

# Beschluss vom 28. März 2018, I R 90/15

## Keine verfahrensrechtliche Verknüpfung in § 40 Abs. 1 KStG

ECLI:DE:BFH:2018:B.280318.IR90.15.0

BFH I. Senat

KStG § 40 Abs 1, KStG § 37 Abs 2, KStG § 38 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 171 Abs 10 vorgehend FG Düsseldorf, 23. November 2015, Az: 6 K 752/13 F

## Leitsätze

1. NV: § 40 Abs. 1 KStG enthält für die danach im Verschmelzungsfall stattfindende Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 KStG und des unbelasteten Teilbetrags gemäß § 38 KStG der übertragenden Körperschaft zu den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft zwar eine materiell-rechtliche, nicht aber eine verfahrensrechtliche Verknüpfung .
2. NV: Die die übertragenden Rechtsträger betreffenden Feststellungsbescheide nach §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG auf den steuerlichen Übertragungstichtag entfalten deshalb keine Bindungswirkung i.S. des § 171 Abs. 10 AO für die übernehmende Körperschaft .
3. NV: Die geänderte Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben bzw. unbelasteten Teilbeträge der übertragenden Körperschaft stellt jedoch aus Sicht der übernehmenden Körperschaft ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24. November 2015 6 K 752/13 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Aktiengesellschaft. Im Laufe des Jahres 2002 (Streitjahr) wurden mehrere mit der Klägerin verbundene unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften auf die Klägerin verschmolzen. Nach dem Ergehen des Senatsurteils vom 28. November 2007 I R 42/07 (BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390) änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin den Körperschaftsteuerbescheid 2002. Zudem erließ er Korrekturbescheide für die übertragenden Kapitalgesellschaften und setzte die festgestellten Körperschaftsteuerguthaben um insgesamt 5.495.979 € herab. Den gegenüber der Klägerin ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zum 30. November 2002 änderte das FA zunächst nicht, da insoweit noch Rechtsbehelfsverfahren anhängig waren. Mit Schreiben vom 22. Juni 2011 nahm die Klägerin sämtliche noch offenen Einsprüche gegen Körperschaftsteuer und Feststellungen für das Streitjahr zurück.
- 2 Am 21. Juni 2012 erließ das FA gegenüber der Klägerin einen auf § 174 der Abgabenordnung (AO) gestützten geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002, in welchem das Körperschaftsteuerguthaben nunmehr in Höhe von 1.733.494 € und somit um 5.495.979 € niedriger als zuvor festgestellt wurde.

- 3 Einspruch und Klage blieben erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf vom 24. November 2015 6 K 752/13 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 436).
- 4 Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002 vom 21. Juni 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

III.

- 8 Soweit sich die Revision gegen die Feststellungen nach §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3 KStG richtet, ist die Klage mangels Beschwer der Klägerin unzulässig. Die Revision ist aber auch im Übrigen unbegründet, denn das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass für die Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002 die Tatbestandsvoraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorlagen.
- 9 1. Soweit sich die Klägerin gegen die Feststellungen nach §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3 KStG wehrt, fehlt es an der erforderlichen Beschwer. Im anhängigen Verfahren ist streitig, ob § 40 Abs. 1 KStG für die dort im Verschmelzungsfall angeordnete Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 KStG und des unbelasteten Teilbetrags gemäß § 38 KStG der übertragenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf eine übernehmende Körperschaft neben der materiell-rechtlichen auch eine verfahrensrechtliche Verknüpfung beinhaltet. Die in § 40 Abs. 1 KStG angeordnete Verknüpfung bezieht sich indes nicht auf die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG) und auch nicht auf den Sonderausweis für im Nennkapital enthaltene Beträge, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG). Die Sachentscheidung über die Reichweite der in § 40 Abs. 1 KStG enthaltenen Verknüpfung hat folglich keine Auswirkungen auf die vorgenannten Feststellungen; demgemäß fehlt es mangels Entscheidungserheblichkeit insoweit an der Beschwer der Klägerin.
- 10 2. Bezogen auf den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002 vom 21. Juni 2012, auf welchen sich die angesprochene Verknüpfung bezieht, lagen die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO nicht vor.
- 11 a) Ein Steuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.
- 12 b) Auf die Frage, ob eine solche Änderung im Streitfall mit der Klägerin wegen Ablaufs der in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO vorgesehenen zweijährigen Festsetzungsfrist nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids ausgeschlossen wäre, kommt es indessen deshalb nicht an, weil die übertragenden Rechtsträger betreffenden Feststellungsbescheide nach §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG betreffend das Körperschaftsteuerguthaben und die unbelasteten Teilbeträge auf den steuerlichen Übertragungstichtag vom 18. Juni 2008 trotz § 40 Abs. 1 KStG keine Bindungswirkung i.S. des § 171 Abs. 10 AO für die übernehmende Körperschaft entfalten (ebenso Brühl, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2016, 689, 693 und 699; Rode, EFG 2016, 438; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 162.2; a.A. Antweiler in Ernst & Young, KStG, § 40 a.F. Rz 35).
- 13 aa) § 40 Abs. 1 KStG sieht insofern für den Fall, dass das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige

