
Datum: 14.08.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3202/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:0814.6K3202.04F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe:

1

Die Klägerin ist eine GmbH, die den Handel mit Erzeugnissen aller Art, insbesondere Stahlerzeugnissen, betreibt. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum 30.09. Alleingesellschafterin der Klägerin ist die "J" S.A. Luxemburg.

2

Eine Gesellschafterversammlung der Klägerin vom 02.01.2002 beschloss eine Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 in Höhe von 341.580,00 DM (174.647,08 Euro). Nach den Angaben der Klägerin in der entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldung ist die Auszahlung am 09.01.2002 erfolgt.

3

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 25.03.2002 zwischen der Klägerin, der Firma "T-GmbH", einer ebenfalls 100 %-igen Tochtergesellschaft der "J" S.A. und der "E" S.A., wurde die Verschmelzung der "T-GmbH" durch Aufnahme in der Weise beschlossen, dass diese ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung gemäß § 2 Nr. 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) auf die Klägerin gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) zum Stichtag 30.09.2001 übertrug. In § 1 Abs. 3 des Vertrages war ausdrücklich geregelt, dass die

4

Übernahme des Vermögens der "T-GmbH" im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 30.09.2001 erfolgen sollte und vom 01.10.2001 an alle Handlungen und Geschäfte der "T-GmbH" als für Rechnung der Klägerin vorgenommen gelten sollten. Gemäß § 2 Abs. 1 des Verschmelzungsvertrages gewährte die Klägerin der "J" S.A. als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens einen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 25.000,00 Euro (Erhöhung des Stammkapitals von bislang 1.022.800,00 Euro auf 1.047.800,00 Euro).

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2001 erklärte die Klägerin zwar die Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr mit dem Betrag von 341.580,00 DM, nicht aber den Tatbestand der Verschmelzung.

5

Das Finanzamt "C-Stadt" (FA) setzte daraufhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) die Körperschaftsteuer 2001 unter Berücksichtigung eines Minderungsbetrages aus der Gewinnausschüttung unter Berücksichtigung der zum 30.09.2001 festgestellten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals fest (EK 45: 74.080,00 DM; EK 40: 211.268,00 DM).

6

Mit der Vorlage der Steuererklärungen für das Folgejahr 2002 beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 10.06.2003 "von Amts wegen die Verschmelzung mit der "T-GmbH" bezüglich des steuerlichen Einlagekontos zu berücksichtigen".

7

Das FA änderte daraufhin den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Körperschaftsteuergesetz a. F. (KStG) zum 30.09.2001 in der Weise, dass es die für die "T-GmbH" zu diesem Stichtag festgestellten Teilbeträge (EK 40: ./ 176.706,00 DM; EK 02: ./ 725.256,00 DM; EK 03: ./ 3,00 DM; EK 04: 1.087.043,00 DM) mit den für die Klägerin erklärten Teilbeträgen saldierte.

8

Gegen diese Feststellungen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage, nachdem der Einspruch insoweit erfolglos geblieben ist. Die Klägerin ist der Auffassung, das FA habe durch die Saldierung der Eigenkapitalbestände zum 30.09.2001 der zeitlich vor der Verschmelzung beschlossenen offenen Gewinnausschüttung der Klägerin nachträglich die Grundlage entzogen. Statt einer Körperschaftsteuererminderung aus dem Ausschüttungstatbestand in Höhe von 55.532,00 DM (erster Körperschaftsteuerbescheid vom 23.09.2002) habe sich durch die Änderung vom 17.10.2003 per Saldo eine Körperschaftsteuererhöhung von 64.016,00 DM ergeben. Unter Berücksichtigung der vorliegend gegebenen Zeitfolge zwischen dem Ausschüttungsbeschluss und der nachfolgenden Verschmelzung dürfe eine Hinzurechnung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der verschmolzenen Gesellschaft erst nach der Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch die vollzogene Ausschüttung vorgenommen werden. Zur Stützung ihrer Rechtsauffassung beruft sich die Klägerin auf Widmann (Umwandlungssteuergesetz, § 12 Rn. 111), der die Auffassung vertrete, der Negativbetrag beim vollbelasteten verwendbaren Eigenkapital der Überträgerin führe nicht zur Verrechnung mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen der Übernehmerin. Auf der Grundlage dieser Auffassung sei die Verrechnung infolge der Verschmelzung erst nach der Abbildung der vollzogenen offenen Gewinnausschüttung in den nachrichtlichen Angaben des Feststellungsbescheides zum 30.09.2001 abzubilden (auf die Darstellung der Klägerin in der Klagebegründung vom 14.06.2004, Blatt 7, wird im Einzelnen Bezug genommen).

