



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme
der Bundesrechtsanwaltskammer
zur Verfassungsbeschwerde der Prüftechnik D.B. AG
1 BvR 2192/05

erarbeitet vom

Verfassungsrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer

Rechtsanwalt Dr. Christian-Dietrich Bracher, Berlin
Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Kirchberg, Karlsruhe (Vorsitzender)
Rechtsanwalt und Notar Dr. Wolfgang Kuhla, Berlin
Rechtsanwalt Prof. Dr. Christofer Lenz, Stuttgart
Rechtsanwalt Dr. Michael Moeskes, Magdeburg (Berichterstatter)
Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Quaas, M. C. L., Stuttgart
Rechtsanwalt Dr. Gerhard Strate, Hamburg
Rechtsanwalt und Notar Prof. Dr. Bernhard Stüer, Münster
Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Uechtritz, Stuttgart

Rechtsanwalt Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer, Berlin

August 2008

BRAK-Stellungnahme-Nr. 27/2008

A. Sachverhalt

Zum Sachverhalt wird auf das Urteil des BFH zu I R 107/04 vom 31. Mai 2005 (dort I.) Bezug genommen.

Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der körperschaftssteuerrechtlichen Umgliederungsregelungen im Zusammenhang mit dem Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

Die Beschwerdeführerin ist eine inländische Kapitalgesellschaft. Sie übt als Holdinggesellschaft die Koordination und einheitliche Leitung von Tochtergesellschaften aus, deren Unternehmensgegenstand die Herstellung, der Vertrieb und die Wartung elektronischer Geräte ist.

Das Finanzamt hat gegenüber der Beschwerdeführerin auf den 31. Dezember 2001 Besteuerungsgrundlagen gemäß §36 Abs. 7 und gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBG 1 I 2000, 1433, BStB1 I 2000, 1428 – KStG n. F. --) gesondert festgestellt. Dabei wurden die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals i. S. des § 47 KStG 1999 zum Ende des Wirtschaftsjahres, für welches das KStG 1999 letztmalig anzuwenden ist, wie folgt festgestellt:

EK 45		10.591.535 DM
EK 40		1.697.322 DM
EK 01		36.151 DM
EK 02	./.	142.039 DM
EK 04		2.000.000 DM

Nach Verringerung des Bestandes an EK 45 auf Grund von Ausschüttungen i. S. des § 36 Abs. 2 Satz 1 KStG n. F. (445.107 DM) und einer Erhöhung um Einkommensteile, die mit 45 v. H. der Körperschaftsteuer unterlagen (2.498 DM), wurde das verbleibende EK 45 (10.148.926 DM) gemäß §36 Abs. 3 KStG n. F. in EK 40 (12.455.500 DM) und EK 02 (./ 2.306.574 DM) mit dem EK 40 verrechnet. Darauf ergab sich unter Berücksichtigung einer Erhöhung des EK 40 um Einkommensteile, die mit 40 v. H. der Körperschaftssteuer unterlegen hatte, ein EK 40 von (14.187.292 DM ./ 2.412.462 DM =) 11.775.830 DM. Aus diesem wurde gemäß § 37 Abs. 1 KStG n. F. ein verbleibendes Körperschaftssteuerguthaben von 1.962.472 DM ermittelt.

Die Beschwerdeführerin hat gegen die Feststellungsbescheide eine Sprungklage erhoben, mit der sie geltend machte, dass die vom FA angewandten gesetzlichen Regelungen gegen Art. 14 des Grundgesetzes (GG) verstießen. Sie führten im Regelfall dazu, dass das nach der früheren Rechtslage bestehende Körperschaftssteuerminderungspotenzial reduziert werde, ohne dass den betroffenen Kapitalgesellschaften eine ausreichende Frist zur Vermeidung dieses Nachteils eingeräumt worden sei. Die einschlägigen Vorschriften seien daher in der Weise verfassungskonform auszulegen, dass das Körperschaftssteuerguthaben ein Sechstel des Endbestandes an EK 40 zuzüglich 15/55 des EK 45 betrage. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.

Die Beschwerdeführerin hat Revision erhoben. Mit ihrer Revision hat sie eine Verletzung materiellen Rechts gerügt. Sie hat beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass das Körperschaftssteuerguthaben auf den 31. Dezember 2001 mit 3.056.490 DM festgestellt wird.

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen hat die Beschwerdeführerin Verfassungsbeschwerde erhoben

B. Rechtslage

Die Verfassungsbeschwerde ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer zulässig und begründet.

I. Art. 14 GG

Ergebnis:

Das gegenüber der Beschwerdeführerin ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs und mittelbar die Regelungen des § 36 Abs. 3 und 4 KStG verletzen nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG.

Begründung:

1. Eingriff in den Schutzbereich

a) Schutzbereich

Zu den von Art. 14 Abs. 1 GG geschützten eigentumsfähigen Positionen zählt grundsätzlich jedes vom Gesetzgeber gewährte konkrete vermögenswerte Recht, vgl. BVerfGE 58, 300, 336; 53, 257, 290. Eine solche Rechtsposition zeichnet sich dadurch aus, dass sie durch privatrechtliche Normen dem Einzelnen so zugeordnet ist, dass er die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf, vgl. BVerfGE 89, 1, 6; 83, 201, 209. Außerdem werden alle Ansprüche des privaten Rechts erfasst, vgl. BVerfGE 83, 201, 208 f.; 68, 193, 222. Grundsätzlich nicht geschützt sind demgegenüber bloße Chancen, Erwartungen und Hoffnungen, vgl. BVerfGE 74, 129, 148; 68, 193, 222, des weiteren nicht andere äußere Umstände wie etwa eine günstige Gesetzeslage,

solange diese keine subjektiven Rechte zugunsten des Eigentümers vermittelt. Anders ist dies, wenn auf die Verwirklichung ein rechtlich gesicherter Anspruch besteht, vgl. BVerfGE 83, 201-216, Rn. 36 bei juris.

