

# Urteil vom 25. November 2014, I R 78/12

## **Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags bei bloßem Formwechsel - Voreigenschaft des Feststellungsverfahrens - Wirksamkeit des erklärten Verzichts auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung**

BFH I. Senat

AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, UmwStG § 4, UmwStG § 10, UmwStG § 14, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 90 Abs 2, KStG § 34 Abs 2a, FGO § 121 S 1, KStG § 37 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, KStG § 37 Abs 3 S 1, AO § 182 Abs 1, KStG § 37 Abs 3 S 3, UmwStG § 25, KStG § 37 Abs 3 S 2, GG Art 103 Abs 1, KStG § 37 Abs 3 S 4, FGO § 96 Abs 2, KStG § 37 Abs 3 S 5

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 25. September 2012, Az: 1 K 229/09

## Leitsätze

1. NV: § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 i.d.F. UntStFG ordnet eine Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags im "Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes" an; mit der Bezugnahme auf § 4 UmwStG 1995 werden auch die Fälle erfasst, in denen § 4 UmwStG 1995 "nur" entsprechend anwendbar ist und damit auch der Fall eines Formwechsels von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 14 UmwStG 1995 .

2. NV: Beim Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 14 UmwStG 1995 ist neben dem Übernahmegewinn (vgl. BFH-Beschluss vom 27. August 2008 I R 33/05, BFHE 222, 537, BStBl II 2010, 63) auch der von der übertragenden Gesellschaft in Anspruch genommene Körperschaftsteuererminderungsbetrag gem. § 37 Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. UntStFG als "andere Besteuerungsgrundlage" i.S. von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festzustellen; fehlt eine diesbezügliche Feststellung, kann ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gem. § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 i.d.F. UntStFG im Folgebescheid nicht festgesetzt werden .

## Tatbestand

- 1** I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob bei der Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr (2001) ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gemäß § 37 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.-- (sog. Nachsteuer) angesetzt werden kann.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine eingetragene Genossenschaft. Sie war als Obergesellschaft der ... an der A-AG beteiligt. Diese wurde rückwirkend auf den 1. Januar 2001 formwechselnd in die B AG & Co. KG (B-KG) umgewandelt. Der Formwechsel wurde am ... 2001 in das Handelsregister eingetragen.
- 3** Die A-AG verfügte am 1. Januar 2001 über ein Körperschaftsteuerguthaben von ... €. Im Streitjahr verminderte sich aufgrund des Formwechsels die Körperschaftsteuer der A-AG als übertragende Körperschaft nach Maßgabe von § 14 i.V.m. § 10 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995). Ein Körperschaftsteuererminderungsbetrag wurde in dieser Höhe an die B-KG als Rechtsnachfolgerin der A-AG erstattet. Nach dem Gesellschaftsvertrag stand den Kommanditisten der ihrer jeweiligen Beteiligung an der B-KG entsprechende Anteil an dem Körperschaftsteuerguthaben zur Entnahme zur Verfügung. Er wurde an die Kommanditisten ausgezahlt. Die Klägerin erhielt hieraus einen Anteil in Höhe von rd. ... €.
- 4** Nachdem bei der B-KG eine Außenprüfung durchgeführt worden war, erteilte das für die B-KG zuständige Finanzamt gegenüber dieser einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen über die für 2001 anzusetzenden Einkünfte. Hinsichtlich des auf die Klägerin entfallenden Anteils an dem erstatteten Körperschaftsteuererminderungsbetrag enthielt dieser Bescheid weder Feststellungen noch nachrichtliche Mitteilungen. Die Höhe des auf die Klägerin entfallenden Anteils wurde dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) lediglich formlos mitgeteilt.

