

Urteil vom 12. Juli 2017, I R 86/15

**Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des Korb II-Gesetzes kein rückwirkendes Ereignis -
Ausübung des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten**

ECLI:DE:BFH:2017:U.120717.IR86.15.0

BFH I. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 233a Abs 2a, KStG § 8b Abs 8, KStG § 34 Abs 7 S 8 Nr 2, EStG § 26 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Oktober 2015, Az: 6 K 3368/13 AO

Leitsätze

Weder die Einführung des Blockwahlrechts in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des Korb II-Gesetzes noch die entsprechende Wahlrechtsausübung stellen ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 27. Oktober 2015 6 K 3368/13 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine AG, war 2001 (Streitjahr) Organträgerin der A. Am 10. April 2002 reichte die Klägerin ihre Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein, der hierauf den Körperschaftsteuerbescheid vom 22. April 2003 erließ. Dabei wurden bei der Klägerin u.a. negative Einkünfte der A in Höhe von ... DM berücksichtigt und die Körperschaftsteuer zunächst auf 0 € festgesetzt.
- 2** Ab 2002 wurde durch § 14 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz) vom 19. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3922, BStBl I 2002, 32) --KStG 1999 n.F.-- bestimmt, dass § 14 Abs. 1 KStG auf Organgesellschaften, die Lebens- oder Krankenversicherungen sind, nicht mehr anzuwenden ist. Mit Art. 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (Korb II-Gesetz) vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG 2002 n.F.-- wurde in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG ein sog. Blockwahlrecht mit Wirkung zum 1. Januar 2004 eingeführt. Der Gesetzgeber räumte insoweit in Satz 1 der Vorschrift den Lebens- und Krankenversicherungen die Möglichkeit ein, zeitlich befristet bis zum 30. Juni 2004 auf Antrag unwiderruflich und einheitlich für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 den § 8b Abs. 8 KStG in der in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. aufgeführten Fassung anzuwenden. Nach der insoweit in Bezug genommenen Fassung des § 8b Abs. 8 Sätze 1 und 6 KStG 2002 n.F. waren Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen zu 80 % anzusetzen und negative Einkünfte der Organgesellschaft aus dem Rückwirkungszeitraum nicht durch Organschaft dem Organträger gemäß § 14 Abs. 1 KStG zuzurechnen.
- 3** Unter dem 6. Mai 2004 bat die Klägerin das FA um Anpassung der Steuerveranlagung für das Streitjahr und wies u.a. darauf hin, dass A von ihrem Blockwahlrecht Gebrauch mache. A beantragte am 17. Juni 2004, beim FA eingehend

am 22. Juni 2004, in Ausübung dieses Blockwahlrechts u.a. die Anwendung des § 8b Abs. 8 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. für die Jahre 2001 bis 2003.

