Beschluss vom 29. August 2012, VIII B 45/12

Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG - Ermessensreduzierung auf Null

BFH VIII. Senat

KStG § 32a, KStG § 34 Abs 13c, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 28. Februar 2012, Az: 2 V 1406/11

Leitsätze

Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 32a KStG hinsichtlich der Änderung von Einkommensteuerfestsetzungen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Regelung zwar bestandskräftig aber noch nicht festsetzungsverjährt waren .

Tatbestand

I.

1 Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) waren Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH und der B S.a.r.l. Anlässlich einer Außenprüfung bei den beiden Firmen für die Jahre 2002 bis 2004 gelangte die zuständige Prüferin zu der Auffassung, dass aufgrund überhöhter Verrechnungspreise eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei der A GmbH und aufgrund nicht betrieblich sondern gesellschaftsrechtlich veranlasster Ausgaben eine vGA bei der B S.a.r.l. vorliege. Die vGA wurden bei der A GmbH mit Körperschaftsteuerbescheid vom 28. April 2011 und bei der B S.a.r.l. mit Körperschaftsteuerbescheid vom 3. Mai 2011 für die Jahre 2002 bis 2004 berücksichtigt.

2 Bei den Antragstellern setzte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die vGA als Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes an und änderte für die Streitjahre 2002 bis 2004 mit Bescheiden vom 4. Juli 2011 unter Hinweis auf § 32a Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) die bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen. Dagegen legten die Antragsteller am 4. August 2011 Einspruch ein und begehrten gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung (AdV).

3 Über die Einsprüche hat das FA noch nicht entschieden. Den Antrag auf AdV der Bescheide hat es abgelehnt. Mit nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 14. Dezember 2011 setzte das FA die Einkünfte der Antragsteller aus Kapitalvermögen unter Berücksichtigung einer der Höhe nach geringeren vGA für die Streitjahre herab.

4 Den am 5. Dezember 2011 nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestellten Antrag auf AdV lehnte das Finanzgericht (FG) ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1392).

5 Zur Begründung der vom FG zugelassenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, beziehen sich die Antragsteller auf die bereits im FG-Verfahren vorgetragenen Gründe, die sie wie folgt ergänzen: Die Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG sei wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot verfassungswidrig und daher unzulässig. Zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide am 4. Juli 2011 sei die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 bereits festsetzungsverjährt gewesen. Zwar sei bei Inkrafttreten der Regelung des § 32a KStG noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, jedoch seien die Bescheide bestandskräftig gewesen. Die Durchbrechung der formellen Bestandskraft der Steuerbescheide führe zu einer unechten gesetzlichen Rückwirkung, die nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zwar nicht grundsätzlich unzulässig sei, aber erforderlich sein müsse. Die Enttäuschung des Vertrauens des Steuerpflichtigen in die alte Rechtslage sei nur für den Fall hinnehmbar, dass die öffentlichen Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit überwiegten. Das Ziel einer korrespondierenden Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene reiche als sachlicher Grund für die belastende Änderung bestandskräftiger Bescheide

jedoch nicht aus, da das Vertrauen in die Bestandskraft der Bescheide insoweit höher zu bewerten sei. Insoweit sei das dem FA aufgrund der Regelung des § 32a Abs. 1 KStG eingeräumte Ermessen auf Null reduziert, so dass Steuerbescheide, die zum Zeitpunkt der Einführung des § 32a KStG bereits bestandskräftig gewesen seien, nicht mehr geändert werden dürften. Da sich weder das FA noch das FG in ihren Entscheidungen mit den in der Literatur geäußerten Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 32a KStG bei Änderungen zu Lasten der Steuerpflichtigen auseinandergesetzt hätten, sei die Ablehnung der AdV rechtswidrig.

6 Die Antragsteller haben die aufgrund der geänderten Bescheide fällig gewordenen Einkommensteuernachzahlungen in voller Höhe gezahlt.

