
Datum: 01.09.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 169/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0901.13K169.06.00

Tenor:

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

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Festsetzung einer Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG, die Minderung der Körperschaftsteuer gemäß § 37 Abs. 2 KStG sowie über die Höhe des anzusetzenden Werts einer von der Gesellschafterin eingebrachten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

2

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft – AG – mit Sitz in F. Satzungsmäßiger Gegenstand ihres Unternehmens ist die Herstellung und der Vertrieb von Matratzen, Bettwaren und Zubehör. Die Klägerin wurde mit notariellem Vertrag vom 22. Juni 2000 zunächst unter der Firma "E AG" gegründet. Durch Vollversammlung der Aktionäre vom 12. März 2001 wurde die Firma der Klägerin geändert in "E1 AG". Durch Hauptversammlungsbeschluss vom 21. Juli 2004 wurde die Firma wiederum geändert in "E2 AG". Wirtschaftsjahr der Klägerin ist das Kalenderjahr.

3

Am 28. Dezember 2000 beschlossen die Aktionäre der Klägerin (Urk.-Nr. ... des Notars T aus D) eine Erhöhung des Grundkapitals von ... € um ... € auf ... € gegen Sacheinlage durch Ausgabe von 150.000 auf den Inhaber lautende nennwertlose Stückaktien zu ... € je Aktie. Nach dem Gesellschafterbeschluss war Frau I berechtigt, 75.000 dieser neu ausgegebenen Aktien zu übernehmen. Als Sacheinlage für den Bezug der neuen Aktien hatte sie sämtliche Geschäftsanteile an der N GmbH (im Folgenden: N GmbH) im Gesamtnennbetrag von ... DM zu einem Gesamteinbringungswert von ... € an die Klägerin abzutreten; das

4

Gewinnbezugsrecht sollte ab dem 1. Januar 2001 der Klägerin zustehen.

Frau I zeichnete 75.000 der neu ausgegebenen Aktien der Klägerin und trat mit Einbringungsvertrag ebenfalls vom 28. Dezember 2000 (Urk.-Nr. ... des Notars T) sämtliche Geschäftsanteile an der N GmbH mit Wirkung zum 31. Dezember 2000, 24:00 Uhr, zum Einbringungswert von ... € an die Klägerin ab. Nach Ziff. III des Einbringungsvertrags bestand zwischen den Vertragsparteien Einigkeit darüber, 5

"dass die Einbringung und Abtretung der Geschäftsanteile mit Gewinnbezugsrecht vom 01. Januar 2001 erfolgt und dass alle nicht ausgeschütteten Gewinne aus der Zeit bis zum 31. Dezember 2000 Frau I zustehen." 016

Am 22. Mai 2002 beschloss die Gesellschafterversammlung der N GmbH eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2000 in Höhe von ... € (= ... DM). Die N GmbH stellte der Klägerin über diese Gewinnausschüttung unter dem 15. Juli 2003 eine Steuerbescheinigung gemäß § 45a des Einkommensteuergesetzes – EStG –, §§ 27, 37 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – aus, wonach die anrechenbare Kapitalertragsteuer ... € und der anrechenbare Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer ... € betrug. Die Höhe der von der N GmbH als leistender Körperschaft in Anspruch genommenen Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 1 KStG betrug danach ... € (= 1/6 des Ausschüttungsbetrags in Höhe von ... €). Als Zahlungstag ist in der Steuerbescheinigung der 10. Juni 2002 angegeben. 7

Im Bericht zum Jahresabschluss der Klägerin zum 31. Dezember 2002 vom 21. Juli 2003 ist diese Zuwendung dahingehend erläutert, dass gemäß Beschluss der Hauptversammlung der Klägerin vom 22. Mai 2002 der von der N GmbH ausgeschüttete Gewinn gemäß Einbringungsvertrag vom 28. Oktober 2000 (gemeint ist der 28. Dezember 2000) an die Gesellschafterin Frau I auszuzahlen ist. Die N GmbH habe mit einer Forderung gegen Frau I in Höhe von ... € aufgerechnet und in Höhe der Differenz von ... € sei eine Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber Frau I (Konto ...) ausgewiesen, welche im Jahr 2003 ausgeglichen werden solle. 8

Die Klägerin erfasste die Gewinnausschüttung durch die N GmbH als "Erträge aus Beteiligung" (Konto ...) und behandelte sie als gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Die Weiterleitung dieses Betrags an Frau I behandelte die Klägerin handelsbilanziell als sonstige betriebliche Aufwendung (Konto ...). Den Beschluss der Hauptversammlung der Klägerin vom 22. Mai 2002 meldete sie nicht zum Handelsregister an. In der Körperschaft-Steuererklärung für das Jahr 2002 vom 8. August 2003 erklärte die Klägerin keine Gewinnausschüttung in Höhe dieses Betrags. 9

Der Beklagte folgte dieser Behandlung der Ausschüttungen zunächst und erließ am 16. September 2003 erklärungskonforme Bescheide, die gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen. 10

