

Beschluss vom 16. Dezember 2020, I R 23/18

Kein Widerruf des Wahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes

ECLI:DE:BFH:2020:B.161220.IR23.18.0

BFH I. Senat

KStG § 34 Abs 7 S 8 Nr 2, BGB §§ 119ff, BGB § 119 Abs 1, AO § 176

vorgehend FG München, 15. Juli 2018, Az: 7 K 2547/17

Leitsätze

NV: Hat der Steuerpflichtige sein Wahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes wirksam und ohne inhaltliche Einschränkungen ausgeübt, so kann er seine entsprechende Willenserklärung nicht nach § 119 Abs. 1 BGB nachträglich anfechten und ihm steht auch kein Anspruch auf erneute Wahlrechtsausübung zu.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 16.07.2018 - 7 K 2547/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Aktiengesellschaft, deren Unternehmensgegenstand u.a. der Betrieb von Lebensversicherung in allen ihren Arten im In- und Ausland war. Durch Verschmelzungsvertrag vom ... 2002 wurde die ... Lebensversicherung AG (AG) auf die Klägerin verschmolzen.
- 2 Nachdem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 (Streitjahr) zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde, stellte die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der AG mit Schreiben vom 21.06.2004 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einen Antrag auf Ausübung des sog. Blockwahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG-- und reichte eine dementsprechend geänderte Körperschaftsteuererklärung ein. Das FA setzte daraufhin die Körperschaftsteuer für das Streitjahr mit geändertem Bescheid erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.
- 3 Im Verlauf ihres aus anderen Gründen dagegen erhobenen Einspruchs stellte die Klägerin aufgrund der inzwischen ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (Urteil Steko Industriemontage vom 22.01.2009 - C-377/07, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95) und des erkennenden Senats (Urteil vom 28.10.2009 - I R 27/08, BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229) einen Antrag auf Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung ohne Ausübung des Blockwahlrechts. Nachdem das FA im Rahmen einer Außenprüfung die Körperschaftsteuerfestsetzung aus anderen Gründen erneut geändert und den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben hatte, wies es den Einspruch hinsichtlich des von der Klägerin beehrten Erlasses eines geänderten Körperschaftsteuerbescheids unter Außerachtlassung des ursprünglich in Anspruch genommenen Blockwahlrechts als unbegründet zurück.
- 4 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) München mit Urteil vom 16.07.2018 - 7 K 2547/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1751) als unbegründet zurück.

- 5 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung von Bundesrecht rügt.
- 6 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG München vom 16.07.2018 - 7 K 2547/17
 1. den Bescheid über Körperschaftsteuer für 2001 vom 01.08.2005 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 09.02.2016, dieser wiederum in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 14.09.2017, dahingehend zu ändern, dass das für das Veranlagungsjahr 2001 geltende Körperschaftsteuergesetz und Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) zur Anwendung kommen, und zwar ohne Ausübung eines Blockwahlrechts gemäß § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG,
 2. hilfsweise die Körperschaftsteuer 2001 unter Neuausübung des Blockwahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG festzusetzen,
 3. äußerst hilfsweise den Beklagten zu verpflichten, auf eine Durchsetzung von Steueransprüchen, die auf einer Nichtanwendung der "STEKO-Rechtsprechung" und/oder der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zu § 40a KAGG beruhen, zu verzichten bzw. die entsprechend gezahlten Steuern zu erstatten.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin ihr Wahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG mit Schreiben vom 21.06.2004 wirksam und ohne inhaltliche Einschränkungen ausgeübt hat, sie ihre entsprechende Willenserklärung nicht nach § 119 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nachträglich anfechten konnte und ihr auch kein Anspruch auf erneute Wahlrechtsausübung zusteht. Daraus folgt, dass die Klägerin keinen Anspruch darauf hat, dass das FA auf die Durchsetzung der aus der von ihr vorgenommenen Wahlrechtsausübung folgenden Steueransprüche verzichtet bzw. Steuern erstattet.
- 9 1. Nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 KStG sind § 8b Abs. 8 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 KStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung auf einheitlichen, bis zum 30.06.2004 zu stellenden, unwiderruflichen Antrag bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 (Rückwirkungszeitraum) anzuwenden. Durch die Einführung dieses sog. Blockwahlrechts sollte verhindert werden, 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 in Form eines sie begünstigenden Wahlrechts die Möglichkeit erhalten, § 8b Abs. 8 KStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung bereits in den vorgenannten Jahren anzuwenden (vgl. Senatsurteil vom 12.07.2017 - I R 86/15, BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138). Anders als die Klägerin meint, enthält § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG jedoch seinem eindeutigen Wortlaut nach keinen "Günstigkeitsvergleich" als Tatbestandsmerkmal, der --wie etwa beim Familienleistungsausgleich (§ 31 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) oder bei Vorsorgeaufwendungen und der Vorsorgepauschale (§ 10 Abs. 4a und § 10c Abs. 5 EStG)-- von Amts wegen oder --bei der Besteuerung der Kapitalerträge (§ 32d Abs. 6 EStG)-- auf Antrag des Steuerpflichtigen zu beachten wäre. Der Gesetzgeber hat es insoweit dem betroffenen Steuerpflichtigen überlassen, selbst abzuwägen, welche Rechtslage für ihn die günstigeren Auswirkungen hat.
- 10 2. Es ist zunächst unzutreffend, wenn die Klägerin meint, das Blockwahlrecht könne im Streitfall schon deshalb nicht wirksam ausgeübt worden sein, weil die AG nur im Streitjahr bestanden habe und danach durch die auf die Klägerin erfolgte Verschmelzung untergegangen sei. Die vom Gesetz vorgesehene einheitliche Ausübung des Blockwahlrechts für die Jahre 2001 bis 2003 sollte lediglich gewährleisten, dass der Steuerpflichtige nicht zwischen den unterschiedlichen Rechtslagen zu § 8b KStG hin- und herwechselt (Senatsurteil in BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138). Es ist offensichtlich, dass dadurch nicht bewirkt werden sollte, dass nur solche Körperschaften, die während des gesamten angesprochenen Zeitraums rechtlich existent waren, das Wahlrecht ausüben können sollten. Eine

