

Urteil vom 20. April 2011, I R 65/05

Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des vEK beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren - Wirkungsbereich des Art. 14 Abs. 1 GG

BFH I. Senat

GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, KStG § 36 Abs 4, KStG § 36 Abs 7, KStG § 37 Abs 1 S 2, KStG § 37 Abs 2 S 3, KStG § 27 Abs 2, KStG § 28 Abs 1 S 3, KStG § 36 Abs 3, KStG § 36 Abs 4, KStG § 37 Abs 2, KStG § 38 Abs 1, KStG § 37 Abs 4 S 1, KStG § 37 Abs 5 S 1, KStG § 36 Abs 7, KStG § 37 Abs 1 S 2, KStG § 34 Abs 13f

vorgehend FG München, 08. Juni 2005, Az: 7 K 2891/03

Leitsätze

Die durch das JStG 2010 getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des vEK in ein Körperschaftsteuerguthaben sind mit dem GG vereinbar. Das betrifft auch die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG angeordnete und insoweit fortgeltende Verrechnung von negativem nicht belastetem vEK mit belastetem vEK. Diese gesetzliche Anordnung bleibt unberührt davon, dass das BVerfG im Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05 (BVerfGE 125, 1) die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bestimmte Umgliederung von EK 45 in EK 40 verworfen hat.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die in § 36 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) --KStG 2002 n.F.-- getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) in ein Körperschaftsteuerguthaben mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar sind.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Für sie wurden zum 31. Dezember 2000 die Teilbeträge des vEK wie folgt festgestellt: mit 45 % Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 45) = 422.164 DM; mit 40 % Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 40) = 778 DM; nicht mit Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 02) = ./ 174.273 DM.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ auf den 31. Dezember 2001 zusammengefasste Bescheide über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) und die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG. In diesen Bescheiden wurden die Teilbeträge des vEK zum Ende des Wirtschaftsjahres, für welches das KStG 1999 letztmalig anwendbar war, in der vorstehend genannten Höhe festgestellt. Ferner wurde der Umstand, dass die Klägerin im Jahr 2001 für das Jahr 2001 einen Gewinn ausgeschüttet hatte, durch eine Verminderung des EK 45 um 196.428 DM berücksichtigt. Auf dieser Basis wurden sodann das verbliebene EK 45 in EK 40 einerseits und negatives EK 02 andererseits umgegliedert, das daraufhin bestehende negative EK 02 mit dem EK 40 verrechnet und das danach verbleibende EK 40 in ein Körperschaftsteuerguthaben umgerechnet. Einspruch und Klage gegen die Feststellungsbescheide hatten keinen Erfolg; das Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 9. Juni 2005 7 K 2891/03 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1472 abgedruckt.
- 4** Die Klägerin hat gegen das Urteil des FG Revision eingelegt. Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Regelungen zum Übergang vom Anrechnungsverfahren in das Halbeinkünfteverfahren für zumindest teilweise verfassungswidrig befunden hatte (BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1), wurde § 36 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG durch das JStG 2010 geändert. Das FA hat dieser Änderung in geänderten Bescheiden vom 11. Februar 2011 Rechnung getragen, in denen es die Endbestände des vEK mit 52.241 DM (EK

45), 0 DM (EK 40) und 0 DM (EK 02) festgestellt hat. Diese Feststellung beruht auf folgender Berechnung (Beträge in DM):

5

	<u>EK 45</u>	<u>EK</u> <u>40</u>	<u>EK 02</u>
vEK zum Ende des Wirtschaftsjahres, für das das KStG 1999 letztmalig anzuwenden ist	422.164	778	./.
			174.273
Verringerung durch Ausschüttungen		<u>./.</u>	
		<u>196.428</u>	
	225.736	778	./.
			174.473
Umgliederung von			
negativem EK 02		<u>./.</u>	<u>./.</u>
		<u>173.495</u>	<u>+ 174.273</u>
	52.241	0	0

