
Datum: 24.11.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 752/13 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:1124.6K752.13F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 S. 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zum 30.11.2002 von dem Beklagten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert werden durfte.

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft. Im Laufe des Jahres 2002 wurden mehrere mit der Klägerin verbundene unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften auf die Klägerin verschmolzen.

Für die Jahre 1998 bis 2002 führte der Beklagte eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin durch. Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, dass unterjährig zugeflossene Körperschaftsteuerguthaben, welche originär nicht der Klägerin, sondern den übertragenden Gesellschaften zustanden, nicht bereits für Ausschüttungen im Zuflussjahr hätten verwendet werden dürfen. Ein entsprechendes Minderungspotential könne erst nach dessen Festsetzung und damit im folgenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden. Am 18. Juli 2006 erließ der Beklagte einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2002 sowie einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 S. 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30.11.2002 gegenüber der Klägerin. Das Körperschaftsteuerguthaben wurde i.H.v. 7.229.473 Euro festgestellt. Mit Bescheiden vom 21. August 2006 wurden für die übertragenden

1

2

3

4

Kapitalgesellschaften die Körperschaftsteuerguthaben gesondert festgestellt.

Die Klägerin legte gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 Einspruch ein. Sie vertrat die Ansicht, dass das Körperschaftsteuerguthaben bereits im Jahr 2002 zu einer Minderung der Körperschaftsteuer führe. Ferner legte sie Einsprüche gegen diverse Steuerbescheide ein, die sie als Rechtsnachfolgerin der übertragenden Gesellschaften erhalten hatte. 5

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Urteil vom 28. November 2007 (I R 42/07, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2008, 390) im Sinne der Rechtsauffassung der Klägerin entschieden hatte, dass ein durch die sogenannte Nachsteuerregelung des § 37 Abs. 3 KStG 2002 begründetes Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 2 KStG 2002 realisiert werden könne, indem die Gesellschaft noch im selben Jahr, in dem sie die Gewinnausschüttung erhalte, ihrerseits eine Gewinnausschüttung vornehme, änderte der Beklagte gegenüber der Klägerin den Körperschaftsteuerbescheid 2002. Am 18. Juni 2008 erließ der Beklagte Korrekturbescheide für die übertragenden Kapitalgesellschaften und setzte die festgestellten Körperschaftsteuerguthaben um insgesamt 5.495.979 Euro herab. Den gegenüber der Klägerin ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 S. 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30.11.2002 vom 18. Juli 2006 änderte der Beklagte zunächst nicht, da insoweit noch Rechtsbehelfsverfahren anhängig waren. Mit Schreiben vom 22. Juni 2011 nahm die Klägerin sämtliche noch offenen Einsprüche für Körperschaftsteuer und Feststellungen für 2002 zurück. 6

Am 21. Juni 2012 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 S. 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30.11.2002 in welchem das Körperschaftsteuerguthaben nunmehr i.H.v. 1.733.494 Euro, somit um 5.495.979 Euro niedriger als zuvor festgestellt wurde. Zur Begründung heißt es im Bescheid: „Die Änderung erfolgt gem. § 174 AO.“ 7

Hiergegen legte die Klägerin am 12. Juli 2012 Einspruch ein. Ein Schreiben der Klägerin an den Beklagten vom 18. Februar 2013, wann mit einer Einspruchsentscheidung zu rechnen sei, blieb zunächst unbeantwortet. 8

Die Klägerin hat am 7. März 2013 Klage erhoben. Sie vertritt die Auffassung, dass weder die Korrekturvorschrift des § 174 AO noch die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anwendbar sei. 9

Die Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setze voraus, dass ein Ereignis eintrete, welches steuerliche Wirkung für die Vergangenheit habe. Unter einem solchen Ereignis sei jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen, jedoch unterfielen dem Ereignisbegriff i.S.d. Vorschrift nur „sachverhaltsändernde“ Geschehnisse. Der Sachverhalt habe sich im Streitfall jedoch nicht geändert, es sei lediglich die gesonderte Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben 2002 bei den übertragenden Gesellschaften zunächst materiell unrichtig erfolgt. In der Sache sei unstreitig, dass Gesellschaften Ausschüttungen im Jahr 2002 erhalten und diese ihrerseits im selben Jahr für Gewinnausschüttungen an ihre Anteilseigner genutzt hätten. Allein die steuerrechtliche Würdigung, ob die Verwendung von Körperschaftsteuerguthaben eine vorgreifliche Festsetzung erfordere, sei bis zur Entscheidung des BFH zu dieser Frage streitig gewesen. Urteile der Finanzgerichte seien aber keine rückwirkenden Ereignisse. 10

Es könne auch kein Vergleich gezogen werden zu der Übernahme des sich aus § 20 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ergebenden Wertansatzes bei der übernehmenden Gesellschaft in Einbringungsfällen. In diesen Fällen bestünde zwar eine Korrekturmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn die übernehmende Gesellschaft Werte ansetze, die sich aus Sicht einer späteren Betriebsprüfung als zu niedrig erweisen sollten. Ebenso wie bei der nachträglichen Korrektur einer steuerlichen Schlussbilanz i.S.d. §§ 3 oder 11 UmwStG handele es sich hierbei aber um eine tatsächliche Änderung der Werte, mithin um eine Änderung im zugrundeliegenden Sachverhalt. Im Falle der Einbringung sei die Korrekturmöglichkeit auch lediglich bei der einbringenden Gesellschaft eröffnet.

