

Urteil vom 28. Oktober 2015, I R 65/13

Aufgehobene Entscheidung I R 65/13 - Körperschaftsteuererhöhung: Verfassungsmäßigkeit der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des Endbestandes des EK 02 und der "Verschonungsregelung" des § 34 Abs. 16 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008

BFH I. Senat

KStG § 34 Abs 16, KStG § 38 Abs 5, KStG § 38 Abs 6, GG Art 3 Abs 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GG Art 20 Abs 3, AEUV Art 108 Abs 3 S 3, KStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 26. August 2013, Az: 8 K 8289/10

Leitsätze

1. Das durch § 34 Abs. 16 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 eingeräumte Recht, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren und damit einer sofortigen, ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des Endbestandes des EK 02 zu entgehen, begründet eine Besserstellung steuerbefreier Körperschaften sowie bestimmter Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft .
2. Soweit sich diese Optionsmöglichkeit nur auf in der Wohnungswirtschaft tätige Körperschaften, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 beteiligt sind, und in der Wohnungswirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erstreckt, bestehen sachliche Gründe für diese unterschiedliche Behandlung innerhalb der Gruppe von Wohnungsunternehmen .
3. Eine willkürliche Besserstellung von in der Wohnungswirtschaft tätigen Körperschaften, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 beteiligt sind, ist nicht durch den Einbezug (auch) mittelbarer Beteiligungen zu mindestens 50 v.H. erfolgt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27. August 2013 8 K 8289/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist in der Wohnungswirtschaft tätig; sie errichtet, vermietet, erwirbt und veräußert u.a. Wohnungen. Sie wurde in den Jahren 1998 und 2001 privatisiert. Bis dahin wurden ihre Anteile von einer Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts, dem Land D, gehalten.
- 2 Nach dem Wegfall der früheren persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen 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 der letzten steuerlichen Schlussbilanz auf den 31. Dezember 1990 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die deutlich höheren Teilwerte aufgestockt. Der aus der Aufstockung erzielte Gewinn blieb steuerfrei. In der Gliederungsrechnung erfasste die Klägerin das hieraus resultierende steuerliche (Mehr-)Eigenkapital als Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 (EK 02) in Höhe von 4.559.859.758 DM. Durch steuerliche Verluste und Ausschüttungen bestand

zum 31. Dezember 2001 ein EK 02 in Höhe von 3.157.559.619 DM (= 1.614.434.598 €). Dieses fortgeschriebene EK 02 betrug aufgrund einer im Jahr 2002 erfolgten Verschmelzung zum 31. Dezember 2006 1.879.691.326 €.

- 3 Die Klägerin beantragte im September 2008 unter Bezugnahme auf § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- die Weiteranwendung der §§ 38, 40 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --KStG 2002 a.F.-- sowie des § 10 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --UmwStG 2006--. Mit dem Antrag sollte eine Feststellung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. mit der daran anschließenden (abgeltenden) Besteuerung in Höhe von 3 v.H. dieses Betrages verhindert werden.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in Höhe von 56.390.739,78 € fest und lehnte zugleich den Antrag nach § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. ab, da die Klägerin nicht die gesetzlichen Voraussetzungen sowie den persönlichen Anwendungsbereich der Norm erfülle.
- 5 Die nach vorheriger Abstimmung mit dem FA erhobene Sprungklage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg wies die Klage mit Urteil vom 27. August 2013 8 K 8289/10 ab. Es hält die auf § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. beruhende Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrages und auch die Versagung des Antrags- und Wahlrechts nach § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. nicht für verfassungswidrig.
- 6 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG und den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist nach Aufforderung durch den erkennenden Senat (Senatsbeschluss vom 10. Dezember 2014 I R 65/13, BFHE 248, 317) dem Verfahren beigetreten und hat sich im Ergebnis der Auffassung des FA angeschlossen, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Wird --wie hier-- im Revisionsverfahren statt des ursprünglich beklagten FA ein anderes FA für eine Steuerfestsetzung zuständig und beruht dieser Zuständigkeitswechsel auf einem Organisationsakt der Finanzverwaltung, tritt die zuständig gewordene Behörde an Stelle des bisherigen Beklagten in den anhängigen Rechtsstreit ein (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 2. April 2014 I B 21/13, BFH/NV 2014, 1216).