Die Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren, das auf der Ebene der Anteilseigner bereits greift, führt dazu, dass auf der Ebene der Körperschaft im Falle von Gewinnausschüttungen ein Körperschaftsteuerguthaben zu ermitteln ist. Unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens wurde durch die vollständige Anrechnung der auf der Ebene der Körperschaft gezahlten Körperschaftsteuer durch diese quasi hindurchgeblickt und war lediglich die Ebene der Anteilseigner für die Höhe der endgültigen Steuerbelastung maßgeblich. Diese Betrachtung hat der Gesetzgeber mit dem Übergang vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren jedoch verlassen. Unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens wird die Steuerlast für die Körperschaft definitiv festgestellt, während die Einkünfte aus der Beteiligung an der Körperschaft beim Anteilseigner pauschal hälftig zur Besteuerung heranzuziehen sind.

Das Körperschaftsteuerguthaben ist aufgrund der durch das Steuersenkungsgesetz eingefügten Regelungen der §§ 36, 37 KStG zu ermitteln. Gemäß § 36 Abs. 1 KStG sind die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals, ausgehend von den gemäß der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals in EK-Klassen in § 30 KStG a. F. festgestellten Teilbeträgen gemäß den nachfolgenden Absätzen des § 36 KStG zu ermitteln. Darin besteht das sogenannte Körperschaftsteuerminderungspotential. Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt sodann gem. § 37 Abs. 1 S. 2 KStG 1/6 des Endbestandes des mit einer Körperschaftsteuer von 40% belasteten Teilbetrages. Dass die Ermittlung eines Körperschaftsteuerguthabens immer und nur dann erforderlich ist, wenn die Kapitalgesellschaft Gewinne ausschüttet, ist wiederum der vorstehend beschriebenen Systematik des Anrechnungsverfahrens geschuldet.

Das gem. § 37 KStG ermittelte Körperschaftsteuerguthaben ist eine rechtlich gesicherte Forderung. Es handelt sich um einen selbständig geltend zu machenden Anspruch. Einen steuerlichen Erstattungsanspruch - im Bereich der Lohnsteuer - hat das Bundesverfassungsgericht als individuelle Forderung zu Recht dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG unterstellt, vgl. BVerfGE 70, 278, 285.

Doch auch das Körperschaftsteuerminderungspotential ist eine eigentumsfähige Position. Die Ermittlung eines Körperschaftsteuerguthabens dient letztlich dazu, die unter dem Anrechnungsverfahren gemäß den verschiedenen EK-Klassen unterschiedliche Vorbelastung des Eigenkapitals mit Körperschaftsteuer zu korrigieren, um so im Übergangszeitraum, in dem auf der Ebene der Anteilseigner bereits das Halbeinkünfteverfahren gilt, eine korrekte Definitiv-Körperschaftsteuer zu erhalten. Dabei resultiert aus jeder EK-Klasse entsprechend ihrer Vorbelastung mit Körperschaftsteuer – im Fall des EK 45 einer Vorbelastung von 45% - ein bestimmtes Körperschaftsteuerminderungspotential. Dieses steht hinter den Endbeständen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in § 36 KStG.

Dieses Körperschaftsteuerminderungspotential besteht möglichen Umrechnungen und Umgliederungen vorgelagert. Es ist konkret berechenbar. Denn es bedarf zu seiner Geltendmachung gem. § 37 Abs. 1 S. 2 KStG nur noch einer Rechenoperation, um die gesicherte Forderung des Körperschaftsteuerguthabens entstehen zu lassen. Damit stellt sich das Körperschaftsteuerminderungspotential jedoch nicht als bloße Chance oder Erwartung dar, sondern als aufgrund der gesetzlichen Regelungen konkret zu berechnende Größe, die zu ihrem Erstarren zu einer Rechtsposition, die selbständig geltend gemacht werden kann, nur noch der Multiplikation mit einem Bruch bedarf. Die ausschließliche Zuordnung zu der jeweiligen Körperschaft ist damit dem Grunde nach schon dergestalt gesichert, dass es zum Erstarren zu einer subjektivrechtlichen Rechtsposition nicht einmal mehr eines weiteren – in der Person des Gläubigers oder eines Dritten liegenden – Ereignisses bedarf, vgl. BVerfGE 114, 1-72, Rn. 155 bei juris, sondern eines bloßen Rechenschrittes.

Das Körperschaftsteuerminderungspotential ist mithin als eigentumsähnliche Rechtsposition vom Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG umfasst.

b) Eingriff

Die durch das Steuersenkungsgesetz geschaffenen Regelungen des § 36 Abs. 3 und 4 KStG beeinträchtigen das im EK 45 steckende Körperschaftsteuerminderungspotential der Beschwerdeführerin, indem sie dieses schmälern. Sie und ebenso das diese Berechnungsweise bestätigende Urteil des Bundesfinanzhofs greifen damit eine durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Rechtsposition ein.

Denn § 36 Abs. 3 und 4 KStG nehmen nicht bloß eine rechnerische Ermittlung des Körperschaftsteuerminderungspotentials aus EK 45 vor, sondern schreiben eine Umgliederung und Umrechnung auf EK 40 vor, bei der jedoch zum einen nicht die volle Höhe seines Bestandes berücksichtigt wird (Abs. 3) und zum anderen die Verrechnung in einer für die Körperschaft ungünstigen Reihenfolge vorgenommen wird (Abs. 4).

