Vorlagebeschluss vom 10. August 2011, I R 39/10

Verfassungswidrigkeit des § 3 SolZG 1995 n.F. in Bezug auf das Körperschaftsteuerguthaben - Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens - Gleiche Zuteilung steuerlicher Lasten - Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei Änderung bereits bestehender Übergangsvorschriften - Vertrauensschutz - Verfassungsgerichtliche Prüfung einer Rechtslage bei Zusammenwirken mehrerer Normen

BFH I. Senat

BVerfGG § 80 Abs 1, EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 3, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 100 Abs 1 S 1, GG Art 106 Abs 1 Nr 6, KStG § 10 Nr 2, KStG § 10 Nr 2, KStG § 23 Abs 1, KStG § 23 Abs 1, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 1, KStG § 37 Abs 5 S 1, SolZG § 1 Abs 1, SolZG § 2 Nr 3, SolZG § 4, KStG § 37 Abs 2 S 1, KStG § 37 Abs 2a, KStG § 37 Abs 4, SolZG § 1 Abs 1, SolZG § 1 Abs 2, SolZG § 3, KStG § 36 Abs 3, KStG § 36 Abs 4, KStG § 37 Abs 2 S 2, KStG § 37 Abs 2, SolZG § 3 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 08. März 2010, Az: 13 K 64/09

Leitsätze

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindern und § 3 SolZG 1995 n.F. oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagguthaben anordnet .

Tatbestand

A. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegenüber der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- auf 56.317 € fest; der jährliche Auszahlungsbetrag betrug 5.631,70 €. Die Klägerin beantragte die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines entsprechenden Solidaritätszuschlagguthabens. Auf das festgestellte und ratierlich zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 56.317 € sei nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der Neufassung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4131, BStBl I 2002, 1155) --SolZG 1995 n.F.-- ein Guthaben auf Solidaritätszuschlag in Höhe von 3.097,44 € (= 5,5 v.H. des Auszahlungsanspruchs aus dem Körperschaftsteuerguthaben) zu berechnen und festzusetzen.

2 Diesen Antrag lehnte das FA ab. Die dagegen gerichtete Sprungklage wies das Finanzgericht (FG) Köln mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1353 veröffentlichtem Urteil vom 9. März 2010 13 K 64/09 ab. Aus dem Solidaritätszuschlaggesetz ergebe sich kein Anspruch der Klägerin. Dass der Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nicht mindere, sei verfassungsrechtlich unbedenklich.

3 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG und den Bescheid des FA vom 5. Dezember 2008 aufzuheben und das FA zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, durch den ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags in Höhe von 3.097,44 € festgesetzt wird.

4 Die Klägerin ist der Auffassung, das Solidaritätszuschlaggesetz enthalte eine planwidrige Lücke. Aus der Gesetzesbegründung ergebe sich (BTDrucks 16/2710, S. 33), dass der gesetzgeberische Plan darin bestanden habe, eine weitere Verfahrensvereinfachung zu bewirken. Die durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften eingeführte verfahrensrechtliche Trennung durch Herauslösung aus dem körperschaftsteuerlichen Veranlagungsverfahren sei somit als schlichte Verwaltungsvereinfachung zu verstehen. Dass damit weitere Konsequenzen wie der Verlust des

Solidaritätszuschlagguthabens beabsichtigt gewesen wären, sei weder den Gesetzesmaterialien zu entnehmen noch aus der Entstehungsgeschichte zu begründen. Wäre dies der Wille des Gesetzgebers gewesen, hätte er dies im Gesetzgebungsverfahren näher begründen müssen. Dies erscheine bereits wegen der in finanzieller Sicht weitreichenden Auswirkungen für die betroffenen Körperschaften aus verfassungsrechtlicher Sicht unverzichtbar.

5 Das zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben sei letztlich eine Erstattung von in der Vergangenheit zu viel gezahlter Körperschaftsteuer. Damit sei auch eine Rückzahlung von Solidaritätszuschlag als Annexsteuer zur Körperschaftsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. verbunden, da der Solidaritätszuschlag stets und konsequent das Schicksal der Hauptschuld teile. Auch der Gesetzeswortlaut des § 3 SolZG 1995 n.F. spreche dafür, dass sich der Solidaritätszuschlag exakt an der tatsächlich zu zahlenden Körperschaftsteuer orientieren solle.

6 Für diese Auslegung spreche auch, dass andernfalls die Regelung gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 14 des Grundgesetzes (GG) sowie gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstoße.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 Das FG habe zutreffend festgestellt, dass das Gesetz selbst keinen Anspruch auf Rückzahlung des Solidaritätszuschlags vorsehe. Das FG sei auch zu Recht von keiner planwidrigen Gesetzeslücke ausgegangen. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht.