Am 5. Oktober 2004 teilte der Beklagte der Klägerin mit, er beabsichtige die Bescheide dahingehend zu ändern, dass eine Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG für die Klägerin als empfangende Körperschaft in Höhe von ... € festgesetzt und gleichzeitig ihr Körperschaftsteuerguthaben um den gleichen Betrag erhöht werde. Die Gewinnausschüttung der Klägerin an Frau I sei Teil der Gegenleistung für die Einbringung der Anteile an der N GmbH nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes – UmwStG – gewesen. Die Ausschüttung an Frau I stelle zudem keinen sonstigen betrieblichen Aufwand bei der Klägerin, sondern Anschaffungskosten für den Erwerb der Beteiligung an der N GmbH dar. 11

- Den hiergegen vorgebrachten Einwendungen der Klägerin folgte der Beklagte nicht und erließ am 3. März 2005 wie angekündigt nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide. Der gegen diese Bescheide gerichtete Einspruch blieb ebenfalls erfolglos. 12
- Mit ihrer am 12. Januar 2006 erhobenen Klage begehrt die Klägerin, die Festsetzung der Nachsteuer rückgängig zu machen. Sie ist der Ansicht, § 37 Abs. 3 KStG sei nicht anwendbar. Die Klägerin habe die empfangene Gewinnausschüttung durch die N GmbH an die Klägerin weiter ausgeschüttet. Dies sei eine Gewinnausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto gewesen, so dass dieser Betrag bei Frau I gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht der Einkommensteuer unterlegen habe. In diesem Fall sei § 37 Abs. 3 KStG dem Wortlaut nach nicht anwendbar. Außerdem käme es andernfalls zu einer Definitivbelastung bei der Klägerin. Die Rückzahlung von Einlagen würde nämlich bei der Klägerin nicht zu einer Körperschaftsteuerminderung nach § 37 Abs. 2 KStG führen. Zudem sei im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung aufgrund der unklaren Gesetzeslage zweifelhaft gewesen, ob ein erhöhtes Körperschaftsteuerguthaben künftig überhaupt noch hätte genutzt werden können. Dieses Ergebnis aber widerspräche dem System von Körperschaftsteuererhöhung und Körperschaftsteuerminderung. 13
- Wenn dagegen § 37 Abs. 3 KStG zu Lasten der Klägerin anwendbar und demnach eine Nachsteuer festzusetzen wäre, dann müsse aufgrund der nachfolgenden Ausschüttung an Frau I auch eine Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG zu Gunsten der Klägerin gewährt werden. Bei der Ausschüttung an Frau I handele es sich entgegen der Auffassung des Beklagten nicht um einen Teil der Gegenleistung für die Gewährung neuer Anteile nach dem Kapitalerhöhungsbeschluss vom 28. Dezember 2000. Vielmehr seien Einbringungsgegenstand die Geschäftsanteile mit Gewinnbezugsrecht erst ab dem 1. Januar 2001 gewesen. Die Klägerin und Frau I hätten in Höhe des Gewinnbezugsrechts vor dem 1. Januar 2001 kein zusätzliches Entgelt für die Einbringung vereinbart, sondern lediglich den aus § 101 Nr. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – folgenden gesetzlichen Anspruch der Frau I auf die Gewinne vor dem 1. Januar 2001 auch vertraglich festgehalten. Gemäß § 101 Nr. 2 BGB sei die Klägerin gesetzlich verpflichtet gewesen, den von der N GmbH gemäß § 29 des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbHG – erhaltenen Ausschüttungsbetrag weiterzuleiten. Dieser gesetzlichen Verpflichtung sei die Klägerin durch eine in Abweichung von § 60 des Gesetzes über die Aktiengesellschaft – AktG – disquotale Gewinnausschüttung an ihre Aktionärin Frau I nachgekommen. Die fehlende Anmeldung des Protokolls der Hauptversammlung, in welcher dieser Beschluss gefasst wurde, sei unerheblich, da die Verletzung des § 130 Abs. 5 AktG kein Nichtigkeitsgrund sei. Aufgrund dieser Gewinnausschüttung sei bereits im Jahr 2002 die Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG zu gewähren. Hinsichtlich der jahresgleichen Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens verweist die Klägerin auf den Beschluss des BFH vom 5. April 2005 I B 221/04. 14
- Gemäß § 20 Abs. 2a EStG hätte die N GmbH den Gewinn zwar zunächst an die Klägerin ausschütten und diese daraufhin den Gewinn an Frau I weiter ausschütten müssen. Eine Kaufpreiszahlung könne in dieser zweiten Ausschüttung aber zivilrechtlich nicht gesehen werden. Auch § 20 Abs. 2a EStG könne eine Gewinnausschüttung nicht in eine Kaufpreiszahlung und damit eine Gewinnverwendung nicht in Anschaffungskosten umqualifizieren. 15
- Höhere Anschaffungskosten als ... € könnten auch gemäß § 20 Abs. 4 UmwStG nicht angesetzt werden, da die Klägerin das eingebrachte Betriebsvermögen eben mit ... € angesetzt habe. Diesen Wert hätten die Vertragsparteien übereinstimmend als Teilwert der 16

Beteiligung an der N GmbH angesehen. Ein Bilanzierungsfehler, der in der ersten offenen Bilanz zu korrigieren wäre, läge nicht vor. Zudem hätte aufgrund der Ausschüttung an Frau I der erhöhte Bilanzansatz umgehend wieder durch eine Teilwertabschreibung korrigiert werden müssen. Dies aber hätte gemäß § 8b Abs. 3 KStG keine steuerlichen Auswirkungen gehabt, so dass es zu einer vom Gesetzgeber nicht gewünschten Definitivbelastung gekommen wäre, zumindest dann, wenn die Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens künftig nicht mehr hätte genutzt werden können.

