

Beschluss vom 11. September 2013, I B 17/13

Verwendbares Eigenkapital und ausschüttbarer Gewinn - Berücksichtigung des verschmelzungsbedingt entstandenen negativen EK 04

BFH I. Senat

KStG § 38 Abs 1 S 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Düsseldorf, 05. November 2012, Az: 6 K 384/10 K,F,AO

Leitsätze

1. NV: Ein negativer Bestand an EK 04 ist nicht als Anfangsbestand des Einlagekontos zu berücksichtigen.
2. NV: Der Endbetrag von EK 02 ist nicht um einen Endbetrag von negativem EK 04 zu kürzen.
3. NV: Zur Frage der Zulässigkeit einer Modifikation der Differenzberechnung des § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F..

Tatbestand

1. I. Die Beteiligten streiten darüber, ob ein im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum sog. Halbeinkünfteverfahren bestehender negativer Betrag des sog. Eigenkapitals (EK) 04 bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns der Körperschaft (§ 27 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000, BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428 --KStG 1999 n.F.-- unberücksichtigt bleibt und dadurch auf der Grundlage der Gegebenheiten im Streitfall für eine Vorabausschüttung des Streitjahres 2001 ein Teilbetrag des EK 02 als verwendet gilt, was zur Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 1 KStG 1999 n.F. führt.
2. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist ein --bis zum 31. Dezember 1990 gemeinnütziges-- Wohnungsbauunternehmen. Nach dem Übergang in die Steuerpflicht verfügte sie über einen erheblichen Bestand an verwendbarem Eigenkapital (vEK) als EK 02 (§ 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999). Eine Beteiligungsgesellschaft (ein anderes vormals gemeinnütziges Wohnungsbauunternehmen) wurde auf sie im Jahr 1995 verschmolzen. Dies führte zur Addition der jeweiligen Teilbeträge des vEK (entsprechend § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999). Da die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft das maßgebliche vEK der Klägerin überstieg, erfolgte bei der seinerzeitigen Feststellung des vEK der Klägerin ein Ausgleich bei dem Teilbetrag nach § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 (s. § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999). Dies führte zu einem negativen Bestand des EK 04 in Höhe von 11.616.593 DM. Die Endbestände des vEK wurden nach § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. mit 0 DM (EK 40), 4.601.601 DM (EK 01/03), 364.138.604 DM (EK 02) und ./ 11.616.593 DM (EK 04) festgestellt.
3. Die Gesellschafterversammlung der Klägerin beschloss im Dezember 2001 eine Vorabausschüttung für dieses Geschäftsjahr in Höhe von 4.600.000 DM (Fälligkeit: 28. Dezember 2001). Zur Festsetzung der Körperschaftsteuer des Streitjahres sah der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) EK 02 als für die Ausschüttung nach § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F. verwendet an und berücksichtigte eine Körperschaftsteuererhöhung von 1.007.975 €. Das FA ermittelte den (verminderten) ausschüttbaren Gewinn i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 27 KStG 1999 n.F. wie folgt:

Eigenkapital laut Steuerbilanz	373.523.611 DM
./ gezeichnetes Kapital	15.000.000 DM
./ positiver Bestand des stl. Einlagekontos	0 DM

= ausschüttbarer Gewinn	358.523.611 DM
./. positiver Bestand EK 02	364.138.604 DM
verminderter ausschüttbarer Gewinn	./. 5.614.933 DM

