

Leitsatz

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Dezember 2022

- 2 BvL 29/14 -

Körperschaftsteuerminderungspotenzial III

Die Regelung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) für den Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ist mit Art. 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit sie zu einem Verlust von im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbarem Körperschaftsteuerminderungspotenzial führt, ohne dass dieser Eingriff durch die gleichzeitige Verringerung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial vollständig kompensiert wird. Er ist zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele jedenfalls nicht erforderlich und wird zudem den Anforderungen des Gleichheitssatzes an die Umgestaltung von Eigentümerbefugnissen nicht gerecht.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 29/14 -

Körperschaftsteuerminderungspotenzial III



IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob der durch § 34 Absatz 13f des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010 S. 1768 = BStBl I 2010 S. 1394) eingefügte § 36 Abs. 6a KStG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar ist,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Münster vom 16. September 2014 - 9 K 1600/12 F -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,

Huber,

Hermanns,

Müller,

Kessal-Wulf,

Langenfeld,

Wallrabenstein

am 6. Dezember 2022 beschlossen:

§ 36 Absatz 6a Körperschaftsteuergesetz in der Fassung von § 34 Absatz 13f Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (Bundesgesetzblatt I Seite 1768) sowie § 36 Absatz 6a Körperschaftsteuergesetz in der Fassung von § 34 Absatz 11 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (Bundesgesetzblatt I Seite 1266) sind unvereinbar mit Artikel 14 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes.

G r ü n d e :

A.

Die konkrete Normenkontrolle betrifft die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregeln vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer zum Jahreswechsel 2000/2001 in der durch das Jahressteuergesetz 2010 – JStG 2010 – vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) geänderten Fassung. 1

I.

1. Von 1977 bis Ende 2000 wurde das Einkommen der Körperschaften nach dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren besteuert (§§ 27 ff. des Körperschaftsteuergesetzes, zuletzt in der Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes 1999 – KStG 1999 – vom 22. April 1999, BGBl I S. 817). 2

a) Das Anrechnungsverfahren sah auf der Ebene der Körperschaft zwei Steuersätze vor: Der von der Körperschaft einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinn wurde zunächst mit dem Körperschaftsteuersatz von (zuletzt) 40 % besteuert (§ 23 Abs. 1 KStG 1999). Wurde der Gewinn später ausgeschüttet, reduzierte sich die Körperschaftsteuer auf (zuletzt) 30 % (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Auf der Ebene der Anteilseigner – soweit sie natürliche Personen waren – erfolgte sodann die Besteuerung der Ausschüttung mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen. Hierbei wurde die von der Kapitalgesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 – EStG 1997 –, BGBl I S. 821). Das Anrechnungsverfahren verfolgte damit das Ziel, eine Doppelbelastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu vermeiden. 3

Die Differenz zwischen der Tarifbelastung von (zuletzt) 40 % und der reduzierten Ausschüttungsbelastung von (zuletzt) 30 % führte gemäß § 27 Abs. 1 KStG 1999 zu einer Minderung der von der Körperschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer, wenn es zur Ausschüttung kam. Der Minderungsbetrag galt als für die Gewinnausschüttung verwendet (§ 28 Abs. 6 Satz 1 KStG 1999). Wegen des gespaltenen Kör- 4

perschaftsteuersatzes stand mit der Tarifbelastung eines einbehaltenen Gewinns fest, dass diesem (mit Körperschaftsteuer) belasteten Eigenkapital im Falle der Ausschüttung ein Minderungsbetrag in Höhe der Differenz zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung zugeschlagen wurde. Es entstand also bei Gewinnthesaurierung bis zum Zeitpunkt der Ausschüttung des belasteten Eigenkapitals auf der Ebene der Gesellschaft ein Körperschaftsteuererminderungspotenzial, das sich nach der Höhe dieser Steuersatzdifferenz bestimmte.

Die Tarifbelastung gemäß § 23 Abs. 1 KStG 1999 war in der Vergangenheit häufigen Änderungen ausgesetzt (u.a. von 56 % im Jahre 1977 auf 50 %, dann 1994 auf 45 % und 1999 auf 40 %). Auch die Ausschüttungsbelastung änderte sich seit dem Jahr 1994 von 36 % auf 30 %. Dementsprechend variierte die Höhe des Körperschaftsteuererminderungspotenzials. Wurde ein Gewinn einbehalten und mit 45 % Körperschaftsteuer belastet, enthielt er bei einer Ausschüttungsbelastung von 30 % ein Minderungspotenzial von 15 Prozentpunkten (oder 15/55). War er mit 40 % belastet, enthielt er ein Minderungspotenzial von 10 Prozentpunkten (oder 10/60). Unterlagen einzelne Gewinnanteile auf der Ebene der Körperschaft nicht der Körperschaftsteuer (Tarifbelastung von null), so entstand unter bestimmten Voraussetzungen ein Erhöhungspotenzial in Höhe von 30 Prozentpunkten.

b) Um bei Ausschüttungen angesichts der unterschiedlichen Steuersätze den jeweiligen Minderungsbetrag bestimmen zu können, musste die entsprechende Vorbelastung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals bekannt sein. Sie wurde im System des Anrechnungsverfahrens durch eine diese Vorbelastung wiedergebende Gliederung des „verwendbaren Eigenkapitals“ – vEK – (§ 29 KStG 1999) dargestellt. Das Eigenkapital der Gesellschaften wurde entsprechend seiner Tarifbelastung in verschiedene „Eigenkapitaltöpfe“ – EK – gegliedert (§ 30 KStG 1999). Eine Belastung des thesaurierten Gewinns mit 45 % wurde im sogenannten „EK 45“ vermerkt, eine Belastung mit 40 % im „EK 40“ (vgl. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 und 2 KStG 1999).

Steuerfreie Vermögensmehrungen, die aufgrund spezialgesetzlicher Steuerbefreiungen nicht mit Körperschaftsteuer belastet waren, mussten ebenfalls im Eigenkapital abgebildet werden. Das nicht mit Körperschaftsteuer belastete Kapital wurde im „EK 0“ erfasst (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KStG 1977/1999). Dieses unterteilte sich (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 KStG 1977/1999) in die nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien ausländischen Gewinne und Verluste (EK 01), Altrücklagen aus den Jahren vor 1977 (EK 03), offene und verdeckte Einlagen der Gesellschafter (EK 04) sowie sonstige Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterlagen (EK 02). Zu letzteren gehörten unter anderem der Zugang aus steuerfreien inländischen Einkünften wie Investitionszulagen und der Abgang durch Verluste, die gegebenenfalls auch zu einem Negativbestand an EK 02 führen konnten. Das EK 02 und das EK 03 wurden bei einer Ausschüttung mit dem Ausschüttungssteuersatz von 30 % nachbelastet, sie enthielten also ein Steuererhöhungspotenzial.

Im Falle einer Ausschüttung galten gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 die Teil-

beträge des verwendeten Eigenkapitals als in der in § 30 KStG 1999 enthaltenen Reihenfolge verwendet. Dies entsprach einer Reihenfolge mit abnehmender Tarifbelastung (d.h. EK 45 vor EK 40 vor EK 30 vor EK 0, § 30 Abs. 1, § 54 Abs. 11 Satz 5 KStG 1999). Innerhalb des EK 0 begann die Verwendungsreihenfolge mit dem EK 01, gefolgt von EK 02, EK 03 und schließlich EK 04 (§ 30 Abs. 2 KStG 1999).

c) Um die im Körperschaftsteueranrechnungsverfahren erforderliche Gliederung des Eigenkapitals angesichts der häufigen Änderungen der Höhe des gespaltenen Steuersatzes nicht zu unübersichtlich werden zu lassen, sah der Gesetzgeber nach einem Übergangszeitraum von regelmäßig fünf Jahren (ab der Steuersatzänderung) jeweils die Umgliederung noch vorhandener Eigenkapitalbeträge mit einer Vorbelastung nach dem alten Steuertarif in solche mit der Belastung nach dem neuen Satz vor. So wäre unter anderem das EK 45 gemäß § 54 Abs. 11 KStG (i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – StEntlG 1999/ 2000/2002 – vom 24. März 1999, BGBl I S. 402) mit Ablauf des Jahres 2003 in das mit 40 % vorbelastete EK 40 umzugliedern gewesen.

9

2. Mit dem Steuersenkungsgesetz – StSenkG – vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) vollzog der Gesetzgeber einen Wechsel im System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Nach dem Halbeinkünfteverfahren wird auf der Ebene der Gesellschaft für Gewinne nur noch eine einheitliche und endgültige Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % (seit 2008 in Höhe von 15 %) erhoben (§ 23 Abs. 1 KStG). Es entfiel damit die Differenzierung zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung. Auf der Ebene des Anteilseigners – soweit er eine natürliche Person ist – wird der ausgeschüttete Kapitalertrag nur zur Hälfte (seit 2009 zu 60 %) versteuert (§ 3 Nr. 40 EStG). Ist der Anteilseigner eine Körperschaft, wird der Ertrag aus der Kapitalbeteiligung zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung grundsätzlich von der Körperschaftsteuer freigestellt (§ 8b KStG). Eines der wesentlichen Anliegen des Gesetzgebers beim Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren war die Vereinfachung der Besteuerung von Körperschaften (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 93 ff., 121).

10

3. Den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren gestaltete der Gesetzgeber durch die mit dem Steuersenkungsgesetz neu in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten Sondervorschriften der §§ 36 bis 40 KStG. Insbesondere wollte er damit sicherstellen, „dass die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuerminderungen im Ergebnis erhalten bleiben“ (BTDrucks 14/2683, S. 121).

11

a) § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG) enthielt Regelungen zur Feststellung der Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals.

12

aa) Die unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten vorhandenen Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital wurden in mehreren Schritten zusammengefasst und umgliedert. So wurde erreicht, dass in den Gesellschaften allenfalls noch ein Teil-

13

betrag von mit 40 % Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital (EK 40) vorhanden war. Das darin enthaltene Körperschaftsteuererminderungspotenzial wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer Übergangszeit von – ursprünglich – 15 Jahren abgebaut werden konnte. Das Steuersenkungsgesetz sah unter anderem die folgenden Umgliederungsschritte vor:

In § 36 Abs. 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) war geregelt, dass ein positiver Bestand der belasteten Eigenkapitalanteile des EK 45 in Teilbeträge von EK 40 und EK 02 umzugliedern war. Dies geschah in der Weise, dass das EK 40 um 27/22 des Bestands des EK 45 erhöht wurde, während sich das EK 02 um 5/22 dieses Bestands verringerte. Die ursprünglich für den 31. Dezember 2003 vorgesehene Umgliederung wurde damit vorgezogen. 14

Nach § 36 Abs. 4 Alternative 1 KStG (i.d.F. des StSenkG) waren anschließend die unbelasteten Teilbeträge des EK 01 bis EK 03 untereinander zu verrechnen. Verblieb nach deren Verrechnung eine negative Summe, so war dieser Negativbetrag nach § 36 Abs. 4 Alternative 2 KStG (i.d.F. des StSenkG) mit den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zu verrechnen. Dabei erfolgte die Verrechnung in der Reihenfolge der belasteten Teilbeträge, in der deren Belastung zunahm. 15

bb) Die nach § 36 Abs. 1 bis 6 KStG (i.d.F. des StSenkG) ermittelten Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals wurden gesondert festgestellt (§ 36 Abs. 7 KStG i.d.F. des StSenkG). Diese Feststellung bildete die Grundlage für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens (§ 37 Abs. 1 KStG in der jeweiligen Fassung seit dem StSenkG) einerseits und der Nachbelastung mit Körperschaftsteuer (§ 38 KStG in der jeweiligen Fassung seit dem StSenkG) andererseits. 16

b) Gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. des StSenkG) wurde das Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 1/6 aus dem nach Maßgabe des § 36 KStG errechneten EK 40 ermittelt. Das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben minderte sich zunächst im 15-jährigen Übergangszeitraum jeweils um 1/6 der in den folgenden Jahren auf der Grundlage von Gewinnverwendungsbeschlüssen getätigten Gewinnausschüttungen (§ 37 Abs. 2 KStG i.d.F. des StSenkG) und wurde an die Gesellschaft – im Wege der Verrechnung mit der festgesetzten Körperschaftsteuer oder durch Erstattung – ausgekehrt. 17

c) Wurde gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) ein positiver EK 02-Endbetrag festgestellt, so war dieser gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG (i.d.F. des StSenkG) zum Schluss der folgenden Wirtschaftsjahre fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Der EK 02-Bestand verringerte sich in den Folgejahren gemäß § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG (i.d.F. des StSenkG), soweit er als für Gewinnausschüttungen verwendet galt. Von einer solchen Verwendung war gemäß § 38 Abs. 1 Satz 5 KStG (i.d.F. des StSenkG) auszugehen, soweit die Gewinnausschüttungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen dem um das gezeichnete Kapital (Nennkapital) geminderten steuerbilanziellen Eigenkapital einerseits und der Summe des Bestands des steuerlichen Einlagekontos 18

zuzüglich des auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten EK 02-Endbestands andererseits überstiegen.

d) Gemäß § 39 KStG (i.d.F. des StSenkG) wurde ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) ergebender positiver Endbetrag des errechneten EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 KStG (i.d.F. des StSenkG) erfasst. Die Einlagenrückgewähr ist auch nach dem neuen Recht weiter nachrangig ausgestaltet: Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) mindern Leistungen das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – UntStFG – vom 20. Dezember 2001 <BGBl I S. 3858>).

e) Im Übrigen wurden die Teilgrößen des vEK verrechnet und als sogenanntes „neutrales Vermögen“ weitergeführt. Dieses umfasste im Einzelnen die Bestände des EK 30, des zusammengefassten EK 01/03, etwaige Negativbestände des EK 45, des EK 40, des EK 02 und des EK 04, das positive EK 40, dessen Körperschaftsteuerminderungspotenzial im Körperschaftsteuerguthaben ausgewiesen wurde, sowie die ab dem Wirtschaftsjahr 2001 nach neuem Recht entstandenen Vermögensmehrungen und -minderungen (vgl. Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 38 KStG Rn. 17 <Feb. 2008>).

