Urteil vom 13. Februar 2019, I R 21/17

Keine zeitliche Verrechnungsreihenfolge in § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.130219.IR21.17.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 8 S 2, KStG § 34 Abs 7 S 8 Nr 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, InvStG § 8 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, KStG § 8b Abs 2 S 4, EStG VZ 2005 , KStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 22. Januar 2017, Az: 9 K 3180/14 K,F

Leitsätze

Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1, § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Anteilsabschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, sind nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG vorrangig mit dem Gesamtvolumen früherer steuerunwirksamer Teilwertabschreibungen zu verrechnen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.01.2017 - 9 K 3180/14 K,F aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend geändert, dass a) Zuschreibungen auf Anteile an dem Investmentfonds PKM 1 im Jahr 2005 über die bereits in erster Instanz zuerkannten ... € hinaus um einen weiteren Betrag in Höhe von ... € sowie b) Zuschreibungen auf Anteile an dem Investmentfonds PKM 2 im Jahr 2005 in Höhe von ... € nach § 8b Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu 95 % als steuerfrei behandelt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens hat die Klägerin zu 28 % und der Beklagte zu 72 %, die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu 5 % und der Beklagte zu 95 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Pensionskasse in der Rechtsform eines VVaG und war alleinige Anteilseignerin mehrerer Spezialinvestmentfonds i.S. des § 15 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitjahr (2005) geltenden Fassung (InvStG), zu denen u.a. der PKM 1-Fonds (PKM 1) und der PKM 2-Fonds (PKM 2) gehörten.

2 Die Klägerin erklärte in ihrer geänderten Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr inländische Gewinne i.S. des § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) aus Wertaufholungen ihrer Fondsanteile in Höhe von ... €, zog davon nicht abziehbare Ausgaben gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG in Höhe von 5 % (= ... €) ab und minderte den Steuerbilanzgewinn sonach um ... €. Dazu erläuterte sie, dass die steuerlichen Abschreibungen auf die Fonds PKM 1 und PKM 2 für die Jahre 2002 und 2003 insgesamt ... € betragen hätten und der Gesamtbetrag bei der Einkommensermittlung gemäß § 8b Abs. 3 KStG wieder hinzugerechnet worden sei.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheiden vom 8. September bzw. 10. Dezember 2008 erklärungsgemäß (Körperschaftsteuer

2005: 0 €; geänderter verbleibender Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005: ... €).

4 Im Rahmen einer Konzernbetriebsprüfung wies der Prüfer darauf hin, dass die Abschreibungen der Jahre 2002 und 2003 entsprechend der damaligen Gesetzeslage bei der Ermittlung des Einkommens wieder hinzugerechnet worden seien. Die Abschreibungen des Jahres 2004 in Höhe von ... € in der Steuerbilanz hätten aufgrund der Gesetzesänderung (§ 8b Abs. 8 Satz 1 KStG) hingegen den Gewinn mindern dürfen. Der Prüfer vertrat aber die Auffassung, dass nach dem Senatsurteil vom 19. August 2009 - I R 2/09 (BFHE 226, 235, BStBl II 2010, 760) die Wertaufstockungen zunächst die letzten Teilwertabschreibungen rückgängig machen müssten. Dementsprechend seien die Wertaufstockungen des Jahres 2005 zunächst mit den steuerwirksam gewordenen Teilwertabschreibungen des Jahres 2004 zu verrechnen und damit Wertaufstockungen in Höhe von ... € ihrerseits ebenfalls steuerwirksam (gewinnerhöhend) zu erfassen.

5 Das FA folgte dem und erließ gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung am 28. November 2012 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr sowie einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember des Streitjahres.

6 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin dagegen Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster. Die Beteiligten erzielten im Verlaufe des Klageverfahrens zunächst Einigkeit über die sich in den Jahren 2002 bis 2005 ergebenden Teilwertabschreibungen/ Wertaufholungen.

