

## Urteil vom 27. März 2012, I R 62/08

### Abzugsbeschränkung für Verluste aus stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Veranlagungszeitraum 2003 - Verdeckte Regelungslücke - Unechte Rückwirkung - Verfassungskonforme Auslegung von § 52 Abs. 1 EStG 2002 - Bilanzierung bei stiller Beteiligung

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 2, FGO § 68, HGB § 230, HGB § 232 Abs 1, HGB § 266 Abs 2 Buchst A, HGB § 266 Abs 3 Buchst C, EStG § 5 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EStG § 15 Abs 4 S 6, GG Art 2 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 4 S 2, GG Art 20 Abs 3, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Juni 2008, Az: 6 K 406/04

### Leitsätze

1. Verluste aus typisch stillen Beteiligungen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, sind phasengleich zu berücksichtigen .
2. Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 1 EStG 2002, nach der die Verlustverwertungsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des StVergAbG bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden sind, ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass die Regelungen bei vor dem 21. November 2002 geschlossenen stillen Gesellschaftsverträgen dem Ausgleich des Verlusts aus der Beteiligung nicht entgegenstehen, der auf das erste nach Verkündung des StVergAbG am 20. Mai 2003 im Jahr 2003 abgelaufene Wirtschaftsjahr, also auf das Wirtschaftsjahr 2003 oder das Wirtschaftsjahr 2002/03, entfällt (Anschluss an den Senatsbeschluss vom 15. Februar 2012 I B 7/11, BFHE 236, 444) .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob das Einkommen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, für das Streitjahr (2003) um Verluste aus einer stillen Beteiligung zu vermindern ist.
- 2 Die Klägerin, deren Wirtschaftsjahr zum 30. Juni endete, gründete im Februar 2002 zusammen mit A eine AG, die X-AG, an deren Grundkapital sie selbst und A zu je 50 % beteiligt waren.
- 3 Aufgrund des Gesellschaftsvertrags vom 21. Februar 2002 (GV) beteiligte sich die Klägerin mit einer Einlage von 300.000 € als stille Gesellschafterin am Unternehmen der X-AG. Die Einlage wurde in der Folge auf Anforderung in Teilbeträgen eingezahlt. Der Klägerin wurden die in § 716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs genannten Kontrollrechte eingeräumt (§ 7 GV); sie sollte --begrenzt auf 50 % ihrer Einlage-- am Gewinn der X-AG mit 30 % teilnehmen. Am Verlust der X-AG war sie bis zur Höhe ihrer Einlage beteiligt (§ 2 GV). Der Vertrag konnte von der Klägerin --unbeschadet einer Kündigung aus wichtigem Grund-- mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende des Geschäftsjahres gekündigt werden, frühestens jedoch zum 30. Juni 2003 (§ 8 Nr. 1 GV). Im Falle der Beendigung der stillen Gesellschaft stand ihr ein Abfindungsanspruch in Höhe des Werts ihrer Beteiligung zu, der nach dem Saldo der vorgenannten Konten zu berechnen war; ein sich hierbei ergebender Verlustsaldo war von der Klägerin nur auszugleichen, wenn er auf Belastungen des Verlustkontos beruhte (§ 8 Nrn. 2 bis 4 GV).
- 4 Die X-AG, die ebenfalls ein abweichendes Wirtschaftsjahr hatte, erzielte in ihrem zum 30. Juni 2002 endenden Wirtschaftsjahr einen Verlust; auf die Klägerin entfielen hiervon 95.000 €, die sie durch entsprechende Einlagen ausgeglichen hatte. Nach dem Jahresabschluss 2002/03 der X-AG ergab sich für die Klägerin zum 30. Juni 2003 ein weiterer Verlustanteil in Höhe von 197.500 €. Auch dieser Verlustanteil wurde von der Klägerin durch bis zum Bilanzstichtag (30. Juni 2003) geleistete Einlagen übernommen und die stille Beteiligung in der auf den 30. Juni