9

Mit Schreiben vom 17.04.2007 hat der Vorsitzende des Senat die Beteiligten u. a. darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der Körperschaftsteuererminderungs-, -erhöhungsbeträge zweifelhaft sei, soweit sich eine Körperschaftsteuererhöhung infolge der Festschreibungsregelung gemäß § 28 Abs. 4 KStG a. F. ergeben habe. Auf den Inhalt des

10

Schreibens wird im Einzelnen Bezug genommen.

Der Beklagte – als nunmehr örtlich zuständiges Finanzamt hat daraufhin u. a. einen 11
Änderungsbescheid zur Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 47
Abs. 1 KStG a. F. zum 30.09.2001 erteilt, in dem – bei geänderten Anfangsbeständen infolge
eines geänderten Bescheids zum 30.09.2000 vom 11.05.2007 – die Saldierung mit den
bezeichneten – für die "T-GmbH" zum 30.09.2001 festgestellten – Teilbeträgen weiterhin
ausgewiesen ist. Im nachrichtlichen Teil ergibt sich nunmehr die Ermittlung einer
Körperschaftsteuerminderung von insgesamt 22.462,00 DM (festgesetzte
Körperschaftsteuerminderung gemäß Körperschaftsteuerbescheid für 2001 vom 11.05.2007).

Die Klägerin beantragt, 12

den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß 13
§ 47 KStG a.F. zum 30.09.2001 vom 11.05.2007 dahingehend zu ändern, dass bei der
Feststellung die Zurechnung des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden
Gesellschaft erst nach der Berücksichtigung der Körperschaftsteuerminderung/-erhöhung bei
der Klägerin als übernehmende Gesellschaft erfolgt;

hilfsweise, 14

die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er ist weiterhin der Auffassung, dass auch negative Teilbeträge des verwendbaren 18
Eigenkapitals der Übernehmerin mit positiven Teilbeträgen der Überträgerin bei der
Verschmelzung zusammenzufassen seien.

Der Beklagte beruft sich im Übrigen auf das Schreiben des Bundesministers der Finanzen 19
vom 25.03.1998 zu Zweifels- und Auslegungsfragen zum Umwandlungssteuergesetz
(Bundessteuerblatt – BStBl. – I 1998, 268) sowie auf die Ausführungen in der
Einspruchsentscheidung vom 27.05.2004.

Das Gericht hat den Beteiligten mit Schreiben vom 15.06.2007 mitgeteilt, dass es von einem 20
Beteiligtenwechsel auf der Seite des beklagten Finanzamts ausgeht, da aufgrund der
geänderten örtlichen Zuständigkeit nunmehr das beklagte Finanzamt "C2-Stadt" den
Änderungsbescheid vom 11.05.2007 erlassen hat.

Die Klage ist nicht begründet. 21

Der Beklagte hat in dem angefochtenen Bescheid zur Feststellung des verwendbaren 22
Eigenkapitals der Klägerin zum 30.09.2001 zutreffend eine Saldierung der
Eigenkapitalbestände der Klägerin mit den für die "T-GmbH" zum 30.09.2001 festgestellten
Beständen vorgenommen und dabei insbesondere auch den positiven Teilbetrag der Klägerin
im EK 40 (+ 196.595 DM) mit dem negativen für die "T-GmbH" festgestellten Teilbetrag im EK
40 (./ 176.706 DM) verrechnet.

Gemäß § 38 Satz 1 KStG a.F. war für den Fall der Verschmelzung zweier 23
Kapitalgesellschaften bestimmt, dass die nach den §§ 30 – 37 KStG a.F. ermittelten
Eigenkapitalanteile der übertragenen Kapitalgesellschaft den entsprechenden Teilbeträgen

der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen sind.

Die mit dem notariell beurkundetem Betrag vom 25.03.2002 vereinbarte Verschmelzung der "T-GmbH" auf die Klägerin, die nach § 1 Satz 3 des Vertrages mit Wirkung zum Ablauf des 30.09.2001 erfolgen sollte, hatte somit zu Folge, dass zu diesem Übertragungsstichtag die "Hinzurechnung" der Eigenkapitalanteile der übertragenden Kapitalgesellschaft bei der Klägerin als übernehmender Kapitalgesellschaft vorzunehmen war. 24

