
Datum: 09.07.2004
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2157/01 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2004:0709.4K2157.01F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte nach § 32 c Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) ein negativer Kürzungsbetrag gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 Gewerbesteuergesetz (GewStG) zu berücksichtigen ist, mit der Folge, dass die gewerblichen Einkünfte, die der Tarifbegrenzung nach § 32 c EStG unterliegen, höher festzustellen sind. 2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin (Klin.) ist der Erwerb, die Verwaltung, die langfristige Vermietung und die Betreuung von Immobilien. Für die Streitjahre erließ der Beklagte (Bekl.) - jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, denen er die Feststellungserklärungen der Klin. zugrunde legte. Im Jahr 1999 führte das Finanzamt für Konzernbetriebsprüfung E eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1995 bis 1997 durch. In dem Betriebsprüfungsbericht vom 16.06.2000 heißt es unter Tz. 19, die Klin. habe sich vorbehalten, evtl. im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen die Gewerbesteuermessbescheide 1995 bis 1997 einen Antrag auf erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zu stellen. Zudem habe die Klin. sich die Einlegung von Einsprüchen gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1995 bis 1997 hinsichtlich der Höhe der begünstigten Einkünfte aus § 32 c EStG vorbehalten. 3

Der Bekl. folgte den Ergebnissen der Betriebsprüfung im wesentlichen. Er ließ entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Gewerbesteuermessbescheide und Bescheide über die gesonderte Feststellung des 4

vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob der Bekl. jeweils auf.

Die Klin. legte gegen alle Bescheide Einspruch ein.

5

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Gewerbesteuermessbescheide und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes beantragte die Klin., für die Streitjahre anstelle der pauschalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG von ./ 8.898.670,-- DM für 1995, von ./ 1.744.781,-- DM für 1996 und von ./ 5.410.545,-- DM für 1997 vorzunehmen. Der Bekl. gelangte zu dem Schluss, dass eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG auch bei einem negativen Gewerbeertrag möglich sei, mit der Folge, dass der negative Gewerbeertrag sich vermindere. Er erließ entsprechende Änderungsbescheide. Bei der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags ergaben sich - gegenüber den nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheiden - keine Änderungen: Für 1995 und 1996 beruhte die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags (wie bisher) auf dem Messbetrag nach dem Gewerbekapital (einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1995: 1.288,-- DM; 1996: 1.086,-- DM); für 1997 blieb es bei einem einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag von 0,-- DM. Allerdings verminderte sich der zum Ende des jeweiligen Jahres festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust erheblich: für 1995 von 10.714.236,-- DM auf 1.807.243,-- DM, für 1996 von 12.470.559,-- DM auf 1.807.353,-- DM und für 1997 von 17.892.646,-- DM auf 1.807.443,-- DM.

6

Den Einspruch gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen begründete die Klin. wie folgt: Sie habe im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Gewerbesteuermessbescheide und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes den Antrag gestellt, die Gewerbeerträge gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zu kürzen. Aus diesem Grunde beantrage sie, die Gewinnfeststellungsbescheide gemäß § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend zu ändern. Dies ergebe sich aus einer konsequenten Anwendung der spiegelbildlich konzipierten Privilegierungstatbestände der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG einerseits und der Tarifbegünstigung nach § 32 c EStG andererseits. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG sei auch dann vorzunehmen, wenn der Gewerbeertrag aus der Verwaltung der Grundstücke negativ sei. Im Ergebnis werde der gewerbesteuerlich relevante Ertrag erhöht, effektiv komme es zu einer höheren Steuerbelastung. Denn die negative Kürzung führe zu einer Hinzurechnung. Gewinne und Verluste seien im Rahmen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG gleich zu behandeln. Dies folge aus dem Zweck der Vorschrift. Auch das Antragserfordernis ändere hieran nichts. Durch das Antragserfordernis werde dem Steuerpflichtigen eine Gestaltungsmöglichkeit eingeräumt, durch die er die Höhe des Gewerbeertrags beeinflussen könne. Es stehe dem Steuerpflichtigen auch frei, auf den positiven wirtschaftlichen Effekt auf der Primärebene wegen sekundärer Vorteile (z.B. im Hinblick auf § 32 c EStG) auf einen Antrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 zu verzichten. Stelle ein Steuerpflichtiger den Antrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG nicht und zahle er deshalb eine höhere Gewerbesteuer, so stehe ihm - unstreitig - die Privilegierung nach § 32 c EStG zu. Es könne daher nicht zweifelhaft sein, dass der Steuerpflichtige, der bei Gewerbeverlusten durch seine Antragstellung das gleiche Ergebnis (höhere Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer) herbeiführe, ebenso nach § 32 c EStG privilegiert sein müsse. In diesem Fall müsse der gewerbesteuerliche Nachteil durch eine entsprechende Erhöhung der nach § 32 c EStG begünstigten Einkünfte ausgeglichen werden. Dass § 32 c EStG von "Gewinnen und Gewinnanteilen" spreche, stehe dieser Handhabung nicht entgegen. Wie bei § 9 GewStG sei

7

davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sowohl positive als auch negative Gewinne und Gewinnanteile habe erfassen wollen.