2003 erstellten Bilanz der Klägerin mit null € ausgewiesen. Im Jahre 2004 hat die Klägerin ihren Anteil an der X-AG veräußert und auf ihre Rechte aus der stillen Beteiligung verzichtet.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte in den für das Streitjahr ergangenen Vorauszahlungsbescheiden zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag den auf das Wirtschaftsjahr 2002/03 entfallenden Verlustanteil der Klägerin aufgrund der durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz --StVergAbG--) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660) getroffenen Neuregelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002 n.F.) --i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002), § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002)-- nicht an. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Während des Klageverfahrens hat das FA sowohl die Körperschaftsteuer 2003 als auch den Gewerbesteuermessbetrag 2003 festgesetzt und hierbei an seiner Auffassung zur Nichtberücksichtigung des Verlusts festgehalten. Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 9. Juni 2008 6 K 406/04, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 404).
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Steuerbescheide dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer 2003 und der Gewerbesteuermessbetrag 2003 unter Berücksichtigung eines Verlusts aus der stillen Beteiligung in Höhe von 197.500 € festgesetzt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren auf das entsprechende Ersuchen des erkennenden Senats durch Beschluss vom 20. Oktober 2010 I R 62/08 (BFHE 231, 162, BStBl II 2011, 272) beigetreten und hat zu den ihm mit jenem Beschluss vorgelegten und die Regelungen des § 15 Abs. 4 Satz 6 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. betreffenden Fragen Stellung genommen. Das BMF ist u.a. der Auffassung, dass § 52 Abs. 1 i.V.m. § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. mit den Grundsätzen zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz vereinbar sei. Die Neuregelungen seien ohne weitere Übergangsregelung ab Veranlagungszeitraum 2003 und somit auch für Verluste des Wirtschaftsjahres 2002/03 anzuwenden. Bezüglich der Verluste des Wirtschaftsjahres 2002/03 sei eine sog. unechte Rückwirkung zu beurteilen. Nicht geschützt werde hierbei die allgemeine Erwartung, das geltende Recht bleibe im Hinblick auf die Verlustverwertung unverändert; anderes gelte nur dann, wenn besondere Momente des Vertrauensschutzes hinzuträten, d.h. konkret verfestigte Vermögenspositionen beeinträchtigt würden. Dies sei im Streitfall nicht gegeben; auch habe Anlass bestanden, dem Risiko geänderter steuerlicher Rahmenbedingungen durch vertragliche Anpassungsklauseln zu begegnen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil ist aufzuheben und der Klage in dem begehrten Umfang stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Neuregelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. waren im Streitjahr noch nicht anzuwenden.
- 10 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2003 und des Gewerbesteuermessbetrags 2003 die zunächst angefochtenen Vorauszahlungsbescheide ersetzt haben und ohne Durchführung eines weiteren Einspruchsverfahrens zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sind (§ 68 Sätze 1 und 2 FGO; zur Körperschaftsteuer s. Senatsurteil vom 27. Juni 1990 I R 166/85, BFH/NV 1991, 628, zu III.1; zur Gewerbesteuer s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40, zu II.1).
- 11 2. Das FG hat ferner zu Recht davon abgesehen, das finanzgerichtliche Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen. Nach den tatrichterlichen Feststellungen, die den Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO), war die Klägerin an der X-AG lediglich als typisch stille Gesellschafterin beteiligt. Der Senat hat keine Veranlassung, an dieser Einschätzung, über die unter den Beteiligten auch kein Streit besteht, zu zweifeln. Weiterer Erwägungen bedarf es dazu deshalb nicht.
- 12 3. Den Beteiligten ist darin beizupflichten, dass der auf die Klägerin entfallende Anteil an dem von der X-AG im Wirtschaftsjahr 2002/03 erlittenen Verlust bei ihr phasengleich, d.h. gleichfalls im Wirtschaftsjahr 2002/03, zu erfassen ist. Er ist Teil des von der Klägerin zum 30. Juni 2003 nach den Grundsätzen des

Betriebsvermögensvergleichs zu ermittelnden Gewinns (§ 4 und § 5 Abs. 1 EStG 2002) und mindert damit im Streitjahr sowohl ihr Einkommen (§ 7 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002) als auch ihren Gewerbebeitrag (§ 7 Satz 1, § 10 Abs. 2 GewStG 2002). Abweichend von der Stellungnahme des BMF ist es hierbei auch unerheblich, ob am Bilanzstichtag (30. Juni 2003) der Teilwert der stillen Beteiligung i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 voraussichtlich dauernd gemindert war.