7 Das FG gab der Klage mit Urteil vom 23. Januar 2017 - 9 K 3180/14 K,F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 756) nur teilweise statt. Die angefochtenen Bescheide seien lediglich rechtswidrig, soweit das FA nicht zwischen den Fonds PKM 1 und PKM 2 differenziert und deshalb einen Teil der auf PKM 1 entfallenden Wertaufholung (... €) nicht gemäß § 8b Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Abs. 2, 3 KStG zu 95 % steuerfrei belassen habe.

8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.

9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Münster vom 23. Januar 2017 - 9 K 3180/14 K,F aufzuheben und
1. den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 28. November 2012 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 2. September 2014 dahingehend zu ändern, dass
a) Zuschreibungen auf Anteile an dem Investmentfonds PKM 1 im Jahr 2005 über die bereits in erster Instanz zuerkannten ... € hinaus um einen weiteren Betrag in Höhe von ... € sowie
b) Zuschreibungen auf Anteile an dem Investmentfonds PKM 2 im Jahr 2005 in Höhe von ... € als steuerfrei behandelt und sämtliche genannten Beträge uneingeschränkt nicht einkommenserhöhend berücksichtigt werden sowie
2. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des auf den 31. Dezember 2005 festzustellenden verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer vom 28. November 2012 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 2. September 2014 entsprechend zu ändern.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Änderung der angefochtenen Bescheide nach Maßgabe der nachfolgenden Entscheidungsgründe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG (i.V.m. § 8 InvStG) dahingehend auszulegen sei, dass Teilwertaufholungen betreffend Anteile an Kapitalgesellschaften zunächst mit der zeitlich zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibung zu verrechnen seien; vielmehr sind die Zuschreibungen vorrangig mit dem Gesamtvolumen früherer steuerunwirksamer Teilwertabschreibungen zu verrechnen und damit die Wertaufholungen im Streitjahr nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG steuerfrei zu lassen. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind allerdings nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 % der betroffenen Beträge als nicht abziehbare Betriebsausgabe anzusehen.

12 1. Nach § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG ist § 8b Abs. 1 bis 7 KStG nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. Dies gilt nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG allerdings nicht für Gewinne i.S. des Abs. 2, soweit eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren nach Abs. 3 bei der

Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben ist und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Wertes ausgeglichen worden ist. Für die Ermittlung des Einkommens sind nach § 8b Abs. 8 Satz 4 KStG die Anteile mit den nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Werten anzusetzen, die bei der Ermittlung der nach § 21 KStG abziehbaren Beträge zu Grunde gelegt wurden. Entsprechendes gilt nach § 8b Abs. 8 Satz 5 KStG für Pensionsfonds.

13 2. § 8b Abs. 8 KStG ist im Streitjahr anzuwenden. Die Norm gilt ausweislich § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 1 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005. Das in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG eingeräumte sog. Blockwahlrecht hat die Klägerin nicht ausgeübt.

14 3. Nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG kommt es insoweit allein darauf an, ob eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren "nach Absatz 3 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben" ist. Diese Formulierung ist mit dem FG dahingehend zu verstehen, dass es unerheblich ist, ob § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zu Recht angewendet worden ist (so bereits Urteil des FG Münster vom 17. März 2009 - 9 K 1105/08 K,G, EFG 2009, 1051; vgl. auch Urteil des FG Düsseldorf vom 27. November 2007 - 6 K 3380/00 K,F, EFG 2008, 980).

15 4. Das FG ist indessen zu Unrecht davon ausgegangen, dass steuerpflichtige Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1, § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Anteilsabschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG zunächst mit der letzten Teilwertabschreibung und danach erst mit den jeweils vorhergehenden Teilwertabschreibungen zu verrechnen seien. Vielmehr ist eine (vorrangige) Verrechnung mit dem Gesamtvolumen früherer steuerunwirksamer Teilwertabschreibungen geboten.

16 a) Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG. Danach gilt der Satz 1 der Vorschrift, welcher die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 7 KStG auf Anteile sperrt, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, nicht --und kommt es folglich zur Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 7 KStG-- für Gewinne i.S. des Abs. 2 der Vorschrift, soweit eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren nach Abs. 3 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Wertes ausgeglichen worden ist. Das Gesetz verlangt mit dieser Formulierung lediglich, dass eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren --d.h. in irgendeinem der früheren Jahre-- nach Abs. 3 unberücksichtigt geblieben und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Wertes ausgeglichen worden ist. Mit dem Wort "soweit" beschreibt es dabei keinen zeitlichen, sondern einen quantitativ-sachlichen Zusammenhang.