4. In der Folgezeit wurden die §§ 36 bis 40 KStG (i.d.F. des StSenkG) mehrfach geändert.

a) Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz wurden die Absätze 4 bis 6 des § 36 KStG neu gefasst. Die Änderungen waren gemäß § 34 Abs. 2a KStG (i.d.F. des UntStFG) ab dem Veranlagungszeitraum anzuwenden, für den erstmals das Halbeinkünfteverfahren galt. Nach der Gesetzesbegründung dienten sie lediglich der Klarstellung, dass auch dann, wenn die Summe der unbelasteten oder belasteten Teilbeträge negativ war oder null betrug, zunächst eine Verrechnung innerhalb dieser Teilbeträge stattfinden sollte (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 39).

b) Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG – vom 16. Mai 2003 (BGBl I S. 660) wurde ein nahezu dreijähriges Moratorium bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens eingeführt (§ 37 Abs. 2a KStG i.d.F. des StVergAbG), womit eine Verlängerung des Übergangszeitraums von 15 auf 18 Jahre bis 2019 verbunden war.

c) Im Rahmen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) wurde die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens von der früheren ausschüttungsabhängigen

Körperschaftsteuerminderung auf eine ausschüttungsunabhängige ratierliche Auszahlung des restlichen Guthabens umgestellt. Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben war gemäß § 37 Abs. 4 Satz 1 KStG (i.d.F. des SEStEG) letztmals auf den 31. Dezember 2006 zu ermitteln. Gemäß § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG (i.d.F. des SEStEG) hatte die Körperschaft in dem Zeitraum von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des so ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Dieser Auszahlungsanspruch entstand mit Ablauf des 31. Dezember 2006 (§ 37 Abs. 5 Satz 2 KStG i.d.F. des SEStEG), ohne dass es hierfür einer Gewinnausschüttung durch die Körperschaft oder eines Gewinnverwendungsbeschlusses bedurft hätte.

d) Mit dem Jahressteuergesetz 2008 – JStG 2008 – vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) glich der Gesetzgeber das System der Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG dem durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften geänderten System der ausschüttungsunabhängigen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens an. Seitdem wurde das EK 02 ausschüttungsunabhängig besteuert. Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) betrug der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag grundsätzlich 3 % des letztmals auf den 31. Dezember 2006 (§ 38 Abs. 4 Satz 1 KStG i.d.F. des JStG 2008) festgestellten Endbetrags an EK 02. Dieser war innerhalb des Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 KStG i.d.F. des JStG 2008).

5. Mit Beschluss vom 17. November 2009 (BVerfGE 125, 1 – Körperschaftsteuerminderungspotenzial I) erklärte der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts § 36 Abs. 3 und Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit diese Regelung zu einem Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials führte, das in dem mit 45 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals enthalten war. Zur Begründung führte der Erste Senat aus:

Infolge der Umgliederung des vEK durch § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG) sei es in bestimmten Konstellationen entgegen der Intention des Gesetzgebers zu Einbußen an Körperschaftsteuerminderungspotenzial gekommen. Das habe insbesondere Körperschaften betroffen, die über hohe Bestände an EK 45 und keine oder negative Bestände an EK 02 verfügt hätten. Die Umgliederung von EK 45 in EK 40 unter gleichzeitiger Verringerung des EK 02 habe dazu geführt, dass der EK 02-Bestand negativ geworden sei oder sich dessen negativer Bestand erhöht habe. Statt der vom Gesetzgeber mit der Umgliederungstechnik beabsichtigten Reduzierung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials beim EK 02 sei der gegenteilige Effekt eingetreten. Denn die mit § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) angeordnete Verrechnung der negativen Summe der EK 0-Bestände mit dem EK 40 habe zu einer Verringerung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials geführt (vgl. BVerfGE 125, 1 <18 f.>).

Weder das Ziel der Erhaltung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials noch das angestrebte Vereinfachungsziel begründeten die in § 36 Abs. 3 und 4 KStG

25

26

27

28

(i.d.F. des StSenkG) gewählte Umgliederungstechnik. Sie lieferten keinen tragfähigen Sachgrund für die durch „Umgliederungsverluste“ verursachte ungleiche Steuerbelastung. Dem Gesetzgeber hätten andere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung gestanden, die sämtliche Übergangsziele hätten einhalten können, ohne umgliederungsbedingte Verluste von Körperschaftsteuerminderungspotenzial zu verursachen. Der dem Gesetzgeber gerade bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme – wie hier beim Wechsel der Körperschaftsteuer vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren – zustehende weite Gestaltungsspielraum befreie ihn nicht von der Bindung an den Gleichheitssatz. Eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehre, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Belastung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden könnten, brauche von den Betroffenen nicht hingenommen zu werden (vgl. BVerfGE 125, 1 <22 f.>).

6. Der Gesetzgeber änderte daraufhin mit dem hier streitgegenständlichen Jahressteuergesetz 2010 die §§ 36 und 37 KStG durch Einfügung von § 34 Abs. 13f, 13g KStG.

29

a) Die Neuregelung in § 34 KStG hat folgenden Wortlaut:

30

(13f) § 36 ist in allen Fällen, in denen die Endbestände im Sinne des § 36 Absatz 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, in der folgenden Fassung anzuwenden:

„§ 36

Endbestände

(1) Auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, letztmals anzuwenden ist, werden die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ausgehend von den gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, festgestellten Teilbeträgen gemäß den nachfolgenden Absätzen ermittelt.

(2) Die Teilbeträge sind um die Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgenden Wirtschaftsjahr erfolgen, sowie um andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem in Absatz 1 genannten

Wirtschaftsjahr erfolgen, zu verringern. Die Regelungen des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, sind anzuwenden. Der Teilbetrag im Sinne des § 54 Absatz 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist (Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer in Höhe von 45 Prozent unterlegen hat), erhöht sich um die Einkommensanteile, die nach § 34 Absatz 12 Satz 2 bis 5 einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34 Absatz 12 Satz 6 bis 8 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent unterlegen haben, jeweils nach Abzug der Körperschaftsteuer, der sie unterlegen haben.

(3) (weggefallen)

(4) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.

(5) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 nicht negativ, sind zunächst die Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 und 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zusammenzufassen. Ein sich aus der Zusammenfassung ergebender Negativbetrag ist vorrangig mit einem positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zu verrechnen. Ein negativer Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist vorrangig mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 zu verrechnen.

(6) Ist einer der belasteten Teilbeträge negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Ein sich danach ergebender Negativ-

betrag mindert vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 verbleibenden positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034); ein darüber hinausgehender Negativbetrag mindert den positiven zusammengefassten Teilbetrag nach Absatz 5 Satz 1.

(6a) Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, mindert in Höhe von $\frac{5}{22}$ seines Bestands einen nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden positiven Bestand des Teilbetrags im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bis zu dessen Verbrauch. Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, erhöht in Höhe von $\frac{27}{5}$ des Minderungsbetrags nach Satz 1 den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat. Der nach Satz 1 abgezogene Betrag erhöht und der nach Satz 2 hinzugerechnete Betrag vermindert den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat.

(7) Die Endbestände sind getrennt auszuweisen und werden gesondert festgestellt; dabei sind die verbleibenden unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, in einer Summe auszuweisen.“

(13g) § 37 Absatz 1 ist in den Fällen des Absatzes 13f in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(1) Auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, das dem in § 36 Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt $\frac{15}{55}$ des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrags zuzüglich $\frac{1}{6}$ des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.“

b) Danach ist der frühere erste Schritt (die Umgliederung von EK 45 in EK 40 durch Absatz 3 der Vorschrift) entfallen. Es findet nunmehr zunächst eine Verrechnung der Eigenkapitalteilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 (EK 01,

31

EK 02 und EK 03) statt. Ist diese Summe negativ, so ist diese gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Für den Fall, dass die Summe der Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 positiv ist, darin aber negative Bestandteile enthalten sind, sieht § 36 Abs. 5 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) eine bestimmte Verrechnung untereinander vor.

Erst daran schließt sich im nunmehr zweiten Schritt gemäß § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) die Umgliederung des EK 45 in EK 40 unter gleichzeitiger Verringerung des EK 02 an: Sofern nach der oben genannten Verrechnung des EK 01, EK 02 und EK 03 ein positiver Teilbetrag des EK 02 verblieben ist, wird dieser zunächst um $\frac{5}{22}$ eines positiven Bestands an EK 45, jedoch maximal bis auf Null vermindert und das EK 45 entsprechend erhöht. In Höhe von $\frac{27}{5}$ des Betrags, um den das EK 02 gemindert worden ist, wird sodann das EK 40 erhöht und das EK 45 vermindert. Die Umgliederung findet also anders als nach § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes nur statt, wenn und soweit ein positiver EK 02-Bestand vorhanden ist. Dadurch wird vermieden, dass das EK 02 infolge der Umgliederung negativ wird und durch Verrechnung mit belasteten Eigenkapitalanteilen zu einem Verlust an Körperschaftsteuerminde- rungspotenzial führt.

32

Die jeweils verbleibenden Endbestände an EK 02, zusammengefasstem EK 01 und EK 03 sowie an EK 40 und an EK 45 werden sodann gemäß § 36 Abs. 7 KStG getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt. Gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010) ist das Körperschaftsteuerguthaben anhand $\frac{15}{55}$ des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 % belasteten Teilbetrags (EK 45) zuzüglich $\frac{1}{6}$ des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrags (EK 40) zu ermitteln.

33

c) Zur Begründung der Neuregelung hat der Finanzausschuss, auf dessen Empfehlung sie zurückgeht (vgl. BTDrucks 17/3449, S. 38 ff.), ausgeführt (BTDrucks 17/3549, S. 26):

34

Das BVerfG beanstandet, dass die Umgliederung des zum Zeitpunkt des Systemwechsels (i. d. R. 31. Dezember 2000) mit 45 Prozent belasteten Eigenkapitals (EK 45) in mit 40 Prozent belastetes Eigenkapital (EK 40) und unbelastetes Eigenkapital (EK 02) für diejenigen Unternehmen zu einem Wegfall von KSt-Minderungspotenzial führen kann, die nur über einen geringen oder keinen Bestand an EK 02 verfügen. Das BVerfG hat den Gesetzgeber daher verpflichtet, bis zum 1. Januar 2011 für alle noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des Körperschaftsteuerguthabens gleichheitsgerecht sicherstellt. Die Feststellungen des BVerfG wirken auf den 1. Januar 2001

zurück.

Zu Absatz 13f – neu –

Nach § 34 Absatz 13f – neu – KStG ist die geänderte Umgliederungsrechnung auf alle noch nicht bestandskräftigen Feststellungen anzuwenden. Durch die Streichung des § 36 Absatz 3 KStG wird auf die beanstandete Umgliederung generell verzichtet. In dem neuen § 36 Absatz 6a wird stattdessen eine einfache Regelung gefunden, die die Forderung des BVerfG vollständig umsetzt und gleichzeitig komplizierte Folgeänderungen (insbesondere Veränderungen des EK 02) vermeidet.

Zu Absatz 13g – neu –

Durch die geänderte Umgliederung kann es zu einem Endbestand an EK 45 kommen. Durch die Änderung in § 37 Absatz 1 KStG wird dieser Endbestand in die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens einbezogen.

II.

1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist ein Kreditinstitut in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft. Das Finanzamt stellte die Teilbeträge des vEK im Sinne der §§ 29, 30 KStG 1999 letztmalig nach § 47 Abs. 1 KStG 1999 wie folgt fest:

35

EK 45 = 17.352.950 DM

EK 40 = 4.542.871 DM

EK 30 = 4.802.717 DM

EK 01 = 34.695 DM

EK 02 = 893.827 DM

EK 03 = 9.852.210 DM

EK 04 = 51.071 DM.

Die Endbeträge im Sinne des § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) stellte das Finanzamt mit Bescheid vom 29. März 2011 unter Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen für ein früheres Geschäftsjahr in Höhe von 588.078 DM und eines Zugangs beim EK 45 gemäß § 36 Abs. 2 Satz 3 KStG in Höhe von 207.877 DM wie folgt fest:

36

EK 45 = 13.039.911 DM

EK 40 = 9.369.536 DM

EK 30 = 4.802.717 DM

EK 01/03 = 9.886.905 DM

EK 02 = 0 DM

EK 04 = 51.071 DM.

