

Urteil vom 23. Februar 2011, I R 38/10

Keine Aufrechnung gegen ein Körperschaftsteuerguthaben im Insolvenzverfahren

BFH I. Senat

AO § 38, AO § 47, AO § 218 Abs 2, AO § 226, BGB §§ 387ff, InsO § 38, InsO § 94, KStG § 36 Abs 1 S 1, KStG § 37 Abs 1, KStG § 37 Abs 2, KStG § 37 Abs 4, BGB § 387, InsO §§ 94ff, SEStEG, KStG § 37 Abs 4ff

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 19. Mai 2010, Az: 6 K 408/09

Leitsätze

NV: Einer Aufrechnung des FA gegen den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens während eines vor dem 31. Dezember 2006 eröffneten Insolvenzverfahrens steht das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob ein Anspruch auf Auszahlung des sog. Körperschaftsteuerguthabens durch Aufrechnung erloschen ist.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Verwalter in dem durch Beschluss vom 31. März 2006 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der ... GmbH (Gemeinschuldnerin). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ermittelte durch Berechnung vom 21. Februar 2008 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) zum 31. Dezember 2006 ein Körperschaftsteuerguthaben von 15.740 €. Mit Berechnung vom 20. Oktober 2008 ermittelte das FA gegenüber dem Kläger den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- auf 15.740 €, wovon auf 2008 ein Betrag von 1.574 € (1/10) entfiel. Die erste Rate zahlte das FA an den Kläger aus. Unter dem 6. Oktober 2009 erging eine Umbuchungsmitteilung, wonach die Rate für 2009 nicht ausgezahlt, sondern mit rückständiger Körperschaftsteuer 2000 verrechnet worden sei. Die (Sprung-)Klage gegen den vom Kläger beantragten Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) blieb erfolglos (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 20. Mai 2010 6 K 408/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1390).
- 3 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Abrechnungsbescheid dahingehend zu ändern, dass in diesem Bescheid eine Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens für 2009 in Höhe von 1.574 € ausgewiesen wird.
- 4 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Revision ist begründet, da das FG zu Unrecht auf eine Rechtswirksamkeit der Aufrechnungserklärung des FA erkannt hat. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); auf die Anfechtungsklage des Klägers wird der Abrechnungsbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung in der Weise geändert (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO), dass in diesem Bescheid ein erstattungsfähiges Guthaben (Körperschaftsteuerguthaben für 2009) in Höhe von 1.574 € ausgewiesen wird.
- 6 1. Die in §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) angeführten allgemeinen Voraussetzungen einer Aufrechnung, die nach § 226 Abs. 1 AO im Schuldverhältnis sinngemäß anzuwenden sind, lagen mit Blick auf

die Forderung des FA auf Zahlung der rückständigen Körperschaftsteuer 2000 und die Forderung des Klägers auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens für 2009 im Zeitpunkt der in Gestalt der Umbuchungsnachricht erklärten Aufrechnung des FA (s. insoweit Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Juli 2005 VII R 70/04, BFH/NV 2006, 7) vor. Das ist unter den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Ausführungen.

