

BFH Urteil v. 30.07.2014 – IR74/12

Körperschaften: Keine Hinzurechnung negativer Aktiengewinne aus der Rückgabe von Fondsanteilen im Streitjahr 2002

KStG § 8b Abs 2; EStG § 20 Abs 1 Nr 1; KAGG § 40a Abs 1

Bei der Rückgabe von Fondsanteilen begrenzt § 40a Abs. 1 KAGG a.F. die erzielten Einnahmen für die Anwendung der Steuerfreistellung auf Veräußerungsgewinne und anteilige nicht realisierte Wertsteigerungen und schließt zugleich einen saldierenden Einfluss von anderen Teilmengen des bei der Rückgabe erzielten wirtschaftlichen Ergebnisses der Anteilsscheine aus. Damit fehlt es im Streitjahr 2002 an einer Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns.

BFH Urteil v. 30.07.2014 – IR74/12

Vorinstanz:

FG München Urteil v. 18.9.2012 – 7 K 2684/10

EFG 2013, 72

A. Streitig ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (Streitjahr 2002) bei Rückgabe von Fondsanteilen (sog. negativer Anleger-Aktiengewinn).

Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Aktiengesellschaft, betreibt das Versicherungsgeschäft. Sie hielt Anteile an dem von der ... Kapitalanlagegesellschaft mbH (KAG) verwalteten Spezialfonds "B", einem Wertpapier-Sondervermögen, das Aktien verschiedener Aktiengesellschaften (Beteiligungsquote jeweils niedriger als 10 % des Nennkapitals) enthielt. Zum 1. August 2002 gab die Klägerin der KAG 5 886 821 Anteilsscheine des Fonds (Buchwert von 415.059.507,31 €) zum Kurswert von 309.999.993,86 € zurück (bilanzieller Verlust: 105.059.513,45 €).

Die Klägerin erzielte bei der Rückgabe (besitzzeitanteilig) einen sog. negativen Anleger-Aktiengewinn in Höhe von 238.137.772 € (als Saldo aus Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierten Wertsteigerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften [50.760.255 €] sowie den Verlusten aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierten Wertminderungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften [288.898.027,42 €]). Davon entfielen 144.881.218 € auf im Jahr 2001 realisierte Verluste aus der Veräußerung ausländischer Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, 11.656.275 € auf Verluste aus der Veräußerung ausländischer Beteiligungen, die im ersten im Jahr 2002 endenden (vom Kalenderjahr abweichenden) Wirtschaftsjahr der betreffenden Kapitalgesellschaft und vor dem 1. August 2002 veräußert wurden, sowie 1.950.859 € auf nicht realisierte Verluste aus der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften, deren erstes, im Jahr 2002 endendes (vom Kalenderjahr abweichendes) Wirtschaftsjahr nach dem 1. August 2002 endete. Dem standen im Jahr 2001 realisierte Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Höhe von 34.492.200 €, Gewinne in Höhe von 2.223.552 € aus der Veräußerung ausländischer Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im ersten im Jahr 2002 endenden (vom Kalenderjahr abweichenden) Wirtschaftsjahr der betreffenden Kapitalgesellschaft und vor dem 1. August 2002 veräußert wurden, sowie nicht realisierte Gewinne in Höhe von 660.889 € aus der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften, deren erstes, im Jahr 2002 endendes (vom Kalenderjahr abweichendes) Wirtschaftsjahr nach dem 1. August 2002 endete, gegenüber. Die übrigen Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste wurden im Jahr 2002 bzw. --bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr der betreffenden Beteiligungsgesellschaft-- nach Ablauf des ersten im Jahr 2002 endenden Wirtschaftsjahrs der betreffenden Kapitalgesellschaft und vor dem 1. August 2002 erzielt, die übrigen Wertänderungen entfielen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, deren Geschäftsjahr vor dem 1. August 2002 endete. Die Dividenden wurden

von den betreffenden Beteiligungsgesellschaften nach dem 1. Dezember 2001 und vor dem 1. August 2002 ausgeschüttet.

Bei der Veranlagung der Klägerin zur Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2002 mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenem Bescheid vom 7. Dezember 2006 rechnete der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den sog. negativen Anleger-Aktiengewinn nach § 40a Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KAGG n.F.-- i.V.m. § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- dem Steuerbilanzgewinn der Klägerin hinzu. Zwei Änderungsbescheide (der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen) ließen jene Hinzurechnung unberührt.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2010 beantragte die Klägerin, den zuletzt ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für 2002 vom 5. März 2010 nach § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, dass der sog. negative Anleger-Aktiengewinn nicht hinzugerechnet wird. Zu diesem Zeitpunkt war die im Dezember 2004 begonnene Außenprüfung bei der Klägerin, die sich auch auf die Körperschaftsteuer für das Streitjahr erstreckte, noch nicht abgeschlossen. Mit Bescheid vom 2. August 2010 lehnte das FA den Antrag ab.

