



**Bund der Steuerzahler
Deutschland e.V.**

„Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags auf das Körper- schaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG“

**BFH I R 39/10
Revision**

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin neben dem festgestellten Körperschaftsteuerguthaben zusätzlich einen Anspruch auf Erstattung des Solidaritätszuschlags hat.

Rechtlicher Hinweis: Der Bund der Steuerzahler unterstützt eine Vielzahl von Musterklagen. Alle in unserer Rubrik „Musterklagen“ veröffentlichten Schriftsätze sind in dieser Form vor den Gerichten verwandt worden. Die Klageschriften sind zu Ihrer Information und zum persönlichen Gebrauch sowie zu Informationszwecken bereitgestellt. Sie können jederzeit ohne Vorankündigung geändert werden. Der BdSt ist stets bemüht, dass die Informationen aktuell, richtig und zuverlässig sind. Fehler können jedoch vorkommen. Der BdSt übernimmt deshalb keine Gewährleistung für die Informationen, insbesondere für deren Richtigkeit oder Vollständigkeit. Der BdSt haftet nicht für Schäden oder Verluste, die dem Steuerzahler im Zusammenhang mit den bereitgestellten Schriftsätzen entstehen. Unsere Musterklagen ersetzen nicht den Rechtsrat im Einzelfall.



An den
Bundesfinanzhof
I. Senat
Postfach 86 02 40
81629 München

28. Juli 2010

SJ//Revisionsbeg

- R 39/10 -

Revisionsanträge und Revisionsbegründung

In dem Revisionsverfahren

der [REDACTED]
[REDACTED], vertreten durch den Geschäftsführer [REDACTED]

-Klägerin und Revisionsklägerin-

Prozessbevollmächtigte: DHPG Dr. Harzem & Partner KG,
Bunsenstraße 10a, 51643 Gummersbach

gegen

Finanzamt [REDACTED], ver-
treten durch den Vorsteher

-Beklagten und Revisionsbeklagten-

wegen: Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung des Solidari-
tätzuschlags zur Körperschaftsteuer

Gesellschafter in Gummersbach:
WP-StB Dipl.-Kfm. Burkhardt Müller
vBP-StB Dipl.-Bw. Wolfgang Hornbruch
WP-StB Dipl.-Kfm. Andreas Stamm
WP-StB-FBStR Dipl.-Kfm. Benno Lange
WP-StB Prof. Dr. Andreas Blum
Gesellschafter in Bonn:
WP-StB Dipl.-Kfm. Willi Zimmermann
WP-StB-FBStR Dipl.-Kfm. Dr. Norbert Neu
WP-StB Dipl.-Vw. Gregor Deymann *
RA Dirk Obermüller
RA-FASt-StB Dr. Andreas Rohde
WP-StB Dipl.-Ing.agr. Arno Abs
RA-FASt Dr. Heinrich J. Watermeyer
StB Dipl.-Kfm. Dr. Lutz Engelsing
RA-FASt Dr. Olaf Lüke
WP-StB Dipl.-Kfm. Marko Müller
Gesellschafter in Bergisch Gladbach:
WP-StB Dipl.-Kfm. Jürgen Schmidt
WP-StB Dipl.-Bw. Thomas Rohler
WP-StB Dipl.-Vw. Rainer Depka
StB Dipl.-Ing. Dr. Wolfgang Amonat
Gesellschafter in Bornheim:
WP-StB Dipl.-Kfm. Norbert Nettekoven
StB Dipl.-Kfm. Peter Mandt
WP-StB Dipl.-Kfm. Uwe Mrowka
StB Reiner Eulen
WP-StB Dipl.-Finw. Klaus Altendorf
WP-StB Dipl.-Kfm. Klaus Schmitz-Toenneßen
WP-StB Dipl.-Vw. Thomas Becker
StB Dipl.-Bw. Klaus Zimmermann
Gesellschafter in Euskirchen:
WP-StB Dipl.-Vw. Volkmar Heun
WP-StB Dipl.-Kfm. Heinz Schumacher
WP-StB Dipl.-Kfm. Stefan Knobloch
Gesellschafter in Köln:
WP-StB Dipl.-Kfm. Dr. Franz-Josef Sievers *
WP-StB Dipl.-Kfm. Achim Brandenburg
WP-StB Dipl.-Kfm. Frank Güntgen
* nicht persönlich haftender Gesellschafter

beantragen wir namens und im Auftrage der Klägerin und Revisionsklägerin,

1. das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 9. März 2010 (Az: 13 K 64/09) und den Bescheid vom 5. Dezember 2008 aufzuheben und den Beklagten zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, durch den ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags in Höhe von [REDACTED] festgesetzt wird,
2. dem Beklagten und Revisionsbeklagten die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Auf die mündliche Verhandlung wird nicht verzichtet. Mit Rücksicht auf das Verfahren beantragen wir daher,

mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Revisionsbegründung:

Die Revision begründen wir wie folgt:

I. Zum Umfang des Revisionsbegehrens

Die Klägerin wendet sich gegen das mit der Revision angegriffene Urteil des Finanzgerichts Köln im vollen Umfang. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts besteht ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags, der auf das nach § 37 Abs. 5 KStG festgestellte Körperschaftsteuerguthaben entfällt.

Die Klägerin macht mit dem Antrag auf Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts Köln ihr gesamtes Klagebegehren, wie in der Klageschrift vom 7. Januar 2009 beantragt und aus dem angegriffenen Urteil des Finanzgerichts Köln ersichtlich, geltend. Entsprechend ist der Revisionsantrag gefasst.

II. Dem Ausgangsverfahren unstreitig zugrunde liegender Lebenssachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin ein Anspruch auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags zusätzlich zum festgestellten Körperschaftsteuerguthaben zusteht.