Man kann auch nicht einwenden, ein Körperschaftsteuerminderungspotential sei von vornherein nur in der Höhe entstanden, wie es § 36 Abs. 3 und 4 KStG vorsehen. Das Körperschaftsteuerminderungspotential gründet auf der Systematik des Anrechnungsverfahrens, mit seinen verschiedenen Klassen des verwendbaren Eigenkapitals, von denen jede eine bestimmte Körperschaftsteuervorbelastung und damit ein bestimmtes Körperschaftsteuerminderungspotential widerspiegelt, es lässt sich danach konkret berechnen und besteht damit möglichen Umgliederungen und Umrechnungen des Gesetzgebers vorgelagert. Wird eine EK-Klasse in eine andere umgewandelt, wie dies durch § 36 Abs. 3 und 4 KStG erfolgt, so muss dies mithin grundsätzlich unter Erhalt des vorhandenen Minderungspotentials geschehen.

Da auch unter der Geltung des Art. 14 GG Vertrauensschutzgesichtspunkte eine Rolle spielen, vgl. BVerfGE 116, 96 ff., Rn. 99 bei juris, ist außerdem zu klären, inwieweit den Übergangsvorschriften des § 36 Abs. 3 und 4 KStG Rückwirkung beizulegen ist. Ein Fall der tatbestandlichen Rückanknüpfung – bzw. unechten Rückwirkung - liegt vor, wenn eine Norm künftige Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig macht, vgl. BVerfGE 72, 200, 242; 79, 29, 45 f. So liegt es hier. § 36 KStG wurde am 23.10.2000 verkündet und ordnet die beschriebene Umgliederung von EK 45 in EK 40 zum 31.12.2000 an. Diese Rechtsfolge der Umgliederung kommt nur deshalb zum Tragen, weil aus der Zeit vor der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes bei der Körperschaft unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens entstandenes umgliederungsfähiges EK 45 vorhanden war. § 36 Abs. 3 und 4 KStG knüpft demzufolge an Gegebenheiten aus der Zeit vor dem 23.10.2000 an.

2. Keine Rechtfertigung als zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmung

a) § 36 Abs. 3 KStG

Grundsätzlich stellt eine Regelung eine zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG dar, wenn sie durch Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist und den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes genügt, vgl. BVerfGE 100, 1, 40; 58, 81, 121.

Im Allgemeinen hat der Gesetzgeber im Falle einer Gesetzesänderung oder eines Systemwechsels einen weitreichenden Gestaltungsspielraum.

Die Begründung des von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurfes zum Steuersenkungsgesetz, BT-Drucks. 14/3074 (gleich lautender Entwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 14/2683), das durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wesentliche Teile des Körperschaftsteuergesetzes neu ordnet, nimmt generell Stellung zu den Neuregelungen und erläutert deren Einfachheit und geringere Missbrauchsanfälligkeit. Spezielle Ausführungen zu der Vorschrift des § 36 Abs. 3 KStG n. F., wonach das EK 45 mit einem Faktor von 27/22 in EK 40 umzurechnen ist, finden sich jedoch nicht. Der mit dem Steuersenkungsgesetz befasste Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/3366, sah in seiner Beschlussempfehlung nebst Bericht zwar zahlreiche Änderungen und Ergänzungen vor, nicht jedoch zu dem gewählten Umrechnungsfaktor in § 36 Abs. 3 KStG n. F.. Die im Vermittlungsausschuss erörterten Fragen betrafen ebenfalls nicht die Regelung des § 36 Abs. 3 KStG n. F. und den darin gewählten Umrechnungsfaktor. Es ist nicht ersichtlich, welche Überlegungen den Gesetzgeber geleitet haben könnten, statt eines belastungsneutralen Umrechnungsfaktors einen geringeren, nachteiligen Faktor von 27/22 zu wählen. Es ist zwar theoretisch denkbar, dass der Gesetzgeber eine schnellere Vereinfachung erreichen wollte. Derartige Erwägungen und Abwägungen ergeben sich aus den vorgenannten Gesetzesmaterialien allerdings nicht. Hier hätte es dem Gesetzgeber oblegen, im Gesetzgebungsverfahren dies näher zu begründen. Dies erscheint aus verfassungsrechtlicher Sicht schon deshalb unverzichtbar, weil die Vorschrift in finanzieller Hinsicht weitreichende Auswirkungen für die betroffenen Körperschaften hat.

Besondere Grundsätze kommen aber mit Blick auf den Vertrauensschutz dann zur Anwendung, wenn Vertrauen in eine befristete Übergangsregelung enttäuscht wird, vgl. BVerfGE 102, 68, 97; BVerfGE 116, 96-135, Rn. 100 bei juris. So liegt es hier:

aa)

Die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingefügte Regelung des § 54 Abs. 1 S. 2 und 3 KStG sah bereits die Umrechnung des EK 45 vor, wie sie nachfolgend das Steuersenkungsgesetz erneut in § 36 Abs. 3 KStG einführte, allerdings gemäß § 54 Abs. 11 S. 2 KStG erst zum Schluss des letzten, vor dem 01.01.2004 endenden Wirtschaftsjahres. Danach konnten Gesellschaften – jedenfalls in den Fällen, in denen ihr Geschäftsjahr wie im Fall der Beschwerdeführerin mit dem Kalenderjahr übereinstimmte - bis zum 31.12.2003 durch das oben skizzierte „Leerschütten“ die Nachteile der Umgliederung von EK 45 auf EK 40 vermeiden. Hierauf konnten die Gesellschaften sich einrichten, eine entsprechende Überlegungszeit einplanen, die Anteilseigner entsprechend informieren und einbeziehen, gegebenenfalls erforderliche Einlagen tätigen bzw. vorbereiten etc. Die Bildung eines Vertrauenstatbestandes muss daher angenommen werden.