- 6 Diese Berechnung führt gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. zu einem Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 14.248 DM (15/55 von 52.241 DM) oder 7.285 €.
- 7 Die Klägerin bezweifelt nicht, dass die vom FA angestellte Berechnung den Vorgaben in § 36 KStG 2002 n.F. entspricht. Sie meint aber, dass § 36 KStG 2002 n.F. auch in dieser Fassung nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar sei. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die geänderten Bescheide vom 11. Februar 2011 dahin zu ändern, dass das Körperschaftsteuerguthaben mit 61.694 DM (31.544 €) ermittelt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung in der Sache selbst. Das Urteil des FG kann keinen Bestand haben, da es sich auf Verwaltungsakte bezieht, die durch die während des Revisionsverfahrens erlassenen Änderungsbescheide wirkungslos geworden sind. Die Sachentscheidung geht indessen dahin, dass die Klage abgewiesen wird. Die streitgegenständlichen Bescheide sind rechtmäßig.
- 10 1. Nach dem im Streitfall einschlägigen § 36 KStG 2002 n.F. werden auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahres, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das KStG 1999 letztmals anzuwenden ist, die Endbestände der Teilbeträge des vEK ausgehend von den gemäß § 47 KStG 1999 festgestellten Teilbeträgen in einer bestimmten --im Gesetz näher beschriebenen-- Weise ermittelt (Abs. 1 bis 6) und dieser Ermittlung gemäß gesondert festgestellt (Abs. 7). Auf der Basis dieser Feststellung wird auf den Schluss des nachfolgenden Wirtschaftsjahres ein Körperschaftsteuerguthaben errechnet, das sich auf 15/55 des mit einer Körperschaftsteuer von 45 % belasteten Teilbetrags zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrags beläuft (§ 37 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.). Diese gesetzliche Regelung schließt an den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1 an, mit dem das BVerfG die zuvor geltenden Vorschriften in § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar befunden hatte. Sie ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Endbestände

i.S. des § 36 Abs. 7 KStG 2002 n.F. noch nicht bestandskräftig festgestellt sind (§ 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F.); dazu zählt u.a. der Streitfall.

- 11** 2. Die rechtliche und wirtschaftliche Folge der in §§ 36 ff. KStG 2002 n.F. --und zuvor in §§ 36 ff. KStG 1999 i.d.F. des StSenkG-- enthaltenen Regelung besteht darin, dass das für eine Kapitalgesellschaft ermittelte Körperschaftsteuerguthaben zu einer Verminderung der festzusetzenden Körperschaftsteuer führen kann. Eine solche knüpfte unter der Geltung des KStG 1999 i.d.F. des StSenkG an bestimmte nachfolgende Gewinnausschüttungen an (§ 37 Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG); seit der Geltung des § 37 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt (§ 37 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG) und in der Folgezeit in zehn gleichen Jahresbeträgen ausgezahlt (§ 37 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG). Im Ergebnis vermittelt das Körperschaftsteuerguthaben seinem Inhaber mithin eine günstige Rechtsposition, die sich ihrerseits aus dem im Einzelfall festgestellten vEK ableitet.
- 12** 3. Im Streitfall hat das FA die Endbestände des vEK in der Weise festgestellt, dass es von den zum 31. Dezember 2000 festgestellten Beträgen ausgegangen ist und das am 31. Dezember 2000 bestehende EK 45 unter Berücksichtigung einer in 2001 vollzogenen Gewinnausschüttung gemindert hat. Die danach vorhandenen Teilbeträge des mit Körperschaftsteuer belasteten vEK hat es sodann mit dem negativen Teilbetrag des EK 02 verrechnet, und zwar vorrangig das EK 40 und nach dessen Erschöpfung das EK 45. Im Ergebnis ist nach der von ihm angestellten Berechnung durch die Kompensation mit EK 02 in Höhe von ./ 174.273 DM das EK 40 (778 DM) vollständig und das EK 45 im Umfang von 173.495 DM verbraucht worden. Das entspricht, wie die Klägerin nicht in Abrede stellt, den Vorgaben des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F.
