Urteil vom 29. August 2012, I R 65/11

Verrechenbare Verluste der Organgesellschaft: kein passiver Ausgleichsposten für Mehrabführungen - kein EK-Charakter des aktiven Ausgleichspostens - Bilanzierungshilfe - Anfechtbarkeit - Kein Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO durch allgemeine Verwaltungsübung - Körperschaftsteuererstattung durch ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderung

BFH I. Senat

AO § 37, EStG § 15a, KStG § 27, KStG § 28, KStG § 29, KStG § 37, UmwStG § 2, UmwStG § 10, AO § 157 Abs 2, AO § 179 Abs 1, KStG § 34 Abs 9 Nr 5, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 176 Abs 2, KStG § 14 Abs 4

vorgehend FG Hamburg, 31. August 2011, Az: 2 K 188/09

Leitsätze

1. Ein passiver Ausgleichsposten für Mehrabführungen ist nicht zu bilden, wenn die auf die Organgesellschaft entfallenden Beteiligungsverluste (hier: KG-Anteil) aufgrund außerbilanzieller Zurechnung (hier: § 15a EStG) neutralisiert werden und damit das dem Organträger zuzurechnende Einkommen nicht mindern. Hieran hat sich durch § 14 Abs. 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 nichts geändert .

2. Das Eigenkapital des Organträgers erhöht sich nicht dadurch, dass in dessen Steuerbilanz ein aktiver Ausgleichsposten für Minderabführungen gemäß § 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F. gebildet wird. Es handelt sich hierbei lediglich um einen steuerrechtlichen Merkposten (Bilanzierungshilfe) .

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in der Steuerbilanz der Organträgerin ein passiver Ausgleichsposten zu bilden ist, wenn die von der Organgesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung an einer KG erzielten Verluste nur verrechenbar sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine KG, ist aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 8. Juli 2004 mit steuerlicher Wirkung zum 31. Dezember 2003 (§ 2 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 --UmwStG 2002--) Gesamtrechtsnachfolgerin der E-GmbH (Organträgerin) geworden.

3 Zwischen der E-GmbH und ihrer 100 %-igen Tochtergesellschaft, der B-GmbH, bestand seit 1994 eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Die B-GmbH (Organgesellschaft) war Kommanditistin der H-KG; zum 31. Dezember 2003 wurden für die B-GmbH verrechenbare Verluste gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 1.605.793 € festgestellt.

4 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Beteiligung an der H-KG in der Steuerbilanz der B-GmbH nach der sog. Spiegelbildmethode entsprechend dem Stand des jeweiligen (hier: negativen) Kapitalkontos auszuweisen sei. Die Abweichung gegenüber dem Restwertansatz der Kommanditbeteiligung in der Handelsbilanz der B-GmbH (1 €) habe im Verhältnis zur E-GmbH (Organträgerin) eine organschaftliche Mehrabführung in Höhe der festgestellten verrechenbaren Verluste zur Folge gehabt, für die in nämlicher Höhe in der Steuerbilanz der Organträgerin ein passiver Ausgleichsposten auszuweisen sei. Nach Saldierung mit den --zwischen den Beteiligten nicht umstrittenen-- organschaftlichen Minderabführungen (93.386 €) sei deshalb das steuerliche Eigenkapital der E-GmbH zum 31. Dezember 2003 (Verschmelzungsstichtag) um einen passiven Ausgleichsposten in Höhe von 1.512.407 € (= 1.605.793 € abzgl. 93.386 €) auf 418.221 € gemindert gewesen und auf dieser Grundlage auch die durch die Verschmelzung bedingte Körperschaftsteuerminderung nach § 10 UmwStG 2002 zu berechnen. Demgemäß hat das FA die Körperschaftsteuer für das Streitjahr (2003) auf ./. 52.661 € (= 1/6 x 418.221 €) festgesetzt. Mit weiterem Bescheid ist --jeweils auf den

31. Dezember 2003-- zum einen der Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) aufgrund der fiktiven Nennkapitalherabsetzung nach § 29 Abs. 1 KStG 2002 auf 102.258 € sowie zum anderen das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 --in Übereinstimmung mit dem zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (2002) ermittelten Wert-- auf 570.780 € festgestellt worden. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

5 Mit ihrer Klage hatte die Klägerin beantragt,
1. den Bescheid zum 31. Dezember 2003 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 vom 21. März 2007 dergestalt zu ändern, dass
a) ein höherer ausschüttbarer Gewinn festgestellt und
b) das Eigenkapital laut Steuerbilanz zum 31. Dezember 2003 zur Ermittlung der Körperschaftsteuerminderung nach § 10 UmwStG 2002 auf 2.024.014 € festgesetzt wird,
2. den Körperschaftsteuerbescheid 2003 dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf ./. 320.293 € festgesetzt wird.