Eine Änderung dieses Bilanzansatzes könne auch deswegen nicht mehr erfolgen, weil mit 17
Prüfungsanordnung vom 10. Oktober 2003 eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2000 und 2001 bei der Klägerin durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung B stattgefunden habe und dementsprechend formelle und materielle Bestandskraft eingetreten sei. Die BP habe den Wertansatz der Beteiligung im Jahr 2001 akzeptiert. Nun könne der Beklagte im Jahr 2002 keinen höheren Wert ansetzen.

Die Klägerin beantragt, 18

den Bescheid über Körperschaftsteuer 2002, den Bescheid über die gesonderte Feststellung vom Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2002 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 vom 3. März 2005, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2005 und geändert durch Änderungsbescheide vom 14. Februar 2008, aufzuheben,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er hält an seiner Ansicht, dass § 37 Abs. 3 KStG anzuwenden und eine Nachsteuer in Höhe der bei der N GmbH eingetretenen Körperschaftsteuerminderung festzusetzen sei, auch im Klageverfahren fest. Für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 3 KStG sei es unerheblich, ob einzelne Zuwendungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner bei diesen nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG zu erfassen sind. Entscheidend sei, ob Leistungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner generell zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG führten. Dies sei vorliegend der Fall. Dementsprechend sei es für die Festsetzung der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG nicht von Bedeutung, wie die weitere Zahlung der Klägerin an Frau I in Höhe von ... € zu qualifizieren sei. Im Übrigen seien die Voraussetzungen für die Festsetzung der Nachsteuer erfüllt. 23

Eine unsystematische Definitivbesteuerung bei der Klägerin sei nicht zu befürchten. Aufgrund der Festsetzung der Nachsteuer sei auch das Körperschaftsteuerguthaben der Klägerin entsprechend erhöht worden. Dieses Guthaben könne sie bei künftigen Ausschüttungen in Anspruch nehmen und damit künftige Körperschaftsteuerbelastungen mindern. 24

Im Streitjahr dagegen läge keine Gewinnausschüttung durch die Klägerin vor, aufgrund derer eine Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG eintrete. Die Zahlung an Frau I sei keine Gewinnausschüttung im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG gewesen. Vielmehr stelle diese von der Klägerin formal als Gewinnausschüttung behandelte Leistung einen Teil der vereinbarten Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile an der N GmbH dar. Die Klägerin habe nicht nur 75.000 ihrer eigenen, neuen Aktien für diese Geschäftsanteile 25

gewährt, sondern auch die bis zum 31. Dezember 2000 erwirtschafteten und bis dahin nicht ausgeschütteten Gewinne. § 101 Nr. 2 BGB gelte steuerrechtlich für den streitigen Zeitraum nicht, da ab 1994 insoweit § 20 Abs. 2a EStG eingreife, wonach Einnahmen aus Kapitalvermögen demjenigen zuzuordnen sind, der im Zeitpunkt der Ausschüttung Anteilseigner ist. Ein zivilrechtlicher Anspruch der Frau I gegenüber der N GmbH sei unerheblich.

Mit der Weiterleitung der ausgeschütteten Gewinne der N GmbH habe die Klägerin ihre vertragliche Verpflichtung erfüllt. Dies stelle eine Gegenleistung neben den gewährten Gesellschaftsrechten nach § 20 UmwStG dar. Der Ausschüttungsbeschluss der Klägerin vom 22. Mai 2002 ändere daran nichts. Zudem sei dieser Ausschüttungsbeschluss wegen Verstoßes gegen § 130 Abs. 5 AktG formal nicht ordnungsgemäß. 26

Aus diesen Gründen könne die Streitfrage, ob das aus einer Nachsteuer resultierende Körperschaftsteuerguthaben bereits im Jahr der Entstehung, oder erst im Folgejahr genutzt werden könne, offen bleiben. 27

Die Bilanz der Klägerin sei hinsichtlich der Beteiligung an der N GmbH dahingehend zu berichtigen, dass auch die Gewinnausschüttung in Höhe von ... € Gegenleistung für die Beteiligung an der N GmbH sei. Die BP für die Jahre 1998 bis 2001 stehe einer Änderung nicht entgegen, da der Beklagte die Prüfungsjahre aufgrund der BP nicht geändert habe. Zudem sei der Gewinnausschüttungsbeschluss auf den 22. Mai 2002 und damit außerhalb des Prüfungszeitraums datiert. 28