7 Die Antragsteller beantragen,
den Beschluss des FG des Saarlandes vom 29. Februar 2012 2 V 1406/11 und die Vollziehung der geänderten Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 14. Dezember 2011 sowie die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zum Ergehen der gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die gemäß § 128 Abs. 3 FGO statthafte Beschwerde ist unbegründet. Das FG hat zu Recht ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 32a KStG und an der Rechtmäßigkeit der geänderten Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2004 verneint. Die Aufhebung der Vollziehung der Steuerbescheide ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer unbilligen Härte der Vollstreckung geboten.

10 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

11 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juni 2004 I B 44/04, BFHE 206, 284, BStBl II 2004, 882; vom 14. Februar 2006 VIII B 107/04, BFHE 212, 285, BStBl II 2006, 523, m.w.N.).

12 Unter den gleichen Voraussetzungen ist gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO die Vollziehung aufzuheben, wenn der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung bereits vollzogen ist (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 1986 I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389). Insbesondere können bereits verwirkte Säumniszuschläge (§ 240 der Abgabenordnung --AO--) ab dem Zeitpunkt, ab dem ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestanden haben, rückwirkend durch Aufhebung der Vollziehung beseitigt werden (BFH-Beschluss vom 23. September 2008 I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524).

13 2. Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Betrachtung bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Korrektur der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 bzw. an der Verfassungsmäßigkeit der der Änderung zugrunde liegenden Regelung des § 32a KStG.

14 a) Nach § 32a Abs. 1 KStG kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, aufgehoben oder geändert werden, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Diese Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung waren in den Streitjahren 2002 bis 2004 erfüllt. Die Körperschaftsteuerbescheide der A GmbH wurden am 28. April 2011 und die der B S.a.r.l. am 3. Mai 2011 hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA geändert, so dass § 32a KStG gemäß § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG Anwendung findet. Wie der Senat bereits in seinem Beschluss vom 20. März 2009 VIII B 170/08 (BFHE 224, 439)

geklärt hat, findet § 32a KStG auch auf die Änderung von Einkommensteuerbescheiden Anwendung. Gleichfalls geklärt wurde in diesem Beschluss, dass das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen in den Fällen des § 32a KStG regelmäßig auf Null reduziert ist, wenn die Steuerfestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre und daher jede andere Entscheidung als die der Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung als ermessenswidrig beurteilt werden müsste. Dies gilt entgegen der von den Antragstellern und in der Literatur vertretenen Auffassung (vgl. Kohlhaas, GmbH-Rundschau 2010, 748, 751 f. und Steuerberater Woche 2011, 650, 655 f.; Neumann, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 689 f.) sowohl bei einer Änderung der Einkommensteuer zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen, da in dem vorliegenden Fall keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Korrektur nach § 32a KStG bestehen (s. hierzu die Ausführungen unter II.2.b des Beschlusses). Es ist auch kein Ermessensfehler darin zu sehen, dass das FA in seiner Entscheidung über die Ablehnung der AdV auf die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Antragsteller nicht eingegangen ist, da diese nicht erheblich sind.

15 b) Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG. Die Anwendung der Rechtsnorm auf Einkommensteuerfestsetzungen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung zwar bestandskräftig aber noch nicht festsetzungsverjährt waren, führt nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung. Weder kommt ein Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) noch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht.

16 aa) Die Frage, ob ein rückwirkendes Gesetz mit den Anforderungen des GG vereinbar ist, richtet sich nach der Rechtsprechung des BVerfG nach folgenden Grundsätzen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1; 2 BvL 1/03, 57/06, 58/06, BVerfGE 127, 31; 2 BvR 748/05, 753/05, 1738/05, BVerfGE 127, 61, m.w.N.): Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des GG, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind. Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten.

17 Eine Rechtsnorm entfaltet "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Das ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Erst mit der Verkündung, d.h. mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird.

18 Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig, denn die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.