III.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. rechtsfehlerfrei angewendet. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) kommt nicht in Betracht, da der Senat von der Verfassungswidrigkeit der Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. nicht überzeugt ist. Auch die Verschonungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. hält der Senat für verfassungsgemäß.
- 11 1. a) Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag 3 v.H. des nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. festgestellten Endbetrages. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr am 31. Dezember 2006 bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist innerhalb des Zahlungszeitraumes von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 n.F.) und wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt (§ 38 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 n.F.).
- 12 b) Nach § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. sind auf Antrag die §§ 38, 40 KStG 2002 a.F. sowie § 10 UmwStG 2006 weiter anzuwenden. Folge hiervon ist, dass es (nur) im Falle von Ausschüttungen zur Nachbelastung des EK 02 in Höhe der Ausschüttungsbelastung von 30 v.H. kommt. Das Antragsrecht steht allerdings nur Körperschaften zu, an

denen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 v.H. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 alleine oder gemeinsam beteiligt sind und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die ihre Umsatzerlöse überwiegend aus der Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen, sowie steuerbefreiten Körperschaften.

- 13** c) Nach diesen Grundsätzen liegen die Voraussetzungen für eine Körperschaftsteuererhöhung im Streitfall vor. Der Endbetrag nach § 36 Abs. 7 KStG 2002 n.F. aus dem Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991, dem damaligen EK 02, zum 31. Dezember 2006 wurde mit 1.879.691.326 € festgestellt (§ 38 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Demgemäß hat das FA den Körperschaftserhöhungsbetrag zutreffend auf 56.390.739,78 € festgesetzt. Feststellungen, dass die Körperschaftsteuererhöhung durch die nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. durchzuführende Vergleichsrechnung begrenzt wäre, hat das FG nicht getroffen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen.
- 14** Weiter ist nicht streitig, dass die Klägerin die Voraussetzungen des § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. nicht erfüllt. Sie erzielt zwar ihre Umsatzerlöse überwiegend aus der Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen, und erfüllt damit als Wohnungsunternehmen die sachlichen Voraussetzungen der Vorschrift. Ihre Anteile werden allerdings nicht zu mindestens 50 v.H. von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 gehalten. Auch hierzu bedarf es keiner weiteren Ausführungen.
- 15** 2. Über die Revision ist abschließend zu entscheiden, da die Voraussetzungen für die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nicht vorliegen. Der Senat ist nicht zu der Überzeugung gelangt, dass § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. dem verfassungsrechtlich gewährten Vertrauensschutzgebot und damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG widerspricht. Überdies ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die Vorschrift ebenso wie die sog. Verschonungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.
- 16** a) Der Senat hat mit Urteil vom 10. Dezember 2014 I R 76/12 (BFHE 248, 303) entschieden, dass die Regelung des § 38 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG 2002 n.F., mittels derer die Körperschaftsteuererhöhung nunmehr in pauschalierter Form und damit verwendungsunabhängig abgegolten wird, zwar mit einer sog. unechten Rückwirkung einhergeht, soweit sie an den nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. zum 31. Dezember 2006 festgestellten Endbetrag an EK 02 anknüpft, die bloße Erwartung, dass bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf eines 15- bzw. später 18-jährigen Übergangszeitraumes eine Nachbelastung vermieden werden kann, aber keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz begründet. Es fehlen nach Auffassung des Senats die besonderen Momente der Schutzbedürftigkeit, deretwegen der Gesetzgeber verpflichtet sein könnte, bei der Bestimmung des zukünftigen Steueraufkommens bei zurückliegenden Dispositionen auf Erwartungen der Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen. Die (bloße) Möglichkeit, bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraumes eine Nachbelastung der vorhandenen EK 02-Bestände zu vermeiden, begründet nach Auffassung des Senats gerade keine (vertrauens-)rechtlich geschützte, konkret verfestigte Vermögensposition der Klägerin. Es verbleibt lediglich bei der allgemeinen Erwartung, das geltende Recht werde sich nicht verändern (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1). Auch ein berechtigtes Vertrauen im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung kann der Senat nicht erkennen, da ein Geschäftsvorgang mit einem erkenn- und belegbar gesteigerten Grad der Abgeschlossenheit (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) nicht vorlag. Denn der für die Nachbelastung des EK 02-Bestandes nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. maßgebliche Sachverhalt, nämlich das Vorhandensein eines Bestandes an EK 02, war nicht "definitiv". Der Senat hält an den Grundsätzen dieser Entscheidung auch für den Streitfall fest. Zur näheren Begründung wird, auch um Wiederholungen zu vermeiden, auf das Senatsurteil in BFHE 248, 303 verwiesen.
- 17** b) Weiter verstoßen die hier zu beurteilenden gesetzlichen Regelungen nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Der Senat hat auch dies durch sein Urteil in BFHE 248, 303 bereits zu der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02-Bestandes nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. im Hinblick auf Kapitalgesellschaften, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation gar keine Ausschüttungen aus dem EK 02 hätten vornehmen können, entschieden. Entsprechend hat er in jenem Urteil auch die Verschonungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F., die (nur) steuerbefreiten Unternehmen sowie bestimmten Unternehmen aus dem Bereich

