Urteil vom 26. Februar 2014, I R 12/14

Bilanzierung einer Forderung - Wertbegründende Wirkung rechtskräftiger Urteile - Voraussetzungen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses - Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens - Objektive Klagehäufung - Entscheidung über Hilfsantrag bei noch ausstehender Entscheidung über Hauptantrag

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 1, EStG § 5 Abs 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, AO § 159, AO § 164 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, KStG § 8 Abs 1, FGO § 73 Abs 1, FGO § 43, InsO § 203 Abs 1, InsO § 200 Abs 1, InsO § 196, ZPO § 240, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. April 2012, Az: 12 K 12179/09

Leitsätze

1. NV: Rechtskräftige Urteile, die dem Gläubiger eine bis dahin bestrittene Forderung zusprechen, können auf deren Aktivierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht werterhellend, sondern nur wertbegründend einwirken (Bestätigung des Senatsurteils vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991). Diese Grundsätze werden durch den BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) nicht berührt, da es insoweit nicht um die Berücksichtigung ungeklärter bilanzrechtlicher Fragen, sondern um Grundsätze des Vorsichtsprinzips geht, deren inhaltliche (bilanzrechtliche) Anforderungen geklärt waren und sind .

2. NV: Zu den Voraussetzungen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses .

Tatbestand

1 A. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hat mit seiner Revision das Urteil der Vorinstanz im Hinblick auf die Bescheide des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über Körperschaftsteuer 2008 und Gewerbesteuermessbeträgen 2006 bis 2008 sowie über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2004 und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2004 angefochten. Aus dem unter dem Aktenzeichen I R 59/12 anhängigen Verfahren wurde das Verfahren wegen der Feststellungsbescheide durch Beschluss vom 26. Februar 2014 abgetrennt (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es wird insoweit unter dem hiesigen Aktenzeichen I R 12/14 weitergeführt und ist allein Gegenstand dieser Entscheidung. Gestritten wird unter den Beteiligten hierbei über die bilanziellen Folgen der Einbuchung einer Gesellschafterforderung im Streitjahr 2004.

2 Der Kläger war Insolvenzverwalter in dem am ... Juli 2005 eröffneten und am ... November 2012 nach vollzogener Schlussverteilung aufgehobenen Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH. Unternehmensgegenstand der 1992 errichteten B-GmbH war die Erbringung von Dienstleistungen aller Art im Zusammenhang mit der Durchführung einer städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme einschließlich des An- und Verkaufs von bebauten und unbebauten Grundstücken, der Erarbeitung von wirtschaftlichen Nutzungskonzepten für Entwicklungsgebiete sowie deren Umsetzung und die Übernahme der wirtschaftlichen Betreuung von Entwicklungs- und Erschließungsmaßnahmen.

3 Die B-GmbH schloss am 16. Oktober 1992 (mit einem Nachtrag vom 1. Januar 1998) eine Kooperationsvereinbarung mit der D-GmbH, die vom Land X mit der Durchführung der vorstehend genannten städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme betraut worden war. Die B-GmbH sollte die für die Aufgaben der D-GmbH erforderlichen Grundstücke soweit wie möglich auf eigene Rechnung erwerben. Die Planung ging dahin, dass sich die Gesamtkosten der Entwicklungsmaßnahme einschließlich der der B-GmbH zustehenden Vergütung aus der Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis der Grundstücke sowie eventuellen Erlösen aus der Grundstücksbewirtschaftung decken lassen würden. Im Übrigen sollte die B-GmbH die Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis bei den Grundstücksgeschäften unter Abzug der ihr entstandenen Kosten an die D-GmbH abführen. Da die Grundstücksgeschäfte und die Grundstücksbewirtschaftung anders als erwartet verliefen, überstiegen die der

B-GmbH entstandenen Aufwendungen die Einnahmen. Daher machte die B-GmbH eine Forderung in Höhe von 44.187.069 € gegen die D-GmbH geltend (Aktivierung in den Bilanzen). Da der (Landes-)Rechnungshof in der Folgezeit Bedenken zum Bestand einer Ausgleichsforderung äußerte, bestritt die D-GmbH den Bestand der Forderung. Die von der B-GmbH erhobene Klage wies das Landgericht (LG) ... ab (Urteil vom 24. Februar 2004). Die Berufung war aber erfolgreich (Urteil des Berufungsgerichts vom 18. Juli 2006): Dem Grundgehalt der Kooperationsvereinbarung, durch die sich die D-GmbH der Dienste der B-GmbH gegen bloße Kostenerstattung zur Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben bedient habe, entspreche es, die B-GmbH, die an etwaigen Gewinnen nicht teilnehmen und auch sonst an dem Vertrag nichts verdienen sollte, beim Fehlschlagen dieser gemeinsamen Gewinnerwartung von jeglichen Verlusten freizustellen. Die D-GmbH bekomme dafür die in ihrem Auftrag erworbenen Grundstücke und müsse der B-GmbH sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb, der Grundstücksbewirtschaftung und -finanzierung erstatten.

