

Vorlagebeschluss vom 27. November 2013, I R 36/13

Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als fiktive Gewinnausschüttungen: "Saldierungsverbot", Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot - Vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags aus "wichtigem Grund"

BFH I. Senat

KStG § 14, KStG §§ 14ff, KStG § 27, KStG § 27, KStG § 14, KStG §§ 14ff, KStG § 13 Abs 3 S 1, KStG § 14 Abs 3, KStG § 34 Abs 9 Nr 4, KStG § 38 Abs 1 S 3, KStG § 38 Abs 2, GG Art 20 Abs 3, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80 Abs 2 S 1, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006, KStR Abschn 59 Abs 4, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 14. April 2013, Az: 6 K 4270/10 K,F

Leitsätze

1. Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger stellen keine Gewinnausschüttungen i.S. von § 8 Abs. 3, § 27 KStG 1996/2002 a.F., sondern Gewinnabführungen i.S. der §§ 14 ff. KStG 1996/2002 a.F. dar (Bestätigung des Senatsurteils vom 18. Dezember 2002 I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49, und Anschluss an Senatsbeschluss vom 6. Juni 2013 I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398).
2. Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i.S. von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des EURLUMsG sind als rein rechnerische Differenzbeträge zu begreifen. Eine Mehrabführung ist dabei zum Einen nicht der Höhe nach auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger abgeführt hat (Anschluss an Senatsbeschluss vom 6. Juni 2013 I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398). Zum Anderen kann eine tatbestandlich verwirklichte Mehrabführung auch nicht durch Saldierung mit weiteren vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen dem Betrag nach begrenzt werden (sog. geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise).
3. Indem die so verstandenen Mehrabführungen durch § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des EURLUMsG als Gewinnausschüttungen fingiert werden, handelt es sich zugleich um entsprechende Leistungen i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002, für welche die in § 38 Abs. 2 KStG 2002 angeordnete Körperschaftsteuererhöhung zu errechnen ist (Anschluss an Senatsbeschluss vom 6. Juni 2013 I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398).
4. Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des EURLUMsG infolge Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist.

Tatbestand

- A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine ehemals gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, schloss am 25. Oktober 2002 mit der an ihr zu 94,9 v.H. beteiligten T-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag. Dieser Vertrag galt ab dem 1. Januar 2002. Die Klägerin war danach in den Streitjahren (2004 bis 2006) Organgesellschaft der T-GmbH.
- 2 Nach dem Wegfall der früheren persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbaunternehmen gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1984 durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224) hatte die Klägerin in ihrer steuerlichen Anfangsbilanz zum 1. Januar 1991 abweichend von der Handelsbilanz ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die deutlich höheren Teilwerte aufgestockt. Aus den Ansatzdifferenzen ergaben sich in den Streitjahren höhere Abschreibungen in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz. Im Weiteren ergaben sich aufgrund der höheren Restbuchwerte in der Steuerbilanz zudem geringere Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke. Insoweit überstiegen damit die handelsbilanziellen Ergebnisse der Streitjahre die steuerbilanziellen Ergebnisse.
 - 3 Erstmals ab dem Jahr 2002 bildete die Klägerin in der Handelsbilanz Rückstellungen für Instandhaltungen gemäß § 249 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches. In der Steuerbilanz wurden diese Rückstellungen wegen des

Passivierungsverbots für Aufwandsrückstellungen nicht übernommen. Die Zuführungen zu den Rückstellungen betragen ... € in 2004, ... € in 2005 und ... € in 2006. Nach Bildung dieser Rückstellungen wurden für die Streitjahre handelsrechtliche Gewinne in Höhe von ... € (2004), ... € (2005) und ... € (2006) an die T-GmbH abgeführt. Unter Berücksichtigung weiterer --von der Vorinstanz im Einzelnen festgestellter-- geringfügiger 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.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die von ihm als solche qualifizierten Mehrabführungen (als Summe der Mehrabschreibungen und der Mindererlöse) als Gewinnausschüttungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310, BStBl I 2004, 1158) --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, 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.
- 5 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die dagegen gerichtete Klage ab. Entgegen der Auffassung der Klägerin gälten die vororganschaftlichen Mehrabführungen an die T-GmbH als Gewinnausschüttung i.S. des § 14 Abs. 3 KStG 2002 mit der Folge, dass sich gemäß § 38 Abs. 2 KStG 2002 die Körperschaftsteuer des jeweiligen Streitjahres um 3/7 des Betrags der Leistungen erhöhe, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag i.S. des § 38 Abs. 1 KStG 2002 (= Alt-EK 02) als verwendet gelte. In der aufgrund von § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 angeordneten Anwendung des § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen von Organgesellschaften, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endete, sah das FG keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung. Aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung der Frage, ob vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Gewinnabführungen den Organschaftsregelungen in §§ 14 ff. KStG 2002 unterfielen oder aber als Gewinnausschüttungen i.S. von § 8 Abs. 3, § 27 KStG 2002 zu behandeln seien, habe die Klägerin bei Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages mit dem Organträger am 25. Oktober 2002 auf der Grundlage des seinerzeit geltenden Rechts nicht darauf vertrauen können, dass vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen nicht als Gewinnausschüttungen i.S. von § 8 Abs. 3, § 27 KStG 2002 zu behandeln seien. Das FG-Urteil vom 15. April 2013 6 K 4270/10 K,F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1262 veröffentlicht.
- 6 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt: Mangels Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn der Klägerin läge keine Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 3 KStG 2002 vor; im Gesetz sei eine "geschäftsvorfallbezogene" Betrachtungsweise nicht verankert. Zudem liege auch keine Leistung i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 vor. Die rückwirkende Anwendung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 verstoße für die Streitjahre gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) folgende grundsätzliche Verbot, ohne sachliche Rechtfertigung rückwirkende belastende Gesetze zu erlassen. Mit der Änderung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. Dezember 2004 mit Wirkung zum 1. Januar 2004 sei in einen abgeschlossenen Sachverhalt eingegriffen worden. Denn mit dem Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages zum 1. Januar 2002 habe die Klägerin über ihre Verpflichtung disponiert, die von ihr erzielten Gewinne an die T-GmbH abzuführen. Sie habe der von § 14 Abs. 3 KStG 2002 bewirkten Fiktion von Gewinnausschüttungen auch nicht mehr rechtzeitig durch eine Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages entgehen können, da die Mindestlaufzeit des Vertrages erst am 31. Dezember 2006 geendet habe; mithin hätte die Organschaft nur "steuerschädlich" beendet werden können. Weiter liege ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vor.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, sowohl das Urteil des FG Düsseldorf vom 15. April 2013 6 K 4270/10 K,F als auch die angefochtenen Steuerbescheide sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Infolge der vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen.

