

Beschluss vom 11. April 2011, I B 180/10

Ausschluss von Teilwertabschreibungen bei ausländischem Beteiligungsbesitz im VZ 2001

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3, KStG § 8b Abs 6, KStG § 34 Abs 4 S 1 Nr 2, EStG § 3c Abs 2, EStG § 52 Abs 4a Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EG Art 56, EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 63, AEUV Art 49, AEUV Art 54

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 13. September 2010, Az: 5 K 180/08

Leitsätze

NV: Für die Rechtsfragen, ob 1. im VZ 2001 bei einer inländischen Personengesellschaft auf Gewinnminderungen aus einer Beteiligung von mehr als 10 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die nicht an der Börse notiert ist, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 KStG anwendbar sind, 2. die bisher zu § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. ergangenen Entscheidungen des BFH zur Anwendbarkeit der Norm auf Gewinnminderungen an einer ausländischen Gesellschaft im Jahr 2001 ohne weiteres auf § 3c EStG übertragen werden können, besteht kein (weiteres) Klärungsbedürfnis .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist eine einkünfteerhöhende (außerbilanzielle) Hinzurechnung bzw. Teilhinzurechnung von Aufwendungen (Teilwertabschreibung, Beratungskosten) im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, an der eine GmbH als Komplementärin und zwei Personen als Kommanditisten beteiligt sind, erwarb im Jahr 1999 zunächst 76,35 % der Anteile der X-BV mit Sitz in den Niederlanden. Die X-BV hielt als Holdinggesellschaft ihrerseits Beteiligungen an Tochtergesellschaften in mehreren europäischen Staaten. Die Klägerin stockte ihre Beteiligung in der Folgezeit weiter auf; im Dezember des Streitjahres 2001 war sie alleinige Anteilseignerin der X-BV.
- 3 Gewinnausschüttungen erfolgten in den Jahren 1999 bis 2001 nicht. In 2002 (mit Wirkung zum 1. Januar 2002) veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung an der X-BV für 3 Mio. €. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 nahm die Klägerin eine Teilwertabschreibung (4.736.553 €) auf die Beteiligung vor (Ansatz eines Teilwerts in Höhe des in 2002 erzielten Veräußerungserlöses). Darüber hinaus waren im Streitjahr 156.578 € im Zusammenhang mit Koordination und Betreuung der Beteiligung an der X-BV angefallen.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) rechnete bei der Einkünfteermittlung die Teilwertabschreibung und die Koordinationsaufwendungen außerbilanziell wieder hinzu; er verwies dabei für den der Komplementär-GmbH der Klägerin entsprechenden Anteil (0,5 %) auf § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- (Hinzurechnung vollen Umfangs) und für den den beiden Kommanditisten der Klägerin entsprechenden Anteil (99,5 %) auf § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) i.d.F. des UntStFG --EStG 1997 n.F.-- (Hinzurechnung zur Hälfte). Das Finanzgericht (FG) gab der Klage in diesem Streitpunkt unter Hinweis auf eine Unvereinbarkeit der zeitlichen Anwendungsregelungen des § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. (zwischenzeitlich § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002) bzw. des § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG 1997 n.F. (zwischenzeitlich § 52 Abs. 8a Satz 1 EStG 2009) mit Unionsrecht statt (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 14. September 2010 5 K 180/08).
- 5 Das FA verweist auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 1. Alternative der Finanzgerichtsordnung (FGO) und beantragt, die Revision zuzulassen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7** II. Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Eine Zulassung der Revision kommt weder nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO in Betracht.
- 8** Ungeachtet der Frage, ob die Darlegungsvoraussetzungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfüllt sind, fehlt es jedenfalls --bezogen auf die für den Streitfall erheblichen Rechtsfragen der Vereinbarkeit der zeitlichen Anwendungsregelungen des § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. sowie des § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG 1997 n.F. mit Unionsrecht-- an einem entsprechenden Klärungsbedürfnis durch eine (weitere) Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH). Die Annahme einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist damit ebenso ausgeschlossen wie das Erfordernis für eine Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO). Denn die aufgeworfene Rechtsfrage ist auf der Grundlage der Senatsurteile vom 22. April 2009 I R 57/06 (BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66), vom 28. Oktober 2009 I R 27/08 (BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229) und des Senatsbeschlusses vom 8. Juni 2010 I B 199/09 (BFH/NV 2010, 1863) so zu entscheiden, wie es das FG getan hat.