Die Klägerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom [REDACTED] gegründet und ist im Handelsregister des Amtsgerichts [REDACTED] unter HRB [REDACTED] eingetragen.

Mit Bescheid vom 4. September 2008 stellte der Beklagte gegenüber der Klägerin den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG auf [REDACTED] fest. Der jährliche Auszahlungsbetrag betrug [REDACTED].

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 29. September 2008 zunächst Einspruch ein, den sie mit Schriftsatz vom 17. November 2008 wieder zurücknahm. Mit gleichem Schreiben wurde die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung für den Solidaritätszuschlag begehrt und beantragt, dass auf das festgestellte rätierlich zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von [REDACTED] nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 ein Guthaben aus Solidaritätszuschlag in Höhe von [REDACTED] zu berechnen und festzusetzen ist.

Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 5. Dezember 2008 ab. Zur Begründung führte er aus, dass eine Auszahlung des Solidaritätszuschlags gesetzlich nicht vorgesehen sei. Auch aus dem Rechtsgedanken von Treu und Glauben ließe sich der begehrte Auszahlungsanspruch nicht herleiten. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags bestünden nicht.

Die Klägerin hat hiergegen mit Schreiben vom 29. Dezember 2008 fristgerecht Einspruch eingelegt und am 07. Januar 2009 Sprungklage erhoben. Mit Schriftsatz vom 3. Februar 2009 stimmte der Beklagte gegenüber dem Gericht der Sprungklage ohne vorherige Durchführung des Einspruchsverfahrens zu. Aufgrund dessen hat die Klägerin den Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid am 25. März 2009 zurückgenommen.

Die Sprungklage ist mit Urteil vom 9. März 2010, zugestellt am 12. Mai 2010, als unbegründet zurückgewiesen worden. Das Finanzgericht Köln hat allerdings die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Der unstreitige Sachverhalt ist nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts Köln vollumfänglich unstreitig. Unbeschadet der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO bieten wir für das zuvor Gesagte rein vorsorglich und der guten Ordnung halber an:

Beweis: Beziehung der Verfahrensakten des Finanzgerichts Köln

III. Rüge der Verletzung materiellen Rechts, § 120 Abs. 3 Nr. 2 lit. a) FGO

Das angegriffene Urteil des Finanzgerichts Köln beruht gemäß § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO auf einer Verletzung von Bundesrecht.

Das Finanzgericht Köln hat die Regelungen des Solidaritätszuschlaggesetzes nicht zutreffend ausgelegt und angewandt.

Es hat insbesondere unter zutreffender Feststellung, dass durch die Neuregelung in § 37 Abs. 5 KStG durch das SStEG das Verfahren zur Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt wurde, ausgehend vom reinen Wortlaut des § 3 Abs. 1 SolZG festgestellt, dass mit dieser verfahrensrechtlichen Trennung ein Anspruch auf Rückzahlung des Solidaritätszuschlags ausgeschlossen sei. Unberücksichtigt blieb hingegen, dass eine offenkundige planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die im Wege der Analogie durch das Finanzgericht hätte entsprechend geschlossen werden müssen.

Daneben hat der Senat in seinen Urteilsgründen zwar zutreffend festgestellt, dass nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG Solidaritätszuschlag nur festgesetzt wird, wenn ein positiver Betrag der Bemessungsgrundlage verbleibt. Unzutreffend ist hingegen die Ansicht, dass es in dem Verfahren zur Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens stets zur Festsetzung eines negativen Körperschaftsteuerbetrages komme, so dass die Festsetzung eines Solidaritätszuschlagguthabens ausgeschlossen sei. Zu Unrecht schließt sich das FG Köln für die vorliegende Streitfrage nach der Existenz eines Solidaritätszuschlagguthabens der Argumentation der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19. November 2003 (I R 53/03) an.

Ferner beruht das Urteil des Finanzgerichts auf einer Verletzung von Verfassungsrecht. Die in dem Urteil angewandte Vorschrift des § 3 Abs. 1 SolZG verstößt gegen Art. 3, 14 und 20 GG, sofern diese Regelung – wolle man eine Analogie ausschließen – dem reinen Wortlaut nach anzuwenden ist.

1. Anspruch auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags zusätzlich zum festgestellten Körperschaftsteuerguthaben aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG

Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG die festgesetzte Körperschaftsteuer, vermindert um die anzurechnende oder zu vergütende Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Aufgrund der Änderung des § 37 KStG durch das SStEG und der Änderung des § 38 KStG durch das JStG 2008 wurde ein grundlegender Systemwechsel von

der ausschüttungsabhängigen und betragsmäßig begrenzten Körperschaftsteuerminderung hin zu der von einer Gewinnausschüttung unabhängigen Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens, gestreckt auf einen 10-Jahreszeitraum, vollzogen. Dazu führt das FG Köln zu Recht aus, dass durch die Neuregelungen in § 37 Abs. 4-7 KStG das Verfahren zur Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens aus dem jährlichen körperschaftsteuerlichen Veranlagungsverfahren herausgelöst wurde. Der bisherige Konnex zwischen der veranlagten Körperschaftsteuer und dem realisierten Körperschaftsteuerguthaben bestehe nicht mehr, so dass nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 SolZG die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag durch das Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr gemindert wird.

Wenn das Finanzgericht jedoch im Ergebnis ausführt, dass der Wortlaut des Gesetzes zum Verlust des auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags führe, da der Gesetzgeber die Regelung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags in § 3 Abs. 1 SolZG im Rahmen der Systemumstellung unverändert ließ, vermag die Klägerin dieser Auffassung nicht zu folgen.

Vielmehr bedarf es einer analogen Anwendung des § 3 Abs. 1 SolZG i.V.m. dem Rechtsgedanken der Neuregelungen zur Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens in § 37 Abs. 4-7 KStG, da insofern eine planwidrige Lücke der gesetzlichen Regelungen festzustellen ist. Es ist sodann Aufgabe der Gerichte, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes durch Schließung der Lücken zu beheben. Voraussetzung für eine solche Lückenfüllung ist das Vorliegen einer „planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes“ (vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 373).

