015, Az: 10 K 410/14

Leitsätze

NV: Die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG für von der Körperschaftsteuer befreite Dividenden wird nicht um Teilwertabschreibungen auf Aktien im Streubesitz, die dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG unterfallen, gemindert (Bestätigung des Senatsurteils vom 21. August 2007 I R 76/06, BFH/NV 2008, 247). Eine teleologische Extension des Wortlauts des § 8 Nr. 5 GewStG kommt nicht in Betracht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10. November 2015 10 K 410/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist, ob der gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnungsbetrag gemäß § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes (in der in den Streitjahren 2009 und 2011 geltenden Fassung --GewStG--) um die von der Mutterkapitalgesellschaft vorgenommene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung zu mindern ist.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine vermögensverwaltende GmbH, ist an der A AG mit 1,923 % beteiligt. In der Bilanz der A AG auf den 30. September 2008 (vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr 1. Oktober bis 30. September) waren Anteile an verbundenen Unternehmen im Buchwert von rd. 18.250.000 € erfasst. Dabei handelte es sich um Beteiligungen an der B GmbH sowie der C GmbH.

3 Im Februar 2009 erteilte die ordentliche Hauptversammlung der A AG ihre Zustimmung zum Vertrag vom 5. Dezember 2008 über den Verkauf der Beteiligungen an der B GmbH und der C GmbH mit Wirkung zum 30. September/1. Oktober 2008 zu einem Kaufpreis von rd. 72.078.000 €. Überdies hatte sich die A AG verpflichtet, mittels eines noch separat abzuschließenden Grundstückskaufvertrags das Betriebsgelände an die Anteilskäuferin zu veräußern. Da die A AG damit ihr gesamtes ...geschäft abgegeben hatte, reduzierte sich ihre weitere Tätigkeit fortan auf die Verwaltung des ihr verbliebenen Immobilienvermögens.

4 Am 10. Juni 2009 schüttete die A AG eine Dividende in Höhe von 4.000 € je Aktie (insgesamt 62.400.000 €) aus. Von der Ausschüttung entfiel ein Anteil von 1.200.000 € auf die Klägerin. Zum Zeitpunkt der Ausschüttung waren die Aktien im Anlagevermögen der Klägerin mit ihrem Teilwert von 6.000 € je Aktie (1.800.000 €) aktiviert. Da sich der Anteilswert der A AG bei der Klägerin durch die ganz wesentlich aus der Veräußerung der Vermögenssubstanz und der Verwendung von Gewinnrücklagen gespeisten Ausschüttung nachhaltig reduziert hatte (Ausschüttung von ca.

75 % ihres Aktivvermögens), nahm die Klägerin in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2009 eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung um den Betrag der erhaltenen Ausschüttung (1.200.000 €) vor.

5 Am 17. Juni 2011 schüttete die A AG rd. 10.920.000 € ihres Bilanzgewinns zum 31. März 2011 aus (rd. 55 % des Restaktivvermögens). Davon entfiel ein Anteil in Höhe von 210.000 € auf die Klägerin. In dieser Höhe nahm die Klägerin auf ihre Beteiligung wiederum eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vor.

6 Im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagungen der Klägerin für die Streitjahre blieben die Dividenden der A AG (vermindert um die Beträge i.S. des § 8b Abs. 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --KStG--) bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz. Die ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen wurden dem Einkommen außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ für das Streitjahr 2009 einen Gewerbesteuermessbescheid (Messbetrag: 41.422 €), woraus sich eine Gewerbesteuerfestsetzung in Höhe von 186.399 € ergab, und einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009. Zum Streitjahr 2011 setzte das FA einen Messbetrag in Höhe von 8.095 € fest, woraus sich eine Gewerbesteuerfestsetzung in Höhe von 33.810 € ergab.

8 Dabei rechnete das FA dem körperschaftsteuerlichen Einkommen der Klägerin jeweils den nach § 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG steuerfrei gebliebenen Teil der Dividenden nach § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG wieder hinzu, da die Voraussetzungen des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 2a GewStG) nicht erfüllt waren (vgl. § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 GewStG); die von der Klägerin begehrte Minderung der Hinzurechnung um die jeweiligen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen unterblieb. Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Köln mit Urteil vom 10. November 2015 10 K 410/14 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 218) statt.

9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

11 Die Revision ist begründet. Entgegen der Ansicht des FG ist der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 8 Nr. 5 GewStG nicht um die ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen zu mindern. Das angefochtene Urteil ist daher aufzuheben und die Klage ist abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bezüglich der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009 ergibt sich dies bereits daraus, dass die Klage unzulässig war.