Nach § 2 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz – UmwStG – ist das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob dieses Vermögen mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerrechtlicher Übertragungsstichtag), auf die Übernehmerin übergegangen ist; es handelt sich bei dieser Vorschrift um eine gesetzliche Fiktion, nach der unabhängig vom Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich der Stichtag der der Umwandlung zugrunde liegenden Bilanz der steuerlich maßgebliche Übertragungsstichtag sein soll (vgl. BFHUrteil vom 22.09.1999 II R 33/97, BFHE 189, 533, Bundesteuerblatt – BStBl. – II 2000, 2; FG Berlin, Urteil vom 28.07.2003 – 8 K 8565/00, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2004, 70, rechtskräftig, mit Anmerkung Trossen). 25

Dies hat zur Folge, dass auch negative Eigenkapitalbestände bei der übertragenden Kapitalgesellschaft mit positiven Eigenkapitalbeständen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft zum Übertragungsstichtag zu verrechnen sind (vgl. Dötsch in Dötsch, Jost, Pung, Witt, Die Körperschaftsteuer, § 38 KStG a.F. Rdnr. 24; Danelsing in Blümich, EStG – KStG – GewStG und Nebengesetze, § 38 KStG a.F. Rdnr. 28 f.). Soweit demgegenüber Widmann (in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Lfg 11/03, § 12 UmwStG, Tz. 111), Sagasser (in Sagasser, Buhla, Brünger, Umwandlungen, 3. Auflage, L Rdnr. 43) und Streck (KStG 5. Auflage § 38 Tz. 5) die Auffassung vertreten, ein Negativbetrag beim vollbelasteten Eigenkapital bei der übertragenden Gesellschaft führe nicht zur Verrechnung mit dem maßgebenden für die übernehmende Gesellschaft festgestellten Teilbetrag, vielmehr führe die Hinzurechnung gemäß § 38 Abs. 1 KStG a.F. lediglich dazu, dass die Übernehmerin den negativen Betrag zu übernehmen und so fortzuführen habe, als sei er bei ihr angefallen, folgt der Senat dem nicht. 26

Soweit Widmann (a.a.O.) darauf abstellt, es sei zu berücksichtigen, dass nicht abziehbare Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. den Negativbestand verursacht hätten, ist dieser Entstehungsgrund für die Frage der Verrechnung im Zeitpunkt des Übertragungsstichtags nicht maßgeblich. Denn dieser Umstand kann systematisch nicht dazu führen, für den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung im Eigenkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft für das mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital (hier EK 40) einen positiven und einen weiteren negativen Teil getrennt fortzuführen. Denn gemäß § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG a.F. sind lediglich einheitliche Einkommensteile, die nach dem 31.12.1993 der Körperschaftsteuer ungemildert unterliegen, festzustellen. Da die Verschmelzung auf den Übertragungsstichtag 30.09.2001 wirkt, sind damit auch einheitlich die Eigenkapitalbestände der übertragenden Gesellschaft und der Klägerin in der Weise zusammenzuführen, dass die für die "T-GmbH" festgestellten negativen Kapitalanteile gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG a.F. mit dem positiven Eigenkapital der Klägerin auf den Stichtag zu saldieren sind. 27

Soweit die Klägerin geltend macht, die Körperschaftsteuerminderung infolge der im Januar 2002 vollzogenen offenen Gewinnausschüttung sei vor dieser Verrechnung der Eigenkapitalbestände vorzunehmen, ist dies abzulehnen. 28

Die Gewinnausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 beruhte, war mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluss des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluss abgelaufenen Wirtschaftsjahres zu verrechnen (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG a.F.). Dies war das festgestellte Eigenkapital zum 30.09.2001. Die entsprechende Ermittlung der Körperschaftsteuerminderungs, erhöhungsbeträge war allerdings nicht Gegenstand der verbindlichen Regelung des im Klageverfahren angefochtenen Feststellungsbescheids gemäß § 47 Abs. 1 KStG a.F. auf den 30.09.2001. Die Ermittlung erfolgt vielmehr im sog. nachrichtlichen Teil und führte zur verbindlichen Feststellung der Körperschaftsteuerminderungsbeträge im zuletzt maßgebenden Feststellungsbescheid vom 11.05.2007 gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 1 d KStG a.F. Es ist deshalb nicht zulässig, für die Herstellung der Ausschüttungsbelastung aus der im Januar 2002 und damit noch vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages vom 25.03.2002 abgeflossenen Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 für Zwecke der Ermittlung der Körperschaftsteuerminderung, erhöhung einen "Zwischenstand" der Bestände des verwendbaren Eigenkapitals vor Verrechnung des Eigenkapitals der übertragenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft festzustellen.	29
Auf den hilfsweise gestellten Antrag der Klägerin ist die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.	30
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	31