- 5 In der Körperschaftsteuerfestsetzung der Klägerin für das Streitjahr wurde zunächst eine sog. Nachsteuer nicht angesetzt. Angaben zu einer etwaigen Erhöhung der Körperschaftsteuer oder des Körperschaftsteuerguthabens waren in der Körperschaftsteuererklärung durch die Klägerin nicht gemacht worden. Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der Klägerin änderte das FA den Körperschaftsteuerbescheid und berücksichtigte den auf die Klägerin entfallenden Anteil an dem von der A-AG in Anspruch genommenen Körperschaftsteuerminderungsbetrag gemäß § 37 Abs. 3 KStG 1999 n.F. steuererhöhend.
- 6 Mit ihrer dagegen gerichteten Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass weder die tatbestandlichen Voraussetzungen der Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 a.F.-- noch die des § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 n.F. erfüllt seien. Die A-AG sei nicht "übertragende Körperschaft" i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F. gewesen, weil lediglich ein Rechtsformwechsel stattgefunden habe. Dass ein bloßer Rechtsformwechsel von der Vorschrift nicht erfasst worden sei, habe auch der Gesetzgeber bemerkt und § 37 Abs. 3 KStG 1999 a.F. durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz neu gefasst, indem er in § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. eine entsprechende Anwendung des Satzes 1 auf Fälle des § 4 UmwStG 1995 angeordnet habe. Auch ein Fall des § 4 UmwStG 1995 liege aber nicht vor, weil der vorliegende Rechtsformwechsel in § 14 UmwStG 1995 geregelt sei. Außerdem ergebe sich aus der Anwendung der geänderten Vorschrift eine verfassungsrechtlich unzulässige sog. echte Rückwirkung. Selbst wenn man aber die materielle Rechtslage anders bewerte, könne gegen die Klägerin aus verfahrensrechtlichen Gründen keine Nachsteuer festgesetzt werden. Eine Nachsteuer sei nicht gesondert festgestellt worden. Der bestandskräftige Feststellungsbescheid, der für 2001 gegenüber der B-KG ergangen sei, entfalte als Grundlagenbescheid insoweit Bindungswirkung.
- 7 Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 81 veröffentlichtem Urteil vom 26. September 2012 1 K 229/09 ab.
- 8 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf ... € festzusetzen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Vorinstanz ist zwar darin zu folgen, dass im Streitfall die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Festsetzung einer sog. Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. gegeben sind (s. nachfolgend zu II.2.). Die Vorentscheidung verletzt allerdings § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO-- (s. nachfolgend zu II.3.). Die Sache ist --mangels ausreichender Feststellungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung auf der Ebene der B-KG-- nicht entscheidungsreif und an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 11 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass § 37 Abs. 3 KStG 1999 n.F. im Streitjahr nach den Maßgaben des § 34 Abs. 2a KStG 1999 n.F. anwendbar und dass die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Erhöhung der festzusetzenden Körperschaftsteuer hiernach erfüllt sind.
- 12 a) Nach § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 n.F. erhöht sich bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes 1997 gehören, die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben, wenn die Körperschaft ihrerseits Bezüge erhält, die nach § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben (sog. Nachsteuer). Die jeweiligen Erhöhungsbeträge bei der empfangenden Körperschaft entsprechen dabei dem nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. in Anspruch genommenen Minderungsbetrag bei der leistenden Körperschaft.
- 13 § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 n.F. stellt einen systematischen Zusammenhang zu § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. her. Dies führt dazu, dass die nach § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. steuerbefreite Gewinnausschüttung zwischen Körperschaften keine Nutzung von vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben bewirkt, sondern dass das in den Körperschaftsteuerguthaben enthaltene steuerliche Entlastungspotential auf die jeweiligen empfangenden

Körperschaften "übertragen" wird (vgl. Gosch/Bauschatz, KStG, 2. Aufl., § 37 Rz 105). Nimmt die empfangende Körperschaft oder Personenvereinigung ihrerseits Gewinnausschüttungen vor, kann das erhöhte Körperschaftsteuerguthaben wiederum bei ihr verbraucht werden und zu einer Körperschaftsteuerminderung nach Maßgabe von § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 1999 n.F. führen. Nach § 37 Abs. 3 KStG 1999 n.F. soll das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb von Beteiligungsketten erst dann realisiert werden können, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung bei den Anteilseignern, insbesondere bei natürlichen Personen, der Besteuerung unterliegt (vgl. Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390; Senatsbeschluss vom 26. Oktober 2004 I B 221/04, BFHE 209, 341, BStBl II 2005, 526; s. auch BTDrucks 14/2683, S. 127). Andernfalls hätte die Gefahr bestanden, dass solche mit keinen Steuerfolgen verbundenen Ausschüttungen für eine kurzfristige "zusammengeballte" Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens genutzt worden wären (vgl. Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 66). § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 n.F. gewährleistet damit, dass es mit der Körperschaftsteuerminderung zugleich zu einer Besteuerung der Ausschüttung beim (letzten) Anteilseigner kommt (vgl. auch G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 37 KStG Rz 17c; Bren/Kirste, GmbH-Rundschau 2003, 1047, 1048).