Dem lag folgende Berechnung zugrunde:

37

	Vorspalte	EK 45	EK 40	EK 30	EK 01/03	EK 02 ³⁸	EK 03
Teilbeträge des vEK i.S.d. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG zum 31.12.2000		17.352.950	4.542.871	4.802.717	34.695	893.827	9.852.
Gewinnausschüttungen für ein früheres Wj.		./.	588.078				
Zwischensumme		16.764.872	4.542.871	4.802.717	34.695	893.827	9.852.
Erhöhung des EK 45 aufgrund von Einkom- mensteilen i.S.d. § 36 Abs. 2 Satz 3 KStG							
Einkommensteil mit 45 v.H. KSt	377.958						
	./.						
KSt 45 v.H.	170.081						
Zugang zum EK 45	207.877	207.877					
Zwischensumme		16.972.749	4.542.871	4.802.717	34.695	893.827	9.852.
Zwischensumme nach Zusammenfas- sung von EK 01 und EK 03		16.972.749	4.542.871	4.802.717	9.886.905	893.827	
Umgliederung EK 02 um 5/22 des EK 45 (§ 36 Abs. 6a KStG)		893.827				./.	893.827
Umgliederung EK 45 in EK 40 um 27/05 der EK 02-Minderung		./.	4.826.665	4.826.665			

Gesondert festzustellende Endbestände (§ 36 Abs. 7 KStG)

13.039.911 9.369.536 4.802.717 9.886.905 0

Nachrichtlich teilte das Finanzamt das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben mit 5.117.930 DM mit. 39

2. Nach erfolglosem Einspruch, mit dem die Klägerin begehrte, das Körperschaftsteuerguthaben um weitere 137.102 Euro (268.147 DM) zu erhöhen, verfolgt die Klägerin ihr Änderungsbegehren im Klagewege weiter. Sie beantragt, die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG vom 29. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass das EK 45 in Höhe von 16.972.749 DM, das EK 40 in Höhe von 4.542.864 DM und das EK 02 mit 893.827 DM festgestellt werden und die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals unverändert bleiben. 40

Die Klägerin ist der Auffassung, auch die durch § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) erfolgte Neuregelung des § 36 KStG führe zu einem nicht gerechtfertigten teilweisen Untergang des Körperschaftsteuerminderungspotenzials durch die Verrechnung von positivem EK 45 und positivem EK 02 sowie eine weitergehende „Herabstufung“ von EK 45 in EK 40. Vor dem neu durch § 36 Abs. 6a KStG eingefügten Umgliederungsschritt seien im EK 45 Körperschaftsteuerminderungspotenzial in Höhe von 4.628.932 DM (= 15/55 von 16.972.749 DM) und im EK 40 in Höhe von 757.145 DM (= 10/60 von 4.542.871 DM), insgesamt somit 5.386.077 DM vorhanden gewesen. Das EK 02 habe eine potentielle Nachsteuer von 268.148 DM (30/100 von 893.827 DM) beinhaltet. Durch die Umgliederung nach § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) vermindere sich das Körperschaftsteuerminderungspotenzial auf 5.117.930 DM (= 15/55 des EK 45 von 13.039.911 DM zuzüglich 10/60 des EK 40 von 9.369.536 DM), das heißt um 268.147 DM; die potentiell enthaltene Nachsteuerbelastung in Höhe von 268.148 DM entfalle korrespondierend. 41

Durch den Wegfall des Körperschaftsteuerminderungspotenzials infolge der Anwendung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) werde Art. 3 Abs. 1 GG verletzt. Für den Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials fehle es an einem zwingenden sachlichen Grund. Das nahe liegende und grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Interesse des Gesetzgebers, einen schnellen Übergang zu gewährleisten, könne nicht den Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials rechtfertigen. Die legitimen gesetzgeberischen Ziele seien auch durch eine schonendere Regelung erreichbar. Ein Verzicht auf die Umgliederung sei eine denkbare Alternative gewesen, um den Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials zu vermeiden. So könne das Körperschaftsteuerguthaben auch unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen ermittelt werden. Ebenso sei es denkbar, auf § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) schlicht zu verzichten. Es sei nicht erkennbar, welche 42

komplizierten Folgeänderungen der Gesetzgeber beim EK 02 durch die Regelung habe vermeiden wollen.

III.

Mit Beschluss vom 16. September 2014 hat das Finanzgericht Münster das Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob der durch § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) eingefügte § 36 Abs. 6a KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. 43

1. Der vorliegende Senat ist der Überzeugung, dass dies der Fall ist. 44

a) Der in § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) enthaltene § 36 Abs. 6a KStG durchbreche das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Gebot einer folgerichtigen Ausrichtung der Abgabenbelastung an der finanziellen Leistungsfähigkeit. Sie unterwerfe gleich ertragsstarke Unternehmen einer ungleichmäßigen steuerlichen Belastung. 45

Zwar entspreche die Saldierung des im EK 45 enthaltenen Steuerminderungspotenzials mit dem im EK 02 enthaltenen 30 %-igen Steuererhöhungspotenzial der gedanklichen Annahme einer Vollausschüttung, die der Gesetzgeber als Leitlinie für die Ausgestaltung der Übergangsregelungen habe zugrunde legen dürfen. Einer derartigen Saldierung habe auch nicht der Umstand entgegengestanden, dass sich die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG (i.d.F. des StSenkG) zunächst durch eine entsprechende Ausschüttungspolitik habe vermeiden lassen und der Gesetzgeber später zwar eine zwangsweise – wenngleich mit 3 % statt 30 % deutlich niedrigere – Versteuerung des zum 31. Dezember 2006 noch vorhandenen EK 02 vorgesehen habe (§ 38 Abs. 4 ff. KStG i.d.F. des JStG 2008). Denn zu einer möglichst weitgehenden Verrechnung des EK 02 sei er im Interesse eines einfachen Gesetzesvollzugs (v.a. durch Vermeidung der sonst erforderlichen Fortschreibung) berechtigt gewesen. 46

Entscheidende Bedeutung messe der erkennende Senat jedoch dem Umstand bei, dass bei einem Körperschaftsteuerminderungspotenzial, welches allein durch EK 40 vermittelt werde, keine Saldierung mit dem Körperschaftsteuererhöhungspotenzial von vorhandenem EK 02 erfolge. Vielmehr gehe dieses im EK 40 enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotenzial – zunächst ausschüttungsabhängig und nach dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften von 2008 bis 2017 ausschüttungsunabhängig – ungeschmälert in das Körperschaftsteuerguthaben ein. Körperschaften, die allein oder vorrangig über EK 40 verfügten, habe es somit freigestanden, die 30 %-ige Nachbelastung des EK 02 durch eine entsprechende Ausschüttungspolitik zu vermeiden. Auch nach Einführung der ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuererhöhung durch § 38 Abs. 4 ff. KStG (i.d.F. des JStG 2008) sei dieser Vorteil nicht beseitigt worden, weil danach zwar ein zum 31. Dezember 2006 noch vorhandener Bestand an EK 02 mit einer Steuerbelastung von 3 % belegt worden, dies jedoch steuerlich deutlich günstiger sei als die sofortige Saldie- 47

rung des im EK 45 enthaltenen Körperschaftsteuerminderungspotenzials mit dem ursprünglich im EK 02 enthaltenen 30 %-igen Körperschaftsteuererhöhungspotenzial.

Unterschiede zwischen dem EK 45 und dem EK 40, aufgrund derer es an ihrer wesentlichen Vergleichbarkeit fehlen würde, seien nicht erkennbar. Ausgehend von dem Gedanken einer fiktiven Vollausschüttung liege es vielmehr nahe, sowohl das EK 45 als auch das EK 40 mit EK 02 zu verrechnen. Denn beide würden im gedachten Fall einer Vollausschüttung die Körperschaftsteuererhöhung aufgrund des EK 02 kompensieren können. Entschließe sich der Gesetzgeber aber zugunsten der Steuerpflichtigen – abweichend von den Folgen einer gedanklichen Vollausschüttung –, das Körperschaftsteuererhöhungspotenzial des EK 02 nicht sofort mit dem Körperschaftsteuerminderungspotenzial der belasteten Teilbeträge des vEK zu verrechnen, erscheine es nur konsequent, Steuerpflichtige mit EK 45 und solche mit EK 40 gleich zu behandeln.

48

b) Auch unter Berücksichtigung des bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme grundsätzlich bestehenden weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers lasse sich die dargestellte Ungleichbehandlung von EK 45 und EK 40 nicht rechtfertigen. § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sei eine rein technische Regelung. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die aus ihr resultierenden belastenden Effekte sich vermeiden ließen und der Regelung kein eigenständiges materielles Regelungsziel zukomme, könne es keine Rechtfertigung geben.

49

aa) Es sei zwar offenkundig, dass der Gesetzgeber nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen gehindert gewesen sei, vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu wechseln und verfahrensüberleitende Bestimmungen zu erlassen. Mit dieser pauschalen Erwägung könne die konkrete Ungleichbehandlung durch § 36 KStG in der Fassung des § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) jedoch nicht gerechtfertigt werden, weil es dieser – zur Ungleichbehandlung führenden – Regelung zwecks Übergangs auf das Halbeinkünfteverfahren nicht bedurft hätte. Wie das Bundesverfassungsgericht in BVerfGE 125, 1 (dort unter B.I.4.a) und B.II.) durch die Darstellung zweier Alternativkonzepte dargelegt habe, seien (mindestens) zwei Überleitungsmöglichkeiten denkbar, die zu keiner vergleichbaren Ungleichbehandlung führen würden.

50

bb) Die Regelung des in § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) enthaltenen § 36 Abs. 6a KStG könne nicht mit der Erwägung gerechtfertigt werden, der Gesetzgeber habe zulässigerweise das Ziel verfolgen dürfen, die Körperschaftsteuererhöhung auf 30 % bei Ausschüttung des EK 02 für einen Übergangszeitraum von 15 Jahren zu erhalten (unter Hinweis auf BTDrucks 14/2683, S. 121). Denn eine derartige Zielsetzung vermöge keine Ungleichbehandlung des EK 45 und des EK 40 zu erklären. Im Übrigen vermöge die Neuregelung diesen Zweck ersichtlich nicht zu gewährleisten, da in den Fällen eines fehlenden EK 45 die Körperschaftsteuererhöhung durch die Ausschüttungspolitik habe vermieden werden können.

51

cc) Es sei nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber aufgrund besonderer gesetzgeberischer Gestaltungserwägungen von den vom Bundesverfassungsgericht vorgeschlagenen Alternativlösungen abgewichen sei und allein deswegen das EK 02 nur bei einem positiven Bestand von EK 45 umgliedere. Insbesondere sei nicht ersichtlich, welche Fallgruppen der Gesetzgeber mit den in der Gesetzesbegründung angesprochenen, sonst drohenden „komplizierten Folgeänderungen“ gemeint habe. Die bloße Fortführung eines EK 02 sei mit keinen besonderen Schwierigkeiten verbunden. Zwar bedürfe es in den Fällen, in denen aufgrund der früheren Umgliederung kein positives EK 02 verblieben sei und in denen es ohne Anwendung des § 36 Abs. 6a KStG nunmehr im Rahmen der Feststellung nach § 36 Abs. 7 KStG zu einem positiven EK 02 gekommen sei, einer Überprüfung, ob in den Jahren bis 2006 eine Ausschüttung aus diesem EK 02 erfolgt sei, die zu einer Körperschaftsteuererhöhung führen würde. Die für diese Prüfung erforderlichen Daten ergäben sich aber bereits aus den Akten der Finanzämter; für weitere Sachverhaltsermittlungen dürfte in der Regel keine Notwendigkeit bestehen.

52

Die neue Verrechnungssystematik könne auch nicht mit dem (der Altregelung des § 36 Abs. 3 KStG i.d.F. des StSenkG zugrunde liegenden) Zweck der Überführung des im EK 45 enthaltenen Körperschaftsteuerminderungspotenzials in das des EK 40 gerechtfertigt werden. Denn wie sich aus den Gesetzesmaterialien für das Jahressteuergesetz 2010 ergebe, habe der Gesetzgeber einen „Perspektivwechsel“ vollzogen. Es sei ihm nunmehr vorrangig um die Vernichtung des positiven EK 02 gegangen. Der Tatbestand des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sei auch erkennbar unzureichend, um das EK 45 in allen oder auch nur in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle zu beseitigen. Eine vollständige Umgliederung des EK 45 sei allein in den Fällen denkbar, in denen der positive Bestand des EK 02 im Verhältnis zum EK 45 ausreichend hoch sei, um den Minde- rungsbetrag von 5/22 weitgehend ausnutzen und dementsprechend einen möglichst großen Erhöhungsbetrag des EK 40 ermitteln zu können. Gerade dann werde indes der gesetzgeberische Wille verfehlt, zukünftige Folgeänderungen bei dem EK 02 zu vermeiden, da auch nach der Umgliederung ein Restbestand an EK 02 verbleibe.

53

dd) Weiter könne auch die gesetzgeberische Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden. Praktikabilitätszwecke seien nicht ersichtlich. Eine (teilweise) Verrechnung auch des EK 40 mit dem EK 02 hätte die Rechtsanwendung nicht erkennbar erschwert. Ebenso wenig lasse sich der Regelung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. JStG 2010) entnehmen, dass sich der Gesetzgeber realitätsgerecht an einem typischen Fall orientiert habe. Er habe insbesondere nicht davon ausgehen dürfen, dass sämtliche Steuerpflichtigen typischerweise über einen ausreichend hohen Bestand an EK 45 verfügten, so dass eine Umgliederung des EK 02 unter Zuhilfenahme des EK 40 entbehrlich sei.