4 Nachdem der Kläger bereits im Oktober 2007 die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen der B-GmbH für den Zeitraum 1. Januar 2005 bis zum Ende der werbenden Gesellschaft (27. Juli 2005) abgegeben hatte, reichte er im Oktober 2008 beim FA die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für den aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 11 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) geltenden dreijährigen Abwicklungszeitraum der B-GmbH (28. Juli 2005 bis 31. Juli 2008), die Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2004 bis 31. Dezember 2007 sowie den Zwischenabschluss zum 31. Juli 2008 ein. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004, der am 11. April 2005 aufgestellt worden war, wurden "zum Verkauf bestimmte Grundstücke" in Höhe von 45.840.880 € aktiviert und die gegenüber der D-GmbH geltend gemachten Forderungen in Höhe von 44.187.069 € aufgrund des Urteils des LG wertberichtigt und damit vollständig abgeschrieben. Dies führte zu einem Jahresfehlbetrag in Höhe von 46.618.630 €. Unter Hinweis auf das Urteil des Berufungsgerichts kam es im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 zu einer vollständigen Wertaufholung der zuvor abgeschriebenen Forderung. Dies ergab zum 31. Dezember 2006 einen Jahresüberschuss in Höhe von 74.691.354 €.

5 Das FA folgte den Erklärungen und Abschlüssen und setzte den körperschaftsteuerlichen Gesamtbetrag der Einkünfte des Abwicklungszeitraums vom 28. Juli 2005 bis zum 31. Juli 2008 (78.162.546 €) zum Ende des Abwicklungszeitraums an, wobei es die aufgelaufenen Verluste (72.353.821 €) unter Anwendung von § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) nur in Höhe von 46.297.528 € berücksichtigte. Darüber hinaus verteilte es den Gewerbeertrag zeitanteilig auf den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis zum 30. Juli 2008, wobei die festgestellten Gewerbeverluste nur nach Maßgabe des § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002 a.F.) abgezogen wurden. Dementsprechend erließ es u.a. am 19. Dezember 2008 den Körperschaftsteuerbescheid 2008 (festgesetzte Steuer: 4.629.752 €), den Bescheid wegen des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer 2008 sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2008 (Gewerbesteuermessbetrag: 220.517 €), am 29. Dezember 2008 den Gewerbesteuermessbescheid für 2006 (Gewerbesteuermessbetrag: 559.770 €) und am 5. Januar 2009 den Gewerbesteuermessbescheid für 2007 (Gewerbesteuermessbetrag: 555.320 €). Die aus den Steuerbescheiden resultierenden Steuerforderungen wurden durch Zahlungen der D-GmbH erfüllt.

6 Darüber hinaus ergingen am 29. Dezember 2008 der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2004 (festgestellt: 46.763.079 €) und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2004 (festgestellt: 45.385.067 €).

7 Beide Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Der Kläger beantragte in 2010, diese Bescheide nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO abzuändern und einen um die Wertberichtigung der Forderungen gegenüber der D-GmbH in Höhe von 44.187.069 € geminderten verbleibenden Verlustvortrag sowie vortragsfähigen Gewerbeverlust festzustellen. Die Wertberichtigung sei, wie sich aus dem nachfolgenden Urteil des Berufungsgerichts ergebe, seinerzeit zu Unrecht erfolgt. Das FA lehnte den Änderungsantrag ab.

8 Die sowohl dagegen als auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 und die Gewerbesteuermessbescheide 2006 bis 2008 erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. April 2012 12 K 12179/09, 12 K 12177/10, abgedruckt in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 413).

9 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die Gewerbesteuermessbescheide 2006 bis 2008 und den Körperschaftsteuerbescheid 2008 dahingehend

abzuändern, dass die Gewerbesteuermessbeträge jeweils auf 0 € und die Körperschaftsteuer ebenfalls auf 0 € festgesetzt werden.