§ 20 Abs. 4 UmwStG schließe eine Überprüfung der angesetzten Werte durch die Finanzverwaltung nicht aus. Diese Vorschrift regle lediglich die Wechselwirkung zwischen der Besteuerung der Kapitalgesellschaft und des Einbringenden. 29

Durch Änderungsbescheide vom 14. Oktober 2008 hat der Beklagte im gerichtlichen Verfahren den Vorbehalt der Nachprüfung für die streitgegenständlichen Bescheide aufgehoben. 30

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist unbegründet. 32

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO. Der Beklagte hat zu Recht eine Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG in Höhe von ... € festgesetzt und nicht gleichzeitig die Körperschaftsteuer gemäß § 37 Abs. 2 KStG in gleicher Höhe gemindert. Zudem hat der Beklagte zutreffend den Steuerbilanzgewinn der Klägerin im Streitjahr um den Betrag von ... € erhöht. 33

1. Aufgrund der Gewinnausschüttung der N GmbH vom 22. Mai 2002 (Datum des Gesellschafterbeschlusses) gegenüber der Klägerin als ihrer Gesellschafterin in Höhe von ... € haben sich Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuerguthaben der Klägerin um jeweils ... € erhöht. 34

Gemäß § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG in der für den Streitfall anwendbaren Fassung nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BSBl I 2002, 35) erhöht sich bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 35

oder 2 EStG gehören, die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben, wenn die Körperschaft ihrerseits steuerfreie Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG erhält und diese Leistungen 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 in Anspruch genommenen Minderungsbetrag bei der leistenden Körperschaft.

Nimmt die empfangende Körperschaft oder Personenvereinigung ihrerseits Gewinnausschüttungen vor, kann das auf diese Weise erhöhte Körperschaftsteuerguthaben wiederum bei ihr genutzt werden und zu einer Körperschaftsteuerminderung nach Maßgabe von § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG führen. Die Festsetzung der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG soll verhindern, dass Körperschaftsteuerguthaben durch unter die Freistellung des § 8b Abs. 1 KStG fallende Gewinnausschüttungen innerhalb von Beteiligungsketten realisiert werden können (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 37 Rz. 64). Zu einer Körperschaftsteuerminderung ohne gleichzeitige Festsetzung einer Nachsteuer in gleicher Höhe beim Empfänger der Gewinnausschüttung soll es dagegen erst dann kommen, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung bei den Anteilseignern der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390; BFH-Beschluss vom 5. April 2005 I B 221/04, BFHE 209, 341, BStBl II 2005, 526; BT-Drucks 14/2683, S. 127). Ohne die Verknüpfung der Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG und der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG hätte die Gefahr bestanden, dass solche mit keinen Steuerfolgen verbundenen Ausschüttungen in Beteiligungsketten für eine kurzfristige "zusammengeballte" Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens genutzt werden (Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, Körperschaftsteuergesetz, § 37 Rz. 66). Der systematische Zusammenhang zwischen § 37 Abs. 2 KStG und § 37 Abs. 3 KStG führt hingegen dazu, dass die nach § 8b Abs. 1 KStG 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. Bauschatz in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Auflage, § 37 Rz. 105), bis es schließlich zu einer nicht steuerbefreiten Ausschüttung, insbesondere an eine natürliche Person als Anteilseigner, kommt.

36

In sachlicher Hinsicht muss die Körperschaft eine Ausschüttung erhalten haben, die bei ihr nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibt und die bei der ausschüttenden Körperschaft zu einer Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 2 KStG geführt hat (Bauschatz in Gosch, KStG, § 37 Rn. 116f.; Bott in Ernst & Young, KStG, § 37 Rz. 148).

37

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die Gewinnausschüttung der N GmbH an die Klägerin bleibt bei der Klägerin gemäß § 8b Abs. 1 KStG bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, da sie bei der Klägerin ein Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist und die Tatbestandsmerkmale für die Ausnahmenvorschrift des § 8b Abs. 4 KStG nicht vorliegen. Aufgrund der Ausschüttung hat sich bei der N GmbH gemäß § 37 Abs. 2 KStG die Körperschaftsteuer um 1/6 des Ausschüttungsbetrags gemindert, da diese Gewinnausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gesellschafterbeschluss beruhte und die N GmbH über ein Körperschaftsteuerguthaben in 1/6 des Ausschüttungsbetrags übersteigender Höhe verfügte. Die Inanspruchnahme der Körperschaftsteuerminderung in voller Höhe hat die N GmbH der Klägerin in der Steuerbescheinigung gemäß § 45a EStG, §§ 27, 37 KStG bestätigt. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig.