6 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben (Urteil des FG Hamburg vom 1. September 2011 2 K 188/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 77). Entgegen der Ansicht des FA sei im Streitfall kein passiver Ausgleichsposten zu bilden; der steuerbilanzielle Ausweis der Beteiligungsverluste der B-GmbH habe keine organschaftliche Mehrabführung zur Folge gehabt. Demgemäß sei das Eigenkapital der E-GmbH --unter Berücksichtigung des aktiven Ausgleichspostens (93.386 €)-- zum 31. Dezember 2003 in der von der Klägerin begehrten Höhe (2.024.014 €) auszuweisen gewesen. Auf der Grundlage dieser rechtlichen Beurteilung wurde dem FA nach § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) übertragen, die Körperschaftsteuer 2003 sowie die Besteuerungsgrundlagen für die gesonderte Feststellung gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 2 KStG 2002 neu zu berechnen.

7 Mit der vom FG zugelassenen Revision hält das FA an seiner bisherigen Auffassung fest und beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Der Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist teilweise begründet. Zu Unrecht hat das FG die Klage gegen die Bescheide zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos sowie des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens als zulässig angesehen. Das Urteil der Vorinstanz ist insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen (s. nachfolgend zu 2.). Soweit das FG dem auf die Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung gerichteten Klageantrag entsprochen hat, ist die Revision hingegen überwiegend unbegründet; dies führt aber auch insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung; die Körperschaftsteuer ist anderweitig festzusetzen (s. nachfolgend zu 3.).

10 1. Geht --wie z.B. im Streitfall aufgrund einer Verschmelzung-- das Vermögen einer übertragenden Körperschaft (hier: E-GmbH) auf eine Personengesellschaft über (hier: Klägerin), so mindert oder erhöht sich nach § 10 Satz 1 UmwStG 2002 die Körperschaftsteuerschuld der übertragenden Körperschaft für den Veranlagungszeitraum der Umwandlung um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 KStG 2002 ergeben würde, wenn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 i.V.m. § 29 Abs. 1 KStG 2002 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als am Übertragungsstichtag für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Diese Ausschüttungsfiktion steht --soweit nach den Feststellungen des FG im anhängigen Verfahren von Bedeutung-- zum einen im Zusammenhang mit § 37 KStG 2002, nach dem das aufgrund des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren aus dem früheren mit 40 v.H. (bzw. mit 45 v.H.) Körperschaftsteuer belasteten verwendbaren Eigenkapital --vgl. § 36 KStG 2002 sowie § 36 KStG 2008 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394 --KStG 2002 n.F.--; hierzu Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983)-- abgeleitete Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 Abs. 1 i.V.m. § 36 KStG 2002 a.F./n.F.) bis zu seinem Verbrauch die Körperschaftsteuer in Höhe von 1/6 (bzw. 15/55) der auf den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhenden Gewinnausschüttungen veranlagungszeitraumbezogen mindert (§ 37 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG 2002) und das hiernach verbleibende Restguthaben auf den Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres gesondert festzustellen ist

(§ 37 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002). Zum anderen ergibt sich aus dem Verweis von § 10 Satz 1 UmwStG 2002 auf § 28 Abs. 2 Satz 1 und § 29 Abs. 1 KStG 2002, dass das --als ausgeschüttet fingierte-- steuerliche Eigenkapital um den Teil des Nennkapitals der übertragenden Körperschaft zu kürzen ist, der --aufgrund der Umwandlung-- nach § 29 Abs. 1 KStG 2002 als herabgesetzt gilt und dem steuerlichen Einlagenkonto (§ 27 KStG 2002) gutzuschreiben ist. Im Streitfall, dem --wie zwischen den Beteiligten nicht umstritten-- eine auf den 31. Dezember 2003 steuerlich zurückbezogene Umwandlung zugrunde liegt (§ 2 UmwStG 2002), ist des Weiteren zu beachten, dass nach § 10 Satz 2 UmwStG 2002 die mit Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) in § 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG 2002 aufgenommene Regelung, nach der für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, die Körperschaftsteuerminderung jeweils 0 € beträgt (sog. Körperschaftsteuer-Moratorium), in Fällen des Vermögensübergangs nach den §§ 3 ff. UmwStG 2002 nicht anzuwenden ist.