- 14** b) § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. ergänzt § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 n.F., indem er eine entsprechende Anwendung des Satzes 1 und damit eine Erhebung der Nachsteuer im "Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes" anordnet. Bei einem Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft mindert sich bei der übertragenden Körperschaft gemäß § 10 UmwStG 1995 die Körperschaftsteuerschuld um den Betrag, der sich nach § 37 KStG 1999 n.F. ergeben würde, wenn das Körperschaftsteuerguthaben als am Übertragungstichtag für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Die Minderung der Körperschaftsteuer bei der übertragenden Körperschaft erhöht deren Betriebsvermögen und führt zu einem höheren Übernahmegewinn bei den Mitunternehmern der übernehmenden Personengesellschaft. § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 ordnet weiter an, dass der Übernahmegewinn außer Ansatz bleibt, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Diese Freistellung entspricht der in § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. verankerten Freistellung von Dividendenerträgen. Ebenso wie § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 n.F. stellt damit auch § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. einen systematischen Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuerminderung bei der übertragenden Körperschaft nach § 10 UmwStG 1995 und der Steuerbefreiung des Übernahmegewinns bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 her. Damit wird in den Fällen des § 4 UmwStG 1995 eine Nutzung von vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben verhindert und das in den Körperschaftsteuerguthaben enthaltene steuerliche Entlastungspotential wiederum auf die jeweiligen empfangenden (Anteilseigner-)Körperschaften "übertragen". Das Körperschaftsteuerguthaben seinerseits kann erst dann realisiert werden, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung bei den Anteilseignern, insbesondere bei natürlichen Personen, der Besteuerung unterliegt.
- 15** 2.a) Im Streitfall führte der Formwechsel der A-AG in die B-KG nach den insoweit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) dazu, dass das Körperschaftsteuerguthaben der A-AG in Höhe von ... € gemäß § 10 UmwStG 1995 als am Übertragungstichtag für eine Ausschüttung verwendet galt. § 14 UmwStG 1995 ordnet für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft eine entsprechende Anwendung von § 10 UmwStG 1995 an. Im Ergebnis hat sich dadurch die Körperschaftsteuerschuld der A-AG als übertragende Körperschaft im Streitjahr entsprechend gemindert. Ein Körperschaftsteuerminderungsbetrag war in dieser Höhe an die B-KG als Rechtsnachfolgerin der A-AG erstattet und den Kommanditisten entsprechend ihrer Beteiligung an der B-KG ausgezahlt worden. Der Senat geht im Weiteren davon aus, dass der Anteil der Klägerin in Höhe von ... € insoweit dem Übernahmegewinn der Klägerin als Mitunternehmerin der B-KG entsprach. Der Anteil der Klägerin am Übernahmegewinn ist gemäß § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 steuerfrei geblieben. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen.
- 16** b) In sachlicher Hinsicht erfordert § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. einen "Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes". Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ein Fall des § 4 UmwStG 1995 vorliegt. Soweit die Revision § 37 Abs. 3 KStG 1999 n.F. bereits sachlich für nicht anwendbar hält, weil die dortige Verweisung auf § 4 UmwStG 1995 nicht auf den in § 14 UmwStG 1995 geregelten Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft verweist, folgt dem der Senat nicht.
- 17** aa) § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. erfasst --entgegen der Auffassung der Revision-- mit der Bezugnahme auf § 4 UmwStG 1995 auch die Fälle, in denen § 4 UmwStG 1995 nach dem Regelungssystem des Umwandlungssteuergesetzes 1995 "nur" entsprechend anwendbar ist und damit auch den streitgegenständlichen Fall des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 14 UmwStG 1995. Dies ergibt