9 Da der Solidaritätszuschlag zunächst nur im Zeitraum vom 1. Juli 1991 bis 30. Juni 1992 befristet und erst ab 1. Januar 1995 unbefristet erhoben worden sei, könne nicht mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden, ob das gesamte Körperschaftsteuerguthaben mit Solidaritätszuschlag vorbelastet sei. Eine Erstattung wäre nur begründet, soweit das das Körperschaftsteuerguthaben vermittelnde belastete Eigenkapital aus den oben genannten Zeiträumen 1991/1992 und 1995 bis 2000 stamme. Da eine exakte Ermittlung der Vorbelastung dem erkennbaren Ziel des Gesetzgebers der Schaffung einer einfachen und handhabbaren Auszahlung zuwider liefe, hätte der Gesetzgeber letztlich nur zwei Möglichkeiten gehabt, die beide zu einer Ungleichbehandlung führten.

10 Für die von der Klägerin geforderte volle Berücksichtigung spreche zwar auf den ersten Blick die alte Regelung, nach der die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag stets um die Körperschaftsteuerminderung verringert worden sei, und zwar unabhängig davon, ob die ausgeschütteten Gewinne mit Solidaritätszuschlag vorbelastet gewesen seien. Andererseits habe aber gerade diese großzügige Regelung dazu geführt, dass in den Jahren 2002, 2003 und 2006 stets eine pauschale Entlastung beim Solidaritätszuschlag erfolgt sei. Das lasse es durchaus als sachgerecht erscheinen, für das zum 31. Dezember 2006 verbleibende Körperschaftsteuerguthaben keine Entlastung zu gewähren und somit quasi typisierend zu unterstellen, dass die verbleibenden Gewinne nicht mit Solidaritätszuschlag vorbelastet seien. Immerhin umfasse der Zeitraum, aus dem die Rücklagen stammen könnten, einen Zeitraum von 24 Jahren, von denen in 17 Jahren kein Solidaritätszuschlag erhoben worden sei.

11 Soweit die Klägerin einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz rüge, beschränke sich ihr Vortrag auf den Vergleich der Möglichkeiten vor und nach der Gesetzesänderung. Grundsätzlich sei der Gesetzgeber jedoch frei, ein Gesetz mit Wirkung für die Zukunft wieder zu ändern. Mit jeder Gesetzesänderung sei notwendigerweise eine unterschiedliche Behandlung derselben Sache vor und nach der Änderung verbunden.

Entscheidungsgründe

B. Infolge der vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit des § 3 SolZG 1995 n.F. war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen.

13 Nach Überzeugung des Senats ist § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit verfassungswidrig, als er weder die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. vorsieht noch das ratierlich erstattete Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert.

14 I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften

15 1. Solidaritätszuschlag

16 Der Solidaritätszuschlag wurde erstmals durch das Solidaritätszuschlaggesetz 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl I 1991,

1318, BStBl I 1991, 640) eingeführt. Er bemaß sich zeitlich befristet nach der für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992 festgesetzten Einkommen- oder Körperschaftsteuer und war eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.

17 Durch das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. Juni 1993 (BGBl I 1993, 944, BStBl I 1993, 510) --SolZG 1995-- wurde erneut ein Solidaritätszuschlag, jedoch ohne zeitliche Begrenzung eingeführt. Dieser wurde nach der für Veranlagungszeiträume ab 1995 festgesetzten Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer erhoben (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995) und betrug 7,5 v.H. der Bemessungsgrundlage (§ 4 SolZG 1995). Nach § 1 Abs. 1 SolZG 1995 wird der Solidaritätszuschlag wiederum als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Abgabepflichtig sind wie bei der Vorgängerregelung neben natürlichen Personen auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 Nr. 2 SolZG 1995; ab 1996: § 2 Nr. 3 SolZG 1995). Durch das Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21. November 1997 (BGBl I 1997, 2743, BStBl I 1997, 967) wurde der Solidaritätszuschlag auf 5,5 v.H. der Bemessungsgrundlage gesenkt. Nach dem bis heute unverändert gebliebenen § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. bemisst sich der Solidaritätszuschlag, soweit eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt.

18 2. Maßgebliche Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes

19 a) Rechtslage von 1977 bis Ende 2000

20 Von 1977 bis Ende 2000 wurde das Einkommen der Körperschaften nach dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren besteuert (§§ 27 ff. KStG 1977/1999). Es sah auf der Ebene der Körperschaft zwei Steuersätze vor: Der von der Körperschaft einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinn wurde zunächst mit dem Thesaurierungssatz von (zuletzt) 40 v.H. besteuert (§ 23 Abs. 1 KStG 1999). Wurde der Gewinn später ausgeschüttet, reduzierte sich die Körperschaftsteuer auf (zuletzt) 30 v.H. (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Auf der Ebene der Anteilseigner erfolgte dann 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 1997 --EStG 1997--), um eine Doppelbelastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu vermeiden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1).

