Beschluss vom 22. Mai 2019, I R 16/17

Sonderumlagen als Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG

ECLI:DE:BFH:2019:B.220519.IR16.17.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 6 S 2, KStG § 8b Abs 3 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, KStG VZ 2012 , EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. Januar 2017, Az: 6 K 287/15

Leitsätze

Zahlungen eines Betriebs gewerblicher Art in Form von Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband, die dem Ausgleich eines Bilanzverlusts aus der Teilwertabschreibung auf dessen Beteiligung an einer Anstalt des öffentlichen Rechts dienen, unterstehen dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.01.2017 - 6 K 287/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Sparkasse (Anstalt des öffentlichen Rechts), die Zwangsmitglied im Sparkassenverband ... (S) ist. S hält u.a. eine Beteiligung an der ... Landesbank (N). Die Ausschüttungen aus dieser Beteiligung werden nach der Verbandssatzung an die Mitglieder weitergeleitet.

2 Im Jahr 2005 nahm N eine Kapitalerhöhung vor. Die Verbandsversammlung (S) beschloss die Finanzierung der Kapitalerhöhung durch Aufnahme eines Fremddarlehens in Höhe von ... €. Das Darlehen sollte nicht laufend getilgt, sondern in zwei Raten 2015 und 2025 zurückgezahlt werden. Die Zinsen für das Darlehen in Höhe von jährlich ca. ... € wurden auf die Mitglieder umgelegt.

3 Im Zuge der Wirtschafts- und Finanzkrise zeichnete sich im Jahr 2012 (Streitjahr) ab, dass die Tilgung des Darlehens mit den zu erwartenden Erträgen aus der Beteiligung an N voraussichtlich nicht möglich sein würde. Externe Bewertungsgutachten ergaben insoweit einen Abschreibungsbedarf des Beteiligungsportfolios von S. In einem internen Vermerk hieß es dazu, die zu erwartenden Bewertungsaufwendungen könnten über eine gesonderte, nach derzeitiger Rechtslage steuerlich nicht abzugsfähige Verbandsumlage von den Mitgliedern eingezogen werden.

4 Der Vorstand von S beschloss im November des Streitjahres eine Sonderumlage in Höhe von ... € und zog diese im Dezember des Streitjahres von den Mitgliedern ein. Mit Schreiben vom 09.11.2012 informierte S die Klägerin über diesen Beschluss. In dem Schreiben ist u.a. ausgeführt, der Klägerin seien bereits in Arbeitsgemeinschaftssitzungen und schriftlich die Überlegungen zur Rückführung der Fremdfinanzierung und "zur Minderung des Buchwertdrucks bei den Verbundbeteiligungen" dargelegt worden. Die Sonderumlage wurde den Mitgliedern sodann als Geldanlage mit einer Laufzeit bis 31.07.2015 zu Kapitalmarktzinsen (rück-)angeboten. In den Jahren 2013 und 2014 wurden weitere Sonderumlagen in Höhe von jeweils ... € beschlossen.

5 Die Klägerin erfasste die im Streitjahr aufgebrachte Sonderumlage in Höhe von ... € in ihrer Handelsbilanz als Betriebsausgabe, während sie in der Steuerbilanz zunächst eine Aktivierung als Anschaffungskosten auf die

Beteiligung an S vornahm. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß.

6 Im Rahmen ihres Einspruches gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Streitjahres begehrte die Klägerin die steuerliche Berücksichtigung der Sonderumlage als Betriebsausgabe. Dies lehnte das FA mit (Teil-)Einspruchsentscheidung vom 20.07.2015 ab, weil die Umlage vor allem "zur Minderung des Buchwertdrucks bei den Beteiligungen" von S beschlossen worden sei. Über § 8b Abs. 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) sei auch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG anwendbar, der den Betriebsausgabenabzug im Streitfall ausschließe.

7 Die dagegen erhobene Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) --unter Berücksichtigung des inzwischen ergangenen Körperschaftsteueränderungsbescheids vom 22.03.2016-- mit Urteil vom 19.01.2017 - 6 K 287/15 als unbegründet ab. Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, welche diese auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 19.01.2017 - 6 K 287/15 aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 08.08.2014 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 20.07.2015 sowie des nachfolgenden Änderungsbescheids vom 22.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die Umlage in Höhe von ... € gewinnwirksam berücksichtigt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

11 1. Nach § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG gelten die Abs. 1 bis 5 der Vorschrift für Bezüge und Gewinne, die einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über andere juristische Personen des öffentlichen Rechts zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist und bei denen die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden, und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend. Zweck der Vorschrift ist es, mittelbare Beteiligungskonstruktionen zwischen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse und einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts als Trägerkörperschaft in gleicher Weise in den Genuss der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG gelangen zu lassen, wie dies bei unmittelbaren Beteiligungen der Fall ist. Dazu darf die zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts die entsprechenden Leistungen nicht selbst im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art vereinnahmen, weil dann § 8b Abs. 1 und 2 KStG unmittelbar gelten würden (vgl. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 551 f.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 503).