Selbst wenn man vom Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses i.S.d. Vorschrift ausginge, sei für Ansprüche betreffend das Steuerjahr 2002 die Feststellungsfrist bereits abgelaufen. Diese ende gemäß § 181 Abs. 1 i.V.m. §§ 169 bis 171 AO grundsätzlich am 31. Dezember 2010. Zwar regelt § 175 Abs. 1 Satz 2 AO, dass die Feststellungsfrist in den Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginne, in dem das rückwirkende Ereignis eintrete. Als ein solches rückwirkendes Ereignis könne aber allenfalls das Urteil des BFH vom 28. November 2007 angesehen werden. Würde man vom Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses ausgehen, endete die Feststellungsfrist somit am 31. Dezember 2011. 12

Am 4. Juni 2013 gab der Beklagte gegenüber der Klägerin die Einspruchsentscheidung bekannt und stützte die Änderung des Bescheides nunmehr auf die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. 13

Die Klägerin beantragt, 14

den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG vom 21. Juni 2012 und die Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 ersatzlos aufzuheben, 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Er trägt vor, die Änderung des Feststellungsbescheides hätte gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen können, da ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung vorliege. Im Falle einer Verschmelzung unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften auf eine andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft seien die bestehenden Körperschaftsteuerguthaben der Überträgerinnen dem entsprechenden Bestand der Übernehmerin gemäß § 40 Abs. 1 KStG 2002 hinzuzurechnen. Die entsprechenden Feststellungsbescheide der übertragenden Gesellschaften seien zwar keine Grundlagenbescheide i.S.v. §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, sie erzeugten jedoch eine materielle Bindung. Somit seien die auf Seiten der übertragenden Kapitalgesellschaften mit Bescheiden vom 21. August 2006 gesondert festgestellten Körperschaftsteuerguthaben aufgrund der materiellen Bindungswirkung gemäß § 40 Abs. 1 KStG 2002 rechtmäßig in die gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens zum 30.11.2002 der Klägerin einzubeziehen gewesen. Der in 2008 eingetretene Wegfall dieser Körperschaftsteuerguthaben durch Änderungsbescheide vom 18. Juni 2008 stelle ein 19

Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung dar, da erst hierdurch die bisherige Zurechnungspflicht nachträglich beseitigt worden sei.

Die Situation sei vergleichbar mit einer nachträglichen Korrektur einer steuerlichen Schlussbilanz i.S.v. § 3 oder § 11 UmwStG. Auch die Schlussbilanzwerte eines übertragenden Rechtsträgers seien aufgrund einer nur materiellen Bindungswirkung zwingend in die Gewinnermittlung des übernehmenden Rechtsträger zu integrieren. Änderten sie sich nachträglich, seien Steuer- bzw. Gewinnfeststellungsbescheide der Übernehmerin ebenfalls gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen. Ähnliches ergebe sich bei Einbringungen i.S.v. § 20 oder § 24 UmwStG. Änderten sich die steuerlichen Übernahmewerte bei den Zielgesellschaften, habe dies unmittelbare Auswirkung auf den Veräußerungspreis des Einbringenden. Dessen Steuerbescheide seien gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. 20

Die Feststellungsfrist für den angefochtenen Korrekturbescheid beginne nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eingetreten sei. Sie beginne demzufolge mit Ablauf des 31. Dezember 2008. Im Zeitpunkt seiner Erteilung (21. Juni 2012) sei somit die Feststellungsfrist des angefochtenen Bescheides noch nicht abgelaufen gewesen. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die ursprünglich gemäß § 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Untätigkeitsklage erhobene Anfechtungsklage ist jedenfalls nach Erlass der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 zulässig. Sie ist aber unbegründet. 23

I. Der Bescheid vom 21. Juni 2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 S. 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30.11.2002 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Voraussetzungen einer Änderung des Bescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 AO lagen vor. 24