- 7** 2. Die Aufrechnungserklärung des FA hat den Erstattungsanspruch des Klägers aber nicht i.S. des § 47 AO (i.V.m. § 226 Abs. 1 AO und § 389 BGB) zum Erlöschen gebracht, da eine Aufrechnung --die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur nach Maßgabe der §§ 94 bis 96 der Insolvenzordnung (InsO) zulässig ist-- nach § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO nicht zugelassen war.
- 8** a) Nach § 94 InsO bleibt zwar das zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehende Aufrechnungsrecht des Insolvenzgläubigers unberührt. Die mit Eröffnung eines Insolvenzverfahrens verbundene Beschränkung in der Durchsetzung der Ansprüche der Insolvenzgläubiger hindert damit denjenigen Insolvenzgläubiger nicht an der Aufrechnung, der im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Aufrechnung berechtigt gewesen wäre. Eine solche Berechtigung bestand für das FA in diesem Zeitpunkt (31. März 2006) für den Anspruch aus § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. angesichts der eindeutigen Regelungslage (§ 37 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F.: "Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 ...") aber nicht.
- 9** b) Über § 94 InsO hinaus gestattet allerdings § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO auch dann eine Aufrechnung, wenn die Aufrechnungslage erst im Insolvenzverfahren eintritt. Voraussetzung dafür ist, dass zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die aufzurechnenden Forderungen oder eine von ihnen noch aufschiebend bedingt oder nicht fällig sind, sofern nicht (Satz 3 der Vorschrift) die Hauptforderung, gegen die aufgerechnet werden soll, unbedingt und fällig wird, bevor die Aufrechnung erfolgen kann (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22. September 2005 VII ZR 117/03, BGHZ 164, 159; BFH-Urteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589). Damit schützt das Gesetz das vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Vertrauen des Insolvenzgläubigers, mit dem Entstehen der Aufrechnungslage seine Forderung durchsetzen zu können (BFH-Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 69/03, BFHE 208, 10, BStBl II 2005, 195; Brandes in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung --MünchKommInsO--, 2. Aufl., § 95 Rz 1; Kroth in Braun, Insolvenzordnung, 4. Aufl., § 95 Rz 1). Die mit Satz 3 der Regelung verbundene Einschränkung der Aufrechnungsbefugnis hat im Streitfall keine Bedeutung, da die Hauptforderung (Erstattungsanspruch Körperschaftsteuerguthaben) nicht vor dem Rückerstattungsanspruch des FA vollwirksam entstanden und fällig (durchsetzbar) war.
- 10** Nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung allerdings --soweit sie nicht nach § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO zugelassen ist (s. zum Vorrang des § 95 InsO z.B. BFH-Urteil in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589; Brandes in MünchKommInsO, a.a.O., § 96 Rz 18, m.w.N.)-- unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Eine erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene Aufrechnungsbefugnis verdient im Interesse der Insolvenzmasse und dem Ziel einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung keinen Schutz (BGH-Urteil vom 6. Dezember 1990 IX ZR 44/90, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1991, 1060; Brandes in MünchKommInsO, a.a.O., § 96 Rz 1, 6; Kroth in Braun, a.a.O., § 96 Rz 1).
- 11** c) Die Voraussetzungen für einen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufschiebend bedingten Erstattungsanspruch i.S. des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO sind im Streitfall nicht erfüllt. Das FA als Insolvenzgläubiger konnte mit Blick auf das Körperschaftsteuerguthaben vor dem 31. Dezember 2006 nicht auf eine "im Entstehen begriffene Aufrechnungslage" vertrauen. Vielmehr ist das FA i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO "etwas" (nämlich die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens) erst am 31. Dezember 2006 --und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (am 31. März 2006)-- insolvenzrechtlich schuldig geworden, nicht aber --wie im angefochtenen Urteil entschieden-- mit dem streitigen Teilbetrag von 1.574 € schon mit dem Ablauf des 31. Dezember 2001 und damit bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.
- 12** aa) Ob ein Erstattungsanspruch i.S. des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO (vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens) als aufschiebend bedingt für eine Aufrechnung erheblich ist, hängt nach der Rechtsprechung davon ab, ob eine Forderung "ihrem Kern nach" bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist. Maßgeblich hierfür ist, wann der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis führt, verwirklicht worden ist; dann ist (dem Rechtsgedanken des § 38 InsO entsprechend) ein "begründeter Vermögensanspruch" gegen den Insolvenzgläubiger entstanden. Es muss insoweit damit ein "gesicherter Rechtsgrund" der Forderung gelegt sein (BGH-Urteil vom 9. März 2000 IX ZR 355/98, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2000, 1285; Kroth in Braun, a.a.O., § 96 Rz 8). Auf die

steuerrechtliche Entstehung i.S. des § 38 AO kommt es für diesen "gesicherten Rechtsgrund" nicht an (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Urteile vom 1. August 2000 VII R 31/99, BFHE 193, 1, BStBl II 2002, 323; in BFHE 208, 10, BStBl II 2005, 195; vom 16. Januar 2007 VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745; in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589; BFH-Beschlüsse vom 30. April 2007 VII B 252/06, BFHE 217, 212, BStBl II 2009, 624; vom 1. April 2008 X B 201/07, BFH/NV 2008, 925; vom 12. August 2008 VII B 213/07, BFH/NV 2008, 1819; s.a. Rüsken, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis --ZIP-- 2007, 2053, 2056; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 251 AO Rz 55, 100, 102, je m.w.N.). Letzteres schließt allerdings nicht aus, dass insolvenzrechtliche und steuerrechtliche Entstehung zeitlich zusammenfallen, z.B. dann, wenn ein "Dauerschuldverhältnis" besteht, in dem der steuerrechtliche Anspruch zeitabschnittsweise unter der Bedingung entsteht, dass die Anspruchsvoraussetzungen auch in dem betreffenden Zeitabschnitt erfüllt sind (BFH-Urteil vom 17. April 2007 VII R 34/06, BFHE 217, 14, BStBl II 2008, 215, zur Eigenheimzulage).