Körperschaft, die nur während eines Teils des angesprochenen Zeitraums rechtlich existent war, konnte vielmehr das Wahlrecht einheitlich für den Zeitraum ihrer Existenz ausüben.

- 11** 3. Die Klägerin dringt auch nicht mit der Erwägung durch, ihre am 21.06.2004 abgegebene Willenserklärung sei dahingehend auszulegen, dass sie unter der Voraussetzung stehe, der vorzunehmende rechnerische Vergleich führe zu einer Günstigkeit der Steuerbelastung unter Anwendung des § 8b Abs. 8 KStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung gegenüber der Anwendung des im Streitjahr anwendbaren KStG, und nur unter dieser Voraussetzung werde das Wahlrecht ausgeübt.
- 12** a) Die Auslegung von Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. Senatsurteil vom 29.11.2017 - I R 7/16, BFHE 260, 334, BStBl II 2019, 738). Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2017 - X R 7/15, BFH/NV 2018, 325).
- 13** b) So liegt auch der Streitfall. Die Klägerin hat in ihrem Schriftsatz vom 21.06.2004 erklärt, als Gesamtrechtsnachfolgerin der AG den Antrag nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG zu stellen, § 8b Abs. 8 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.d.F. vom 22.12.2003 bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dies hat das FG im Ergebnis als nicht von einem rechnerischen Vergleich zur Günstigkeit abhängige Wahlrechtsausübung verstanden. Diese Auslegung ist nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen nicht nur möglich, sondern angesichts der Tatsache, dass die Klägerin keinerlei Einschränkungen bei der Wahlrechtsausübung erklärt hat, zwingend. Sie verstößt erkennbar nicht gegen die Denkgesetze oder Erfahrungssätze. Die vom FG gefundene Auslegung ist deshalb für den Senat bindend i.S. des § 118 Abs. 2 FGO.
- 14** 4. Das FG ist auch zutreffend davon ausgegangen, dass eine Anfechtung des einmal wirksam ausgeübten Wahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG nicht in Betracht kommt.
- 15** a) Die Vorschriften des BGB über die Anfechtung von Willenserklärungen wegen Irrtums (§§ 119 ff. BGB) sind im öffentlichen Recht grundsätzlich nicht sinngemäß anzuwenden. Vielmehr bestimmt sich ausschließlich nach öffentlichem Recht, ob eine Erklärung berichtigt, ergänzt oder widerrufen werden kann (Senatsurteile vom 11.01.1967 - I 78/65, BFHE 87, 529, BStBl III 1967, 208; vom 09.04.1975 - I R 55/73, BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616). Im Streitfall ist danach allein nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG zu prüfen, ob die Klägerin ihren Antrag berichtigen, ergänzen oder widerrufen konnte. Das ist aber nicht möglich, weil der Gesetzgeber die Wahlrechtsausübung aus dem unter 2. genannten Grund gerade unwiderruflich ausgestaltet hat.
- 16** b) Auch wenn das Gebot der Unwiderruflichkeit einen irrtümlich gestellten Antrag nicht erfasst, ist Voraussetzung für eine Korrektur, dass die Kapitalgesellschaft eine Erklärung des fraglichen Inhalts überhaupt nicht abgeben wollte und die Zurücknahme unverzüglich erfolgt, nachdem die Kapitalgesellschaft ihren Irrtum erkannt hat oder hätte erkennen müssen (vgl. Senatsurteil in BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616). Mit dem FG hat sich die Klägerin bei der Abgabe ihrer Erklärung vom 21.06.2004 aber gerade nicht in einem derartigen Erklärungsirrtum befunden, da sie genau die Erklärung abgegeben hat, die sie auch abgeben wollte. Das gilt auch, soweit sie sich auf einen offenen Kalkulationsirrtum (als erweiterten Inhaltsirrtum) beruft, weil sich ihr (vermeintlicher) Irrtum gerade nicht auf die Bedeutung des Erklärten bezieht. Insoweit hat die Klägerin ihre Kalkulation nicht zum Gegenstand ihrer Erklärung gemacht. Hat sie aber demgemäß ihr Wahlrecht einmal wirksam ausgeübt, so ist sie an diese Ausübung auch endgültig gebunden (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 17.01.1995 - IX R 37/91, BFHE 177, 58, BStBl II 1995, 410).
- 17** 5. Da § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG keinen "Günstigkeitsvergleich" als Tatbestandsmerkmal enthält (s. dazu 1.), kann der vom Antragsteller vor der Ausübung des Wahlrechts vorzunehmende rechnerische Vergleich hinsichtlich der Steuerwirkungen der Wahlrechtsausübung kein Kriterium für die Anwendung des Wahlrechts sein. Schon deshalb besteht kein Anspruch der Klägerin auf Neuausübung des Blockwahlrechts aufgrund des späteren Ergehens des EuGH-Urteils Steko Industriemontage (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95) bzw. des Senatsurteils in BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229.
- 18** 6. Ein solcher Anspruch ergibt sich auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten.