10 Bezogen auf das abgetrennte hiesige Revisionsverfahren beantragt er "hilfsweise", das FA zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2004 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2004 dahingehend zu ändern, dass ein jeweils um den Betrag von 44.187.069 € geringerer Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer bzw. geringerer vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wird.

11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 FGO).

Entscheidungsgründe

13 B. I. Die Revision ist zulässig. Der Kläger ist zur Prozessführung befugt.

14 1. Zwar ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH durch Beschluss vom ... November 2012 nach vollzogener Schlussverteilung aufgehoben worden. Ein Insolvenzverwalter kann aber, wenn es um einen sog. Aktivprozess geht, einen Rechtsstreit mit Blick auf eine mögliche Nachtragsverteilung (§ 203 Abs. 1 der Insolvenzordnung --InsO--) für die durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgelöste GmbH auch nach einer Schlussverteilung (§ 196 InsO) und der sich daran anschließenden Aufhebung des Insolvenzverfahrens (§ 200 Abs. 1 InsO) fortführen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2011 II R 34/10, BFH/NV 2012, 10; BFH-Beschluss vom 23. August 1993 V B 135/91, BFH/NV 1994, 186; s.a. Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 23. Mai 2007 3 K 1407/03 B, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1344; Klopp/Kluth in Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, 3. Aufl., § 75 Rz 11; Füchsl/Weishäupl/Kebekus/Schwarzer in MünchKomm zur InsO, 3. Aufl., § 196 Rz 4 f., 7). Der Normalfall einer durch die Verfahrensaufhebung zurückerlangten Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Gemeinschuldners wird insoweit "aufgehalten" – der Insolvenzverwalter bleibt "weiterhin aktivlegitimiert und prozessführungsbefugt" (Füchsl/Weishäupl/Kebekus/ Schwarzer in MünchKomm zur InsO, § 196 Rz 7).

15 2. Im Streitfall liegt ein sog. Aktivprozess vor. Die aus den --mit den nach der Verfahrenstrennung allein streitgegenständlichen Feststellungsbescheiden in einem engen Zusammenhang stehenden-- Steuerbescheiden (Verfahren I R 59/12, BFHE 246, 27) folgenden Steuerschulden sind bezahlt worden. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Zahlungen durch die D-GmbH erfolgten. Die Zahlungen sind für Rechnung der Gemeinschuldnerin (B-GmbH) beim FA eingegangen und hatten das Erlöschen des entsprechenden Steueranspruchs zur Folge (§ 47 Alternative 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 AO). Ein etwaiger Erstattungsanspruch steht dann nicht dem Leistenden, sondern dem Steuerpflichtigen zu (z.B. BFH-Urteil vom 30. September 2008 VII R 18/08, BFHE 222, 235, BStBl II 2009, 38).

16 II. Die Revision ist aber nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FA hat es zu Recht abgelehnt, den festgestellten verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2004 sowie den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2004 dahingehend zu ändern, dass der festgestellte Betrag jeweils um den Betrag von 44.187.069 € (Abschreibung einer Forderung zum 31. Dezember 2004) gemindert wird. Zwar standen dem Änderungsantrag keine formellen Bedenken entgegen. Das gilt sowohl mit Blick auf den Fortbestand der Nebenbestimmung des § 164 Abs. 1 AO in der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2009 als auch den Zugang des Änderungsantrags vor dem Eintritt der Festsetzungsverjährung (s. zu dieser Voraussetzung § 164 Abs. 4 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Änderung dieser Bescheide kommt aber nicht in Betracht, da sie rechtmäßig sind.

17 1. Die Bilanz der B-GmbH zum 31. Dezember 2004 ist in Bezug auf die Forderung gegen die D-GmbH (Teilwertabschreibung um 44.187.069 €) nicht fehlerhaft. Denn die (Wieder-)Einbuchung einer Forderung der B-GmbH gegen die D-GmbH zum 31. Dezember 2006 war erfolgswirksam und nicht als ergebnisneutrale Berichtigung eines früheren Bilanzierungsfehlers in der ersten noch offenen Schlussbilanz zu berücksichtigen.

18 a) Nach § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 hatte die B-GmbH in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen war. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Hierzu gehört nicht nur

der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs, nach dem alle Positionen der Anfangsbilanz eines Geschäftsjahres mit denjenigen zum Ende des vorangegangenen Jahres übereinstimmen müssen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB), sondern auch das mit dem Vorsichtsprinzip verbundene Realisationsprinzip, demzufolge nur hinreichend sichere Ansprüche in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

19 b) Entgegen dem Vortrag der Revision war es ausgeschlossen, das zusprechende Urteil des Berufungsgerichts vom 18. Juli 2006 (Erstattungsanspruch gegen die D-GmbH) bereits im Jahresabschluss der B-GmbH zum 31. Dezember 2004 zu berücksichtigen; es war vielmehr in Überstimmung mit der Ansicht des FG in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 zu erfassen. Damit liegt ein Bilanzierungsfehler (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002) als Grundlage für einen erfolgsneutralen Ausgleich in 2006 nicht vor.