- 4 Mit Bescheid vom 4. August 2004 änderte das FA daraufhin die Körperschaftsteuerfestsetzung des Streitjahres nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) im Schätzungswege entsprechend den Angaben der Klägerin und setzte auf Grundlage der Körperschaftsteuernachzahlung für das Streitjahr in dem Bescheid über Zinsen vom 4. August 2004 für die Zeit vom 1. April 2003 bis 9. August 2004 Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO in Höhe von ... € fest, die von der Klägerin durch Abbuchung vom 13. September 2004 gezahlt wurden.
- 5 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Die Zinsen für 2001 seien auf 0 € festzusetzen, weil A erst durch Ausübung des Blockwahlrechts rückwirkend aus der körperschaftsteuerlichen Organschaft der Klägerin herausgefallen sei. In der Ausübung des Blockwahlrechts liege ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, denn die belastenden Folgen der Gesetzesänderung in 2002 seien nicht zwangsläufig eingetreten, sondern erst durch die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts in 2004. Damit beginne der Zinslauf erst zum 1. April 2006. Dem folgte das FA nicht und erließ im Anschluss an Betriebsprüfungen bei A und der Klägerin einen weiteren Änderungsbescheid, mit dem es die Zinsen zur Körperschaftsteuer 2001 auf nunmehr ... € festsetzte.
- 6 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 27. Oktober 2015 6 K 3368/13 AO, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 532).
- 7 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf vom 27. Oktober 2015 6 K 3368/13 AO sowie der Einspruchsentscheidung des FA vom 28. August 2013 den Bescheid vom 20. August 2013 dahingehend zu ändern, dass der Zinslauf, soweit die Körperschaftsteuerfestsetzung auf der Berücksichtigung der Ausübung des Blockwahlrechts beruht, am 1. April 2006 beginnt.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das FA zu Recht gegenüber der Klägerin auf der Grundlage der Körperschaftsteuernachzahlung für die Zeit vom 1. April 2003 bis 23. August 2013 Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO in Höhe von insgesamt ... € (davon auf die Ausübung des Blockwahlrechts entfallender Teil-Betrag ... €) festgesetzt hat.
- 10 1. Nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Zinsen u.a. dann festzusetzen, wenn die Festsetzung der Körperschaftsteuer zu einem Unterschiedsbetrag i.S. des Abs. 3 der Vorschrift führt. Nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO ist insoweit als Unterschiedsbetrag für die Zinsberechnung maßgebend die festgesetzte Steuer vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, die anzurechnende Körperschaftsteuer und die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen. Von diesen Grundsätzen ist im Zinsbescheid vom 20. August 2013 das FA ausgegangen, hat die Verzinsung auf die von der Klägerin erhaltenen Steuererstattungen unter Berücksichtigung der anzurechnenden Beträge vorgenommen und haben die Beteiligten insoweit keine Einwendungen erhoben.
- 11 2. Nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, hier also am 1. April 2003, für die nach § 30 Nr. 3 KStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2001 entstandene Körperschaftsteuer.
- 12 3. Mit dem FG war im Streitfall kein Teil-Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 2a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 AO für die Verzinsung der Körperschaftsteuer, die auf den Folgen der Ausübung des Blockwahlrechts und damit dem Wegfall der Zurechnung der Verluste der Organgesellschaft beruhte, zu berechnen.
- 13 a) Nach § 233a Abs. 2a AO beginnt der Zinslauf, soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO) beruht, abweichend von Abs. 2 Satz 1 und 2 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. In einem derartigen Fall ist der für die Zinsberechnung maßgebliche Unterschiedsbetrag in der Weise zu ermitteln, dass er in Teil-Unterschiedsbeträge mit jeweils gleichem Zinslaufbeginn aufzuteilen ist; für jeden Teil-Unterschiedsbetrag sind

Zinsen gesondert und in der zeitlichen Reihenfolge der Teil-Unterschiedsbeträge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn (§ 233a Abs. 7 Satz 1 AO).