- 13** Da die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht (§ 230 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) und sich deshalb die mit einem solchen Innengesellschaftsverhältnis verbundenen Vermögensrechte des Stillen darauf beschränken, dass er während des Bestehens der Gesellschaft am Ergebnis des Unternehmens beteiligt ist und nach Auflösung der Gesellschaft sein Guthaben in Geld verlangen kann (§ 235 HGB), geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die typisch stille Beteiligung trotz ihres gesellschaftsrechtlichen Charakters "wie eine Kapitalforderung" zu behandeln und für Zwecke des Bewertungsrechts nach den Grundsätzen des § 12 des Bewertungsgesetzes anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 2. Februar 1973 III R 134/70, BFHE 109, 57, BStBl II 1973, 472, m.w.N.). Hiermit übereinstimmend hat der BFH die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters wirtschaftlich als einen "qualifizierten Kredit" angesehen, der in der Bilanz des Geschäftsinhabers als Fremdkapital ("sonstige Verbindlichkeit"; § 266 Abs. 3 C.8 HGB) zu passivieren ist (BFH-Urteil vom 6. März 2003 XI R 24/02, BFHE 202, 137, BStBl II 2003, 656). Nichts anderes kann für die Bilanz des stillen Gesellschafters gelten; auch dieser hat keine Beteiligung (vgl. § 266 Abs. 2 A.III.2 HGB), sondern die Einlage als forderungsähnliche sonstige Ausleihung i.S. von § 266 Abs. 2 A.III.6 HGB auszuweisen (gleicher Ansicht z.B. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 740 "Stille Beteiligung"; Kessler/Reitsam, Deutsches Steuerrecht 2003, 269, 271).
- 14** a) Folge hiervon ist zum einen, dass ein auf den stillen Gesellschafter entfallender Gewinn nicht erst mit der Feststellung der Bilanz des Geschäftsinhabers, sondern zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres zu erfassen ist, für das der Gewinnanteil nach § 232 Abs. 1 HGB berechnet werden muss. Letzteres hat der BFH bereits für Zwecke des Bewertungsrechts entschieden (BFH-Urteile vom 11. Oktober 1968 III 246/64, BFHE 94, 261, BStBl II 1969, 123; vom 7. Mai 1971 III R 7/69, BFHE 102, 407, BStBl II 1971, 642). Soweit er hierbei davon ausgeht, dass der Gewinnanspruch des Stillen mit Ablauf des Geschäftsjahres und nicht erst im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz entsteht, kann dies vorliegend offenbleiben, da in der für das Ertragsteuerrecht maßgeblichen Steuerbilanz auch ein rechtlich noch nicht entstandener, aber wirtschaftlich in der Vergangenheit verursachter und am Bilanzstichtag hinreichend sicherer künftiger Anspruch aktiviert werden muss (Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400, m.w.N.). Auch ist geklärt, dass die --als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch steuerrechtlich zu beachtende (§ 5 Abs. 1 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002)-- Regelung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, der zufolge alle am Bilanzstichtag eingetretenen und bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zumindest erkennbar gewordenen "Risiken" und "Verluste" zu berücksichtigen sind, über den Gesetzeswortlaut hinaus steuererhöhende Umstände (Senatsurteil vom 15. September 2004 I R 5/04, BFHE 208, 116, BStBl II 2009, 100) erfasst und nicht nur bei der Bewertung der Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), sondern auch bei der Entscheidung über den Ansatz eines Wirtschaftsguts dem Grunde nach zu beachten ist (BFH-Urteil vom 28. März 2000 VIII R 77/96, BFHE 191, 339, BStBl II 2002, 227). Demgemäß sind nach der Rechtsprechung Ausschüttungsansprüche, die sich unmittelbar aus den Vertragsbedingungen ergeben, auch dann phasenkongruent zu aktivieren, wenn deren exakte Höhe erst nach Ausübung von Ermessens- und Beurteilungsspielräumen berechnet werden muss (Senatsurteil vom 18. Mai 1994 I R 59/93, BFHE 175, 400, BStBl II 1995, 54; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 281). Nichts anderes kann für Gewinnansprüche eines stillen Gesellschafters gelten, wenn diese --wie vorliegend in § 2 Nr. 3 GV vorgesehen-- im Einklang mit § 232 Abs. 1 HGB auf den Schluss des Geschäftsjahres berechnet und --vorbehaltlich des Ausgleichs eines negativen Kontos-- von ihm entnommen werden können.
- 15** b) Aus dem forderungsähnlichen Charakter des stillen Gesellschaftsverhältnisses ergibt sich zum anderen, dass --in Fällen übereinstimmender Wirtschaftsjahre-- auch die auf den stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteile dessen Betriebsvermögen phasengleich mindern. Auch insoweit kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Berechnung und Abbuchung des Verlusts an; maßgeblich ist vielmehr, dass gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB die zum Bilanzstichtag (rechtlich oder wirtschaftlich) entstandenen Verluste unter Berücksichtigung der bis zur Bilanzaufstellung bekannt gewordenen (wertaufhellenden) Umstände im Abschluss des stillen Gesellschafters auszuweisen sind (vgl. Senatsurteil vom 20. August 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941, betreffend Forderungsbewertung). Die Klägerin hat deshalb auch im Streitfall zu Recht den von der X-AG für das Wirtschaftsjahr 2002/03 ermittelten Verlustanteil (197.500 €) in ihren auf den 30. Juni 2003 erstellten Abschluss übernommen. Entgegen der Stellungnahme des BMF ist es für die phasengleiche Übernahme des Verlustanteils ohne Bedeutung, ob der Wert der mitgliedschaftlichen Rechte des stillen Gesellschafters i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2