38

Der Einwand der Klägerin, die Regelung des § 37 Abs. 3 KStG sei bereits ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar, weil die Weitergabe der von der N GmbH empfangenen Ausschüttung an ihre Gesellschafterin bei dieser nicht zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führten, greift dagegen nicht durch. Diese durch das UntStFG (BStBl I 2002, 35) eingeführte Einschränkung des Tatbestandes ist lediglich eine Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs der Regelung über die Nachsteuer (Bauschatz in Gosch, KStG, § 37 Rz. 115). Durch diese Einschränkung sollte klar gestellt werden, dass die Entstehung der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG als Übergangsrecht vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren nur für Anrechnungskörperschaften nach altem Körperschaftsteuerrecht in Betracht kommt (Frotscher in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 37 Rz. 30; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 37 Rz. 68; Bott in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 37 Rz. 148). Eine Nachsteuer kann demnach nur entstehen, wenn es sich bei der empfangenden Körperschaft – wie die Klägerin – um eine solche handelt, die unbeschränkt steuerpflichtig ist und grundsätzlich Leistungen gegenüber ihren Anteilseignern erbringen kann, die bei diesen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zu versteuern sind.

39

Unerheblich ist dagegen, ob gerade die von der Körperschaft empfangene Gewinnausschüttung, die zur Entstehung der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG geführt hat, von der Körperschaft an ihre Anteilseigner so weitergegeben werden kann, dass der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG erfüllt ist. Das Entstehen der Nachsteuer knüpft nach dem Wortlaut des Gesetzes allein an den Empfang einer nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Gewinnausschüttung an. Die weitere Verwendung der empfangenen Gewinnausschüttung durch die Gesellschaft ist für das Entstehen der Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG ohne Bedeutung; sie kann vielmehr erst bei der Frage, ob die entstandene Nachsteuer durch eine Körperschaftsteuerminderung gleicher Höhe gemäß § 37 Abs. 2 KStG kompensiert wird, relevant werden.

40

Der Senat folgt der Klägerin auch nicht in ihren systematischen Einwendungen gegen die Anwendung des § 37 Abs. 3 KStG. Der Klägerin ist zuzugeben, dass die Nachsteuer nach der Gesetzessystematik nicht zu einer Definitivbelastung bei einer vom Regelungsbereich des § 37 KStG betroffenen Körperschaft führen soll. Vielmehr soll durch die Nachsteuer lediglich eine Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben durch nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften verhindert werden. Dementsprechend muss der bei einer Körperschaft durch die Nachsteuer eingetretenen steuerlichen Belastung steuerliches Entlastungspotential in gleicher Höhe gegenüberstehen. Dieses steuerliche Entlastungspotential liegt in der mit der Nachsteuer verbundenen Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens bei der empfangenden Körperschaft und der damit verbundenen Möglichkeit, dieses erhöhte Körperschaftsteuerguthaben durch eigene Gewinnausschüttungen zur Minderung der eigenen Körperschaftsteuer nach § 37 Abs. 2 KStG zu nutzen.

41

Eine unsystematische Definitivbelastung ist danach entgegen der Ansicht der Klägerin im Streitfall nicht zu befürchten. Auch das Körperschaftsteuerguthaben der Klägerin hat sich in Höhe der festgesetzten Nachsteuer erhöht und wird bei künftigen Gewinnausschüttungen der Klägerin deren Körperschaftsteuerbelastung mindern. Es ist dagegen nach dem Zweck der Regelungen des § 37 Abs. 2 und Abs. 3 KStG nicht zwingend erforderlich, dass Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG und Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG immer innerhalb eines Veranlagungszeitraums berücksichtigt werden. Vielmehr kann die Körperschaftsteuerminderung auch erst in einem späteren Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen sein, wenn die Körperschaft ihrerseits erst in einem späteren

42

Veranlagungszeitraum eine Gewinnausschüttung beschließt. Erfolgt dagegen in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Nachsteuer entsteht, keine Gewinnausschüttung durch die empfangende Körperschaft, so steht dies der Entstehung der Nachsteuer nicht entgegen, da es sich bei der damit verbundenen Belastung lediglich um eine zeitlich beschränkte handelt.

2. Die Zuwendung der Klägerin an ihre Gesellschafterin Frau I in Höhe von ... € führt nicht dazu, dass sich die Körperschaftsteuer der Klägerin im Streitjahr gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG um 1/6 dieses Betrags (= ... €) vermindert. 43

Gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG mindert sich die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem eine Gewinnausschüttung erfolgt, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht, um 1/6 der erfolgten Gewinnausschüttung. Gleichzeitig mindert sich gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 KStG das Körperschaftsteuerguthaben der ausschüttenden Körperschaft um den gleichen Betrag. Dabei kann eine Körperschaft durch Gewinnausschüttungen sowohl solches Körperschaftsteuerguthaben realisieren, welches bei ihr selbst in der Vergangenheit unter Geltung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungssystems entstanden und gemäß § 37 Abs. 1 KStG festgestellt worden ist, als auch solches, welches in dem Jahr, in dem die Gewinnausschüttung vorgenommen wird, durch Festsetzung einer Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG entstanden ist; die fehlende Feststellung des erhöhten Körperschaftsteuerguthabens im zweiten Fall steht der Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens nicht entgegen (BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390 m.w.N.). 44