- 13** Insolvenzzurechtlich relevant sind z.B. Steuererstattungsansprüche aufgrund von Steuervorauszahlungen, ohne dass es auf die Festsetzung eines Erstattungsanspruchs in einem Erstattungsbescheid ankommt; sie entstehen im Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Besteuerungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung (z.B. BFH-Urteile vom 29. Januar 1991 VII R 45/90, BFH/NV 1991, 791; vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193; vom 31. Mai 2005 VII R 71/04, BFH/NV 2005, 2147). Damit ist nach der BFH-Rechtsprechung auch bei der Erstattung von vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens geleisteten Vorauszahlungen der diesbezügliche Anspruch vor Eröffnung des Verfahrens begründet, selbst wenn die Steuer, auf die vorauszuweisen war, erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist (BFH-Urteil in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, m.w.N.).
- 14** Außerdem steht es der Anwendung des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO in solchen Fällen nach der BFH-Rechtsprechung nicht entgegen, dass der Anspruch von Bedingungen abhängt, deren Eintritt bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens ungewiss ist und die herbeizuführen oder zu vereiteln in der Macht des Anspruchsberechtigten oder zumindest eines Dritten steht (z.B. BFH-Urteil in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589). Zwar hat der BGH in seinem Urteil vom 29. Juni 2004 IX ZR 147/03 (BGHZ 160, 1) die Aufrechenbarkeit einer Forderung im Insolvenzverfahren davon abhängig gemacht, dass sie vor Verfahrenseröffnung in ihrem rechtlichen Kern aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder vertraglicher Vereinbarungen bereits gesichert ist und fällig wird, ohne dass es einer weiteren Rechtshandlung des Anspruchsinhabers bedarf. Dies hindert aber nicht, bezogen auf Steueransprüche solche Fälle abzugrenzen, in denen der Anspruch nicht durch eine Rechtshandlung im Sinne der vorgenannten BGH-Entscheidung begründet wird, sondern kraft Gesetzes entsteht und auch durch dieses Gesetz von vornherein gesichert war. Auf einen gesetzlich garantierten Erstattungsanspruch bezieht sich die Entscheidung des BGH nicht und sie kann auf solche Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis auch nicht etwa übertragen werden, wenn das für die Anspruchsentstehung maßgebliche Steuergesetz außer an die Entstehung der Steuer aufgrund eines Ereignisses vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch an eine nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommene Rechtshandlung anknüpft. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn diese Rechtshandlung in einem inneren Zusammenhang mit der Steuerentstehung vor Verfahrenseröffnung steht (so BFH-Urteil in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589; s.a. Rüsken, ZIP 2007, 2053, 2056 f.).
- 15** bb) Der zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens führt, ist im Streitfall nicht vor der Insolvenzeröffnung verwirklicht worden. Zeitlich besteht vielmehr eine Übereinstimmung mit dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch nach dem Wortlaut des § 37 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. steuerrechtlich entsteht (im Streitfall: Ablauf des 31. Dezember 2006).
- 16** aaa) Das FG hat sinngemäß ausgeführt, der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sei insolvenzzurechtlich durch die Tatsache begründet worden, dass die Körperschaft ein Körperschaftsteuerguthaben während der Geltung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens aufgebaut hatte. Nach der Umstellung auf das sog. Halbeinkünfteverfahren sei dieser Anspruch auf Auszahlung nicht von einem Ausschüttungsbeschluss abhängig gewesen; der Anspruch sei entstanden, ohne dass es eines weiteren Zutuns von Seiten der betroffenen Körperschaft bedurft hätte. Die ursprünglich zu gewährende Minderung der Körperschaftsteuer habe durch die Umstellung auf das sog. Halbeinkünfteverfahren nicht verloren gehen, sondern erhalten bleiben sollen. Der für die Auszahlung des Erstattungsbetrags notwendige Ausschüttungsbeschluss, an dessen Stelle die später in das Gesetz eingefügte Regelung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. getreten sei, stelle lediglich eine aufschiebende Bedingung für das Entstehen des Erstattungsanspruchs dar (dieser Rechtsansicht folgend z.B. Sterzinger, Betriebs-Berater 2008, 1480, 1481 f.; Fett, Deutsche Steuer-Zeitung 2008, 768, 770 f.; Ladiges, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 2041, 2044 f.; Loose, EFG 2010, 752 und 1396 f.; Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., S. 177). Weder der ursprünglich notwendige Ausschüttungsbeschluss noch § 37

Abs. 5 KStG 2002 n.F. zur ratierlichen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens hätten den Kern des Erstattungsanspruchs geregelt. Es handele sich um eine Situation, die mit den vom BFH entschiedenen Fällen vergleichbar sei, in denen vor Insolvenz- bzw. Konkursöffnung geleistete, überhöhte Vorauszahlungen bereits vor Insolvenz- bzw. Konkursöffnung einen aufschiebend bedingten Erstattungsanspruch begründet hätten, gegen den die Finanzbehörde im Insolvenzverfahren aufrechnen könne, obwohl das die Erstattung auslösende Ereignis selbst erst nach Eröffnung des Verfahrens, nämlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, eintrete.

