

# Urteil vom 31. January 2018, I R 25/16

**Änderung nach § 32a Abs. 2 KStG nur bei Vorliegen einer verdeckten Einlage - Keine Bindung des BFH an die vom FG vorgenommene Einstufung eines Vorgangs als verdeckte Einlage**

ECLI:DE:BFH:2018:U.310118.IR25.16.0

BFH I. Senat

KStG § 32a Abs 2, UmwG § 123 Abs 3 Nr 2, UmwStG § 20, EStG § 7, KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Köln, 15. February 2016, Az: 10 K 2574/15

## Leitsätze

NV: Das Trennungsprinzip wird durch § 32a Abs. 2 KStG zwar verfahrensrechtlich (punktuell) durchbrochen, nicht jedoch aufgehoben. Die Norm eröffnet danach nur die Möglichkeit, die materielle Rechtslage auch verfahrensrechtlich umzusetzen .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Februar 2016 10 K 2574/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

**1** Im Februar 2006 gliederte die ... GmbH (GmbH) rückwirkend zum 30. Juni 2005 zu Buchwerten ihre Entwicklungsabteilung gemäß § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --ebenfalls eine GmbH-- aus, die in diesem Zuge neu gegründet wurde. Alleinige Anteilseignerin der Klägerin wurde die GmbH.

**2** Die Klägerin gab für die Jahre 2006 bis 2008 (Streitjahre) die Körperschaftsteuererklärungen nebst Jahresabschlüssen mit folgenden Ergebnissen ab:

Jahr	Abgabe	Jahresüberschuss/-fehlbetrag in €
2006	17. Januar 2008	...
2007	22. Juli 2008	...
2008	26. Juni 2009	...

**3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und setzte die Körperschaftsteuer später aufgrund eines Verlustrücktrags für die Streitjahre jeweils mit 0 € fest (Änderungsbescheide vom 27. August 2008 für 2006, vom 19. September 2008 für 2007 und vom 1. September 2009 für 2008). Das steuerliche Einlagekonto wurde für die Streitjahre jeweils mit 0 € festgestellt. Der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2007 wurde auf ... €, derjenige zum 31. Dezember 2008

auf ... € festgestellt. Alle Bescheide/ Änderungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--). Der jeweilige Vorbehalt der Nachprüfung ist nach den übereinstimmenden Angaben der Beteiligten wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2012 (Streitjahre 2006 und 2007) sowie 31. Dezember 2013 (Streitjahr 2008) entfallen (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO).