- 10** Nach Überzeugung des Senats ist § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar und verstößt insoweit gegen Art. 20 Abs. 3 GG, als vororganschaftliche Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger gelten, und soweit danach die Ausschüttungsbelastung nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 auch dann für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 herzustellen ist, wenn im Zeitpunkt der Einbringung der Neuregelung in den Bundesrat am 13. August 2004 und in den Deutschen Bundestag am 6. September 2004 eine Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrages und damit der steuerlichen Wirkungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft und in Folge hiervon der vororganschaftlichen Mehrabführungen für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 nicht mehr möglich und zumutbar gewesen ist.
- 11** I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften
- 12** 1. Rechtslage vor 2004
- 13** Das Körperschaftsteuergesetz enthielt bis zu seiner Fassung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --KStG 2002 a.F.-- keine Regelung zur steuerlichen Behandlung vororganschaftlicher Mehrabführungen. § 27 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. sah in Bezug auf das steuerliche Einlagekonto bei der Organgesellschaft vor, dass Mehrabführungen dieses mindern, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. Für vororganschaftliche Mehrabführungen hat diese Regelung keine Relevanz.
- 14** a) Die Finanzverwaltung (Abschn. 59 Abs. 4 Satz 3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 1995; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. Juni 1996, BStBl I 1996, 695, und vom 28. Oktober 1997, BStBl I 1997, 939; anders aber noch BMF-Schreiben vom 10. Januar 1981, BStBl I 1981, 44, 47) vertrat in Übereinstimmung mit einem Teil der Literatur (vgl. die Nachweise im Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49) die Auffassung, vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen seien als "andere Ausschüttungen" i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 zu behandeln und für diese sei damit die Ausschüttungsbelastung herzustellen. Danach werde § 27 KStG 1996 dann nicht durch die Regelung der Gewinnabführung in den §§ 14 ff. KStG 1996 verdrängt, wenn sich der entsprechende Geschäftsvorfall bereits in einem Zeitpunkt ereignet und ausgewirkt habe, in welchem noch kein Organschaftsverhältnis bestand.
- 15** b) Der erkennende Senat ist dieser Verwaltungspraxis nicht gefolgt. Nach seinem Urteil in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 unterfallen vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Gewinnabführungen vielmehr den organschaftlichen Regelungen der §§ 14 ff. KStG 1996 und waren mithin nicht als Ausschüttungen nach § 8 Abs. 3, § 27 KStG 1996 zu behandeln. Dies ergebe sich unmittelbar aus § 14 KStG 1996, der durch Verweis auf einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) die Anknüpfung der körperschaftsteuerlichen Organschaftserfordernisse an das Zivilrecht bestimmt. Bestätigt werde diese Anknüpfung durch § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG 1996, wonach Gewinnabführungen den in § 301 AktG genannten Betrag nicht übersteigen dürften. Maßgeblich für den Umfang der Gewinnabführungspflicht sei damit allein der handelsbilanzielle Jahresüberschuss. Dafür, dass der Gesetzgeber in den §§ 14 ff. KStG 1996 einen von § 291 Abs. 1 und § 301 AktG abweichenden, originär steuerrechtlichen Umfang der Gewinnabführungsverpflichtung habe regeln wollen, sei nichts ersichtlich. Dies wäre aber erforderlich gewesen, um vororganschaftliche Mehrabführungen dem Regelungskonzept der Ausschüttung nach §§ 27 ff. KStG 1996 unterwerfen zu können. An dieser Rechtsprechung, die seitens der Finanzverwaltung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2003 endeten, nicht angewandt wurde (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2004, BStBl I 2005, 65), wird festgehalten.
- 16** 2. Rechtslage ab 2004
- 17** Mit dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz hat der Gesetzgeber erstmals gesetzliche Grundlagen für die Berücksichtigung sog. vororganschaftlicher Mehr- und Minderabführungen geschaffen. Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten danach als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger; Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind als Einlagen durch den Organträger an die Organgesellschaft zu behandeln (§ 14 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG 2002). Die Neuregelung ist

erstmalig für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet (§ 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002). Die Minderabführungen werden in § 34 Abs. 9 KStG 2002 dagegen nicht erwähnt.