20 aa) Nach dem auch steuerrechtlich zu beachtenden Vorsichtsprinzip des Handelsbilanzrechts (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG 2002 und § 8 Abs. 1 KStG 2002) dürfen Forderungen, die in vollem Umfang bestritten werden, erst dann aktiviert und als realisierte Erträge erfasst werden, wenn (und soweit) sie entweder rechtskräftig festgestellt oder vom Schuldner anerkannt worden sind (z.B. Senatsurteile vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213; vom 29. April 2008 I R 67/06, BFHE 221, 201, BStBl II 2011, 55; vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991). Dabei können nach ständiger BFH-Rechtsprechung rechtskräftige Urteile, die dem Gläubiger eine bis dahin bestrittene Forderung zusprechen, auf deren Aktivierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht werterhellend, sondern nur wertbegründend einwirken (z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2012, 991, m.w.N.).

21 bb) Diese Grundsätze werden --wie der Senat schon in seinem Urteil in BFH/NV 2012, 991 (zu der im Entscheidungszeitpunkt noch anhängigen Vorlagefrage) ausgeführt hat-- durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) nicht berührt, und zwar unabhängig von der zwischen den Beteiligten streitigen Frage, ob diesem Beschluss auch Aussagen zu Tatsachenfeststellungen entnommen werden können. Denn es geht insoweit nicht um die Berücksichtigung ungeklärter bilanzrechtlicher Fragen, sondern um Grundsätze des Vorsichtsprinzips, deren inhaltliche (bilanzrechtliche) Anforderungen geklärt waren und sind. Demgemäß konnte aus Sicht der Geschäftsführung der B-GmbH auch kein Zweifel darüber bestehen, dass am Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 (bzw. nach Maßgabe des Kenntnisstands an dem Zeitpunkt, an dem die B-GmbH die Bilanz spätestens hätte erstellen müssen, s. BFH-Urteil vom 3. Juli 1991 X R 163-164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802; s.a. Senatsurteil vom 23. Januar 2008 I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669) nur ein hinreichend sicherer Anspruch aktiviert werden durfte, wovon allerdings im Hinblick auf das den Anspruch abweisende LG-Urteil keine Rede sein konnte. Insoweit war vielmehr, was auch das FG entschieden hat, zum 31. Dezember 2004 nur der Ansatz eines Erinnerungspostens zulässig.

22 c) Eine Bilanzierung der Forderung in 2004 (als Grundlage der Forderungsabschreibung zum 31. Dezember 2004) war auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer bestehenden Treuhandvereinbarung ausgeschlossen. Denn ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis zwischen der B-GmbH und der D-GmbH bestand im Streitfall nicht.

23 aa) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung liegt ein Treuhandverhältnis nur dann vor, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht des Treuhänders in solchem Umfang zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "leere Hülle" erscheint (z.B. Senatsurteil vom 24. November 2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590, m.w.N.). Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug (z.B. Senatsurteil in BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590). Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers --und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders-- in Bezug auf die Behandlung des Treuguts (Senatsurteil in BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590). Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist. Die Vereinbarung eines Treuhandentgelts ist keine notwendige Bedingung, kann aber ein Anzeichen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sein. Schließlich kommt bei der Frage nach der Durchführung einer Treuhandvereinbarung der bilanziellen Behandlung des Treuguts indizielle Bedeutung zu (Senatsurteil in BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590, m.w.N.).

24 bb) Die Auslegung von Verträgen und deren Würdigung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Soweit diese den gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt, ist sie daher für den BFH als Revisionsgericht bindend (vgl. § 118 Abs. 2

FGO), selbst wenn die vorgenommene Wertung nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251).

25 cc) Das FG hat auf dieser Grundlage den Inhalt der Kooperationsvereinbarung für das Revisionsverfahren bindend dahin gewürdigt, dass eine steuerrechtlich wirksame Treuhandvereinbarung nicht vorgelegen hat. Es hat dabei insbesondere auf den Inhalt der Vereinbarung abgestellt: Es sei nicht um die Überlassung von Treugut gegangen, sondern um einen Erwerb auf eigene Rechnung durch die B-GmbH, einer anschließenden Besitznahme mit Bewirtschaftung und späteren Herausgabe von Verwertungsüberschüssen an die D-GmbH.

