

Urteil vom 10. Februar 2016, VIII R 43/13

Besteuerungszeitpunkt der Einkünfte nach § 7 Nr. 1 UmwStG 1995 - Rückwirkungsfiktion des § 14 Satz 3 UmwStG 1995 trotz Bilanzierungsfehler

BFH VIII. Senat

UmwStG § 1 Abs 3, UmwStG § 2 Abs 1, UmwStG § 2 Abs 2, UmwStG § 7 Nr 1, UmwStG § 7 Nr 2, UmwStG § 14 S 1, UmwStG § 14 S 2, UmwStG § 14 S 3, UmwStG § 27 Abs 1, UmwG § 190, UmwG § 191 Abs 1 Nr 2, UmwG § 191 Abs 2 Nr 1, EStG § 17 Abs 1 S 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. Juni 2013, Az: 3 K 3065/09

Leitsätze

1. NV: Die Zurechnung der Einkünfte nach § 7 Nr. 1 UmwStG 1995 erfolgt zum steuerlichen Umwandlungsstichtag .
2. NV: § 2 UmwStG gilt auch für die formwechselnde Umwandlung im Rahmen des § 14 UmwStG .
3. NV: Bilanzierungsfehler in der Übertragungsbilanz haben keine Auswirkung auf die wirksame Ausübung des Wahlrechts zur Bestimmung eines rückwirkenden Umwandlungsstichtages nach § 14 Satz 3 UmwStG .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12. Juni 2013 3 K 3065/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Streitjahr (1995) negative Einkünfte nach § 7 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) zuzurechnen sind.
- 2 Der Kläger war zu 20 % am Stammkapital der ...GmbH (GmbH) beteiligt, weiterer Gesellschafter war G. Die GmbH nahm in den Jahren 1993 und 1994 Gewinnausschüttungen vor. Diese versteuerte der Kläger, soweit sie in Höhe von rd. 1,9 Mio. DM und rd. 1,2 Mio. DM auf ihn entfielen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 3 Durch notariell beurkundeten Umwandlungsbeschluss vom 30. August 1995 wurde die GmbH formwechselnd in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ... (GbR) umgewandelt, an der der Kläger ebenfalls zu 20 % beteiligt war. Ein steuerlicher Umwandlungsstichtag war in diesem Beschluss nicht genannt. Die Umwandlung wurde am selben Tag beim Handelsregister angemeldet und dort am 2. November 1995 eingetragen.
- 4 Die GmbH erstellte letztmalig einen Jahresabschluss auf den 31. Dezember 1994 (unterzeichnet am 14. Dezember 1995) und reichte diesen zusammen mit ihrer Körperschaftsteuererklärung 1994 und der Erklärung zur Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) zum 31. Dezember 1994 bei dem für sie zuständigen Finanzamt ein. Eine Kennzeichnung als "Übertragungsbilanz" o.Ä. erfolgte nicht.
- 5 Die GbR ging auf der Grundlage dieser Bilanz der GmbH sogleich zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung über und behandelte alle Geschäftsvorfälle ab dem 1. Januar 1995 als solche der GbR.
- 6 Im Rahmen einer bei der GmbH für die Jahre 1990 bis 1994 durchgeführten Außenprüfung wurde u.a. der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung für die im Prüfungszeitraum von der GmbH vereinnahmten Beratungshonorare aufgegriffen. Die GmbH hatte diese mit Vereinnahmung erfolgswirksam verbucht, während der Prüfer die Auffassung vertrat, dass

bei Vereinnahmung der Honorare nur eine gewinnneutrale Anzahlung zu passivieren sei. Laut Prüfungsbericht waren zum 31. Dezember 1994 erhaltene Anzahlungen in Höhe von rd. 22 Mio. DM zu passivieren. Das zu versteuernde Einkommen der Jahre 1990 bis 1994 und das vEK minderten sich entsprechend. Infolge der Gewinnausschüttungen 1993 und 1994 ergab sich nunmehr ein negatives vEK.