- 4 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der GmbH kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die ausgegliederte Entwicklungsabteilung keinen Teilbetrieb dargestellt habe, so dass die Einbringung nicht nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) steuerneutral zu Buchwerten habe erfolgen können. Er nahm eine verdeckte Einlage in Form von Software seitens der GmbH in die Klägerin an. Der vom FA insoweit angenommene Unternehmenswert in Höhe von ... € wurde letztlich seitens der GmbH akzeptiert und ihre Anschaffungskosten bezüglich der Beteiligung an der Klägerin um diese Summe erhöht. In einem Körperschaftsteueränderungsbescheid für 2006 der GmbH wurde dieser Betrag gewinnerhöhend erfasst; der Bescheid wurde mit Ablauf des 21. August 2014 bestandskräftig.
- 5 Die Klägerin beantragte am 15. September 2014 telefonisch die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2010 nach § 32a Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) aufgrund verdeckter Einlage. Sie begehrte insoweit, die eingelegte Software mit ... € pro Jahr bei einer zwischen den Beteiligten unstrittigen Nutzungsdauer von fünf Jahren abzuschreiben.
- 6 Das FA entsprach dem Änderungsantrag nur für die Jahre 2009 und 2010. Zur Begründung führte es aus, dass die Abschreibung der aktivierten Software keinen Teil des Geschäftsvorfalles der verdeckten Einlage, sondern einen davon getrennten nachfolgenden Geschäftsvorfall darstelle. Die aus der Abschreibung resultierende Einkommensminderung sei keine unmittelbare Folge aus der Korrektur einer bisher unzutreffend einkommenserhöhend erfassten verdeckten Einlage, sondern folge daraus, dass abnutzbare Wirtschaftsgüter gewinnwirksam abzuschreiben seien.
- 7 Der für die Streitjahre (2006 bis 2008) erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) Köln mit Urteil vom 16. Februar 2016 10 K 2574/15 stattgegeben (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1109).
- 8 Mit der Revision beantragt das FA, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet, führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist bezogen auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006, 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 sowie hinsichtlich der Festsetzungen der Körperschaftsteuer 2007 und 2008 zu Unrecht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Die Klage ist insoweit als unzulässig abzuweisen. Denn bezogen auf die Verlustfeststellungen fehlt es am erforderlichen Vorverfahren (dazu 1.) und hinsichtlich der auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 ist die Klägerin nicht beschwert (dazu 2.). Soweit die Klage zulässig ist (Körperschaftsteuer 2006), ist sie als unbegründet abzuweisen. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, die Änderung des das Streitjahr 2006 betreffenden Körperschaftsteuerbescheids könne aufgrund einer verdeckten Einlage der Software der GmbH in die Klägerin auf § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG gestützt werden (dazu 3.).
- 11 1. Soweit die Klage (in ihrem Hilfsantrag) gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006, 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 gerichtet war, fehlt es bereits an dem nach § 44 Abs. 1 FGO erforderlichen Vorverfahren, so dass sie als unzulässig abzuweisen ist.
- 12 2. Das FG ist zudem unzutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin durch die von ihr angefochtenen und auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheide der Streitjahre 2007 und 2008 beschwert gewesen sei.
- 13 a) Bei sog. Nullbescheiden fehlt es regelmäßig an der Beschwer (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, m.w.N.). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen Nullbescheid aber zulässig sein, wenn der Bescheid sich für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im

Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (Senatsurteile vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, jeweils m.w.N.).

- 14** b) Das Vorliegen einer Beschwer hat der Senat unter Geltung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) mit Urteil in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, bezogen auf einen auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheid bejaht.