Die Planwidrigkeit der Lücke ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte, den Absichten des Gesetzgebers sowie aus dem Sinn und Zweck der Neuregelungen:

Im Rahmen des Wechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren wurde eine Regelung eingeführt, die für Altrücklagen bzw. -gewinne eine finale Definitivbesteuerung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % sicherstellen sollte. Zu diesem Zweck wurde das in den Altrücklagen gespeicherte Körperschaftsteuerminderungspotenzial in ein Körperschaftsteuerguthaben umgerechnet. Durch diese Regelung wurde insbesondere das im alten EK 45 gespeicherte Körperschaftsteuerguthaben in einer Vielzahl von Fällen teilweise vernichtet. Diese Umgliederungsvorschriften führten schließlich dazu, dass das Bundesverfassungsgericht mit Entscheidung vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05) die Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 mit Art. 3 Abs. 1 GG für nicht vereinbar erklärte.

Eine ausschüttungsabhängige Körperschaftsteuerminderung in Höhe von $\frac{1}{6}$ der Gewinnausschüttungen und damit eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag sollte beim Systemwechsel ursprünglich für die nächsten 15 Jahre gewährleistet sein (§ 37 Abs. 2 Satz 2 KStG i.d.F. StSenkG).

Nach Inkrafttreten dieser Regelungen haben die Unternehmen im erheblichen Umfang von der Möglichkeit der Vollausschüttung ihrer Altrücklagen Gebrauch gemacht, was zu einem deutlichen Rückgang des Körperschaftsteueraufkommens im Jahr 2001 geführt hat. Dies hatte zur Folge, dass mit Einführung von § 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG durch das StVergAbG vom 16. Mai 2003 für den Zeitraum vom 11. April 2003 bis 31. Dezember 2005 ein Moratorium für die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens eingeführt wurde. Eine ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderung und eine damit verbundene Reduzierung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag war somit für einen Zeitraum von fast drei Jahren eingefroren.

Ferner wurde für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgten, eine Begrenzung des jährlichen Körperschaftsteuerminderungsbetrages auf den Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung auf die verbleibenden Jahre des Realisationszeitraums ergab, eingeführt (§ 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG). Aufgrund der fehlenden Verzinsung stellte diese ratierliche Auszahlung letztlich einen Zwangskredit an den Fiskus dar. Eine mindernde Wirkung von Gewinnausschüttungen auf den Solidaritätszuschlag war dennoch – wie ursprünglich vorgesehen – weiterhin gegeben.

Schließlich wurde mit dem SEStEG vom 7. Dezember 2006 die ausschüttungsbedingte Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben zugunsten einer ratierlichen Auszahlung in zehn gleichen Jahresbeträgen aufgegeben. In der Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 4-6 KStG wird hierzu ausgeführt (BT Drucksache 16/2710, S. 33):

„Das bisherige System der ausschüttungsbedingten Gutschrift des aus dem ehemaligen Anrechnungsverfahren stammenden Körperschaftsteuerguthabens in Form einer Körperschaftsteuerminderung ist sowohl für die betroffenen Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung sehr aufwändig. Insbesondere lässt es sich grenzüberschreitend nicht administrieren. Dieses Verfahren ist trotz mehrfacher Korrekturen für die Einnahmen der öffentlichen Haushalte schwer kalkulierbar und gestaltungsanfällig.“

Aus diesen Ausführungen ergibt sich deutlich, dass der gesetzgeberische Plan darin bestand, eine weitere Verfahrensvereinfachung zu bewirken. Dem schlichten Bedürfnis für eine Verfahrensvereinfachung ist vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte durchaus Rechnung zu tragen, denn bereits durch die Umstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sollten die Komplexität und die Verwaltungsaufwendigkeit des bisherigen Systems beseitigt werden.

Die infolge des SStEG eingeführte verfahrensrechtliche Trennung durch Herauslösung aus dem körperschaftsteuerlichen Veranlagungsverfahren ist als schlichte Verwaltungsvereinfachung zu verstehen. Weitergehende Konsequenzen, wie der Verlust eines Solidaritätszuschlag Guthabens, sind weder den Gesetzesmaterialien zu entnehmen noch aus der Entstehungsgeschichte zu begründen. Bei derartigen Erwägungen hätte es dem Gesetzgeber obliegen, diese im Gesetzgebungsverfahren näher zu begründen. Diese Begründung erschiene bereits aus verfassungsrechtlicher Sicht unverzichtbar, zumal in finanzieller Hinsicht weitreichende Auswirkungen für die betroffenen Körperschaften auszumachen waren.

Weiter wird in der Gesetzesbegründung (a.a.o.) festgestellt:

„Der Auszahlungsbetrag wird wie eine Körperschaftsteuerrückzahlung behandelt. Er erhöht nicht das Einkommen. Verfahrensrechtlich sind die Vorschriften für Steuervergütungen anzuwenden.“

Auch in dieser Ausführung kann kein Element des gesetzgeberischen Willens dahingehend gesehen werden, dass ein Anspruch auf Rückzahlung des Solidaritätszuschlags ausgeschlossen sein solle. Im Gegenteil, der Gesetzgeber wollte grundsätzlich die rechtliche Einordnung des Verfahrens zur Festsetzung des Körperschaftsteuerguthabens mit den maßgeblichen bisherigen Regelungen in Übereinstimmung bringen. Die – nunmehr ratierliche – Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens soll der Sache nach weiterhin den Charakter einer Körperschaftsteuerrückzahlung behalten.