- 7** Hierauf änderte das Finanzamt die Körperschaftsteuerbescheide und die Feststellungsbescheide über das vEK der Jahre 1990 bis 1994 der GmbH. Im Laufe des gegen die Änderungsbescheide geführten Einspruchsverfahrens wurde u.a. mit Bescheid vom 2. Juni 1998 zum 31. Dezember 1994 ein EK 45 in Höhe von 1.208.629 DM sowie ein EK 02 in Höhe von ./ 4.058.797 DM festgestellt. In der Anlage zum Bescheid wurde erläutert, die bislang eingereichten Jahresabschlüsse seien nach § 256 Abs. 5 Satz 2 des Aktiengesetzes (AktG) nichtig, da Anzahlungen pflichtwidrig nicht passiviert worden seien. Die Nichtigkeit der Jahresabschlüsse führe gemäß § 253 Abs. 1 AktG zur Nichtigkeit der darauf beruhenden Gewinnverwendungsbeschlüsse. Dies habe steuerrechtlich zur Folge, dass die Gewinnausschüttungen in 1993 und 1994 als sog. andere Ausschüttungen i.S. des § 27 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu behandeln seien.
- 8** Die GbR löste wegen des Übergangs zur Einnahmenüberschussrechnung zum 1. Januar 1995 den Passivposten "erhaltene Anzahlungen" in Höhe von rd. 22 Mio. DM gewinnerhöhend auf. Auf den Kläger entfiel hiervon entsprechend seiner Beteiligung am Gewinn der GbR ein Anteil von 20 %. Zudem ermittelte die GbR einen Übernahmeverlust des G nach § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 zum 31. Dezember 1994.
- 9** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Einnahmen nach § 7 Nr. 1 UmwStG 1995 in Höhe von ./ 1.926.943,49 DM und anrechenbare Körperschaftsteuer in Höhe von 216.867 DM.
- 10** Das Betriebsfinanzamt teilte demgegenüber im November 2000 nachrichtlich mit, dem Kläger seien aus der Umwandlung mit steuerrechtlichem Übertragungstichtag vom 31. Dezember 1994 wegen des negativen vEK Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 7 Nr. 1 UmwStG 1995 in Höhe von 0 DM und nach § 7 Nr. 2 UmwStG 1995 in Höhe von 217.553 DM zuzurechnen.
- 11** Daraufhin erging ein geänderter --inzwischen bestandskräftiger-- Einkommensteuerbescheid für 1994, in welchem die Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen um 217.553 DM erhöht wurden.
- 12** Ferner berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im streitigen Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 6. März 2001 die vom Kläger erklärten negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht.
- 13** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit Urteil vom 12. Juni 2013 3 K 3065/09 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1621 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 14** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er ist der Auffassung, die Zurechnung der Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 7 UmwStG 1995 habe im Streitjahr zu erfolgen. Maßgeblich sei der Zeitpunkt der Handelsregistereintragung des Formwechsels am 2. November 1995. Die Ausnahmeregelung nach § 14 Satz 3 UmwStG 1995, wonach ein rückwirkender Umwandlungstichtag bestimmt werden könne, sei eng auszulegen. Ein --auch nach Ansicht des FA und des FG-- nichtiger Jahresabschluss könne eine solche Rückwirkung nicht auslösen.
- 15** Zudem sei im Rahmen des § 7 UmwStG 1995 auch ein negativer vEK-Saldo als Einnahme zu berücksichtigen. So werde eine Doppelbesteuerung der bereits als Gewinnausschüttung versteuerten Honorareinnahmen vermieden. Der GmbH habe ein Rückforderungsanspruch nach § 31 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG a.F.) zugestanden, den er --der Kläger-- durch Verrechnung mit seinem Gewinnanteil 1995 gegenüber der GbR als Rechtsnachfolgerin der GmbH erfüllt habe.
- 16** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 6. März 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2009 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Einnahmen um 1.926.943 DM gemindert werden.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 18** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitigen Einkünfte nach § 7 UmwStG 1995 nicht im Streitjahr, sondern bereits im Jahr 1994 zu versteuern gewesen wären. Ob und in welcher Höhe eine Berücksichtigung von negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 7 UmwStG 1995 überhaupt möglich wäre, ist nicht zu entscheiden.
- 20** 1. § 7 UmwStG 1995 ist im Streitfall anwendbar. Für die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft i.S. des § 190 des Umwandlungsgesetzes (UmwG), wozu nach § 191 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 UmwG auch die Umwandlung einer GmbH in eine GbR gehört, gelten nach § 1 Abs. 3 UmwStG 1995 die §§ 14, 17 und 18 UmwStG 1995. § 14 Satz 1 UmwStG 1995 erklärt im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995 für entsprechend anwendbar.
- 21** Gemäß § 7 UmwStG 1995 sind dem Gesellschafter einer übernehmenden Personengesellschaft, der an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag nicht wesentlich i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) beteiligt war und bei dem die Anteile im Zeitpunkt des Vermögensübergangs zum Privatvermögen gehört haben, der Teil des für Ausschüttungen vEK der übertragenden Körperschaft, der dem Verhältnis des Nennbetrags der Anteile zur Summe der Nennbeträge aller Anteile an der übertragenden Körperschaft entspricht (Nr. 1), und die nach § 10 Abs. 1 UmwStG 1995 anzurechnende Körperschaftsteuer (Nr. 2) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.
- 22** Das UmwStG 1995 --und damit auch § 7 UmwStG 1995-- gilt für Umwandlungen, bei denen --wie im Streitfall-- der Vermögensübergang auf Rechtsakten beruht, die nach dem 31. Dezember 1994 wirksam werden (§ 27 Abs. 1 UmwStG 1995), und zwar unabhängig von einer steuerrechtlichen Rückwirkung des Umwandlungsvorgangs (z.B. gemäß § 14 Satz 3 UmwStG 1995; vgl. Blümich/Nitzschke, § 27 UmwStG 1995 Rz 6).
- 23** 2. Der Kläger erfüllte unstreitig die persönlichen Voraussetzungen des § 7 UmwStG 1995.
- 24** Er war an der übertragenden GmbH nur mit 20 % und damit nicht wesentlich i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG beteiligt und hielt seine Beteiligung im Privatvermögen. Schließlich wurde der Kläger auch Gesellschafter der übernehmenden GbR.
- 25** Damit war ihm nach § 7 Nr. 1 UmwStG 1995 der auf ihn entfallende Anteil des für Ausschüttungen vEK der GmbH als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.
- 26** 3. Die Zurechnung der Einkünfte aus § 7 UmwStG 1995 erfolgt zum steuerlichen Übertragungstichtag (so ebenfalls: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998, sog. Umwandlungssteuererlass 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 07.06; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: März 2000, § 7 UmwStG Rz 40; Dehmer, UmwG/UmwStG, § 7 UmwStG Rz 16; Blümich/Klingberg, § 7 UmwStG 1995 Rz 9; Pung in Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 7 Rz 14; Dötsch, Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl., UmwStG Rz 303; Benkert/Menner in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, § 7 Rz 33; Plewka in Sagassa/Bula/Brünger, Umwandlungen, 2. Aufl., S. 698). Dies ist im Streitfall der 31. Dezember 1994.
- 27** a) Nach der gesetzlichen Systematik treten die steuerlichen Folgen einer formwechselnden Umwandlung gemäß § 14 Satz 3 i.V.m. § 2 UmwStG 1995 sowohl für die Körperschaft als auch für die Personengesellschaft und deren Gesellschafter mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages ein.
- 28** Gleiches muss daher auch für die steuerlichen Folgen beim Anteilseigner der übertragenden Körperschaft gelten. Die nach § 7 UmwStG 1995 fingierten Einkünfte sind die "letzten" Einkünfte, die der Anteilseigner aus seiner Beteiligung an der übertragenden Körperschaft --ausgelöst durch den Umwandlungsvorgang-- erzielt.
- 29** b) Mit dem UmwStG 1995 wurde für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in § 14 UmwStG 1995 nicht nur die entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995 (Satz 1), sondern darüber hinaus auch angeordnet, dass die Kapitalgesellschaft für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz und die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat (Satz 2). Diese Bilanzen können auch auf einen Umwandlungstichtag erstellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt (Satz 3).
- 30** Hintergrund dieser Regelungen ist die Erwägung, dass die handelsrechtliche Vorstellung einer die Identität des