Körperschaft übergeht, vor, dass das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 KStG und der unbelastete Teilbetrag gemäß § 38 KStG den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen sind. Dieser Hinzurechnung liegt zwar eine materiell-rechtliche, nicht aber eine verfahrensrechtliche Verknüpfung zugrunde. Die Hinzurechnung will lediglich sicherstellen, dass das für die übertragende Körperschaft jeweils bereits festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 KStG sowie der unbelastete Teilbetrag gemäß § 38 KStG auf die übernehmende Körperschaft "übergehen" (vgl. BRDrucks 90/00, S. 187).

- 14** bb) Diese Beurteilung entspricht der ebenfalls lediglich materiell-rechtlichen Bindung der übernehmenden Körperschaft an die Werte der Schlussbilanz gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG), wonach der übernehmende Rechtsträger die auf ihn übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert i.S. des § 3 UmwStG zu "übernehmen" hat. Für diese dem Streitfall vergleichbare Konstellation hat der Senat eine verfahrensrechtliche Verknüpfung im Wege eines Grundlagenbescheides bei der übertragenden Gesellschaft bereits abgelehnt (vgl. Senatsurteil vom 19. Dezember 2012 I R 5/12, BFH/NV 2013, 743). Nichts anderes gilt, wie aufgezeigt, für die Hinzurechnung nach § 40 KStG.
- 15** 3. Indessen stellt die geänderte Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben bzw. unbelasteten Teilbeträge der übertragenden Körperschaften mit Bescheiden vom 18. Juni 2008 aus Sicht der Klägerin ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (zustimmend Brühl, DStZ 2016, 689, 694 f.; Rode, a.a.O.). Demgemäß war der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002 nach dieser Vorschrift zu ändern.
- 16** a) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfordert, dass die Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts --ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen-- in der Weise in die Vergangenheit wirkt, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts steuerrechtlich eine rückwirkende Bedeutung zukommt, bestimmt sich dabei allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; Senatsurteile vom 18. Mai 1999 I R 60/98, BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634; vom 19. August 2009 I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249; zuletzt auch Senatsbeschluss vom 26. Juni 2014 I B 74/12, BFH/NV 2014, 1497, m.w.N.).
- 17** b) Mit dem FG handelt es sich bei der geänderten Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben und der unbelasteten Teilbeträge der übertragenden Körperschaften mit Bescheiden vom 18. Juni 2008 aus der maßgeblichen Sicht der Klägerin um eine Sachverhaltsänderung und nicht lediglich um eine geänderte rechtliche Bewertung eines bereits bekannten und feststehenden Sachverhalts.
- 18** aa) Nach den Vorgaben des § 40 Abs. 1 KStG sind für die dort vorgesehene Hinzurechnung der die übertragenden Körperschaften betreffenden Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 KStG und der jeweiligen unbelasteten Teilbeträge gemäß § 38 KStG zu den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft die zum steuerlichen Übertragungstichtag bei der jeweiligen übertragenden Körperschaft festgestellten Beträge maßgeblich. Einwendungen gegen diese Feststellungen können nur im Verfahren gegen die letzte Feststellung bei der übertragenden Körperschaft geltend gemacht werden. Insoweit muss die übernehmende Körperschaft materielle Fehler der die übertragenden Körperschaften betreffenden Feststellungen bereits in dem Verfahren gegen die ihr jeweils als Rechtsnachfolgerin zugehenden und alleine die übertragenden Körperschaften als Rechtsvorgängerinnen betreffenden Feststellungsbescheide rügen. Für die übernehmende Körperschaft bedeutet das u.a., dass sie materiell-rechtliche Fehler in den die übertragenden Körperschaften betreffenden und bestandskräftig gewordenen Feststellungsbescheiden bezogen auf die sich aus § 40 Abs. 1 KStG ergebende Hinzurechnung und damit den sie selbst betreffenden Feststellungsbescheid gemäß §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG auf den Umwandlungstichtag --abweichend von der Klägerin (reine "Beweiswirkung für das Vorliegen eines übernehmenden Körperschaftsteuerguthabens")-- hinnehmen muss (Antweiler, a.a.O., § 40 a.F. Rz 35). Die sich daraus ergebende materiell-rechtliche Bindung der übernehmenden Körperschaft an die für die übertragenden Körperschaften festgestellten Beträge führt dazu, dass die Änderung der Feststellungsbescheide der übertragenden Körperschaften aus Sicht der übernehmenden Körperschaft zugleich zu einer Veränderung des Sachverhalts führt.
- 19** bb) Die beschriebene Situation ist auch insoweit --und entgegen der von der Klägerin im Schriftsatz vom 16. März 2018 geäußerten Auffassung-- mit der Bindung des übernehmenden Rechtsträgers an die Wertansätze in der

steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG vergleichbar, für welche der Senat aufgrund der materiell-rechtlichen Bindung eine Änderung des die übernehmende Gesellschaft betreffenden Bescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Änderungen in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers bejaht hat (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 743). Eine Differenzierung danach, aufgrund welcher Umstände die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers geändert wurde, hat der Senat nicht vorgenommen; vielmehr hat er hierzu ausgeführt, dass eine etwaige Änderung in der Schlussbilanz "z.B." nach einer Außenprüfung nur über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf die übernehmende Gesellschaft einwirkt. Dass für Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften anderes gelten könnte, ist --abweichend von der Ansicht der Klägerin-- nicht erkennbar (vgl. etwa Rödder in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 16; Schießl in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 7; Dötsch/Stimpel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 14; Wisniewski in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 12 Rz 21; Reichthalhammer in Eisgruber, UmwStG, § 12 Rz 22; Herfort/Viebrock in Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Aufl., § 12 UmwStG Rz 58; Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 12 Rz 86).

- 20** c) Dem steht auch das BFH-Urteil vom 12. Juli 2017 II R 45/15 (BFHE 258, 232, BStBl II 2017, 1120) nicht entgegen. Das Urteil ist zu § 14 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes ergangen; es betrifft erkennbar nicht die vorliegend zu entscheidende Frage nach der subjektübergreifenden Bindung geänderter Feststellungsbescheide.
- 21** d) Der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO stehen schließlich auch die Bestimmungen über die Feststellungsverjährung nicht entgegen. Gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 AO beträgt die Feststellungsfrist vier Jahre und beginnt im Fall des Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt. Rückwirkendes Ereignis ist nach den vorstehenden Ausführungen die mit den Bescheiden vom 18. Juni 2008 geänderte Feststellung der Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Körperschaften. Die vierjährige Feststellungsfrist begann folglich am 31. Dezember 2008 und endete erst am 31. Dezember 2012, mithin nach dem Erlass des angefochtenen Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG zum 30. November 2002 vom 21. Juni 2012.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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