26 Darüber hinaus hat das FG zutreffend darauf verwiesen, dass die bilanzielle Behandlung bei der B-GmbH gegen eine solche Vereinbarung gesprochen hat. Denn die B-GmbH hat die Grundstücke --auf der Grundlage eines Erwerbs im eigenen Namen und ohne Hinweis auf ein Treuhandverhältnis-- als eigenes Betriebsvermögen ausgewiesen. Die dadurch ausgelöste (negative) Indizwirkung kann von der Revision nicht mit dem Hinweis auf das Senatsurteil vom 28. Februar 2001 I R 12/00 (BFHE 194, 320, BStBl II 2001, 468) mit Erfolg in Frage gestellt werden. Zwar beruht jene Entscheidung im Wesentlichen auf den erhöhten Anforderungen, die durch die Rechtsprechung an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern und der Kapitalgesellschaft im Vergleich zu denen mit fremden Dritten gestellt werden. Entscheidungserheblich war aber die Frage, ob die Indizwirkung auch gilt, wenn die Gesellschaft das treuhänderisch erworbene Wirtschaftsgut nicht schon in ihrer laufenden Buchführung, sondern erst im Jahresabschluss als Treuhandvermögen ausgewiesen hat. Insoweit kam es darauf an, ob die unrichtige Verbuchung (laufende Buchführung) nicht auf eine ausdrückliche Maßnahme der Geschäftsleitung der Gesellschaft zurückzuführen oder mit deren Einverständnis erfolgt ist. Eine Diskrepanz zwischen der Erfassung in der laufenden Buchführung und dem Jahresabschluss besteht im Streitfall aber nicht.

27 Nicht zuletzt erbringt das nicht nach steuerrechtlichen Maßgaben ergangene Urteil des Berufungsgerichts vom 18. Juli 2006 auch keinen Beweis über eine Treuhandschaft i.S. des § 159 Abs. 1 Satz 1 AO im Verhältnis der B-GmbH zur D-GmbH. Das Berufungsgericht hat in den Entscheidungsgründen lediglich ausgeführt, dass die Rechtsstellung der B-GmbH "einem nachgeschalteten treuhänderischen Vermögensverwahrer des Landes X" (dies ist die Rechtsposition der D-GmbH im Verhältnis zu ihrem Gesellschafter) "angeglichen" sei. Die Feststellung eines Treuhandverhältnisses zwischen der B-GmbH und der D-GmbH mit bindender Wirkung für einen Finanzprozess liegt darin nicht.

28 2. Der Senat kann über die nach § 73 Abs. 1 FGO abgetrennte Revision gegen die Feststellungsbescheide durch Endurteil entscheiden, obschon der Kläger diesen Antrag erklärtermaßen nur "hilfsweise" für den Fall gestellt hat, dass er mit seinem Hauptantrag nicht durchdringt, der Senat über den Hauptantrag aber noch nicht abschließend entschieden, sondern die dort zugrunde liegende Rechtsfrage nach der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindeststeuer nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 und nach § 10a Satz 2 GewStG 2002 dem Bundesverfassungsgericht durch Beschluss vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, im Rahmen eines Normenkontrollersuchens vorgelegt hat. Es handelt sich damit zwar um eine objektive Klagehäufung, bei der Haupt- und Hilfsantrag in einem Eventualverhältnis zueinander stehen. Jedoch betreffen die Anträge verschiedene Streitgegenstände mit unterschiedlichen Sachverhalten. Der Hauptantrag geht gegen die Rechtmäßigkeit der Festsetzungen über Körperschaftsteuer 2008 und Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008 und richtet sich in diesem Zusammenhang vor allem gegen den nur beschränkten Abzug des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer sowie des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Der Hilfsantrag zielt hingegen auf die Änderung der hier streitgegenständlichen Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes mit der Begründung, die festgestellten Beträge seien zu vermindern, weil die Verlustermittlung auf einer bilanziellen Fehleinschätzung beruhe. Bei dieser Sachlage bedarf es, anders als in Fällen, in denen Haupt- und Hilfsantrag aufgrund eines einheitlichen Sachverhalts gestellt werden, aber eines Ausspruchs über den Hilfsantrag (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. August 1972 VIII R 21/69, BFHE 107, 202, BStBl II 1973, 55).

29 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de