Rechtsträgers währenden (formwechselnden) Umwandlung der Systematik des Körperschaftsteuer- und Einkommensteuergesetzes widerstreitet, nach der die Körperschaft als selbständiges Steuersubjekt mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer unterliegt, die Gesellschafter der Personengesellschaft hingegen mit ihrem Gewinnanteil der Einkommensteuer unterworfen sind. Demgemäß fingiert § 14 UmwStG 1995 mittels Verweises auf die für die Verschmelzung geltenden Bestimmungen der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995 beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft --entgegen der zivilrechtlichen Kontinuität des Rechtsträgers-- für Zwecke der Einkommensbesteuerung einen Vermögensübergang auf der Grundlage nur steuerrechtlich zu erstellender Übertragungs- und Eröffnungsbilanzen. Zum anderen bilden diese Bilanzen zugleich die Grundlage dafür, dass der Formwechsel --im Ergebnis gleich den für eine Verschmelzung geltenden Regeln (s. oben)-- steuerrechtlich auf einen Zeitpunkt vor Wirksamwerden des Formwechsels zurückbezogen werden kann und hiernach gemäß § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 das Einkommen und Vermögen der (formwechselnd umgewandelten) Kapitalgesellschaft sowie der Personengesellschaft so zu ermitteln sind, als ob der (steuerlich fingierte) Vermögensübergang bereits mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtages auf die Personengesellschaft stattgefunden hätte. Dies gilt nach § 2 Abs. 2 UmwStG 1995 auch für das Einkommen der Gesellschafter (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Februar 2010 IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942).