Wenn aber eine Rückzahlung von Körperschaftsteuer vorliegt, die letztlich eine Erstattung von in der Vergangenheit zu viel gezahlter Körperschaftsteuer darstellt, so ist damit auch eine Rückzahlung von Solidaritätszuschlag als Annexsteuer zur Körperschaftsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG verbunden, da diese stets und konsequent das Schicksal der Hauptschuld teilt.

Auch der Gesetzeswortlaut des § 3 SolZG spricht dafür, dass sich der Solidaritätszuschlag exakt an der tatsächlich zu zahlenden Körperschaftsteuer orientieren solle. Eine Rückzahlung von (in der Vergangenheit gezahlter) Körperschaftsteuer erfordert daher auch eine Rückzahlung von Solidaritätszuschlag. Diese Akzessorietät sollte durch die Neuregelungen keineswegs durchbrochen werden.

Dass die Körperschaftsteuerrückzahlung nunmehr aus Gründen der schlichten Verfahrensvereinfachung außerhalb des körperschaftsteuerlichen Veranlagungsverfahrens geregelt worden ist, ändert nicht die Berücksichtigungsfähigkeit und -erforderlichkeit eines Erstattungsbetrages beim Solidaritätszuschlag. Die richtige Anwendung des gesetzgeberischen Willens führt konsequenterweise zu einem Anspruch auf Erstattung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags.

Dass der Gesetzgeber im Rahmen der vereinfachenden Regelungen bewusst eine Regelungslücke in Bezug auf den Solidaritätszuschlag in Kauf genommen oder gar bewusst herbeigeführt hat, ist weder wahrscheinlich, noch deuten irgendwelche Indizien darauf hin. Aufgrund des Vorangestellten ist die Klägerin der Auffassung, dass der Gesetzgeber, wenn er diese Unvollständigkeit des Gesetzes gesehen hätte, diese durch eine Anpassung des § 3 SolZG entsprechend geschlossen hätte.

Die Ausfüllung dieser planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes wäre der richterlichen Rechtsfortbildung des Finanzgerichts zugänglich gewesen. Entsprechend hätte es den Gesetzeswortlaut dem Sinn und Zweck der Regelungen entsprechend systemgerecht ergänzen müssen und das Guthaben aus Solidaritätszuschlag in Form eines Zuschlags auf das vorhandene Körperschaftsteuerguthaben feststellen müssen.

Alternativ hätte das Guthaben aus Solidaritätszuschlag im Rahmen der ratierlichen Auszahlungen Berücksichtigung finden können, indem die jeweiligen Auszahlungsbeträge als Körperschaftsteuererminderungsbetrag infolge einer jährlich fiktiv unterstellten Gewinnausschüttung interpretiert würden (vgl. Heinstein, DStR 2008, 381, 385). Die so interpretierten Auszahlungsbeträge würden in die Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer des jeweiligen Veranlagungszeitraums eingehen und zu einer entsprechenden Minderung des Solidaritätszuschlags führen. Im Rahmen dieser Erfassung des Solidaritätszuschlagguthabens würde sodann auch der Regelung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG Rechnung getragen, wonach die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nicht negativ sein darf. Der Systematik, die der ausschüttungsabhängigen Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens vor Inkrafttreten des SStEG zu Grunde lag, wäre damit Genüge getan.

Demgegenüber begründet das FG Köln seine Entscheidung damit, dass nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG Solidaritätszuschlag nur festgesetzt wird, wenn ein positiver Betrag der Bemessungsgrundlage verbleibe. In dem Verfahren zur Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens komme es stets zur Festsetzung eines negativen Körperschaftsteuerbetrages, so dass die Erstattung von Solidaritätszuschlag ausgeschlossen sei.

Aufgrund des aufgezeigten Erfordernisses der analogen Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen zur Lückenfüllung ist die Klägerin der Auffassung, dass eine solche isolierte Betrachtung des Rückzahlungsverfahrens unzulässig ist.

Nach alter Rechtslage (Anrechnungsverfahren) wurde der Solidaritätszuschlag nach der festzusetzenden Körperschaftsteuer für den jeweiligen Veranlagungszeitraum bemessen. Diese festzusetzende Körperschaftsteuer ergab sich bereits als Saldogröße aus tariflicher Körperschaftsteuer gemäß § 23 KStG a. F. abzüglich etwaiger ausschüttungsbedingter Körperschaftsteuererminderungen und zuzüglich etwaiger Körperschaftsteuererhöhungen gemäß § 27 KStG a. F. Im Übergangszeitraum zwischen Anrech-

nungs- und Halbeinkünfteverfahren tritt die Körperschaftsteuerminderung nach § 37 Abs. 2 KStG a. F. bzw. nach SStEG die ratierliche Körperschaftsteuerrückzahlung nach § 37 Abs. 5 KStG an die Stelle der Körperschaftsteuerminderung nach § 27 KStG a. F. Dass nunmehr – gemäß der Begründung des FG Köln – der Solidaritätszuschlag nicht mehr nach der Saldogröße bemessen werden soll, sondern nach der Bruttogröße „tarifliche Körperschaftsteuer“, während die (neue) Abzugsposition „ratierliche Körperschaftsteuerrückzahlung“ bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags außer Ansatz bleiben soll, ist weder historisch noch teleologisch zu begründen und erscheint darüber hinaus nicht sachgerecht.

Die Regelung in § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG sollte offenbar verhindern, dass sich für einen einzelnen Veranlagungszeitraum ein negativer Solidaritätszuschlag ergab. Diese Zielrichtung gebietet es, wie zuvor aufgezeigt, auch unter der Neuregelung die Körperschaftsteuerfestsetzung und die im selben Jahr erfolgende Körperschaftsteuerrückzahlung gedanklich zusammen zu fassen. Eine Begrenzung der Rückzahlung des Solidaritätszuschlags kann sich dann allenfalls ergeben, soweit die Körperschaftsteuerrückzahlung in einem Jahr die festgesetzte Körperschaftsteuer übersteigt.

