
Datum: 17.03.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1105/08 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:0317.9K1105.08K.G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

- Streitig ist, ob eine Teilwertzuschreibung, die eine Kapitalgesellschaft auf Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft vornimmt, auf der Grundlage des § 8b Abs. 2 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der seit 2004 geltenden Fassung (KStG 2002 n.F.) steuerpflichtig ist, wenn eine vorangehende Teilwertabschreibung entgegen § 8b Abs. 3 KStG in der im Jahr 2003 geltenden Fassung (KStG 2002 a.F.) zu Unrecht als steuermindernd behandelt worden ist. 1
- Gegenstand der Klägerin, einer GmbH, ist der Handel mit akustischen Messgeräten, die von der N A/S (N), einer Kapitalgesellschaft norwegischen Rechts, hergestellt werden. Die N ist Hauptlieferant der Klägerin, zugleich ist die Klägerin die Hauptkundin der N im deutschsprachigen Raum. 2
- Im Jahr 2001 erwarb die Klägerin drei Aktienpakete der N, die insgesamt 20,33% von deren Nennkapital repräsentieren. Die Anschaffungskosten betrugen xx,xx €. Mit dem Kauf hatte die Klägerin einer englischen Gesellschaft zuvor kommen wollen, die ebenfalls einen Zugang zum deutschen Markt anstrebte. 3
- In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 nahm die Klägerin auf ihre Beteiligung an der N eine Teilwertabschreibung um xx,xx € auf xx,xx € vor. In der Handelsbilanz behandelte sie den Abschreibungsbetrag als gewinnmindernd und erläuterte dies in den beim Beklagten (dem Finanzamt – FA –) eingereichten Jahresabschlussunterlagen. In ihrer 4

Körperschaftsteuer-(KSt-)Erklärung 2003 füllte sie jedoch das Feld, das für die Angabe von Hinzurechnungsbeträgen nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. vorgesehen ist, nicht aus.

Das FA veranlagte die Klägerin für 2003 mit Bescheid vom 31. März 2004 erklärungsgemäß zur KSt, die auf 0 € festgesetzt wurde. Dieser Bescheid, der keine Nebenbestimmung enthielt, wurde bestandskräftig. Das negative zu versteuernde Einkommen wurde auf das Jahr 2002 zurückgetragen. Ebenso setzte das FA den Gewerbesteuer-(GewSt-)Messbetrag 2003 ohne Beifügung einer Nebenbestimmung auf 0 € fest.

In einem als "Bescheid" bezeichneten Schriftstück vom 21. September 2007 hat das FA für 2003 unverändert eine KSt von 0 € ausgewiesen.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Wert der Beteiligung zum Ende des Streitjahres 2005 zumindest wieder die ursprünglichen Anschaffungskosten erreicht hatte. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die erforderliche Wertaufholung sei auch steuerlich zu berücksichtigen, da die vorangegangene Teilwertabschreibung sich steuermindernd ausgewirkt habe.

Am 21. September 2007 erließ das FA einen entsprechend geänderten, verfahrensrechtlich auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) gestützten KSt-Bescheid für 2005, mit dem es zugleich der Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Am 15. November 2007 erging ein entsprechender GewSt-Messbescheid für 2005.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen diese Bescheide vertritt die Klägerin im Klageverfahren weiterhin die Auffassung, § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. sei nicht anwendbar, weil die frühere steuermindernde Berücksichtigung der Teilwertabschreibung nicht auf den gesetzlichen Vorschriften, sondern auf einem Fehler des FA beruht habe. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung könne dieser Fehler in späteren Veranlagungszeiträumen nicht mehr korrigiert werden.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Einspruchsentscheidungen vom 27. Februar 2008 aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 21. September 2007 sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2005 vom 15. November 2007 dahingehend zu ändern, dass die Teilwertzuschreibung i.H.v. xx,xx € – bei entsprechender Minderung der Gewerbesteuer-Rückstellung – als steuerfrei behandelt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Berichterstatter hat die Sache am 18. Februar 2009 mit den Beteiligten erörtert. Auf das Protokoll wird Bezug genommen. Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

1. Gemäß § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. gilt u.a. die – grundsätzlich in § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. angeordnete – Steuerfreiheit des Gewinns aus einer Teilwertzuschreibung nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. Diese Vorschrift ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags maßgebend.