12 2. Typischer Anwendungsfall des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG ist die Beteiligung eines durch § 8b KStG begünstigten Betriebs gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einem (regelmäßig selbst rechtsfähigen) Verband, der wiederum an einer Körperschaft des öffentlichen Rechts beteiligt ist (Watermeyer in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 218). Dazu zählt --wie im Streitfall-- die Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Sparkasse (hier: Klägerin) an einem Sparkassen- oder Giroverband (hier: S), die wiederum eine Beteiligung an einer Landesbank (hier: N) hält (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 418; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 307).

13 3. Ohne § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG wären in einem solchen Fall die Bezüge von der Landesbank bei der öffentlich-rechtlichen Sparkasse steuerpflichtig, weil die Abführungen des Verbands nicht zu den Bezügen i.S. des § 8b Abs. 1 KStG zählen (Pung, ebenda; Watermeyer, ebenda). Die von § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 5 KStG führt hingegen dazu, dass Dividendenerträge und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen trotz der zwischengeschalteten Körperschaft des öffentlichen Rechts bei dem beteiligten Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich steuerfrei vereinnahmt werden können (vgl. Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 506; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 422).

Rechtstechnisch geschieht das in der Weise, dass die zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts dem Betrieb gewerblicher Art diejenigen Bezüge und Gewinne vermittelt, die bei ihm nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG außer Ansatz gelassen werden (Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 575).

14 4. Zu den Rechtsfolgen der Fiktion des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG gehört aber auch, dass im Rahmen der Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG u.a. die Restriktionen des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG eingreifen (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 506). Deshalb sind --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht nur ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen vom Abzug ausgeschlossen, sondern allgemein Gewinnminderungen auf die von der zwischengeschalteten Körperschaft des öffentlichen Rechts gehaltene Beteiligung (vgl. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 553; auch Frotscher, ebenda).

15 a) Zwar weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass nach dem Wortlaut des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG die Abs. 1 bis 5 der Vorschrift entsprechende Geltung für die dort näher umschriebenen "Bezüge und Gewinne" und "damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen" erlangen sollen. Dies ist indessen nicht so zu verstehen, dass nur "ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen" erfasst werden. Der Gesetzgeber hat den genannten Zusatz vielmehr klarstellend ins Gesetz aufgenommen, damit in Fällen der Weiterleitung von Veräußerungsgewinnen (i.S. des § 8b Abs. 2 KStG) an einen mittelbar beteiligten Betrieb gewerblicher Art über eine (zwischengeschaltete) juristische Person des öffentlichen Rechts "auch Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 KStG unberücksichtigt bleiben" (vgl. den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts --Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz--, BTDrucks 14/7344, S. 9). Hintergrund der Gesetzesfassung des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG war mithin, dass ihre Rechtsfolgen nicht nur für die ausdrücklich genannten Bezüge und Gewinne, sondern gleichermaßen für Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 KStG gelten und damit denjenigen bei unmittelbarer Beteiligung entsprechen sollten (Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz 253).

16 b) Dass mit der Wendung "damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen" keine Einschränkung gegenüber § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG beabsichtigt war, ergibt sich ferner aus dem Umstand, dass die in § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG genannten Bezüge und Gewinne diejenigen i.S. des § 8b Abs. 1 und 2 KStG anspricht (vgl. Watermeyer, ebenda; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8b KStG Rz 575) und die Vorschrift insoweit umfassend auf die Abs. 1 bis 5 der Norm verweist. Auch dies lässt mit hinreichender Sicherheit Schluss auf eine umfassende gesetzliche Regelung zu (Watermeyer, ebenda).

17 c) Gerade weil § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG es ermöglicht, dass die von einem Verband erlangten und an den Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts "weitergeschütteten" Bezüge und Gewinne steuerfrei bleiben, muss die Regelung umgekehrt auch zur Folge haben, dass Abschreibungen auf die Beteiligung, die durch den Verband vorgenommen, aber von den Mitgliedern wirtschaftlich getragen werden, § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG unterfallen und nicht abgezogen werden können. Hiernach ist es aber zutreffend, wenn das FG mit der Verwaltungsauffassung (Verfügungen der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt am Main vom 15.08.2017, Steuer-Eildienst --StEd-- 2017, 586, und der OFD Niedersachsen vom 07.09.2017, StEd 2017, 653) davon ausgegangen ist, dass Zahlungen eines Betriebs gewerblicher Art in Form von Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband, die dem Ausgleich eines Bilanzverlusts aus der Teilwertabschreibung auf dessen Beteiligung an einer Anstalt öffentlichen Rechts dienen, dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG unterstehen (ebenso Streck/ Binnewies, KStG, 9. Aufl., § 8b Rz 176; wohl auch Pung in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 422).

