

# Urteil vom 26. September 2018, I R 11/16

Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 i.d.F. des Korb II-Gesetzes auf Beteiligungserträge einer Sparkasse

ECLI:DE:BFH:2018:U.260918.IR11.16.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 7 S 1, KredWG § 1 Abs 12 S 1 Nr 1, HGB § 247 Abs 1, KStG § 8b, KStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 12. January 2016, Az: 13 K 1973/13 K

## Leitsätze

NV: Die Regelungen des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 i.d.F. des Korb II-Gesetzes sind auf Beteiligungserträge einer Sparkasse nicht anwendbar, wenn die Beteiligungen deren Handelsbuch zuzurechnen sind .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13. Januar 2016 13 K 1973/13 K aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften über das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot (§ 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz --Korb II-Gesetz-- vom 22. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2014, 14 --KStG--).
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Sparkasse in der Rechtsform einer rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG).
- 3** Die Klägerin erzielte im Streitjahr aus dem Umlaufvermögen zugeordneten Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften Veräußerungsgewinne i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG und nahm im Hinblick auf einige der Beteiligungen Teilwertzuschreibungen aufgrund von Wertaufholungen i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG vor. Sie deklarierte die genannten Erträge (in Höhe von ... €) als steuerfrei. Des Weiteren bezog die Klägerin im Streitjahr von den Kapitalgesellschaften und vom Sparkassenverband Gewinnausschüttungen in Höhe von insgesamt ... €, die die Klägerin als gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei erklärte.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah die Beteiligungserträge ebenfalls als steuerfrei an und rechnete unter Berufung auf § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG dem Einkommen 5 % dieser Erträge (... € und ... €) als nichtabziehbare Betriebsausgaben hinzu. Auf dieser Grundlage setzte das FA die Körperschaftsteuer für das Streitjahr fest.
- 5** Die Klägerin hält die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) für verfassungswidrig, soweit das pauschale Betriebsausgaben-

Abzugsverbot auch auf Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG und Wertaufholungen i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG zu erheben sei, denen in den Vorjahren --nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht steuerwirksame-- Teilwertabschreibungen vorausgegangen seien (von der Klägerin als "horizontaler Kaskadeneffekt" bezeichnet).

- 6 Das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot in Bezug auf die bezogenen Dividenden gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG hält die Klägerin insoweit für verfassungswidrig, als nicht berücksichtigt werde, dass die ausschüttenden Kapitalgesellschaften überwiegend in mehrstufigen Beteiligungsketten an weiteren Kapitalgesellschaften beteiligt seien und bei mehrstufiger (Weiter-)Ausschüttung auf jeder Stufe erneut das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot fällig werde, wodurch im Ergebnis eine Mehrfachbesteuerung eintrete (von der Klägerin als "vertikaler Kaskadeneffekt" bezeichnet).
- 7 Mit der Klage macht die Klägerin in Bezug auf den "horizontalen Kaskadeneffekt" eine Reduzierung des pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbots um zuletzt ... € geltend. Die mit dem "vertikalen Kaskadeneffekt" verbundene Mehrbelastung hat die Klägerin pauschal mit 5 % der Ausschüttungen der jeweiligen Gesellschaften (insgesamt ... €) angesetzt, von der sie mit der Klage einen geschätzten Anteil von 10 % (mithin ... €) geltend macht.
- 8 Die Klage blieb in erster Instanz ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat sie mit Urteil vom 13. Januar 2016 13 K 1973/13 K (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 509) als unbegründet abgewiesen.
- 9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.
- 10 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass ein um ... € vermindertes Einkommen zugrunde gelegt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision erweist sich als im Ergebnis begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 13 1. Das FG ist ebenso wie die Beteiligten ohne Weiteres davon ausgegangen, dass es sich bei den in Rede stehenden Dividenden, Veräußerungsgewinnen und Wertaufholungen um für die Klägerin gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 oder Satz 3 KStG steuerfreie Einkünfte handelt. Sie streiten lediglich um die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zum pauschalen fünfprozentigen Betriebsausgaben-Abzugsverbot gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 5 Satz 1 KStG. Anhand der Feststellungen des angefochtenen Urteils lässt sich jedoch für den Senat nicht abschließend beurteilen, ob es sich bei den Beteiligungserträgen tatsächlich um steuerfreie Einkünfte handelt, die dem Regime des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG unterliegen.
- 14 a) Die Zweifel an der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge beruhen darauf, dass es sich bei der Klägerin um eine Sparkasse handelt, die die streitbefangenen Beteiligungen als Umlaufvermögen behandelt hat. Dies deutet darauf hin, dass hier möglicherweise die Ausnahmebestimmung des § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG einschlägig ist, der zufolge § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht auf Anteile anzuwenden ist, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KWG) dem Handelsbuch zuzurechnen sind.
- 15 b) Anhand der vorinstanzlichen Feststellungen ist davon auszugehen, dass die Klägerin ein Kreditinstitut i.S. der Definition des § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG ist. Denn mit der Sparkasse betreibt sie ein Unternehmen, das gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, Bankgeschäfte betreibt. Somit hängt die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge im Streitfall davon ab, ob die betreffenden Beteiligungen nach § 1 Abs. 12 KWG dem Handelsbuch der Klägerin zuzurechnen sind.
- 16 Gemäß § 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG sind dem Handelsbuch u.a. "Anteile" zuzurechnen, die das Institut zum Zweck des Wiederverkaufs im Eigenbestand hält oder von dem Institut übernommen werden, um bestehende oder

erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Preis- und Zinsschwankungen kurzfristig zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt wird. Inwiefern diese Voraussetzungen im Streitfall vorliegen und die Klägerin die Beteiligungen in ihr Handelsbuch aufgenommen hat, lässt sich anhand der tatrichterlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils nicht abschließend beurteilen. Der Umstand, dass die Klägerin die Beteiligungen als Umlaufvermögen ausgewiesen hat, könnte jedoch darauf hindeuten, dass sie dem Handelsbuch zuzurechnen waren, da zum Umlaufvermögen i.S. des § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs jene Wirtschaftsgüter gehören, die nur vorübergehend dem Geschäftsbetrieb dienen, deren Zweck mithin in dem Verbrauch, der Weiterverarbeitung oder der Veräußerung liegt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320).

- 17** 2. Da der Senat als Revisionsgericht den Sachverhalt nicht selbst ermitteln und keinen neuen Sachvortrag der Beteiligten berücksichtigen darf, ist die Sache zur weiteren Aufklärung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Demgemäß besteht in diesem Verfahrensstadium für den Senat auch keine Veranlassung, sich mit den zwischen den Beteiligten diskutierten Fragen zur Verfassungsmäßigkeit des pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbots zu befassen.
- 18** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)