- 13** 4. Die in § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. getroffene Regelung ist mit dem Grundgesetz vereinbar. Sie verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen die durch Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistete Eigentumsgarantie oder gegen Art. 2 Abs. 1 GG.
- 14** a) Bei dieser Würdigung geht der Senat von dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1 zu § 36 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG aus. Dessen Entscheidungsausspruch (Tenor) geht zwar dahin, dass "§ 36 Abs. 3 und Abs. 4" KStG 1999 i.d.F. des StSenkG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, soweit sich daraus ein Verlust von in EK 45 enthaltenem Körperschaftsteuerminderungspotential ergebe. Diese Formulierung könnte auf den ersten Blick zu der Annahme führen, dass das BVerfG nicht nur die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG angeordnete --und in der heute geltenden Gesetzesfassung nicht mehr erwähnte-- Umgliederung von EK 45 in EK 40, sondern auch die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bestimmte --und nach heutigem Recht weiterhin vorgesehene-- Verrechnung von negativem nicht belastetem vEK mit belastetem vEK für verfassungswidrig erachtet habe. In dieselbe Richtung könnte die Bemerkung des BVerfG deuten, dass eine Realisierung der aus vEK abgeleiteten Körperschaftsteuerguthaben ohnehin "nur dann möglich" sei, "wenn handelsrechtlich zulässige Gewinnausschüttungen erfolgen" (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.4.b cc); das könnte nämlich als Hinweis darauf zu verstehen sein, dass nach der Vorstellung des BVerfG eine Verrechnung von negativem nicht belastetem und positivem belastetem vEK generell nicht notwendig ist, um einer übermäßigen Nutzung des aus dem positiven vEK gespeisten Körperschaftsteuerguthabens zu begegnen. Im Ergebnis versteht der Senat die Entscheidung des BVerfG aber dahin, dass dort nur die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bestimmte Umgliederung einschließlich ihrer sich ggf. aus § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG ergebenden Folgen, nicht aber die Verrechnung von "originärem" --also nicht durch eine Umgliederung entstandenem-- negativem vEK verworfen worden ist.
- 15** Denn im weiteren Verlauf der Entscheidung heißt es, dass der gesetzlichen Übergangsregelung "die Fiktion einer Vollausschüttung des gesamten verwendbaren Eigenkapitals zugrunde" liege. Danach habe "bei den betroffenen Körperschaften der Körperschaftsteuerminderungsbetrag erhalten bleiben" sollen, "der sich bei einer Vollausschüttung im Anrechnungsverfahren auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ergeben hätte". Ausgehend davon sei es "folgerichtig, den Erhalt des Körperschaftsteuerminderungsbetrags daran zu knüpfen, ob nach Ablauf dieses Jahres die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials möglich gewesen wäre". Das wiederum habe maßgeblich vom Bestand eines negativen EK 02 abgehangen; ein solches wirke nämlich im Anrechnungsverfahren "wie eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre", da das laut Gliederungsrechnung vorhandene Eigenkapital "nur in Höhe des vorhandenen bilanziellen Eigenkapitals zu Ausschüttungen" habe "verwendet werden" können (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b 1. Abs.). "Soweit indessen ein negativer Bestand des EK 02 allein durch die Technik der ... Umgliederung des EK 45 in EK 40" entstanden sei,