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Der Bekl. führte in den Gründen der Einspruchsentscheidung aus, Gewinn und Gewinnanteil im Sinne des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG sei nur eine positive Größe. Dies ergebe sich zum einen aus dem Wortlaut des Gesetzes. Zum anderen folge dies aus dem Zweck des § 32 c EStG. Dieser liege darin, für Gewinne, die mit Gewerbesteuer belastet seien, eine Entlastung auf der Ebene der Einkommensbesteuerung zu gewähren. Für eine solche Entlastung bleibe kein Raum, wenn der Steuerpflichtige durch einen Antrag auf erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG die Gewerbesteuerbelastung der Ausgangsgröße "Gewinn" ganz oder teilweise verhindere. Diese Auffassung vertrete auch die Klin. Der von der Klin. gezogene Umkehrschluss, bei Vornahme einer negativen Kürzung müsse der gewerbesteuerliche Nachteil durch eine entsprechende Erhöhung der nach § 32 c EStG begünstigten Einkünfte ausgeglichen werden, sei jedoch falsch. Ohne die Regelung des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG entstünde einem Steuerpflichtigen mit positiven gewerblichen Einkünften aus Grundbesitzverwaltung bei Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zum einen der Vorteil der Nichtbelastung dieser Erträge mit Gewerbesteuer und zum anderen der Vorteil der Inanspruchnahme der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG. Trete jedoch eine Gewerbesteuerbelastung bereits deshalb nicht ein, weil die Einkünfte aus der Grundbesitzverwaltung negativ seien, so bestehe auch kein Anlass, auf der Ebene der Einkommensbesteuerung eine Tarifentlastung zu gewähren. Würde diese Begünstigung gewährt, so käme es zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbegünstigung. Dass er, der Bekl., dem Antrag der Klin. auf erweiterte Kürzung des negativen Gewerbeertrags um die negativen Erträge aus Grundbesitzverwaltung bei der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags gefolgt sei, führe nicht zu einem anderen Ergebnis. Die negative Kürzung habe zwar zu einer Verminderung des bestehenden Gewerbeverlustes, nicht jedoch zu einem positiven Gewerbesteuermessbetrag und somit nicht zu einer tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung geführt. Zudem sei zu beachten, dass die negative Kürzung im Ergebnis einer Hinzurechnung entspreche. Hinzurechnungen seien bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 GewStG vorzunehmen. § 32 c EStG sehe keine Erhöhung der Ausgangsgröße "Gewinn" für Beträge vor, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 GewStG hinzugerechnet worden seien. Daher könne ein Steuerpflichtiger, dessen Einkünfte aus Gewerbebetrieb negativ seien oder unterhalb des nach § 32 c Abs. 1 EStG maßgebenden Anteils am zu versteuernden Einkommen lägen, die Tarifentlastung nach § 32 c EStG nicht beanspruchen, selbst wenn der Ausgangsgewinn durch Vornahme von Hinzurechnungen nach § 8 GewStG zu einem positiven Gewerbeertrag und zu einer tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung geführt habe. Soweit die Klin. vortrage, § 32 c EStG bezwecke, sämtliche tatsächlich mit Gewerbesteuer belasteten gewerblichen Einkünfte zu begünstigen, sei dies nicht stichhaltig. Zum einen habe die Hinzurechnung der Verluste aus der Grundbesitzverwaltung in den Streitjahren nicht zu einer Gewerbesteuerbelastung der Klin. geführt. Zum anderen könne die Klin. in den Folgejahren einen positiven Gewerbeertrag dadurch vermeiden, dass sie die erweiterte, dann positive Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG in Anspruch nehme. Entgegen der Auffassung der Klin. sei nicht jeder Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 und 3 GewStG bei der Ermittlung des nach § 32 c EStG begünstigten Gewinns zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber habe eine solche Wechselwirkung zwischen § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG und § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG auch nicht gewollt. Andernfalls hätte er anstelle der Begriffe "Gewinne und Gewinnanteile" den Begriff "Kürzungsbeträge" gewählt. Bei Kürzungsbeträgen im Sinne des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG könne es sich nur um positive Beträge handeln, weil nur sie dazu führen

könnten, dass gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c EStG ganz oder teilweise nicht mit Gewerbesteuer belastet seien.