Satz 2 EStG 2002 infolge der zugewiesenen Verluste voraussichtlich dauernd gemindert wird (gleicher Ansicht z.B. Groh, Der Betrieb --DB-- 2004, 668; derselbe, Betriebs-Berater 1993, 1882; Schoor/ Natschke, Die GmbH & Still im Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 308; Kempf/Balgar in Lüdicke/Kempf/Brink [Hrsg.], Verluste im Steuerrecht, S. 90; Schmidt/Kulosa, EStG, 30. Aufl., § 6 Rz 330 "Stille Beteiligung"). Denn ebenso wie ein für den stillen Gesellschafter berechneter Gewinnanteil nicht die Bewertung der bisherigen Forderung betrifft, sondern den Forderungsbestand aus dem kreditähnlichen Verhältnis erhöht, hat umgekehrt ein auf den stillen Gesellschafter entfallender Verlustanteil zur Folge, dass sich der Bestand seiner Forderung gegenüber dem Geschäftsinhaber mindert. Der Verlustanteil der Klägerin ist deshalb --gleich dem Fall der teilweisen Tilgung eines auf Geld gerichteten Anspruchs-- vom Buchwert des forderungähnlichen Rechts abzusetzen (vgl. zur Forderungstilgung Senatsurteil vom 12. Oktober 1995 I R 179/94, BFHE 180, 30, BStBl II 1996, 402; BFH-Urteil vom 1. Oktober 1996 VIII R 88/94, BFHE 182, 320, BStBl II 1997, 424; FG Münster, Urteil vom 11. November 2005 9 K 6525/01 K, Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 953).