- 18** Der Gesetzentwurf der Bundesregierung wurde am 13. August 2004 in den Bundesrat (BRDrucks 605/04) und am 6. September 2004 in den Deutschen Bundestag (BTDrucks 15/3677) eingebracht. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte mit der Neuregelung die bisherige Verwaltungsauffassung in Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 gesetzlich festgeschrieben und damit die Sonderbestimmung der Organshaft klarer von den allgemeinen Bestimmungen des Halbeinkünfteverfahrens abgegrenzt werden (vgl. BTDrucks 15/3677, S. 36). Das Gesetz wurde am 28. Oktober 2004 vom Deutschen Bundestag beschlossen; der Bundesrat stimmte am 26. November 2004 zu (BRDrucks 838/04). Am 15. Dezember 2004 wurde das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. Dezember 2004 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl I 2004, 3310). Die gesetzlichen Änderungen sind am 16. Dezember 2004 in Kraft getreten.
- 19** 3. Rechtslage ab 2008
- 20** Mit dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- hat der Gesetzgeber eine Neuregelung für sog. organschaftliche Mehr- und Minderabführungen geschaffen. Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. ist für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. Minder- oder Mehrabführungen i.S. von § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. liegen nach der Legaldefinition in § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG 2002 n.F. "insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist". § 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F. ist nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG 2002 n.F. auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden.
- 21** II. Einfachgesetzliche Rechtslage
- 22** Die Revision ist unbegründet, wenn § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verfassungsgemäß ist. Sie hat jedoch Erfolg, wenn die Regelung gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt.
- 23** 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 i.S. des § 38 Abs. 1 KStG 2002 als verwendet gilt. Der nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 fortgeschriebene Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 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 anzusehen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (zuletzt Senatsurteil vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; BMF-Schreiben vom 4. Juni 2003, BStBl I 2003, 366, Tz. 11). Dies können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, 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, d.h. abgeflossen sind (vgl. Senatsurteile vom 9. Juni 2010 I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; vom 19. Dezember 2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 29. Mai 1996 I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; BMF-Schreiben vom 6. November 2003, BStBl I 2003, 575, Tz. 7). § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 bestimmt --wie ausgeführt--, dass Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger gelten. Sie gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 in dem Zeitpunkt als erfolgt, 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.
- 24** 2. Bei den streitgegenständlichen Abweichungen in der Steuerbilanz gegenüber dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss der Klägerin handelt es sich um vororganschaftliche Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG 2002. Die Abweichung zwischen der Steuerbilanz und dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss ist im Sinne eines rein rechnerischen Differenzbetrags zu begreifen. Eine Mehrabführung ist dabei zum einen nicht der Höhe nach auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger abgeführt hat. Zum anderen kann eine tatbestandlich verwirklichte Mehrabführung auch nicht durch

Saldierung mit weiteren vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen dem Betrag nach begrenzt werden.

- 25** a) Was unter einer Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 zu verstehen ist, ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verwendet den Begriff zwar, definiert ihn aber nicht. Auch die entsprechende Legaldefinition in § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG 2002 n.F. hilft insoweit nicht weiter. Denn diese Definition gilt nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut nur für "Mehrabführungen im Sinne des Satzes 1" und damit nur für sog. organschaftliche Mehrabführungen (vgl. G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 14 KStG Rz 749; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz 1205; a.A. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 404). Sie ist zudem auch erst nach den Streitjahren in das Gesetz eingefügt worden.
- 26** b) Der Begriff der Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 muss deshalb in Ermangelung klarer gesetzlicher Vorgaben durch Auslegung ermittelt werden.
- 27** Eine "Mehrabführung" setzt keinen tatsächlichen Vermögensabfluss voraus; es genügt eine rechnerische Differenz zwischen dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss und der Steuerbilanz. Der Begriff der "Mehrabführung" impliziert zunächst zwei Vergleichswerte, damit ein "Mehr" festgestellt werden kann. Da § 14 KStG 2002 für die Anerkennung eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses u.a. den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages nach § 291 Abs. 1 AktG verlangt und für den Umfang der Gewinnabführungspflicht nach § 301 AktG allein der handelsbilanzielle Jahresüberschuss maßgeblich ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49), ist diese Größe --der Jahresüberschuss-- der Ausgangspunkt für den vorzunehmenden Vergleich. Der Vergleichswert ist sodann in Bezug zu setzen zu den Ergebnissen der Organgesellschaft nach der Steuerbilanz (G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 749), da steuerfreie Vermögensmehrungen, wie sie in dem nach § 14 Abs. 1 KStG 2002 dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft enthalten sind, nicht als Mehrabführung erfasst werden sollen (Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 402; Neumann, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2010, 673, 675).
- 28** Die streitgegenständlichen Mehrabführungen sind damit der Höhe nach nicht auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger in den Streitjahren abgeführt hat. Denn die in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. angeordnete Rechtsfolge, dass Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen gelten, ist unabhängig davon, in welcher Höhe eine tatsächliche Vermögensmehrung stattgefunden hat (ähnlich Pache in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 14 KStG Rz 320). Im Ergebnis kann in den Begriff der Mehrabführung nicht das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal eines tatsächlichen Vermögensübergangs "hineingelesen" werden (so aber Neumann, Ubg 2010, 673, 675). Letztlich kann auch nur so sichergestellt werden, dass der Begriff der "Abführung" eine einheitliche Bedeutung sowohl für Mehr- als auch für Minderabführungen erhält. Der Senat hat diese Auffassung für den Fall einer sog. Minderverlustübernahme, d.h. eines handelsbilanziell geringeren Verlustes, bereits vertreten und hieran hält er auch für den Fall eines höheren handelsbilanziellen Jahresüberschusses fest. Zur näheren Begründung verweist der Senat deshalb auf seinen Beschluss vom 6. Juni 2013 I R 38/11 (BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398).
- 29** c) Eine danach gegebene Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 kann nicht durch eine Saldierung mit weiteren vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Minderabführungen dem Betrag nach begrenzt werden. Es ist vielmehr auf die einzelnen Geschäftsvorfälle abzustellen (sog. geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise). Der Senat folgt insoweit der herrschenden Meinung in der Literatur (vgl. Pache in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 325; G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 764 ff.; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 14 Rz 1215 f.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 442; Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 422; Neumann, Ubg 2010, 673, 677; Thiel in P. Kirchhof/K. Schmidt/W. Schön/ K. Vogel [Hrsg.], Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, S. 543, 558; ebenso BMF-Schreiben vom 28. Oktober 1997, BStBl I 1997, 939 unter III.; differenzierend Hötzel, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2012/2013, 137, 140).
- 30** aa) Dies legt zunächst der Wortlaut des Gesetzes nahe, wenn dort der Begriff der Mehr- und Minderabführung im Plural verwendet wird (vgl. Brink in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 14 Rz 1215 f.). Daraus kann abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber nicht von einer Mehr- und Minderabführung jeweils in der Summe, sondern von einer Vielzahl einzeln zu bewertender Vorgänge ausgeht. Zudem wird gerade für den Bereich der vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen ausdrücklich in den Rechtsfolgen zwischen Gewinnausschüttungen und Einlagen differenziert. Dies verdeutlicht, dass es eine einheitliche Gewinnabführung nicht gibt (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 241, 530,