Zur Begründung ihrer Klage wiederholt die Klin. im wesentlichen ihren Vortrag aus dem Einspruchsverfahren. Ergänzend macht sie geltend, negative Kürzungen seien im Rahmen des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG unproblematisch, so lange der verbleibende Gewerbeertrag positiv sei; der auf Negativkürzungen beruhende Gewinn werde selbstverständlich als nichtprivilegierter gewerblicher (negativer) Gewinn qualifiziert. Entgegen der Auffassung des Bekl. sei zudem die tatsächliche Festsetzung von Gewerbesteuer nicht erforderlich. § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG begünstige Gewinne, die der Gewerbesteuer unterlägen. Ein potientiell Unterliegen reiche aus. Einkünfte, die potentiell der Gewerbesteuer unterlägen, seien tarifprivilegiert, nicht dagegen solche, die keiner potentiellen gewerbesteuerlichen Belastung ausgesetzt seien. Aufgrund der vorgenommenen negativen Kürzungen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG könnten in Höhe jener Kürzungen die (negativen) gewerblichen Gewinne nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Entsprechend seien sie steuertariflich nicht privilegiert.

Konsequenz sei, dass ihre, der Klin., Verluste, die den beteiligten Gesellschaftern zugerechnet würden, nicht mit den übrigen privilegierten positiven Einkünften im Sinne des § 32 c EStG aus anderen Beteiligungen verrechnet würden. Vielmehr minderten die entstandenen Verluste die übrigen nicht privilegierten positiven Einkünfte der beteiligten Gesellschafter. Nur dadurch werde eine der tatsächlichen Leistungsfähigkeit entsprechende persönliche Einkommensteuerbelastung der Gesellschafter erreicht.

Die Klin. beantragt,

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1995, 1996 und 1997, jeweils vom 13.09.2000, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 15.03.2001 dahingehend zu ändern, dass von den gewerblichen Einkünften, die der Tarifbegrenzung nach § 32 c EStG unterliegen, ein Betrag von ./ 8.898.670,-- DM für 1995, von ./ 1.744.781,-- DM für 1996 und von ./ 5.410.545,-- DM für 1997 gem. § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG ausgenommen wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen und

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist auf die Gründe der Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, es sei unzutreffend, wenn die Klin. ausführe, negative Kürzungen würden von ihm, dem Bekl., akzeptiert, so lange der verbleibende Gewerbeertrag positiv sei. Dies sei nicht der Fall. Unabhängig hiervon liege eine andere Situation vor, wenn sich auf Grund eines negativen Kürzungsbetrags ein positiver Gewerbeertrag erhöhe und eine höhere Gewerbesteuerbelastung entstehe. Im Streitfall erschöpfe sich die Auswirkung der negativen Kürzung in der Minderung bestehender Verlustvorträge und führe weder in den Streitjahren noch in den Folgejahren zu einer tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung.

Entscheidungsgründe:

20

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Bescheide und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Bekl. ist zu Recht davon ausgegangen, dass bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 32 c Abs. 2 EStG negative Kürzungsbeträge nicht zu berücksichtigen sind.

Gem. § 32 c Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist, wenn in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte i.S.d. Abs. 2 enthalten sind, deren Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 100.278 DM beträgt, von der tariflichen Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag nach Abs. 4 abzuziehen. Nach § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG sind gewerbliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift vorbehaltlich des Satzes 2 Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 oder § 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen. Nach § 32 c Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStG sind ausgenommen Gewinne und Gewinnanteile, die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3, Nr. 2 a, 3, 4, 5 und 8 GewStG zu kürzen sind. 21

Nach der herrschenden Auffassung in der Literatur, der sich der Senat anschließt, können nur positive Beträge zu einem Begünstigungsausschluss nach § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG führen (Hörger in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 32 c Rn. 20; Paus, BB 1994, 2389, 2397; Schmidt/Glanegger, EStG, 21. Aufl. 2002, § 32 c Rn. 8, 17; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32 c Anm. 50; a.A. Müller, DB 1998 Beilage Nr. 3, 8). Zwar weist die Klin. zu Recht darauf hin, dass im Rahmen des § 9 GewStG eine Kürzung um negative Beträge möglich ist (BFH Urteil vom 21.04.1971 I R 200/67, BFHE 102, 524, BStBl. II 1971, 743; Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, Vor § 9; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rn. 1). Anders verhält es sich jedoch bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte nach § 32 c Abs. 2 EStG. 22