der Wohnungswirtschaft das Recht einräumt, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren, nicht aber anderen, z.B. finanzschwachen Unternehmen, als mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Der Senat hat dabei weder eine willkürliche noch eine sachfremde Begünstigung der Unternehmen der Wohnungswirtschaft durch die Verschonungsregelung des § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. angenommen und dabei das vom Gesetzgeber offensichtlich verfolgte Ziel der Wohnungsbauförderung als einen grundsätzlich förderungswürdigen Sachgrund i.S. von Art. 3 Abs. 1 GG anerkannt. Er hält an den Grundsätzen dieser Entscheidung auch für den Streitfall fest. Zur näheren Begründung wird wiederum auf das zitierte Senatsurteil in BFHE 248, 303 verwiesen.

- 18** c) Soweit die Klägerin darüber hinaus eine Verletzung des Gleichheitssatzes daraus ableiten will, dass § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. nicht allen Wohnungsbauunternehmen, bei denen der Bestand des EK 02 auf eine ehemals gemeinnützige und steuerbefreite Vermögensbildung zurückzuführen ist, das Wahlrecht einräumt, das bisherige Recht weiterhin anzuwenden, folgt der Senat dem nicht. Eine verfassungswidrige Benachteiligung von Wohnungsunternehmen --wie der Klägerin--, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 unmittelbar oder mittelbar zu weniger als 50 v.H. beteiligt sind, lässt sich daraus nicht ableiten. Entgegen der Revision erkennt der Senat darin keine einseitige, sachfremde Privilegierung der öffentlichen Hand.
- 19** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Verschonungsregelungen wie § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. im Ausgangspunkt erheblichen Spielraum, der allerdings mit Rücksicht auf betroffene Freiheitsrechte und auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung Einschränkungen bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung unterliegen kann.
- 20** aaa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dies gilt für ungleiche Belastungen ebenso wie für ungleiche Begünstigungen (vgl. zuletzt BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108; BVerfG-Urteil vom 30. Juli 2008 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317; BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400). Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.
- 21** Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (vgl. BVerfG-Urteil vom 5. November 2014 1 BvF 3/11, BGBl I 2014, 1764, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035). Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestandes, vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 18. Juli 2012 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179).
- 22** bbb) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Gesetzgeber nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655). Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655). In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Insbesondere verfügt er über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält. Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet zunächst aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände

stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 274). Die Freiheit des Gesetzgebers kann allerdings nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG beispielsweise durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung insgesamt eingeschränkt sein (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 126).