12 I. Soweit sich die Klage auf die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009 bezog, fehlte der Klägerin eine Beschwer. Denn nach § 35b Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 GewStG (i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394, die bei Abgabe einer Feststellungserklärung nach dem 13. Dezember 2010 --wie im Streitfall-- auch für den streitigen Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden ist; vgl. § 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010) sind die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind. Besteuerungsgrundlagen in diesem Sinne sind auch geänderte Hinzurechnungsbeträge (s. ausdrücklich R 35b.1 Abs. 2 Satz 3 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2009), die sich auf der Grundlage des von der Klägerin geführten Rechtsstreits betreffend den Gewerbesteuermessbetrag 2009 ergeben und alsdann Gegenstand der von Amts wegen vorzunehmenden Anpassung der Verlustfeststellung sein können (s. z.B. Blümich/Hofmeister, § 35b GewStG Rz 53; Sarrazin in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 35b Rz 35; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 35b Rz 16).

13 II. Die Klage ist, soweit sie sich gegen die Gewerbesteuermessbescheide richtet, unbegründet.

14 1. Gemäß § 6 GewStG ist Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag. § 7 Satz 1 GewStG bestimmt, dass der Gewerbeertrag bei Körperschaftsteuerpflichtigen der nach den Vorschriften des

Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Nach § 8 GewStG werden bestimmte Beträge dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Dies gilt gemäß § 8 Nr. 5 GewStG u.a. auch für die nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden), soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit diese nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 und 10 KStG unberücksichtigt bleiben.

15 2. Die von der Klägerin erzielten Dividenden sind zur Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen (§ 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG).

16 a) Bei den Dividenden, die die Klägerin in Höhe von 1.200.000 € im Jahr 2009 und in Höhe von 210.000 € im Jahr 2011 aus ihren Anteilen an der A AG bezogen hat, handelt es sich um Gewinnanteile i.S. des § 8 Nr. 5 GewStG. Für körperschaftsteuerliche Zwecke sind diese bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im wirtschaftlichen Ergebnis zu 95 % außer Ansatz geblieben und haben die Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer insoweit tatsächlich nicht erhöht (§ 8b Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre jeweils geltenden Fassung --EStG--). Da die negativen Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG nicht erfüllt sind, sind diese Beträge zur Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin nach § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG wieder hinzuzu-rechnen.

17 b) Diese Hinzurechnung ist nicht um die von der Klägerin in den Jahren 2009 und 2011 jeweils vorgenommenen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen auf den Anteilswert ihrer Beteiligung an der A AG in Höhe von 1.200.000 € bzw. 210.000 €, die im Rahmen der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns der Klägerin ebenfalls unberücksichtigt geblieben sind, zu mindern. § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 3 und 4 GewStG sieht zwar eine Minderung des nach § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG hinzuzurechnenden Betrags vor, allerdings verweist die gesetzliche Regelung in § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 4 GewStG lediglich auf § 3c Abs. 2 EStG und § 8b Abs. 5 und 10 KStG, nicht jedoch auf § 8b Abs. 3 KStG. Bei den ausschüttungsbedingten Abschreibungen, die die Klägerin gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf den niedrigeren Teilwert der von ihr gehaltenen Beteiligung an der A AG vorgenommen hat, handelt es sich jedoch nicht um Betriebsausgaben, die nach § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 5 oder 10 KStG unberücksichtigt geblieben sind, sondern um substanzbezogene Gewinnminderungen, die von dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst werden. Danach sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG ist wiederum --soweit hier von Interesse-- der Anteil an einer Körperschaft, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören. Eine Beschränkung auf Veräußerungsvorgänge und daraus erzielte Gewinne lässt sich dem Abzugsverbot in § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ebenso wenig entnehmen (vgl. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 267) wie eine daneben (fort-)bestehende Anwendung von § 3c EStG. Letztere Vorschrift wird vielmehr von der spezielleren Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG verdrängt, die ihrerseits in § 8 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 4 GewStG nicht erwähnt wird und die deswegen --nach dem Gesetzeswortlaut-- keine Minderung der Hinzurechnung bewirken kann. Dies ist vom Senat im Urteil vom 21. August 2007 I R 76/06 (BFH/NV 2008, 247) bereits erkannt worden. Daran ist festzuhalten.

18 c) Eine teleologische Extension des Wortlauts des § 8 Nr. 5 GewStG mit der Folge einer Kürzung des Hinzurechnungsbetrags um den Betrag der substanzbezogenen Aufwendungen (Teilwertabschreibungen der Anteile) kommt nicht in Betracht (gl.A. Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 5 Rz 12; Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 585; wohl auch Nöcker in Lenski/ Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 5 Rz 16; Roser, ebenda, § 8 Nr. 10 Rz 16; offen Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz 355; a.A. Neitz-Hackstein, EFG 2016, 223).

19 aa) Das FG hat unter Hinweis auf eine im Vergleich zu den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes fehlende Regelungssymmetrie im Rahmen des § 8 Nr. 5 GewStG einen Verstoß gegen das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip konstatiert, da die bei der Muttergesellschaft aufgrund der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung auf den Anteilswert ihrer Tochtergesellschaft eingetretene substanzbezogene Minderung ihres Gewinns bzw. ihres objektivierten Gewerbeertrags bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags unberücksichtigt bleibe. Da diese fehlende Ausgewogenheit nicht auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers beruhe, vielmehr das Ergebnis einer mangelnden Detailabstimmung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens gewesen sei, bestehe Anlass und Möglichkeit, den Hinzurechnungstatbestand im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung um die Teilwertabschreibungen zu kürzen.

