

Urteil vom 10. April 2024, I R 16/23 (I R 36/13)

Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als fiktive Gewinnausschüttungen: "Saldierungsverbot", Teil-Nichtigkeit des § 14 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002

ECLI:DE:BFH:2024:U.100424.IR16.23.0

BFH I. Senat

BVerfGG § 78 S 1, BVerfGG § 82 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, KStG § 13 Abs 3 S 1, KStG § 14 Abs 3 S 1, KStG § 14 Abs 3 S 4, KStG § 34 Abs 9 Nr 4, KStG § 38 Abs 1 S 3, KStG § 38 Abs 2, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 15. April 2013, Az: 6 K 4270/10 K,F

Leitsätze

1. Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen im Sinne von § 14 Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 i.d.F. des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes (KStG 2002) sind als rein rechnerische Differenzbeträge zu verstehen. Daher ist eine solche Mehrabführung der Höhe nach nicht auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger abgeführt hat, sie kann auch nicht durch Saldierung mit weiteren vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen dem Betrag nach begrenzt werden (sogenannte geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise; Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Indem die Mehrabführungen durch § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 als Gewinnausschüttungen fingiert werden, handelt es sich zugleich um entsprechende Leistungen im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002, die die in § 38 Abs. 2 KStG 2002 angeordnete Körperschaftsteuererhöhung auslösen (Bestätigung der Rechtsprechung).
3. Zum Umfang der durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14 (BVerfGE 165, 103) ausgesprochenen Teil-Nichtigkeit des § 14 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 15.04.2013 - 6 K 4270/10 K,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob für sogenannte vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen, die nach § 14 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 i.d.F. des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 09.12.2004 (BGBl I 2004, 3310, berichtet 3843, BStBl I 2004, 1158) --KStG 2002-- als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger gelten, die Ausschüttungsbelastung nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 herzustellen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine ehemals gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, schloss am 25.10.2002 mit der an ihr zu 94,9 % beteiligten T-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag ab (mit Wirkung ab dem 01.01.2002). Die fünfjährige Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 endete am 31.12.2006.
- 3 Nach dem Wegfall der persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1984 durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224)

hatte die Klägerin in ihrer steuerlichen Anfangsbilanz zum 01.01.1991 abweichend von der Handelsbilanz ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die höheren Teilwerte aufgestockt. Aus den Ansatzdifferenzen ergaben sich in den streitgegenständlichen Veranlagungszeiträumen höhere Abschreibungen in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz (2004: 2.227.891,11 €; 2005: 2.183.542,80 €; 2006: 2.064.921,76 €). Im Weiteren ergaben sich aufgrund der höheren Restbuchwerte in der Steuerbilanz zudem geringere Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke (2004: 2.256.457,03 €; 2005: 2.363.878,53 €; 2006: 2.775.946,30 €). Insgesamt überstiegen damit die handelsbilanziellen Ergebnisse der Streitjahre die steuerbilanziellen Ergebnisse um 4.484.348,14 € (2004), 4.547.421,33 € (2005) und um 4.840.868,06 € (2006).