21 Die Differenz zwischen dem Thesaurierungssteuersatz von (zuletzt) 40 v.H. und der reduzierten Ausschüttungssteuerbelastung von 30 v.H. wurde an die Gesellschaft erstattet, wenn es zur Ausschüttung kam. Dies erfolgte im Regelfall durch eine entsprechende Minderung der von der Gesellschaft laufend zu entrichtenden Körperschaftsteuer. Wegen des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes stand mit der Thesaurierungsbelastung eines einbehaltenen Gewinns fest, dass diesem belasteten Eigenkapital im Falle der Ausschüttung ein Erstattungsbetrag in Höhe der Differenz zwischen Thesaurierungs- und Ausschüttungssteuersatz zugeschlagen wird (§ 27 Abs. 1 KStG 1977/1999). Es entstand also bei Gewinnthesaurierung bis zum Zeitpunkt der Ausschüttung des belasteten Eigenkapitals auf der Ebene der Gesellschaft ein Körperschaftsteuerminderungspotential, das sich nach der Höhe dieser Steuersatzdifferenz bestimmte (vgl. im Einzelnen BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1).

22 Die Körperschaftsteuer erhöhte sich nach dessen Einführung jeweils um den Solidaritätszuschlag, der wie die Körperschaftsteuer eine nicht abziehbare Ausgabe ist (§ 10 Nr. 2 KStG 1977/1999). Das thesaurierte Eigenkapital war mit Solidaritätszuschlag belastet (vgl. Dötsch, Der Betrieb --DB-- 1993, 1440). Minderte sich die Körperschaftsteuer infolge einer Ausschüttung, reduzierte sich dadurch auch die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

23 b) Rechtslage ab 2001

24 aa) Mit dem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --Steuersenkungsgesetz (StSenkG)-- wechselte der Gesetzgeber vom Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren. Die Gewinne der Körperschaften werden seither nur noch mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz von zunächst 25 v.H. und nunmehr 15 v.H. belastet. Damit den Kapitalgesellschaften ihr Körperschaftsteuerminderungspotential nicht entzogen wurde, bestimmten die in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten §§ 36 bis 40 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes, dass die unterschiedlich mit Thesaurierungssteuer belasteten vorhandenen Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital (vEK) in mehreren Schritten zusammenzufassen und umzugliedern seien. So wurde erreicht, dass in den Gesellschaften

nur noch ein Teilbetrag von mit 40 v.H. Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital (EK 40) vorhanden war. Das darin enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotential wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer Übergangszeit von --ursprünglich-- 15 Jahren (später 18 Jahren) unter Beibehaltung des bisherigen Anrechnungsverfahrens in eingeschränkter und modifizierter Form abgebaut werden konnte.

25 Die Kapitalgesellschaften konnten dieses Guthaben in der Weise realisieren, dass sie durch einen Gewinnverteilungsbeschluss die Ausschüttung dieses Kapitals beschlossen. Dies war nur dann ausgeschlossen, wenn die Kapitalgesellschaft handelsrechtlich nicht über ausreichendes Kapital zur Finanzierung der Ausschüttung verfügte. In diesem Fall konnten aber die Gesellschafter durch Leistung von Einlagen die handelsrechtlichen Voraussetzungen für die Ausschüttung schaffen. Da sich durch die Ausschüttung die festgesetzte Körperschaftsteuer minderte, verringerte sich damit zugleich die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

26 bb) Das BVerfG hat durch Beschluss in BVerfGE 125, 1 § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes insoweit als mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar angesehen, als diese Regelung bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führt, der bei einer anderen Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen hätte vermieden werden können. Der Gesetzgeber hat daraufhin durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) § 36 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes dahingehend geändert, dass bei bestimmten Kapitalgesellschaften ein höheres Körperschaftsteuerguthaben als nach § 36 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes festzustellen ist (vgl. Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385).

27 cc) Da die früher dem Anrechnungsverfahren unterworfenen Körperschaften in großem Umfang dazu übergegangen waren, die bei ihnen vorhandenen Körperschaftsteuerguthaben durch Gewinnausschüttungen abzurufen, wodurch das Körperschaftsteueraufkommen eingebrochen war, bestimmte der Gesetzgeber durch § 37 Abs. 2a KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --Steuervergünstigungsabbaugesetz--, dass die sich aus § 37 Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes ergebenden ausschüttungsbedingten Minderungen der Körperschaftsteuer für nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgende Gewinnausschüttungen ausgeschlossen sind ("Körperschaftsteuer-Moratorium"). Für Gewinnausschüttungen nach dem 31. Dezember 2005 konnte das Körperschaftsteuerguthaben nur noch in gleichbleibenden Jahresbeträgen über den auf 18 Jahre verlängerten Übergangszeitraum realisiert werden (§ 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes).