Nicht erforderlich ist ebenfalls, dass die von der empfangenden Körperschaft durchgeführte Gewinnausschüttung, welche gemäß § 37 Abs. 2 KStG ihre Körperschaftsteuer mindern soll, derjenigen Gewinnausschüttung, die sie selbst empfangen und die zur Festsetzung einer Nachsteuer gemäß § 37 Abs. 3 KStG geführt hat, zeitlich nachfolgt. Ein nach § 37 Abs. 3 KStG begründetes Körperschaftsteuerguthaben kann nämlich nicht nur durch der erhaltenen Ausschüttung zeitlich nachfolgende, sondern durch sämtliche im selben Wirtschaftsjahr vorgenommene Ausschüttungen realisiert werden ("jahresgleiche Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens", vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390; Bott in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 37 Rz. 120.2; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 37 Rz. 17c). 45

Entscheidende Voraussetzung für die Minderung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG ist danach die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhende Gewinnausschüttung durch die Körperschaft. Die Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG ist ausschüttungsbedingt (Bott in Ernst & Young, KStG, § 37 Rz. 91; Bauschatz in Gosch, KStG, § 37 Rz. 48), d.h. sonstige Leistungen der Körperschaft gegenüber ihren Anteilseignern, bspw. Entgelte aufgrund von schuldrechtlichen Vereinbarungen können keine Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG bewirken. 46

An einer Gewinnausschüttung durch die Klägerin aber fehlt es im vorliegenden Streitfall. Die Zuwendung der Klägerin an ihre Anteilseignerin Frau I in Höhe von ... € ist keine Gewinnausschüttung im Sinne des § 37 KStG, sondern Teil der Gegenleistung für die Einbringung der Anteile an der N GmbH in das Betriebsvermögen der Klägerin. 47

Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilseigner können den Anteilseignern aufgrund ihrer Gesellschafterstellung oder aufgrund ihrer Gläubigerstellung aus einem schuldrechtlichen Vertrag zufließen. Erfolgen Zahlungen aufgrund eines 48

Gewinnverwendungsbeschlusses, so sind diese Zahlungen in der Regel solche aufgrund der Gesellschafterstellung der Anteilseigner. Indessen kann es beim Vorliegen besonderer Umstände, wie einem engen Zusammenhang der Zahlungen mit einer Anteilsveräußerung, geboten sein zu prüfen, ob der Zahlung nicht ausnahmsweise trotz des Gewinnverwendungsbeschlusses der schuldrechtliche Vertrag zugrunde liegt (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1982 VII R 72/79, BFHE 137, 157, BStBl. II 1983, 128). Ist dies zu bejahen, so sind die Zahlungen zwar in die äußerliche Form von Gewinnausschüttungen gekleidet, bleiben aber Zahlungen im Rahmen eines schuldrechtlichen Leistungsaustauschs.

Danach ist die Zuwendung der Klägerin an ihre Anteilseignerin keine Gewinnausschüttung im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG. Die Klägerin hat zwar am 22. Mai 2002 beschlossen für das Jahr 2000 einen Gewinn in Höhe von ... € an ihre Anteilseignerin Frau I auszuschütten. In gleicher Höhe aber hatte Frau I gegenüber der Klägerin aufgrund des Vertrags über die Anteilsübertragung vom 28. Dezember 2000 einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch gemäß § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB als Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Geschäftsanteile an der N GmbH. Dieser Ausgleichsanspruch ist durch die Zuwendung in äußerer Gestalt einer Gewinnausschüttung erfüllt worden. 49

Im Anteilsübertragungsvertrag vom 28. Dezember 2000 haben die Klägerin und Frau I sich hinsichtlich der von der N GmbH erwirtschafteten, aber bislang nicht ausgeschütteten Gewinne dahingehend geeinigt, dass die bis zum 31. Dezember 2000 angefallenen Gewinne Frau I als bisheriger Alleingesellschafterin der N GmbH zustehen sollen. Eine solche Vereinbarung über künftig entstehende Dividendenansprüche aber ist nach ganz h.M., der sich der erkennende Senat anschließt, Bestandteil des vom Veräußerer erzielten Veräußerungspreises und der vom Erwerber aufgewendeten Anschaffungskosten (BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; vom 25. Oktober 2005 VIII B 127/04, juris-Dokument; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 15. September 1993 2 K 99/89 rkr., EFG 1994, 353; Weber-Grellet in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 27. Auflage, § 17 Rz. 135, 158; Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, § 17 Rz. 179; Weber, GmbHR 1995, 494; Ebling in Blümich, Einkommensteuergesetz, § 17 Rz. 171; Herrmann, BB 1999, 2054; Gollers/Tomik, DStR 1999, 1169; Dötsch, DB 1993, 1842; Pyszka, DStR 1996, 170; Lenz, GmbHR 1999, 701; Gondert/Behrens, GmbHR 1997, 682; a.A. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640). 50

