

Urteil vom 01. Oktober 2015, I R 4/14

Negative Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1, GewStR R 8.1 Abs 3 S 2, GewStR R 8.1 Abs 3 S 3

vorgehend FG Köln, 04. Dezember 2013, Az: 13 K 2110/11

Leitsätze

1. Bei der Ermittlung der Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 (i.d.F. des UntStRefG 2008) hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile ist auch ein Verlustanteil des stillen Gesellschafters zu berücksichtigen, soweit dieser Verlustanteil den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert hat (Bestätigung von R 8.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR 2009).
2. Wird durch die Berücksichtigung des Verlustanteils die Summe der hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile negativ, dann ist diese Summe grundsätzlich negativ hinzuzurechnen (entgegen R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 5. Dezember 2013 13 K 2110/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob gemäß § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --GewStG 2002 n.F.-- bei der Ermittlung des Gewerbeertrages bzw. des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auch negative Beträge dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzuzurechnen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die aus diversen Umstrukturierungsvorgängen und damit verbundenen Umfirmierungen hervorging, ist eine GmbH, die sich mit der Veranstaltung von Reisen befasst.
- 3 Im Januar 2008, dem Streitjahr, wurden zunächst zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet, von denen eine --als Muttergesellschaft-- sodann die Anteile an der anderen --als Tochtergesellschaft-- hielt. Rechtsnachfolgerin dieser Tochtergesellschaft ist die Klägerin.
- 4 Im April 2008 erwarben HE und BZ sämtliche Geschäftsanteile an der Muttergesellschaft von einem Dritten. Sie wurden am 3. April 2008 sodann zu Geschäftsführern sowohl der Mutter- wie der Tochtergesellschaft berufen. Bereits zwei Tage zuvor hatten sie mit der Tochtergesellschaft einen Vertrag über eine Beteiligung als stille Gesellschafter abgeschlossen. Ausweislich des Vertrages handelten HE und BZ im eigenen und zugleich im Namen der Tochtergesellschaft. Die stillen Gesellschafter sollten am Gewinn und Verlust beteiligt sein; sie hatten jeweils eine Einlage in Höhe von 195.000 € zu leisten. Im April 2008 kamen sie ihrer Einzahlungsverpflichtung nach.
- 5 Der Jahresabschluss der Tochtergesellschaft für das Streitjahr 2008 wies einen Fehlbetrag von 253.377,33 € aus. Dabei ist der wesentlich höhere Verlust aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit unter anderem durch Erträge aus Verlustübernahmen der stillen Gesellschafter in Höhe von 390.000 € gemindert.
- 6 Im streitgegenständlichen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf

den 31. Dezember 2008 berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in einer Zwischenrechnung Hinzurechnungsbeträge für Schulden, Miet- und Pachtzinsen sowie --mit einem negativen Vorzeichen versehen-- Gewinnanteile stiller Gesellschafter. Von dem so errechneten Saldo in Höhe von ./ 375.923 € setzte er zwar ein Viertel an, wies den Betrag der Hinzurechnungen im Ergebnis jedoch mit 0 € aus.