54

ee) Schließlich lasse sich die ungleiche Ausgestaltung der Übergangsregelung auch nicht durch rein fiskalische Erwägungen rechtfertigen, weil ungleiche Belastun-

55

gen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 116, 164) nicht schon allein mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage gerechtfertigt werden könnten.

c) Der vorliegende Senat übersehe nicht, dass Rechtsprechung (vgl. BFHE 234, 385; Urteile des FG München vom 13. November 2012 - 6 K 676/12 -, juris, und des FG Baden-Württemberg vom 4. Juni 2014 - 6 K 1380/12 -, juris) und Schrifttum (vgl. Bott, in: Ernst & Young, KStG, § 36 Rn. 198; Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 36 KStG Rn. 48a; Gosch, BFH/PR 2012, S. 54 <55>) den durch § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) in das Gesetz eingefügten § 36 KStG überwiegend für verfassungskonform hielten. Diese Stellungnahmen führten aber für die Vorlage nicht weiter, weil sie sich der Neuregelung allein von ihrem Anlass her – dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 – näherten und – insoweit zu Recht – feststellten, dass die dort gerügte Ungleichbehandlung der Vorgängerregelung durch die Einführung der für alle nicht bestandskräftig gewordenen Fälle anzuwendenden Neufassung des § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht mehr bestehe. Der für die Vorlage maßgebliche Fall einer originären Ungleichbehandlung durch die Neuregelung werde regelmäßig nicht untersucht.

56

Demgegenüber sei die Verrechnung originär negativer Teilbeträge des EK 02 mit belasteten Teilbeträgen gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung grundsätzlich als zulässig anzusehen. Die Verrechnung des originär negativen EK 02 erfolge danach aber nicht nur mit dem EK 45, sondern ebenso (sogar vorrangig) mit dem EK 40. Gerade diese erforderliche Gleichbehandlung des EK 40 und des EK 45 lasse § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) vermissen.

57

d) Eine verfassungskonforme Auslegung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sei angesichts des eindeutigen Wortlauts und Sinns der Vorschrift, die technisch formulierte Rechenschritte vorsehe, nicht möglich.

58

Auch scheide die Verfassungswidrigkeit des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht wegen der Möglichkeit einer Billigkeitsregelung nach § 163 AO aus. Denn Härten, die eine Norm üblicherweise mit sich bringe, könnten keine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigen. Da die verfassungsrechtlichen Bedenken im Streitfall auf einer grundlegenden gesetzgeberischen Entscheidung der Ungleichbehandlung von EK 40 und EK 45 beruhten, sei eine Billigkeitsmaßnahme danach nicht möglich.

59

2. Die Frage der Verfassungskonformität des in § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) enthaltenen § 36 Abs. 6a KStG sei im konkreten Fall entscheidungserheblich. Das beklagte Finanzamt habe die einfachgesetzlichen Vorgaben zutreffend auf den Streitfall angewandt. Danach müsse die Klage abgewiesen werden. Sollte der in § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) enthaltene § 36 Abs. 6a KStG hingegen verfassungswidrig sein, müsste der Klage im Falle der Nichtigkeit der Regelung stattgegeben oder andernfalls (im Falle der Unvereinbarkeit) das Verfahren bis zu einer Neu-

60

regelung gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden. Auch Letzteres wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Verfassungskonformität der streitentscheidenden Norm.

IV.

Der Vorlagebeschluss ist dem Deutschen Bundestag, dem Bundesrat, dem Bundeskanzleramt, dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, dem Bundesministerium der Finanzen und sämtlichen Landesregierungen sowie den Beteiligten des Ausgangsverfahrens mit der Gelegenheit zur Stellungnahme zugestellt worden. Ferner hatten die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Steuerberaterverband e.V., die Bundesrechtsanwaltskammer, der Deutsche Anwaltverein, das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. sowie der Präsident des Bundesfinanzhofs Gelegenheit zur Stellungnahme. Geäußert haben sich das Bundesministerium der Finanzen (im Namen der Bundesregierung), die Bundessteuerberaterkammer, der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., der Bundesfinanzhof sowie die Klägerin des Ausgangsverfahrens.

61

1. a) Das Bundesministerium der Finanzen weist darauf hin, dass § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFHE 234, 385) den Vorgaben in BVerfGE 125, 1 in ausreichendem Maße Rechnung getragen habe und die Vorschrift auch von den Finanzgerichten (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 4. Juni 2014 - 6 K 1380/12 -, juris; FG München, Urteil vom 13. November 2012 - 6 K 676/12 -, juris) für verfassungskonform gehalten werde. Selbst nach der streitgegenständlichen Vorlage sei die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift in der Finanzgerichtsbarkeit (BFHE 249, 460; FG Köln, Urteil vom 3. Dezember 2014 - 13 K 2004/11 -, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 30. September 2014 - 6 K 3102/12 F -, juris) bejaht worden.

62

b) Aus der Sicht der Bundesregierung bestünden Zweifel daran, ob die Vorlage zulässig sei. Die Begründung der Vorlage setze sich (auch im Nachgang) nicht hinreichend mit den genannten Entscheidungen anderer Finanzgerichte auseinander. Ebenso fehle eine Auseinandersetzung mit dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei Übergangsnormen.

63

Der Vortrag der Klägerin behandle steuerrechtliche Details; der Vorlagebeschluss gehe nicht darauf ein, ob solche Details wirklich eine Verletzung spezifischen Verfassungsrechts darstellen könnten. Außerdem gehe es der Klägerin im Kern darum, durch eine steueroptimierte Ausschüttungspolitik möglichst viele Steuern zu sparen. Es sei fraglich, ob das Grundgesetz einen umfassenden verfassungsrechtlichen Schutz für jedes einzelne steueroptimierende Vorhaben einer Körperschaft vorsehe. Der vorliegende Senat verabsolutiere das Erfordernis einer unbedingten Gleichbehandlung von EK 40 und EK 45 in allen Einzelfällen, ohne dieses ausreichend zu begründen.

64

c) Jedenfalls seien die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts in dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 durch § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) erfüllt; die Norm verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. 65

aa) Eine grundrechtlich relevante Ungleichbehandlung liege nicht vor. Aus der Sicht der Bundesregierung seien EK 45 und EK 40 getrennt zu betrachten. Der Gesetzgeber habe bei dem Systemwechsel das Ziel verfolgt, die EK-Konten auf den absolut erforderlichen Umfang zu reduzieren und daher nur das EK 40, anhand dessen das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt werde (§ 37 Abs. 1 KStG), das EK 02, dessen Ausschüttung zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer führe (§ 38 KStG), und ein steuerliches Einlagekonto (ehemals EK 04, § 27 KStG) zu erhalten. Bei dem EK 45 habe es sich lediglich um einen „Restanten“ gehandelt, der durch die Umgliederung eliminiert werden sollen. Die Verrechnung mit dem EK 02 habe aus Vereinfachungsgründen der weitgehenden Eliminierung des EK 02 gedient. Eine Verrechnung des EK 40 mit dem EK 02 hätte diesem Konzept des Gesetzgebers widersprochen. Es sei danach nicht erkennbar, warum EK 45 und EK 40 von Verfassungswegen in allen Einzelheiten vollkommen gleichbehandelt werden müssten. Zudem erwachse aus einer Steuervergünstigung für eine Gruppe nach Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch einer anderen Gruppe auf eine wirtschaftlich vergleichbare Entlastung. 66

Selbst wenn von einer Vergleichbarkeit von EK 45 und EK 40 auszugehen wäre, läge keine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung vor. Der Klägerin gehe es letztlich darum, dass ihre ursprünglichen Pläne zur Steuergestaltung nicht mehr aufgingen. Dies sei jedoch eine Folge ihrer individuellen Situation. 67

bb) Zudem sei nach der Auffassung der Bundesregierung eine etwaige Ungleichbehandlung gerechtfertigt. 68

(1) Prüfungsmaßstab sei allein das Willkürverbot. Gründe für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung lägen nicht vor. Die betroffenen Körperschaften, auch solche, deren Körperschaftsteuerminderungspotenzial vorwiegend aus EK 45 vermittelt werde, würden in ihrer Geschäftsausübung nicht wesentlich behindert. Die zusätzliche Steuerbelastung durch die Saldierung mit EK 02 sei typischerweise nicht hoch und hätte von den betroffenen Körperschaften außerdem durch eine entsprechende Ausschüttungspolitik vermieden werden können. 69

(2) Die angegriffene Übergangsnorm sei nicht willkürlich. 70

(a) Der übergeordnete Gedanke bei der durch BVerfGE 125, 1 angestoßenen Überarbeitung des Übergangsrechts sei gewesen, das ursprüngliche System, für das sich der Gesetzgeber im Jahr 2000 entschieden habe, unter Berücksichtigung der verwaltungsseitigen Umsetzung beizubehalten. Eine „komplette Neuregelung“ der Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens sei innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist „bis zum 1. Januar 2011“ praktisch nicht möglich gewesen. Zwei gewichtige Argumente hätten gegen eine Änderung aller Veranlagungen gesprochen: Zum einen habe die Änderung der Veranlagungen auf bestehende Verfahrens- 71

regeln gestützt werden sollen, weil neue Regelungen gegebenenfalls fehleranfällig gewesen wären. Zum anderen hätten in der Zeit seit der Feststellung der Endbestände erfolgte Umstrukturierungen klar nachvollzogen werden sollen. In Anbetracht der Tatsache, dass eine Übergangsregelung innerhalb des vorgegebenen Zeitraums auch umsetzbar sein müsse, seien schon diese beiden Argumente ein tragfähiger Grund zur Rechtfertigung der angegriffenen Regelung.

(b) Darüber hinaus lägen weitere sachliche Gründe für die Differenzierung zwischen EK 40 und EK 45 vor: 72

Erstens stelle die Möglichkeit, dass eine Körperschaft mit einem vorrangigen EK 45 im Einzelfall eine Ausschüttung nicht rechtzeitig, beispielsweise aufgrund von fehlendem Eigenkapital, habe vornehmen können, keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregelung hingen stets von den individuellen Rahmendaten (wie beispielsweise der Kapitalausstattung) der betroffenen Unternehmen ab. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, Unternehmen ohne ein für Ausschüttungen ausreichendes Eigenkapital und Unternehmen mit ausreichender Eigenkapitalausstattung gleich zu behandeln. Wie bereits der Bundesfinanzhof entschieden habe, biete der Umfang der Kapitalausstattung vielmehr einen ausreichenden Grund dafür, dass für Unternehmen mit einem und solche ohne ein für Ausschüttungen ausreichendes Eigenkapital jeweils unterschiedliche steuerrechtliche Folgen einträten. 73

Zweitens habe der Gesetzgeber eine möglichst verwaltungsschonende Umsetzung angestrebt, die komplizierte Folgeänderungen habe vermeiden wollen. Wäre er einem der beiden Vorschläge des Bundesverfassungsgerichts gefolgt, hätte sich in vielen Fällen ein höheres verbleibendes positives EK 02 ergeben. Dies hätte zusätzliche Änderungen der Feststellungen und Fortschreibungen nach § 38 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 KStG sowie der Körperschaftsteuerbescheide zur Folge gehabt. Ziel sei es jedoch gewesen, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts möglichst verwaltungsschonend, das heißt weitestgehend im bisherigen System, umzusetzen. Dabei wolle der Gesetzgeber nicht unterstellen, dass seine Lösung eine „bessere“ Lösung sei. Es gehe lediglich darum, dass hinter § 36 Abs. 6a KStG eine sachliche und willkürfreie Idee stehe, die gleichzeitig den Anforderungen aus BVerfGE 125, 1 genüge. 74

Drittens führe die Verrechnung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial im EK 02 mit dem Körperschaftsteuererminderungspotenzial im EK 45 bei Erhaltung des EK 40 als Zielgröße für das Körperschaftsteuerguthaben aufgrund des Wegfalls des EK 02 zu der vom Gesetzgeber beabsichtigten Vereinfachung. Bei der Umsetzung dieses Ziels habe er einen weiten Ermessensspielraum. Er dürfe sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und sei nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. 75

Viertens habe die Auffassung des vorlegenden Senats eine unsachgerechte Erschwerung von steuerlichen Reformen zur Folge. Wenn der Gesetzgeber bei einem grundlegenden Systemwechsel ein Besteuerungsverfahren durch ein anderes ablö- 76

se, benötige er eine gewisse Planungssicherheit für den komplexen Übergangszeitraum. Dies beziehe sich auch auf steuerliche Detailregelungen wie den angegriffenen § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010). Einen solchen Planungsspielraum habe das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber immer zugebilligt. Ohne eine derartige Planungssicherheit bestehe die Gefahr, dass er wegen des drohenden unkalkulierbaren finanziellen Risikos vor wünschenswerten Steuerreformen in Bezug auf Wirtschaftsunternehmen zurückschrecke, da ein solches damit einhergehendes Risiko nicht vertretbar wäre.

Darüber hinaus entfiele im Ergebnis der grundsätzlich weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme, wenn man sich der Meinung des vorliegenden Senats anschliesse. Dieser betrachte die angegriffene Übergangsnorm als „rein technische Regelung“. Übergangsnormen seien aber immer technisch. Sie sollten ein System in ein anderes überleiten und hätten im Grundsatz kein genuin eigenes Ziel. Sehe man mit dem vorliegenden Senat nur noch eine einzige spezielle Detailregelung eines Übergangs als verfassungsgemäß und alle anderen als verfassungswidrig an, gebe es weder einen weiten noch einen engen, sondern gar keinen Spielraum für den Gesetzgeber mehr. Bedenke man, wie komplex Übergänge im Steuerrecht seien und welche vielfältigen und sich auch widersprechenden Belange für die Gestaltung des Übergangszeitraums zu berücksichtigen seien, werde deutlich, dass die Auffassung des vorliegenden Senats nicht sachgerecht sei. Auch der Bundesfinanzhof habe die Gefahr gesehen, dass im Falle einer weitergehenden Änderung des § 36 KStG weitere Differenzierungen notwendig sein könnten, die die durch die Reform angestrebte Vereinfachung insgesamt infrage stellten.