28 Auch nach dieser gesetzlichen Konzeption minderten Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhten, gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes die Körperschaftsteuer in Höhe des verbrauchten Körperschaftsteuerguthabens und damit gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes in Höhe von 1/6 der ordentlichen Gewinnausschüttung. Mit der Veranlagung zur Körperschaftsteuer verminderte sich --wie bisher-- auch die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F.).

29 c) Rechtslage ab 2007

30 Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften wurde die Rückzahlung des unter dem Anrechnungsverfahren angesammelten Körperschaftsteuerguthabens aus dem Veranlagungsverfahren gelöst. Gemäß § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. hat eine Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraumes von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG 2002 n.F. letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Der Anspruch entsteht bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr mit Ablauf des 31. Dezember 2006. Er ist nicht verzinslich. Der Anspruch wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt.

31 II. Einfachgesetzliche Rechtslage

32 Die Revision ist unbegründet, wenn § 3 SolZG 1995 n.F. verfassungsgemäß ist. Sie hat jedoch Erfolg, wenn die Regelung gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz und/oder den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt und der Gesetzgeber entsprechend der Regelung in § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung des Solidaritätszuschlagguthabens und dessen ratierliche Auszahlung anordnet.

33 1. Wie ausgeführt, hat eine Körperschaft gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. innerhalb eines Auszahlungszeitraumes

von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG 2002 n.F. letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen, wobei der Anspruch für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt wird. Weder das Körperschaftsteuer- noch das Solidaritätszuschlaggesetz enthalten eine vergleichbare Regelung für die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens, so dass in Ermangelung einer gesetzlichen Grundlage der Klägerin der geltend gemachte Anspruch nicht zusteht.

34 2. Ein derartiger Anspruch kann auch nicht aus dem Annexcharakter des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 SolZG 1995 n.F., Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG) hergeleitet werden (a.A. Lornsen-Veit in Erle/ Sauter, KStG, 3. Aufl., § 37 Rz 150; Heinstein, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 381). Zwar bestimmt § 1 Abs. 2 SolZG 1995 n.F., dass auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden sind. Daraus folgt aber nicht, dass auf Erstattungsansprüche --wie etwa den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens-- ein Solidaritätszuschlagguthaben festzusetzen wäre. Dem steht § 3 SolZG 1995 n.F. entgegen, der eine eigenständige und abschließende Regelung über die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags enthält. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. bemisst sich der Solidaritätszuschlag vorbehaltlich der Regelungen in § 3 Abs. 2 bis 5 SolZG 1995 n.F., soweit eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der festgesetzten Körperschaftsteuer, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Aus dieser Regelung ergibt sich, dass eine Festsetzung von Solidaritätszuschlag auf Erstattungen ausgeschlossen ist. Der Gesetzgeber wollte damit verhindern, ohne dass die Regelung auf diese Fälle beschränkt ist, dass nicht mit Solidaritätszuschlag belastete Rücklagen ausgeschüttet würden (Senatsurteile vom 19. November 2003 I R 53/03, BFHE 204, 159, BStBl II 2004, 428; vom 19. November 2003 I R 66/03, BFH/NV 2004, 671 [nur Leitsatz]). Da im gesonderten Verfahren zur Festsetzung und Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ein positiver Betrag i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG 1995 n.F. nicht verbleiben kann, ist die Festsetzung von Solidaritätszuschlag hierauf ausgeschlossen.

35 3. Aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. ist ferner ersichtlich, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindert.

36 a) Durch § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. wurde die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt. Sowohl die einmalige Festsetzung des Auszahlungsanspruchs als auch die jährlichen Auszahlungen erfolgen nunmehr unabhängig von dem Verfahren zur Festsetzung der jährlichen Körperschaftsteuer. Mit dieser Trennung vom Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer verringert der Minderungsbetrag nach § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nicht. Während nach der Rechtslage bis zum 31. Dezember 2006 die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens die für den Veranlagungszeitraum festzusetzende Körperschaftsteuer und damit auch den nach der veranlagten Körperschaftsteuer zu bemessenden Solidaritätszuschlag minderte, sofern ein positiver Betrag verblieb, wird die im jeweiligen Veranlagungszeitraum festgesetzte Körperschaftsteuer durch die Feststellung und jährliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht beeinflusst.