- 23** bb) Dass § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. (nur) bestimmten Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft sowie steuerbefreiten Körperschaften das Recht einräumt, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren, ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die Privilegierung der in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. genannten Rechtsträger bewirkt keine sachwidrige Ungleichbehandlung, denn der Gesetzgeber will das Verhalten dieser Rechtsträger aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken; er knüpft dabei willkürfrei an Besonderheiten dieser Unternehmen und damit an sachbezogene Gesichtspunkte an.
- 24** aaa) Der Gesetzgeber unterliegt zunächst im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Überprüfung der streitgegenständlichen Regelungen keiner über eine bloße Willkürprüfung hinausgehenden strengeren Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit. Denn die "Besserstellung" bestimmter Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft sowie steuerbefreiter Körperschaften durch § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. wird in zweierlei Hinsicht begrenzt. Zum einen ist der (ausschüttungsunabhängige) Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr am 31. Dezember 2006 bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. Zum anderen wird im Ergebnis (nur) ein Zehntel des am 31. Dezember 2006 vorhandenen Endbestandes an EK 02 mit der zuletzt im körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren geltenden Ausschüttungsbelastung von 30 v.H. besteuert. Der verbleibende restliche Bestand an EK 02 entfällt in dieser Fallgestaltung und löst keine weitere Körperschaftsteuererhöhung aus. Im Ergebnis wird dadurch die durch § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. bewirkte Ungleichbehandlung zwischen den begünstigten und den von der Begünstigung ausgeschlossenen Körperschaften minimiert. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass für die Klägerin zwar die Möglichkeit bestand, bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraumes eine Nachbelastung der vorhandenen EK 02-Bestände (vollständig) zu vermeiden, dieser "Vorteil" aber damit einhergeht, dass keine Ausschüttungen vorgenommen werden können.
- 25** Dieser "Nachteil" einer eingeschränkten Gewinnverwendung ist jedoch --entgegen der Auffassung des beigetretenen BMF-- nicht geeignet, den messbaren finanziellen Vorteil einer (möglichen) Nachbelastung des EK 02 mit 0 v.H. --im Falle eines vollständigen Verzichts auf Ausschüttungen während des 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraumes-- gegenüber einer ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung in Höhe von 3 v.H. des Bestandes des EK 02 auszugleichen. Der Senat folgt insoweit nicht dem Vortrag des BMF, wonach das Wahlrecht, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren, keine "echte Begünstigung" der antragsberechtigten Unternehmen darstelle. Eine Ungleichbehandlung i.S. von Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor. Folgt man der Auffassung des BMF, wäre die Einräumung einer Option nämlich sinnlos und würde nie ausgeübt werden. Der Gesetzgeber geht dagegen erkennbar davon aus, dass die antragsberechtigten Unternehmen eine entsprechende "Ausschüttungspolitik" verfolgen können (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 74) und sich damit eine Wahrnehmung der Option für diese Unternehmen "rechnen" kann. Soweit das BMF den begünstigten Unternehmen diese "Freiheit" im Ausschüttungsverhalten absprechen will, wird ein Widerspruch zur eigenen Argumentation an anderer Stelle deutlich.
- 26** bbb) Mit der Privilegierung der in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. genannten Rechtsträger knüpft der Gesetzgeber an Besonderheiten dieser Rechtsträger an. Es ist für den Senat nicht erkennbar, dass sich der Gesetzgeber dabei auf sachwidrige Gesichtspunkte gestützt hätte. Eine der Lebenserfahrung widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände liegt nicht vor, vielmehr wird der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten nach sachlichen Gesichtspunkten abgegrenzt.
- 27** aaaa) Der Gesetzgeber privilegiert mit Wohnungsunternehmen, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 v.H. von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 gehalten werden und im Bereich der Wohnungswirtschaft tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie steuerbefreiten Körperschaften drei Gruppen von Unternehmen, die nach der Gesetzesbegründung regelmäßig entweder einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderem Zweck dienen (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 74; BTDrucks 16/7036, S. 21). Die Entscheidung des Gesetzgebers, diesen Gruppen, bei denen laut der Gesetzesbegründung der besondere Zweck auch Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten hat (vgl.

BTDrucks 16/6290, S. 74; BTDrucks 16/7036, S. 21), grundsätzlich durch Eröffnung eines Wahlrechts die Möglichkeit zu geben, sich der gesetzlichen Herbeiführung der Ausschüttungsbelastung zu entziehen, knüpft an besondere Strukturelemente dieser Unternehmen an.