- 31** c) § 2 UmwStG 1995 ist entgegen der Auffassung des Klägers auch auf formwechselnde Umwandlungen anwendbar. Zwar verweist § 14 UmwStG 1995 nicht auf § 2 UmwStG 1995. Dessen Geltung auch im Fall der formwechselnden Umwandlung folgt indes aus seiner Stellung im ersten Teil des UmwStG 1995, der allgemeine Vorschriften zum zweiten bis siebten Teil des UmwStG 1995 enthält, und damit auch für die im zweiten Teil enthaltenen §§ 14 Satz 1 i.V.m. 7 UmwStG 1995 gilt (vgl. BTDrucks 12/6885, S. 16).
- 32** Dass § 14 Satz 3 UmwStG 1995 für die formwechselnde Umwandlung eine eigenständige, rein steuerrechtliche Rückwirkungsfiction enthält, steht dem nicht entgegen. Vielmehr war eine entsprechende Regelung sogar erforderlich, um die Rechtsfolgen des § 2 UmwStG 1995 auch im Fall der formwechselnden Umwandlung rückwirkend herbeiführen zu können. Denn § 2 UmwStG 1995 enthält keine eigene Rückwirkungsregelung, sondern setzt diese voraus und knüpft zur Bestimmung des Zeitpunkts an die handelsrechtlichen Rückwirkungsfristen auch für steuerliche Zwecke an, indem der "Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt" zum steuerlichen Übertragungsstichtag bestimmt wird.
- 33** 4. Vorliegend war steuerlicher Übertragungsstichtag der 31. Dezember 1994, 24:00 Uhr. Die Versteuerung der Einkünfte nach § 7 UmwStG 1995 kann somit nur im Veranlagungszeitraum 1994 --und nicht im Streitjahr-- erfolgen.
- 34** a) Nach § 14 Satz 3 UmwStG 1995 können die Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft und die Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt (Umwandlungsstichtag).
- 35** b) Die Voraussetzungen des § 14 Satz 3 UmwStG 1995 waren im Streitfall erfüllt. Die GmbH hat eine Bilanz auf den 31. Dezember 1994 aufgestellt. Dieser Stichtag liegt nicht mehr als acht Monate vor der Anmeldung der Umwandlung zum Handelsregister, die nach den Feststellungen des FG am 30. August 1998 erfolgt ist.
- 36** c) Damit ergibt sich die steuerliche Wirkung der Umwandlung zum 31. Dezember 1994, auch wenn die GmbH und die GbR nicht ausdrücklich eine entsprechende steuerliche Rückwirkung bestimmt haben. Denn sowohl die GmbH als auch die GbR haben in ihren Steuererklärungen --und dem folgend auch die jeweils zuständigen Finanzämter in den entsprechenden Steuer- und Feststellungsbescheiden-- die Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 1994 zugrunde gelegt und so zum Ausdruck gebracht, dass dieser Tag der Stichtag i.S. des § 14 Satz 3 UmwStG 1995 sein sollte: Die GmbH hat letztmalig eine Bilanz auf diesen Stichtag aufgestellt und eine Feststellungserklärung nach § 47 Abs. 1 KStG auf diesen Stichtag sowie eine Körperschaftsteuererklärung für 1994 eingereicht. Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 4 i.V.m. § 5 Abs. 2 UmwStG 1995 ist ausgehend von der Bilanz zum 31. Dezember 1994 auf diesen Stichtag von der GbR ermittelt und im Feststellungsbescheid 1994 erfasst worden. Die GbR hat zudem zum 1. Januar 1995 als ersten eigenen Geschäftsvorfall die Gewinnermittlungsart gewechselt und dabei ebenfalls die Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 1994 zugrunde gelegt. Anschließend sind alle Geschäftsvorfälle ab dem 1. Januar 1995 der GbR zugerechnet worden.
- 37** d) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass im Umwandlungsbeschluss selbst kein rückwirkender Umwandlungsstichtag festgelegt wurde. Einer solchen Festlegung bedurfte es, da es handelsrechtlich keine rückwirkende formwechselnde Umwandlung gibt, für die handelsrechtliche Wirksamkeit des Umwandlungsbeschlusses (§§ 193, 194 UmwG) nicht. Auch steuerrechtlich war dies nicht erforderlich. Weder § 14