Die Regelung des § 36 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 KStG verkürzt diesen Zeitraum erheblich, indem die nachteilige Umgliederung des EK 45 in EK 40 bereits zum Schluss des Wirtschaftsjahres vorgenommen wird, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das Körperschaftsteuergesetz alter Fassung letztmalig anzuwenden ist. Dies ist der Veranlagungszeitraum 2000 und da im Fall der Beschwerdeführerin das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, ist ihr EK 45 zum 31.12.2000 in EK 40 umzugliedern. Die durch das Steuerentlastungsgesetz gesetzte Übergangsfrist bis zum 31.12.2003 wird damit um drei Jahre verkürzt. Nicht alle Gesellschaften, die sich auf die über den 31.12.2000 hinaus noch drei Jahre geltende Frist für die Vermeidung der Folgen aus der Umgliederung des EK 45 in EK 40 verlassen hatten, konnten nach der Abkürzung der Frist aufgrund der Neuregelung den Eintritt dieser nachteiligen Folgen vermeiden. Damit wird Vertrauen in eine befristete Übergangsregelung enttäuscht und zudem eine zuvor begründete Eigentumsposition entzogen.

bb)

Enttäuscht der Gesetzgeber das Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten Übergangsvorschrift, die er aus Vertrauensschutzgründen erlassen hat, indem er sie vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten beseitigt, so ist dies unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur unter besonderen Anforderungen möglich. Die Frage, ob es sich um einen Fall echter Rückwirkung handelt, wie dies in der Literatur verschiedentlich angenommen wird, kann an dieser Stelle dahinstehen. In einem solchen Fall geht es nicht allgemein um den Schutz des Vertrauens des Bürgers in den Fortbestand geltenden Rechts. Hier vertraut der Bürger vielmehr auf die Kontinuität einer Regelung, auf Grund deren altes Recht noch für eine bestimmte Zeit in Bezug auf einen eingegrenzten Personenkreis nach Prüfung der Vereinbarkeit der Fortgeltung mit dem öffentlichen Interesse aufrechterhalten wird. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen. Um einen solche vorzeitig aufzuheben, genügt es nicht, dass sich die für den Erlass der Übergangsregelung ursprünglich maßgeblichen Umstände geändert haben. Es müssen nach der Rechtsprechung des BVerfG darüber hinaus - vorausgesetzt, das Interesse der Betroffenen auf einen Fortbestand der Regelung ist schutzwürdig und hat hinreichendes Gewicht - schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sein, falls die geltende Übergangsregelung bestehen bleibt; vgl. BVerfGE 102, 68 ff., Rn. 96 bei juris.

Es sind diejenigen Gesellschaften von der Regelung betroffen, die über EK 45 verfügen und eine Kapital- und Anteilseignerstruktur aufweisen, die es nicht erlaubt, in dem kurzen Zeitraum zwischen der Verkündung des § 36 Abs. 3 KStG am 23.10.2000 und dem Schluss des Wirtschaftsjahres am 31.12.2000 durch ein Leerschütten die nachteiligen Folgen des § 36 Abs. 3 KStG zu vermeiden. Hierbei handelt es sich nicht um zu vernachlässigende Sonderfälle. Sie müssen die Umgliederung, durch die ihnen ein Teil ihres Körperschaftsteuerminderungspotentials entzogen wird, tatenlos hinnehmen. Dieser Eingriff wiegt schwer, weil ihnen eine eigentumsfähige Position in Form des Körperschaftsteuerminderungspotentials in beträchtlicher Höhe - im Fall der Beschwerdeführerin sind es ca. 1,1 Mio. DM - entzogen wird, die sie unter dem Anrechnungsverfahren erworben hatten. Aus den zugänglichen Gesetzesmaterialien war nicht ersichtlich, was den Gesetzgeber bewogen hat, die Regelung des § 54 Abs. 11 S. 2 und 3 KStG bereits mit dem

Steuerentlastungsgesetz zu verabschieden, während alle weiteren Regelungen, die die Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren betrafen, erst mit dem Steuersenkungsgesetz getroffen wurden. Im Hinblick auf die mit der Regelung verbundenen nachteiligen Folgen für die Gesellschaften, die über EK 45 verfügten, wäre ein plausibler Grund darin zu sehen, dass der Gesetzgeber für diesen prekären Fall der nachteiligen Umgliederung von EK 45 eine angemessene Übergangsfrist schaffen wollte und deshalb die Regelung bereits vor den anderen Regelungen verabschiedet hat. Für die Verkürzung der Umgliederungsfrist durch das Steuersenkungsgesetz bestand kein hinreichend gewichtiges öffentliches Interesse. Es ist nicht ersichtlich, dass die Beibehaltung der Übergangsvorschrift des § 54 Abs. 11 S. 2 und 3 KStG a. F. schwere Nachteile für ein wichtiges Gemeinschaftsgut und insbesondere für die Handlungsfähigkeit der Verwaltung gehabt hätte. Die mit der längeren Übergangsfrist verbundene Verringerung des Körperschaftsteueraufkommens bzw. ausbleibende Vermehrung des Körperschaftsteueraufkommens rechtfertigt jedenfalls eine so tief greifende Enttäuschung des Vertrauens, zumal in Bezug auf eine zuvor begründete Eigentumsposition, nicht.