17 b) Für diese Auslegung sprechen auch die Gesetzesgeschichte und das Normtelos.

18 aa) Hintergrund der durch das Gesetz vom 22. Dezember 2003 zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz --sog. Korb II-Gesetz-- (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) in das Gesetz gelangten Regelung des § 8b Abs. 8 KStG war die Börsenkrise Ende 2002, die wegen § 8b Abs. 3 KStG dazu führte, dass sich die aufgrund der stark rückläufigen Kurse notwendig gewordenen Teilwertabschreibungen auf die umfänglichen Beteiligungen der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds steuerlich nicht auswirken konnten (vgl. Watermeyer in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 8b KStG Rz 235; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 553, alle m.w.N.). Ausweislich der Gesetzesmaterialien (BTDrucks 15/1684, S. 9) blieben im damaligen Halbeinkünfteverfahren Dividendenerträge und Gewinne aus der Veräußerung von Aktien bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns unberücksichtigt (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG). Diese steuerlich außer Ansatz bleibenden Einkünfte erhöhten im Ergebnis den handelsrechtlichen Jahresüberschuss und damit den Umfang der möglichen Zuführungen zu den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG (RfB) der Lebensversicherungen, der Krankenversicherungen sowie der Pensionsfonds. Die RfB minderten ihrerseits den steuerlichen Gewinn. Die doppelte steuerliche Begünstigung führte regelmäßig zu steuerlichen Verlusten. Im Falle erheblicher Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen und Aktienbesitz ergaben sich gegenläufige steuerliche Wirkungen.

19 bb) Die Neuregelung in § 8b Abs. 8 KStG diente nach den Vorstellungen des Gesetzgebers (BTDrucks 15/1684, S. 9) der Vermeidung bzw. Abmilderung dieser Effekte und sollte gleichzeitig bewirken, dass sich die Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie die Pensionsfonds auch in Zukunft am Steueraufkommen beteiligen. Mit der Vorschrift sollten Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen vollständig in die Steuerpflicht einbezogen werden, Beteiligungsverluste (insbesondere Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste) sollten dann aber steuerlich abziehbar sein.

20 cc) Soweit eine Teilwertabschreibung auf Anteile vorzunehmen war, welche nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell korrigiert und nicht bereits in Folge von steuerpflichtigen Wertzuschreibungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG wieder ausgeglichen wurde, regelt § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG, dass ein auf diese Anteile entfallender Gewinn i.S. des § 8b Abs. 2 KStG weiterhin steuerfrei bleibt. Dadurch soll nicht nur eine korrespondierende Steuerbefreiung gewährleistet werden, soweit --i.S. eines quantitativen Zusammenhangs-- frühere Teilwertabschreibungen gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht wirksam waren (vgl. Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 751). Folge dieses Verständnisses ist darüber hinaus, dass die Rechtsfolgen vor dem Systemwechsel des § 8b Abs. 8 KStG möglichst zeitnah im Wege einer korrespondierenden Korrektur bereinigt werden. Auch diesem Verständnis der Übergangsbestimmung des § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG widerspräche es, die Wertaufholungen zunächst mit Teilwertabschreibungen innerhalb des neuen Systems des § 8b Abs. 8 KStG zu verrechnen, d.h. die Verrechnung an einer zeitlichen Reihenfolge zu orientieren und dabei die zuletzt eingetretene Wertminderung als zuerst ausgeglichen anzusehen (offen gelassen bei Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 462).

21 c) Der Senat braucht im Rahmen des anhängigen Verfahrens nicht dazu Stellung zu nehmen, ob sich aus den vorstehenden Erwägungen Auswirkungen auf § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG sowie das hierzu ergangene Senatsurteil in BFHE 226, 235, BStBl II 2010, 760 ergeben.