11 2. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist die Klage nur insoweit zulässig, als sie gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2003 gerichtet war.

12 a) Der Antrag, das Eigenkapital von bisher 418.221 € auf 2.024.014 € "festzusetzen" bzw. --so der Tatbestand des vorinstanzlichen Urteils-- "festzustellen", ist unzulässig.

13 aa) Die Klägerin hat insoweit nicht berücksichtigt, dass das steuerbilanzielle Eigenkapital zwar der Ausschüttungsfiktion des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 zugrunde zu legen ist, jedoch selbst weder Gegenstand einer Steuerfestsetzung noch einer gesonderten Feststellung ist. Vielmehr gehört es zu den für die Körperschaftsteuerfestsetzung relevanten Besteuerungsgrundlagen, die nach § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 40 FGO nicht selbständig anfechtbar sind. Mangels einer gesetzlichen Grundlage (vgl. dazu allgemein Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679) ist das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital (§ 10 Satz 1 UmwStG 2002) auch nicht gesondert festzustellen. Letzteres wird weder in § 10 UmwStG 2002 noch in § 37 KStG 2002 angeordnet; Gegenstand der Feststellung nach § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 ist lediglich die Höhe des nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens.

14 bb) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann der Antrag der Klägerin auch nicht dahin ausgelegt werden, dass er darauf gerichtet gewesen wäre, die auf den 31. Dezember 2003 getroffene Feststellung zur Höhe des Körperschaftsteuerguthabens zu ändern. Abgesehen davon, dass die Körperschaftsteuerminderung (§ 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002) aus dem Bestand des Körperschaftsteuerguthabens zu errechnen ist, das sich nach Berücksichtigung der noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnenden Ausschüttungen ergibt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. Dezember 2003, BStBl I 2003, 786 Rz 12; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 10 UmwStG Rz 3, mit umfangreichen Nachweisen), ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass das Körperschaftsteuerguthaben sowohl zum steuerlichen Übertragungsstichtag (31. Dezember 2003) als auch zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (31. Dezember 2002) auf 570.780 € festgestellt wurde. Da aber die Höhe der Körperschaftsteuerminderung im Wirtschaftsjahr der Ausschüttung (hier: Ausschüttungsfiktion gemäß § 10 Satz 1 UmwStG 2002) nicht auf die --gegenüber dem Vorjahr-- festgestellte Minderung des Körperschaftsteuerguthabens begrenzt wird, sondern --umgekehrt-- die Feststellung eines verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens aus dem ausschüttungsbedingten Verbrauch des Guthabens abzuleiten ist, ergibt sich hieraus zugleich, dass die Klägerin durch die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens in Höhe von (unverändert) 570.780 € nicht beschwert war. Vielmehr hätte sich --worauf allerdings vorliegend nicht einzugehen ist-- zu Lasten der Klägerin allenfalls die Frage stellen können, ob lediglich das nach der Ausschüttungsfiktion des § 10 UmwStG 2002 verbleibende Restguthaben festzustellen ist oder ob nicht --mit Rücksicht auf den eingetretenen Rechtsträgerwechsel-- auf eine solche abschließende Feststellung verzichtet werden kann (s. dazu Dötsch in Dötsch/ Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 10 Rz 37; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 10 Rz 19).

15 b) Die Klage ist des Weiteren insoweit unzulässig, als die Klägerin beantragt hatte, den Bescheid vom 21. März 2007, mit dem das steuerliche Einlagekonto auf 102.258 € festgestellt wurde, dahin zu ändern, dass ein höherer ausschüttbarer Gewinn festgestellt wird.