- 19** a) Zwar ist es zutreffend, dass der Gesetzgeber die Wahlrechtsausübung bis zum 30.06.2004 zeitlich beschränkt hat. Abgesehen davon, dass das Blockwahlrecht aber den Steuerpflichtigen begünstigt, sollte diese zeitliche Ausgestaltung erkennbar dazu dienen, ihn dazu zu bewegen, zeitnah über die auf die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 anzuwendende Rechtslage zu entscheiden. Dies ist bei einer begünstigenden Regelung, die dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen zwei Rechtslagen lässt, ein legitimes gesetzgeberisches Ziel, denn es dient der Rechtssicherheit und sichert --mit Blick auf das berechnigte staatliche Interesse an einer geregelten Haushaltswirtschaft-- den zügigen Fortgang des Veranlagungsverfahrens (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 58, BStBl II 1995, 410). Den Interessen der Steuerpflichtigen, vor Stellen des Antrags die sich hieraus ergebenden finanziellen Folgen abzuwägen, wird das Gesetz dadurch gerecht, dass es ihnen eine Frist bis zum 30.06.2004 lässt.
- 20** b) Die Klägerin kann sich insoweit nicht auf Vertrauensschutzgesichtspunkte berufen und geht fehl, wenn sie meint, der Gesetzgeber habe es erkennbar nicht gewollt bzw. wollen können, eine Entscheidung des Steuerpflichtigen in Unsicherheit des Inhalts der anzuwendenden Rechtsnormen zu erzwingen. Zwar kann der Steuerpflichtige --auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 176 der Abgabenordnung (AO)-- nach dem Grundsatz von Treu und Glauben einen Anspruch auf Vertrauensschutz haben, wenn sich die Rechtsprechung verschärft und er im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage Dispositionen getroffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2010 - V R 17/09, BFH/NV 2011, 865; BFH-Beschluss vom 26.09.2007 - V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405). Auch kann bei Änderung einer langjährigen gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung das Rechtsstaatsprinzip gebieten, dass die Gerichte aus Vertrauensschutzgründen typisierende Übergangsregelungen treffen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Zutreffend hat aber das FG darauf hingewiesen, dass es einen generellen Schutz vor belastenden Rechtsprechungsänderungen nicht gibt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685) und die Erwartung, dass geltendes Recht unverändert fortbesteht, verfassungsrechtlich nicht geschützt ist. Soweit gesetzliche Neuregelungen noch nicht durch die Rechtsprechung geklärt sind, kann sich der Steuerpflichtige nicht auf einen Vertrauenstatbestand berufen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.07.2009 - VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; vom 10.06.2008 - VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863). § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO schützt das Vertrauen des Steuerpflichtigen in eine ihm günstige Rechtsprechung als solches nicht, sondern allein das Vertrauen in die Bestandskraft eines Bescheids, soweit dieser auf einer günstigen Rechtsprechung beruht (vgl. BFH-Beschluss vom 02.04.2012 - III B 189/10, BFH/NV 2012, 1101; BFH-Urteile vom 11.10.1988 - VIII R 419/83, BFHE 155, 298, BStBl II 1989, 284; vom 28.05.2002 - IX R 86/00, BFHE 199, 1, BStBl II 2002, 840). Die Klägerin hat im Übrigen selbst eingeräumt, dass eine mögliche Verfassungs- bzw. Europarechtswidrigkeit des geltenden Rechts bereits im Zeitpunkt ihrer Wahlrechtsausübung in der Diskussion war.
- 21** 7. Das FG hat schließlich auch zutreffend den hilfsweise gestellten Antrag der Klägerin abgelehnt, das FA zu verpflichten, auf die Durchsetzung von Steueransprüchen zu verzichten bzw. bereits eingezogene Steuern zu erstatten. Ein solcher Antrag könnte nur auf § 163 AO gestützt werden. Indessen hat die Klägerin einen entsprechenden Erlassantrag erstmals im FG-Verfahren gestellt und fehlte es insoweit an dem nach § 44 Abs. 1 FGO erforderlichen Vorverfahren, weshalb die Klage schon aus diesem Grunde als unzulässig abzuweisen war.
- 22** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de