Die hiergegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 18. September 2012 7 K 2684/10, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 72). Das FG hat den Ablehnungsbescheid aufgehoben und das FA verpflichtet, den Körperschaftsteuerbescheid für 2002 vom 5. März 2010 dahin zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um 158.488.352 € vermindert wird; im Übrigen hat es die Klage abgewiesen.

Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, unter Abänderung des angefochtenen Urteils den Ablehnungsbescheid vom 2. August 2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Körperschaftsteuerbescheid für 2002 vom 5. März 2010 dahingehend zu ändern, dass die Gewinnminderungen i.S. des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG aus der Rückgabe der Anteile an dem Spezialfonds B nicht dem Gewinn hinzugerechnet und das zu versteuernde Einkommen dementsprechend um 288.898.027 € vermindert wird.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als darin das FA verpflichtet wird, das zu versteuernde Einkommen im Körperschaftsteuerbescheid für 2002 um einen über 121.111.710 € hinausgehenden Betrag zu vermindern.

Im Übrigen beantragen beide Beteiligten wechselseitig, die Revision des jeweils anderen zurückzuweisen.

B. Die Revision der Klägerin ist begründet. Die Vorinstanz hat einen Anspruch auf Änderung des Körperschaftsteuerbescheids für 2002 im Umfang der Hinzurechnung des sog. negativen Aktiengewinns (soweit dort nicht in einem Teilbetrag gegenläufig unter Hinweis auf unionsrechtliches Primärrecht anerkannt) rechtsfehlerhaft abgelehnt. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben; das FA ist antragsgemäß zu verpflichten, den Steuerbescheid entsprechend abzuändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Berechnung des von der Hinzurechnung ausgesparten Teilbetrages durch das FG enthält keine Rechtsfehler; die Revision des FA ist infolgedessen unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

I. Eine Rechtsgrundlage für eine (außerbilanzielle) Hinzurechnung des sog. negativen Aktiengewinns zum Steuerbilanzgewinn besteht im Streitjahr nicht.

1. Nach § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. sind zwar Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Anteil i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 n.F. ist dabei u.a. ein Anteil an einer

Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören.

2. Bei der Einkommensermittlung der Klägerin ist aus dem Verkauf der Anteilsscheine eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. jedoch nicht vorzunehmen:

Eine unmittelbare Anwendung des § 8b Abs. 3 (i.V.m. Abs. 2) KStG 1999 n.F. kommt nicht in Betracht, da die Anteilsscheine an dem Wertpapier-Sondervermögen dem sachlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 n.F. nicht zuzuordnen sind. § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG n.F., der die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. anweist, rechtfertigt die streitgegenständliche Hinzurechnung ebenfalls nicht. Denn die mit dieser Regelung verbundene zeitliche Anwendungsregelung des § 43 Abs. 18 KAGG n.F. entfaltet nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 520) für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 in formaler Hinsicht eine sog. echte Rückwirkung, soweit sie Festsetzungen für diese Veranlagungszeiträume umfasst, die noch nicht bestandskräftig sind. Ein Hinzurechnungsgebot ergibt sich schließlich auch nicht aus dem in § 40a Abs. 1 KAGG in der ursprünglich im Streitjahr geltenden Fassung des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KAGG-- enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F.

Dies alles hat der Senat in seinem Urteil vom 25. Juni 2014 I R 33/09 (Der Betrieb --DB-- 2014, 2260, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) entschieden und daran ist nach erneuter Prüfung festzuhalten; auf dieses Urteil wird, um Wiederholungen zu vermeiden, Bezug genommen.