- 14** b) Indessen stellt weder die Einführung des Blockwahlrechts in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 n.F. noch die entsprechende Wahlrechtsausübung ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.
- 15** aa) Die Frage, ob der nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich in § 233a Abs. 2a AO, nicht anders als in § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897), allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Für das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses kommt es im Streitfall sonach auf die zugrunde liegende Körperschaftsteuerliche Rechtslage an (vgl. Senatsurteil vom 18. Mai 1999 I R 60/98, BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634).
- 16** bb) Die Bezugnahme auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO in dem in § 233a Abs. 2a AO enthaltenen Klammerzusatz beschränkt sich insoweit auf die Voraussetzung des rückwirkenden Ereignisses; sie bedeutet nicht, dass auch die verfahrensrechtlichen Erfordernisse dieser Vorschriften erfüllt sein müssten (Senatsurteil in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634). Dafür spricht nicht nur der Wortlaut, der von der "Berücksichtigung" des rückwirkenden Ereignisses spricht (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 233a AO Rz 32) und nicht auf die Anwendung einer bestimmten Korrekturvorschrift abhebt. Für die angesprochene Auslegung spricht vielmehr auch der Sinn und Zweck des § 233a Abs. 2a AO. Der unterschiedliche Beginn des Zinslaufs in § 233a Abs. 2 AO einerseits und in § 233a Abs. 2a AO andererseits beruht auf dem Gedanken, dass ein rückwirkendes Ereignis zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung noch nicht berücksichtigt werden konnte und daher weder der Steuerpflichtige noch das FA vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses einen Liquiditätsvor- oder -nachteil erlitten hat, den zu kompensieren das Ziel des § 233a AO ist (vgl. Senatsurteile in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634; vom 17. Februar 2010 I R 52/09, BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340). Der Gesetzgeber wollte mit der Neuschaffung von § 233a Abs. 2a und 7 AO insoweit lediglich gewissen Regelungungenauigkeiten und "Gerechtigkeitslücken" begegnen, die die bisherige, grober typisierende Regelungslage mit sich gebracht hatte (Senatsurteil in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634). Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, einen Nachzahlungs- oder Erstattungsanspruch, soweit er auf dem rückwirkenden Ereignis beruht, schon für den Zeitraum vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses zu verzinsen (vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340).
- 17** cc) Mit dem FG liegen indessen die (materiellen) Voraussetzungen eines rückwirkenden Ereignisses i.S. des § 233a Abs. 2a i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bezogen auf die Einführung des Blockwahlrechts in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 n.F. bzw. die entsprechende Wahlrechtsausübung nicht vor.
- 18** aaa) Der Begriff "Ereignis" umfasst alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge; dazu rechnen nicht nur solche mit ausschließlich rechtlichem Bezug, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Ein solches Ereignis wirkt steuerlich in die Vergangenheit, wenn an Stelle des zuvor verwirklichten nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen ist. Ein nachträgliches Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung muss demgemäß zu einer Änderung des Sachverhalts führen, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat, und nicht nur zu einer veränderten rechtlichen Beurteilung des nämlichen Sachverhalts (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; BFH-Urteil vom 9. August 1990 X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55).
- 19** bbb) Nach diesen Maßstäben ist in der bloßen rückwirkenden Änderung steuerrechtlicher Vorschriften bereits deshalb kein rückwirkendes Ereignis zu sehen, weil sich dadurch der dem Steuertatbestand zugrunde liegende Lebenssachverhalt nicht ändert. Eine rückwirkende Änderung steuerrechtlicher Vorschriften gestaltet nicht den bereits bestandskräftig geregelten Einzelfall i.S. der §§ 118 Satz 1, 155 AO (den Sachverhalt), sondern wirkt lediglich auf die rechtlichen Grundlagen eines solchen Steuerverwaltungsakts ein (BFH-Urteil in BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55).
- 20** ccc) Auch die Ausübung des Blockwahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. stellt kein rückwirkendes Ereignis dar.
- 21** (1) Zwar liegt insoweit ein rechtlich bedeutsamer Lebensvorgang vor, weil durch die entsprechende Antragstellung (hier durch Antrag der A vom 17. Juni 2004) die in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. geregelten Rechtsfolgen in Form der Anwendung des § 8b Abs. 8 Satz 6 KStG in der in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. festgehaltenen Fassung ausgelöst wurden. Dieses Ereignis ist auch erst nach der Entstehung der

Körperschaftsteuer und der Entscheidung des FA über den Erlass des zu ändernden Steuerbescheides und damit nachträglich eingetreten.