- 16** 4. Hiernach kann nicht fraglich sein, dass es sich --wovon auch die Beteiligten ausgehen-- bei dem im anhängigen Verfahren umstrittenen und von der Einlageforderung abzusetzenden Verlustanteil der Klägerin um einen "Anteil am Verlust des (vom Geschäftsinhaber geführten) Betriebs" i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 3 EStG 2002 a.F./n.F. (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002) handelt. Soweit § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 jedoch durch das StVergAbG um den Verweis auf § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG 2002 n.F. ergänzt wurde, ist diese Neuregelung (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F.) aufgrund der verfassungsrechtlich gebotenen Reduktion des § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. im Streitfall weder für Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002) noch zur Bestimmung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG 2002) anwendbar. Demgemäß bedarf es im anhängigen Verfahren auch keiner Erörterung, ob die Verlustverwertungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG 2002 n.F. mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) vereinbar ist.
- 17** a) Die durch das StVergAbG in das EStG eingefügten Steuerverschärfungen nach § 15 Abs. 4 Satz 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F., nach denen Verluste aus stillen Gesellschaften an Kapitalgesellschaften nur unter den Voraussetzungen des § 10d (EStG 2002) mit Gewinnen aus derselben Innengesellschaft verrechenbar sind, sind nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. ab dem Veranlagungszeitraum 2003 und mithin auch für Verluste aus stillen Beteiligungen zu beachten, die --wie im Streitfall-- dem Einlagekonto des stillen Gesellschafters mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 2002/03 belastet wurden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002; § 10 Abs. 2 GewStG 2002). § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. ist jedoch im Wege der verfassungskonformen Auslegung dahin einzuschränken, dass die Ausgleichs- und Abzugsverbote nach § 15 Abs. 4 Satz 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. für Verluste aus stillen Gesellschaften jedenfalls dann nicht anzuwenden sind, wenn der Gesellschaftsvertrag spätestens am Tag des Kabinettsbeschlusses zum "Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen" (20. November 2002) rechtswirksam abgeschlossen worden ist und der in Frage stehende Verlust auf das erste nach Verkündung des StVergAbG am 20. Mai 2003 (vgl. Ausgabe Nr. 19 des BGBl I 2003) im Jahr 2003 endende Wirtschaftsjahr (d.h. auf das Wirtschaftsjahr 2003 oder Wirtschaftsjahr 2002/03) entfällt.
- 18** b) Dem steht nicht entgegen, dass es nach ständiger Rechtsprechung ausgeschlossen ist, ein Gesetz gegen seinen ausdrücklichen Wortlaut und gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers verfassungskonform auszulegen. Hiervon abzugrenzen sind zu weit geratene --und damit verdeckt lückenhafte-- Überleitungsbestimmungen, die auch Sachverhaltskonstellationen erfassen, für die der Gesetzgeber --hätte er sie bedacht-- zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung eine besondere Anwendungsregelung getroffen hätte. Eine solche verdeckte Regelungslücke ist im Wege der ergänzenden Rechtsfortbildung dadurch zu schließen, dass die verfassungsrechtlich erforderlichen Einschränkungen dem Gesetzeswortlaut hinzuzufügen sind (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2000 VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282; vom 25. März 2004 IV R 2/02, BFHE 206, 21, BStBl II 2004, 728; Senatsurteil vom 19. Oktober 2005 I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, jeweils zur echten Rückwirkung, sowie BFH-Urteile vom 14. Dezember 2006 III R 27/03, BFHE 215, 442, BStBl II 2007, 332; vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753, jeweils zur unechten Rückwirkung).
- 19** c) Ein solches einschränkendes Gesetzesverständnis ist auch im Streitfall im Hinblick auf die Auslegung des § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 15 Abs. 4 Satz 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. geboten.
- 20** aa) Die Bestimmungen stehen im Zusammenhang damit, dass der Gesetzgeber mit dem StVergAbG --gleichfalls mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2003 (§ 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG --KStG 2002 n.F.--)-- die sog. Mehrmutterorganschaft durch Streichung der erst mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) eingefügten gesetzlichen Regelung des § 14 Abs. 2 KStG 2002 (a.F.) nicht mehr anerkannt und zudem in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. angeordnet hat, dass die

Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002, nach denen der Organträger vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an dieser mehrheitlich beteiligt sein muss (sog. finanzielle Eingliederung), im Verhältnis zur Organträger-Personengesellschaft erfüllt sein müssen. Nach Einschätzung des Gesetzgebers sollten die Neuregelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft absichern, da "die mit sog. Mehrmütterorganschaften verfolgten Ziele ... faktisch auch durch Innengesellschaften ... erreicht werden (können). Diese Umgehungsmöglichkeit (werde) durch die vorgeschlagenen Körperschaftsteuerrechtlichen Neuregelungen nicht hinreichend ausgeschlossen" (BTDrucks 15/119, S. 38).