- 17** bbb) Zutreffend ist, dass das auf den Schluss des letzten vor dem 1. Januar 2001 beginnenden Wirtschaftsjahrs ermittelte Körperschaftsteuerguthaben (§ 36 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 n.F.) als Rückzahlungsanspruch ohne weitere rechtliche Bedingung und antragsunabhängig (dabei unter möglichst weitgehender Bewahrung dieses Guthabens - s. insoweit Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, DStR 2010, 434) der Körperschaft für die Folgejahre zur Realisierung zugewiesen wurde. Die Realisierung dieses Anspruchs war jedoch --wie auch beim Anrechnungsguthaben vor der Systemumstellung durch die Unternehmenssteuerreform 2001-- ausschüttungsabhängig. Ein bilanzieller Vermögensposten (ein Steuererstattungsanspruch als sonstiger Vermögensgegenstand) war erst im Zusammenhang mit einer Gewinnausschüttung zu erfassen. Darüber hinaus war die "Nutzung" des Körperschaftsteuerguthabens zeitlich auf (zuletzt) 18 Jahre beschränkt. Ein nach Ablauf dieser Zeit verbleibendes Guthaben sollte verfallen. Mit der Einführung des § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F. hat der Gesetzgeber das Verfahren zur Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens dagegen von den Gewinnausschüttungen der Körperschaften und der jährlichen Körperschaftsteuerveranlagung gelöst. § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. fingiert für den Auszahlungszeitraum von 10 Jahren (2008 bis 2017) gleichmäßige, offene Gewinnausschüttungen zur Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens. Dieser Zahlungsanspruch der Körperschaft ist ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut, das sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2006, dem Zeitpunkt seines Entstehens, gewinnerhöhend zu erfassen ist (Senatsbeschluss vom 15. Juli 2008 I B 16/08, BFHE 222, 396, BStBl II 2008, 886; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14. Januar 2008, BStBl I 2008, 280).
- 18** ccc) Auf dieser Grundlage ist der Anspruch auf das Körperschaftsteuerguthaben, auch wenn es materiell um die Rückzahlung von Körperschaftsteuer geht (Senatsbeschluss in BFHE 222, 396, BStBl II 2008, 886), nicht einem durch Steuervorauszahlungen ausgelösten und nach dem Ablauf des Veranlagungszeitraums entstehenden Erstattungsanspruch gleichzustellen. Das mit seinem Bestand zum 31. Dezember 2000 festgestellte Körperschaftsteuerguthaben stellt keinen aufschiebend bedingten Auszahlungsanspruch i.S. des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO dar (so im Ergebnis auch Oberfinanzdirektion --OFD-- Münster, Verfügung vom 20. April 2007, Der Betrieb --DB-- 2007, 1001; OFD Koblenz, Verfügung vom 7. Dezember 2007, DStR 2008, 354; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 37 Rz 109a; Neumann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 251 AO Rz 183; Binnewies, GmbH-Rundschau 2010, 408, 412; ders. in Streck, KStG, 7. Aufl., § 37 Rz 106; Schmittmann, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2008, 502; Krüger, ZInsO 2008, 1295, 1302; ders., ZInsO 2010, 164, 170; ders., ZInsO 2010, 1732, 1733 f.; Hubertus/Fürwentsches, DStR 2010, 2382, 2385 f.; Schmittmann, Unternehmensteuern und Bilanzen 2011, 70; Förster/Felchner, DStR 2006, 1725, 1726 f.; Grashoff/ Kleinmanns, ZInsO 2008, 609; wohl auch Sedemund/Schreiber, DB 2009, 697, 698 f.; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl., Rz 1631 mit Fußn. 2).
- 19** Denn wenn es nach dem Zweck der insolvenzrechtlichen Modifikationen der Aufrechnungsmöglichkeiten darum geht, einerseits das Vertrauen des Gläubigers auf eine bestehende bzw. sich entwickelnde Aufrechnungslage zu schützen und andererseits zugleich die gleichmäßige Befriedigung aller Insolvenzgläubiger zu sichern, muss insbesondere ausgeschlossen sein, dass ein Insolvenzgläubiger mit Forderungen aufrechnet, die im Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung nicht durch eine Gegenforderung gesichert und deshalb wirtschaftlich entwertet sind (Brandes in MünchKommInsO, a.a.O., § 96 Rz 1). Von einer solchen Entwertung wird man dann nicht auszugehen haben, wenn --wie oben dargelegt-- der anspruchsbegründende Tatbestand abgeschlossen ist und damit ein gesicherter Rechtsgrund für das Entstehen der Gegenforderung festgestellt werden kann. Damit sind Situationen abgedeckt, in denen --ohne weitere Rechtshandlung eines Beteiligten-- der entsprechende Anspruch kraft Gesetzes entsteht (z.B. in Gestalt der Gegenrechnung überzahlter Beträge). Davon kann aber nach der BFH-Rechtsprechung auch gesprochen werden, wenn das steuerrechtliche "Erstattungsverhältnis" noch durch eine Willensbetätigung z.B. des potenziellen Erstattungsgläubigers konkretisiert werden muss (z.B. nachträgliche Abgabe einer berechtigten Steueranmeldung mit Zustimmung des FA).
- 20** Im Streitfall ist aber --noch darüber hinausgehend-- der bis zur Neuregelung durch § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F. durch eine entsprechende Veranlagung zur Körperschaftsteuer bedingte Anspruch auf Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens in einem doppelten (aufeinander aufbauenden) Sinne abhängig von zwei