b) 36 Abs.4 KStG

Für die Regelung des § 36 Abs. 4 KStG gelten die allgemeinen Grundsätze, an denen sich eine Inhalts- und Schrankenbestimmung messen lassen muss.

aa) Allgemeinwohlgründe

Entschließt sich der Gesetzgeber zu einer Gesetzesänderung oder zu einem Systemwechsel, so hat er hinsichtlich der hierzu zu schaffenden gesetzlichen Regelungen einen weiten Gestaltungsspielraum. Es ist zunächst dem Gesetzgeber überlassen, ob er eine solchen Systemwechsel durchführen will, solange er hierfür irgendwelche Gründe ins Feld führen kann, aus denen ihm ein solcher Wechsel angezeigt erscheint. Sodann ist es ihm überlassen, die Regelungen zu treffen, die er für zweckmäßig hält, um den Systemwechsel durchzuführen. Für den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren waren in erster Linie Gründe der Besteuerung von ausländischen Anteilseignern sowie eine angestrebte Vereinfachung des Steuerrechts maßgeblich. Von ihnen war auch die Regelung des § 36 Abs. 4 KStG getragen.

bb) Verhältnismäßigkeit

Der verfassungsrechtliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss vom Gesetzgeber auch bei der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums gem. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG beachtet werden. Er besagt, dass eine Maßnahme zur Erreichung des angestrebten Zweckes geeignet und erforderlich sein muss; sie ist geeignet, wenn der gewünschte Erfolg mit ihrer Hilfe gefördert werden kann, und erforderlich, wenn der Gesetzgeber kein anderes, das betreffende Grundrecht nicht oder doch weniger fühlbar einschränkendes Mittel hätte wählen können, vgl. BVerfGE 70, 278 ff., Rn. 25 bei juris; 63, 88, 15. Ferner darf der mit der Maßnahme verbundene Eingriff nicht außer Verhältnis zur Bedeutung der Sache stehen, vgl. BVerfGE 70, a. a. O.; 65, 1, 54; 27, 344, 352 f..

- (1) Die Vorschriften des § 36 Abs. 4 KStG sind geeignet, die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren zu fördern, indem sie eine Umgliederung von EK 45 auf EK 40 zum 31.12.2000 – bzw. dem Ende des Wirtschaftsjahres - vorschreiben und so die Ermittlung des im Rahmen des § 37 Abs. 1 KStG erforderlichen Endbestandes des mit einer Körperschaftsteuer von 40% belasteten Teilbetrages vorbereiten.
- (2) Als anderes Mittel, das die Eigentumsgarantie des Art. 14 weniger fühlbar einschränkt, kommt jedoch die von Prof. Bareis vorgestellte Alternativregelung in Betracht. Allerdings wird es den Gesetzgeber entlasten, da ihm eine solche Alternativregelung nicht bekannt gewesen sein dürfte und er unter dem Zeitdruck des Gesetzgebungsverfahrens nicht alle denkbaren Möglichkeiten durchprüfen konnte.

In diesem Fall soll von der Erforderlichkeit der Vorschrift des § 36 Abs. 4 KStG ausgegangen werden.

- (3) Die Vorschrift ist jedoch nicht angemessen (unverhältnismäßig ieS).

Für die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ist grundsätzlich notwendig, dass bei einer Abwägung zwischen den für die Regelung anzuführenden Gemeinwohlgründen und der Beeinträchtigung auf Seiten der Steuerpflichtigen die Gemeinwohlgründe Vorrang haben.

Im vorliegenden Fall muss es demnach zu einer Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an dem alsbaldigen Inkrafttreten einer Neuregelung und dem Interesse der von ihr Betroffenen am Fortbestand des bisher geltenden, für sie günstigen Rechts kommen. Diese Abwägung ist vorzunehmen, gleichgültig, ob Art. 2 Abs. 1 GG oder unter dem Gesichtspunkt der Rückwirkung von Rechtsnormen Art. 14 Abs. 1 GG Maßstab für die Prüfung ist, vgl. BVerfGE 116, 96 ff., Rn. 99 bei juris.

Diese Abwägung ist fehlerhaft. Die Betroffenen haben ein schutzwürdiges Interesse am ungeschmälernten Erhalt der eigentumsfähigen Position des Körperschaftsteuerminderungspotentials. Das öffentliche Interesse an der alsbaldigen Feststellung der Endbestände im Sinne des § 36 KStG geht demgegenüber nicht so weit, dass der Gesetzgeber die Frist für die Körperschaft, die Nachteile aus § 36 Abs. 4 KStG durch das sogenannte Leerschütten zu vermeiden, auf eine so kurze Zeitspanne wie zwei Monate bemessen durfte. Wie oben bereits beschrieben, bedarf es für das Leerschütten bei mehr als nur einzelnen Körperschaften je nach Anteilseignerstruktur und Kapitalsituation diverser Vorüberlegungen und Vorarbeiten. Gewichtige Gründe, die es notwendig machten, den Körperschaften eine Zeitspanne von nur gut zwei Monaten für abwendende gestaltende Maßnahmen zu lassen, sind auf Seiten des Gesetzgebers nicht anzutreffen, auch nicht, wenn man berücksichtigt, dass es sich bei der Ermittlung der Endbestände im Sinne des § 36 KStG der entsprechenden Körperschaftsteuerguthaben um ein Massengeschäft der Verwaltung handelt, die handlungsfähig bleiben muss. Die Ermittlung der Endbestände auf den 31.12.2000 und die damit einhergehende Verrechnung gem. § 36 Abs. 4 KStG bedeutet, dass EK 45 nach dem 31.12.2000 nicht mehr gesondert zu berücksichtigen ist und damit eine Vereinfachung der Rechenarbeit.