- 4 Erstmals ab dem Jahr 2002 bildete die Klägerin in der Handelsbilanz Rückstellungen für Instandhaltungen gemäß § 249 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (Zuführungen: 4.707.017 € in 2004, 4.713.047 € in 2005 und 4.967.337 € in 2006), die in der Steuerbilanz wegen des Passivierungsverbots für Aufwandsrückstellungen nicht übernommen wurden. Nach Bildung dieser Rückstellungen wurden für die Streitjahre handelsrechtliche Gewinne in Höhe von 3.284.342 € (2004), 2.300.631 € (2005) und 2.569.643 € (2006) an die T-GmbH abgeführt. Unter Berücksichtigung weiterer --von der Vorinstanz im Einzelnen festgestellter-- geringer Differenzen hinsichtlich des Personalaufwands glichen sich die handelsbilanziellen Mehrergebnisse und die handelsbilanziellen Minderergebnisse in den Streitjahren jeweils aus. Dies führte dazu, dass sich der an die T-GmbH abgeführte Gewinn und der Gewinn in der Steuerbilanz betragsmäßig nicht unterschieden.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die Summe der Mehrabschreibungen und der Mindererlöse ("Mehrabführungen") als Gewinnausschüttungen im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG 2002 und stellte dementsprechend bei der Klägerin die Körperschaftsteuerliche Ausschüttungsbelastung gemäß § 38 KStG 2002 her. Die daraus resultierende Körperschaftsteuererhöhung führte in den Körperschaftsteuerbescheiden für die Streitjahre zu einer entsprechend höheren Festsetzung von Körperschaftsteuer. Die Rückstellungen für Bauinstandhaltung behandelte das FA als Gewinnrücklage nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG 2002. Das FA erließ Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27, 28, 37 und § 38 Abs. 1 KStG, in dem es die Mehrabführungen sowie die darauf entfallenden Körperschaftsteuererhöhungen vom Einlagekonto abzog und das Einlagekonto um die in die Gewinnrücklage nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG 2002 eingestellten Beträge als Minderabführungen nach § 27 Abs. 6 Satz 2 KStG 2002 erhöhte.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die dagegen gerichtete Klage mit Urteil vom 15.04.2013 - 6 K 4270/10 K,F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1262) ab.
- 7 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt.
- 8 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 27.11.2013 - I R 36/13 (BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651) nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 infolge Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist.
- 9 Mit Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14 (BVerfGE 165, 103) hat das BVerfG festgestellt, dass § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 in bestimmten Sachverhaltskonstellationen gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG) verstößt, und die Vorschrift teilweise für nichtig erklärt (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1 BVerfGG).
- 10 Der Senat hat den Rechtsstreit unter dem Aktenzeichen I R 16/23 (I R 36/13) wieder aufgenommen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Düsseldorf vom 15.04.2013 - 6 K 4270/10 K,F sowie die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 und die geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG, jeweils vom 20.08.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2010, aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die steuerlichen Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude der Klägerin sowie die damit verbundenen geringeren Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 geführt haben, für die als Leistung im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 gemäß § 38 Abs. 2 KStG 2002 eine entsprechende Körperschaftsteuererhöhung festzusetzen ist. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verstößt in der Konstellation des Streitfalls nicht gegen Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG und unterliegt deshalb nicht der Nichtigkeitsklärung durch das BVerfG.
- 14** 1. Nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 erhöht sich die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem Leistungen erfolgt sind, um 3/7 des Betrags der Leistungen, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag im Sinne des § 38 Abs. 1 KStG 2002 als verwendet gilt. Der nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 fortgeschriebene Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) --KStG 1999-- (= Alt-EK 02) gilt gemäß § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 als verwendet, soweit die Summe der Leistungen, die die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erbracht hat, den um den Bestand nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 verminderten ausschüttbaren Gewinn (§ 27 KStG 2002) übersteigt. Als Leistungen sind dabei alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, anzusehen (Senatsurteil vom 30.01.2013 - I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 04.06.2003, BStBl I 2003, 366, Rz 11). Dies können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), aber auch andere Auskehrungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses wie etwa Auszahlungen aus der Kapitalrücklage oder die Rückzahlung von Nachschüssen sein. Erfasst werden dabei Leistungen, die im Wirtschaftsjahr erbracht (das heißt abgefließen) sind (Senatsurteile vom 29.05.1996 - I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; vom 19.12.2007 - I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 09.06.2010 - I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; BMF-Schreiben vom 06.11.2003, BStBl I 2003, 575, Rz 7). Gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 gelten Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. § 14 Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 bestimmt, dass sie in dem Zeitpunkt als erfolgt gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. Ein Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 ist dabei nach § 14 Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen.
- 15** 2. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die steuerlichen Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude der Klägerin sowie die damit verbundenen geringeren Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 geführt haben.
- 16** a) Der Begriff der Mehrabführung im Sinne des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 ist als rein rechnerische Differenz zwischen dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss und dem Steuerbilanzgewinn zu verstehen (Senatsbeschlüsse vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398 und vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651). Dem Begriff der Mehrabführung ist zudem nicht das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal eines tatsächlichen Vermögensübergangs zu entnehmen. Zur näheren Begründung wird auf die Senatsbeschlüsse vom 06.06.2013 - I R 38/11 (BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398) und vom 27.11.2013 - I R 36/13 (BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651) verwiesen. Auch unter Berücksichtigung der in der Literatur an diesen Beschlüssen mitunter geäußerten Kritik (Suchanek, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2013, 1096; Suchanek, GmbHR 2014, 823; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 416b; Neumann/Suchanek, Die Unternehmensbesteuerung 2013, 549; Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 568 f.) hält der Senat an dieser Auslegung des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 nach nochmaliger Überprüfung fest.
- 17** b) Hieraus ergibt sich zum einen, dass eine Mehrabführung nicht der Höhe nach auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt sein kann, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger abgeführt hat (Senatsbeschluss vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651).
- 18** c) Zum anderen folgt daraus, dass eine tatbestandlich verwirklichte Mehrabführung nicht durch Saldierung mit weiteren vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen dem Betrag nach begrenzt werden kann. Es ist vielmehr auf die einzelnen Geschäftsvorfälle abzustellen (sogenannte geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise, vgl. Senatsbeschluss vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651).