Voraussetzungen, wobei die zweite nicht allein willensabhängig ist, sondern zugleich auch von einer weitgehend objektivierten Komponente abhängt, und in seinem Gesamtbestand einem Realisierungsrisiko ausgesetzt ist: Das Vorhandensein eines Körperschaftsteuerguthabens kann zwar als wirtschaftlicher Ausgangs- und zugleich Schwerpunkt der Entstehungsvoraussetzungen anzusehen sein. Es handelt sich aber nur um eine notwendige, nicht aber um eine hinreichende Bedingung für das Entstehen eines Erstattungsanspruchs. Auslösendes Moment für eine "Mobilisierung" des Körperschaftsteuerguthabens ist vielmehr ein den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnausschüttungsbeschluss im gesetzlich vorgegebenen Zeitrahmen. Erst dieser Beschluss komplettiert den eigentlichen Rechtsgrund für die --im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zu berücksichtigende-- Minderung der Körperschaftsteuer des Ausschüttungsjahres (zur handelsbilanziellen Erfassung [erst] in dem Veranlagungszeitraum des Ausschüttungsbeschlusses s. Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 37 KStG Rz 28, m.w.N.) bzw. eines etwaigen Erstattungsanspruchs der Körperschaft nach dem Abschluss des Veranlagungszeitraums (s. insoweit BMF-Schreiben vom 6. November 2003, BStBl I 2003, 575, Tz. 31). Kann mit Blick auf die wirtschaftliche Lage der Körperschaft (auch unter Berücksichtigung von Gestaltungsmaßnahmen zur zweckgerechten Erhöhung des handelsrechtlichen Bilanzgewinns) ein entsprechender Ausschüttungsbeschluss in der nur begrenzt zur Verfügung stehenden Zeit (§ 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002) nicht gefasst werden, hindert dies das Entstehen des Anspruchs endgültig. Damit ist vor einem Gewinnausschüttungsbeschluss unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Voraussetzungen einer Anspruchsentstehung auch insolvenzrechtlich keine begründete Aussicht entstanden, dass dem Körperschaftsteuerguthaben schon vor der Insolvenzeröffnung ein wirtschaftlicher Wert zukommt, gegen den das FA als Insolvenzgläubiger hätte aufrechnen können. Die Differenz zwischen der Tarifbelastung der nach altem Körperschaftsteuerrecht thesaurierten Gewinne und der Belastungshöhe im sog. Halbeinkünfteverfahren (als Grundlage des Körperschaftsteuerguthabens) ist wegen des dem Guthaben anhaftenden Realisierungsrisikos keine mit einer Steuervorauszahlung vergleichbare Situation. Die Neuregelung in § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F. hat damit nicht nur das Auszahlssystem eines bereits begründeten Vermögensanspruchs geändert, sondern durch die Beseitigung des Realisierungsrisikos den Kern des Anspruchs zeitgleich mit der steuerrechtlichen Entstehung zum 31. Dezember 2006 begründet, was aber für vor diesem Stichtag eröffnete Insolvenzverfahren mit Blick auf eine Möglichkeit zur Aufrechnung keine Bedeutung hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de