

---

**Datum:** 03.12.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 2016/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2014:1203.13K2016.11.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens im Sinne des § 37 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –, im Kern über die Frage, ob die nachrichtliche Mitteilung des ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG und zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG und § 38 Abs. 1 KStG einen angreifbaren Verwaltungsakt mit Bindungswirkung für nachfolgende Feststellungszeitpunkte darstellt.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Zwischen ihr und dem Beklagten ist im Anschluss an entsprechende Rechtsbehelfsverfahren hinsichtlich der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 (vgl. die Entscheidungen des erkennenden Senats vom 15. Januar 2009 in dem Verfahren zum Az. 13 K 4781/04, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2009, 1199 und des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 27. Januar 2009 in dem Verfahren zum Az. I R 35/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 228, 250, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2010, 478 sowie des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 20. Oktober 2010 zu Aktenzeichen 2 BvR 786/10, n.v.) insbesondere die Abzinsung von Gesellschafterdarlehen in den Jahren 2000 bis 2005, aber auch die Frage der Verfassungsmäßigkeit der nach der Entscheidung des BVerfG vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05, Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE – 125, 1, Bundesgesetzblatt – BGBl. – I 2010, 326, Sammlung der – nicht amtlich veröffentlichten – Entscheidungen des Bundesfinanzhofs –

3

BFH/NV – 2010, 803) neugefassten Übergangsregelungen zur Körperschaftsteuerlichen Umgliederung anlässlich des Systemwechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren umstritten.

Der Großteil der ca. 30 angefochtenen Bescheide ist Gegenstand des zusammen mit dem vorliegenden Verfahren mündlich verhandelten Verfahrens 13 K 2004/11. In diesem Verfahren ist auch über die Rechtmäßigkeit der gesonderten Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG zu entscheiden. 4

Während der andauernden Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren wegen der Körperschaftsteuer 1999 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D Außenprüfungen für die Jahre 2000 bis 2002 und 2003 bis 2005 bei der Klägerin durch. Da die Rechtsschutzverfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 im Zeitpunkt des Abschlusses der Außenprüfungen (vgl. Berichte über die Betriebsprüfungen bei der Klägerin vom 12. Januar 2010 für die Jahre 2000 bis 2002 und 2003 bis 2005) noch nicht abgeschlossen waren, hielten beide Beteiligten an ihren Rechtsauffassungen hinsichtlich der Frage der Abzinsung der Gesellschafterdarlehen fest. 5

Der Beklagte folgte den Ansätzen der Betriebsprüfung und erließ neben der Vielzahl der in dem Parallelverfahren streitbefangenen Bescheide den/die hier streitbefangenen, unstreitig verfahrensrechtlich zu Recht zunächst auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO – gestützten Bescheid(e). Gegen alle Bescheide wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Die Rechtsbehelfsverfahren ruhten im Hinblick auf das vorrangige Verfahren bezüglich der Körperschaftsteuer 1999. Nach der Entscheidung des BVerfG im November 2010 wurden sie wieder aufgenommen. Mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 27. Mai 2011 wies der Beklagte die Einsprüche sowohl wegen der unter Az. 13 K 2004/11 als auch den hier streitbefangenen Bescheide als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 6

Mit der vorliegenden, isoliert wegen der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2001, hier der Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 2 KStG, erhobenen Klage will die Klägerin verhindern, dass ihrem materiellen Begehren auf anderweitige Berechnung des Körperschaftsteuerguthabens ggf. die Bestandskraft einer Feststellung im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember 2001 entgegengehalten wird. 7

Der in Kopie im Verfahren 13 K 2004/11 vorgelegte Bescheid vom 2. Dezember 2010 ist ausdrücklich überschrieben mit: 8

Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG und Bescheid zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG. 9

Im Anschluss an den in dem Verfahren 13 K 2004/11 streitbefangenen Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG ist der angefochtene Bescheid mit: 10

Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27, 28 und 38 KStG 11

überschrieben. Es folgt: 12

13

Festgestellt werden	DM
Steuerliches Einlagekonto	...
Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital	...
Endbetrag im Sinne des § 36 Abs. 7 KStG aus dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 (EK 02)	...
Nachrichtlich:	
Ermitteltes Körperschaftsteuerguthaben	...

Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid mit allen Anlagen Bezug genommen. 14

Im Hinblick auf die von der Klägerin unstreitig zu Recht monierte Nichtberücksichtigung der nach der Kassation der Umgliederungsvorschriften durch das BVerfG neu geschaffenen Regelung in §§ 34 Abs. 13f, 36 KStG n.F. hat der Beklagte im Verlauf des Verfahrens unter dem 22. März 2013 geänderte Bescheide nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. und §§ 27, 28, 38 KStG auf den 31. Dezember 2001 und §§ 27, 28, 37 Abs. 2, 38 KStG auf den 31. Dezember 2002 bis 2005 erlassen und darin auf die Bilanzstichtage 2002 bis 2005 das steuerliche Einlagekonto mit ... € (unverändert) und das Körperschaftsteuerguthaben mit ... € (entspricht ... DM, zuvor ... DM = ... €) festgestellt. 15

Der erkennende Senat hat die Klageverfahren 13 K 2004/11 und 13 K 2016/11 mit Beschluss vom 3. Dezember 2014 gemäß § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO– zur gemeinsamen Verhandlung verbunden. 16

Nach Erlass der Änderungsbescheide vom 22. März 2013 rügt die Klägerin, § 36 Abs. 4 KStG n.F. sei weiterhin verfassungswidrig. Das BVerfG habe in seiner Entscheidung § 36 Abs. 3 und 4 KStG a.F. insgesamt für mit dem Grundgesetz – GG – unvereinbar erklärt und dem Gesetzgeber eine Neuregelung aufgegeben, die den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels in dem Teilbetrag EK 45 enthaltenen und zu diesem Zeitpunkt realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials gleichheitsgerecht sicherstelle (Hinweis auf Textziffer 91 der Entscheidung). Das im Zeitpunkt der Umgliederung bei ihr im EK 45 i.H.v. ... DM vorhandene Körperschaftsteuerminderungspotenzial von ... DM (ggf. zu kürzen um das negative Körperschaftsteuerminderungspotenzial von ... DM aus dem EK 40 von -... DM) dürfe nicht durch Verrechnung mit dem Saldo des negativen EK 02 (-... DM) mit dem positiven EK 03 (... DM), also in Höhe von -... DM gekürzt werden. Dies aber habe der Beklagte unter Anwendung des § 36 Abs. 4 KStG n.F. gemacht und dadurch folgerichtig das Körperschaftsteuerguthaben nur noch aus dem verbleibenden Restbetrag von ... DM errechnet. 17

Soweit der BFH in seinem Urteil vom 20. April 2011 (I R 65/05, BStBl II 2011, 983) das der gesetzlichen Neuregelung zu Grunde liegende Verständnis der Entscheidung des BVerfG für zutreffend ansähe, greife dessen Interpretation zu kurz. Das BVerfG habe ganz allgemein einen Gleichheitsverstoß festgestellt, wenn es umgliederungsbedingt zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial komme. Insbesondere der Tenor der Entscheidung 18

des BVerfG, wonach § 36 Abs. 3 und 4 KStG unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG sei, soweit diese Regelung zu einem Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials führe, das in dem mit 45 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 KStG enthalten sei, enthalte keine Einschränkung.

Das BVerfG orientiere sich bei der Entscheidung an der gesetzgeberischen Konzeption der Umgliederungsvorschriften, denen die Fiktion der Vollausschüttung des gesamten verwendbaren Eigenkapitals zum Zeitpunkt der Beendigung des Anrechnungsverfahrens zugrunde liege. Danach solle den betroffenen Körperschaften der Körperschaftsteuerminderungsbetrag erhalten bleiben, der sich bei einer Vollausschüttung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ergeben hätte. Die Orientierung an diesen Entscheidungsgründen zeige, dass jeder Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial grundsätzlich gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. 19

Die vom BFH bemühte Argumentation, eine Verrechnung belasteter EK-Bestandteile mit vorhandenem negativem EK 02 sei nicht zu beanstanden, da die negativen Teilbeträge Verluste darstellten und folglich handelsrechtlich wie eine Ausschüttungssperre wirkten, überzeuge nicht. Eine derartige Folge trete nicht ein, wenn die Gesellschafter hinreichend hohe Einlagen erbracht hätten, da dann keine Ausschüttungssperre eintrete. Dies gelte insbesondere auch für die Klägerin, da dem vorhandenen Bestand von ca. ... DM EK 04 nur ca. ... DM saldierte negative Beträge aus dem EK 02 und EK 03 gegenüberstünden. Bei einer Vollausschüttung wäre unter Beachtung der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 KStG a.F. das in dem EK 45 enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotenzial realisiert worden. 20