77

d) Auch unter Vertrauensschutzgesichtspunkten sei § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht zu beanstanden. Die Zwangsverrechnung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial mit Körperschaftsteuerminderungspotenzial verletze kein schutzwürdiges Vertrauen. Schon zuvor sei das EK 02 um 5/22 des EK 45 gemindert worden, damals sei zudem keine Beschränkung auf den positiven Bestand des EK 02 erfolgt. Vor und nach der Umgliederung komme es zu demselben Minderungs-/Erhöhungsbetrag. Bei dieser Gesamtschau sei der Steuerpflichtige nicht belastet. Bei einer fiktiven Vollausschüttung des vEK könne und dürfe das EK 02 nicht unberücksichtigt bleiben. Ein positiver Endbestand des EK 02 stelle aufgrund des darin weiterhin enthaltenen latenten Körperschaftsteuererhöhungspotenzials keine schutzwürdige, vom Gesetzgeber zu erhaltende Rechtsposition des Steuerpflichtigen dar.

78

e) Auf die Frage des Senats hin, welche Fallgruppen von den – ausweislich der Gesetzesbegründung zu vermeidenden – „komplizierten Folgeänderungen“ erfasst gewesen wären, hat das Bundesministerium der Finanzen mitgeteilt, aus den vorliegenden Unterlagen seien keine expliziten, weitergehenden Aussagen ersichtlich. Komplizierte Folgeänderungen seien wohl im Sinne umfangreicher Folgeänderungen zu verstehen, nicht allein im Sinne technisch nicht möglicher Anpassungen. Ange-

79

sichts der Vielzahl der Fallgestaltungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung könne jedenfalls davon ausgegangen werden, dass bei einer positiven Entscheidung in dem hier vorliegenden Fall neue Nachteile für andere Unternehmen entstünden. Eine gesetzliche Regelung in derart gestaltungsintensiven Bereichen des Steuerrechts könne nie jeden Einzelfall optimal regeln.

2. Die Bundessteuerberaterkammer teilt die Auffassung des vorlegenden Gerichts, dass § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) verfassungswidrig sei. Es liege eine Ungleichbehandlung von EK 45 und EK 40 vor, weil bei letzterem keine Saldierung mit EK 02 erfolge. Dafür sei kein sachlicher Grund ersichtlich. Beide Eigenkapitalbestandteile unterschieden sich lediglich hinsichtlich der Höhe und des Zeitpunkts ihrer steuerlichen Vorbelastung. Die von der Finanzverwaltung angeführte Entlastung des Steuerpflichtigen durch die umgliederungsbedingte Minderung des EK 02 erkläre nicht, warum Steuerpflichtige mit EK 45 und solche mit EK 40 ungleich behandelt würden. Ob eine im Vergleich zur Vorgängerregelung günstigere Situation vorliege, sei nicht maßgeblich. An einem sachlichen Grund fehle es im Anschluss an den Beschluss in BVerfGE 125, 1 schon deshalb, weil eine schonendere Ausgestaltung der Übergangsregelung möglich gewesen sei, die die ungleiche Belastung vermeide.

80

3. Auch der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. schließt sich der Auffassung des Finanzgerichts Münster an, dass die Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) und die Zwangsverrechnung ausschließlich des EK 45 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstießen. Körperschaften, bei denen lediglich ein EK 40 vorliege, würden bevorzugt behandelt. Dafür gebe es keinen sachlichen Grund. Denn zwei gleich ertragsstarke Unternehmen würden steuerlich unterschiedlich behandelt, allein weil sie ihre Gewinne zu unterschiedlichen Zeitpunkten und damit zu anderen Körperschaftsteuertarifen erzielt hätten.

81

4. Der Präsident des Bundesfinanzhofs hat eine Mitteilung des I. Senats des Bundesfinanzhofs übersandt, wonach dieser das bei ihm anhängige Verfahren I R 59/14, in dem es ebenfalls um die Regelung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) gehe, gemäß § 74 FGO bis zur Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht über die streitgegenständliche Normenkontrollvorlage ausgesetzt habe.

82

5. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens hat auf ihre Schriftsätze im Finanzgerichtsverfahren sowie die verfassungsrechtliche Beurteilung des Finanzgerichts verwiesen. Zusammenfassend sei festzustellen, dass es der einschränkenden Neuregelung des § 36 Abs. 6a KStG an einer verfassungsrechtlich ausreichenden Rechtfertigung fehle. Zudem bleibe fraglich, warum durch das Jahressteuergesetz 2008 eine ausschüttungsunabhängige Besteuerung des EK 02 in Höhe von 3 % eingeführt worden sei, während anschließend mit dem Jahressteuergesetz 2010 durch die Verrechnung von EK 45 mit EK 02 eine automatische Steuerbelastung von 30 % geregelt worden

83

sei.

6. Die Akten des Ausgangsverfahrens haben dem Senat vorgelegen. 84

B.

Die Vorlage ist zulässig. 85

Der Vorlagebeschluss wird den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen gerecht. Das vorlegende Finanzgericht hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit von § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) dargelegt und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Norm in Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. 86

Der Zulässigkeit der Vorlage steht, anders als das Bundesministerium der Finanzen meint, eine unzureichende Auseinandersetzung mit den Entscheidungen anderer Finanzgerichte nicht entgegen. Die Urteile des Bundesfinanzhofs in BFHE 234, 385, und BFHE 249, 460 (aufgehoben durch Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 24. November 2022 - 2 BvR 1424/15 -) sowie des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 4. Juni 2014 (- 6 K 1380/12 -, juris) und des Finanzgerichts Köln vom 3. Dezember 2014 (- 13 K 2004/11 -, nicht rechtskräftig, Revisionsverfahren I R 7/15 vor dem Bundesfinanzhof nach § 74 FGO ausgesetzt) betrafen vorrangig § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) und nicht den hier streitgegenständlichen Absatz 6a. Das vom Bundesministerium ferner angeführte Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30. September 2014 (- 6 K 3102/12 F -, juris, nicht rechtskräftig, Revisionsverfahren I R 59/14 vor dem Bundesfinanzhof nach § 74 FGO ausgesetzt) sieht zwar § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) als verfassungsgemäß an, befasst sich aber mit der von dem vorlegenden Finanzgericht beanstandeten Ungleichbehandlung von EK 45 und EK 40 nicht. Deren verfassungsrechtliche Relevanz wird von dem vorlegenden Finanzgericht nachvollziehbar dargelegt, wobei es auch einen weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Umgestaltung komplexer Regelungsbereiche ausdrücklich in seine Betrachtung einbezieht. 87

C.

§ 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) verstößt gegen Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG. 88

I.

Der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen (stRspr; vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 104, 1 <8 f.> m.w.N.). Der Schutz betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die 89

dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 112, 93 <107> m.w.N.). Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, die geschützten vermögenswerten Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 105, 17 <30>; 115, 97 <110 f.>).

1. Bei der Beantwortung der Frage, welche vermögenswerten Güter als Eigentum im Sinne des Art. 14 GG anzusehen sind, muss auf den Zweck und die Funktion der Eigentumsgarantie unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung im Gesamtgefüge der Verfassung zurückgegriffen werden (BVerfGE 36, 281 <290>). Sie soll dem Grundrechtsträger einen Freiraum im vermögensrechtlichen Bereich erhalten und dem Einzelnen damit die Entfaltung und eigenverantwortliche Lebensgestaltung ermöglichen (BVerfGE 24, 367 <389>; 31, 229 <239>; 36, 281 <290>; 51, 193 <217 f.>). Zu diesem Zweck soll der Bestand der geschützten Rechtspositionen gegenüber Maßnahmen der öffentlichen Gewalt bewahrt werden (vgl. BVerfGE 72, 175 <195>; 83, 201 <208>). 90

a) Der Schutz des Eigentums nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG umfasst nicht nur das zivilrechtliche Sacheigentum (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 101, 54 <75>; 105, 17 <30>; 110, 141 <173>; 143, 246 <327 Rn. 228>), sondern auch andere dingliche und sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechte sowie schuldrechtliche Forderungen (vgl. BVerfGE 45, 142 <179>; 83, 201 <208>; 115, 97 <111>). Er ist nicht auf bestimmte vermögenswerte Rechte beschränkt (vgl. BVerfGE 83, 201 <208 f.>). Eine allgemeine Wertgarantie vermögenswerter Rechtspositionen kann aus Art. 14 Abs. 1 GG dagegen nicht abgeleitet werden (BVerfGE 105, 17 <30>; 105, 252 <277>). 91

Art. 14 Abs. 1 GG schützt nur Rechtspositionen, die einem Rechtssubjekt bereits zustehen (vgl. BVerfGE 20, 31 <34>; 28, 119 <141 f.>; 30, 292 <334 f.>; 78, 205 <211>; 95, 173 <187 f.>). Bloße Interessen, Chancen und Verdienstmöglichkeiten werden von Art. 14 GG nicht erfasst (vgl. BVerfGE 28, 119 <142>; 39, 210 <237>; 51, 193 <221 f.>; 65, 196 <209>; 74, 129 <148>; 105, 252 <277>). 92

Ob Anwartschaftsrechte, deren Erstarben zum Vollrecht von dem ungewissen Eintritt weiterer Voraussetzungen abhängig ist, dem eigentumsrechtlichen Schutz unterfallen, hat das Bundesverfassungsgericht deshalb bisher nicht abschließend, sondern von Fall zu Fall entschieden (vgl. BVerfGE 83, 201 <211>; zum Schutz von Anwartschaften in der gesetzlichen Rentenversicherung vgl. BVerfGE 53, 257 <289 ff.>; 58, 81 <109>; 117, 272 <292>; 149, 86 <112 f. Rn. 72>; zum Anwartschaftsrecht in der Arbeitslosenversicherung vgl. BVerfGE 72, 9 <21 f.>; zur Anwartschaft auf eine Betriebsrente vgl. BVerfGE 131, 66 <80>). Auch soweit ein Anwartschaftsrecht dem Grunde nach eigentumsrechtlichen Schutz genießt, ist dieser jedenfalls der Höhe nach begrenzt auf daraus resultierende, bereits konkret bezifferbare Ansprüche (vgl. BVerfGE 131, 66 <80>; 136, 152 <167 Rn. 34, 170 Rn. 43>). 93

b) Das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Wesentlichen durch Privatnützigkeit und grundsätzliche Verfügungsfähigkeit über das Eigentumsobjekt gekennzeichnet (vgl. BVerfGE 24, 367 <389 f.>; 26, 215 <222>; 31, 229 <240>; 50, 290 <339>; 52, 1 <30>; 100, 226 <241>; 102, 1 <15>; 143, 246 <323 Rn. 216>; 149, 86 <112 Rn. 70>). 94

Privatnützigkeit meint die Zuordnung des Eigentumsobjekts zu einem Rechtsträger, dem es als Grundlage privater Initiative von Nutzen sein soll (vgl. BVerfGE 100, 226 <241>; 102, 1 <15>; 143, 246 <323 f. Rn. 216>; 149, 86 <112 Rn. 70>). Ein Recht ist schon dann privatnützig, wenn es zum eigenen Vorteil ausgeübt werden kann und damit dem Berechtigten „von Nutzen“ ist (vgl. BVerfGE 53, 257 <290>). Dabei spielt es keine Rolle, ob sich diese Ausübung – wie etwa bei der Realisierung von Forderungen – in einem einmaligen Vorgang erschöpft (vgl. BVerfGE 83, 201 <210>). 95

Grundsätzliche Verfügungsfähigkeit bedeutet nicht, dass dem Rechtsinhaber eine uneingeschränkte Verfügungsbefugnis zustehen muss. Voraussetzung des Schutzes durch Art. 14 GG ist nicht, dass das betroffene Recht beliebig übertragbar ist. Es genügt, dass es jedenfalls zusammen mit anderen Rechten übertragen werden kann (vgl. BVerfGE 83, 201 <210 f.>; weitergehend BVerfGE 89, 1 <7>; kritisch zu einem Verzicht auf das Merkmal der Verfügungsbefugnis Depenheuer/Froese, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 14 Rn. 67 f., 159). 96

c) Vermögenswerte öffentlich-rechtliche Rechtspositionen hat das Bundesverfassungsgericht in den Schutz der Eigentumsgarantie einbezogen, wenn sie eine Rechtsstellung begründen, die der des Eigentums entspricht und die so stark ist, dass ihre ersatzlose Entziehung dem rechtsstaatlichen Gehalt des Grundgesetzes widersprechen würde (vgl. BVerfGE 16, 94 <111 ff.>; 18, 392 <397>; 24, 220 <225 f.>; 40, 65 <83>; 143, 246 <328 f. Rn. 231>). 97

Hierfür ist neben der Privatnützigkeit der Rechtsposition und einer zumindest eingeschränkten Verfügungsbefugnis des Inhabers insbesondere von Bedeutung, inwieweit eine derartige Rechtsstellung sich als Äquivalent eigener Leistung erweist (vgl. BVerfGE 14, 288 <293 f.>; 18, 392 <397>; 72, 175 <193>; 97, 67 <83>; 143, 246 <329 Rn. 231>; für sozialversicherungsrechtliche Ansprüche und Anwartschaften vgl. BVerfGE 53, 257 <291 f.>; 69, 272 <300>; 72, 9 <19 f.>; 100, 1 <33>; 128, 90 <101>; 149, 86 <113 Rn. 72>). Diese ist bei öffentlich-rechtlich begründeten Rechtspositionen als besonderer Schutzgrund anerkannt (vgl. BVerfGE 69, 272 <300 f.>; 100, 1 <32 f.>; 149, 86 <113 Rn. 72>). Je höher der einem öffentlich-rechtlichen Anspruch zugrundeliegende Anteil eigener Leistung ist, desto stärker tritt der verfassungsrechtlich wesentliche personale Bezug und mit ihr ein tragender Grund des Eigentumsschutzes hervor (vgl. BVerfGE 53, 257 <292>; 76, 220 <237>; 100, 1 <37 f.>). Er beginnt in dem Zeitpunkt und in dem Umfang, in dem das Gesetz erstmals eine schutzfähige Rechtsposition begründet (vgl. BVerfGE 29, 22 <33 f.>; 53, 164 <176>; 116, 96 <121>). 98

2. Gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG darf der Gesetzgeber Eigentumsrechten einen 99

neuen Inhalt geben (vgl. BVerfGE 31, 275 <293>; 42, 263 <294>). Die Eigentumsgarantie gebietet nicht, einmal ausgestaltete Rechtspositionen für alle Zukunft in ihrem Inhalt unangetastet zu lassen (vgl. BVerfGE 31, 275 <284 ff., 289 f.>; 36, 281 <293>; 42, 263 <LS 4 und S. 294>; 58, 300 <351>; 83, 201 <212>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Der Gesetzgeber kann insbesondere, wenn sich eine Reform des geltenden Rechts als notwendig erweist, vor der Entscheidung stehen, bisher eingeräumte rechtliche Befugnisse zu beseitigen oder zu beschränken (vgl. BVerfGE 45, 297 <331 f.>; 78, 58 <75>). Im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ist er bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets zur Umgestaltung individueller Rechtspositionen im Wege einer angemessenen und zumutbaren Überleitungsregelung befugt (vgl. BVerfGE 58, 300 <351>).