Diese Vereinfachung hat nach Art und Umfang jedoch kein derartiges Gewicht, dass sie eine erhebliche Einschränkung in einer Eigentumsposition im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG rechtfertigen könnte. Denn das Körperschaftsteuerminderungspotential wird nach den Ausführungen im Gutachten von Prof. Bareis, S. 11 ff., 13, durch die Regelung des § 36 Abs. 4 KStG zusätzlich zu § 36 Abs. 3 KStG nochmals nicht unerheblich geschmälert, im Fall der Beschwerdeführerin um DM 17.648. Es sind keine gravierenden Nachteile zu erkennen, wenn die Ermittlung auf den 31.12.2001 angesetzt worden wäre. Wäre die Verrechnung gemäß Absatz 4 zum 31.12.2001 angeordnet worden, hätte den betroffenen Körperschaften eine Übergangsregelung von gut einem Jahr zur Verfügung gestanden und hätten sie mithin ausreichend Zeit gehabt, die Lage zu eruieren und ggf. zu handeln. Diese Möglichkeit verkürzt §

36 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 KStG in nicht zulässiger Weise. Das Vorhandensein einer Alternativregelung führt nicht zwangsläufig dazu, dass die bestehende Regelung unverhältnismäßig ist. Wählt der Gesetzgeber aber eine für die Betroffenen ungünstige Lösung, so darf er diese nicht auch noch mit einer extrem kurzen Übergangsfrist versehen.

Die Regelung des § 36 Abs. 4 KStG ist daher unverhältnismäßig, stellt mithin keine zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmung dar und verstößt gegen Art. 14 GG.

II. Art. 3 Abs. 1 GG

Ergebnis:

Die Regelungen des § 36 Abs. 3 und 4 KStG - und das auf ihnen fußende Urteil des Bundesfinanzhofs - verletzen nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil die durch sie hervorgerufene Ungleichbehandlung von Körperschaften in der steuerlichen Belastung nicht durch Praktikabilitätsgründe oder Lenkungsziele gerechtfertigt werden kann.

Begründung:

Der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit fordert nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen sind, vgl. BVerfGE 82, 60, 86; 43, 108, 118 ff.; 6, 55, 67. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht – dem auch das Körperschaftssteuerrecht als das Einkommensteuerrecht der Körperschaften zuzurechnen ist -, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist, vgl. BVerfGE 82, 60, 86; 61, 319, 343 f.. Unter der Ägide des Leistungsfähigkeitsprinzips verstößt eine gesetzliche Regelung gegen den Gleichheitsgrundsatz, wenn entweder Sachverhalte gleicher Leistungsfähigkeit ungleich besteuert werden oder aber Sachverhalte ungleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden, ohne dass hierfür eine zureichende sachliche Rechtfertigung vorliegt, vgl. BVerfGE 107, 27, 46; 82, 60, 86 f.. Zudem muss die gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden, vgl. BVerfGE 107, 27, 46. Auch hier bedürfen Ausnahmen von einer solchen

folgerichtigen Umsetzung eines besonderen sachlichen Grundes, vgl. BVerfGE 105, 73, 126; 99, 280, 290.

1. Ungleichbehandlung

Die im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren durch das Steuersenkungsgesetz geschaffenen Regelungen der § 36 Abs. 3 und § 36 Abs. 4 KStG verringern durch die vorgenommene Umgliederung und Umrechnung vom EK 45 – mit Körperschaftsteuer in Höhe von 45 % belastetes verwendbares Eigenkapital (vEK) - auf das EK 40 in § 36 Abs. 3 KStG und durch die Verrechnung eines negativen unbelasteten Teilbetrages aus EK 01 bis EK 03 mit belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zunehmender Belastung in § 36 Abs. 4 KStG das bei der Beschwerdeführerin ohne diese Regelungen vorhandene Körperschaftsteuerminderungspotential.

Im Vergleich zu Körperschaften, die allein unter den „Altregelungen“ des Anrechnungsverfahrens agierten, stehen die von den vorgenannten Regelungen betroffenen Körperschaften schlechter, weil ihnen ein Teil ihres Körperschaftsteuerminderungspotentials entzogen wird, während jenen das Körperschaftsteuerminderungspotential ungeschmälert verblieb. Nach den Berechnungen im Gutachten von Prof. Bareis, S. 16 f. stehen sie außerdem schlechter als Körperschaften, die allein unter der künftigen Regelung des Halbeinkünfteverfahrens agieren.

2. Sachliche Rechtfertigung

a) Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts

Es kann für den Gesetzgeber Gründe geben, das Gebot gleicher Leistungsfähigkeit und gleicher Belastung zu durchbrechen. Der Gesetzgeber kann vom Leistungsfähigkeitsprinzip gezielt abweichen, weil er ein bestimmtes Verhalten der Steuerpflichtigen erreichen oder vermeiden will, vgl. BVerfGE 105, 73, 112; 99, 280, 296; 93, 121, 148. Solche Lenkungs- oder Sozialzwecknormen bedürfen allerdings einer besonderen Rechtfertigung. In erster Linie sind hier Gründe des Gemeinwohls heranzuziehen, vgl. BVerfGE 105, 73, 112; 93, 121, 148.

Der Gesetzgeber darf sich auch von steuertechnischen Überlegungen leiten lassen. So kann er aus Praktikabilitätsgründen vereinfachende Normen schaffen, mit deren Hilfe er im Massengeschäft der Besteuerung die Durchführbarkeit der Gesetze erleichtern und einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand vermeiden will, vgl. BVerfGE 13, 331, 341; 82, 60, 91 ff.; 85, 264, 317; 87, 153, 172. Der Gesetzgeber bedient sich hierbei vor allem Typisierungen und Pauschalierungen, vgl. BVerfGE 87, 153, 172.