Nach Überzeugung der Klägerin bedarf es keiner erneuten Anrufung des BVerfG, da das geltende Gesetz durch verfassungskonforme Auslegung dahingehend teleologisch zu reduzieren sei, dass eine Verrechnung von negativem EK 01 bis EK 03 mit belasteten Teilbeträgen nur in dem Umfang erfolge, wie ihm kein Bestand des EK 04 gegenüberstehe. Dies führe im Streitfall zu einem festzustellenden Körperschaftsteuerguthaben von ... DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift vom 25. Januar 2012 Bezug genommen. 21

In der mündlichen Verhandlung ist die Frage, ob der Bescheid gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1, 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2001 eine anfechtbare Entscheidung über ein Körperschaftsteuerguthaben im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG enthält, ausführlich erörtert worden. Die Klägerin hat darauf hingewiesen, es sei im gegenwärtigen Stand der literarischen Auseinandersetzung nicht völlig geklärt, ob der nachrichtlichen Mitteilung des Körperschaftsteuerguthabens in dem genannten Bescheid eine Bindungswirkung für die nachfolgenden Feststellungen auf die Stichtage zum 31. Dezember 2002 ff. zukomme oder unmittelbar an den Bescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG angeknüpft werde. Im Hinblick auf diese Unsicherheit könne die Klage nicht zurückgenommen werden. Vielmehr sei die Anfechtung aus Gründen der Vorsicht erforderlich. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 22

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 23

den Bescheid zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG vom 22. März 2013 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei der Umgliederung des steuerlich verwendbaren Eigenkapitals und der erstmaligen gesonderten Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß §§ 36, 37 KStG n.F. die Verrechnung der Summe der unbelasteten Teilbeträge des steuerlich verwendbaren Eigenkapitals mit den mit 24

Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen des steuerlich verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 36 Abs. 4 KStG n.F. unterbleibt,	
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen,	27
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	28
Hinsichtlich der Umgliederungsproblematik verweist er auf den im Verlauf des Verfahrens erlassenen Teilabhilfebescheid. Hinsichtlich des weitergehenden Begehrens führt er aus, die gesetzliche Neufassung der §§ 34 Abs. 13f, 36 Abs. 4 KStG, die eine Verrechnung negativer unbelasteter Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen vorsehe, sei verfassungsgemäß. Das BVerfG habe die Übergangsregelungen des § 36 Abs. 3 und 4 KStG für verfassungswidrig erklärt, soweit sie umgliederungsbedingt zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial geführt hätten. Diese verfassungswidrige Regelung sei mit der Neufassung der einschlägigen Vorschriften beseitigt worden. Das BVerfG habe es als legitim und grundsätzlich unschädlich angesehen, dass der Gesetzgeber einen einfachen und zügig umzusetzenden Systemwechsel vorgenommen habe. Es habe ausdrücklich nur die Folgen der Umgliederung des EK 45 in EK 40 im Rahmen der Systemumstellung bemängelt. Die Verrechnung der verbleibenden Beträge des belasteten EK mit den negativen Beträgen des EK 02 führe nicht zur Verfassungswidrigkeit. Das EK 02 beinhalte ein Körperschaftsteuererhöhungspotenzial. Ihm stehe in gleicher Höhe das durch Verrechnung entfallende Körperschaftsteuererminderungspotenzial gegenüber. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 19. September 2012 verwiesen.	29
Die Frage der Zulässigkeit der Klage hinsichtlich der Feststellung gemäß § 37 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember 2001 ist im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert worden.	30
<b>Entscheidungsgründe</b>	31
Die Klage ist unzulässig.	32
Der angefochtene Bescheid enthält keine anfechtbare verbindliche Regelung im Sinne einer Feststellung des im vorliegenden Verfahren allein streitbefangenen Körperschaftsteuerguthabens. Die übrigen Feststellungen gemäß §§ 27, 28, 38 KStG auf den 31. Dezember 2001 sind unstreitig rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	33
Der Senat versteht das Begehren der Klägerin nach der ergänzenden Erörterung im Rahmen der mündlichen Verhandlung als ausschließlich gegen eine von ihr angenommene, zumindest aber für möglich gehaltene verbindliche Regelung im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember 2001 gerichtete Anfechtungsklage. Diese ist – ausgehend von der Rechtsüberzeugung der Klägerin – auch zu Recht gegen den Bescheid vom 22. März 2013 gerichtet. Die ursprüngliche, gegen den Bescheid vom 2. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung um 27. März 2011 gerichtete, Klage vom 28. Juni 2011 war fristgemäß erhoben. Enthielt der ursprüngliche Bescheid eine anfechtbare Feststellung im Sinne des § 37 Abs. 2 KStG, war die Klage zulässig. Sie setzte sich dann automatisch nach §	34