Soweit das FG Köln zur Begründung seiner Auffassung unter anderem die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Urteil v. 19. November 2003, I R 53/03) heranzieht und weiterhin ausführt, dass auch nach alter Rechtslage eine definitive Belastung mit Solidaritätszuschlag eintreten konnte, da die Festsetzung eines „negativen“ Solidaritätszuschlags nicht vorgesehen sei und dies von dem Gesetzgeber erkannt und zugunsten eines pauschalen, ggf. fiskalisch motivierten Zuschlagsystems hingenommen wurde, hat das Gericht Rechtsprechungsgrundsätze anderer Sachverhalte, die in wesentlichen Punkten mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht übereinstimmen, seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Damit hat es Rechtssätze zur Grundlage seines Urteils gemacht, die auf die streitige Konstellation nicht ohne Weiteres übertragen werden können:

Denn nach alter Rechtslage konnte es nur in besonders gelagerten Fällen zu keiner bzw. einer unvollständigen Reduzierung der Belastung mit Solidaritätszuschlag kommen, während nach der Neuregelung eine Rückzahlung von Solidaritätszuschlag stets ausgeschlossen wäre.

Im Übrigen hatten die Unternehmen im alten System (ausschüttungsabhängige Realisierung) die Möglichkeit, durch gezielte Gestaltungen den Verlust von „Solidaritätszuschlagminderungspotenzial“ zu verhindern, indem in Jahren mit hohen Gewinnen entsprechend hohe Ausschüttungen vorgenommen wurden, so dass letztlich kein überschüssiges Solidaritätszuschlagguthaben verblieb. Auch diese Möglichkeit bestände durch die Neuregelung nicht mehr.

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass das FG Köln die Regelung des § 3 Abs. 1 SolZG fehlerhaft angewandt hat, da es die gebotene analoge Anwendung zur Füllung der aufgezeigten planwidrigen Regelungslücke nicht vorgenommen hat.

2. Nichtigkeit der Regelung des § 3 Abs. 1 SolZG

Die Rechtsauffassung des FG Köln führt zu einem vollständigen Verlust des auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags, was angesichts des Vorgesagten weder dem Willen des Gesetzgebers noch dem Sinn und Zweck der Neuregelungen zu entnehmen ist und zudem nicht mit dem Verfassungsrecht in Einklang zu bringen ist. Die Anwendung des § 3 Abs. 1 SolZG gemäß dem bloßen Wortlaut scheidet daher daran, dass diese Regelung für diesen Fall mit dem Grundgesetz nicht vereinbar wäre und deshalb nichtig wäre.

a) Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

Der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentliches Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Ausnahmen bedürfen einer zureichenden sachlichen Rechtfertigung.

Das FG Köln weist zu Recht darauf hin, dass die hier in Rede stehende Regelung noch im Zusammenhang mit dem Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren steht und der Gesetzgeber hierbei grundsätzlich einen weiten Spielraum habe. Allerdings ist Art. 3 Abs. 1 GG jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt, diese somit unter keinem sachlichen Gesichtspunkt vertretbar erscheint (BVerfG, v. 17. November 2009, 1 BvR 2192/05).

Das FG Köln erkennt keinen Verstoß der Neuregelungen zur Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens unter Verlust des auf diesem lastenden Solidaritätszuschlags gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Nach Auffassung des Finanzgerichts sei die Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Vergleichsgruppen darin zu sehen, dass die Rückzahlung der Körperschaftsteuer ohne Wirkung auf den Solidaritätszuschlag unabhängig davon erfolge, ob das Körperschaftsteuerguthaben tatsächlich mit Solidaritätszuschlag vorbelastet sei oder nicht. Allerdings habe sich der Gesetzgeber mit der Neuregelung im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums gehalten, da er legitime Ziele der Verfahrensvereinfachung verfolgt habe und nach Auffassung des Finanzgerichts keine Alternativlösung zur Verfügung gestanden habe, die diese Ungleichbehandlung beseitigt hätte. Insbesondere eine generelle Erhöhung des ratierlichen Körperschaftsteuerauszahlungsanspruchs um den Solidaritätszuschlag hätte nach Auffassung des Finanzgerichts das Problem nicht gelöst, da hier lediglich eine Ungleichbehandlung durch

eine andere ersetzt worden wäre. Der Gesetzgeber hätte der Finanzverwaltung aufgeben müssen, jedes nach Umgliederung aus dem EK 40 entstandene Körperschaftsteuerguthaben daraufhin zu untersuchen, inwieweit das Eigenkapital tatsächlich mit Solidaritätszuschlag vorbelastet war. Auf diese Weise wäre das legitime Ziel der Verfahrensvereinfachung nicht erreicht worden.

Diese Auffassung des Finanzgerichts geht bereits bei Beantwortung der Frage, worin im vorliegenden Fall ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliegt, fehl.

Nicht die fehlende Differenzierung zwischen mit Solidaritätszuschlag vorbelastetem und unbelastetem Körperschaftsteuerguthaben begründet den Gleichheitsverstoß, denn diese Differenzierung hätte der Gesetzgeber überhaupt nur bei Einführung des Solidaritätszuschlags vornehmen können. Indem eine solche Differenzierung seinerzeit nicht ernsthaft erwogen wurde, da eine eigenständige Gliederungsrechnung für den Solidaritätszuschlag als zu aufwendig erachtet wurde, nahm der Gesetzgeber in Kauf, dass eine Körperschaftsteuerminderung auch dann zu einer Minderung des Solidaritätszuschlags führen konnte, wenn tatsächlich keine oder keine vollständige Vorbelastung mit Solidaritätszuschlag gegeben war (vgl. Dötsch DB 1993, 1440, 1441). Eine ggf. fehlende Vorbelastung mit Solidaritätszuschlag diene allenfalls als Rechtfertigung für den Begrenzungsvorbehalt in § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG (BFH, Urteil v. 19. November 2007, I R 53/03).