Die damit verbundene Belastung ist hinzunehmen, wenn sie nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wäre, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betrifft und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist, vgl. BVerfGE 87, 234, 255; 100, 59, 90. In diesem Fall müssen in Einzelfällen entstehende Härten oder Ungerechtigkeiten hingenommen werden, vgl. BVerfGE 82, 60, 86 f. Bei der Prüfung der Intensität des Verstoßes sind auf der einen Seite die Belastung des Betroffenen, auf der anderen die mit der Typisierung verbundenen Vorteile zu berücksichtigen, insbesondere die Verwaltungserfordernisse, vgl. BVerfGE 84, 348, 360. Ist die Belastung gering, können Gründe der Praktikabilität auch die Benachteiligung größerer Gruppen rechtfertigen, BVerfGE 82, 60, 86 f.; 44, 283, 288.

b) Anwendung der vorstehenden Grundsätze

Durch die durch § 36 Abs. 3 und 4 KStG angeordnete und vom Finanzamt umgesetzte Umgliederung von Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals i. S. d. §§ 30, 54 Abs. 11 KStG 1999 und die hieraus abgeleitete Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens i. S. d. § 37 Abs. 1 KStG verringerte sich das der Beschwerdeführerin zustehende Körperschaftsteuerminderungspotential aus EK 45 von DM 2.767.889 um DM 1.076.401 auf DM 1.691.488.

Die gesetzlich angeordnete Umgliederung vom EK 45 auf das EK 40 führt dazu, dass künftig kein EK 45 mehr berücksichtigt werden muss und erleichtert damit die Feststellung der Höhe des Körperschaftsteuerguthabens. Die Vorschrift dient damit einer Vereinfachung durch Verringerung der mit den verschiedenen EK-Klassen verbundenen Rechenarbeit; denn jede EK-Klasse spiegelt eine bestimmte Vorbelastung des Eigenkapitals mit Körperschaftsteuer wider. Der Gesetzgeber nimmt damit seine Befugnis wahr, Massenerscheinungen – und eine solche ist die Umstellung der Besteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren - typisierend und generalisierend zu ordnen.

Allerdings müssen sich die Wirkungen der Regelung in dem Rahmen halten, den das Bundesverfassungsgericht für Typisierungen vorgezeichnet hat.

Das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass in Einzelfällen entstehende Härten und Ungerechtigkeiten hingenommen werden müssen, wenn die mit der Typisierung verbundene Belastung nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wäre, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betrifft und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist, vgl. BVerfGE 82, 60, 86 f.; 79, 87, 100; 63, 119, 128.

Diesen Anforderungen genügen die Regelungen des § 36 Abs.3 und 4 GG jedoch nicht.

aa)

Wie Prof. Bareis in seinem Gutachten, S. 7 ff. nachweist, hätte der Gesetzgeber anstelle der Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG - und auch des § 54 Abs. 11 S. 2 und 3 KStG - eine systematisch einwandfreie – sowohl hinsichtlich des Anrechnungs- wie auch hinsichtlich des Halbeinkünfteverfahrens - einfache Alternativregelung wählen können. Bei dieser Alternativregelung käme es, wie Prof. Bareis nachvollziehbar darlegt, nicht zu der beschriebenen Schmälerung des Körperschaftsteuerminderungspotentials wie sie durch § 36 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 37 Abs.1 KStG auftritt.

bb)

Fraglich ist auch, ob die Belastungswirkung der vorgenannten Regelungen nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Körperschaften betrifft. Grundsätzlich betrifft die Regelung alle Körperschaften, die über EK 45 verfügen; das sind diejenigen, die schon länger als seit dem Jahre 2000 bestehen. Dies dürfte den größten Teil der deutschen Kapitalgesellschaften ausmachen.

Zu beleuchten ist in diesem Zusammenhang, inwieweit der tatsächliche Eintritt der Belastungswirkungen von den Körperschaften vermieden werden konnte.

Im Vorfeld des Gesetzesbeschlusses zu § 36 Abs. 3 und 4 KStG vom 23.10.2000 waren in der Literatur bereits Strategien diskutiert worden, wie die dadurch eintretende Verringerung des Körperschaftsteuerminderungspotentials vermieden werden konnte. Empfohlen wurde vor allem

ein sogenanntes Leerschütten, wodurch erreicht werden sollte, dass für sämtliches Kapital entsprechend dem Ziel des Anrechnungsverfahrens die Endbelastung bei den Anteilseignern hergestellt und es nur noch mit deren Steuersatz besteuert wurde. Anschließend konnte das Kapital wieder eingelegt werden. Jedoch stand dieses Verfahren nicht allen Gesellschaften unter der Geltung des KStG zur Verfügung. Es verlangte nämlich für Gesellschaften, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmte, dass in der kurzen Zeit zwischen der Gesetzesverkündung am 23.10.2000 und dem Zeitpunkt der erstmaligen Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens im Sinne der § 36 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 KStG von wenig mehr als zwei Monaten die notwendigen Beschlüsse gefasst und umgesetzt wurden. Dies war vor allem schwierig für eigenkapitalschwache Gesellschaften, in denen zunächst eine Einlage seitens der Anteilseigner erforderlich war, um die Möglichkeit des Leerschüttens nutzen zu können. Die hierfür erforderlichen Vorabstimmungen, die Kapitalbeschaffung und die weitere Umsetzung waren in einem Zeitraum von gut zwei Monaten nicht zu bewältigen, so dass zumindest diese Gesellschaften tatsächlich den Nachteil der Verringerung ihres Körperschaftsteuerminderungspotentials hinnehmen mussten. Dies gilt auch, wenn man berücksichtigt, dass das Thema im Vorfeld des Gesetzesbeschlusses bereits in Fachkreisen und der einschlägigen Literatur diskutiert worden war, so dass sich betroffene Gesellschaften gedanklich damit beschäftigen konnten.