16 Auch in diesem Zusammenhang hat die Klägerin nicht beachtet, dass der ausschüttbare Gewinn nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 ist. Zwar wird die Höhe des Einlagekontos durch die Leistungen der Kapitalgesellschaft und damit durch den in § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 legal definierten ausschüttbaren Gewinn bestimmt. Da es sich hierbei jedoch um eine für die Ermittlung und Fortschreibung des

steuerlichen Einlagekontos unselbständige Besteuerungsgrundlage handelt, kann die Höhe des ausschüttbaren Gewinns i.S. von § 27 Abs. 1 KStG 2002 aus den vorstehend dargelegten Erwägungen weder isoliert angefochten noch --ohne gesetzliche Grundlage-- selbst zum Gegenstand eines Feststellungsausspruchs werden. Der Antrag kann ferner nicht dahin ausgelegt werden, dass er sich gegen die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gerichtet hätte. Auch insoweit ist weder dargetan (§ 40 Abs. 2 FGO) noch ist ersichtlich, dass die Höhe des Einlagekontos (102.258 €), die sich ausschließlich aus der fingierten Nennkapitalherabsetzung ergeben hatte (§ 29 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 2 KStG 2002), durch die von der Klägerin begehrte Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns geändert und hierdurch der Umfang der Ausschüttungsfiktion nach § 10 Satz 1 UmwStG 2002 beeinflusst würde.

17 3. Im Rahmen seiner Entscheidung zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2003 ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass das steuerliche Eigenkapital i.S. von § 10 Satz 1 UmwStG 2002 der E-GmbH (Organträgerin) nicht um einen passiven Ausgleichsposten in Höhe der auf die B-GmbH (Organgesellschaft) entfallenden und nach § 15a EStG nur verrechenbaren Verluste aus der Kommanditbeteiligung der Organgesellschaft an der vormaligen H-KG (1.605.793 €) zu mindern war (nachfolgend zu a). Nicht beipflichten kann der Senat der Vorinstanz jedoch darin, dass --wie bisher auch vom FA angenommen-- in das steuerbilanzielle Eigenkapital der aufgrund handelsrechtlicher Minderabführungen gebildete aktive Ausgleichsposten (93.386 €) einzubeziehen sei (nachfolgend zu b). Demgemäß ist die Körperschaftsteuerminderung gemäß § 10 Satz 1 UmwStG 2002 i.V.m. § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 auf der Grundlage eines um 1.512.407 € (= 1.605.793 € abzgl. 93.386 €) erhöhten Eigenkapitals zu berechnen. Dies hat im Streitfall die Festsetzung einer der Klägerin zu erstattenden Körperschaftsteuer zur Folge (nachfolgend zu c).

18 a) Da nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 dem Organträger das nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Einkommen der Organgesellschaft als fremdes Einkommen zuzurechnen ist (sog. Zurechnungstheorie), diese aber nach dem Gewinnabführungsvertrag i.S. von § 291 des Aktiengesetzes (AktG), der auch mit einer GmbH geschlossen werden kann (MünchKommAktG/Altmeppen, 3. Aufl., § 293 Rz 33; vgl. auch § 17 KStG 2002), nur verpflichtet ist, ihren handelsrechtlichen Gewinn abzuführen, und der Organträger auch nur den handelsrechtlich erlittenen Verlust auszugleichen hat (§ 302 AktG i.V.m. § 17 KStG 2002), können das steuerlich zugerechnete und das tatsächlich abgeführte Einkommen differieren. Für die hieraus resultierenden handelsrechtlichen Minderabführungen ist ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden, um die zweifache Besteuerung des nämlichen Gewinns zu vermeiden; umgekehrt ist für die handelsrechtlichen Mehrabführungen ein passiver Ausgleichsposten anzusetzen, um einer zweifachen Verlustberücksichtigung zu begegnen. Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats handelt es sich hierbei jedoch nicht um in der Steuerbilanz auszuweisende Posten. Vielmehr sind die Ausgleichsposten außerhalb der Steuerbilanz des Organträgers erfolgsneutral als (technische) Korrekturposten zu erfassen, die den organschaftsrechtlichen Besonderheiten Rechnung tragen und --z.B. für den Fall der Veräußerung des Anteils an der Organgesellschaft-- eine ansonsten eintretende Doppel- oder Keinmalbesteuerung verhindern sollen (Senatsurteile vom 7. Februar 2007 I R 5/05, BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796 zu Mehrabführungen; vom 29. Oktober 2008 I R 31/08, BFH/NV 2009, 790 zu Minderabführungen).