- 15** aa) Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG i.d.F. des JStG 2010 sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind. Die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010).
- 16** bb) Durch die vorgenannte gesetzliche Neukonzeption wird der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid in Bezug auf die für die Verlustfeststellung relevanten Besteuerungsgrundlagen zwar nicht zum Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung des betreffenden Veranlagungszeitraums. Sie bewirkt aber eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812; Senatsurteil in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704). Eine eigenständige Prüfung der betreffenden Besteuerungsgrundlagen findet im Rahmen der Verlustfeststellung grundsätzlich nicht mehr statt. Der Steuerpflichtige wird infolgedessen mit Blick auf die Verlustfeststellung nunmehr auch durch einen Nullbescheid beschwert, wenn bei der Festsetzung ein aus seiner Sicht zu hoher Gesamtbetrag der Einkünfte zu Grunde gelegt worden ist (Senatsurteil in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, m.w.N.).
- 17** c) Das FG hat seine Rechtsauffassung, wonach die Klägerin für alle Streitjahre durch die auf jeweils Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheide beschwert sei, maßgeblich darauf gestützt, dass § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 für alle Streitjahre zur Anwendung kämen. Dies ist indessen bezogen auf die Streitjahre 2007 und 2008 unzutreffend.
- 18** aa) Die vorgenannten Regeln gelten gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wurde (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704).
- 19** bb) Für die Streitjahre 2007 und 2008 hat die Klägerin derartige Erklärungen bereits im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärungen vor dem genannten Stichtag abgegeben. Daraus folgt, dass für diese Streitjahre noch § 10d EStG i.d.F. vor dem Inkrafttreten des JStG 2010 anzuwenden ist. Dort war indessen die erst mit dem JStG 2010 eingeführte inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid noch nicht vorgesehen. Deshalb sind unter Geltung des § 10d EStG i.d.F. vor dem Inkrafttreten des JStG 2010 die umstrittenen Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Verlustfeststellung eigenständig zu prüfen mit der Folge, dass es bezogen auf die angefochtenen und auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheide der Streitjahre 2007 und 2008 an der für die Zulässigkeit der Klage erforderlichen Beschwer fehlt. Die von der Klägerin in der Sache begehrte geänderte Verlustfeststellung für die Streitjahre 2007 und 2008 wäre hiernach im Rahmen des Verfahrens der Verlustfeststellung geltend zu machen gewesen.
- 20** cc) Auf das Streitjahr 2006 sind indessen § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 anwendbar, so dass trotz des auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheids von einer Beschwer der Klägerin auszugehen ist. Für dieses Streitjahr hat nämlich die Klägerin noch keine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben. In ihrer Körperschaftsteuererklärung ist sie vielmehr von einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte ausgegangen. Sie hat sodann aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit telefonischem Antrag vom 15. September 2014 die Berücksichtigung weiterer und nunmehr zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte führenden Betriebsausgaben in Form von Abschreibungen der vermeintlich verdeckt in die Klägerin eingelegten Software geltend gemacht und in der mündlichen Verhandlung vor dem FG hilfsweise beantragt, das FA zu verpflichten, einen erstmaligen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2006 zu erlassen. Wie das FG zu Recht angenommen hat, steht dieser nach dem 13. Dezember 2010 eingetretene Geschehensablauf einer Erklärung der Klägerin zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags i.S. des § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 gleich. Zwar stellt die