- 21** bb) Der erkennende Senat hat in seinem Beschluss vom 15. Februar 2012 I B 7/11 (BFHE 236, 444, DB 2012, 607) erläutert, dass der Gesetzgeber bei der Fassung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. offenkundig nicht berücksichtigt hat, dass die Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf die mit dem StVergAbG nicht veränderte Bestimmung des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002 (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 n.F.) verweist und damit auch in sog. Altfällen --d.h. Fällen, in denen der Mehrmütterorganschaft ein bis zum Kabinettsbeschluss zum "Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen" vom 20. November 2002 geschlossener Gewinnabführungsvertrag zugrunde liegt-- für den Veranlagungszeitraum 2003 die verschärften Anforderungen der finanziellen Eingliederung bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft --im Falle eines mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres mithin bereits am 1. Januar 2003-- erfüllt sein müssen. Da dieses Erfordernis aber mit den bei einer sog. unechten Rückwirkung zu beachtenden Grundsätzen des Vertrauensschutzes nicht vereinbar ist und nicht angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber --wären ihm diese Zusammenhänge bewusst gewesen-- eine solche verfassungswidrige Anwendungsbestimmung hat treffen wollen, ist von einer verdeckten Regelungslücke auszugehen und diese im Wege der Rechtsfortbildung dahin zu schließen, dass es für die fortdauernde steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen in den vorbezeichneten Altfällen genügt, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 n.F. bis zum Ablauf des ersten nach Verkündung des StVergAbG im Jahr 2003 endenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (im Verfahren I B 7/11, BFHE 236, 444 mithin zum 31. Dezember 2003) erfüllt sind.
- 22** cc) Nach diesen Grundsätzen enthält auch die Überleitungsbestimmung des § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F., nach der § 15 Abs. 4 Satz 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden sind, eine verdeckte Regelungslücke, die zur Wahrung des Rechtsstaatsprinzips im Wege einer den Normtext einschränkenden Auslegung zu schließen ist.
- 23** aaa) Ebenso wie eine wortlautgemäße Auslegung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. (i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F.) nach Maßgabe der vorstehenden Erläuterungen gegen die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Vertrauensschutzes verstoßen würde, so hätte ein solches Gesetzesverständnis unter den Voraussetzungen des Streitfalls zur Folge, dass auch § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßen würde.
- 24** (1) Auszugehen ist hierbei davon, dass im Streitfall über eine sog. unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) zu entscheiden ist, da das StVergAbG am 20. Mai 2003 verkündet worden ist, seine belastenden Rechtsfolgen (hier: Verlustverwertungsbeschränkungen gemäß § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F.) jedoch --unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt (hier: Begründung der stillen Beteiligung am 21. Februar 2002)-- erst im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 2003, also am 31. Dezember 2003, eintreten (§ 30 Nr. 3 KStG 2002; § 18 i.V.m. § 14 GewStG 2002). Hierauf ist auch dann abzustellen, wenn --wie vorliegend-- das Ergebnis eines abweichenden Wirtschaftsjahres (hier: Wirtschaftsjahr 2002/03) in dem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zu erfassen ist, in dem das (abweichende) Wirtschaftsjahr endet (hier: 2003; vgl. § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002; § 10 Abs. 2 GewStG 2002) und in dessen Verlauf das den Steuerpflichtigen belastende Gesetz verkündet worden ist (hier: 20. Mai 2003; vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753). Auch auf dem "weiten und vielgestaltigen Feld unechter Rückwirkungen" muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens allerdings nur hinnehmen, wenn die tatbestandliche Rückanknüpfung zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. Bundesverfassungsgericht, Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61; 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; Senatsbeschlüsse vom 14. März 2011 I R 95/04, BFH/NV 2011, 1192, sowie vom 8. Oktober 2010 I R 95/04, BFHE 223, 105).
- 25** (2) Hiernach muss für den Streitfall angenommen werden, dass eine Anwendung der Neuregelung bereits im

