

Urteil vom 30. Juli 2014, I R 56/13

Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund gesetzlicher Neuregelung im JStG 2010

BFH I. Senat

KStG § 36 Abs 3, KStG § 36 Abs 7, KStG § 37 Abs 1, KStG § 34 Abs 13f, KStG § 34 Abs 13g, AO § 179 Abs 3, BVerfGG § 79 Abs 2 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 27. Juni 2013, Az: 6 K 139/12

Leitsätze

1. Die Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens auf der Grundlage der Neufassung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG durch das JStG 2010 ist rechtlich nicht möglich, wenn der Bescheid über die Feststellung der Endbestände bereits vor Inkrafttreten des JStG 2010 in Bestandskraft erwachsen war.
2. Eine die Anwendung der Neufassung versperrende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände ist auch dann gegeben, wenn der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG keine ausdrückliche Feststellung des Endbestands des EK 45 mit 0 € enthielt.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die § 36, § 37 Abs. 1 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.-- anzuwenden sind, was zu einer Erhöhung des bisher festgesetzten Guthabens führen würde.
- 2 Die Klägerin ist eine eingetragene Genossenschaft. Sie ist in Folge von in den Jahren 2003 und 2005 vollzogenen Verschmelzungen Rechtsnachfolgerin der
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ in den Jahren 2006 bis 2008 für die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der ... Bescheide über die gesonderte Feststellung der Endbestände (im Folgenden: Endbestände-Feststellungsbescheid) gemäß § 36 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999--. Hierbei hatte das FA nach Maßgabe des § 36 Abs. 3 KStG 1999 insbesondere die jeweils mit 45 Prozent Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals --vEK-- (EK 45) durch Erhöhung der mit 40 Prozent Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des vEK (EK 40) bei gleichzeitiger Minderung der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des vEK (EK 02) umgegliedert. Sämtliche Feststellungsbescheide wurden nicht angefochten.
- 4 Auf der Grundlage der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05 (BVerfGE 125, 1), mit der die Umgliederung des EK 45 gemäß § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 für verfassungswidrig erklärt worden war, beantragte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der ... die erstmalige gesonderte Feststellung des Endbestands des EK 45, ggf. durch Erlass von Ergänzungsbescheiden gemäß § 179 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). Weder das FA noch das daraufhin angerufene Finanzgericht (FG) sahen die Änderungsbegehren als begründet an. Das FG ging in den jeweiligen Urteilen insbesondere davon aus, dass die Feststellungsbescheide nicht lückenhaft seien und daher der Erlass von Ergänzungsbescheiden nicht in Betracht komme. Die parallel geführten Klageverfahren sind noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, da Nichtzulassungsbeschwerden beim erkennenden Senat anhängig gemacht wurden.
- 5 Das FA erließ außerdem auf die Stichtage 31. Dezember 2002, 2003, 2004 und 2005 Bescheide über die gesonderte

Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 Satz 4, § 38 Abs. 1 KStG 1999, mit denen unter anderem das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben festgestellt wurde. Auf den Stichtag 31. Dezember 2006 wurde Letzteres nicht festgestellt, sondern lediglich ermittelt.

- 6 Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens wurde dieser Anspruch am 10. Oktober 2008 gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 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) auf ... € festgesetzt (im Folgenden: Auszahlungsbescheid).
- 7 Mit Schreiben vom 28. Dezember 2010 stellte die Klägerin den Antrag, den Auszahlungsbescheid zu ändern und das Guthaben zu erhöhen. Zur Begründung führte sie den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 125, 1, und die daraufhin ergangene gesetzliche Neuregelung (§ 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) an. Das FA lehnte den Änderungsantrag ab und wies den anschließend eingelegten Einspruch zurück. Auch die Klage blieb erfolglos. Das FG ging davon aus, dass der Endbestände-Feststellungsbescheid und die ergangenen Feststellungsbescheide gemäß § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG 1999 eine ununterbrochene Kette bilden, die für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31. Dezember 2006 und die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG bindend sind (Niedersächsisches FG, Urteil vom 27. Juni 2013 6 K 139/12).
- 8 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Änderungsbegehren weiter.
- 9 Sie beantragt (sinngemäß), das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens vom 10. Oktober 2008 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 2. Februar 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in Höhe von ... € festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Es kann dahinstehen, ob die begehrte Änderung des Auszahlungsbescheids an der von anderen Bescheiden ausgehenden Bindungswirkung scheitert. Das angegriffene FG-Urteil erweist sich jedenfalls aus einem anderen Grund als zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO). Das materielle Recht sieht im Streitfall keinen höheren als den bereits festgesetzten Anspruch vor. Für eine Bescheidänderung gemäß § 164 Abs. 2 AO ist daher kein Raum.
- 13 1. Nach § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG hat die Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Nach Satz 3 wird der Anspruch für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt.
- 14 Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 beträgt das Körperschaftsteuerguthaben 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrages. Für die Ermittlung des Guthabens ist ein Bestand an EK 45 nicht heranzuziehen. Ein positiver belasteter Teilbetrag an EK 45 ist allerdings nach § 36 Abs. 3 KStG 1999 in Höhe von 27/22 seines Bestands dem Bestand an EK 40 hinzuzurechnen (sog. Umgliederung) und kann --in Abhängigkeit von den übrigen Umrechnungsschritten des § 36 Abs. 2 bis 6 KStG 1999-- somit mittelbar das Körperschaftsteuerguthaben erhöhen.
- 15 Nach § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. beträgt das Körperschaftsteuerguthaben 15/55 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrages zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrages. Diese Fassung des § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. ist nach § 34 Abs. 13g KStG 2002 n.F. in den Fällen des Absatzes 13f anzuwenden. "Fälle des Absatzes 13f" sind solche, in denen die Endbestände i.S. des § 36 Abs. 7 KStG 2002 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind und § 36 KStG 2002 in einer Fassung anzuwenden ist, in der Absatz 3 (Umgliederung des EK 45) gestrichen und durch einen Absatz 6a ersetzt wurde (§ 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F.). Die Regelung in Absatz 6a kann zu einem positiven