19 aa) Hiernach kann nicht fraglich sein, dass das steuerbilanzielle Eigenkapital der E-GmbH (Organträgerin) i.S. von § 10 Satz 1 UmwStG 2002 durch einen vom FA befürworteten passiven Ausgleichsposten bereits deshalb nicht gemindert wurde, weil dieser außerhalb der Bilanz zu bilden wäre. Hiervon abgesehen kann es zudem keinem Zweifel unterliegen, dass die auf die B-GmbH aus ihrer Beteiligung an der H-KG entfallenden verrechenbaren Verluste auch keine Veranlassung gegeben haben, bei der E-GmbH (Organträgerin) einen Korrekturposten für Mehrabführungen zu bilden. Letzterem steht entgegen, dass --selbst dann, wenn man von einem steuerbilanziellen Ausweis des Kommanditanteils nach der sog. Spiegelbildmethode (s. BFH-Urteil vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; Schmidt/Wacker, EStG, 31. Aufl., § 15 Rz 690) und mithin einem Steuerbilanzansatz in Höhe des für die Kommanditisten geführten negativen Kapitalkontos ausgeht (s. dazu FG Köln, Urteil vom 16. April 2008 13 K 3868/06, EFG 2008, 1230; Hebeler, Betriebs-Berater 1998, 206, 209; Oberfinanzdirektion Chemnitz, Finanz-Rundschau --FR-- 1998, 289)-- sich hieraus keine handelsrechtliche Mehrabführung ergäbe. Das der E-GmbH nach § 14 KStG 2002 (steuerrechtlich) zuzurechnende Einkommen der B-GmbH wäre außerbilanziell um die nach § 15a EStG nur verrechenbaren Verluste zu erhöhen (vgl. z.B. Dötsch/Witt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 271; Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 --KStR 1995--; FG Düsseldorf, Urteil vom 20. April 2010 6 K 7145/02 K,F, EFG 2010, 2106); die handelsrechtliche Gewinnabführung würde damit steuerlich nicht unterschritten, da die Beteiligung in der Handelsbilanz der B-GmbH mit einem Erinnerungswert ausgewiesen war. Demgemäß kann auch nicht nachvollzogen werden, weshalb es --aus Sicht der Finanzverwaltung (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796)-- hätte gerechtfertigt sein

können, im Falle der Veräußerung der Anteile an der B-GmbH einen von der E-GmbH erzielten Verlust durch Auflösung eines negativen Ausgleichspostens zu neutralisieren.

20 bb) Anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Gesetzgeber in Reaktion auf das Senatsurteil in BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796 mit dem JStG 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) § 14 KStG 2002 um einen neuen Abs. 4 ergänzt hat, nach welchem --mit steuerlicher Rückwirkung (§ 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG 2002 n.F.)-- für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden (Satz 1) und dieser z.B. bei Veräußerung der Organbeteiligung (Satz 2) oder Umwandlung der Organgesellschaft (Satz 5) aufzulösen ist. Wenngleich nach § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG 2002 n.F. solche Minder- oder Mehrabführungen "insbesondere" vorliegen, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist, wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, dass diese bilanzielle Betrachtung dann zu durchbrechen und der Ausweis einer Mehrabführung ausgeschlossen ist, wenn die Abweichung zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und dem Steuerbilanzgewinn (hier: negatives Kapitalkonto im Falle der Bilanzierung nach der Spiegelbildmethode) durch die außerbilanzielle Zurechnung nicht abziehbarer Verluste (z.B. nach § 15a EStG) neutralisiert wird (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, a.a.O., § 14 KStG Rz 500; Trossen, EFG 2012, 79, 80; Trautmann/Faller, Deutsches Steuerrecht 2012, 890). Zum Teil wird hierbei auch darauf hingewiesen, dass Abweichungen zur Handelsbilanz, die lediglich in der Technik der Einkommensermittlung gründen (hier: Anerkennung des negativen Kapitalkontos in Verbindung mit außerbilanziellem Ausgleich), nicht die Annahme einer Mehr- oder Minderabführung rechtfertigen (Erle/ Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz 446 i.V.m. Rz 461; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 14 KStG Rz 812). Der Senat schließt sich dem an. In § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG 2002 n.F. werden die (gesetzlichen) Voraussetzungen einer Minder- oder Mehrabführung nicht im Sinne einer Legaldefinition abschließend bestimmt, sondern --wie das Adverb "insbesondere" verdeutlicht (vgl. hierzu allgemein auch BFH-Urteil vom 14. März 2012 X R 50/09, BFHE 237, 14, BStBl II 2012, 536, zu II.2.e gg)-- lediglich deren Regelcharakteristika (im Sinne eines Typusbegriffs) umschrieben. Die Entscheidung darüber, ob von einer handelsrechtlichen Mehrabführung auszugehen ist, ist deshalb an dem Grundanliegen des Gesetzgebers auszurichten, der mit den Regelungen des § 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F. dem --nach seiner Einschätzung-- systemwidrigen Senatsurteil in BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796 zur erfolgsneutralen Auflösung passiver Ausgleichsposten begegnen und --entsprechend dem Grundgedanken der Organschaft-- die Einmalbesteuerung der organschaftlichen Erträge beim Organträger sicherstellen sowie zu diesem Zweck die für handelsrechtliche Mehrabführungen gebildeten Ausgleichsposten im Falle der Veräußerung der Organbeteiligung einkommenserhöhend auflösen wollte (BTDrucks 16/7036, S. 20). Dieses Anliegen wird aber nicht berührt, wenn aufgrund der außerbilanziellen Verlusthinzurechnung gemäß § 15a EStG die steuerliche Einkommenszurechnung nicht von der handelsrechtlichen Gewinnabführung abweicht; der Senat erkennt deshalb bei Vorliegen eines solchen Sachverhalts auch keinen aus dem Rechtsinstitut der Organschaft abzuleitenden Grund dafür, das Einkommen des Organträgers im Falle der Veräußerung der Organbeteiligung durch Auflösung eines passiven Ausgleichspostens zu erhöhen. Demgemäß stellt sich im Zusammenhang mit der --vom FA zu Unrecht befürworteten-- Mehrabführung (1.605.793 €) weder die Frage, ob solche Ausgleichsposten überhaupt geeignet sind, die Höhe des steuerbilanziellen Eigenkapitals i.S. von § 10 Satz 1 UmwStG 2002 zu mindern (s. dazu nachfolgend zu b), noch bedarf es einer Stellungnahme dazu, ob der rückwirkenden Neuregelung die Grundsätze des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes entgegenstehen könnten.