- 28** bbbb) Für die Gruppe der Wohnungsunternehmen, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 v.H. von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden, ergibt sich dies --worauf das BMF zutreffend hinweist-- aus den Gemeindeordnungen der Bundesländer. Obwohl es sich dabei im Grundsatz um irreversibles Landesrecht handelt, ist der Senat nicht daran gehindert, dieses als Vorfrage jedenfalls dann für die Anwendung von Bundesrecht in die revisionsrechtliche Prüfung einzubeziehen, soweit sich die Vorinstanz mit der Existenz und dem Inhalt des Landesrechts nicht befasst hat (z.B. Senatsurteil vom 15. November 1978 I R 65/76, BStBl II 1979, 193, m.w.N. aus der Rechtsprechung; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 30; Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 16). Der Senat ist gleichermaßen nicht dadurch gehindert, diesem Hinweis des BMF nachzugehen, dass sich dazu in den dokumentierten gesetzgeberischen Gründen nichts findet. Die Berücksichtigung weiterer Sachgründe ist vielmehr ein Gebot objektiver Normauslegung (BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685; demgegenüber eher reserviert z.B. Drüen, JuristenZeitung 2010, 91, 94).
- 29** Die Gemeindeordnungen enthalten entsprechende Regelungen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit der Kommunen i.S. einer Gemeinwohlorientierung begrenzen. So spricht exemplarisch Art. 87 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (GVBl 1998, 796 --BayGO--) davon, dass eine Gemeinde ein Unternehmen nur errichten, übernehmen oder wesentlich erweitern darf, wenn ein öffentlicher Zweck das Unternehmen erfordert, insbesondere wenn die Gemeinde mit ihm gesetzliche Verpflichtungen oder ihre Aufgaben erfüllen will. Entsprechendes gilt gemäß § 87 Abs. 3 BayGO für die Beteiligung einer Gemeinde an einem Unternehmen. Art. 87 Abs. 1 Satz 2 BayGO stellt weiter klar, dass es keinem öffentlichen Zweck entspricht, wenn die Gemeinde oder ihr Unternehmen mit einer Tätigkeit oder einem Tätigkeitsbereich, an dem vom Wettbewerb beherrschten Wirtschaftsleben teilnimmt. Weitgehend ähnliche Vorschriften finden sich in weiteren Gemeinde- und Haushaltsordnungen der Bundesländer (z.B. §§ 107, 108 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen, GV NRW 1994, 666; § 101 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein, GVBl 2003, 57; § 65 der Landeshaushaltsordnung der Stadt Berlin, GVBl 2009, 31, 486). Dies lässt zunächst den Schluss zu, dass bei Wohnungsunternehmen, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist, regelmäßig die Daseinsvorsorge, insbesondere die Förderung sozialen Wohnraums, als Unternehmensgegenstand festgelegt ist. Und auch der weitere Schluss, dass bei einer Orientierung an der Daseinsvorsorge Gewinne häufiger reinvestiert werden als bei Unternehmen, die rein am vom Wettbewerb beherrschten Wirtschaftsleben teilnehmen, erscheint jedenfalls nicht willkürlich. Soweit die Klägerin demgegenüber ausführt, es gebe keinen Beleg dafür, dass Kapitalgesellschaften, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt seien, weniger ausschütten würden als andere Unternehmen, und sie im speziellen darauf verweist, dass sie, solange das Land D an ihr beteiligt war, stets ausgeschüttet habe und erst nach ihrer Privatisierung im Jahr 2001 nicht mehr ausgeschüttet worden sei, vermag dies die typisierte Annahme des Gesetzgebers nicht als willkürlich und sachwidrig zu qualifizieren. Ausgehend von dieser rechtlichen Ausgangslage ist für den Senat nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände vorgenommen hat. Es sind vielmehr sachgetragene Erwägungen, welche den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten abgrenzen. Dementsprechend ist auch der Schluss zulässig, dass derartige Unternehmen ihre Gewinne typischerweise häufiger thesaurieren, um auf Dauer durch eine Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis den (öffentlichen) Zweck der Daseinsvorsorge erfüllen zu können.
- 30** cccc) Soweit der Gesetzgeber Wohnungsunternehmen, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 v.H. von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 gehalten werden, privilegiert, knüpft er wiederum an besondere Strukturelemente dieser Unternehmen an. Wenn die Revision darauf verweist, es gebe keinen Beleg dafür, dass Körperschaften, an denen gemeinnützige Rechtsträger maßgeblich beteiligt seien, weniger ausschütten würden als andere Unternehmen, mag dies zutreffen. Der Senat folgt allerdings nicht der weiteren Behauptung der Revision, dass von gemeinnützigen Stiftungen zumeist ein erheblicher Ausschüttungsdruck ausgehe, um ausreichende Mittel für gemeinnützige Zwecke mobilisieren zu können. Diese Argumentation ist zwar insoweit tragfähig, als auf Seiten der gemeinnützigen Rechtsträger oftmals das Interesse, möglichst hohe Erträge zur Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke zu erzielen, mit dem Interesse des Unternehmens, eine möglichst hohe Eigenkapitalquote unter Vorsorgegesichtspunkten zu erhalten, im Widerstreit stehen (vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 3 Rz 132). Allerdings sind gemeinnützige Rechtsträger bei der Wahl ihrer Vermögensanlage frei. Weder der Bindung gemeinnütziger Rechtsträger an das Gemeinwohl noch dem Grundsatz der gemeinnützigen