telefonische Geltendmachung zusätzlicher Betriebsausgaben keine (schriftliche) Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags dar. Es wäre aber reiner Formalismus, wollte man von der Klägerin verlangen, noch eine solche schriftliche Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags einzureichen.

- 21** 3. Soweit die Klage zulässig ist, kann sie indessen keinen Erfolg haben, weil eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 2006 nicht auf § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG gestützt werden kann.
- 22** a) Nach dem mit dem Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) eingeführten § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG kann, soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2712, S. 72) handelt es sich insoweit um eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber der Kapitalgesellschaft, soweit bei einem Gesellschafter ein Steuerbescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Regelung stellt verfahrensrechtlich sicher, dass die Steuerbefreiung einer verdeckten Einlage (außerbilanzielle Korrektur) bei der Körperschaft auch dann erfolgen kann, wenn ihr Bescheid bereits bestandskräftig oder festsetzungsverjährt ist (Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 32a KStG Rz 44). Zur Erreichung dieses Ziels hat der Gesetzgeber die Besteuerungsebenen der Körperschaft und ihrer Gesellschafter durch das in § 32a KStG verankerte formelle Korrespondenzprinzip miteinander verbunden. Insoweit gibt § 32a Abs. 2 KStG verfahrensrechtlich die Möglichkeit zur Folgeänderung bei der Gesellschaft als Empfängerin einer verdeckten Einlage (vgl. dazu Heinemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 32a Rz 11; Gosch/Bauschatz, KStG, 3. Aufl., § 32a Rz 8).
- 23** b) Das Trennungsprinzip wird nach den vorstehenden Ausführungen zwar verfahrensrechtlich (punktuell) durchbrochen, nicht jedoch aufgehoben. Die Rechtswirkung des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG beschränkt sich auf die Schaffung einer verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit für den Körperschaftsteuerbescheid und verschiebt mithin gegebenenfalls den Zeitpunkt seiner formellen Bestandskraft. Die Norm eröffnet danach nur die Möglichkeit, die materielle Rechtslage auch verfahrensrechtlich umzusetzen. Ob hingegen der Änderungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage ergangen ist, muss allein nach materiellem Recht entschieden werden (Senatsbeschluss vom 31. August 2016 I B 146/15, BFH/NV 2016, 1756, m.w.N.). Demgemäß ist trotz der Einführung des formellen Korrespondenzprinzips auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene jeweils gesondert zu prüfen, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen einer verdeckten Einlage vorliegen.
- 24** c) Danach kommt im Streitfall keine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 nach § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG in Betracht. Die Anwendung der Norm scheidet bereits deshalb aus, weil materiell-rechtlich keine verdeckte Einlage der GmbH in die Klägerin vorliegt, so dass das materielle Recht einer Änderung entgegensteht.
- 25** aa) Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416; Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307).
- 26** bb) Im Streitfall ist danach die streitbefangene Software nicht verdeckt in die Klägerin eingelegt worden, denn die GmbH hat die vermeintliche Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Klägerin erbracht, um eine steuerneutrale Einbringung nach § 20 UmwStG zu ermöglichen. Die Steuerneutralität der Einbringung scheiterte nach der einhelligen Auffassung der Beteiligten daran, dass in Form der eingebrachten Wirtschaftsgüter kein Teilbetrieb vorlag. Das ändert aber nichts daran, dass die Einlage der Software gegen Gesellschaftsrechte erfolgt ist. Liegen bezogen auf eine Einbringung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 UmwStG nicht vor, so handelt es sich angesichts der Gewährung von Gesellschaftsrechten um ein tauschähnliches (entgeltliches) Rechtsgeschäft (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 1991 XI R 15/90, BFHE 166, 425, BStBl II 1992, 404).
- 27** cc) Anders als die Klägerin meint, ist der Senat an dieser Würdigung nicht i.S. des § 118 Abs. 2 FGO durch Feststellungen des FG gehindert. Das FG hat den festgestellten und als solchen nicht streitigen Vorgang der Ausgliederung der Entwicklungsabteilung zur Neugründung gegen Gewährung von Anteilen des neuen Rechtsträgers gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG zu Unrecht als verdeckte Einlage und nicht als tauschähnlichen Vorgang gewertet. Dabei handelt es sich um einen Fehler in der rechtlichen Subsumtion und nicht um eine Tatsachenfeststellung, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich nichts Anderes aus dem BFH-Urteil vom 17. Januar 1990 II R 97/85 (BFHE 159, 354, BStBl II

1990, 448; dieses Urteil lediglich verkürzt wiedergebend BFH-Urteil vom 26. August 1994 III R 75/92, BFH/NV 1995, 545). Dort ist im Gegenteil festgehalten, dass das richtige Erkennen von Rechtsbegriffen regelmäßig keine Tatsache, sondern eine Rechtsfrage ist. Nur ganz ausnahmsweise können Tatsachen i.S. des § 118 FGO auch solche tatsächlichen Verhältnisse sein, die der Anwendung von Rechtsbegriffen zugrunde liegen, sofern die Beteiligten diese Begriffe in ihrem Vorbringen in der Art von Tatsachenbegriffen übereinstimmend und ohne sie missverstanden zu haben, verwenden. So liegt der Streitfall indessen erkennbar nicht; vielmehr haben die Beteiligten einen entgeltlichen Übertragungsvorgang fehlerhaft für eine verdeckte Einlage gehalten.

- 28** dd) Ob eine Korrektur nach § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG schon deshalb ausgeschlossen ist, weil bei der Klägerin keine ertragswirksame Erfassung vorgenommen wurde (s. Lang in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 32a KStG Rz 48), kommt es hiernach nicht an. Ebenso wenig ist zu entscheiden, ob § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG nur unmittelbare oder auch mittelbare Auswirkungen einer verdeckten Einlage auf die Gesellschafterveranlagung (hier: Abschreibung des durch die vermeintliche verdeckte Einlage erworbenen Wirtschaftsguts; vgl. dazu Heinemann in Rödter/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 32a Rz 82, m.w.N.) erfasst.
- 29** 4. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen. Die Sache ist auch bezogen auf den Körperschaftsteuerbescheid 2006 spruchreif.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)