Er unterliegt dabei jedoch besonderen verfassungsrechtlichen Schranken (vgl. BVerfGE 83, 201 <212>; 102, 1 <16>). Der Eingriff in die nach früherem Recht entstandenen Rechte muss mit Blick auf die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG enthaltene subjektive Rechtsstellungsgarantie durch Gründe des öffentlichen Interesses unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt sein (vgl. BVerfGE 31, 275 <290>; 58, 81 <121>; 58, 300 <351>; 70, 191 <201 f.>; 72, 9 <22 f.>; 128, 138 <148 f.>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Die Gründe des öffentlichen Interesses, die für einen solchen Eingriff sprechen, müssen so schwerwiegend sein, dass sie Vorrang haben vor dem Vertrauen des Bürgers auf den Fortbestand seines Rechts, das durch den Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG innewohnenden Bestandsschutz gesichert wird (vgl. BVerfGE 42, 263 <294 f.>; 58, 300 <351>). Auch das zulässige Ausmaß des Eingriffs hängt vom Gewicht des dahinterstehenden öffentlichen Interesses ab (vgl. BVerfGE 83, 201 <212>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Gegebenenfalls bedarf es Ausnahme-, Härtefall- oder Entschädigungsregelungen. 100

Darüber hinaus ist der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auch bei der inhaltlichen Festlegung von Eigentümerbefugnissen und -pflichten gebunden (vgl. BVerfGE 21, 73 <84>; 34, 139 <146>; 37, 132 <143>; 49, 382 <395>; 87, 114 <139>; 102, 1 <16 f.>; 126, 331 <360>; 143, 246 <342 Rn. 268>; 149, 86 <123 Rn. 101>). Eine Differenzierung innerhalb der Ausgestaltung von Eigentümerbefugnissen darf nicht sachwidrig (vgl. BVerfGE 21, 73 <84>; 37, 132 <143>), sondern muss von einem (hinreichenden) Sachgrund getragen sein (vgl. BVerfGE 87, 114 <144>; 143, 246 <373 Rn. 348; 374 Rn. 353>) und damit jedenfalls dem Willkürverbot genügen (vgl. BVerfGE 34, 139 <152 f.>; 49, 382 <395 f.>; 126, 331 <366 f.>; möglicherweise weitergehend BVerfGE 143, 246 <390 f. Rn. 389>). 101

Für unternehmerisches Eigentum gilt nichts Anderes. Gestaltet der Gesetzgeber Inhalt und Schranken unternehmerischen Eigentums durch Änderung der Rechtslage, muss er die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, des Vertrauensschutzes und den Gleichheitssatz achten (vgl. BVerfGE 143, 246 <343 Rn. 270>). 102

3. Bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme steht dem Gesetzgeber für die Überleitung bestehender Rechtslagen, Berechtigungen und Rechtsverhältnisse 103

ein weiter Gestaltungsspielraum zur Verfügung. Zwischen der sofortigen, übergangslosen Inkraftsetzung des neuen Rechts und dem ungeschmälernten Fortbestand begründeter subjektiver Rechtspositionen sind vielfache Abstufungen denkbar. Der Nachprüfung durch das Bundesverfassungsgericht unterliegt nur, ob der Gesetzgeber bei der Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände die Grenze der Zumutbarkeit überschritten hat (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 67, 1 <15 f.>; 125, 1 <18>).

II.

Nach diesen Maßstäben ist § 36 Abs. 6a KStG in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Das unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuerminderungspotenzial unterfällt in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG (1.). In dieses Schutzzut greift § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nachteilig ein (2.). Dieser Eingriff ist nicht gerechtfertigt (3.). 104

1. Das im Zeitpunkt des Systemwechsels – das heißt in dem in § 36 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals bestimmten Zeitpunkt unter Berücksichtigung der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens gemäß § 36 Abs. 2 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) – vorhandene und realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial ist vom Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG umfasst (BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 24. November 2022 - 2 BvR 1424/15 -, Rn. 123 ff.; vgl. ferner Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Vor § 36 KStG R 25 <April 2001>; Raber, DB 1999, S. 2596 <2599>; Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 62 f.). Es erfüllt die Kriterien der Privatnützigkeit (a) und Verfügbarkeit (b), beruht auf einer eigenen Leistung der Körperschaft (c) und ist in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar war, keine bloße Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern eine vermögenswerte Rechtsposition, die der Körperschaft bereits zustand und konkret bezifferbar war (d). 105

a) Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial war der Körperschaft unter dem Anrechnungsverfahren in einer Weise zugeordnet, dass sie die damit verbundenen Realisationsmöglichkeiten zu ihrem privaten Nutzen (aa) nach ihrer eigenen Entscheidung (bb) ausüben durfte. 106

aa) Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial konnte zwar nicht in dem Sinne genutzt werden, dass daraus laufend Früchte oder sonstige Vorteile gezogen werden. Die Körperschaft konnte jedoch die damit verbundenen Realisationsmöglichkeiten zu ihrem eigenen Vorteil ausüben, und es war ihr insofern „von Nutzen“. Denn im Realisationsfall stellte die Körperschaftsteuerminderung (rechtlich) einen eigenen 107

steuerlichen Vorteil der Körperschaft dar, da sie deren Körperschaftsteuer herabsetzte.

Dies galt ungeachtet dessen, dass die Körperschaftsteuer wirtschaftlich wie eine Vorauszahlung auf die Steuerschuld des Anteilseigners wirkte (vgl. BFHE 134, 167 <171>; 135, 303 <305 f.>; 163, 162 <168>; 181, 490 <492>; 202, 265 <273>). Denn rechtlich reduzierte die Körperschaftsteuerminderung die eigene Steuerschuld der Körperschaft (vgl. BFHE 135, 303 <305>). 108

Der Privatnützigkeit des Körperschaftsteuerminderungspotenzials steht auch nicht entgegen, dass die Körperschaftsteuerminderung gemäß § 28 Abs. 6 KStG 1999 als für die Gewinnausschüttung verwendet und somit als an den Anteilseigner abgeflossen galt. Denn dabei handelte es sich lediglich um eine Regelung, die bestimmte, aus welchen (buchungstechnischen) Quellen sich der an den Anteilseigner auszukehrende Betrag speiste. Die Zuordnung an die Körperschaft erfolgte über den an diese gerichteten Feststellungsbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999, in dem über die gesonderte Feststellung und Fortschreibung der verschiedenen Teilbeträge des vEK mittelbar auch das daraus abzuleitende Körperschaftsteuerminderungspotenzial fest- und fortgeschrieben und der Körperschaft selbst zugeordnet wurde. 109

bb) Die Nutzung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials konnte aufgrund einer eigenen Entscheidung der Körperschaft beziehungsweise der für sie handelnden Personen erfolgen. 110

Sie setzte die Erfüllung eines Realisationstatbestands voraus, der zur Herstellung der sogenannten Ausschüttungsbelastung führte. Hauptrealisationstatbestand war die (Gewinn-)Ausschüttung an die Anteilseigner (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Die Regelung galt entsprechend für sonstige Leistungen der Körperschaft, die bei den Empfängern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG waren (§ 41 Abs. 1 KStG 1999). Einen Ersatzrealisationstatbestand enthielt ferner § 42 KStG 1999, der die Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Übernehmerin regelte. 111

Für eine Gewinnausschüttung bedarf es eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 1 GmbHG) beziehungsweise der Hauptversammlung (§ 119 Abs. 1 Nr. 2 AktG). Damit entschieden zwar nicht die allgemeinen Vertretungsorgane der Körperschaft (vgl. § 78 AktG, § 35 GmbHG) über die Ausschüttung und zugleich über die Nutzung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials. Es entschieden aber die Anteilseigner als die wirtschaftlichen Eigentümer des Gesellschaftsvermögens in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit für die Körperschaft. Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial war nicht dem Zugriff einzelner Anteilseigner ausgesetzt; diese konnten es für sich persönlich nur im Wege der Anteilsübertragung realisieren (vgl. BFHE 181, 490 <492>). Selbst die Einlagenrückgewähr war eine Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG 1999, für die die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 und damit die vorrangige Realisation des Körperschaftsteuerminderungspotenzials zugunsten der Körperschaft galt (vgl. Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, 112

§ 27 Rn. 6).

b) Der Körperschaft stand in Bezug auf das Körperschaftsteuererminderungspotenzial auch zumindest eine eingeschränkte Verfügungsbefugnis zu. Das Körperschaftsteuererminderungspotenzial war zwar nicht isoliert verkehrsfähig und konnte nicht separat veräußert oder von den Gläubigern der Körperschaft gepfändet werden. Es konnte aber zusammen mit dem Vermögen der Körperschaft als Ganzem – konkret, mit dem Eigenkapital, in dem es gespeichert war – transferiert werden, wie die Regelungen zum Übergang der verwendbaren Eigenkapitalteile bei Verschmelzungen (§ 38 KStG 1999) und zu Auf- beziehungsweise Abspaltungen (§ 38a KStG 1999) verdeutlichen. 113

c) Das Körperschaftsteuererminderungspotenzial stellt sich ferner als Äquivalent einer eigenen Leistung der Körperschaft dar. Es leitet sich aus der von der Körperschaft entrichteten Körperschaftsteuer in Höhe der Tarifbelastung ab. Über die für die Körperschaftsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage, das zu versteuernde Einkommen, war es an die (in der Vergangenheit dokumentierte) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft selbst geknüpft. 114

d) Schließlich handelt es sich bei dem Körperschaftsteuererminderungspotenzial, soweit es im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar war, nicht lediglich um eine bloße Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern um eine vermögenswerte Rechtsposition, die der Körperschaft bereits zustand und bezifferbar war. Zeitpunkt des Systemwechsels ist konkret der in § 36 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) genannte Zeitpunkt für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals (bei Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr: 31. Dezember 2000, bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr: Schluss des ersten im VZ 2001 endenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Januar 2001 begonnen hat; vgl. § 34 Abs. 1 und 1a KStG i.d.F. des StSenkG). 115

Da die Realisation des Körperschaftsteuererminderungspotenzials eine Ausschüttung oder einen anderen Realisationstatbestand voraussetzte, hatte dieses noch nicht die Qualität eines Anspruchs auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern, der in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als Eigentum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG anerkannt ist (vgl. BVerfGE 70, 278 <285>). Auch konnte die Höhe des Körperschaftsteuererminderungspotenzials im Laufe der Zeit variieren und aufgrund von Verlusten gegebenenfalls sogar auf Null absinken. Da seine Realisation eine Ausschüttung oder sonstige Leistung voraussetzte, hing die konkrete Höhe des durch die Vornahme einer Ausschüttung aufschiebend bedingten Körperschaftsteuerguthabens in einem bestimmten Zeitpunkt von der jeweiligen Liquiditätsausstattung der Körperschaft und der Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals sowie einer daraus etwa resultierenden handelsrechtlichen Ausschüttungssperre ab. Das laut Gliederungsrechnung verwendbare Eigenkapital konnte nur in Höhe des um das Nennkapital geminderten (handels-)bilanziellen Eigenkapitals für Ausschüttungen verwendet werden (vgl. § 30 Abs. 1 GmbHG, § 57 Abs. 1 und 3 AktG). Die zur Zeit 116

des Anrechnungsverfahrens entstandene „Anwartschaft“ – das im belasteten vEK enthaltene Körperschaftsteuererminderungspotenzial – ist deshalb nur nach Maßgabe des ausschüttungsfähigen Kapitals zum „Vollrecht“ auf Körperschaftsteuererminderung erstarkt (vgl. BFHE 253, 126 <131 Rn. 22>).