Mittelverwendung ist zu entnehmen, dass eine Vermögensanlage unter dem Gesichtspunkt möglichst hoher Ausschüttungen zu erfolgen hat (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz 6.40 ff.). Entgegen der Revision erfordert auch das in § 55 Abs. 1 Nr. 5 der Abgabenordnung normierte Gebot der zeitnahen Mittelverwendung --das im Übrigen nur vom gemeinnützigen Rechtsträger selbst für die von ihm erzielten Erträge zu beachten ist-- keine derartige Geschäftspolitik bei der Vermögensanlage gemeinnütziger Rechtsträger. Aber auch wenn der besondere Zweck, den gemeinnützige Rechtsträger zu erfüllen haben, keinerlei Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und damit auf das Ausschüttungsverhalten des vom gemeinnützigen Rechtsträger gehaltenen Wohnungsunternehmens hat, bleibt zu beachten, dass gemeinnützige Rechtsträger diesem gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen, und zwar auch, wenn sie sich an einem Wohnungsunternehmen beteiligen. Nach Auffassung des Senats reicht dies aus, um von der gebotenen sachorientierten Abgrenzung der begünstigten Unternehmen ausgehen zu können. Jedenfalls ist wiederum eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände nicht erkennbar.

- 31** dddd) Dementsprechend ist auch der Einbezug von steuerbefreiten (wie z.B. gemeinnützigen) Körperschaften unabhängig von der Rechtsform, ihren Beteiligungsverhältnissen und ihres Unternehmensgegenstandes in die Verschonungsregelung des § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. nicht als willkürlich zu beanstanden.
- 32** eeee) Eine sachorientierte Abgrenzung ist auch für die in der Wohnungswirtschaft tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erkennbar. Der gesetzlich festgelegte besondere Zweck dieser Unternehmen ergibt sich aus § 1 des Genossenschaftsgesetzes. Der genossenschaftliche Grundsatz der Identität von Mitglied und Kunde bedingt im Ergebnis auch den besonderen Zweck der Genossenschaft, ihre Mitglieder zu fördern. Der Markterfolg der Genossenschaft allein bedeutet dabei noch nicht die Erfüllung dieses Förderauftrags. Die Genossenschaft muss ihre Geschäfte vielmehr so anlegen und ihre Gewinne so verwenden, dass die Mitglieder hiervon den größten Nutzen haben. Dies hat (auch) zur Folge, dass der Geschäftsbetrieb so weit auf Gewinnerzielung auszurichten ist, als dies zur dauerhaften Sicherung des Förderunternehmens im Wettbewerb erforderlich ist. Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass Gewinne grundsätzlich nicht ausgeschüttet, sondern zur Stärkung der Eigenkapitalbasis --unabhängig von der rechtlichen Möglichkeit der Ausschüttung an die Mitglieder-- thesauriert werden (vgl. Holthaus/Lehnhoff in Lang/Weidmüller, Genossenschaftsgesetz, 38. Aufl., § 1 Rz 28). Weiter ist zu berücksichtigen, dass gerade bei Wohnungsgenossenschaften, auf die die gesetzliche Regelung insbesondere abzielt, die Überlassung von Wohnungen an ihre Mitglieder aufgrund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrages Förderzweck ist (vgl. Holthaus/Lehnhoff in Lang/ Weidmüller, a.a.O., § 1 Rz 60 ff.). Der Schluss des Gesetzgebers auf ein besonderes Ausschüttungsverhalten erscheint jedenfalls vor diesem Hintergrund weder als willkürlich noch als sachfremd.
- 33** ccc) Soweit die Revision einen Verfassungsverstoß darin erkennen will, dass bei einem mehrstufigen Beteiligungsaufbau keineswegs gewährleistet sei, dass eine bloß mittelbar zu mindestens 50 v.H. beteiligte juristische Person des öffentlichen Rechts oder Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 Einfluss auf die unternehmerische Tätigkeit, insbesondere auf das Ausschüttungsverhalten des Wohnungsunternehmens nehmen kann, folgt dem der Senat nicht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden ebenso wie Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 bei ihrer Entscheidung, sich an einem Wohnungsunternehmen zu beteiligen, angesichts des von ihnen selbst zu erfüllenden öffentlichen bzw. gemeinnützigen Zweckes sicherstellen (müssen), dass gegen ihren Willen keine unternehmerischen Entscheidungen getroffen werden können, die die Erfüllung dieser Zwecke gefährden könnten. Dies reicht aus, um einen jedenfalls willkürlichen Einbezug von mittelbaren Beteiligungen auszuschließen.
- 34** d) Den vorgetragenen Verstoß der Vorschrift des § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG in dessen Ausprägung durch das Gebot der Folgerichtigkeit, weil eine Nachbelastung der EK 02-Bestände aufgrund der fehlenden Anrechnungsmöglichkeit der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner nicht mehr sachlich gerechtfertigt sei, erkennt der Senat ebenfalls nicht.
- 35** aa) Dem Gebot der Folgerichtigkeit ist lediglich zu entnehmen, dass bei einer folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S. der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG).
- 36** bb) Der Gesetzgeber hat bei der Umstellung des bis einschließlich 2000 geltenden körperschaftsteuerlichen