- 7 Mit ihrem Begehren, den Ansatz eines negativen Hinzurechnungsbetrages zu erreichen, blieb die Klägerin im Einspruchsverfahren erfolglos. Vor dem daraufhin angerufenen Finanzgericht (FG) Köln obsiegte sie (Urteil vom 5. Dezember 2013 13 K 2110/11, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 468).
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. Es macht insbesondere geltend, dass ein negativer Hinzurechnungsbetrag unterhalb der Betragsgrenze von --positiv-- 100.000 € bleibt und deswegen keine Rechtsfolgen auslöst.
- 9 Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zutreffend bestimmt. Im Fall der Verlusttragung durch einen stillen Gesellschafter sind grundsätzlich auch negative Hinzurechnungsbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sowie des Gewerbeverlustes anzusetzen.
- 12 1. Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG 2002 n.F.) unter anderem die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters hinzugerechnet (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 n.F.). Sind daneben weitere gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a, b und d bis f GewStG 2002 n.F. hinzuzurechnende Beträge zu berücksichtigen, dann ist aus den Einzelbeträgen eine Summe zu bilden und ein Viertel dieser Summe wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet, soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt.
- 13 2. Erzielt der Inhaber des Handelsgewerbes einen Verlust und hat sich der stille Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag --entsprechend der dispositiven gesetzlichen Regelung in § 231 des Handelsgesetzbuchs (HGB)-- zur anteiligen Verlusttragung verpflichtet, dann ist der nach einkommensteuer- oder körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb zu erhöhen (vgl. Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 192 mit einem Beispiel für eine solche Konstellation). Denn solange die Einlage des Stillen nicht aufgezehrt ist (vgl. § 232 Abs. 2 HGB), führt die vereinbarte Verlustbeteiligung auf Seiten des Inhabers des Handelsgewerbes zu einem Erstattungsanspruch, also zu einem Ertrag im einkommensteuerrechtlichen Sinne (Deloitte/Clemens, GewStG, § 8 Nr. 1c Rz 41). In der Konsequenz ist der derart wirksam gewordene Verlustanteil bei der Ermittlung des Gewerbeertrages dem Gewinn als negativer Betrag hinzuzurechnen.
- 14 a) Dass der Verlustanteil des stillen Gesellschafters grundsätzlich als negative Hinzurechnung die Bemessungsgrundlage der Gewerbebesteuer zu beeinflussen vermag, entsprach bereits unter der Geltung der Vorgängerfassung des Gesetzes (§ 8 Nr. 3 GewStG 2002 vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008) allgemeiner Auffassung. Daran hat sich nach Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, das dem § 8 GewStG 2002 seine heutige Gestalt gab, nichts geändert (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 1c Rz 19; Schuster in Lenski/Steinberg, Gewerbebesteuergesetz, § 8 Nr. 3 Rz 35; Köster, ebenda, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 9; Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz 170 und 172; Deloitte/Clemens, a.a.O., § 8 Nr. 1c Rz 41; Ettinger/Sailer Khuepach in Bergemann/Wingler, GewStG, § 8 Rz 195 und 202; im Grundsatz gl.A. auch Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 191). Auch das FA im Besonderen und die Finanzverwaltung im Allgemeinen teilen diese Auffassung prinzipiell (Abschn. 50 Abs. 2 GewStR 1998; R 8.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR 2009).
- 15 b) Wortlaut und Zweck der maßgeblichen Vorschriften gebieten die Berücksichtigung negativer Hinzurechnungen. Wie der Senat zur vergleichbaren Problematik der Kürzung entschieden hat, führen Kürzungsbeträge nicht zwangsläufig zu einer Verminderung des Gewinns, sie können vielmehr --mit negativen Vorzeichen versehen-- den Gewinn auch erhöhen (Senatsurteile vom 21. April 1971 I R 200/67, BFHE 102, 524, BStBl II 1971, 743; vom 10. Juli

1974 I R 248/71, BFHE 113, 242, BStBl II 1974, 752). Dies gründet darin, dass die §§ 7 bis 9 GewStG 2002 n.F. vom Rechtsanwender neben Subsumtionen und Rechtsfolgenbestimmungen auch die Durchführung zahlreicher mathematischer Rechenoperationen verlangen, weshalb im Rahmen der Wortlautinterpretation nur ein mathematisches Begriffsverständnis zu zutreffenden Erkenntnissen führen kann (vgl. Senatsurteil in BFHE 102, 524, BStBl II 1971, 743). Nach den Gesetzen der Mathematik sind aber negative Zahlen (sog. nicht natürliche Zahlen) ohne Weiteres addier- und subtrahierbar, können also hinzugerechnet oder gekürzt werden und der Gewinn bzw. der gleichfalls von § 7 Satz 1 GewStG 2002 n.F. erfasste Verlust aus Gewerbebetrieb kann in diesem Sinne auch durch negative Hinzurechnungs- oder Kürzungsbeträge vermehrt oder vermindert werden (vgl. den Wortlaut des § 7 Satz 1 GewStG 2002 n.F.). Die Begriffe "Betrag" und "Summe" sind ohnehin neutral und erfassen Zahlen aus dem gesamten Zahlenraum.