Dafür, im Rahmen des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG nur positive Beträge zu berücksichtigen, spricht zum einen die Gesetzessystematik. § 32 c EStG ist hinsichtlich der Höhe der gewerblichen Einkünfte nicht "ergebnisoffen". Vielmehr müssen die gewerblichen Einkünfte zwingend positiv sein. Denn ihr Anteil am zu versteuernden Einkommen muss mindestens 100.278 DM betragen. Nach § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG ist ein Verlustausgleich innerhalb der privilegierten Einkünfte vorzunehmen. Ergibt der Verlustausgleich einen negativen Betrag, kommt es nicht zu einer Tarifbegrenzung (vgl. Schmidt/Glanegger, aaO, Rn. 8). Ist das Ergebnis des Verlustausgleichs positiv, findet § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG Anwendung: Die Beträge, die nicht mit Gewerbesteuer belastet sind, sind bei der Ermittlung der privilegierten gewerblichen Einkünfte auszunehmen. Da nur positive Kürzungsbeträge dazu führen, dass eine Belastung mit Gewerbesteuer nicht entsteht, sind negative Kürzungsbeträge im Rahmen des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG nicht von Bedeutung (Wendt, aaO). 23

Darüber hinaus liegt der Sinn und Zweck des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG entgegen der Ansicht der Klin. nicht darin, eine spiegelbildliche Behandlung im gewerbesteuerlichen Bereich einerseits und im Bereich der einkommensteuerlichen Tarifbegrenzung andererseits herzustellen. § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG bezweckt, dass Gewinne und Gewinnanteile, die nach den gewerbesteuerlichen Vorschriften nicht mit Gewerbesteuer belastet sind, von der Begünstigung ausgenommen werden. Der Kürzungsbetrag, der zu einer gewerbesteuerlichen Entlastung führt, soll bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Tarifbegrenzung ausgeschlossen werden (vgl. Schmidt/Glanegger, aaO, Rn. 17; Wendt, aaO). Sinn des § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG ist es hingegen nicht, Verluste, die nach den gewerbesteuerlichen Vorschriften dem Gewerbeertrag hinzugerechnet wurden, von der Tarifbegrenzung auszunehmen. Teile des Gewerbeertrags, die gekürzt wurden und die deshalb nicht mit Gewerbesteuer belastet sind, sollen somit nicht privilegiert werden. Ein zwingender 24

Umkehrschluss dahingehend, dass Verluste, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt wurden, den Gewerbeertrag also erhöht haben, bei der Ermittlung des privilegierten Gewinns ebenfalls ausgenommen werden müssen, ergibt sich entgegen der Auffassung der Klin. nicht. Zwar bewirkt die unterschiedliche Behandlung von positiven und negativen Kürzungsbeträgen, dass der nach den gewerbsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewerbeertrag und die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 32 c Abs. 2 EStG unterschiedlich hoch sein können. Dieses Ergebnis ist jedoch bereits deshalb nicht systemwidrig, weil § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG nicht auf alle Kürzungstatbestände des § 9 GewStG verweist. Darüber hinaus ergibt sich eine Diskrepanz zwischen dem mit Gewerbesteuer belasteten Gewerbeertrag und den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 32 c Abs. 2 EStG auch daraus, dass bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG nicht zu berücksichtigen sind.

Abgesehen von diesen Überlegungen spricht gegen eine Minderung des privilegierten Verlusts auch der Umstand, dass eine Gewerbesteuerbelastung der Klin. in den Streitjahren tatsächlich nicht vorlag. Zwar trifft es zu, dass eine Anwendung des § 32 c EStG nicht voraussetzt, dass Gewerbesteuer tatsächlich festgesetzt wurde. Kommt eine Gewerbesteuerfestsetzung jedoch wegen der erzielten Verluste gar nicht in Betracht, bedarf es keiner Begrenzung des Einkommensteuertarifs im Hinblick auf eine (potentielle) Gewerbesteuerbelastung. Dass der vortragsfähige Gewerbeverlust sich durch den Abzug der negativen Kürzungsbeträge (unwiderruflich) verringert hat, ändert nichts an dem Umstand, dass eine aktuelle Belastung mit Gewerbesteuer nicht vorliegt. Entgegen der Auffassung der Klin. wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ihrer Gesellschafter durch den Verzicht auf das vortragsfähige Verlustpotential nicht beeinflusst. 25

Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 26

Der Senat lässt die Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO zu. 27