Die fehlende Differenzierung mag seinerzeit einen Gleichheitsverstoß dargestellt haben, hatte aber für die Unternehmen allenfalls eine begünstigende Wirkung, so dass der Gesetzgeber aus Überlegungen zum Vertrauens- und Bestandsschutz an diese Wertung jedenfalls auch für die Folgezeit gebunden ist. Daher kann nachträglich eine solche Differenzierung zwischen mit Solidaritätszuschlag belastetem und unbelastetem Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr verlangt werden, wenn zu Zeiten des Anrechnungsverfahrens und in den ersten Übergangsjahren eine solche Differenzierung nicht vorgenommen wurde, der Gesetzgeber darüber hinaus bei der Wiedereinführung des Solidaritätszuschlags im Jahr 1995 pauschalierend zugunsten der ausschüttenden Kapitalgesellschaften von einer Vorbelastung mit Solidaritätszuschlag ausgegangen ist. Im Ergebnis geht die Argumentation des Finanzgerichts daher vollständig an der Sache vorbei.

Nach Auffassung der Klägerin besteht die Ungleichbehandlung vielmehr darin, dass in früheren Jahren eine Rückgewähr von Körperschaftsteuerguthaben – unter bestimmten Voraussetzungen – eine Minderung des Solidaritätszuschlages nach sich zog, während durch die Neuregelung eine Minderung des Solidaritätszuschlags dem Wortlaut nach ausgeschlossen wurde. Im Vergleich zu Körperschaften, die allein unter den „Altregelungen“ des Anrechnungsverfahrens oder der ersten Übergangsjahre agierten, stehen die von den Neuregelungen betroffenen Körperschaften, so auch die Klägerin, schlechter, weil ihnen der auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastende Solidaritätszuschlag entzogen wird, während

diejenigen, die die Möglichkeit der Steuerinderung durch Gewinnausschüttungen frühzeitig genutzt haben, von der Neuregelung nicht mehr berührt werden.

Eine sachliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung lässt sich auch nicht durch das Ziel der Verfahrensvereinfachung herleiten, da die Belastungswirkung der vorgenannten Neuregelungen zu einem vollständigen Untergang des auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags führte und damit einen intensiven Eingriff bei der Klägerin sowie bei den von den vorliegenden Neuregelungen betroffenen Körperschaften begründet. Die Intensität des Eingriffs wird umso deutlicher, wenn man den Rechtsgrund für die Rückzahlung beleuchtet, denn bei der Rückzahlung von Körperschaftsteuerguthaben nebst Solidaritätszuschlag handelt es sich um die Rückführung eines im Anrechnungsverfahren an den Staat gewährten gesetzlich kodifizierten zinslosen Darlehens, welches nach allgemeinen Grundsätzen eine gesicherte Rechtsposition für den Berechtigten begründen müsste. Der dem Gesetzgeber bei Steuergesetzen zugebilligte Pauschalisierungs- und Typisierungsspielraum ist aus diesem Grunde jedenfalls überschritten.

Auch hätten dem Gesetzgeber andere Gestaltungsmittel – wie bereits vorangestellt dargelegt – zur Verfügung gestanden. Es wäre ohne Weiteres möglich gewesen, die ratierliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens um den Solidaritätszuschlag zu erhöhen. Alternativ hätten die jeweiligen Auszahlungsbeträge als Körperschaftsteuerinderungsbetrag infolge einer jährlich fiktiv unterstellten Gewinnausschüttung interpretiert werden können.

Wenn das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05) ausführt, dass es mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, dass die Übergangsregelungen vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerinderungspotenzial führen, der bei anderer Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen hätte vermieden werden können, kann nichts anderes für die vorliegend zu beurteilende Frage des vollständigen Verlustes des auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags gelten. Die Klägerin schließt sich folglich der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts für die vorliegende Frage vollumfänglich an.

b) Verstoß gegen das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 14 GG

Zu den von Art. 14 Abs. 1 GG geschützten eigentumsfähigen Positionen zählt grundsätzlich jedes vom Gesetzgeber gewährte konkrete vermögenswerte Recht. Demgegenüber sind bloße Chancen, Erwartungen und Hoffnungen nicht schutzfähig, solange diese keine subjektiven Rechte zugunsten des Eigentümers vermitteln.

Nach Auffassung des Finanzgerichts fällt die nach der Rechtslage bis zum 31. Dezember 2006 bestehende Möglichkeit, bei der Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens durch die Vornahme von Gewinnausschüttungen auch den auf die festzusetzende Körperschaftsteuer entfallenden Solidaritätszuschlag zu mindern, nicht in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG.

Hierzu stellt das FG Köln zutreffend fest, dass es keine gesicherte Rechtsprechung zu der Eigentumseigenschaft des „Körperschaftsteuerminderungspotenzials“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG gebe. Andererseits wurde die Schutzwirkung des Art. 14 Art. 1 GG aber von der Rechtsprechung auch nicht explizit verneint.

Bereits mit Urteil vom 8. November 2006 (I R 69/05, I R 70/05) hat sich der Bundesfinanzhof intensiv mit der Fragestellung auseinandergesetzt, ob die Regelung des § 37 Abs. 2a KStG i.d.F. des StVerGAbG vom 16. Mai 2003, die ein knapp dreijähriges Moratorium für ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderungen begründete, im Einklang mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG steht.

In diesem Urteil erkannte der BFH insbesondere deshalb keinen Verfassungsverstoß, weil der Gesamtumfang der erreichbaren Steuerminderung weder beseitigt noch beschränkt oder von zusätzlichen Maßnahmen im Unternehmen abhängig gemacht wurde. Der mit dem Moratorium erreichte Aufschub über einen überschaubaren Zeitraum (weniger als drei Jahre) und der damit entstehende Zinsverlust stelle jedenfalls keinen unzulässigen Eingriff in das Eigentumsrecht dar.