37 b) Bei dem Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens handelt es sich auch nicht um eine Steuervergütung (a.A. Heinstein, DStR 2008, 381). Nach den Gesetzesmaterialien soll der Auszahlungsbetrag "wie eine Körperschaftsteuerrückzahlung behandelt" werden. Verfahrensrechtlich seien "die Vorschriften für Steuervergütungen anzuwenden" (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 33). Gleichwohl kann hieraus nicht gefolgert werden, es handele sich um eine Steuervergütung, die gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindert. Eine Steuervergütung liegt nur vor, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine rechtmäßig gezahlte Steuer an eine andere Person als den Steuerschuldner zurückgezahlt wird (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 43 AO Rz 8; vgl. Buciek in Beermann/Gosch, AO § 43 Rz 21; Klein/ Ratschow, AO, 10. Aufl., § 43 Rz 3 f.). Diese Voraussetzung ist hinsichtlich der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht gegeben. Es handelt sich vielmehr um eine Steuererstattung, die nicht unter den Begriff der Steuervergütung fällt.

38 4. Damit besteht weder entsprechend der Regelung in § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. ein Anspruch auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Guthabens an Solidaritätszuschlag noch mindert die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag.

39 III. Verfassungsrechtliche Beurteilung

40 Nach Auffassung des vorlegenden Senats verletzt es Art. 3 Abs. 1 GG und die Grundsätze rechtsstaatlichen

Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG), dass weder § 3 SolZG 1995 n.F. noch eine andere Norm die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens in Höhe von 5,5 v.H. des Auszahlungsanspruchs aus dem gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgestellten Körperschaftsteuerguthaben (§ 4 SolZG 1995 n.F.) vorsieht und das erstattete Körperschaftsteuerguthaben auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindert (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F.).

41 1. a) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 29, ständige Rechtsprechung). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 230; in BVerfGE 125, 1, 17). Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 120, 1, 29; vom 14. Oktober 2008 1 BvR 2310/06, BVerfGE 122, 39, 52; in BVerfGE 125, 1, 17, ständige Rechtsprechung). Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 120, 1, 44, 125; in BVerfGE 125, 1, 17 f., m.w.N.) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern und damit auch für die Körperschaftsteuer geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164, 180 f.; in BVerfGE 120, 1, 45; in BVerfGE 125, 1, 17 f.). Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 110; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, 18, m.w.N.).

42 b) Während die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens unter Geltung der Übergangsregelungen des Steuersenkungsgesetzes und des Steuervergünstigungsabbaugesetzes die Körperschaftsteuerfestsetzungen und damit auch den Solidaritätszuschlag gemindert haben, ist dies nach der derzeitigen gesetzlichen Regelung nicht mehr der Fall. Auf das nach § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben ist weder ein Solidaritätszuschlagguthaben festzustellen noch verringert die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F.). Hierdurch werden diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligt, die im Vertrauen auf die ursprüngliche Regelung des § 37 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes davon abgesehen haben, durch Gewinnausschüttungen ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung für den Solidaritätszuschlag anzufordern.

43 c) Ein sachlicher Grund, der so gewichtig ist, dass er diese Benachteiligung rechtfertigt, ist nicht ersichtlich.

44 aa) Bei Einführung der § 36 f. KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes war der Gesetzgeber davon ausgegangen, die Kapitalgesellschaften würden ihre Körperschaftsteuerguthaben verteilt über den gesamten fünfzehnjährigen Übergangszeitraum realisieren. Entgegen diesen Erwartungen forderten die Kapitalgesellschaften in großem Umfang durch Gewinnausschüttungen ihre Körperschaftsteuerguthaben ein, wodurch das Körperschaftsteueraufkommen einbrach. Der Gesetzgeber führte daraufhin --wie ausgeführt-- ein dreijähriges Moratorium ein, verlängerte den Übergangszeitraum auf 18 Jahre und bestimmte, dass das Guthaben nur noch in gleich bleibenden Beträgen innerhalb des Übergangszeitraumes geltend gemacht werden könne. Beide Übergangsregelungen führten zu Körperschaftsteuerminderungen und damit auch zu einer Reduzierung des Solidaritätszuschlags.

45 Mit der Schaffung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F., mit dem die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens von der Veranlagung zur Körperschaftsteuer getrennt wurde und seitdem keinen Einfluss mehr auf die Höhe des Solidaritätszuschlags hat, sollte ausweislich der Gesetzesbegründung das Verfahren vereinfacht und grenzüberschreitend administrierbar gemacht werden. Ferner sollten Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen unterbunden und die Einnahmen der öffentlichen Haushalte leichter kalkulierbar werden (BTDrucks 16/2710, S. 33).

46 bb) Diese mit der Einführung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. verfolgten Ziele des Gesetzgebers erfordern nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen. Die Höhe des jährlichen Minderungsbetrags für die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag lässt sich, da der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens einmalig in einem Bescheid festgesetzt wird und zehn gleiche Einzelbeträge umfasst, leicht ermitteln. Die Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte sind

vorhersehbar und Gestaltungsmöglichkeiten für die Steuerpflichtigen nicht vorhanden. Ebenso wäre die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags mit einem geringen Verwaltungsmehraufwand möglich. Zwar mögen die im Gesetzgebungsverfahren für die Einführung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. genannten Gründe der Verwaltungsvereinfachung, der Missbrauchsabwehr und der Vorhersehbarkeit der finanziellen Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte die abermalige Änderung der Übergangsregelung gerechtfertigt haben. Es ist aber nicht einsichtig, weshalb abweichend von der früheren Rechtslage die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens keinen Einfluss mehr auf den Solidaritätszuschlag haben soll.