Ungeachtet dessen war aber für jeden Zeitpunkt konkret bezifferbar, in welcher Höhe maximal, das heißt bei einer Vollausschüttung, das Körperschaftsteuererminderungspotenzial aktuell realisierbar und für die Körperschaft in Form eines Körperschaftsteuerguthabens nutzbar war. Entsprechend ließ sich auch im Zeitpunkt des Systemwechsels zwischen Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren beziehungsweise auf den in § 36 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bestimmten Zeitpunkt für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals konkret berechnen, in welcher Höhe den betroffenen Körperschaften aufgrund des ihnen zugeordneten Körperschaftsteuererminderungspotenzials im Falle seiner Realisierung ein Körperschaftsteuerguthaben zustand (vgl. die Beispielsrechnung der Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 69 f., sowie § 37 Abs. 1 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010). In dieser Höhe war es nicht lediglich eine Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern ein von der Körperschaft bereits gegenwärtig nutzbarer Vermögensgegenstand.

117

Der Gesetzgeber hat deshalb – ohne dass dies im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich thematisiert worden wäre – zu Recht der Gestaltung der Übergangsregelungen im Anschluss an die Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 67, 71) den Gedanken einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels zugrunde gelegt (vgl. BVerfGE 125, 1 <12, 31>).

118

2. In das in diesem Zeitpunkt bestehende, im EK 45 gespeicherte Körperschaftsteuererminderungspotenzial greift § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) je nach Eigenkapitalstruktur ein. Die Vorschrift führt gegenüber dem im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen realisierbaren Minderungspotenzial (a) zu einer Reduzierung des in der Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) berücksichtigten Körperschaftsteuererminderungspotenzials (b), ohne dass dieser Eingriff durch die gleichzeitige Verringerung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial vollständig kompensiert wird (c).

119

a) Um die realisierbaren Potenziale zu ermitteln, muss festgestellt werden, welche Bestandteile des vEK tatsächlich hätten ausgeschüttet werden können. Bei einer Vollausschüttung reduzierten in Anbetracht der gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungsbeschränkungen (§§ 30, 31 GmbHG, § 57 AktG) negative Teilbeträge des verwendbaren Einkommens die maximal zulässige Höhe der Gewinnausschüttungen. Unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens entsprach der handelsrechtlich maxi-

120

mal ausschüttbare Betrag in etwa dem Saldo aus sämtlichen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals, vorbehaltlich etwaiger Abweichungen aufgrund des Umstands, dass es sich bei dem Ausschüttungsvolumen um eine handelsbilanzielle und bei dem Saldo der vEK-Bestände um eine steuerbilanzielle Größe handelt.

Danach kommt es darauf an, ob negatives vEK zu einer Ausschüttungssperre führte und gegebenenfalls welche Bestandteile des vEK nach der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 30 KStG 1999 davon betroffen waren. Bei der Ermittlung des zur Ausschüttung verwendeten Eigenkapitals wurden negative Teilbeträge grundsätzlich übersprungen (vgl. Danelsing, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG/Nebengesetze, § 28 KStG Rn. 44 <Okt. 2005>). Eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre wirkte sich deshalb wie eine Verrechnung negativer Teilbeträge mit den positiven Teilbeträgen in der umgekehrten Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 in Verbindung mit § 30, § 54 Abs. 11 Satz 5 KStG 1999 aus (EK 04 - EK 03 - EK 02 - EK 01 - EK 30 - EK 40 - EK 45). Das bedeutet, dass positives EK 45 nur dann nicht oder nicht vollständig ausgeschüttet und damit auch das darin gespeicherte Körperschaftsteuerminderungspotenzial bei einer Vollausschüttung nur dann nicht oder nicht vollständig realisiert werden konnte, wenn die Summe aller übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals negativ war. 121

b) In allen anderen Fällen hat § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) eine Verringerung des unter dem Übergangsrecht noch realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials zur Folge. Die Umgliederung von EK 45 in EK 40 gemäß § 36 Abs. 6a Satz 2 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) führt zwar zu einem höheren Bestand an EK 40, dieses enthält aber mit 1/6 nur ein geringeres Minderungspotenzial als das EK 45, bei dem das Minderungspotenzial 15/55 des Teilbetrags beträgt (vgl. § 27 Abs. 1 KStG 1999). Dadurch tritt insgesamt eine Reduzierung des Minderungspotenzials ein. 122

Das zeigt beispielhaft die Umgliederung in dem der Normenkontrollvorlage zugrundeliegenden Ausgangsverfahren. Während vor der Umgliederung im EK 45 ein Minderungspotenzial von 4.628.932 DM (15/55 von 16.972.749 DM) und im EK 40 ein Minderungspotenzial von 757.145 DM (1/6 von 4.542.871 DM), zusammen 5.386.077 DM, gespeichert war, sind dies nach der Umgliederung gemäß § 36 Abs. 6a KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 nur noch 3.556.339 DM (15/55 von 13.039.911 DM) plus 1.561.589 DM (1/6 von 9.369.536 DM), zusammen 5.117.928 DM. 123

c) Der Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial wird allerdings rechnerisch kompensiert durch die gleichzeitige entsprechende Reduktion von EK 02 und damit des darin enthaltenen Körperschaftsteuererhöhungspotenzials. Nach § 36 Abs. 6a Satz 1 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 verringert sich der Bestand des EK 02 um 5/22 des Bestands an EK 45 bis zum Verbrauch des EK 02. Da die Verrechnung auf den positiven EK 02-Bestand beschränkt ist, entspricht die umgliederungsbedingte Reduktion des unter dem Anrechnungsverfahren 124

gebildeten Körperschaftsteuerminderungspotenzials stets der umgliederungsbedingten Reduktion des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials. Insoweit ist die Umgliederungsregelung den schon unter dem Anrechnungsverfahren bei Steuersatzänderungen angewandten Umgliederungsregelungen nachgebildet.

Im Ausgangsfall betrug das EK 02 ursprünglich 893.827 DM und enthielt damit ein Erhöhungspotenzial in Höhe von 268.148 DM (3/10). Der Betrag entspricht der Differenz zwischen dem ursprünglichen Körperschaftsteuerminderungspotenzial von 5.386.077 DM und dem nach Umgliederung verbliebenen Minderungspotenzial von 5.117.930 DM. Das EK 02 wird durch die Umgliederung vollständig verbraucht und damit auch ein darin gespeichertes Körperschaftsteuererhöhungspotenzial beseitigt. 125

Jedoch bleibt infolge der Regelung von § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nur der Saldo aus Körperschaftsteuerminderungs- und -erhöhungspotenzial identisch, nicht das Körperschaftsteuerminderungspotenzial als solches. Die Regelung zieht deshalb ungeachtet des rechnerischen Ausgleichs unter zwei Aspekten eine gegenüber dem Anrechnungsverfahren nachteilige Veränderung nach sich: 126

aa) Zum einen bewirkt die Verrechnung mit EK 45 eine zwangsweise Nachbelastung des EK 02 mit 30 %, während die Nachbelastung unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens (und auch noch nach der ursprünglichen Übergangsregelung des Steuersenkungsgesetzes) nur bei einer tatsächlichen Ausschüttung erfolgt ist. Die betroffenen Körperschaften konnten also durch eine entsprechende Steuerung des Ausschüttungsverhaltens das Körperschaftsteuerminderungspotenzial realisieren, ohne dass zugleich eine Körperschaftsteuererhöhung anfiel. Ab dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 erfolgte zwar in der Übergangszeit allgemein eine zwangsweise Nachbelastung des noch vorhandenen EK 02, diese betrug jedoch nur 3 %. 127

bb) Zum anderen wäre auch bei einer unterstellten Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels EK 02 nur in dem Umfang nachbelastet worden, in dem der Bestand in diesem Zeitpunkt als zur Ausschüttung verwendet gegolten hätte. Das hängt nach dem oben (Rn. 120 f.) Ausgeführten davon ab, ob negative Teilbeträge des vEK zu einer Ausschüttungssperre geführt hätten und gegebenenfalls welche Bestandteile des vEK nach der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 30 KStG 1999 davon betroffen gewesen wären. Da EK 02 gegenüber den belasteten Teilbeträgen des vEK nachrangig war, ist nicht ausgeschlossen, dass bei einer Vollausschüttung zwar Körperschaftsteuerminderungspotenzial realisiert worden wäre, dagegen nicht oder jedenfalls nicht in vollem Umfang Körperschaftsteuererhöhungspotenzial. 128

Dies bleibt bei der Verrechnungsregelung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010), die allein an den verbliebenen Bestand an EK 02 anknüpft, unberücksichtigt. Eine Konzentration auf den Teil des EK 02, der bei einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels verwendet worden wäre, 129

wird auch nicht durch die nach § 36 Abs. 4 bis 6 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) vorausgehenden Schritte zur Ermittlung der Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gewährleistet. Denn die danach erfolgende Verrechnung der verschiedenen Teilbeträge des unbelasteten und des belasteten vEK ist ebenfalls von der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 30 KStG 1999 gelöst.

3. Der in der beschriebenen belastenden Wirkung von § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) liegende Eingriff in das durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Körperschaftsteuerminderungspotenzial ist nicht durch Gründe des öffentlichen Interesses unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Regelung zwar legitime Ziele (a), zu deren Erreichung sie auch zumindest teilweise geeignet ist (b). Soweit sie zur Zielerreichung geeignet ist, ist sie jedoch jedenfalls nicht erforderlich (c). Zudem wird sie insgesamt den Anforderungen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) an die (Um-)Gestaltung von Eigentümerbefugnissen nicht gerecht (d). 130

a) aa) Mit der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2010, die infolge des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 17. November 2009 (BVerfGE 125, 1) erforderlich geworden war, verfolgte der Gesetzgeber nach den Angaben des Bundesministeriums der Finanzen im vorliegenden Verfahren das Ziel, diese Entscheidung umzusetzen, zugleich aber soweit möglich an dem bisherigen System des Übergangsrechts festzuhalten, um eine Neuregelung innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zu gewährleisten und die verwaltungsseitige Umsetzung zu vereinfachen. Insbesondere sollten die notwendigen Änderungen von Veranlagungen „im System bleiben“ und sich auf bestehende Verfahrensregelungen stützen können sowie die seit der Feststellung der Endbestände erfolgten Umstrukturierungen klar nachvollzogen werden. Dabei handelt es sich für sich genommen um legitime Ziele. 131

bb) Durch den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren war die Eigenkapitalgliederung, die für Ausschüttungen unter dem Anrechnungsverfahren die jeweilige Vorbelastung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals auswies, überflüssig geworden. Im System des Übergangsrechts war es daher ein legitimes (Zwischen-)Ziel des Gesetzgebers, diese Eigenkapitalgliederung abzubauen. Das gilt umso mehr, als er mit der ursprünglichen Gestaltung des Übergangsrechts durch das Steuersenkungsgesetz anstrebte, dass „die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuererminderungen im Ergebnis erhalten bleiben“ und eine Körperschaftsteuererhöhung auf 30 % – wie unter Geltung des Anrechnungsverfahrens – lediglich dann erfolgen sollte, wenn für Ausschüttungen auf das bisherige EK 02 zugegriffen wurde (vgl. BT-Drucks 14/2683, S. 121). Zugleich sollte der Übergang vom alten zum neuen Körperschaftsbesteuerungssystem von Anfang an möglichst einfach abgewickelt werden. Dieser Gedanke ist zwar im Gesetzgebungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz nicht ausdrücklich formuliert worden. Er lässt sich aber aus dem Grundanliegen des 132

Gesetzgebers ableiten, das Körperschaftsteuerrecht insgesamt zu vereinfachen (vgl. BVerfGE 125, 1 <20 f.>).

Teil der Vereinfachung war das Bestreben des Gesetzgebers, die EK-Konten vom Beginn des Übergangs an auf den dafür absolut erforderlichen Umfang zu reduzieren, nämlich auf einen mit 40 % belasteten Eigenkapitalanteil, anhand dessen das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird (§ 37 Abs. 1 KStG), einen unbelasteten Eigenkapitalanteil (früheres EK 02), dessen Ausschüttung zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer um 3/7 der Gewinnausschüttung führt (§ 38 KStG i.d.F. des StSenkG), und ein steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG, vormals EK 04). Dementsprechend diente auch die Umgliederung von EK 45 in EK 40 der Vereinfachung (vgl. Kurzprotokoll der 60. Sitzung des Finanzausschusses am 14. April 2000, Protokoll Nr. 14/60, S. 13 f.). Zudem sollte nach den Angaben des Bundesministeriums der Finanzen im vorliegenden Verfahren die Verrechnung von EK 45 mit positivem EK 02 nicht nur das EK 45, sondern auch das EK 02 weitgehend eliminieren. Dieses Vereinfachungsziel des Gesetzgebers war ebenfalls legitim. 133

cc) Grundsätzlich legitim war schließlich die nicht ausdrücklich als gesetzgeberisches Ziel formulierte, der Sache nach aber verwirklichte Zwangsrealisation eines im positiven EK 02 ruhenden Körperschaftsteuererhöhungspotenzials durch Verrechnung mit im EK 45 enthaltenem Körperschaftsteuererminderungspotenzial derselben steuerpflichtigen Körperschaft (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 30. September 2014 - 6 K 3102/12 F -, juris, Rn. 27). Soweit das eine wie das andere realisierbar war, entspricht sie dem Gedanken einer fiktiven Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 67 ff.), der insgesamt dem Übergangsrecht der §§ 36 ff. KStG zugrunde lag. Dieser Ansatz ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, weil die Steuerpflichtigen auch unter dem Anrechnungsverfahren – jedenfalls dem Grunde nach – spätestens für den Zeitpunkt der Liquidation mit einer Nachbelastung des EK 02 rechnen mussten. 134