Veranlagungszeitraum 2003 das Vertrauensschutzinteresse der Klägerin verletzen würde. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die Klägerin deshalb in besonderem Maße schutzwürdig war, weil sie ihre Beteiligung erstmals zum 30. Juni 2003 unter Wahrung einer Frist von sechs Monaten ordentlich hätte kündigen können (§ 8 Nr. 1 GV) und sie damit nach ihren gesellschaftsvertraglichen --mit der Regel des § 132 HGB übereinstimmenden-- Bindungen keine Möglichkeit hatte, der steuerlichen Entwertung des im gesamten Wirtschaftsjahr 2002/03 anfallenden Verlusts durch die bereits für den Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum 2003 anzuwendenden Rechtsverschärfungen des StVergAbG zu begegnen. Zum anderen ist nicht erkennbar, dass das öffentliche Interesse an einer sofortigen Rechtsänderung geeignet sein könnte, die Enttäuschung dieses schutzwürdigen Vertrauens der Klägerin zu rechtfertigen. Eine solche Gewichtung verbietet sich nach Ansicht des erkennenden Senats nicht nur, weil der Gesetzgeber noch mit dem UntStFG die frühere Rechtsprechung zur Mehrmütterorganschaft gesetzlich festgeschrieben hat und somit auch nach seiner damaligen Einschätzung keine Bedenken gegen die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus stillen Beteiligungen am Betrieb von Kapitalgesellschaften bestehen konnten. Demgemäß ist auch nicht ersichtlich, weshalb es die Klägerin unter Vertrauensschutzgesichtspunkten hinnehmen müsste, dass ihr im Februar 2002 geschlossener Gesellschaftsvertrag bereits ab dem Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum 2003 den Verlustverwertungsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. unterworfen wird. Hinzu kommt vor allem, dass die nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. im Streitfall gegebene tatbestandliche Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung) der Vorschriften im anhängigen Verfahren nicht geeignet ist, deren Zweck zu fördern. Da dieser darin besteht, die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft zu flankieren, die Tatbestandsvoraussetzungen der hierauf aufbauenden Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. zur finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in den eigenen Vermögenskreis der Organträger-Personengesellschaft aber aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes in sog. Altfällen entgegen dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. erst zum Ende des ersten nach Verkündung des StVergAbG im Jahre 2003 abgelaufenen Wirtschaftsjahres (Wirtschaftsjahr 2003 oder Wirtschaftsjahr 2002/03) erfüllt sein mussten, ist nicht erkennbar, in welcher Weise in Altfällen (Abschluss des stillen Gesellschaftsvertrags vor dem 21. November 2002) die rückwirkende (rückanknüpfende) Geltung des § 15 Abs. 4 Satz 6 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. für Verluste aus stillen Beteiligungen, die auf diesen Anpassungs- und Karenzzeitraum (Wirtschaftsjahr 2003 oder Wirtschaftsjahr 2002/03) entfallen, die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft absichern könnte. Das gilt umso mehr, als ohnehin ausgeschlossen werden kann, dass die während des Zeitraums der ausdrücklichen gesetzlichen Zulässigkeit der Mehrmütterorganschaft vereinbarten stillen Gesellschaften das Ziel gehabt haben, die (nicht absehbare) Abschaffung der Mehrmütterorganschaft zu umgehen.

- 26** bbb) Ebenso wie zur Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. erkannt (vgl. dazu Senatsbeschluss in DB 2012, 607), ist auch für die Bestimmungen des § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 52 Abs. 1 EStG 2002 n.F. von einer verdeckten Regelungslücke auszugehen, da angenommen werden muss, dass der Gesetzgeber --wären ihm die aufgezeigten Zusammenhänge bewusst gewesen-- nicht nur im Hinblick auf die körperschaftsteuerlichen Regelungen zur Abschaffung der Mehrmütterorganschaft, sondern auch im Hinblick auf die --nach seiner eigenen Einschätzung flankierenden-- Verlustverwertungsbeschränkungen bei stillen Gesellschaften für einen verfassungsgemäßen Übergang gesorgt und dabei die berechtigten Belange der Betroffenen berücksichtigt hätte. Demnach sind bei Abschluss des stillen Gesellschaftsvertrags vor dem 21. November 2002 § 15 Abs. 4 Satz 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 n.F. jedenfalls für die Verluste nicht anzuwenden, die zum Ende des ersten nach Verkündung des StVergAbG im Jahre 2003 abgelaufenen Wirtschaftsjahres (Wirtschaftsjahr 2003 oder Wirtschaftsjahr 2002/03) entstanden sind. Sie stehen damit auch im Streitfall, der die im Wirtschaftsjahr 2002/03 erwirtschafteten Verluste zum Gegenstand hat, einem Ausgleich mit den von der Klägerin aus anderen Einkunftsquellen erzielten Gewinnen nicht entgegen.
- 27** d) Ob es verfassungsrechtlich geboten sein könnte, den Vertrauensschutz --beispielsweise mit Rücksicht auf die gesellschaftsvertraglichen und gesetzlich zu beachtenden Bindungen (§§ 234, 132 HGB)-- über das Wirtschaftsjahr 2002/03 oder gar über das Wirtschaftsjahr 2003 hinaus auszudehnen, bedarf im anhängigen Verfahren keiner Erörterung und kann deshalb offenbleiben.
- 28** 5. Die Vorinstanz hat im Ergebnis eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Zwischen den Beteiligten ist die Höhe der der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der X-AG entstandenen Verluste (197.500 €) nicht streitig. Ebenso besteht Einvernehmen darüber, dass die Klägerin ihren Verlustanteil durch bis zum Bilanzstichtag (30. Juni 2003) geleistete Einlagen ausgeglichen hat. Die

Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuermessbetrag sind demnach unter Berücksichtigung des von der Klägerin geltend gemachten Verlusts festzusetzen. Deren Berechnung wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

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