BStBl II 2014, 398). Letztlich ist es auch nur auf diese Weise möglich, einen Geschäftsvorfall der vororganschaftlichen oder der organschaftlichen Zeit zuzuordnen. Bei einer Saldierung zwischen organschaftlichen und vororganschaftlichen Geschäftsvorfällen wäre das ausgeschlossen (vgl. dazu Thiel in Festschrift für Arndt Raupach, a.a.O., S. 543, 558).

- 31** bb) Eine Saldierung zwischen vororganschaftlichen und organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen scheidet zudem wegen der unterschiedlichen gesetzlichen Tatbestände und der unterschiedlichen Rechtsfolgen in § 14 Abs. 3 KStG 2002 und § 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F. aus. Und dies gilt --entgegen der Auffassung der Revision-- auch bereits für die Streitjahre. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. wurde zwar erst mit dem Jahressteuergesetz 2008 und damit nach den Streitjahren geschaffen. Unabhängig von § 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F. und dessen Inkrafttreten nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG 2002 n.F. war dem Körperschaftsteuergesetz 2002 aber eine Unterscheidung zwischen vororganschaftlichen und organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen zu entnehmen, da § 27 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. bereits vorsah, dass Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto bei der Organgesellschaft mindern, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. Soweit in der Literatur eine andere Auffassung hierzu vertreten wird (vgl. Rödder, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 217, 221), basiert diese im Ergebnis auf der Annahme, dass Mehrabführungen der Höhe nach auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt sind, den die Organgesellschaft (tatsächlich) an den Organträger in den Streitjahren abgeführt hat. Diese Rechtsauffassung teilt der Senat indessen nicht.
- 32** d) Die streitgegenständlichen Abweichungen in der Steuerbilanz gegenüber dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss der Klägerin haben ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit. Die Klägerin hat in ihrer Anfangsbilanz zum 1. Januar 1991 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die deutlich höheren Teilwerte aufgestockt. In der Handelsbilanz hat die Klägerin dagegen die Buchwerte fortgeführt. 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.
- 33** Das Urteil des Senats in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 widerspricht dieser Auslegung wiederum nicht. Der Senat hat zwar entschieden, dass die organschaftliche Gewinnabführung ihre Veranlassung insgesamt ausschließlich in dem abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag hat und dementsprechend Mehrabführungen nicht in vororganschaftlicher, sondern in organschaftlicher Zeit entstanden sind. Die Entscheidung ist aber noch zu der in Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 niedergelegten früheren Verwaltungsauffassung ergangen. Mit § 14 Abs. 3 KStG 2002 hat der Gesetzgeber dagegen vor dem Hintergrund einer bis dahin fehlenden gesetzlichen Regelung zu den vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen eine periodenübergreifende Verknüpfung des früheren Geschäftsvorfalles, der die Ursache für die Abführungsdifferenz ist, mit der späteren Mehrabführung vorgenommen. Auch wenn die Mehrabführung erst in organschaftlicher Zeit "realisiert" wird, ist sie vororganschaftlich veranlasst, wenn die entsprechenden Bilanzansätze in vororganschaftlicher Zeit vorgenommen worden sind (Thiel in Festschrift für Arndt Raupach, a.a.O., S. 543, 550; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 407; G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 750; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 14 Rz 1225; Pache in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 321; Dötsch/Pung, Der Konzern 2005, 37, 40; a.A. Rödder, DStR 2005, 217, 220).
- 34** 3. Die streitgegenständlichen vororganschaftlichen Mehrabführungen gelten gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 als Gewinnausschüttungen und stellen auch in dieser Höhe Leistungen i.S. des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 mit der Folge entsprechender Körperschaftsteuererhöhungen nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 dar.
- 35** Als Leistungen sind nach der Rechtsprechung des Senats alle Auskehrungen an die Gesellschafter anzusehen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (zuletzt Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 366, Tz. 11). Unstrittig fallen unter diesen Begriff damit (offene wie verdeckte) Gewinnausschüttungen. Erfasst werden Leistungen aber nur, wenn sie im Wirtschaftsjahr erbracht, d.h. abgeflossen sind (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2010, 2117; in BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; in BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 575, Tz. 7).
- 36** Dass dieser Abfluss ein tatsächlicher sein müsste, kann --ebenso wie bei dem Begriff der "Mehrabführung"-- dem Begriff der "Leistung" indes nicht entnommen werden. Indem § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen fingiert, ordnet das Gesetz vielmehr zugleich an, dass es sich hierbei