47 Auch die Gründe, die zur Änderung des § 37 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes geführt haben, rechtfertigen es nicht, gerade diejenigen Kapitalgesellschaften zu bevorzugen, die durch ihr (legales) Ausschüttungsverhalten die Änderungen der Übergangsvorschriften ausgelöst haben. Diese haben ihr Körperschaftsteuerguthaben sofort in vollem Umfang zuzüglich des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlags erhalten, während diejenigen Kapitalgesellschaften, die auf die im Gesetz genannte Übergangsfrist vertraut haben, es hinnehmen müssen, ihr Körperschaftsteuerguthaben zeitlich gestreckt, unverzinst und überdies ohne Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag zurück zu erhalten. Zwar mag der so nicht erwartete Einbruch des Körperschaftsteueraufkommens das "Körperschaftsteuer-Moratorium" und die sonstigen Änderungen des § 37 KStG 2002 durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz gerechtfertigt haben (vgl. Senatsurteil vom 8. November 2006 I R 69, 70/05, BFHE 215, 491, BStBl II 2007, 662; a.A. z.B. Birk/Desens, Steuer und Wirtschaft 2004, 97; Streck/Binnewies, DB 2007, 359; Gosch/ Bauschatz, KStG, 2. Aufl., § 37 Rz 88, m.w.N.), es sind aber keine Gründe ersichtlich oder im Gesetzgebungsverfahren genannt, weshalb die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens nunmehr keine mindernden Auswirkungen mehr auf den Solidaritätszuschlag haben soll.

48 cc) Der Umstand, dass ungewiss ist, ob das Körperschaftsteuerguthaben tatsächlich mit Solidaritätszuschlag belastet ist, rechtfertigt es nicht, von den ursprünglichen Regelungen abzuweichen. Zum einen hat es der Gesetzgeber selbst mit zu verantworten, dass nicht mehr festgestellt werden kann, ob und in welchem Umfang das beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren vorhandene vEK mit Solidaritätszuschlag belastet ist oder nicht. Denn er hat es versäumt anzuordnen, den Solidaritätszuschlag in die Gliederung des vEK aufzunehmen. Minderungen der festgesetzten Körperschaftsteuer durch Gewinnausschüttungen führten damit stets auch zu einer Minderung des Solidaritätszuschlags, sofern ein positiver Betrag verblieb. Zum anderen hat er in Kenntnis dieses Umstandes gleichwohl § 36 f. KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes geschaffen, nach denen die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags minderte. Der Gesetzgeber erachtete offenbar § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG 1995 n.F., nach dem die Festsetzung eines Solidaritätszuschlags auf einen negativen Steuerbetrag ausgeschlossen ist, für ausreichend zu verhindern, dass Solidaritätszuschlag, der tatsächlich nicht geleistet wurde, an die Anteilseigner erstattet würde (Senatsurteil in BFHE 204, 159, BStBl II 2004, 428). Ein Grund, nunmehr hiervon abzuweichen, ist nicht erkennbar.

49 Ob der Gesetzgeber in § 36 f. KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes überhaupt eine einschränkende Regelung hinsichtlich der Rückzahlung des Solidaritätszuschlags hätte erlassen dürfen, kann dahingestellt bleiben. Bei der Bestimmung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz räumt das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme stets einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften ein (vgl. BVerfG-Urteil vom 8. Februar 1977 1 BvR 79, 278, 282/70, BVerfGE 43, 242, 288 f.; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, 17, m.w.N.), sodass er möglicherweise auch eine für die Steuerpflichtigen nachteiligere Regelung hätte treffen können. Um die erstmalige Ausgestaltung einer Übergangsvorschrift geht es hier aber nicht. Der Gesetzgeber hat vielmehr eine bestehende Übergangsvorschrift geändert. In einem solchen Fall ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht weiter als bei anderen Gesetzesänderungen. Während bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme häufig nur vergröbernde, dem Einzelfall nicht immer gerecht werdende Übergangsregelungen geschaffen werden können, steht der Gesetzgeber bei der Änderung einer bereits bestehenden Übergangsregelung vor keiner vergleichbaren Schwierigkeit. Er hat im Gegenteil durch die Übergangsregelung, in der er die Fortgeltung des bisherigen Rechts in modifizierter Form für einen Übergangszeitraum bestimmt, einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, von dem er sich zu Lasten des Steuerpflichtigen nur lösen kann, wenn schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sind (BVerfG-Beschluss vom 15. März 2000 1 BvL 16-20/96 und 18/97, BVerfGE 102, 68, 96). Solche Nachteile sind nicht ersichtlich.