18 5. Das FG ist im angefochtenen Urteil von den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat auf Grundlage seiner Tatsachenfeststellungen in Bezug auf die von S gehaltene Beteiligung an N auf Ebene von S eine Gewinnminderung nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG angenommen, welche die Klägerin durch die im Streitjahr geleistete Sonderumlage ausgeglichen hat. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

19 a) Die steuerbilanziell anzuerkennenden Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den substanzbezogenen Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG (vgl. Senatsurteil vom 11.07.2017 - I R 88/15, BFH/NV 2018, 231; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 292; Gosch, a.a.O., § 8b Rz 266b).

20 b) Nach den tatsächlichen und das Revisionsgericht bindenden Feststellungen des FG haben --in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung beider Beteiligter-- die Voraussetzungen einer solchen Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an N auf Ebene von S vorgelegen und haben die Mitglieder von S (einschließlich der Klägerin) die wirtschaftlichen Effekte dieser Teilwertabschreibung durch die Zahlung der Sonderumlage ausgeglichen.

21 aa) Zwar stellt das richtige Erkennen von Rechtsbegriffen (hier: hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Ebene von S) regelmäßig keine Tatsache, sondern eine Rechtsfrage dar. Indessen sind diejenigen tatsächlichen Verhältnisse, die der Anwendung von Rechtsbegriffen zugrunde liegen, für den Senat bindend i.S. des § 118 Abs. 2 FGO (vgl. Senatsurteil vom 31.01.2018 - I R 25/16, BFH/NV 2018, 838). Gleiches gilt für die Tatsachenwürdigung, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.06.2008 - VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826).

22 bb) Zu den Fragen, ob der Teilwert der Beteiligung von S an N zum Stichtag 31.12.2012 i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger war als die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Beteiligung, und ob die Sonderumlage dazu gedacht war, die zu diesem Stichtag zu erwartenden Bewertungsaufwendungen in Form einer vorzunehmenden Teilwertabschreibung auszugleichen, hat das FG ausgeführt, die von der Klägerin geleistete Sonderumlage habe gerade dem Ausgleich der durch S auf die Beteiligung an N vorgenommenen Teilwertabschreibung gedient. Diese Überzeugung hat das FG dabei vor allem aus dem Schreiben von S an die Klägerin vom 09.11.2012 sowie aus dem internen Vermerk vom 17.10.2012 gewonnen. Im Schreiben vom 09.11.2012 heißt es insoweit, in bezirklichen Arbeitsgemeinschaften der Sparkassenvorstände und durch weiteres Schreiben seien die Überlegungen zur Rückführung der Fremdfinanzierung von S und "zur Minderung des Buchwertdrucks bei den Verbundbeteiligungen" ausführlich dargelegt worden. In dem internen Vermerk vom 17.10.2012 heißt es sodann, die Beteiligung an N stelle den dominierenden Vermögenswert von S dar. Ein externes Bewertungsgutachten auf den Stichtag Ende Juni 2012 habe unter Anwendung des bilanziellen Vorsichtsprinzips bereits einen anteiligen Unternehmenswert ergeben, der den Buchwert um ca. ... € unterschreite. Aufgrund weiterer belastender Faktoren (Konjunkturabkühlung, Erhöhung der Anforderungen an die Kapitalausstattung, Verteuerung der Refinanzierung, Veränderung im Haftungsverbund der Banken bzw. bei der Einlagensicherung, weitere Ertragseinbußen aufgrund reduzierter Geschäftstätigkeit, Anstieg des risikolosen Basiszinssatzes) ergebe sich in Zukunft ein Abschreibungsbedarf von weiteren ... €. Die zu erwartenden Bewertungsaufwendungen könnten über gesonderte, nach derzeitiger Rechtslage steuerlich nicht abzugsfähige Verbandsumlagen (2012: ... €, 2013 und 2014: je ... €) eingezogen werden. Als Umlageschlüssel komme dabei nur der jeweilige Stammkapitalanteil an S infrage.

23 c) Angesichts der vorgenannten Feststellungen ist es nicht zu beanstanden, dass das FG zum Stichtag 31.12.2012 vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Teilwertabschreibung von S auf seine Beteiligung an N in Höhe von mindestens ... € ausgegangen ist, die durch die eigens im Streitjahr erhobene Sonderumlage seitens der Mitglieder von S ausgeglichen werden sollte. Die Schlussfolgerungen des FG aus den festgestellten Tatsachen verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze, denn sie sind jedenfalls möglich. Das gilt auch, soweit das FG angenommen hat, es fehle bezogen auf die Annahme einer mit der Sonderumlage beabsichtigten Darlehenstilgung trotz der Möglichkeit der Rückanlage an dem notwendigen konkreten zeitlichen Zusammenhang zwischen der Umlageerhebung im Streitjahr und der ersten Tilgungsleistung im Jahr 2015.

24 6. Da bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG erfüllt sind, kommt es darauf, ob bezogen auf die Klägerin ein Fall des § 8b Abs. 3 Satz 4 oder 5 KStG vorliegt, nicht mehr an.

25 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de