Vorliegend stellt sich der wirtschaftliche Verlust jedoch deutlich anders dar, da der auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastende Solidaritätszuschlag eine endgültige „Vernichtung“ erfährt.

Im Umkehrschluss der Argumentation des BFH ist daher zu folgern, dass eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG gegeben sein könnte, wenn der Minderungsanspruch – wie im vorliegenden Fall – in vollem Umfang beseitigt wird, und eben nicht nur seine Realisierung zeitlich hinausgeschoben wird. Zumindest der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfte in diesem Fall nicht mehr eingehalten sein, so dass die verfassungsrechtlichen Schranken infolge der „Vernichtung“ des auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags von dem Gesetzgeber überschritten worden sind.

Nach Auffassung der Klägerin ist dieses Minderungspotenzial zudem als eigentumsfähiges Anwartschaftsrecht rechtlich zu qualifizieren.

Das Körperschaftsteuerguthaben ist gemäß § 37 Abs. 1 Abs. 1 KStG ermittelt worden. Durch das SStEG ist dieses Guthaben zu einer rechtlich gesicherten Forderung „erstarkt“, die als solche zu bi-

lanzieren ist und verpfändet oder abgetreten werden kann (§ 37 Abs. 5 Satz 10 KStG i.d.F. SStEG). Damit unterfällt es zweifelsfrei dem Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG.

Bereits vor Änderung durch das SStEG stellte das Körperschaftsteuerguthaben ein Anwartschaftsrecht auf eine zukünftige Steuererstattung bzw. Minderung einer Steuerschuld von Kapitalgesellschaften dar. Die Realisierung dieses Anwartschaftsrechts konnte allein durch Disposition des Steuerpflichtigen (Aus-schüttungen) erzielt werden. Das Guthaben war zudem betragsmäßig exakt bestimmt, da es jährlich durch einen entsprechenden Bescheid festgesetzt wurde (§ 37 Abs. 2 Satz 4 KStG). Es war daher als eigentumsähnliche Rechtsposition anzusehen und vom Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ebenfalls umfasst.

Eine im Vergleich zum Körperschaftsteuerguthaben bzw. zum Körperschaftsteuererminderungspotenzial „schwächere“ Eigentumsposition des Solidaritätszuschlagguthabens bzw. des „Solidaritätszuschlagminderungspotenzials“ vermag die Klägerin nicht zu erkennen. Die fehlende rechtliche Verselbstständigung oder die fehlende Feststellung in einem Bescheid vermögen als Begründung jedenfalls nicht zu überzeugen. Denn auch das „Solidaritätszuschlagminderungspotenzial“ ist konkret berechenbar. Es stellt aufgrund der gesetzlichen Regelungen eine konkret zu berechenbare Größe dar, und nicht lediglich eine bloße Chance. Dass der Klägerin zudem die Mittel für eine Gewinnausschüttung zur Verfügung standen, dürfte aufgrund der dem Beklagten bekannten Jahresabschlüsse der Klägerin unstrittig sein und darüber hinaus im Rahmen der Bestimmung der Eigentumsfähigkeit unerheblich sein.

c) Verstoß gegen Vertrauensschutzgesichtspunkte nach Art. 20 Abs. 3 GG

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bedarf es – wie das FG Köln zunächst zutreffend ausführt – vor dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert.

In den weiteren Urteilsgründen hat das Finanzgericht jedoch keinen Verfassungsverstoß aus Vertrauensschutzgesichtspunkten angenommen, da der Bürger nicht darauf vertrauen könne, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände gewährt hat, uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrecht erhält.

Hierbei verkennt das FG Köln, dass es sich bei der Körperschaftsteuererminderung und der damit verbundenen Solidaritätszuschlagminderung keineswegs um eine Steuervergünstigung handelte, sondern um eine systemgerechte Regelung zur finalen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne in zutreffender Höhe. Durch die Körperschaftsteuererminderung wurde sichergestellt, dass ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft letztlich nur mit 30 % Körperschaftsteuer belastet wurden. Die entsprechende Min-

derung des Solidaritätszuschlags sollte gewährleisten, dass es zu einer finalen Belastung mit Solidaritätszuschlag auch nur in Höhe von 5,5 % der Ausschüttungs-Körperschaftsteuer kam.

Beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sollten die ursprünglichen Übergangsregelungen gewährleisten, dass Kapitalgesellschaften, die in der Vergangenheit Gewinne teilweise thesauriert hatten, nicht schlechter gestellt wurden als solche Gesellschaften, die alle Gewinne stets an ihre Anteilseigner ausgeschüttet hatten. Diesen thesaurierenden Gesellschaften wurde ein 15-jähriger Übergangszeitraum eingeräumt, innerhalb dessen sie die steuerlichen Auswirkungen einer früheren Ausschüttung „nachholen“ konnten. Hierauf hat auch die Klägerin vertraut.

Enttäuscht der Gesetzgeber das Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten Übergangsvorschrift, indem er sie vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten des Berechtigten beseitigt, so sind unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes besondere Anforderungen zu stellen, denn der Bürger vertraut auf die Kontinuität einer Regelung. Um eine solche Regelung vorzeitig aufzuheben, genügt es eben nicht, dass sich die für den Erlass der Übergangsregelung ursprünglich maßgeblichen Umstände geändert haben. Es müssen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darüber hinaus – vorausgesetzt, das Interesse der Betroffenen an dem Fortbestand der Regelung ist schutzwürdig – schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sein, falls die geltende Übergangsregelung bestehen bleibt (BVerfGE 102, 68 ff.).