sich aus dem Wortlaut der Vorschrift. § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. knüpft die Erhebung einer Nachsteuer an das Vorliegen eines "Fall[es] des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes". Damit erfordert die Regelung aber ausdrücklich nicht das Vorliegen einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft. Ein "Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes" liegt vielmehr auch vor, wenn eine andere Regelung, wie etwa § 14 UmwStG 1995, auf § 4 UmwStG 1995 verweist, wie es der Regelungstechnik des Umwandlungssteuergesetzes 1995 entspricht. Der Zweite Teil des Umwandlungssteuergesetzes 1995 beschäftigt sich zwar ausweislich seiner Überschrift mit dem "Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person". Auf die im Zweiten Teil des Umwandlungssteuergesetzes 1995 befindliche Vorschrift des § 4 UmwStG 1995 wird aber sowohl im Zweiten Teil selbst (§ 9 UmwStG 1995), als auch in den weiteren Teilen des Gesetzes mittelbar (§ 15 UmwStG 1995) und unmittelbar (§§ 12, 14, 16 UmwStG 1995) (zurück-)verwiesen. § 14 Satz 1 UmwStG 1995 übernimmt mithin Teilbereiche der Regelungen, die das Umwandlungssteuergesetz 1995 für die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft enthält. § 14 UmwStG 1995 enthält damit nicht lediglich eine Verweisung auf einzelne Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes, sondern übernimmt für den Fall des Formwechsels den gesamten Zweiten Teil des Gesetzes mit der Überschrift "Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person". Es handelt sich damit um einen Fall des § 4 UmwStG 1995 i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F.

- 18** Dieses Verständnis korrespondiert im Übrigen auch mit dem Sinn und Zweck der Regelung des § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. Ebenso wie im Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft besteht bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die Möglichkeit, dass das in den Körperschaftsteuerguthaben enthaltene steuerliche Entlastungspotential übertragen wird, ohne dass eine entsprechende Besteuerung des Umwandlungsgewinns bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft erfolgen kann. Es besteht daher auch in diesem Fall die Notwendigkeit, einen systematischen Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuerminderung bei der übertragenden Körperschaft nach § 10 UmwStG 1995 und der Steuerbefreiung des Übernahmegewinns bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 herzustellen. Damit soll auch im Fall eines (identitätswahrenden) Formwechsels eine Nutzung von vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben verhindert und das in den Körperschaftsteuerguthaben enthaltene steuerliche Entlastungspotential wiederum auf die jeweiligen empfangenden Körperschaften "übertragen" werden. Dieses Körperschaftsteuerguthaben kann wiederum erst dann realisiert werden, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung bei den Anteilseignern, insbesondere bei natürlichen Personen, der Besteuerung unterliegt.
- 19** bb) § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. erfasst auch Fälle eines bloßen Rechtsformwechsels, in denen handelsrechtlich kein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat. Denn bereits nach der früheren Gesetzesfassung des § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F. war der (identitätswahrende) Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umwandlungssteuerrechtlich, obwohl im Gesetz allgemein "vom Übernahmegewinn im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes" und von der "übertragenden Körperschaft" die Rede war, als Vermögensübergang anzusehen. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber durch die Neufassung von § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. im Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz hieran etwas ändern wollte.
- 20** Der Senat hat für den Fall eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG 1995 bereits entschieden, dass in diesem Fall nach der Regelungskonzeption des Umwandlungssteuergesetzes aus steuerlicher Sicht --abweichend vom Handelsrecht-- ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel stattfindet (Senatsurteil vom 19. Oktober 2005 I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568, unter II.2.b der Gründe). Entsprechendes gilt für den streitgegenständlichen (umgekehrten) Fall eines Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Das Umwandlungssteuergesetz 1995 hat zwar im Grundsatz die handelsrechtliche Unterscheidung danach, ob die Umwandlung --wie im Falle einer Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung-- mit dem Übergang des Vermögens auf einen anderen Rechtsträger verbunden ist (vgl. § 1 Abs. 2 und 4 UmwStG 1995, §§ 20, 131 des Umwandlungsgesetzes 1995 --UmwG 1995--) oder ob sie aufgrund eines Formwechsels und somit unter Wahrung der wirtschaftlichen und rechtlichen Identität des Rechtsträgers vollzogen wird, übernommen. Ist der formwechselnde Rechtsträger (§ 191 Abs. 1 UmwG 1995) eine Kapitalgesellschaft und der Rechtsträger neuer Rechtsform (§ 191 Abs. 2 UmwG 1995) eine Personengesellschaft, kann aber ertragsteuerlich nicht an die handelsrechtliche Identität des Rechtsträgers angeknüpft werden. Denn die Kapitalgesellschaft unterliegt als selbständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer, wohingegen bei der Personengesellschaft der Gewinn im Wege der transparenten Besteuerung bei den einzelnen Gesellschaftern der Ertragsbesteuerung unterworfen wird. Im Falle des Formwechsels wird deshalb in § 14 UmwStG 1995 umwandlungssteuerrechtlich ein Vermögensübergang fingiert (ebenso Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz,

Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 14 UmwStG Rz 8; ähnlich Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 14 Rz 13; Birkemeier in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 9 Rz 16; wohl a.A. Benkert/Menner in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 39). Dies entspricht der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, unter II.1.a aa/bb der Gründe; vom 20. November 2007 VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793, unter II.1.b aa der Gründe, und vom 26. Juni 2007 IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73) und dem schließt sich der erkennende Senat an. Es ist weder ersichtlich noch von den Beteiligten vorgetragen, dass der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes mit der Neufassung des § 37 KStG 1999 n.F. den Anwendungsbereich des neu geschaffenen Satzes 3 gegenüber dem bisherigen Satz 2 verengen wollte. Ausweislich der Gesetzesbegründung erfolgte die Neufassung (allein), um klarzustellen, "dass auch bei einem Übernahmeverlust eine Körperschaftsteuererhöhung vorgenommen werden muss" (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 40).

- 21** c) Die Klägerin kann sich zudem nicht darauf berufen, dass § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 34 Abs. 2a KStG 1999 n.F. gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößt.
- 22** § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F. wurde durch § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. abgeändert. Diese Änderung ist gemäß § 34 Abs. 2a KStG 1999 n.F. rückwirkend erfolgt, da das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 am 24. Dezember 2001 verkündet worden ist, die Erhebung einer Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. aber zum 1. Januar 2001 erfolgt. Denn § 34 Abs. 2a KStG 1999 n.F. ordnet an, dass die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden ist, für den erstmals das Körperschaftsteuergesetz 1999 a.F. anzuwenden ist. Mit dieser rückwirkenden Anwendung von § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. sind aber im Streitfall keine belastenden Rechtsfolgen verbunden, die dazu führen könnten, dass ein Vertrauenstatbestand entstehen kann. Denn bei der Klägerin wäre wie beschrieben auch nach § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F. eine Nachsteuer anzusetzen gewesen.
- 23** 3. Gleichwohl hat die Revision aus verfahrensrechtlichen Gründen im Ergebnis Erfolg. Das angefochtene Urteil kann keinen Bestand haben, weil es vor einer Entscheidung über die Festsetzung der Nachsteuer gegenüber der Klägerin auf der Ebene der B-KG gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einer gesonderten und einheitlichen Feststellung des von der A-AG in Anspruch genommenen Körperschaftsminderungsbetrags nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. bedarf. An dieser fehlt es bislang.
- 24** a) In dem gegenüber der B-KG ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 waren weder ein umwandlungsbedingter Körperschaftsteuererhöhungsbetrag i.S. des § 37 Abs. 3 KStG 1999 n.F. noch der von der übertragenden Körperschaft in Anspruch genommene Körperschaftsteuererminderungsbetrag nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. aufgenommen worden. Daraus kann keine stillschweigende Erklärung der Behörde im Sinne einer diesbezüglichen "Nichtfeststellung" abgeleitet werden. Der Senat hat keine Zweifel, dass sich der Regelungsgehalt des Bescheids im Streitfall --wie das FG zutreffend entschieden hat-- auf die ausdrücklich getroffenen Feststellungen beschränkt und eine Ausdehnung des Regelungsumfangs des Feststellungsbescheids ausgeschlossen ist.
- 25** b) Einer solchen Feststellung hat es aber bedurft. Denn die Vorschrift des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist dahin auszulegen, dass als "andere Besteuerungsgrundlagen" u.a. auch der von der übertragenden Körperschaft in Anspruch genommene Körperschaftsteuererminderungsbetrag nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. Gegenstand des Feststellungsverfahrens ist. Das entspricht der Spruchpraxis des Senats, wonach bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ein nach Maßgabe von § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 vorhandener Übernahmegewinn im Rahmen der gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festzustellen ist (Senatsbeschluss vom 27. August 2008 I R 33/05, BFHE 222, 537, BStBl II 2010, 63). Gleiches muss --entgegen der Vorinstanz-- für den von der übertragenden Körperschaft in Anspruch genommenen Körperschaftsteuererminderungsbetrag gemäß § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F. gelten. Denn bei einem Formwechsel auf eine Personengesellschaft mindert sich bei der übertragenden Körperschaft gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 10 UmwStG 1995 die Körperschaftsteuerschuld um den Betrag, der sich nach § 37 KStG 1999 n.F. ergeben würde, wenn das Körperschaftsteuerguthaben als am Übertragungstichtag für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Die Minderung der Körperschaftsteuer bei der übertragenden Körperschaft erhöht deren Betriebsvermögen und führt nach Maßgabe von § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 zu einem höheren Übernahmegewinn bei den Mitunternehmern der übernehmenden Personengesellschaft. Wenn aber der Übernahmegewinn nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festzustellen ist, dann muss auch der Körperschaftsteuererminderungsbetrag gemäß § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F., der die Höhe des