Dies ergibt sich bereits aus der steuerrechtlichen Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach § 20 Abs. 2a EStG erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen, wer im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Anteilseigner ist. Beansprucht dagegen der Veräußerer der Geschäftsanteile im Anteilsübertragungsvertrag auch die Gewinnausschüttungen, die erst nach dem Gesellschafterwechsel beschlossen werden, so gehören diese an ihn weitergeleiteten Gewinne zu seinem Veräußerungserlös und zu den Anschaffungskosten des Erwerbers. Denn ohne vertragliche Vereinbarung wären diese nach dem Gesellschafterwechsel vereinbarten Gewinnausschüttungen dem Erwerber zuzurechnen gewesen. Leitet er diese Gewinnausschüttungen an den Veräußerer entgegen der steuerrechtlichen Zurechnung nach § 20 Abs. 2a EStG weiter, so wendet er diese Zahlungen zum Erwerb der Geschäftsanteile auf. Die in dem Anteilsübertragungsvertrag getroffene Vereinbarung über die bislang nicht ausgeschütteten Gewinnanteile ist damit Teil der getroffenen Kaufpreisbestimmung. 51

Der erkennende Senat folgt insoweit nicht der vom VIII. Senat des BFH im Urteil vom 18. Dezember 2001 geäußerten abweichenden Rechtsauffassung (VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640). Diese Entscheidung, auf die sich die Klägerin beruft, ist zum Veranlagungszeitraum 52

1992 ergangen und vor dem Hintergrund des Streits zwischen dem I. und dem VIII. Senat des BFH hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Kapitaleinkünften zu sehen. Mit der Einführung des § 20 Abs. 2a EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1994 aber ist dieser Streit durch den Gesetzgeber im oben dargestellten Sinne entschieden worden.

Dagegen kann nicht eingewandt werden, dass der Frau I gemäß § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB die Gewinnausschüttung durch die N GmbH zivilrechtlich ohnehin zugestanden hätte und dementsprechend die Klägerin diesen Betrag nicht zum Erwerb der Geschäftsanteile hätte aufwenden können. Denn der Ausgleichsanspruch nach § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB ist erst durch die Übertragung der Geschäftsanteile entstanden. 53

Zivilrechtlich stellt die Vereinbarung, durch welche sich Frau I die bereits erwirtschafteten aber noch nicht ausgeschütteten Gewinne vorbehalten hat, die Abtretung des künftigen Gewinnauszahlungsanspruchs der Klägerin als Gesellschafterin der N GmbH ab dem 1. Januar 2001 in Erfüllung des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs gemäß § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB dar. Grund für diesen Ausgleichsanspruch ist, dass durch die Übertragung der Geschäftsanteile Fruchtziehungsberechtigter im Sinne der §§ 99 Abs. 2, 100 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB und Inhaber des Gewinnausschüttungsanspruchs nach § 29 Abs. 1 GmbHG auseinanderfallen. Inhaber des Gewinnausschüttungsanspruchs ist gemäß § 29 Abs. 1 GmbHG der Inhaber der Geschäftsanteile, der gleichzeitig auch Inhaber des Gewinnstammrechts ist. Das Gewinnstammrecht kann vom Geschäftsanteil nicht getrennt werden; isoliert abtretbar ist erst der konkrete Gewinnauszahlungsanspruch, der durch den Gewinnfeststellungs- und verwendungsbeschluss entsteht. Dieser Abtretung steht nicht entgegen, dass der Gewinnauszahlungsanspruch noch nicht entstanden ist, es sich somit um einen künftigen Anspruch handelt (zur Abtretbarkeit künftiger Ansprüche vgl. Grüneberg in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 68. Auflage, § 398 Rn. 11). 54

Behält sich bei der Übertragung eines Geschäftsanteils der Veräußerer den Anspruch auf die Ausschüttung der Altgewinne vor, so ist dieser Vorbehalt des Gewinnbezugsrechts für die Zeit vor der Abtretung der Geschäftsanteile zivilrechtlich als Rückabtretung des zukünftigen Gewinnanspruchs des Erwerbers an den Veräußerer zu behandeln (vgl. BGH-Urteil vom 30. Juni 2004 VII ZR 349/03, DStR 2004, 1713; Emmerich in Scholz, Gesetz über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, § 29 Rz. 29; Fastrich in Hueck, Gesetz über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, § 29 Rz. 58 m.w.N.). Durch den vertraglich vereinbarten Vorbehalt des Gewinnbezugsrechts und die damit verbundene Rückabtretung des künftigen Gewinnanspruchs hat die Klägerin damit den gesetzlichen Ausgleichsanspruch der Frau I gemäß § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB, der seinen Grund in der Übertragung der Geschäftsanteile und im Übergang des Gewinnbezugsrechts hat, erfüllt. 55

Der erkennende Senat hat keinen Zweifel daran, dass die Zuwendung der Klägerin an Frau I ihren Rechtsgrund ausschließlich in der vertraglichen Abrede vom 28. Dezember 2000 hat und Frau I die Zuwendung damit allein aufgrund ihrer Gläubigerstellung und nicht aufgrund ihrer Gesellschafterstellung erhalten hat. Dafür spricht, dass der Zuwendungsbetrag exakt dem Betrag entspricht, welcher Frau I bereits nach dem Anteilsübertragungsvertrag zustand. Zudem erfolgte die Gewinnausschüttung durch die Klägerin disquotal in dem Sinne, dass lediglich der streitige Betrag und nur an Frau I ausgeschüttet wurde. Eine weitere Ausschüttung gegenüber den anderen Aktionären erfolgte im Zusammenhang mit der Zuwendung an Frau I nicht. Auch die Behandlung dieser Zahlung durch die Klägerin selbst bestätigt die Sichtweise des Senats. Denn sowohl im Anhang des Jahresabschlusses der Klägerin zum 31. Dezember 2002 als auch in der Niederschrift über die außerordentliche Hauptversammlung der Klägerin vom 22. Mai 2002 wird die Zahlung an Frau I dahingehend 56