- 19** d) Die streitgegenständlichen Abweichungen in der Steuerbilanz gegenüber dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss der Klägerin haben ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit (vgl. Senatsurteil vom 21.02.2022 - I R 51/19, BFHE 276, 101, BStBl II 2023, 725 zu einem rein zeitbezogenen Verständnis des Begriffs). Die Klägerin hat in ihrer steuerlichen Anfangsbilanz zum 01.01.1991 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die höheren Teilwerte aufgestockt, während sie in der Handelsbilanz die Buchwerte fortgeführt hat. Infolge der daraus resultierenden höheren Abschreibungsbeträge sowie der geringeren Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke wurden in den Streitjahren niedrigere Ergebnisse ausgewiesen. Nach der ausdrücklichen Bestimmung in § 14 Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 ist ein Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen. Dieser Bilanzansatz hat die streitgegenständlichen Mehrabführungen ausgelöst, wodurch diese wiederum, wie von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 gefordert, vororganschaftlich "verursacht" sind (zur abweichenden Rechtslage vor der gesetzlichen Neuregelung vgl. Senatsurteil vom 18.12.2002 - I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49).
- 20** 3. Die streitgegenständlichen vororganschaftlichen Mehrabführungen gelten gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 als Gewinnausschüttungen und stellen in dieser Höhe Leistungen im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 mit der Folge entsprechender Körperschaftsteuererhöhungen nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 dar. Ein tatsächlicher Vermögensabfluss ist schon nach der Wortbedeutung in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 nicht erforderlich (s. dazu ausführlich Senatsbeschlüsse vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398 und vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651). Indem § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen fingiert, ordnet das Gesetz zugleich an, dass es sich hierbei auch um Leistungen im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 handelt. Dass es sich tatsächlich nicht um Gewinnausschüttungen handelt, führt nicht zu einer abweichenden Wertung (Senatsbeschlüsse vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398 und vom 27.11.2013 - I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651; vgl. auch Senatsurteile vom 20.08.2008 - I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142 und vom 18.03.2009 - I R 13/08, BFH/NV 2009, 1613 zu der Frage, ob bei Vergütungen für Fremdkapital, die nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 als vGA "gelten", Kapitalertragsteuern erhoben werden können; allerdings a.A. Suchanek, GmbHR 2013, 1104 und wohl auch Thiel in Kirchhof/Schmidt/Schön/Vogel, Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, S. 543, 554 zur Einlagefiktion in § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002).
- 21** 4. Der streitgegenständliche Sachverhalt fällt nicht unter die (Teil-)Nichtigerklärung der Regelung des § 14 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 durch das BVerfG.
- 22** a) Das BVerfG hat mit Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14 (BVerfGE 165, 103) entschieden, dass § 34 Abs. 1 und Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG verstoßen und nichtig sind, "soweit sie § 14 Absatz 3 [KStG 2002] auf der Ebene der Organgesellschaft zur Anwendung bringen auf
- 1) Mehrabführungen der Organgesellschaft an ihren Organträger, die auf der Grundlage eines zwischen dem 5. März 2003 und dem 13. August 2004 abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrags vor dem 1. Januar 2007 erfolgen,
 - 2) Mehrabführungen der Organgesellschaft an ihren Organträger, die auf der Grundlage eines vor dem 5. März 2003 abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrags
 - a) auf den Schluss eines in 2004 endenden Wirtschaftsjahres erfolgen, wenn der Ergebnisabführungsvertrag nach dem 4. März 2003 eine Kündigung spätestens zum 31. Dezember 2003 zugelassen hätte, oder
 - b) auf den Schluss des ersten in 2005 endenden Wirtschaftsjahres erfolgen, wenn der Ergebnisabführungsvertrag nach dem 4. März 2003 eine Kündigung spätestens zum 31. Dezember 2004 zugelassen hätte, oder
 - c) auf den Schluss eines vor dem 16. Dezember 2004 endenden Wirtschaftsjahres erfolgen,

