

Urteil vom 10. April 2024, I R 15/23 (I R 38/11)

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

ECLI:DE:BFH:2024:U.100424.IR15.23.0

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

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 10. März 2011, Az: 6 K 338/07

Leitsätze

1. NV: 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, nicht als tatsächliche "Abführungen". Sie können daher nicht nur --als "Mehr"-Abführungen-- aus einem höheren handelsbilanziellen Jahresüberschuss der Organgesellschaft resultieren, sondern auch aus sogenannten Minderverlustübernahmen, wenn der Organträger infolge eines geringeren handelsbilanziellen Verlustes der Organgesellschaft einen geringeren Verlust ausgleichen musste, als ihm steuerlich zugerechnet wurde (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: 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. NV: 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

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.03.2011 - 6 K 338/07 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 02.07.2007 aufgehoben.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 des Beklagten vom 24.11.2005 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zum 31.12.2004 vom 24.11.2005 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 28.06.2007 werden dahin abgeändert, dass die Mehrabführung von 771.701 € nicht als Gewinnausschüttung behandelt und insoweit keine Ausschüttungsbelastung hergestellt wird.

Die Errechnung der festzusetzenden und festzustellenden Beträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte 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, berichtigt 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), ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsbaununternehmen in der Rechtsform einer GmbH, schloss am 11.07.1990 mit ihrer Muttergesellschaft, der B-AG, einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag. Dieser Vertrag galt ab dem 01.01.1991 und konnte erstmals zum 31.12.1995 mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden, danach mit einer Frist von drei Monaten zum Ablauf eines jeden Jahres.
- 3 Nach dem Wegfall der persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbaununternehmen 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 vor Eintritt in die Steuerpflicht zum 01.01.1991 in der letzten steuerlichen Schlussbilanz zum 31.12.1990 abweichend von der Handelsbilanz ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die höheren Teilwerte aufgestockt. Diesen Wertansatz hat die Klägerin in ihrer steuerlichen Anfangsbilanz zum 01.01.1991 übernommen. In der Gliederungsrechnung erfasste sie das hieraus resultierende steuerliche (Mehr-)Eigenkapital als Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 (= Alt-EK 02). Aus den Ansatzdifferenzen ergaben sich bis zum Jahr 2004 (Streitjahr) höhere Abschreibungen in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz, so dass der Ergebnisausweis in der Steuerbilanz niedriger war als in der Handelsbilanz, was wiederum zu einer das steuerbilanzielle Ergebnis übersteigenden Gewinnabführung an die B-AG führte.
- 4 Die Klägerin erzielte im Streitjahr nach Abzug der Gewinnabführung an die B-AG (59.950 €) ein handelsbilanzielles Ergebnis in Höhe von 0 €. Nach steuerlichen Korrekturbuchungen ergab sich daraus ein steuerbilanzieller Verlust in Höhe von 625.615 €. Außerbilanziell erfolgten darüber hinaus Korrekturen in einem Umfang von 355.353 € sowie die Korrektur der Gewinnabführung in Höhe von 59.950 €, so dass sich bei der Klägerin ein Einkommen vor Zurechnung zum Organträger in Höhe von ./ 210.312 € errechnete. Eine der genannten steuerlichen Abweichungen betraf steuerliche Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude zum 01.01.1991 in Höhe von 771.701 €. Die Klägerin erklärte diesen Betrag in der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr als Mehrabführung aufgrund von Folgewirkungen von Geschäftsvorfällen in vorvertraglicher Zeit.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die vorgenannte Mehrabführung (771.701 €) als Gewinnausschüttung im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG 2002 und stellte dementsprechend bei der Klägerin die körperschaftsteuerliche Ausschüttungsbelastung gemäß § 38 KStG 2002 her (Körperschaftsteuererhöhung: 330.729 €), was im Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr zu einer Festsetzung von Körperschaftsteuer in Höhe von 331.128 € führte. Das FA erließ darüber hinaus einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, in dem es bei der Ermittlung des verbleibenden Alt-EK 02 (Stand 01.01.2004: 60.949.078 €) die Mehrabführung in Höhe von 771.701 € sowie die darauf entfallende Körperschaftsteuererhöhung in Höhe von 330.729 € (3/7 von 771.701 €) abzog (Stand Alt-EK 02 am 31.12.2004: 59.846.648 €).
- 6 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage ab (Urteil vom 10.03.2011 - 6 K 338/07). Entgegen der Auffassung der Klägerin gelte die vororganschaftliche Mehrabführung an die B-AG (771.701 €) als Gewinnausschüttung im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG 2002 mit der Folge, dass sich gemäß § 38 Abs. 2 KStG 2002 die Körperschaftsteuer des Streitjahres um 3/7 des Betrags der Leistungen erhöhe, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag im Sinne des § 38 Abs. 1 KStG 2002 (= Alt-EK 02) als verwendet gelte. In der durch § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 angeordneten Anwendung des § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen von Organgesellschaften, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endete, liege auch keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung.
- 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 06.06.2013 - I R 38/11 (BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398) 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 15/23 (I R 38/11) wiederaufgenommen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend

abzuändern, dass die Körperschaftsteuer 2004 um 330.779 € auf 399 € herabgesetzt wird und die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 zum 31.12.2004 dahingehend abzuändern, dass das verbleibende Alt-EK 02 im Sinne des § 38 Abs. 1 KStG 2002 auf einen Betrag von 60.949.078 € (um 1.102.430 € erhöht) festgestellt wird.