auch um Leistungen i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 handelt. Die gesetzliche Fiktion schlägt insoweit durch. Dass es sich tatsächlich nicht um Gewinnausschüttungen handelt, trägt keine abweichende Wertung (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398, m.w.N.; a.A. Suchanek, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2013, 1104).

- 37** 4. Für den Streitfall folgt aus alledem: Die steuerlichen Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude der Klägerin sowie die damit verbundenen geringeren Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke haben zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG 2002 geführt, für die als Leistung i.S. des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 gemäß § 38 Abs. 2 KStG 2002 eine entsprechende Körperschaftsteuererhöhung zu errechnen ist. Gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 ist die Neuregelung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet, anzuwenden. Die steuerlichen Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude der Klägerin zum 1. Januar 1991 sowie die daraus resultierenden geringeren Erträge aus dem Verkauf einzelner Grundstücke unterfallen damit im jeweiligen Streitjahr der Neuregelung des § 14 Abs. 3 KStG 2002. Das Einlagekonto ist um die in die Gewinnrücklage nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG 2002 eingestellten Beträge als Minderabführungen nach § 27 Abs. 6 Satz 1 und 2 KStG 2002 erhöht worden.
- 38** III. Verfassungsrechtliche Beurteilung
- 39** Nach Überzeugung des vorlegenden Senats verletzt die bezogen auf das Streitjahr 2004 in § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 angeordnete rückwirkende Anwendung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet, die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Dieser Vertrauensschutz strahlt auf die nachfolgenden Streitjahre 2005 und 2006 aus.
- 40** 1. Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Juni 1977 2 BvR 499/74, 2 BvR 1042/75, BVerfGE 45, 142). Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (vgl. BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239). Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 45, 142; vom 22. März 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343; vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200; vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67).
- 41** a) Eine sog. unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 101, 239; vom 10. Juni 2009 1 BvR 706/08, 1 BvR 814/08, 1 BvR 819/08, 1 BvR 832/08, 1 BvR 837/08, BVerfGE 123, 186), beispielsweise, wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"; vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 63, 343; in BVerfGE 72, 200; in BVerfGE 97, 67; vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17; vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1). Sie ist grundsätzlich zulässig. Allerdings können sich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64; BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239; BVerfG, Einstweilige Anordnung vom 18. Februar 2009 1 BvR 3076/08, BVerfGE 122, 374).
- 42** b) Im Steuerrecht liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum ändert; denn nach § 38 der Abgabenordnung i.V.m. § 36 Abs. 1, § 25 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes bzw. § 30 Nr. 3 KStG 2002 entsteht die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, d.h. des Kalenderjahres (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 72, 200; in BVerfGE 97, 67).
- 43** Sofern eine Steuerrechtsnorm nach diesen Grundsätzen unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen (vgl. zuletzt BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07,

BVerfGE 132, 302, m.w.N.). Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass rückwirkende Regelungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums, die danach der unechten Rückwirkung zugeordnet werden, in vielerlei Hinsicht den Fällen echter Rückwirkung nahe stehen. Allerdings ist auch in diesem Fall eine unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1; vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht aber insbesondere nicht so weit, den Regelungsadressaten vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 8. März 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312; vom 10. April 1984 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1; vom 30. September 1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256; BVerfG-Urteil vom 10. Dezember 1985 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloße allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. Juli 1974 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, 61; vom 31. Oktober 1984 1 BvR 35/82, 1 BvR 356/82, 1 BvR 794/82, BVerfGE 68, 193; in BVerfGE 105, 17; vom 5. November 2003 2 BvR 1243/03, BVerfGE 109, 13; vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104).