50 dd) Die Benachteiligung derjenigen Kapitalgesellschaften, die es im Vertrauen auf die ursprüngliche Übergangsregelung unterlassen haben, ihr Körperschaftsteuerguthaben zu realisieren, lässt sich auch nicht mit der "Großzügigkeit" der ursprünglichen Regelung rechtfertigen. Denn von dieser "Großzügigkeit" haben

Kapitalgesellschaften, die ihr Körperschaftsteuerguthaben nicht sofort eingefordert haben und die daher noch über ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. verfügen, gerade nicht profitiert. Vorteile, die bestimmten Steuersubjekten gewährt wurden, können nachteilige Regelungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen nicht rechtfertigen.

51 2. Dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens keine mindernde Wirkung auf den Solidaritätszuschlag hat, verletzt überdies die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG).

52 a) Nach der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG (Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733, und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736) genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.

53 Der Gesetzgeber schafft einen besonderen Vertrauenstatbestand, wenn er aus Vertrauensschutzgründen eine befristete Übergangsregelung erlässt. Enttäuscht er das Vertrauen in den Fortbestand dieser Vorschrift, indem er sie vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten beseitigt, so ist dies unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur unter besonderen Anforderungen möglich, nämlich dann, wenn schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sind (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 102, 68, 96).

54 b) Nach diesen Maßstäben kommt dem Vertrauen der Kapitalgesellschaften in den Fortbestand der bisherigen Regelung, nach der sie ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung für den Solidaritätszuschlag zurück erhielten, Vorrang vor dem Interesse des Gesetzgebers an der Änderung der bisherigen Übergangsregelungen zu.

55 aa) § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. knüpft an das unter Geltung des Anrechnungsverfahrens gebildete und gemäß § 36 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes festgestellte Körperschaftsteuerguthaben und insoweit an einen bereits verwirklichten Sachverhalt an. Während dieses Guthaben nach den Übergangsregelungen seit dem Steuersenkungsgesetz mit mindernder Wirkung für die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags erlangt werden konnte, ist dies nach der Neuregelung nicht mehr möglich.

56 bb) Der Gesetzgeber hat mit § 37 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, indem er bestimmte, dass das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb des Übergangszeitraumes von 15 Jahren mit mindernder Wirkung auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags durch Gewinnausschüttungsbeschlüsse angefordert werden könne. Die Steuerpflichtigen hatten es nach dieser Regelung innerhalb des Übergangszeitraumes selbst in der Hand, durch Gewinnausschüttungsbeschlüsse die während der Geltung des Anrechnungsverfahrens überzahlte Körperschaftsteuer und den hierauf entfallenden Solidaritätszuschlag erstattet zu bekommen.

57 cc) In diese Rechtsposition hat der Gesetzgeber eingegriffen, indem er zunächst mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz ein Moratorium von drei Jahren eingeführt und den Übergangszeitraum auf 18 Jahre verlängert hat. Schließlich hat er mit § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens von der laufenden Veranlagung gelöst, ohne eine entsprechende Regelung für den Solidaritätszuschlag zu schaffen.

58 dd) Ein Interesse des Gesetzgebers an der Änderung der bisherigen Regelung hinsichtlich des Solidaritätszuschlags, das über das Bestreben nach Steigerung des Steueraufkommens hinausgeht, ist nicht ersichtlich.

59 aaa) Zwar mag angesichts dessen, dass das Körperschaftsteueraufkommen unmittelbar nach Einführung von § 36 f. KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes eingebrochen und sogar negativ geworden war, die Einführung des sog. Körperschaftsteuer-Moratoriums, die Verlängerung des Übergangszeitraumes auf 18 Jahre sowie die Anordnung, dass das Guthaben nur noch in jährlich gleich bleibenden Beträgen eingefordert werden konnte, zulässig gewesen sein (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 215, 491, BStBl II 2007, 662). Es mag auch gerechtfertigt

gewesen sein, diese Übergangsregelung ein weiteres Mal zu ändern und die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens --wie in § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. angeordnet-- gänzlich aus dem Veranlagungsverfahren auszuklammern. Es ist aber kein Grund ersichtlich und vom Gesetzgeber auch nicht benannt, weshalb abweichend von den jeweiligen vorangegangenen Übergangsregelungen die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens keinen Einfluss mehr auf den Solidaritätszuschlag haben soll. Wie ausgeführt, erfordern die in der Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. genannten Ziele, das Verfahren zu vereinfachen, grenzüberschreitend administrierbar und die Einnahmen der öffentlichen Haushalte leichter kalkulierbar zu machen (BTDrucks 16/2710, S. 33), nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen, oder die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags auszuschließen.