- 22** (2) Auch die Antragstellung am 17. Juni 2004 führte aber nicht zu einer rückwirkenden Sachverhaltsänderung, sondern zielte nur auf eine Veränderung der dem bereits verwirklichten Sachverhalt zuzuordnenden Rechtsfolgen. Der Antrag schaffte mithin keine neue Sachverhaltslage; vielmehr erfüllte der unveränderte Lebenssachverhalt weiterhin --wie bereits vor Stellung des Antrags-- den Tatbestand des § 14 Abs. 1 KStG 1999 n.F. Demgemäß ist auch § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. lediglich auf die Nichtanwendbarkeit der Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 KStG 1999 n.F. für 2001 gerichtet.
- 23** (3) Es ist zwar zutreffend, dass durch die Einführung des sog. Blockwahlrechts (§ 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 n.F.) verhindert werden sollte, dass die Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und die Versicherungsnehmer gravierende wirtschaftliche Nachteile aufgrund der negativen Börsenentwicklung in den Jahren 2001 bis 2003 erleiden. Deshalb sollten sie nach der Vorstellung der Fraktionen der CDU/CSU und FDP in Form eines Wahlrechts die Möglichkeit erhalten, § 8b Abs. 8 KStG 2002 n.F. bereits in den vorgenannten Jahren anzuwenden (vgl. BTDrucks 15/1684, S. 8). Obgleich sich der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages diese Erwägungen nicht zu eigen gemacht und die Empfehlung abgegeben hatte, die Anwendungsregelungen so anzupassen, dass keine zusätzlichen Steuerausfälle entstehen könnten (vgl. BRDrucks 735/1/03, S. 2), haben sich die vorgenannten Vorstellungen sodann im Vermittlungsausschuss (wieder) durchgesetzt (vgl. BTDrucks 15/2243, S. 2).
- 24** (4) Es ist indessen nicht Aufgabe einer allgemeinen Korrekturregelung, eine generelle Antwort darauf zu geben, ob ein Ereignis ausnahmsweise --entgegen dem grundsätzlich im Steuerrecht geltenden Rückwirkungsverbot-- in die Vergangenheit zurückwirken darf; dies ist vielmehr den speziellen Normen des materiellen Steuerrechts vorbehalten (BFH-Urteil in BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55). Zu diesen Normen gehören zwar auch die Vorschriften, welche die zeitliche Geltung bestimmter abgabenrechtlicher Regelungen festlegen (hier: § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Ob und inwieweit es zweckmäßig, erlaubt und geboten ist, bestandskräftige Steuerbescheide in eine Rückwirkungsanordnung einzubeziehen, kann im Interesse des durch Bestandskraft und Rechtskraft gesicherten Vertrauensschutzes aber nicht abstrakt und allgemein, sondern nur von Fall zu Fall für jede Gesetzesänderung gesondert entschieden werden (vgl. die Senatsurteile vom 7. Oktober 1964 I 294/62 U, BFHE 80, 508, BStBl III 1964, 657, und vom 28. Oktober 1964 I 143/64 S, BFHE 81, 542, BStBl III 1965, 196). Die gesetzgeberische Entscheidung muss im Gesetzestext selbst Ausdruck finden; insbesondere müssen etwaige gesetzgeberische Rückwirkungsanordnungen eindeutig sein. Die Einbeziehung bestandskräftig (oder rechtskräftig) abgeschlossener Fälle in die Rückwirkung muss sich deshalb unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, entweder aus dem Zusammenwirken einer speziellen Korrekturregelung und einer entsprechenden materiellen Rückwirkungsanordnung oder aber dadurch, dass die spezialgesetzliche Rückwirkungsanordnung die Durchbrechung der Bestandskraft (bzw. der Rechtskraft) ausdrücklich mit einschließt (BFH-Urteil in BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55).
- 25** (5) So liegt indessen der Streitfall nicht, denn weder existiert eine spezielle Korrekturregelung im Körperschaftsteuergesetz noch enthält § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. eine ausdrückliche Aussage zur Durchbrechung der Bestandskraft (ebenso Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 616; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 556; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 468; a.A. Schick in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b KStG Rz 405). Der Gesetzgeber räumte insoweit in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. zwar den Lebens- und Krankenversicherungen die Möglichkeit ein, zeitlich befristet bis zum 30. Juni 2004 auf Antrag des Steuerpflichtigen "unwiderruflich und einheitlich für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 (Rückwirkungszeitraum)" den § 8b Abs. 8 KStG in der in Satz 2 aufgeführten Fassung anzuwenden. Der Klammerzusatz gibt indessen keinen hinreichenden Anhalt, dass damit auch eine Bestandskraftdurchbrechung ausgesprochen werden sollte. Auch aus dem Umstand, dass das Wahlrecht "einheitlich" ausgeübt werden muss, kann dies nicht abgeleitet werden, denn die einheitliche Ausübung des Blockwahlrechts sollte lediglich gewährleisten, dass der Steuerpflichtige in den Jahren 2001 bis 2003 nicht zwischen den unterschiedlichen Rechtslagen zu § 8b KStG wechselt. Eine weitergehende Aussage vermag der Senat der Norm nicht zu entnehmen; auch insoweit fehlt es an einer eindeutigen gesetzlichen Anordnung zur Bestandskraftdurchbrechung.
- 26** ddd) Die Klägerin kann sich ferner nicht auf die Rechtsprechung des BFH zu anderen steuerlichen Wahlrechten berufen, weil auch insoweit darauf abzustellen ist, ob die das jeweilige Wahlrecht einräumende Norm die Bestandskraftdurchbrechung eindeutig anordnet. Das gilt insbesondere, soweit die Klägerin die Auffassung

vertreten hat, das Blockwahlrecht stehe der gemeinsamen (zulässigen) Ausübung des Veranlagungswahlrechts der Ehegatten im Sinne der Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes gleich. Der Senat weist im Übrigen darauf hin, dass es sich bei der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nicht nur um eine Verfahrenshandlung oder rein formelle Voraussetzung für die Berücksichtigung eines steuerlich relevanten Sachverhalts, sondern um ein (zusätzliches) Merkmal des gesetzlichen Besteuerungstatbestands handelt, das unmittelbar rechtsgestaltend und nachträglich auf die Steuerschuld einwirkt (vgl. BFH-Beschluss vom 12. August 2015 III B 50/15, BFH/NV 2015, 1670).

27 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de