68 FGO an dem Änderungsbescheid vom 22. März 2013 fort.

Der angefochtene Bescheid enthält aber entgegen der Auffassung der Klägerin keine anfechtbare Regelung im Sinne einer Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember 2001. Dies führt zur Unzulässigkeit der Klage. 35

Nach § 40 Abs. 1 FGO kann durch eine Anfechtungsklage die Aufhebung und in den Fällen des § 100 Abs. 2 FGO auch die Änderung eines Verwaltungsaktes begehrt werden. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Insoweit besteht in der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. September 1985 VIII R 371/83, BFHE 146, 99, BStBl II 1986, 537) und in der Kommentarliteratur (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Mai 2010, § 40 FGO Rdnr. 32; Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Juni 2011, § 40 FGO Rdnr. 45 mit umfangreichen Nachweisen) im Wesentlichen Einvernehmen, dass eine Anfechtungsklage nur zulässig ist, wenn im Zeitpunkt der Klageerhebung objektiv ein Verwaltungsakt vorliegt. Wird in einem Steuer- oder Feststellungsbescheid eine Rechtsauffassung geäußert, die sich nicht auf die Veranlagung des laufenden Jahres auswirkt und auch nicht in sonstiger Weise bindend ist, wird der Steuerpflichtige dadurch nicht beschwert. Eine solche Äußerung kann daher weder durch Anfechtungs- noch durch Feststellungsklage angegriffen werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 224, 334, BStBl II 2009, 902, 905 m.w.N.). Der Senat folgt dieser ganz herrschenden Auffassung in ständiger Rechtsprechung. 36

Im Streitfall fehlt es an einer derartigen anfechtbaren, verbindlichen Regelung im Sinne eines Verwaltungsaktes gemäß § 118 der Abgabenordnung – AO – hinsichtlich des Körperschaftsteuerguthabens. Der nachrichtliche Hinweis auf das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben stellt keine bindende Regelung in diesem Sinne dar. 37

Ob eine Aussage in einem Bescheid die Regelung eines Einzelfalles mit unmittelbarer Außenwirkung im Sinne des § 118 AO bzw. eine bindende Regelung im Sinne der bezeichneten Rechtsprechung enthält, richtet sich nach dem Regelungsinhalt des Bescheides. Hier ergibt sich dieser sowohl aus dem eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut in der Bezeichnung des „Bescheid(es) über die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG und zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG und § 38 Abs. 1 KStG“ sowie der Überschrift „Nachrichtlich“ vor der Mitteilung des ermittelten Körperschaftsteuerguthabens. Ausweislich der Überschrift enthält der Bescheid zwar eine Zusammenfassung von verschiedenen Verwaltungsakten, darunter aber keine Feststellung nach § 37 Abs. 2 KStG. Während hinsichtlich einer Vielzahl anderer Positionen ausdrücklich Beträge festgestellt werden, erfolgt die Mitteilung über das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben unmissverständlich nur nachrichtlich. Zumindest aus der Kombination der fehlenden Erwähnung des § 37 Abs. 2 KStG im Bescheidkopf und dem Hinweis auf eine nachrichtliche Mitteilung ergibt sich nach Überzeugung des erkennenden Senats eindeutig und unmissverständlich, dass es sich bei der Mitteilung des Körperschaftsteuerguthabens nicht um eine verbindliche Regelung im Sinne eines Verwaltungsaktes handeln soll und handelt. 38

Ein derartiges Verständnis entspricht auch der gesetzlichen Formulierung in § 37 Abs. 1 Satz 1 KStG, wonach auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Abs. 1 KStG genannten Wirtschaftsjahrs folgt, ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt und nicht festgesetzt oder festgestellt wird (so auch Finanzgericht Münster, Urteil vom 14. November 2012 10 K 3207/11 F, EFG 2013, 326). Insbesondere unter Berücksichtigung der 39

umfangreichen Regelungen zu Feststellungen und deren Fortschreibung in § 37 KStG sowie der intensiven Diskussion und mehrfachen Änderung im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Bundestagsdrucksachen – BT-Drs. – 14/2683, Seite 82, 14/3366, Seite 69 und 14/3760, Seite 9; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431) kann die Formulierung „ermittelt“ nur im Sinne von „nicht Festsetzung oder Feststellung“ verstanden werden.