- 9** 1. Aus dem Senatsurteil in BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66 --auf das, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen wird (s. auch Senatsurteil in BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1863)-- folgt, dass die Sonderregelung zur zeitlichen Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. in § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. bei Auslandsbeteiligungen nicht zum Zuge kommt. Vielmehr ist die allgemeine Regelung in § 34 Abs. 2a Satz 1 KStG 1999 n.F. maßgebend, die die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anordnet. Der in § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. geregelte Ausschluss von Gewinnminderungen führt damit im Veranlagungszeitraum 2001 zu einer Schlechterstellung von Auslandsbeteiligungen gegenüber entsprechenden Inlandsbeteiligungen, für die der Abzugsausschluss erst vom Veranlagungszeitraum 2002 an eingreift. Zwar bestand bei einer Beteiligung von mehr als 10 % an einer ausländischen Gesellschaft auch nach Maßgabe des früheren körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens ein vergleichbares Abzugsverbot; § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F. bestimmte insoweit ein Abzugsverbot für Verluste aus der Veräußerung solcher Beteiligungen. Gewinnminderungen aufgrund des Ansatzes mit dem niedrigeren Teilwert erfasste dieses Verbot jedoch nicht. Überdies war die besagte Regelung letztmals im Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden (vgl. § 34 Abs. 2a Satz 1 KStG 1999 n.F., § 34 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002). Es verbleibt deshalb --unabhängig von der konkreten Beteiligungshöhe-- für 2001 eine gegenüber der Situation der Inlandsbeteiligung nachteilige Lage bei der Berücksichtigung von Betriebsausgaben.
- 10** 2. Diese Benachteiligung war aus unionsrechtlicher Sicht nicht hinzunehmen. Sie verletzt, wie sich aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 22. Januar 2009 C-377/07 "STEKO Industriemontage GmbH" (Slg. 2009, I-299) und der nachfolgenden Senatsrechtsprechung (Urteile in BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66; in BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229; Beschluss in BFH/NV 2010, 1863) ergibt, Art. 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrages von Nizza zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EG) sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002 Nr. C 325, 1-- (jetzt Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01); infolgedessen ist § 34 Abs. 2a Satz 1 KStG 1999 n.F. im Hinblick auf § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. im Veranlagungszeitraum 2001 für Auslandsbeteiligungen unanwendbar (so nun auch das Bundesministerium der Finanzen --BMF-- im Schreiben vom 11. November 2010, BStBl I 2011, 40; s.a. BMF-Schreiben vom 1. Februar 2011, BStBl I 2011, 201).
- 11** Jenen Entscheidungen des EuGH und des erkennenden Senats in BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66, und in BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229 lagen zwar Beteiligungsverhältnisse in Höhe von weniger als 10 % zugrunde. Für die im Streitfall gegebene Situation einer Alleinbeteiligung ändert sich an der beschriebenen Rechtsfolge --der Nichtanwendbarkeit von § 34 Abs. 2a Satz 1 i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. im Veranlagungszeitraum 2001-- jedoch nichts (s. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1863). Hier wie dort wirkt der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht. Der Umstand, dass neben der konstatierten Verletzung der Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV) infolge der Alleinbeteiligung die Verletzung der Freiheit der Niederlassung (Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV) tritt, ist kein tragfähiger Grund, den Senat zu einer Überprüfung seiner Rechtsprechung durch eine abermalige Revisionsentscheidung zu veranlassen und ggf. abermals den EuGH (gemäß Art. 267 AEUV) anzurufen. Denn das EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299 gibt nichts dafür her, dass die Ungleichbehandlung von In- und Auslandsbeteiligungen bei Investitionen von über 10 % anders zu