21 b) Nicht zu folgen ist dem FG aber darin, dass es --in Übereinstimmung mit der Handhabung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids-- in die Gewinnausschüttungsfiktion des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 den für die handelsrechtliche Minderabführungen in der Steuerbilanz gebildeten aktiven Ausgleichsposten (93.386 €) einbezogen hat.

22 aa) Wie aufgezeigt, sind auch solche Ausgleichsposten nach der Rechtsprechung des Senats außerbilanziell festzuhalten und damit nicht geeignet, das steuerbilanzielle Eigenkapital zu erhöhen. Auch insoweit ergibt sich keine abweichende Beurteilung daraus, dass nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. für Minderabführungen in der Steuerbilanz des Organträgers "ein besonderer aktiver ... Ausgleichsposten" zu bilden ist.

23 aaa) Zwar würde der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz der rückwirkenden Anwendung dieser Vorschrift nicht entgegenstehen, wenn sie mit Blick auf die Höhe des steuerbilanziellen Eigenkapitals i.S. von § 10 Satz 1 UmwStG 2002 zu einer Besserstellung der Klägerin führen würde. Eine solche Wirkung kommt der Bestimmung jedoch nicht zu, da sie die bisherige Verwaltungsauffassung kodifizieren will, nach der u.a. für Minderabführungen ein besonderer aktiver Ausgleichsposten einkommensneutral zu bilden ist, der den Wert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nicht berührt und im Falle der Beteiligungsveräußerung gewinnwirksam

aufzulösen ist (Abschn. 59 Abs. 1 und 5 KStR 1995 = Abschn. 61 Abs. 1 und 3 KStR 2004/2008). Hiernach ist der Ausgleichsposten nach überwiegender Ansicht, der sich der Senat anschließt, weder als eigenständiges Wirtschaftsgut noch als Korrekturposten zum Beteiligungsansatz, sondern als steuerliche Bilanzierungshilfe zu qualifizieren, die in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens ausschließlich darauf gerichtet ist, eine zweifache Besteuerung des nämlichen --dem Organträger steuerlich bereits zugerechneten-- Einkommens zu vermeiden (gl.A. Neumann, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 673, 674 f.; Breier, Der Konzern 2011, 11, 19 f.; Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 891; a.A. Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 14 KStG Rz 485, 486; Erle/Heurung in Erle/Sauter, a.a.O., § 14 Rz 512; Bareis, FR 2008, 649, 651 f.). Der aktive Ausgleichsposten ist demgemäß keiner Teilwertabschreibung zugänglich (Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 Rz 845 ff.) und erhöht auch nicht das steuerbilanzielle Eigenkapital i.S. von § 10 Satz 1 UmwStG 2002. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die Einordnung eines Postens als bloße steuerliche Bilanzierungshilfe durchgängig dessen Zuordnung zum steuerbilanziellen Eigenkapital ausschließt (vgl. zu handelsrechtlichen Bilanzierungshilfen BFH-Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, zu C.II.2. und 8.). Jedenfalls kann einem aktiven Ausgleichsposten eine solche Qualifikation im Zusammenhang mit der Ausschüttungsfiktion des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 nicht zukommen, weil das diesem Posten zugrunde liegende Einkommen an den Organträger nicht abgeführt wurde und damit auch nicht Gegenstand einer gesellschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechenden Gewinnausschüttung des Organträgers sein kann (§ 10 Satz 1 UmwStG 2002 i.V.m. § 37 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG 2002).