Anrechnungsverfahrens auf das Halbeinkünfte- bzw. (später) das Teileinkünfteverfahren das System der Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch Nachbelastung des EK 02-Bestandes auf das neue Körperschaftsteuerrecht übertragen. Er wollte damit sicherstellen, dass bei Ausschüttung des im neuen System weiterhin bestehenden unbelasteten EK 02 die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft wie bisher erhöht wird (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 127). Im Ergebnis sollte damit durch das neue Körperschaftsteuerrecht keine Besserstellung der Unternehmen erfolgen. Und dies unabhängig davon, dass die Ausschüttungen beim Anteilseigner der Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünftebesteuerung unterliegen und demgemäß keine Anrechnung der gezahlten Körperschaftsteuer von 30 v.H. mehr möglich ist. Durch die Nachbelastung des Endbestandes des EK 02 werden allein die steuerlichen Folgen des noch vorhandenen EK 02 abgewickelt und damit ein belastungsgleicher Übergang zum neuen Körperschaftsteuerrecht hergestellt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die fehlende Körperschaftsteueranrechnung durch die ermäßigte Besteuerung beim Anteilseigner in typisierender Weise kompensiert wird.

- 37** e) Soweit die Revision einen Verfassungsverstoß daraus ableiten will, dass durch den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag "Vermögen" der Klägerin besteuert wird, folgt der Senat dem ebenfalls nicht. Durch die Nachbelastung des Endbestandes des EK 02 werden --wie bereits ausgeführt-- allein die steuerlichen Folgen des noch vorhandenen EK 02 abgewickelt und damit ein belastungsgleicher Übergang zum neuen Körperschaftsteuerrecht hergestellt. Die Rechtsfolge der Körperschaftsteuererhöhung knüpft dabei an eine Ausschüttung an. Der Unterschied zur ausschüttungsabhängigen Nachbelastung im bisherigen Recht besteht nach der Neuregelung des § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. lediglich darin, dass eine Ausschüttung verwendungsunabhängig fingiert wird. Dementsprechend kann in der Körperschaftsteuererhöhung auch keine --möglicherweise verfassungsrechtlich problematische-- Besteuerung von Vermögen gesehen werden (vgl. hierzu bereits Senatsurteil in BFHE 248, 303).
- 38** f) Der Senat ist schließlich nicht durch das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008 Nr. C 115, 47) gehalten, das FG-Urteil aufzuheben und der Klage stattzugeben. Dabei bedarf es keiner Entscheidung, ob in der Privilegierung bestimmter Unternehmen durch die Vorschrift des § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt. Denn das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV beträfe lediglich die Vorschrift des § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. und nicht die auf den Streitfall angewandte Vorschrift des § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F.
- 39** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de