- 16** Der Zweck der Hinzurechnungstatbestände, den objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung zu entrichtenden Entgelts zu ermitteln (vgl. BTD Drucks 16/4841, 78; vgl. auch Senatsurteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289; Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1), gebietet es ebenfalls, die Verlustanteile des Stillen zu berücksichtigen (z.B. Schuster, a.a.O.; Schnitter, a.a.O.; Blümich/Hofmeister, a.a.O.; Abschn. 50 Abs. 2 GewStR 1998).
- 17** c) Wird die in § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. in einer Zwischenrechnung auszuwerfende Summe der Einzelhinzurechnungsbeträge --insbesondere wegen eines hohen Verlustanteils des stillen Gesellschafters-- insgesamt negativ, dann ist grundsätzlich eine negative Hinzurechnung geboten (a.A. R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 192). Das ergibt sich aus folgenden Überlegungen:
- 18** Es ist nicht ersichtlich, warum die negative Hinzurechnung des Verlustanteils des stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 n.F. nur dann steuerliche Folgen auslösen sollte, wenn sich nach Verrechnung mit ausreichend hohen positiven Hinzurechnungsbeträgen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, b, d, e und f GewStG 2002 n.F. noch ein positiver Saldo ergibt (so R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009). Die vom Gesetzeszweck zwingend gebotene negative Hinzurechnung des Verlustanteils hängt nicht von der Existenz positiver Hinzurechnungsbeträge ab, sondern muss auch dann Platz greifen, wenn --in einem eher theoretischen Fall-- ausschließlich eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 n.F. zu beurteilen ist. Der Wortlaut des Gesetzes verlangt die Existenz weiterer positiver Hinzurechnungsbeträge ebenfalls nicht. Bei einem mathematischen Begriffsverständnis kann eine "Summe" auch auf einen Betrag kleiner als Null lauten. Diese negative Summe ist auch ohne Weiteres mit der Bruchzahl $\frac{1}{4}$ multiplizierbar (vgl. Einleitungssatz zur Nr. 1 des § 8 GewStG 2002 n.F.).
- 19** d) Auch die gesetzliche Formulierung "den Betrag von 100.000 € übersteigt" ist nicht zwingend dahin zu verstehen, dass damit ausschließlich ein mit einem positiven Vorzeichen versehener Betrag gemeint wäre. Zwar könnte das ausdrückliche Abstellen (nur) auf einen positiven Wert für die Aufgriffsgrenze von 100.000 € indizieren, dass der Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigte, negative Beträge von vornherein unberücksichtigt zu belassen. Doch ergibt die Zusammenschau mit den anderen Begriffen, die die gesetzlich gebotene Rechenoperation beschreiben, dass wahlweise negative oder positive Vorzeichen nach Maßgabe der mathematischen Gesetze vor die entsprechenden Zahlen und Summen zu setzen sind. Im mathematischen Sprachgebrauch kann ein Betrag aber auch die Zahl \cdot 100.000 € unterschreiten oder übersteigen. Von daher ist es näherliegend anzunehmen, dass der Gesetzgeber an den eher seltenen Fall der negativen Hinzurechnung nicht gedacht und er seine Formulierungen mit Blick auf den typischen Fall einer belastenden Anwendung des § 8 GewStG gewählt hat.
- 20** Ob die Betragsgrenze von 100.000 € im Falle einer negativen Summe der --positiven und negativen-- Einzelhinzurechnungsbeträge spiegelbildlich mit der Folge anzuwenden ist, dass bei einer Summe der Einzelhinzurechnungsbeträge in der Spanne von \cdot 1 € und \cdot 100.000 € eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. ganz unterbleibt und bei höheren negativen Summen nur $\frac{1}{4}$ des \cdot 100.000 € übersteigenden Betrags negativ hinzuzurechnen ist, muss im Streitfall nicht entschieden werden. Denn eine solche spiegelbildliche Anwendung der 100.000 €-Grenze geht zu Lasten des Steuerpflichtigen und die Klägerin hat bei ihrem Klageantrag diese für sie ungünstige Konsequenz bereits rechnerisch berücksichtigt, wie nachfolgend unter 3. zu zeigen sein wird. Deshalb und weil die Klägerin das vorinstanzliche Urteil nicht mit einer Revision angefochten hat, könnte ihr selbst im Falle der Unanwendbarkeit der 100.000 €-Grenze ohne Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO kein zusätzlicher negativer Hinzurechnungsbetrag zugesprochen werden.
- 21** 3. Auf der Basis der vorstehend niedergelegten Rechtsgrundsätze ist das Urteil des FG zu bestätigen.
- 22** Das FA hat in dem angegriffenen Feststellungsbescheid den vortragsfähigen Gewerbeverlust mit 252.375 €

festgestellt. Die Klägerin hat beantragt, den Verlust --unter Berücksichtigung einer negativen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F.-- mit 321.356 € festzustellen. Diesem Klageantrag hat das FG in voller Höhe stattgegeben. Dies geschah zu Recht, wie nachstehende Rechenoperation zeigt:

- 23** Die Summe der Einzelhinzurechnungsbeträge beträgt im Streitfall unstreitig ./ 375.923 €. Hierbei wurde der Verlustanteil der stillen Gesellschafter in voller Höhe als negativer Betrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 n.F. berücksichtigt und mit den positiven Hinzurechnungsbeträgen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a, b, d, e und f GewStG 2002 n.F. verrechnet. Dass der erste Rechenschritt im Streitfall somit eine negative Zahl ergibt, lässt deren Hinzurechnungsrelevanz nach den oben dargestellten Rechtsgrundsätzen entgegen der Auffassung des FA nicht entfallen.
- 24** Wird die spiegelbildliche Anwendbarkeit der 100.000 €-Grenze für den zweiten Rechenschritt unterstellt, dann kann nur der ./ 100.000 € übersteigende Teil von ./ 375.923 €, also ./ 275.923 € angesetzt werden. Ein Viertel hiervon, also ./ 68.980 € wäre somit als Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. anzusetzen. Dieser Betrag wiederum würde den festzustellenden Gewerbeverlust über die im angegriffenen Bescheid angesetzten 252.375 € hinaus auf 321.356 € erhöhen. Dies entspricht dem Klageantrag und dem Tenor des FG-Urteils.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de