20 bb) Dem ist nicht beizupflichten.

21 aaa) Entgegen der Ansicht des FG kann aus dem allgemeinen Hinweis in einer Gegenäußerung der Bundesregierung zu einer Stellungnahme des Bundesrates, "die Ausnahmen von den Hinzurechnungsvorschriften (seien) gerade darauf gerichtet, gewerbesteuerliche Doppelbelastungen zu vermeiden" (BTDrucks 14/7084, S. 8), nicht darauf geschlossen werden, es habe ein entsprechend folgerichtig ausgestaltetes abschließendes System in § 8 Nr. 5 GewStG formuliert werden sollen, das unabhängig von einem substanz- oder einnahmenbezogenen Zusammenhang der Aufwendung einen Abzug von der Hinzurechnung ermöglichen sollte (nur der zuletzt genannte Zusammenhang ist im Wortlaut angeführt). Vielmehr zeigt gerade der Blick auf § 8 Nr. 10 GewStG, dass der Gesetzgeber den Umstand substanzbezogener Aufwendungen (ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen) erkannt, sie aber in § 8 Nr. 5 GewStG nicht einbezogen hat. Der im Streitfall eintretende Belastungseffekt könnte zwar darauf beruhen, dass man solche Aufwendungen vorrangig dem in § 8b Abs. 2 KStG geregelten Sachverhalt (Anteilsveräußerung) zugeordnet hat, der nicht Gegenstand der Hinzurechnung werden sollte (s. dazu nochmals die Gegenäußerung der Bundesregierung in BTDrucks 14/7084, S. 8). Eine Legitimation für eine einzelfallbezogene Rechtsfortbildung erwächst daraus jedoch nicht.

22 bbb) Im Zusammenhang mit § 8 Nr. 10 GewStG hat der Senat in seinem Urteil vom 7. September 2016 I R 9/15 (BFH/NV 2017, 485) ausgeführt, er habe bereits mehrfach entschieden, dass im Gewerbesteuerrecht weder ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Inhalts gelte, dass eine Kürzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags durchzuführen ist, soweit es ohne diese Kürzung zu einer Doppelerfassung kommt, oder dass eine Kürzung unterbleiben muss, wenn dies zu einer doppelten Entlastung führt (Hinweis auf das Senatsurteil vom 23. September 2008 I R 19/08, BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301; s. zur "Umkehrsituation" einer von der Rechtsprechung nicht zu schließenden "Hinzurechnungslücke" auch Senatsurteil vom 17. Dezember 2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052). Dies gilt auch im hier einschlägigen Sachzusammenhang der von der Klägerin beanstandeten "Doppelbelastung von Nichtschachteldividenden" durch die Hinzurechnung der Dividenden ohne Korrektur um die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung. Ein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes liegt darin nicht, da diesem Maßstab keine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Wahrung des sog. objektiven Nettoprinzips für die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage zu entnehmen ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Februar 2016 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557, insbesondere Rz 33 ff.).

23 3. Die mündliche Verhandlung wird nicht wieder eröffnet. Dem von der Klägerin in Schriftsätzen vom 14. und 17. Juli 2017 gestellten Antrag "auf Wiederaufnahme der mündlichen Verhandlung" ist nicht zu entsprechen. Nach § 93 Abs. 3 Satz 2 (im Revisionsverfahren i.V.m. § 121 Satz 1) FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, z.B. weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt ist. Eine solche Rechtsverletzung ist im Streitfall nicht zu besorgen. Die Frage der Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung war Gegenstand des Rechtsstreits in der Vorinstanz, des Beteiligtenvortrags und der mündlichen Verhandlung vor dem Senat. Mit ihrem Ansinnen, die Entstehungsgeschichte der streiterheblichen Norm auf der Grundlage von weiteren Erkenntnissen zum parlamentarischen Vermittlungsverfahren zu ermitteln, will die Klägerin einem Hinweis im Rechtsgespräch auf eine objektivierte --von der subjektiven Vorstellung eines am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten losgelöste-- Gesetzesauslegung begegnen. Damit wird allerdings im Kern "nur" die schon den bisherigen Rechtsvortrag bestimmende These der Klägerin wiederholt, dass den an der Gesetzgebung beteiligten Personen die Erforderlichkeit einer solchen Differenzierung auch in gewerbesteuersystematischer und verfassungsrechtlicher Sicht nicht bewusst gewesen seien. Dies allein reicht aber nicht aus, ein Gericht zu einer Rechtsfortbildung im Hinblick auf ein nach Maßgabe eines Leistungsfähigkeitsprinzips folgerichtig ausgestaltetes abschließendes System in § 8 Nr. 5 GewStG zu ermächtigen.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de