Dies würde allenfalls dann nicht zur Rechtswidrigkeit der Regelung unter der Geltung des Gleichheitssatzes führen, wenn es sich um zu vernachlässigende Einzelfälle handelte, weil eine typisierende Regelung nicht auf jeden besonders gelagerten Fall Rücksicht nehmen kann. Dies ist aber nicht der Fall, da eigenkapitalschwache Unternehmen keine Sonderfälle in der deutschen Unternehmenslandschaft darstellen.

cc)

Schließlich darf der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv sein, wenn die Regelung als Typisierungsregelung Bestand haben soll.

Das EK 45 der Beschwerdeführerin wird durch die Anordnung des § 36 Abs. 3 KStG in Höhe von 27/22 seines Bestandes in EK 40 – in mit 40% Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital - und in Höhe von 5/22 seines Bestandes in einen negativen Bestand des Eigenkapitals im Sinne des § 30 Abs. 2 S. 2 KStG aufgeteilt. Für das entstehende EK 40 kommt ein geringerer Anrechnungsfaktor von nur noch 1/6 gem. § 37 Abs. 2 S. 1 und 2 KStG gegenüber 15/55 nach der alten Regelung zur Anwendung. Damit führt bereits die in § 36 Abs. 3 S. 1 KStG

angeordnete Umgliederung zu einer signifikanten Belastung in Form einer Verringerung des Körperschaftsteuerminderungspotentials und nachfolgend des Körperschaftsteuerguthabens für die Beschwerdeführerin.

Eine weitere Verschlechterung der Anrechnung ergibt sich für die Beschwerdeführerin daraus, dass das unbelastete EK i. S. d. § 30 Abs. 2 S. 2 KStG gemindert wird um 5/22 des EK 45, vgl. § 36 Abs. 3 S. 2 KStG. Keine steuerlichen Nachteile ergeben sich nur für die Gesellschaften, die aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens über positives EK 01 bis 03 verfügen und das durch die Umgliederung entstehende negative EK 02 in vollem Umfang hiermit verrechnen können, vgl. § 36 Abs. 4 KStG. Zu diesen Gesellschaften zählt die Beschwerdeführerin jedoch nicht.

Einen zusätzlichen – dritten – unnötigen Belastungsschritt sieht Prof. Bareis in seinem Gutachten darin, dass die Übergangsregelung des § 37 Abs. 1 KStG implizit eine Definitivbelastung von 30% vorsieht, die weder nach dem Anrechnungsverfahren, wenn man dies genau betrachtet, noch nach dem Halbeinkünfteverfahren gerechtfertigt ist. Diese Vorschrift steht zwar nicht direkt zur verfassungsrechtlichen Prüfung an, verstärkt aber die Ungleichbehandlung der Beschwerdeführerin und anderer Körperschaften, die in der gleichen Situation sind.

Bei der Beschwerdeführerin verringert sich durch die beschriebene Umrechnung das Körperschaftsteuerminderungspotential von DM 2.767.889 auf DM 1.691.488. Die durch die Umrechnung veranlasste Reduzierung beträgt demnach DM 1.076.401. Eine Schmälerung des Körperschaftsteuerminderungspotentials als Vorstufe des Körperschaftsteuerguthabens um fast DM 1,1 Mio. stellt rein von der Höhe her einen intensiven Eingriff in den Grundsatz der Belastungsgleichheit dar. In Abhängigkeit von der Höhe des EK 45 und dem Bestand von negativen EK 01 bis 03 - sowie in Abhängigkeit von der Kapital - und Anteilseignerstruktur, die ein Leerschütten der Gesellschaft (mitsamt der darin liegenden Problematik) erschweren kann - trifft diese Folge entsprechend den obigen Ausführungen in gleicher Weise und in gleichem Umfang auch andere Kapitalgesellschaften.

Es handelt sich im Fall der Beschwerdeführerin nicht um einen bloßen – besonders gelagerten – Einzelfall.

dd)

Die Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG lässt sich nicht als Typisierungsregelung rechtfertigen, weil sich ihre Belastungswirkungen bei Anwendung einer einfachen alternativen Regelung vermeiden ließen und sie einen intensiven Eingriff in die Belastungsgleichheit darstellt.

ee)

Die Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG lässt sich auch nicht als Lenkungsnorm rechtfertigen. Lenkungsnormen lassen sich vor allem mit Gründen des Gemeinwohls rechtfertigen, vgl. BVerfGE 105, 73, 112; 99, 280, 296. Ziel des Gesetzgebers im Rahmen der Umstellung auf das Halbeinkünftesystem war es erklärtermaßen, eine Thesaurierung von Gewinnen in den Kapitalgesellschaften zu erreichen. Dem läuft jedoch eine Regelung wie die des § 36 Abs. 3 und 4 KStG zuwider. Sie regt die Steuerpflichtigen dazu an, entgegen diesem erklärten Ziel die Gesellschaften „leerzuschütten“, um steuerlichen Belastungswirkungen zu entgehen. Die Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG ist damit ersichtlich bereits nicht geeignet, ein solches – auch nur mutmaßliches - Lenkungsziel des Gesetzgebers zu erreichen, so dass sich § 36 Abs. 3 und 4 KStG auch nicht als Lenkungsnorm rechtfertigen lässt.

- - -