Übernahmegewinns beeinflusst, als damit "im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlage" i.S. von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in die einheitliche und gesonderte Feststellung einbezogen werden. Die formlose Mitteilung des feststellenden Finanzamts entspricht diesen Anforderungen nicht.

- 26** c) Ist eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorgesehen, so können Existenz, Art und Höhe dieser Besteuerungsgrundlagen nur im Rahmen des Feststellungsverfahrens geprüft werden. Dies folgt aus der gesetzlich angeordneten Bindungswirkung des Feststellungsbescheids (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines dem Feststellungsverfahren nachgeschalteten Verfahrens scheidet in solchen Fällen aus (vgl. z.B. Senatsurteil vom 24. Mai 2006 I R 9/05, BFH/NV 2006, 2019).
- 27** d) Für den Streitfall bedeutet dies, dass das FA gehindert war, gegenüber der Klägerin eine Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. zu erheben. Die Regelung des § 37 Abs. 3 Satz 3 KStG 1999 n.F. knüpft tatbestandlich daran an, dass es zum einen zu einer Körperschaftsteuererminderung bei der übertragenden Körperschaft nach § 10 UmwStG 1995 und zum anderen zu einem (steuerbefreiten) Übernahmegewinn bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft nach § 4 UmwStG 1995 gekommen ist. Die Feststellungen hierzu konnten nicht im Folgebescheid gegenüber der Klägerin getroffen werden.
- 28** Dem steht nicht entgegen, dass nach der ausdrücklichen Regelung in § 37 Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG 1999 n.F. die leistende Körperschaft der Empfängerin nach amtlichem Muster u.a. die Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuererminderungsbetrags zu bescheinigen hat. Ob und in welcher Höhe eine Nachsteuer bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft zu erheben ist, muss sich aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der übernehmenden Personengesellschaft ergeben, in der u.a. auch der Übernahmegewinn enthalten ist (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 37 Rz 83). Ebenso steht die bloße Möglichkeit, dass der Übernahmegewinn auf der Ebene der Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 steuerfrei ist, einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der übernehmenden Personengesellschaft nicht entgegen. Denn die abschließende Prüfung der persönlichen Steuerpflicht des anteiligen Übernahmeergebnisses ist nicht Gegenstand der Feststellung (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 56).
- 29** 4. Die Vorentscheidung, die die Vorentscheidung des Feststellungsverfahrens übersehen hat, war aufzuheben. Die Sache geht an das FG zurück, das bei der hier gegebenen Verfahrenslage wegen der noch fehlenden gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen das Verfahren nach § 74 FGO aussetzen muss (z.B. BFH-Urteil vom 26. Juli 1983 VIII R 28/79, BFHE 139, 335, BStBl II 1984, 290, unter 3. der Gründe).
- 30** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 31** Der Senat entscheidet durch Urteil, da nicht nur das FA, sondern auch die Klägerin gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass die Prozessvertreter der Klägerin mit Schriftsatz vom 11. April 2013 darum gebeten haben, ihnen vor Erlass einer für die Klägerin ablehnenden Entscheidung, die Möglichkeit einer Stellungnahme einzuräumen. Die Wirksamkeit des zweifelsfrei erklärten Verzichts wird dadurch nicht in Frage gestellt. Insbesondere wird die Einverständniserklärung damit nicht an eine Bedingung geknüpft. Der Senat versteht die Erklärung der Prozessvertreter der Klägerin lediglich als bloße Anregung an den Senat, der nicht nachzukommen war, da die Revision der Klägerin begründet ist und zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG führt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)