beruhe ein sich darauf ergebender Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial nicht auf der Fiktion der Vollausschüttung und könne er "daher nicht mit dieser Annahme gerechtfertigt werden" (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b 2. Abs.). Diese Ausführungen bringen zum Ausdruck, dass das BVerfG die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG vorgesehene Verrechnung von negativem EK 02 mit positivem belastetem vEK im Grundsatz für sachgerecht und nur insoweit als dem Gleichheitssatz widersprechend ansieht, als ein negatives EK 02 auf der in § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG angeordneten Umgliederung beruht.

- 16** In diesem Sinne ist die Entscheidung nicht nur im Schrifttum verstanden worden (Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 36 KStG Rz 27). Vielmehr wird die genannte Deutung zusätzlich dadurch gestützt, dass das BVerfG in seiner gesamten Argumentation stets nur die Umgliederung des EK 45 in das EK 40 und deren Folgen im Blick hat (z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.4.a 1. Abs. und B.I.4.b cc 3. Abs. zu alternativen Lösungen, dort unter B.I.4.a 2. Abs. zur Erreichung des Gesetzeszwecks, dort unter B.I.4.b cc 1. Abs. zu Praktikabilitätsfragen, dort unter B.I.4.b dd 2. Abs. zur Zügigkeit des Übergangs). Nur diese Problematik ist auch im Schrifttum unter dem Stichwort "EK 45-Umgliederungsfälle" --vom BVerfG als "sogenannte 'EK-02-Fälle'" bezeichnet (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.c bb 4. Abs.)-- diskutiert worden (z.B. Bauschatz in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 36 Rz 121; Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 36 KStG Rz 65; Prinz, GmbH-Rundschau 2001, 125, 131). Und schließlich führt das BVerfG aus, dass die Klägerin des bei ihm geführten Verfahrens von einer Verrechnung von "originärem" negativem EK 02 nur in geringem Umfang betroffen sei (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b 3. Abs.); das wäre nicht verständlich, wenn es über die Folgen der Umgliederung hinaus auch die Verrechnung eines negativen EK 02 generell hätte beanstanden wollen. Im Ergebnis muss seine Entscheidung folglich dahin verstanden werden, dass es einer Prüfung am Maßstab des Gleichheitssatzes standhält, wenn schon vor der Umgliederung vorhandenes negatives EK 02 nach Maßgabe des § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG mit belastetem vEK verrechnet werden soll.
- 17** b) Der erkennende Senat schließt sich dieser Beurteilung an. Er geht deshalb davon aus, dass die nunmehr geltende Regelung des § 36 KStG 2002 n.F. mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Diese Regelung geht dahin, dass die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG vorgesehene Umgliederung nicht mehr stattfindet, während die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG angeordnete Verrechnung von negativem EK 02 mit belastetem vEK unverändert vorgesehen ist. Damit hat der Gesetzgeber den vom BVerfG gemachten Vorgaben in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass sie mit dieser Lösung schlechter gestellt wird als ein ansonsten vergleichbares Unternehmen, das zunächst alle Gewinne ausgeschüttet und erst im Anschluss daran Verluste erlitten und damit ein negatives EK 02 aufgebaut hat. Daraus kann ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz aber schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregelung stets von den individuellen Rahmendaten der betroffenen Unternehmen abhängen und der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, Unternehmen ohne für Ausschüttungen ausreichendes Eigenkapital ebenso wie Unternehmen mit ausreichender Eigenkapitalausstattung zu behandeln (Senatsurteil vom 31. Mai 2005 I R 107/04, BFHE 210, 256, 264, BStBl II 2005, 884, 888). Der Umfang der Kapitalausstattung bildet vielmehr nicht nur nach der Einschätzung des BVerfG, sondern auch nach Ansicht des Senats einen ausreichenden Grund dafür, dass in beiden Fällen unterschiedliche steuerrechtliche Folgen eintreten.
- 18** 5. Ebenso ergeben sich aus Art. 14 Abs. 1 GG keine Bedenken gegen die nunmehr geltende gesetzliche Regelung. Insoweit muss erneut nicht näher erörtert werden, ob das in belastetem vEK angelegte "Körperschaftsteuerminderungspotenzial" dem Eigentumsbegriff des Art. 14 GG unterfällt (ebenso schon Senatsurteil in BFHE 210, 256, 260, BStBl II 2005, 884, 886; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter A.III.3. 3. Abs.). Denn unabhängig davon ergibt sich aus dem genannten Beschluss des BVerfG, dass sich aus Art. 14 Abs. 1 GG im Hinblick auf die Wahrung der Rechtsstellung der betroffenen Unternehmen keine weiter gehenden Wirkungen ergeben als aus Art. 3 Abs. 1 GG.
- 19** Das folgt zum einen daraus, dass das BVerfG zwar verschiedene Varianten einer möglichen verfassungskonformen Regelung erörtert hat (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.4.a 1. Abs. und B.I.4.b cc 3. Abs.), die aber jeweils im Ergebnis nur auf einen Verzicht auf die Umgliederung gemäß § 36 Abs. 3 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG hinauslaufen. Die weiter gehende Möglichkeit, die Verrechnung eines negativen EK 02 ebenfalls generell für verfassungswidrig zu erachten, ist in der Entscheidung auch unter dem Blickwinkel des Art. 14 Abs. 1 GG nicht erwogen worden. Dazu hätte indessen ggf. umso mehr Anlass bestanden, als es in dem vom BVerfG beurteilten Sachverhalt tatsächlich zu einer solchen Verrechnung gekommen war, sich jene Verrechnungsfrage mithin dort konkret stellte. Das rechtfertigt den Schluss, dass die nunmehr vom Gesetzgeber gewählte Lösung nicht nur in gleichheitsrechtlicher, sondern auch in eigentumsrechtlicher Hinsicht den vom BVerfG gestellten Anforderungen

standhält. Entsprechendes gilt im Hinblick auf Art. 2 Abs. 1 GG, da das BVerfG insoweit ebenfalls keine selbständige Überprüfung der gesetzlichen Regelung zum "originär" negativen EK 02 vorgenommen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de