Die Vereinfachung des Verfahrens durch den Wechsel von der ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuerminderung zur ratierlichen Auszahlung des Guthabens, wonach nach dem Gesetzeswortlaut insgesamt keine mindernde Wirkung auf den Solidaritätszuschlag erfolgt, hat nach Art und Umfang kein derartiges Gewicht, als dass sie die erhebliche Einschränkung hinsichtlich des Verlusts des auf dem Körperschaftsteuerguthaben ehemals lastenden Solidaritätszuschlags rechtfertigen könnte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass eine Beibehaltung der vorherigen Vorschriften über die ausschüttungsabhängige Körperschaftsteuerminderung schwere Nachteile für die Handlungsfähigkeit der Verwaltung gehabt hätte, zumal diese grundlegende Änderung erst 6 Jahre nach der Einführung des Systemwechsels beschlossen wurde.

Demgegenüber wird den betroffenen Körperschaften die mit der Körperschaftsteuerminderung verbundene Solidaritätszuschlagsminderung ersatzlos entzogen. Dieser Eingriff wiegt schwer, zumal eine eigentumsfähige Position im Sinne eines Anwartschaftsrechts entzogen wird, die unter dem Anrechnungsverfahren erworben wurde (s.o. III. 2 b). Im Fall der Klägerin führte dies zum Verlust eines auf dem Körperschaftsteuerguthaben lastenden Solidaritätszuschlags in Höhe von [REDACTED] was für sich allein nicht als unerheblich angesehen werden kann.

Das Vertrauen der Klägerin auf eine „Nicht-Schlechterstellung“ während des Übergangszeitraums wurde infolge der verschiedenen Änderungen der Übergangsvorschriften sogar mehrfach enttäuscht, so dass die tiefgreifende Enttäuschung des Vertrauens nicht mehr hinzunehmen ist:

Zunächst kam es im Zusammenhang mit den Umgliederungsvorschriften des EK 45 in EK 40 zu einer Vernichtung von Körperschaftsteuerguthaben der Klägerin in Höhe von [REDACTED].

Beweis: Entwicklung des verwendbaren Eigenkapitals, in Kopie

Die Verfassungswidrigkeit dieser Umgliederung in Fällen wie dem vorliegenden hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05) bestätigt.

Anschließend bewirkte das sog. Körperschaftsteuer-Moratorium, dass für einen Zeitraum von fast drei Jahren (12. April 2003 bis 31. Dezember 2005) eine Körperschaftsteuererminderung durch Ausschüttung nicht möglich war (§ 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG).

Schließlich wurde die Körperschaftsteuererminderung durch das SEStEG auf eine ratierliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens umgestellt. Aufgrund der fehlenden Verzinsung stellt diese ratierliche Auszahlung letztlich einen zinslosen Zwangskredit an den Fiskus dar.

Zuletzt wurde der Klägerin die Möglichkeit genommen, ihr bereits erheblich reduziertes Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung auf den Solidaritätszuschlag zu realisieren. Diese Realisierung wäre zwar – wie das FG Köln zutreffend ausführt – an zusätzliche Voraussetzungen der Gewinnausschüttung geknüpft gewesen. Zur Erfüllung dieser Voraussetzungen hätte die Klägerin aber, zumindest durch Vornahme entsprechender Gestaltungen, innerhalb des ursprünglich statuierten Übergangszeitraums ausreichend Gelegenheit gehabt.

Festzustellen bleibt somit, dass die Gesetzesänderungen, die zu den vorstehenden Benachteiligungen der Klägerin geführt haben, insbesondere dadurch hervorgerufen wurden, dass offenbar zahlreiche Kapitalgesellschaften zu Beginn des Übergangszeitraums durch hohe Ausschüttungen ihr Körperschaftsteuererminderungspotenzial realisiert haben und dadurch erhebliche Steuerausfälle verursacht haben. Gerade diese Unternehmen wurden aber durch die Änderungen nicht getroffen, sondern vielmehr jene Unternehmen, die – wie die Klägerin – im Vertrauen auf den Fortbestand der Übergangsregelungen auf hohe Ausschüttungen in den Anfangsjahren verzichtet haben, so dass von einer Verfassungsmäßigkeit nach dem Vorangestellten nicht auszugehen ist.

IV. Beruhen des Urteils des FG Köln auf der Verletzung materiellen Rechts

Das angegriffene erstinstanzliche Urteil des FG Köln beruht auf der mit der Revision gerügten Verletzung materiellen Rechts, aus der heraus der Bundesfinanzhof zur abschließenden Entscheidung in der Sache gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO berechtigt ist.

Denn hätte das Finanzgericht in seiner angegriffenen Entscheidung die Regelungen des Solidaritätszuschlaggesetzes über seinen Wortlaut hinaus unter entsprechender Anwendung der Neuregelungen in § 37 Abs. 4-7 KStG zur Ergänzung einer planwidrigen Gesetzeslücke zutreffend angewendet und ausgelegt, dann hätte die Entscheidung des FG Köln nicht in ihrer mit der Revision angegriffenen Form ergehen können.

Darüber hinaus beruht die Entscheidung des Finanzgerichts bereits deshalb auf der Verletzung des materiellen Rechts, weil die Anwendung der streitentscheidenden Vorschriften gemäß dem reinen Gesetzeswortlaut mit dem Verfassungsrecht nicht vereinbar ist. Die Regelungen wären damit nichtig.

Das angefochtene Urteil ist daher nach Ansicht der Klägerin nicht haltbar.

V. Zum Revisionsantrag

Nach dem oben Dargestellten, insbesondere der Feststellung der Verletzung materiellen Rechts durch das FG Köln, ist die Sache zur Entscheidung durch den Bundesfinanzhof spruchreif.

DHPG DR. HARZEM & PARTNER KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Benno Lange
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

i.V.
Stefanie Jobs
Rechtsanwältin