3. Der bei der Rückgabe der Papiere (besitzzeitanteilig) erzielte sog. positive Anleger-Aktiengewinn (Dividenden, Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) von 50.760.255 € erhöht als steuerfreier Bestandteil nicht das zu versteuernde Einkommen der Klägerin; für eine Saldierung mit dem im Zuge der Rückgabe der Papiere erzielten sog. negativen Anleger-Aktiengewinn (Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierte Wertminderungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) von 288.898.027,42 € fehlt es an einer Rechtsgrundlage.

a) Nach § 40a Abs. 1 KAGG bleiben bei einem körperschaftsteuerpflichtigen Anteilsscheininhaber die Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit sie in § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. genannte, dem Anteilsscheininhaber noch nicht zugeflossene oder als zugeflossen geltende Einnahmen enthalten (Alternative 1) oder auf Beteiligungen des Wertpapier-Sondervermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 gehören (Alternative 2).

b) Der Wortlaut des § 40a Abs. 1 KAGG a.F. bezieht sich zwar umfassend auf "Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Anteilsscheinen", was eine Saldierung von indirekten Veräußerungsgewinnen/-verlusten innerhalb eines Fonds durchaus nahelegen könnte. Allerdings betrifft die Tatbestandsvoraussetzung der dortigen Alternative 1 lediglich "Einnahmen", soweit sie zu § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. zugehören, aber bis zur Rückgabe der Papiere noch nicht (tatsächlich oder fiktiv, s. insoweit § 40 Abs. 1 und 2 KAGG a.F.) zugeflossen sind. Der Wortlaut begrenzt daher den sachlichen Anwendungsbereich der Regelung auf den Teil der (in den Einnahmen aus der Rückgabe enthaltenen) Einnahmen i.S. des § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F., was sich nur auf "Veräußerungsgewinne" beziehen kann und insoweit mit dem Regelungszweck des § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. übereinstimmt (s.a. BTD Drucks 14/3366, 126). Denn danach soll der Veräußerungsgewinn "eines Anteils" als "aufgespeicherte Dividende" in Ergänzung zu § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. im Veräußerungszeitpunkt steuerfrei erlös werden können (Ausschluss einer ertragsteuerlichen Doppelbelastung, s. z.B. Senatsurteil vom 6. März 2013 I R 18/12, BFHE 240, 357, BStBl II 2013, 588; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 150). Daran schließt auch die Alternative 2 der Regelung an, indem dort die auf Beteiligungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 "entfallenden" Einnahmen --als (bisher) nicht realisierte Wertsteigerungen der dort genannten Beteiligungen-- angesprochen werden (s.a. Hellstern, DStR 2007, 1992; Stoschek/Peter/Bittner, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 941, 944 f.; Tibo, DB 2000, 2291, 2292).

c) Indem § 40a Abs. 1 KAGG a.F. auf diese Weise die erzielten Einnahmen aus der Rückgabe der Anteilsscheine für die Anwendung der Steuerfreistellung auf Veräußerungsgewinne und anteilige nicht realisierte Wertsteigerungen konkretisiert, schließt die Regelung zugleich einen saldierenden Einfluss von anderen Teilmengen des bei der Rückgabe erzielten wirtschaftlichen Ergebnisses der Anteilsscheine --abweichend von der Verwaltungspraxis (vgl. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 1. Februar 2011, BStBl I 2011, 201, Rz 4)-- aus.

Dem lässt sich nicht mit Erfolg entgegenhalten, die Vorschriften zur Berücksichtigung positiver und negativer Aktiengewinne würden einen einheitlichen Regelungskomplex bilden. Jedenfalls lässt sich eine solche Wechselbezüglichkeit der im Streitjahr maßgebenden Gesetzesfassung nicht entnehmen (s.a. Stoschek/ Peter/Bittner, FR 2003, 941, 948). Auch insoweit ist auf das Senatsurteil in DB 2014, 2260 zu verweisen.

4. Fehlt es damit im Streitjahr an einer Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns, kommt es auf unionsrechtsbegründete Restriktionen einer solchen Hinzurechnung --als Gegenstand sowohl der vorinstanzlichen Entscheidung als auch des Senatsurteils vom 28. Oktober 2009 I R 27/08 (BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229)-- nicht mehr an.

II. Die Berechnung des im angefochtenen Urteil von der Hinzurechnung ausgesparten Teilbetrages enthält nach diesen Grundsätzen keinen Rechtsfehler; die Revision des FA ist damit unbegründet.

III. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht im Streit, dass die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO erfüllt sind. Im Übrigen ist ebenfalls zu Recht nicht im Streit, dass sich der Verfahrensgegenstand über den Betrag der im Körperschaftsteuerbescheid 2002 berücksichtigten Hinzurechnung von 238.137.772 € hinaus auf den Betrag von 288.898.027 € erstreckt. Denn der erstgenannte Betrag ist ein Saldobetrag, der die der Steuerfreistellung unterliegenden Teilbeträge des positiven Anleger-Aktiengewinns einbezieht. Die Änderungsverpflichtung bezieht sich daher darauf, dass das zu versteuernde Einkommen um 288.898.027 € vermindert wird.

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.