- 4 Die gegen die Steuerfestsetzung und die Feststellungen gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. bzw. gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG 1999 n.F. erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 6. November 2012 6 K 384/10 K,F,AO, abgedruckt in GmbH-Rundschau 2013, 770).
- 5 Die Klägerin verweist auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und beantragt, die Revision zuzulassen.
- 6 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde ist nicht begründet und daher zurückzuweisen. Die Revision ist weder wegen grundsätzlicher Bedeutung noch zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 8 1. Bei der Rechtsfortbildungsrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen speziellen Tatbestand der Grundsatzrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). In den Fällen, in denen eine Entscheidung des Revisionsgerichts der Rechtsfortbildung dient, liegt deshalb regelmäßig auch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487, m.w.N.). Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist. Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist gegeben, wenn sich diese Frage nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage aber nicht schon dann, wenn sie noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen ist; vielmehr ist erforderlich, dass ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (z.B. BFH-Beschluss vom 1. September 2010 IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27, m.w.N.).
- 9 2. Nach diesen Maßstäben kommt die Zulassung der Revision nicht in Betracht.
- 10 a) Die Beschwerde ist der Ansicht, es bestehe ein abstraktes Interesse an der Klärung der Rechtsfragen, ob aus verfassungsrechtlichen und rechtssystematischen Gründen --erstens-- auch ein negativer Endbetrag des Alt-EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG 1999 n.F. zu erfassen sei, ob --zweitens-- andernfalls der nach § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. festzustellende Endbetrag von Alt-EK 02 um einen gemäß § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 gebildeten Endbetrag von negativem Alt-EK 04 zu kürzen sei, und ob --drittens-- anderenfalls im Rahmen der Differenzrechnung nach § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F. der ausschüttbare Gewinn nur insoweit um den nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 n.F. festgestellten Betrag von Alt-EK 02 zu mindern sei, als das Alt-EK 02 den Endbetrag von negativem Alt-EK 04 i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F. übersteigt. Ein Klärungsbedürfnis hat die Beschwerde daraus abgeleitet, dass sich die Fragen nicht unmittelbar aus dem Gesetz beantworten würden; außerdem bestünden unterschiedliche Rechtsauffassungen zu den Fragen, was sich daran beweise, dass das FG einen abweichenden Standpunkt zu ihrer Rechtsmeinung eingenommen habe. Im Übrigen sei die Klärung der Rechtsfragen für sämtliche gleichgelagerten Sachverhalte bedeutsam.
- 11 b) Ein Klärungsbedürfnis im Allgemeininteresse besteht nicht.
- 12 Die erste und zweite der aufgeworfenen Rechtsfragen sind nach dem klaren Gesetzeswortlaut so zu beantworten, wie es das FG im angefochtenen Urteil unternommen hat. Der bestandskräftig festgestellte negative Bestand an EK 04 konnte sich im Zuge des Systemwechsels weder als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos auswirken noch kam eine Verrechnung mit dem Bestand des EK 02 in Betracht. Zur dritten Rechtsfrage ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut kein anderer Befund. Allerdings hat die Klägerin insoweit darauf verwiesen, es bestehe

nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 11. Februar 2009 I R 67/07 (BFHE 224, 296, BStBl II 2010, 57) die --im angefochtenen Urteil erörterte, aber dort mit Sachgründen abgelehnte-- Möglichkeit einer teleologischen Reduktion des Wortlauts des § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F. mit der Folge, dass die Differenzrechnung zu modifizieren sei (das FG hat insoweit allenfalls die Möglichkeit einer Billigkeitsentscheidung erwogen). In diesem Urteil hatte der Senat entschieden, der ausschüttbare Gewinn sei nach § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F. nur insoweit um den Bestand des Alt-EK 02 zu vermindern, als das Alt-EK 02 nicht bereits aufgrund einer vorangegangenen Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als Abzugsposten bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns (§ 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999 n.F.) berücksichtigt worden sei. Dazu hat die Klägerin aber nicht ausreichend dargelegt, inwieweit eine vom Gesetzeszweck des möglichst steuerneutralen Übergangs geleitete Reduktion des Wortlauts durch eine --der (nachteiligen) Doppelberücksichtigung eines nach dem Gesetzeswortlaut in der dort angeführten Struktur der Differenzrechnung vorgesehenen Abzugspostens-- vergleichbare Situation im Streitfall vorliegt. Ein teleologisches Leitprinzip der vorrangigen Ausschüttbarkeit von neutralem Vermögen lässt sich der Senatsentscheidung in BFHE 224, 296, BStBl II 2010, 57 nicht entnehmen.

- 13** c) Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass allein das Fehlen einer höchstrichterlichen Entscheidung zu den aufgeworfenen Rechtsfragen noch keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO auslöst (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2009 XI B 94/08, BFH/NV 2009, 1134, m.w.N.). Entsprechendes gilt, soweit die Beschwerde darlegt, das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe sich in seinem Beschluss zu Umgliederungsverlusten (Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1) mit den hier strittigen Fragen einer gleichheitsgerechten Ausgestaltung der Regelungen zur Feststellung des Endbetrags von Alt-EK 02 und des damit verbundenen Körperschaftsteuererhöhungspotentials noch nicht befasst. Dass der Gesetzgeber im Rahmen des Systemwechsels der besonderen Streitgegenständlichen Fallgestaltung des positiven EK 02-Bestands bei gleichzeitig vorhandenem negativen EK 04-Bestand hätte Rechnung tragen müssen, wie die Beschwerde vorträgt, lässt sich nur folgern, wenn man den auch bei einem gesetzlichen Systemwechsel abzuwehrenden konkreten gesetzlichen Eingriff in ein bereits erwirtschaftetes Steuerminderungspotential (Situation des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 125, 1; s.a. Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983) einem zukünftigen abstrakten Steuerbelastungspotential gleichstellt. Dazu fehlen weiter gehende Ausführungen der Klägerin.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de