Endbestand des EK 45 führen, der unmittelbar das Körperschaftsteuerguthaben erhöht (§ 37 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.).

- 16** Die gesetzlichen Regelungen in § 34 Abs. 13f und 13g KStG 2002 n.F. schließen an den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 125, 1 an, mit dem § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 als mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar erklärt wurde, soweit sich daraus ein Verlust von in EK 45 enthaltenem Körperschaftsteuerminderungspotenzial ergibt. Der Gleichheitsverstoß betraf die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 bestimmte Umgliederung von EK 45 in EK 40 einschließlich ihrer sich ggf. aus § 36 Abs. 4 KStG 1999 ergebenden Folgen (Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983). Das BVerfG hat den Gesetzgeber zugleich aufgefordert, für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen. Dem entsprechend hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 die Geltung der neu gefassten § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. (nur) in denjenigen Fällen angeordnet, in denen die Endbestände i.S. des § 36 Abs. 7 KStG 1999 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind.
- 17** 2. Selbst unter der Prämisse, dass, wie von der Revision vertreten, das Körperschaftsteuerguthaben im Rahmen der Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 5 Satz 3 KStG i.d.F. des SEStEG ohne jede Bindung an frühere Feststellungen gemäß § 36 Abs. 7, § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG 1999 eigenständig zu ermitteln ist, kann nach den soeben dargestellten Maßstäben kein Körperschaftsteuerguthaben in der von der Klägerin beantragten Höhe festgesetzt werden, weil die jeweils ergangenen Endbestände-Feststellungsbescheide bereits vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 in Bestandskraft erwachsen waren und die Neufassung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. folglich nicht angewendet werden kann.
- 18** a) Das Begehren der Klägerin ist auf den Erlass eines sie begünstigenden steuerlichen Verwaltungsakts gerichtet. Eine steuerliche Begünstigung dürfen Verwaltungsbehörden und Gerichte nach dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 1990 II R 17/86, BFHE 162, 450, BStBl II 1991, 163, m.w.N.; abweichend Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 13. Aufl., Art. 20 Rz 51: Vorrang des Gesetzes) grundsätzlich aber nur dann zusprechen, wenn im materiellen Recht eine entsprechende Anspruchsgrundlage existiert. Ausnahmen können dann bestehen, wenn dem materiellen Recht widersprechende Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidungen in Bestands- oder Rechtskraft erwachsen sind und von ihnen bindende Wirkungen ausgehen. In diesem Fall kann eine Begünstigung, die das materielle Recht nicht vorsieht, wegen der Bestands- und Rechtskraft staatlicher Entscheidungen zu gewähren sein.
- 19** b) Im Streitfall sind die § 36, § 37 Abs. 1 KStG 1999 --also die Altfassung des Gesetzes-- anzuwenden. Aus diesen Vorschriften ergibt sich kein höheres als das bereits vom FA ermittelte Körperschaftsteuerguthaben.
- 20** aa) Die Klägerin strebt eine Erhöhung des bereits festgesetzten Körperschaftsteuerguthabens um ... € an. Der Erhöhungsbetrag stellt die Differenz dar zwischen der Höhe des auf der Grundlage der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 1999 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens, das Eingang in die vom FA erlassenen Bescheide fand, und der Höhe des auf der Grundlage der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. ermittelten Guthabens.
- 21** bb) Bezogen auf den nach § 36 KStG 1999 maßgeblichen Stichtag des 31. Dezember 2000 (hierzu Streck/Binnewies, KStG, 8. Aufl., § 36 Rz 53 f.) steht der Klägerin materiell-rechtlich das begehrte Körperschaftsteuerguthaben von ... € aber nicht zu, weil die für sie günstigere Regelung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. im Streitfall nicht gilt. Die einschlägige Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 13f und 13g KStG 2002 n.F. ist eindeutig. Unerheblich ist danach, ob der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 bindende Wirkung hat und er den Ausgangspunkt einer ununterbrochenen Feststellungskette bildet. Abzustellen ist allein auf seine Bestandskraft. Im Streitfall waren aber die Endbestände i.S. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. --vollständig-- bereits vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 (dazu Art. 32 Abs. 1 JStG 2010) bestandskräftig festgestellt gewesen.
- 22** Denn die Klägerin beziehungsweise ihre Rechtsvorgängerinnen hatten die streitgegenständlichen Endbestände-Feststellungsbescheide nicht angefochten. Sie standen auch nicht (mehr) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Schließlich enthielten sie inhaltlich auch sämtliche Feststellungen, auf die § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. abstellt. Entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (Kasperczyk/Hübner, Deutsches Steuerrecht 2011, 1446; Graf, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2012/2013, S. 273) bedurfte es insbesondere keiner Feststellung des Endbestands des EK 45 in einem anderen --ggf. ergänzenden (vgl. § 179 Abs. 3 AO)-- Bescheid. Die von dieser Meinung für notwendig erachtete Feststellung des Endbestands des EK 45 mit 0 DM kommt unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht: War die Feststellung des Endbestands des EK 45 unzulässig, weil das frühere EK 45 als Folge der von § 36 Abs. 3 KStG 1999 angeordneten Umrechnung in EK 40 und EK 02 rechtlich nicht mehr fortbestand (so Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 36 KStG Rz 29), dann