1. Entgegen einer im Schrifttum vertreten Auffassung (Antweiler in Ernst & Young, KStG, § 40 Rn. 35) ist der Senat allerdings nicht der Auffassung, dass die die übertragenden Rechtsträger betreffenden Feststellungsbescheide nach §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG auf den steuerlichen Übertragungstichtag im Hinblick auf das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben Bindungswirkung i.S.d. § 171 Abs. 10 AO auch für die übernehmende Körperschaft entfalten, so dass eine Änderung auf der Grundlage von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ausscheidet. Die Bindung der übernehmenden Körperschaft an das Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Körperschaft nach § 40 Abs. 1 KStG 2002 ist lediglich eine materiell-rechtliche. Verfahrensmäßig sind die Bescheide nicht verknüpft. Der Bescheid war jedoch nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. 25

2. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Die Voraussetzungen der Vorschrift sind im Streitfall erfüllt. 26

a) Was ein rückwirkendes Ereignis darstellt, ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift ergibt sich aber, dass das Ereignis nach dem Erlass des zu ändernden Bescheids eingetreten sein muss. Ferner muss es den Sachverhalt verändern und dabei derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültige Regelung an die Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH, Urteil vom 9. August 27

1990 X/R 5/88, BStBl II 1991, 55 m.w.N.). Rückwirkendes Ereignis i.S.d. Vorschrift ist im Streitfall die geänderte Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Kapitalgesellschaften mit Bescheiden vom 18. Juni 2008.

b) Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich hierbei um eine Sachverhaltsänderung und nicht allein um eine geänderte rechtliche Bewertung eines bereits bekannten und feststehenden Sachverhalts. Es ist nämlich auf die Klägerin und nicht auf die übertragenden Gesellschaften abzustellen. § 40 Abs. 1 KStG 2002 sieht vor, dass im Falle der Verschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf eine andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft das Körperschaftsteuerguthaben der Überträgerin gemäß § 37 KStG den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen ist. Maßgebend für die Hinzurechnung sind die zum steuerlichen Übertragungsstichtag bei der übertragenden Körperschaft festgestellten Beträge. Einwendungen gegen deren Höhe können nur im Verfahren gegen die letzte Feststellung bei der übertragenden Körperschaft geltend gemacht werden (Daneling in Blümich, KStG, § 40 Rn. 6; Antweiler in Ernst & Young, KStG, § 40 Rn. 35). Für die Klägerin bedeutet dies, dass sie den bei der übertragenden Gesellschaft festgestellten Betrag zwingend übernehmen muss. Eine eigenständige rechtliche Würdigung mit dem Ergebnis, dass die Klägerin ggf. von dem bei der übertragenden Gesellschaft festgestellten Betrag abweicht, scheidet auf Ebene der Klägerin aus. Aufgrund dieser bestehenden materiellen Bindungswirkung, welche die Klägerin zwingt, die festgestellten Beträge quasi „mechanisch“ zu übernehmen und zu ihrem eigenen Bestand an Körperschaftsteuerguthaben hinzuzurechnen, handelt es sich bei einer Änderung des Feststellungsbescheids der übertragenden Gesellschaft um eine Veränderung des Sachverhalts.

28

Insofern ist die Situation nach der Auffassung des Senats vergleichbar mit der Bindung des übernehmenden Rechtsträgers an die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG. Der BFH hat in diesem Fall eine bloße materiell-rechtliche Bindung mit der Folge einer Änderungsmöglichkeit bei der übernehmenden Gesellschaft nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei etwaigen Änderungen in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angenommen (BFH, Urteil vom 19. Dezember 2012 I R 5/12, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH 2013, 743). Eine Differenzierung, aufgrund welcher Umstände eine Änderung in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers erfolgt ist (z.B. aufgrund neuer Tatsachen oder einer abweichenden rechtlichen Beurteilung), nimmt der BFH hierbei nicht vor.

29

3. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Beklagte den Erlass des Änderungsbescheids vom 21. Juni 2012 ursprünglich auf die Korrekturvorschrift des § 174 AO stützte. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift führt nicht zur Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheids, wenn im Zeitpunkt seines Erlasses die Voraussetzungen für eine Änderung nach der zutreffenden Änderungsvorschrift erfüllt sind (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO, Vorbemerkungen zu §§ 172 bis 177 Rn. 10 m.w.N.).

30

4. Entgegen der Auffassung der Klägerin war im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Bescheids vom 21. Juni 2012 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen. Gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 AO beträgt die Feststellungsfrist vier Jahre. Sie beginnt grundsätzlich gemäß § 171 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärungen eingereicht worden sind, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Davon abweichend beginnt im Falle des Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses die Frist gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO jedoch mit Ablauf des

31

Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt. Rückwirkendes Ereignis ist hier die von der Klägerin zu übernehmende Änderung der Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Gesellschaften durch die Bescheide vom 18. Juni 2008. Die vierjährige Feststellungsfrist begann somit am 31. Dezember 2008 und endete am 31. Dezember 2012.

- | | | |
|------|---|----|
| II. | Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 32 |
| III. | Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. | 33 |