24 bbb) Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass Minderabführungen nach § 27 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 das Einlagekonto erhöhen. Wie der Senat bereits mit Urteil in BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796 erläutert hat, soll diese Bestimmung gewährleisten, dass der durch eine Minderabführung entstandene Teil des Eigenkapitals bei der Organgesellschaft wie durch Einlagen entstandenes Eigenkapital behandelt wird, das im Falle seiner Abführung nicht erneut der Körperschaftsteuer zu unterwerfen ist. Hieraus lässt sich jedoch weder nach dem Wortlaut noch nach dem Zweck der Vorschrift ableiten, dass Mehrabführungen (oder Minderabführungen) beim Organträger Einlagegrundsätzen unterworfen und demgemäß die Ausgleichsposten als Korrekturposten zum Beteiligungsansatz zu qualifizieren sind. Angesichts dessen, dass mit der durch das JStG 2008 eingefügten Bestimmung des § 14 Abs. 4 KStG 2002 lediglich die bisherige Verwaltungspraxis zur Bildung der Ausgleichsposten gesetzlich festgeschrieben wurde und hiernach diese Posten den Wertansatz der Beteiligung an der Organgesellschaft nicht berühren sollten, ist --auch unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs zu § 27 Abs. 6 KStG 2002-- nichts dafür ersichtlich, dass die Gesetzeskorrektur des JStG 2008 (§ 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) Anlass geben könnte, die steuerbilanzielle Qualifikation des Ausgleichspostens beim Organträger in Frage zu stellen (gl.A. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 Rz 845 a.E.).

25 bb) Die dem aktiven Ausgleichsposten zugrunde liegende handelsrechtliche Minderabführung ist schließlich nicht deshalb der Ausschüttungsfiktion des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 zu unterstellen, weil nach § 176 Abs. 2 AO bei der Änderung eines Steuerbescheids u.a. nicht berücksichtigt werden darf, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als mit dem geltenden Recht nicht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Zwar wird im Schrifttum vertreten, dass nach den Anweisungen zu Rz 43 des BMF-Schreibens vom 26. August 2003 (BStBl I 2003, 437) der Ausgleichsposten ein Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert sei und dies allgemein der vor Inkrafttreten des JStG 2008 von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung entsprochen habe (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, a.a.O., § 14 KStG Rz 485, m.w.N.). Abgesehen davon, dass eine allgemeine Verwaltungsübung keinen Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO vermittelt (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 176 AO Rz 20) und das genannte Schreiben --nach seinem Wortlaut-- insoweit von den Regelungen zu Abschn. 63 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KStR 2004 sowie zu Abschn. 59 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KStR 1995 abweicht, stand das BMF-Schreiben vom 26. August 2003 schon im Zeitpunkt seines Erlasses in einem offenkundigen und nicht überbrückbaren Widerspruch zu dem am 24. Juli 1996 ergangenen Senatsurteil I R 41/93 (BFHE 181, 53, BStBl II 1996, 614). Da nach dieser Entscheidung der aktive Ausgleichsposten den Beteiligungsansatz nicht erhöht und die Minderabführung insbesondere nicht mit dem Ansatz von nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung verbunden ist, konnte das diesem Gesetzesverständnis widerstreitende BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 437 kein nach § 176 Abs. 2 AO schützenswertes Vertrauen entfalten (BFH-Beschluss vom 21. April 2005 III B 40/04, BFH/NV 2005, 1480; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 176 AO Rz 23; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 176 Rz 26).