22 5. Die vorstehenden Ausführungen gelten nach § 8 InvStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung auch für Anleger, die --wie die Klägerin-- Anteile an Investmentfonds (hier zum 31. Dezember 2005 am PKM 1 und PKM 2) hielten. Es steht nach den Ausführungen unter II.3. außer Zweifel, dass es insoweit nicht darauf ankommt, ob die von der Klägerin in den Jahren 2002 und 2003 vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die ursprünglich vor den Verschmelzungen bestehenden fünf Spezialfonds zu Unrecht als steuerunwirksam behandelt worden sind, denn insoweit reicht die vom FG getroffene Feststellung, dass die Teilwertabschreibungen im Hinblick auf § 8b Abs. 3 KStG nicht steuerwirksam geworden sind. Das FG ist insoweit zutreffend davon ausgegangen, dass auch für Zwecke des § 8 InvStG i.V.m. § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG ausschließlich auf die tatsächliche Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG bei der Besteuerung abzustellen ist.

23 6. Da nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG i.V.m. § 8 InvStG eine (vorrangige) Verrechnung mit dem Gesamtvolumen der steuerunwirksamen Teilwertabschreibungen zu erfolgen hat und die Wertaufholungen im Streitjahr deshalb steuerfrei zu belassen sind, kann dahinstehen, ob es das FA zu Recht unterlassen hat, zwischen den Fonds PKM 1 und PKM 2 zu differenzieren, und deshalb einen Teil der auf den PKM 1 entfallenden Wertaufholung nicht außerbilanziell neutralisiert hat.

24 7. Die Revision hat indessen keinen Erfolg, soweit die Klägerin die Nichtanwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG begehrt. Soweit die Wertaufholungen nach § 8b Abs. 8 Satz 2, Abs. 2 Satz 3 KStG i.V.m. § 8 InvStG den steuerlichen Gewinn nicht erhöhen, sind gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG i.V.m. § 8 InvStG nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der genannten Beträge zu berücksichtigen.

25 a) Nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gelten u.a. von dem Gewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es ist zwar zutreffend, dass es aufgrund von Wertschwankungen während der Investitionsdauer ggf. mehrfach zu Teilwertabschreibungen und nachfolgenden Wertaufholungen und damit zu einer mehrfachen Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG kommen kann. Der Wortlaut der Norm ist insoweit allerdings eindeutig.

26 b) § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ist, auch soweit die Norm Gewinne aus Teilwertaufholungen umfasst, mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Oktober 2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224). Zwar hat das BVerfG offen gelassen, ob mögliche Kaskadeneffekte in mehrfach gestaffelten Beteiligungsstrukturen "im Extremfall" eine abweichende verfassungsrechtliche Bewertung verlangen könnten. Ein derartiger Extremfall, in welchem eine Mehrfachbelastung i.S. eines Kaskadeneffekts eintreten könnte, ist im Streitfall indessen weder dargelegt noch ersichtlich. Soweit die Klägerin geltend macht, die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG beruhe auf einem gesetzgeberischen Irrtum und dies werde noch dadurch verstärkt, dass der Gesetzgeber die Wirkung des § 8b Abs. 3 KStG auch auf Investmentvermögen nach § 40a des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften angeordnet habe, dringt sie schon deshalb nicht durch, weil sie selbst vom sog. Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG, wonach die gesetzliche Neuregelung auf Antrag und unter Inkaufnahme gewisser Einschränkungen bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 hätten angewendet

werden können, keinen Gebrauch gemacht hat. Ebenso wenig hat sie Rechtsmittel gegen die einschlägigen Steuerbescheide eingelegt (s. dazu Senatsurteil vom 25. Juni 2014 - I R 33/09, BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699).

27 8. Das FG ist zur Anwendung des § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG i.V.m. § 8 InvStG von abweichenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die streitbefangenen Wertaufholungen sind nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG steuerfrei zu lassen, allerdings sind nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 % der betroffenen Beträge als nicht abziehbare Betriebsausgabe anzusehen. Die Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer 2005 und des festzustellenden verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Gegenläufig zum Saldo der Gewinnänderungen ist die Gewerbesteuerrückstellung entsprechend anzupassen.

28 9. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de