- 44** c) Wenn der Gesetzgeber das Körperschaftsteuerrecht während des laufenden Veranlagungszeitraums umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn bezieht, bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens deshalb stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1; in BVerfGE 127, 31).
- 45** 2. Nach diesen Maßstäben führt die Regelung des § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002, nach der vororganschaftliche Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet, als Gewinnausschüttungen gelten und damit den allgemeinen körperschaftsteuerlichen Bestimmungen unterworfen werden, zu einer unechten Rückwirkung. Denn das Richtlinien-Umsetzungsgesetz ist am 15. Dezember 2004 verkündet worden, seine belastenden Rechtsfolgen (hier: Behandlung vororganschaftlicher Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen) treten jedoch --unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt (Verpflichtung zur Abführung des handelsbilanziellen Jahresüberschusses aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages)-- erst im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftsteuer für alle Streitjahre, also am 31. Dezember 2004, am 31. Dezember 2005 und am 31. Dezember 2006 ein.
- 46** 3. Damit genießen im Grundsatz vor dem Gesetzeserlass getätigte Dispositionen der Klägerin Vertrauensschutz und eine Enttäuschung ihres Vertrauens in die alte Rechtslage ist nur hinzunehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Allerdings sind Dispositionen umso weniger schutzwürdig, je größer der zeitliche Abstand zum letztlich ins Werk gesetzten Sachverhalt ist (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31).
- 47** a) Die Verpflichtung der Klägerin als Organgesellschaft, das handelsbilanzielle Ergebnis an die Organträgerin abzuführen, ist jedenfalls für die Streitjahre nicht auf eine besondere Vertrauensdisposition zurückzuführen. Eine von der Organgesellschaft maßgeblich verantwortete Dispositionsentscheidung ist zwar in dem Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages im Jahr 2002 zu sehen. Der Abschluss eines entsprechenden Vertrages kann jedoch nicht dazu führen, dass jede Änderung in der steuerlichen Behandlung des zugerechneten Einkommens nach § 14 Abs. 1 KStG 2002 aufgrund der 2002 getroffenen vertraglichen Dispositionen unmöglich wird.
- 48** b) Ob eine Dispositionsentscheidung, die Vertrauensschutz begründen könnte, darin gesehen werden kann, dass die Klägerin ihre vertraglich bestehenden Kündigungsmöglichkeiten nicht wahrgenommen hat, kann offenbleiben. Denn auch, wenn dies zu verneinen wäre, kann sich die Klägerin nach der Rechtsprechung des BVerfG gleichwohl auf Vertrauensschutz berufen. Berechtigtes Vertrauen besteht für sie danach vorrangig im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31).
- 49** aa) Bereits mit der Einbringung des Gesetzentwurfs durch die Bundesregierung in den Bundesrat am 13. August 2004, spätestens jedoch mit der Einbringung in den Deutschen Bundestag am 6. September 2004 sind die geplanten Gesetzesänderungen zur vororganschaftlichen Mehrabführung öffentlich geworden. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb konnte die Klägerin ab diesem Zeitpunkt nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch in Zukunft, insbesondere im Folgejahr, unverändert fortbestehen (vgl. zuletzt BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.).

Ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der Steuerrechtslage für den davor liegenden Zeitraum wird allerdings durch diese Vorgänge im Gesetzgebungsverfahren nicht beseitigt.

- 50** bb) Um Vertrauensschutz gegen rückwirkende Gesetzesänderungen aus der Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts auslösen zu können, bedarf ein Geschäftsvorgang nach der Rechtsprechung des BVerfG eines erkenn- und belegbaren gesteigerten Grades der Abgeschlossenheit (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302). Von einer derartigen Abgeschlossenheit des Vorgangs ist hier auszugehen. Die für die Gewinnausschüttungsfiktion nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 maßgeblichen Sachverhalte, nämlich die Aufstockung der Werte des Wohnungsbestands in der Anfangsbilanz zum 1. Januar 1991 und die darauf basierende unterschiedliche Entwicklung der handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätze sowie Begründung und Vollzug der steuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der T-GmbH waren sowohl für das Streitjahr 2004 als auch für die weiteren Streitjahre 2005 und 2006 "definitiv". Für die Klägerin und die T-GmbH bestand keine zumutbare Möglichkeit, die Wirkungen der steuerlichen Organschaft und damit die Gewinnausschüttungsfiktion des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 für die Streitjahre zu verhindern.
- 51** aaa) Eine vorzeitige Vertragsauflösung innerhalb der Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages von fünf Jahren wäre --ohne dass dadurch die Organschaft rückwirkend von Anfang an als unwirksam anzusehen wäre-- nur möglich, wenn hierfür ein wichtiger Grund vorliegen würde. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 setzt die Organschaft einen Gewinnabführungsvertrag voraus, der auf mindestens fünf (Zeit-)Jahre (vgl. insoweit allgemein Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 3/10, BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; s.a. z.B. Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 637; Blümich/Daneling, § 14 KStG Rz 121; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 200) abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird. Endet der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der ersten fünf Jahre, ist die Organschaft grundsätzlich als von Anfang an steuerlich unwirksam anzusehen. Eine Ausnahme gilt gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 jedoch dann, wenn die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages durch einen wichtigen Grund gerechtfertigt ist. Liegt ein wichtiger Grund vor, bleiben die Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft für die im Beendigungszeitpunkt während der Geltungszeit des Gewinnabführungsvertrages bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre der Organgesellschaft bestehen.
- 52** bbb) Unter welchen Voraussetzungen ein wichtiger Grund i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 vorliegt, ist gesetzlich nicht geregelt und daher durch Auslegung zu ermitteln. Der Senat hat bereits entschieden, dass weder der Wortlaut noch der Zweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 es rechtfertigen, den Rechtsbegriff des wichtigen Grundes nach den Maßgaben zu bestimmen, die in zivilrechtlicher Hinsicht an eine Vertragsauflösung zu stellen sind. Vielmehr ist dem Begriff des wichtigen Grundes eine eigenständige steuerliche Bedeutung beizumessen (Senatsurteil vom 13. November 2013 I R 45/12, BFHE 244, 277). Ausgehend vom Normzweck --die Organschaft soll nicht zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall abgeschlossen bzw. beendet werden können (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; s.a. Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19. Oktober 2011 12 K 12078/08, EFG 2012, 443; Neumann in Gosch, a.a.O., § 14 Rz 212)-- ist damit ausgeschlossen, einen in der beliebigen Disposition der Parteien stehenden Auflösungsgrund als wichtigen Grund i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 anzusehen (vgl. zuletzt Senatsurteil in BFHE 244, 277). Was als in der beliebigen Disposition der Parteien stehend anzusehen ist, ist allerdings im Einzelnen strittig (vgl. hierzu z.B. Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 781 ff., m.w.N. aus dem Schrifttum), kann im Streitfall aber offenbleiben. Denn eine derart gravierende Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen der Organschaft selbst, wie sie durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz mit der Neuregelung des § 14 Abs. 3 KStG 2002 geschaffen worden ist, ist jedenfalls als wichtiger Grund i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 anzusehen (a.A. Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 226). In diesem Fall kann mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden, dass es einer Partei oder den Parteien bei einer Loslösung vom Vertrag darum geht, die Rechtsfolgen der Organschaft zeitlich zu begrenzen, um die fünfjährige Mindestlaufzeit zu unterlaufen (so im Ergebnis auch Heurung/Engel/Müller-Thomczik, GmbHR 2012, 1227, 1232 und 1233; s.a. G. Frotscher in Frotscher/ Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 681).
- 53** ccc) Der Klägerin war es im Zeitraum zwischen der Einbringung des Gesetzesvorhabens in den Bundesrat und den Deutschen Bundestag im August/September 2004 bzw. dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags vom 26. Oktober 2004 und dem Jahresende 2004 nicht zumutbar, den Ergebnisabführungsvertrag aus wichtigem Grund zu kündigen in der Hoffnung, die Finanzverwaltung und ggf. die Gerichte würden die Gesetzesänderung dereinst als hinreichend wichtigen Kündigungsgrund anerkennen. Auf diese Weise hätte für die Vertragsparteien eine geraume Zeit der Ungewissheit bestanden, während derer nicht sicher gewesen wäre, ob der Vertrag noch wirksam war oder nicht (vgl. insoweit Senatsbeschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398).