beurteilen wäre als bei Beteiligungen von bis zu 10 %. Dass der EuGH lediglich über Letztere zu urteilen hatte, lag allein an der ihm gestellten, sachverhaltsbedingt verengten Vorlagefrage durch den Senatsbeschluss vom 4. April 2007 I R 57/06 (BFHE 217, 541, BStBl II 2007, 945), beeinflusst aber ersichtlich nicht das Ergebnis (dem jedenfalls für Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in den EU/EWR-Mitgliedstaaten zustimmend BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 40).

- 12** 3. Dieser zuletzt angeführte Befund trägt auch die Antwort auf die vom FA herausgestellte Rechtsfrage, ob im Kalenderjahr 2001 auf Gewinnminderungen aus einer Beteiligung von mehr als 10 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die nicht an der Börse notiert ist, § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 KStG 1999 n.F. anwendbar ist. Der EuGH hat in seinem Urteil in Slg. 2009, I-299 ausgeführt, dass dann, wenn man die Notwendigkeit, eine effektive Steuerkontrolle sicherzustellen, als Rechtfertigungsgrund anerkennen würde, ein solcher zwingender Grund des Allgemeininteresses jedenfalls nicht eingreift, wenn der Wertverlust von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften die Folge eines Börsenkursrückgangs ist (EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299 Rz 55). Daraus kann aber --gerade auch angesichts der sonst vorbehaltlos und allgemein auf Teilwertabschreibungen abstellenden Formulierungen (s. Schwetlik, GmbH-Steuerberater 2011, 45)-- nicht abgeleitet werden, die unionsrechtliche Frage bei einer nicht börsenkursbedingten Teilwertabschreibung auf Beteiligungsbesitz sei in den EU-Mitgliedstaaten abweichend zu beurteilen. Soweit die Finanzverwaltung (offenbar) anderer Auffassung ist (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 40), bleibt dies ohne Begründung.
- 13** 4. Die vom FA formulierte Rechtsfrage, ob die bisher zu § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. ergangenen Entscheidungen des BFH zur Anwendbarkeit der Norm auf Gewinnminderungen an einer ausländischen Gesellschaft im Jahr 2001 ohne weiteres auf § 3c Abs. 2 EStG 1997 n.F. übertragen werden können, hat das angefochtene Urteil in erster Linie unter Verweis auf das Urteil (zwischenzeitlich durch Revisionsrücknahmen rechtskräftig, vgl. BFH-Beschluss vom 7. September 2010 IV R 23/10, nicht veröffentlicht) des FG München vom 30. März 2010 13 K 3609/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1704) --und die dort dargelegte ungleiche Behandlung von Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften im Veranlagungszeitraum 2001-- beantwortet. Dass es sich bei diesem Urteil des FG München nicht um eine höchstrichterliche Entscheidung handelt, bedingt für sich allein entgegen dem FA noch keinen Klärungsbedarf in einem Revisionsverfahren.
- 14** Dem FA ist aber auch in der Sache nicht zu folgen: Ausschlaggebend ist, wie vom FG hervorgehoben, dass bis zum Veranlagungszeitraum 2001 das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 3c EStG 1997 a.F. bei Inlands- und Auslandsbeteiligungen jedenfalls im Grundsatz gleichermaßen Anwendung fand. Dass die vom FG insoweit herangezogene einschlägige Senatsrechtsprechung (Urteile vom 29. Mai 1996 I R 15/94, BFHE 180, 410, BStBl II 1997, 57; I R 167/94, BFHE 180, 415, BStBl II 1997, 60, und I R 21/95, BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63) durch den Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren überholt sein soll, bleibt vom FA unbegründet (s. dazu die Fortführung dieser Rechtsprechung durch Senatsbeschluss vom 14. Juli 2004 I R 17/03, BFHE 207, 152, BStBl II 2005, 53). Schließlich erzwingt die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG 1997 n.F. kein von § 34 Abs. 4 KStG 1999 n.F. abweichendes Regelungsverständnis. Zwar verknüpft § 52 Abs. 4a EStG 1997 n.F. die erstmalige Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG 1997 n.F. in der Tat mit Aufwendungen, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 EStG 1997 n.F. erstmals anzuwenden ist. § 3 Nr. 40 EStG 1997 n.F. indes ist gemäß § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG 1997 n.F. erstmals anzuwenden für Erträge i.S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG 1997 n.F. nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Art. 3 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) erstmals anzuwenden ist. Das ist bei inländischen Kapitalgesellschaften regelmäßig der Veranlagungszeitraum 2002, bei ausländischen Kapitalgesellschaften hingegen abermals der Veranlagungszeitraum 2001 (vgl. § 52 Abs. 1 EStG 1997 n.F.; BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 25/05, BFHE 217, 467, BStBl II 2008, 298; FG München in EFG 2010, 1704, m.w.N.). An der unterschiedlichen Behandlung von Inlands- und Auslandsbeteiligungen mit den daraus abzuleitenden Folgen ändert sich folglich nichts, weder durch --so das FA-- eine gegenüber § 34 Abs. 4 KStG 1999 n.F. "kohärente" Ausgestaltung von § 52 Abs. 4a EStG 1997 n.F. noch durch einen vom FA nicht näher erläuterten "vollständig anderen Ansatz" von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG 1997 n.F. gegenüber § 8b KStG 1999 n.F.