erläutert, dass Grund für die Zahlung der Einbringungsvertrag vom 28. Dezember 2000 sei. Die Klägerin selbst beurteilte damit die Zuwendung an Frau I nicht als Ausschüttung von Gewinnen an eine Gesellschafterin, sondern als Erfüllung eines schuldrechtlichen Anspruchs.

Eine weitere Zuwendung der Klägerin an Frau I in gleicher Höhe, die als Gewinnausschüttung anzusehen wäre und ggfs. zur Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Abs. 2 KStG führen würde, ist aus dem Jahresabschluss der Klägerin für das Jahr 2002 nicht erkennbar. Auch andere Anhaltspunkte für eine solche Gewinnausschüttung sind nicht erkennbar. 57

3. Darüber hinaus ist der Steuerbilanzgewinn der Klägerin im Streitjahr gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG um ... € zu erhöhen. 58

Die Zuwendung der Klägerin an ihre Gesellschafterin Frau I in dieser Höhe gehört nach den obigen Ausführungen neben den neuen Anteilen an der Klägerin zu den Anschaffungskosten der Beteiligung der Klägerin an der N GmbH. 59

Die Klägerin hat die Beteiligung an der N GmbH im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 bis 2003 bislang mit dem von ihr und Frau I übereinstimmend als Teilwert der Beteiligung angesehenen Betrag von ... € angesetzt. Sie hat in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt, dass durch die Einbringung der Beteiligung an der N GmbH in die Klägerin kein Buch- oder Zwischenwertansatz erfolgen und das Wahlrecht gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dahingehend ausgeübt werden sollte, dass der Teilwert der Beteiligung von der Klägerin anzusetzen war. Der Senat folgt der Klägerin in dieser Beurteilung. Es ist nicht erkennbar, dass die Klägerin die Beteiligung an der N GmbH lediglich mit einem Zwischenwert bilanziert hat und im Jahr 2000 der Teilwert der Beteiligung über dem von den Vertragsparteien angenommenen Wert von ... € lag. 60

Der Teilwert der Beteiligung an der N GmbH aber hat sich durch die Zuwendung der Klägerin an Frau I im Streitjahr um den Betrag von ... € erhöht. Denn die Herausgabe der an den Erwerber ausgeschütteten Gewinne an den Veräußerer zur Erfüllung des Anspruchs nach § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB erhöht beim Veräußerer nachträglich seinen Veräußerungs- bzw. Einbringungsgewinn und führt beim Erwerber zu nachträglichen (Gosch in Kirchhof, Kompaktkommentar EStG, § 17 Rn. 179; Herrmann, BB 1999, 2054; Lenz, GmbHR 1999, 701) bzw. zusätzlichen oder weiteren Anschaffungskosten (so Psyzka, DStR 1996, 170; Weber, GmbHR 1995, 494). Durch die Erhöhung der Bewertung der Beteiligung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG im Jahr des Gewinnverwendungsbeschlusses und der Weiterleitung der ausgeschütteten Gewinne an den Veräußerer entspricht der Sacheinbringungsfall des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG dem Fall der Veräußerung nach § 17 EStG. 61

Soweit aufgrund der von der N GmbH vorgenommenen Gewinnausschüttung der Teilwert der Beteiligung wieder sinken würde und damit ggfs. die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung vorlägen, hat dies keine steuerlichen Folgen. Denn eine solche Teilwertabschreibung wäre gemäß § 8b Abs. 3 KStG nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen. 62

Die bei der Klägerin für die Jahre 2000 und 2001 durchgeführte Betriebsprüfung und die erhöhte Bestandskraft der Bescheide für die Jahre 2000 und 2001 nach § 173 Abs. 2 AO steht einer gewinnerhöhenden Berücksichtigung der Zahlung an Frau I in Höhe von ... € im Streitjahr nicht entgegen. Denn das Streitjahr gehörte nicht zum Prüfungszeitraum. 63

Der von der Klägerin weiterhin vorgebrachte Einwand gegen die Änderung des Ansatzes der Beteiligung an der N GmbH, wonach § 20 Abs. 4 UmwStG eine Erhöhung im Streitjahr verbiete, greift nicht durch. Denn § 20 Abs. 4 UmwStG regelt ausschließlich die Wechselwirkung des Ansatzes bei der Kapitalgesellschaft und beim Einbringenden. Der Wertansatz in der Bilanz der Kapitalgesellschaft ist lediglich maßgeblich für die Anschaffungskosten für die Beteiligung beim Einbringenden. Eine Änderung des Ansatzes bei der Kapitalgesellschaft wird durch § 20 Abs. 4 UmwStG nicht ausgeschlossen.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

65

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

66