Satz 3 UmwStG 1995 noch § 2 UmwStG 1995 verlangen die Benennung eines Umwandlungsstichtages im Umwandlungsbeschluss.

- 38** e) Dass in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 "erhaltene Anzahlungen" fehlerhaft nicht erfasst wurden, hat nicht die Unwirksamkeit der Wahl des Umwandlungsstichtages 31. Dezember 1994 zur Folge.
- 39** aa) Für die wirksame Ausübung des Wahlrechts zur Bestimmung eines rückwirkenden Umwandlungsstichtages nach § 14 Satz 3 UmwStG kommt es auf die materielle Rechtmäßigkeit einzelner Bilanzansätze nicht an. Dies gilt auch dann, wenn --wie im Streitfall-- nachträglich erkannte Bilanzierungsfehler in einer Steuerbilanz in den Grenzen des steuerlichen Verfahrensrechts zu korrigieren sind (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 13. Juni 2006 I R 58/05, BFHE 213, 559, BStBl II 2006, 928, m.w.N.; BFH-Urteil vom 6. Juni 2013 I R 36/12, BFH/NV 2014, 74).
- 40** Auf die handelsrechtliche Wirksamkeit der Übertragungsbilanz kann es bereits deswegen nicht ankommen, weil die §§ 190 ff. UmwG die Erstellung einer (handelsrechtlichen) Umwandlungsbilanz auf einen Umwandlungsstichtag mangels Vermögensübergangs nicht vorsehen. Infolgedessen ist auf den Übertragungsstichtag zwar eine steuerrechtliche Übertragungsbilanz zu erstellen, nicht aber eine handelsrechtliche Übertragungsbilanz.
- 41** bb) Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt im geänderten Bescheid nach § 47 Abs. 1 KStG vom 2. Juni 1998 von der handelsrechtlichen Nichtigkeit der Bilanz auf den 31. Dezember 1994 nach § 256 Abs. 5 AktG analog --und damit zwangsläufig von einer Nichtigkeit der Gewinnverteilungsbeschlüsse nach § 253 Abs. 1 AktG analog-- ausgegangen ist, steht dem nicht entgegen. Denn die einzige steuerliche Folge, die aus dieser Nichtigkeit gezogen wurde, war die Umqualifizierung der in den Jahren 1993 und 1994 erfolgten Gewinnausschüttungen in sog. "andere", nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhende Ausschüttungen i.S. von § 27 Abs. 3 Satz 2 und Satz 1 KStG mit der damit verbundenen abweichenden zeitlichen Zuordnung der Gewinnausschüttungen und der daraus folgenden Änderung der Körperschaftsteuer. § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG knüpft erkennbar ausdrücklich an die gesellschaftsrechtliche Wirksamkeit des Gewinnverwendungsbeschlusses an, so dass einer handelsrechtlichen Nichtigkeit des Jahresabschlusses über § 253 Satz 1 AktG analog in diesem Rahmen keine unmittelbare Bedeutung zukommt.
- 42** 5. Ob die vom Kläger behauptete Verrechnung eines --möglicherweise auf die GbR übergegangenen-- Rückzahlungsanspruchs der GmbH nach § 31 GmbHG a.F. mit seinem Gewinnanteil aus der GbR einkünftermindernd zu berücksichtigen ist, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Eine etwaige Verrechnung könnte frühestens im Jahr 1996 und damit ebenfalls nicht im Streitjahr erfolgt sein, da der Gewinnanteil 1995 des Klägers aus der GbR erst mit Ablauf des 31. Dezember 1995 feststand und eine tatsächliche Verrechnung mit diesem Anspruch gemäß § 31 GmbHG a.F. daher frühestens im Jahr 1996 in Betracht kommt.
- 43** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de