kommt eine Ergänzung von vornherein nicht in Betracht. Eine Ergänzung scheidet aber auch dann aus, wenn die Rechtsfolgenanordnung des § 36 Abs. 3 KStG 1999 so verstanden werden muss, dass das EK 45 im EK 40 und im EK 02 "aufgegangen" und jener ehemals getrennt auszuweisende Teilbetrag des vEK folglich in der Feststellung der Endbestände anderer Teilbeträge (hier: EK 40 und EK 02) materiell mitenthalten ist. Schließlich kann der im Wege der Auslegung (zur Bedeutung der Auslegung in diesem Zusammenhang BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649, m.w.N.) zu bestimmende Inhalt der im Streitfall ergangenen Endbestände-Feststellungsbescheide --nur-- dahin verstanden werden, dass jeweils ein Endbestand an EK 45 nicht mehr vorhanden war. In der Anlage zu den jeweiligen Bescheiden wurden die Umgliederungsschritte anhand einer Tabelle im Einzelnen dargestellt. Hieraus ergab sich für die Klägerin bzw. deren Rechtsvorgängerinnen, auf deren Perspektive als Bescheidadressaten es bei der Auslegung maßgeblich ankommt, zweifelsfrei, dass der EK 45-"Topf" vollständig entleert und sein Inhalt in andere "Töpfe umgefüllt" worden war.

- 23** cc) Den Einwand der Klägerin, es sei "letztlich unerheblich", ob der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 bereits bestandskräftig sei, vermag der Senat angesichts der eindeutigen gegenteiligen Aussage des Gesetzes nicht nachzuvollziehen. Wenn die Klägerin außerdem meint, dass es in Anbetracht der von ihr dargestellten Systembrüche nicht tragfähig sei, auf die Bestandskraft dieses Bescheids abzustellen, verkennt sie, dass Kritik am Gesetz und seiner vermeintlichen Unsystematik nichts an dessen Geltungsanspruch ändert. Der Steuergesetzgeber hat mit § 34 Abs. 13g und 13f KStG 2002 n.F. materiell-rechtliche Folgerungen aus dem verfassungsgerichtlichen Beschluss dem Grundsatz des § 79 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) entsprechend nur für die noch anfechtbaren Entscheidungen gezogen. Er hat damit den notwendigen Ausgleich zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit herbeigeführt. Eine andere Entscheidung (Erstreckung des günstigeren Rechts auf rechts- und bestandskräftig geregelte Sachverhalte) wäre ihm ohne Weiteres möglich gewesen (vgl. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG), von Verfassungs wegen war er hierzu aber nicht verpflichtet (BVerfG-Beschluss vom 12. März 1996 1 BvR 609/90, BVerfGE 94, 241, 266).
- 24** Da somit die Anknüpfung der Neuregelung an die fehlende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände keinen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt, war die von der Klägerin hilfsweise beantragte Durchführung eines Normenkontrollverfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 GG nicht geboten.
- 25** c) Das Verfahrensrecht könnte dem materiell-rechtlichen Mangel des Klagebegehrens nur dann abhelfen, wenn ein bestandskräftiger Bescheid ergangen wäre, der das materielle Recht zugunsten der Klägerin fehlerhaft umgesetzt hat und dieser Bescheid zwingend bei der Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens zu beachten wäre. Im Streitfall liegt, wenn man der angegriffenen FG-Entscheidung folgt, wonach die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 den Anfang einer ununterbrochenen Feststellungskette markiert, genau die umgekehrte Situation vor.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de