a) Nach ihrem klaren Wortlaut knüpft die Regelung des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. allein an die – tatsächliche – Steuerwirksamkeit der früheren Teilwertabschreibung an. Hingegen differenziert die Vorschrift nicht danach, ob die Steuerwirksamkeit auf der Grundlage des damals geltenden Rechts zutreffend oder aber rechtsfehlerhaft gewährt worden ist. 19

b) Der Senat sieht auch keinen Anlass, den Wortlaut der Norm im Hinblick auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung einschränkend auszulegen (so aber die Klägerin unter Berufung auf Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 8b KStG Anm. 75, Stand Juli 2004). Denn § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. knüpft an bilanzielle Vorgänge – die Bewertung von Wirtschaftsgütern, die über mehrere Bilanzstichtage hinweg in der Bilanz verbleiben – an. Für derartige Vorgänge wird der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung aber durch den Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs überlagert. Der Gesetzgeber hat beim Bilanzansatz als solchem am Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs festhalten wollen. Dann spricht aber nichts dafür, dass er bei dem – unmittelbar an die bilanzielle Behandlung anknüpfenden – Korrekturposten des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. abweichend vom Wortlaut dieser Regelung eine teleologische Reduktion zum Zwecke der reinen, aber materiell-rechtlich hier zu fehlerhaften Ergebnissen führenden Verwirklichung des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung gewollt hat (im Ergebnis ebenso Frotscher in Frotscher/Maas, § 8b KStG Rn. 54, Stand August 2007; vgl. auch BT-Drucks. 14/2683, 124, wo für die Ausnahme von der Steuerbefreiung nur darauf abgestellt wird, ob "sich Teilwertabschreibungen in früheren Jahren gewinnmindernd ausgewirkt haben"). 20

Das BFH-Urteil vom 9. Juli 2003 I R 82/01 (BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4), auf das die Klägerin sich im Anschluss an Watermeyer (a.a.O.) beruft, enthält keine Aussagen, die zur Lösung des sich im Streitfall stellenden Problems herangezogen werden könnten. Dort ging es vielmehr um die Frage, ob Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft einer niedrigen Besteuerung "unterliegen" (§ 8 Abs. 3 des Außensteuergesetzes – AStG –), wenn zwar nach dem maßgebenden ausländischen Steuerrecht objektiv eine Normalbesteuerung vorzunehmen gewesen wäre, der Steuerpflichtige aber durch Falschangaben im Ausland eine unzutreffende Niedrigbesteuerung erreicht hat. Der BFH hat hier auf den Wortlaut und den Zweck des § 8 Abs. 3 AStG abgestellt. Auf den – wie oben angeführt – gänzlich anders gearteten Wortlaut und Zweck des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. sind diese Erwägungen nicht übertragbar. Im Übrigen wird der Begriff "Abschnittsbesteuerung" – anders als Watermeyer offenbar meint – in dem genannten BFH-Urteil an keiner Stelle erwähnt. 21

c) Auch aus dem BFH-Urteil vom 23. September 2008 I R 19/08 (DStR 2009, 44) folgt nichts, was der Klägerin günstig sein könnte. Zwar hat der BFH dort entschieden, dass Teilwertzuschreibungen nach einer vorangegangenen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung auch dann im Gewerbeertrag zu erfassen sind, wenn die Teilwertabschreibung sich wegen § 8 Nr. 10 GewStG nicht mindernd auf den Gewerbeertrag ausgewirkt hat. Im Ergebnis hat der BFH damit eine materiell-rechtliche Korrespondenz zwischen Teilwertabschreibung einerseits und Teilwertzuschreibung andererseits – jedenfalls 22

für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags – abgelehnt.

Dieses Ergebnis hat der BFH aber allein auf den klaren Wortlaut des GewStG gestützt, das zwar in § 8 Nr. 10 GewStG die gewerbesteuerliche Neutralisierung der Teilwertabschreibung anordnet, indes keinerlei Regelungen über die Kürzung des Gewerbeertrags in Fällen einer späteren Teilwertzuschreibung enthält. 23

Gerade umgekehrt verhält es sich bei § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F.: Hier besteht eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, die die Versagung der Steuerfreiheit der Teilwertzuschreibung – wie dargestellt – allein von der tatsächlichen Steuerwirksamkeit der früheren Teilwertabschreibung abhängig macht. Im entscheidenden Punkt weicht daher der Gesetzeswortlaut des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F. von dem des § 8 Nr. 10 GewStG ab. 24

2. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 90 Abs. 2 FGO, die Kostenentscheidung auf § 135 Abs. 1 FGO. 25

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Der BFH hat über die Rechtsfrage noch nicht entschieden; in der Literatur sind die Meinungen geteilt. 26