12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet. Das FG-Urteil und die streitgegenständlichen Bescheide waren entsprechend dem Begehren der Klägerin zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die steuerlichen Mehrabschreibungen in Höhe von 771.701 € aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude der Klägerin zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 geführt haben. Diese Mehrabführungen stellen --wie das FG ebenfalls zutreffend entschieden hat-- in dieser Höhe auch eine "Leistung" im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 dar, die gemäß § 38 Abs. 2 KStG 2002 zu einer Körperschaftsteuererhöhung führt. Die Anwendung des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verstößt jedoch in der Konstellation des Streitfalls gegen Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG und unterliegt deshalb der Nichtigklärung 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 abgeflossen) 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 zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die steuerlichen Mehrabschreibungen aufgrund des höheren steuerlichen Wertansatzes der Wohngebäude zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002) der Klägerin in Höhe von 771.701 € 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). Dabei ist der Begriff der "Mehrabführung" mit dem Begriff einer "Minderverlustübernahme" gleichzusetzen. Zudem kann dem Begriff der Mehrabführung nicht das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal eines tatsächlichen Vermögensübergangs entnommen werden. 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) Die streitgegenständlichen Abweichungen in der Steuerbilanz gegenüber dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss der Klägerin in Höhe von 771.701 € haben auch --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit (s. allgemein Senatsurteil vom 21.02.2022 - I R 51/19, BFHE 276, 101, BStBl II 2023, 725, zu einem rein zeitbezogenen Verständnis des Begriffs). Nach den insoweit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz hat die Klägerin in ihrer Steuerbilanz zum 31.12.1990 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die höheren Teilwerte aufgestockt und diese Werte in der Anfangsbilanz zum 01.01.1991 übernommen, während sie in der Handelsbilanz die Buchwerte fortgeführt hat. Infolge der daraus resultierenden höheren Abschreibungsbeträge wurde im Streitjahr in der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz ein um 771.701 € niedrigeres Ergebnis ausgewiesen. Nach der ausdrücklichen Bestimmung in § 14 Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 ist ein Teilwertansatz (der die streitgegenständliche Mehrabführung ausgelöst hat) nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen. Damit liegt, wie von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 gefordert, eine "Ursache in vororganschaftlicher Zeit" vor (zur abweichenden Rechtslage vor der gesetzlichen Neuregelung vgl. Senatsurteil vom 18.12.2002 - I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49).
- 18** 3. Die streitgegenständliche vororganschaftliche Mehrabführung in Höhe von 771.701 € gilt gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 als Gewinnausschüttung und stellt --wie das FG ebenfalls zutreffend festgestellt hat-- auch in dieser Höhe eine "Leistung" im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 dar, die eine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 auslöst. 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). Soweit die Revision sinngemäß vorträgt, dass vororganschaftliche Mehrabführungen nach § 14 Abs. 3 KStG 2002 (nur) als Gewinnausschüttungen "gelten", nicht aber Gewinnausschüttungen "sind" und es sich deshalb nur um (fiktive) Leistungen, nicht aber um (tatsächliche) Leistungen im Sinne von § 38 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 handeln könne, vermag dem der Senat nicht zu folgen. Dieser Unterschied trägt keine abweichende Wertung, da eine weitergehende Fiktion einer Gewinnabführung mit dem Wort "sind" nicht verbunden ist (a.A. wohl 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). Hier wie dort handelt es sich nicht um eine "eigentliche" Gewinnausschüttung, sondern die vororganschaftliche Mehrabführung wird kraft Gesetzes dazu bestimmt. Die steuerlichen Rechtswirkungen müssen deswegen unabhängig davon, ob die Begriffe "gelten" oder "sind" verwendet werden, dieselben sein (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).
- 19** 4. Der streitgegenständliche Sachverhalt fällt jedoch 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. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 ist daher im Streitfall nicht anzuwenden (§ 78 Satz 1 i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG).
- 20** 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 Körperschaftsteuererminderung gemäß § 37 Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit Satz 2 [KStG 2002] übersteigt".

- 21** b) Der Streitfall ist von dieser Nichtigerklärung durch das BVerfG erfasst. Der Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag zwischen der Klägerin und der B-AG wurde nach den Feststellungen des FG am 11.07.1990 abgeschlossen. Er galt ab dem 01.01.1991 und konnte erstmals zum 31.12.1995 mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden, danach mit einer Frist von drei Monaten zum Ablauf eines jeden Jahres.
- 22** In dieser Fallkonstellation (Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag wurde vor dem 05.03.2003 abgeschlossen) 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).
- 23** Da das Wirtschaftsjahr der Klägerin am 31.12.2004 endete und der Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag spätestens drei Monate vor dem 31.12.2003 zum 31.12.2003 hätte gekündigt werden können, hat die Klägerin eine im Jahr 2003 vorhandene Möglichkeit der ordentlichen Kündigung im Hinblick auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des Senats verstreichen lassen und damit eine vertrauenswürdige Disposition im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG getroffen.
- 24** 5. Die Vorinstanz hat eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Bescheide sind dahin zu ändern, dass die Mehrabführung von 771.701 € nicht als Gewinnausschüttung behandelt und insoweit keine Ausschüttungsbelastung hergestellt wird. Dem FA wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO (i.V.m. § 121 Satz 1 FGO) aufgegeben, die auf dieser Grundlage festzusetzenden und festzustellenden Beträge zu errechnen.
- 25** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de