Deshalb erscheint es grundsätzlich berechtigt, wenn der Gesetzgeber bestrebt war, durch Verrechnung von Minderungs- und Erhöhungspotenzial einerseits in liquiditätsschonender Weise die Finanzierbarkeit des von ihm angestrebten Erhalts des Körperschaftsteuererminderungspotenzials zu sichern und andererseits zu verhindern, dass während der Übergangsphase seitens der Steuerpflichtigen „Rosinenpickerei“ durch Realisierung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials unter Vermeidung einer Belastung mit realisierbarem Körperschaftsteuererhöhungspotenzial betrieben wird. Dem steht weder entgegen, dass der Gesetzgeber damit sein bei Erlass des Steuersenkungsgesetzes erklärtes Ziel, EK 02 (isoliert) nur im Falle der Ausschüttung nachzubelasten, modifiziert, noch, dass er die durch das Jahressteuergesetz 2008 eingeführte generelle Zwangsnachbelastung des EK 02, die unabhängig von einem entsprechenden Körperschaftsteuerguthaben eintritt, auf 3 % begrenzt hat. 135

Von einer legitimen Zielsetzung getragen war die mit der Verrechnung bewirkte 136

Zwangsrealisation des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials allerdings nur, soweit nicht nur das Körperschaftsteuerminderungspotenzial, sondern auch das Körperschaftsteuererhöhungspotenzial im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar war. Für eine Verrechnung mit Körperschaftsteuererhöhungspotenzial, das auch bei einer Vollausschüttung nicht zu einer Körperschaftsteuererhöhung geführt hätte, ist ein zur Rechtfertigung tauglicher Grund nicht ersichtlich.

b) Zur Erreichung der genannten legitimen Ziele war § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nur teilweise geeignet. Mit der Regelung wurden zwar die angestrebte Reduktion der Teilbeträge des belasteten verwendbaren Eigenkapitals auf EK 40 und eine weitgehende Eliminierung des EK 02 erreicht, wenn in hinreichendem Umfang positives EK 02 zur Verrechnung mit EK 45 zur Verfügung stand. In allen Fällen, in denen der EK 02-Bestand nach Anwendung von § 36 Abs. 4 bis 6 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) geringer als 5/22 des EK 45-Bestands war, blieb aber auch danach ein mit 45 % vorbelastetes Eigenkapitalkonto bestehen (vgl. § 37 Abs. 1 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010). Der Vereinfachungseffekt wurde dadurch insgesamt nicht erheblich beeinträchtigt. 137

Auch zum (vollständigen) Erhalt des Körperschaftsteuerminderungspotenzials war die Regelung nicht uneingeschränkt geeignet. Erhalten wurde allenfalls der Saldo aus Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung (missverständlich insofern BVerfGE 125, 1 <19>). Denn der nach Verrechnung von EK 45 und EK 02 verbleibende erhöhte Bestand an EK 40 wies ein geringeres Minderungspotenzial auf als der Ausgangsbestand an EK 45. Die gleichzeitige Minderung des EK 02 stellte jedenfalls insoweit keinen legitimen und für die Steuerpflichtigen zumutbaren Ausgleich dar, als das darin ruhende Körperschaftsteuererhöhungspotenzial im Zeitpunkt des Systemwechsels nicht realisierbar gewesen wäre, weil EK 02 bei einer Vollausschüttung infolge einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre nach Maßgabe von § 28 Abs. 3 KStG 1999 nicht zur Verwendung gekommen wäre. 138

c) Zur Vereinfachung des Übergangs und zum Erhalt des Körperschaftsteuerminderungspotenzials war der Verrechnungsschritt des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010), selbst wenn man ihn als dafür zumindest teilweise geeignet betrachtet, jedenfalls nicht erforderlich. 139

Wie schon der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts in seinem Beschluss vom 17. November 2009 (BVerfGE 125, 1 <24>) ausgeführt hat, hätte der Gesetzgeber eine ebenso einfache Abwicklung unter vollständigem Erhalt des (realisierbaren) Körperschaftsteuerminderungspotenzials dadurch erreichen können, dass er das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals, dem EK 45 und dem EK 40, gebildet hätte, ohne zuvor die Umgliederung von EK 45 vorzunehmen. Auf diese Weise könnte das für den Abbau des Körperschaftsteuerminderungspotenzials in der Übergangszeit vorgesehene Körperschaftsteuerguthaben mit 10/60 aus dem Bestand des 140

vorhandenen EK 40 und mit 15/55 aus dem Bestand des EK 45 ermittelt, mithin ein Körperschaftsteuerminderungspotenzial aus zwei Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals berücksichtigt werden, deren Endbestand lediglich zum Stichtag je gesondert hätte festgestellt werden müssen.

Auch bei dieser Lösung wäre eine anschließende Saldierung von Körperschaftsteuerguthaben und -erhöhung für die einzelnen Steuerpflichtigen ohne weiteres durchzuführen gewesen (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 69 f.), so dass auch das möglicherweise hinter der Verrechnung stehende Ziel hätte verwirklicht werden können, eine tatsächliche Realisierung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial nur in der das realisierbare Körperschaftsteuererhöhungspotenzial übersteigenden Höhe zuzulassen.

141

Diese Alternative hätte voraussichtlich weitergehende Änderungen der bereits getroffenen Feststellungen, Fortschreibungen und Veranlagungen nötig gemacht als § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010), der § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes nachgebildet ist, soweit diese Regelung mit der der Entscheidung BVerfGE 125, 1 zugrundeliegenden Verfassungsbeschwerde nicht angegriffen war. Dass der Änderungsbedarf nach dem Vortrag des Bundesministeriums der Finanzen minimiert werden und die Umsetzung der Entscheidung möglichst verwaltungsschonend erfolgen sollte, genügt jedoch nicht, um die Verrechnung von EK 45 und EK 02 bei Erlass des Jahressteuergesetzes 2010 – anders als zu Beginn der Übergangsphase – als erforderlich anzusehen. Von der Neuregelung betroffen waren nur die im Jahr 2010 noch nicht bestandskräftigen Feststellungen der Endbestände im Sinne von § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010). Deren Zahl hat das Bundesministerium der Finanzen nicht mitgeteilt. Im Übrigen entlastet das nachvollziehbare Bestreben nach einer möglichst einfachen Korrektur eines verfassungswidrigen Gesetzes den Gesetzgeber nicht von der Verpflichtung, bei einem (auch) mit der Neuregelung verbundenen Eingriff in das nach früherem Recht entstandene realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial den Anforderungen von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG uneingeschränkt zu genügen.

142

d) Davon unabhängig ist § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) mit der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bei der Festlegung und Beschränkung von Eigentümerbefugnissen nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG nicht vereinbar. Eingriffe in die subjektive Rechtsgarantie müssen bei wesentlich gleichen Sachverhalten gleich verteilt werden; Differenzierungen bedürfen eines hinreichenden sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 143, 246 <373 Rn. 348> und oben Rn. 101). Daran fehlt es hier. Das EK 45 unterscheidet sich nicht wesentlich vom EK 40 (aa). Gleichwohl wird es im Hinblick auf die Verrechnung mit positivem EK 02 durch § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ungleich behandelt (bb), ohne dass ein einleuchtender Grund für diese Differenzierung besteht (cc).

143

aa) Körperschaften mit sich allein oder vorrangig aus dem EK 45 speisendem belasteten vEK und Körperschaften mit sich allein oder vorrangig aus dem EK 40 speisendem belasteten vEK sind vor dem Hintergrund des Übergangsrechts vom Anrechnungsverfahren zum Halb- und später Teileinkünfteverfahren als „wesentlich gleich“ anzusehen. Sowohl das EK 45 als auch das EK 40 sind Teilbeträge des belasteten vEK, in denen somit Körperschaftsteuerminderungspotenzial enthalten ist, welches nach dem gesetzgeberischen Willen grundsätzlich erhalten werden sollte. Sie unterscheiden sich lediglich – abhängig von ihrem jeweiligen Entstehungszeitpunkt – hinsichtlich der Höhe des in ihnen enthaltenen Körperschaftsteuerminderungspotenzials. Dem wird durch die unterschiedlichen Faktoren, mit denen die jeweils verbleibenden Bestandteile in die Berechnung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010) eingehen, Rechnung getragen.

bb) Durch die Umgliederungsregelung des § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) werden Unternehmen mit umzugliederndem EK 45 schlechtergestellt als Unternehmen mit (von der Umgliederung nicht erfasstem) EK 40. Die Umgliederung führt zu einem partiellen Untergang des im EK 45 gespeicherten Körperschaftsteuerminderungspotenzials, das zwar durch die Reduktion des EK 02 rechnerisch kompensiert wird, aber mit einer entsprechenden „Zwangsrealisation“ des im EK 02 ruhenden Körperschaftsteuererhöhungspotenzials verbunden ist. Demgegenüber bleibt das in dem EK 40 gespeicherte Körperschaftsteuerminderungspotenzial von der Umgliederung gänzlich unbeeinflusst, da das EK 40 selbst keinen Eingang in die Umgliederungsrechnung findet.

Körperschaften mit sich vorrangig oder allein aus dem EK 40 speisendem belasteten Eigenkapital sind deshalb steuerlich bessergestellt als Körperschaften mit überwiegendem oder alleinigem EK 45. Sie konnten zu Beginn der Übergangsphase nach dem Steuersenkungsgesetz ihr aus dem EK 40 herrührendes Körperschaftsteuerminderungspotenzial mangels umgliederungsbedingter „Verrechnung“ mit dem EK 02 vollständig bewahren und realisieren sowie gleichzeitig durch entsprechendes Ausschüttungsverhalten eine Körperschaftsteuererhöhung dennoch gänzlich vermeiden. Nach der Einführung der pauschalen ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02 durch das Jahressteuergesetz 2008 sind sie weiterhin bessergestellt, weil sie mangels umgliederungsbedingter „Verrechnung“ mit dem EK 02 in höherem Maße von der Ermäßigung der Nachbelastung auf 3 % profitieren (vgl. Werning, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 36 KStG Rn. 25b <Aug. 2019>).

cc) Für diese Ungleichbehandlung fehlt ein einleuchtender Grund. Wie oben (Rn. 138) bereits dargestellt, war sie nicht geeignet, den vom Gesetzgeber angestrebten Erhalt des Körperschaftsteuerminderungspotenzials in allen Fällen zu erreichen. Zur Vereinfachung des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren war sie jedenfalls nicht erforderlich, weil mindestens eine Alternative zur Verfügung gestanden hätte, die ohne nennenswerten Mehraufwand EK 45 und EK 40 im Hinblick auf das darin jeweils gespeicherte Körperschaftsteuerminderungs-

potenzial gleich behandelt hätte (s. oben Rn. 140 ff.).

Schließlich ist auch nicht erkennbar, dass der Spielraum des Gesetzgebers bei der Gestaltung von Übergangsrecht die Ungleichbehandlung von EK 45 und EK 40 bei der Saldierung mit EK 02 legitimieren könnte. Hiergegen spricht, dass alle Ziele des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ohne diese Ungleichbehandlung erreicht werden können. 148

D.

I.

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz, die – wie hier – wegen ihres eindeutigen Wortlauts und des klar erkennbaren entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich ist (vgl. BVerfGE 18, 97 <111>; 54, 277 <299>; 71, 81 <105>; 98, 17 <45>; 130, 372 <398>), führt in der Regel zur Nichtigerklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95 Abs. 3 BVerfGG). Das Bundesverfassungsgericht kann aber auch die Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellen (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG), wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 117, 1 <69>; 122, 210 <244 f.>; 126, 268 <284 f.>; 133, 377 <422 Rn. 104>; 145, 106 <166 Rn. 152>; stRspr), kann aber auch bei einem Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG gelten (vgl. BVerfGE 100, 226 <247>). 149

2. Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Der Gesetzgeber ist nicht auf die oben (Rn. 140 ff.) skizzierte Lösung zur Behebung des Verstoßes von § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) gegen Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG beschränkt. Es ist ihm unbenommen, andere Wege für eine verfassungskonforme Lösung zu beschreiten, die das Körperschaftsteuerminderungspotenzial in dem durch Art. 14 GG gebotenen Umfang gleichheitsgerecht erhält, indem er etwa für die noch offenen Fälle (vgl. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) auf eine Saldierung von Körperschaftsteuerguthaben und -erhöhung gänzlich verzichtet oder indem er die Verrechnung von belastetem vEK mit EK 02 auf den bei einer Vollausschüttung realisierbaren Teil des EK 02-Bestands beschränkt und das EK 40 in die Verrechnung einbezieht. 150

3. Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) führen, treffen auf die inhaltsgleiche Regelung des § 36 Abs. 6a KStG in der Fassung von § 34 Abs. 11 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I S. 1266) ebenso zu. Gemäß § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) ist diese Regelung daher im Interesse der Rechtsklarheit ebenfalls für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären. 151

II.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2023 rückwirkend zu beseitigen. Diese Verpflichtung erfasst alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 107, 27 <58>; 133, 377 <423 Rn. 108>; 145, 106 <169 Rn. 163>). Dass im Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung eine Ausnahme vom Grundsatz der Rückwirkung geboten sein könnte (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>; 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>; 145, 106 <169 Rn. 164>), ist nicht ersichtlich. 152

Bis zu einer Neuregelung dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Normen im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>; 122, 210 <246>; 145, 106 <169 Rn. 163>). 153

E.

Die Entscheidung ist mit 6:1 Stimmen ergangen. 154

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Langenfeld

Wallrabenstein

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Dezember 2022 -
2 BvL 29/14**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Dezember 2022 -
2 BvL 29/14 - Rn. (1 - 154), [http://www.bverfg.de/e/
ls20221206_2bvl002914.html](http://www.bverfg.de/e/ls20221206_2bvl002914.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2022:ls20221206.2bvl002914