soweit durch die jeweilige Mehrabführung oder die Summe der jeweiligen Mehrabführungen in dem betreffenden Veranlagungszeitraum eine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Absatz 2 [KStG i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16. Mai 2003, BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321] ausgelöst wird, die durch die jeweilige Mehrabführung oder die Summe der jeweiligen Mehrabführungen in dem betreffenden Veranlagungszeitraum ausgelöste Körperschaftsteuerminderung gemäß § 37 Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit Satz 2 [KStG 2002] übersteigt".

- 23** b) Im Streitfall ist keine der vom BVerfG als vertrauensschutzwürdig beschriebenen Konstellationen gegeben. Die Klägerin hat den Ergebnisabführungsvertrag am 25.10.2002 und damit vor dem 05.03.2003 abgeschlossen. In dieser Fallkonstellation ist nach der Entscheidung des BVerfG das Vertrauen (nur) derjenigen steuerpflichtigen Organgesellschaften uneingeschränkt schutzwürdig, die im Jahr 2003 beziehungsweise 2004 eine dann gegebene Möglichkeit der ordentlichen Kündigung im Hinblick auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 18.12.2002 - I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 und vom 18.12.2002 - I R 68/01, juris und vom 18.12.2002 - I R 50/01, juris) verstreichen ließen. Darin liegt eine neue steuerrelevante Disposition, bei der die Steuerpflichtigen bis zum Gesetzesbeschluss auf die geltende --durch den Bundesfinanzhof geklärte-- Rechtslage vertrauen durften. Dieses Vertrauen ist für Mehrabführungen auf den Schluss von im Jahr 2004 endenden Wirtschaftsjahren sowie auf das erste im Jahr 2005 endende Wirtschaftsjahr uneingeschränkt schutzwürdig (BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 158).
- 24** Abzustellen ist damit in der streitgegenständlichen Fallkonstellation darauf, ob der Ergebnisabführungsvertrag eine Kündigung spätestens zum Ende des Jahres 2003 beziehungsweise zum Ende des Jahres 2004 zugelassen hätte. Dies ist nicht der Fall, da --worauf das FA zutreffend hinweist-- die fünfjährige Mindestlaufzeit (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002) des Vertrages erst zum 31.12.2006 geendet hat (s. allgemein BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 162).
- 25** Im Ergebnis bedeutet dies, dass bei Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags vor dem 05.03.2003, der danach weder zum 31.12.2003 noch zum 31.12.2004 gekündigt werden konnte, schutzwürdiges Vertrauen allein unter dem Gesichtspunkt der Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung besteht. Diese greift aber nach den Maßgaben des BVerfG nur für Mehrabführungen ein, die sich auf den Schluss eines nach dem 31.12.2003, aber spätestens am 15.12.2004 endenden Wirtschaftsjahres ergeben, nicht aber für die streitgegenständlichen, sich auf den Schluss von nach dem 15.12.2004 endenden Wirtschaftsjahren ergebenden Mehrabführungen. Für diese überwiegt bei einer Gesamtabwägung vielmehr das berechnete Änderungsinteresse des Gesetzgebers (BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 170).
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 27** 6. Der Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de