- 54** Diese Ungewissheit besteht aber nicht nur im Streitjahr 2004 (dazu Senatsbeschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398), sondern bis zum Ende der Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages zum Jahresende 2006 und damit auch in den weiteren Streitjahren 2005 und 2006. Was als wichtiger Grund i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 anzusehen ist, war in diesem Zeitraum in ausreichendem Maße weder durch die Rechtsprechung noch durch die Verwaltungsanweisungen (vgl. R 60 Abs. 6 KStR 2004) als geklärt anzusehen. So war bereits unklar, ob zur Auslegung des Rechtsbegriffs des wichtigen Grundes auf die Maßgaben zurückgegriffen werden kann, die in zivilrechtlicher Hinsicht eine Vertragsauflösung ermöglichen (vgl. Senatsurteil in BFHE 244, 277; insoweit auch z.B. Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 223 ff.). Der Klägerin war es daher aufgrund der geschilderten erheblichen rechtlichen Unsicherheiten auch im Zeitraum der Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages bis zum Jahresende 2006 nicht zumutbar, diesen aus wichtigem Grund zu kündigen.
- 55** cc) Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die Klägerin nicht auf die bestehende Rechtslage habe vertrauen können, da bereits bei Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages im Jahr 2002 in der Literatur umstritten gewesen sei, ob vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnabführungen oder als Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Die Vorinstanz hat insoweit zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass es im Zeitpunkt des Abschlusses des Ergebnisabführungsvertrages am 25. Oktober 2002 das Senatsurteil in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 noch nicht gab. Das FG lässt dabei jedoch unberücksichtigt, dass das besagte Senatsurteil bereits am 5. März 2003 auf der Internetseite des Bundesfinanzhofs (BFH) freigegeben und zeitnah in der steuerrechtlichen Literatur, u.a. in der Entscheidungssammlung des BFH (BFHE 201, 221), veröffentlicht worden ist. Spätestens im Laufe des Jahres 2003 war die Rechtslage damit geklärt. Die Klägerin war insoweit nicht gehalten, etwaige Schritte zur Loslösung vom Ergebnisabführungsvertrag einzuleiten. Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, dass die Finanzverwaltung sich zu diesem Urteil zunächst nicht --weder positiv noch negativ-- geäußert hatte. Es würde der Balance im System der Gewaltenteilung, der gegenüber anderen Gewalten geschuldeten Loyalität und damit letztlich dem Rechtsstaatsprinzip widerstreiten, wenn es die Finanzverwaltung dadurch, dass sie ein ihr missliebiges Urteil nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, in der Hand hätte, Vertrauen des Bürgers in eine ständige Rechtsprechung a priori nicht entstehen zu lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Dezember 2010 IX R 70/07, BFHE 232, 121, BStBl II 2011, 346). Im Übrigen hat sich das BMF am 22. Dezember 2004 (im Schreiben in BStBl I 2005, 65) darauf eingelassen, das Senatsurteil in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2004 enden, anzuwenden; auch von daher bestand für die Klägerin also keine Veranlassung, beizeiten tätig zu werden.
- 56** dd) Besondere Gründe, welche die nachträgliche Belastung vor dem 6. September 2004 eingegangener Verpflichtungen zur Abführung des handelsbilanziellen Jahresüberschusses aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages rechtfertigen könnten, sind nicht zu erkennen. Die allgemeinen Ziele der Umgestaltung des Steuerrechts und der Erhöhung des Steueraufkommens rechtfertigen die rückwirkende Steuerbelastung nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.).
- 57** Ein spürbarer Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekt mit Blick auf die künftige steuerliche Behandlung vororganschaftlicher Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen ließ sich durch die (unechte) Rückwirkung nicht verhindern. Auf Dauer wären wegen der bestehenden Kündigungsmöglichkeit der Ergebnisabführungsverträge auch bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsbauunternehmen vororganschaftliche Mehrabführungen nicht als Gewinnausschüttungen zu erfassen gewesen.
- 58** Darüber hinaus ist nicht zu erkennen, dass das Ziel der rückwirkenden Regelung im Abbau zweckwidrig überschießender Vergünstigungseffekte zu sehen wäre. Der Gesetzesbegründung ist hierzu jedenfalls nichts zu entnehmen. Der Senat hat Zweifel an der Dringlichkeit der Realisierung dieses Ziels, da der Gesetzgeber auf das Senatsurteil in BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49 erst nach zwei Jahren und erst auf die (verwaltungsinterne) Bitte der Finanzministerkonferenz vom 18. März 2004 hin reagiert hat.
- 59** ee) Der Senat teilt nicht die Bedenken der Revision, wonach § 14 Abs. 3 KStG 2002 gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, da die während der Steuerbefreiung gemeinnütziger Wohnungsbaugesellschaften realisierten stillen Reserven ausschließlich bei Organgesellschaften und im Ergebnis erst Jahre nach der zunächst steuerneutralen Aufstockung der Teilwerte in der Steuerbilanz der Organgesellschaft der Besteuerung unterworfen werden. Die Klägerin berücksichtigt dabei nicht, dass sich dieses Ergebnis --jedenfalls außerhalb der fünfjährigen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages-- leichthin vermeiden ließ, indem der Gewinnabführungsvertrag aufgehoben wurde. In diesem Zusammenhang sind auch --entgegen der Revision-- die steuerlichen Vorteile einer ertragsteuerlichen Organschaft als Rechtfertigung für eine sachliche Ungleichbehandlung zu berücksichtigen. Den vorgetragenen Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG in dessen Ausprägung durch das Gebot