60 bbb) Angesichts der erheblichen finanziellen Auswirkungen, die mit dem Wegfall der bisherigen Regelung verbunden sein können und dem Umstand, dass der Gesetzgeber mit § 37 KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes für einen Übergangszeitraum von 15 Jahren die frühere Rechtslage mit Wirkung für den Solidaritätszuschlag fortgeschrieben hat, kommt dem Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage Vorrang vor dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers zu.

61 3. Verfassungskonforme Auslegung

62 Eine verfassungskonforme Auslegung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 n.F. ist nicht möglich. Zum einen ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bewusst entschieden hat, die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens solle die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mehr mindern. Zwar wird in der Gesetzesbegründung der Solidaritätszuschlag nicht erwähnt. Es kann aber nicht davon ausgegangen werden, dem Gesetzgeber sei verborgen geblieben, dass die Festsetzung eines Körperschaftsteuerguthabens und dessen ratierliche Auszahlung über 10 Jahre keine Auswirkungen mehr auf den Solidaritätszuschlag habe. Diese Folgen liegen angesichts des Charakters des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe auf der Hand (vgl. auch Oberfinanzdirektion Münster, Verfügung vom 26. Oktober 2008, DB 2008, 2453).

63 Dessen ungeachtet könnte nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber --hätte er die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt-- diese beseitigt hätte. Es gibt zwei Möglichkeiten, eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen: Zum einen könnte der Gesetzgeber in § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. bestimmen, dass das zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert. Der Gesetzgeber könnte aber auch --wie vom Kläger im hier streitigen Verfahren beantragt-- anordnen, dass zusätzlich zum festgestellten Körperschaftsteuerguthaben ein Anspruch auf Solidaritätszuschlagguthaben festgestellt wird, der mit dem Körperschaftsteuerguthaben über einen Zeitraum von 10 Jahren zur Auszahlung kommt. Angesichts dieser Ungewissheit ist eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich.

64 IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

65 1. Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung zu treffen. Ist die Regelung in § 3 SolZG 1995 n.F. verfassungsgemäß, ist die Revision der Klägerin unbegründet. Hält es das BVerfG hingegen für mit Art. 3 Abs. 1 GG und/oder den Grundsätzen rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) für unvereinbar, dass weder § 3 SolZG 1995 n.F. noch eine andere Norm die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens in Höhe von 5,5 v.H. des Auszahlungsanspruchs aus dem gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgestellten Körperschaftsteuerguthaben (§ 4 SolZG 1995 n.F.) vorsieht und das erstattete Körperschaftsteuerguthaben auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindert (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F.), und ordnet der Gesetzgeber in einer Neuregelung an, dass entsprechend § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. ein auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallendes Guthaben des Solidaritätszuschlags festzustellen ist, hat die Revision Erfolg.

66 2. Der Zulässigkeit der Vorlage steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten hat, die Verfassungswidrigkeit der derzeitigen Regelung zu beseitigen. Entweder bestimmt er, dass --wie der Kläger begehrt-- ein Anspruch auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5 v.H. des Auszahlungsanspruchs aus dem Körperschaftsteuerguthaben festgestellt wird. Verfassungskonform wäre aber auch eine Änderung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. dahingehend, dass das im jeweiligen Veranlagungszeitraum ratierlich zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben die festgesetzte Körperschaftsteuer mindert, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Entschiede sich der Gesetzgeber für die zuletzt genannte Variante, wäre die Revision der Klägerin unbegründet. Ein Anspruch auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags zum

Körperschaftsteuerguthaben bestünde dann nicht. Dies ändert jedoch an der Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Rechtsfrage nichts. Denn eine für verfassungswidrig erachtete Rechtslage, die sich aus dem Zusammenwirken mehrerer Einzelregelungen ergibt, kann grundsätzlich anhand jeder der betroffenen Normen zur verfassungsgerichtlichen Prüfung gestellt werden (BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20, 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60).

67 Sähe man dies anders, könnte die Klägerin eine verfassungsrechtliche Überprüfung nicht erreichen. Denn wendete sie sich gegen ihren jeweiligen Körperschaftsteuerbescheid ab dem Veranlagungszeitraum 2008 mit dem Begehren, der ratierlich zur Auszahlung kommende Anspruch auf Körperschaftsteuerguthaben mindere die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag, könnte ihr entgegengehalten werden, dieser Anspruch sei trotz Verfassungswidrigkeit der Rechtslage unbegründet, weil der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit auch dadurch beseitigen könnte, dass er ebenso wie bei der Körperschaftsteuer die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung von Solidaritäts-zuschlag außerhalb der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anordnet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de