26 c) Zuzustimmen ist dem FG darin, dass als Folge der Ausschüttungsfiktion des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 im Streitfall --so das FA-- eine negative Körperschaftsteuer, d.h. als Umkehrung des Steueranspruchs (BFH-Urteil vom 18. Juni 1986 II R 38/84, BFHE 146, 519, BStBl II 1986, 704, zu II.2.a), ein i.S. von § 37 Abs. 1, letzter Halbsatz AO

einzelsteuergesetzlich geregelter (dazu allgemein Schwarz in Schwarz, AO, § 37 Rz 8) Körperschaftsteuererstattungsanspruch festzusetzen ist. Dem steht nicht entgegen, dass § 10 Satz 1 UmwStG 2002 von der Minderung der "Körperschaftsteuerschuld" spricht. Maßgeblich ist vielmehr, dass die Vorschrift auf § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 verweist und deshalb die in dieser Bestimmung angeordnete ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderung auch zu einer Körperschaftsteuererstattung führen kann (vgl. BMF-Schreiben vom 6. November 2003, BStBl I 2003, 575 Rz 31; Bauschatz in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 37 Rz 61; Dötsch in Dötsch/Jost/ Pung/Witt, a.a.O., § 37 KStG Rz 40; Thurmayr in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 27, jeweils m.w.N.). Letzteres ergibt sich nicht nur daraus, dass die Minderung der Körperschaftsteuer (§ 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002) nicht nach der Höhe des Einkommens der Körperschaft (§ 23 Abs. 1 KStG 2002), sondern ausschließlich nach der Höhe der den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechenden Gewinnausschüttungen sowie des hierdurch bedingten Verbrauchs des Körperschaftsteuerguthabens bestimmt wird (§ 37 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002); deshalb kann nur die einkommensunabhängige Minderung und ggf. Erstattung der Körperschaftsteuer --in systematischer Hinsicht-- gewährleisten, dass das Körperschaftsteuerguthaben, das nach § 37 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 durchgängig in Höhe von 1/6 der den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnausschüttungen verbraucht wird, nicht ganz oder teilweise verloren geht. Nur dieses Gesetzesverständnis entspricht dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers. So wurde in der Begründung des Gesetzentwurfs zum Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) erläutert, dass die im Falle der Fortgeltung des (früheren) Anrechnungsverfahrens entstehenden Körperschaftsteuerminderungen (vgl. zu § 27 Abs. 1 KStG 1999 Abschn. 77 Abs. 5 KStR 1995; Förster/van Lishaut, FR 2000, 1189, 1191, Fn. 12) in der Weise im Ergebnis erhalten bleiben sollen, dass "ab dem Zeitpunkt der Systemumstellung automatisch mit jeder ordentlichen Gewinnausschüttung eine Körperschaftsteuerminderung bis zum Verbrauch des Guthabens verbunden ist" (BRDrucks 90/00, S. 174). Nur so ist auch zu erklären, dass mit dem Entwurf zum Steuervergünstigungsabbaugesetz zunächst vorgeschlagen worden war, die Körperschaftsteuerminderung, die bisher in Abhängigkeit von der Ausschüttung unbegrenzt in Anspruch habe genommen werden können, auf die Hälfte der festgesetzten Körperschaftsteuer zu begrenzen (vgl. BTDrucks 15/481, S. 15). Dass dieser Vorschlag nicht umgesetzt und an seiner Stelle das sog. Körperschaftsteuer-Moratorium beschlossen wurde (§ 37 Abs. 2a KStG 2002 n.F.), stellt die Grundkonzeption des Minderungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 nicht in Frage. Demgemäß kann auch der in den Fällen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft nach § 10 Satz 1 UmwStG 2002 i.V.m. § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 anzusetzende Minderungsbetrag selbst dann eine Erstattung von Körperschaftsteuer zur Folge haben, wenn er --wie vorliegend-- in den zeitlichen Anwendungsbereich des Körperschaftsteuer-Moratoriums fällt (§ 10 Satz 2 UmwStG 2002; vgl. z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 575 Rz 31; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 10 UmwStG (grüne Blätter) Rz 10; Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, a.a.O., § 10 Rz 29; Förster/van Lishaut, FR 2000, 1189, 1190).

27 4. Im Hinblick auf die Anfechtung des Körperschaftsteuerbescheids 2003 ist die spruchreife Revision hiernach nur teilweise begründet. Die Berechnung des Körperschaftsteuererstattungsanspruchs wird dem FA gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO mit der Maßgabe übertragen, dass von einem um 1.512.407 € erhöhten steuerbilanziellen Eigenkapital der E-GmbH auszugehen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de