der Folgerichtigkeit vermag der Senat ebenfalls nicht zu erkennen. Dem Gebot der Folgerichtigkeit ist lediglich zu entnehmen, dass bei einer folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung Ausnahmen besonderer, sachlich begründeter Rechtfertigung bedürfen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Der Senat versteht das Gebot der Folgerichtigkeit dagegen nicht dahin, dass eine einmal getroffene Entlastungsentscheidung nie mehr abänderbar wäre. Wenn sie geändert wird, dann muss sie jedoch den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechend ausgestaltet werden. Soweit die Klägerin dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1 etwas anderes entnehmen will, ist darauf hinzuweisen, dass sich das BVerfG in dieser Entscheidung lediglich mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes auseinandersetzt.

- 60** 4. Eine verfassungskonforme Auslegung von § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 ist nicht möglich. Zum einen ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber angesichts des klaren Wortlauts von § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 bewusst entschieden hat, die Neuregelung des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 zu vororganschaftlichen Mehrabführungen erstmals für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet.
- 61** Dessen ungeachtet könnte nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber --hätte er die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt-- diese beseitigt hätte. Zum einen hätte er bestimmen können, dass alle bis zum Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag bzw. Bundesrat wirksam abgeschlossenen Gewinnabführungsverträge nicht von der Neuregelung erfasst werden sollen. Der Gesetzgeber hätte aber auch darauf abstellen können, ab welchem Zeitpunkt bei einem vertragsgemäßen Verhalten eine Kündigungsmöglichkeit des Gewinnabführungsvertrages eröffnet wäre.
- 62** Zudem könnte eine Übergangsregelung gegen den ausdrücklichen Wortlaut und gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers nur dann verfassungskonform ausgelegt werden, wenn es sich dabei um eine zu weit geratene --und damit verdeckt lückenhafte-- Überleitungsbestimmung handeln würde, die auch Sachverhaltskonstellationen erfasst, für die der Gesetzgeber --hätte er sie bedacht-- zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung eine besondere Anwendungsregelung getroffen hätte. Eine solche verdeckte Regelungslücke wäre 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; Senatsurteil vom 27. März 2012 I R 62/08, BFHE 236, 543, BStBl II 2012, 745, jeweils zur unechten Rückwirkung). Hierfür liegen dem Senat allerdings keine Anhaltspunkte vor.
- 63** 5. Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung zu treffen. Ist die Regelung in § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verfassungsgemäß, ist die Revision der Klägerin unbegründet. Hält es das BVerfG hingegen für mit den Grundsätzen rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) unvereinbar, dass § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 die rückwirkende Anwendung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet, vorsieht, hat die Revision Erfolg. Das dem BVerfG vorgelegte Normenkontrollersuchen ist damit entscheidungserheblich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de