Auch der BFH hat bereits im Jahr 2007 zu § 37 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG 2002 entschieden, das Gesetz knüpfe an den Zeitpunkt an, zu dem das Körperschaftsteuerguthaben erstmals zu ermitteln sei, nicht aber an eine zeitlich zwingend vorangehende Feststellung des aktuellen Guthabens (BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 42/07 BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390 m.w.N.). 40

Der Senat vermag auch nicht festzustellen, dass in der einschlägigen Kommentarliteratur gegenteilige Auffassungen vertreten würden. So entspricht es der völlig einhelligen Auffassung, dass die Feststellungen gemäß § 36 Abs. 7 KStG von der Sache her zwingend Grundlagenbescheide für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum folgenden Stichtag darstellen (vgl. z.B. Dötsch/Krämer in Dötsch/Pung/Mühlenbrock, KStG, Stand August 2014, § 36 Rdnr. 53 ff.; Bauschatz in Gosch, KStG, 2. Auflage, 2009, § 37 Rdnr. 76; Wingler in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2012, § 36 Rdnr. 110; Lornsen-Veit in Erle/Sauer, KStG, 3. Auflage, 2010, § 36 Rdnr. 78 bis 82; Semmler/Jünger in Lademann, EStG/KStG, Stand Mai 2011, § 36 Rdnr. 107 ff., 111; Frotscher, KStG, Stand März 2011, § 36 Rdnr. 85, § 37 Rdnr. 7; Bott in Ernst & Young, KStG, Stand Oktober 2011, § 36 Rdnr. 210/211; Binnewies in Streck, KStG, 8. Auflage, 2014, § 36 Rdnr. 56) und das Körperschaftsteuerguthaben auf den Schluss des Wirtschaftsjahres ermittelt wird, das dem in § 36 Abs. 1 KStG genannten Wirtschaftsjahrs folgt (vgl. z.B. Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand Februar 2013, § 37 KStG Rdnr. 6; Bott a.a.O. § 36 Rdnr. 212; Werning in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand April 2011, § 37 Rdnr. 18, 21). 41

Auch soweit in der Literatur (bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr) eine frühere Feststellung des (verbleibenden) Körperschaftsteuerguthabens als auf den 31. Dezember 2002 für sinnvoll oder notwendig angesehen wird (vgl. z.B. Dötsch/Pung, Der Betrieb 2000, Beilage Nr. 10 Seite 18; Frotscher a.a.O. § 37 Rdnr. 22; Binnewies a.a.O. § 37 Rdnr. 16; dagegen z.B. Werning a.a.O. Rdnr. 21; Bott a.a.O. Rdnr. 212), findet sich nicht die Behauptung, die (erstmalige) Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens stelle einen Verwaltungsakt dar. Und selbst wenn eine derartige Auffassung in der Literatur vertreten würde, könnte dies in Anbetracht des eindeutigen Wortlauts des Bescheides an dem oben gefundenen Ergebnis nichts ändern. 42

Ohne dass es für die vorliegende Entscheidung von abschließender Bedeutung im Sinne einer Zweitbegründung wäre, weist der Senat darauf hin, dass ohnehin eine sachliche Entscheidung nur im Rahmen des Klageverfahrens gegen die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG getroffen werden kann. Ohne eine Änderung der für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens vorgreiflichen Feststellung der Endbestände kommt eine geänderte Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens wegen der unstreitigen Bindungswirkung (§§ 175 Abs. 1, 182 Abs. 1 Satz 1 AO) nicht in Betracht. 43

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44

Die Revision ist im Streitfall nicht zuzulassen. Es liegt weder ein Fall von grundsätzlicher Bedeutung noch ein Fall der Divergenz vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der ständigen Rechtsprechung und einhelligen Auffassung zu § 40 FGO. 45