19 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. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. 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.

20 bb) Nach diesen Grundsätzen führt die Neueinführung der Hemmung der Festsetzungsfrist der Einkommensteuer bei der Änderung eines Körperschaftsteuerbescheides hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA und die korrespondierende Korrektur der Einkommensteuerfestsetzung nach § 32a KStG im Streitfall nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung.

21 Die Korrekturvorschrift des § 32a KStG i.d.F. des Art. 4 Nr. 7 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) führt hinsichtlich der Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2002 bis 2004 zu einer unechten Rückwirkung. Die Regelung ist gemäß § 34 Abs. 13c KStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 13 Buchst. k des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) erstmals anzuwenden, wenn nach dem 18. Dezember 2006 ein (Körperschaft-)Steuerbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist. Gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG endet die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. Die Korrekturvorschrift des § 32a KStG trat danach am 19. Dezember 2006 in Kraft. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 war zu diesem Zeitpunkt gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO noch nicht abgelaufen, so dass eine Korrektur der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO noch grundsätzlich möglich war, da diese gesetzlich zugelassen war. Die Hemmung der Festsetzungsfrist und Korrektur der Einkommensteuerfestsetzungen nach § 32a KStG hat somit Auswirkung auf einen hinsichtlich der Festsetzungsverjährung noch nicht abgeschlossenen Tatbestand, so dass ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit am Maßstab einer unechten Rückwirkung zu überprüfen ist.

22 Die unechte Rückwirkung des § 32a i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG ist mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen vereinbar. Eine unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig. Indem der Gesetzgeber mit der Regelung des § 32a KStG der materiellen Richtigkeit der Besteuerung den Vorrang vor der Rechtssicherheit einräumt, überschreitet er unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes nicht die Grenze des ihm zukommenden Gestaltungsspielraums.

23 Voraussetzung für einen Vertrauensschutz ist regelmäßig, dass der Betroffene sein Vertrauen betätigt hat, d.h. sich in seinem Verhalten auf die Vertrauensbasis eingerichtet hat (BVerfG-Beschluss vom 18. Februar 1993 2 BvR 1196/88, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1993, 408). Im vorliegenden Fall ist bereits zweifelhaft, ob sich bei den Antragstellern ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine Nichtberücksichtigung der bei der Körperschaft angesetzten vGA bei der Einkommensteuerfestsetzung bilden konnte. Eine Vertrauensschutz begründende Disposition wurde von den Antragstellern nicht dargelegt.

24 Unabhängig von einer konkreten Vertrauensposition der Antragsteller wiegt ein etwaiges Vertrauen Steuerpflichtiger darauf, dass der Gesetzgeber vor Ablauf der Festsetzungsfrist keine Regelung einführt, die zu einer Hemmung der Festsetzungsverjährung und Korrektur der Einkommensteuerfestsetzung führt, nicht so schwer, dass der Gesetzgeber an einer solchen Maßnahme gehindert wäre. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das BVerfG bei der Frage nach der Zulässigkeit der Aufhebung oder Änderung bestandskräftiger Verwaltungsentscheidungen stets die Befugnis des Gesetzgebers zur Ausgestaltung des hierbei jeweils auftretenden Konflikts zwischen Rechtssicherheit, Rechtsfrieden, Gerechtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung betont hat (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 14. März 1963 1 BvL 28/62, BVerfGE 15, 313, 319; vom 3. November 1965 1 BvR 62/61, BVerfGE 19, 150, 166; vom 17. Dezember 1969 2 BvR 23/65, BVerfGE 27, 297, 305 f., 309; vom 10. Juni 2009 1 BvR 571/07, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGK-- 15, 545). Danach kann sich ein Steuerpflichtiger nicht auf Vertrauensschutz berufen, wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand einer bestimmten Position eine Rücksichtnahme billigerweise nicht beanspruchen konnte. Dies ist vorliegend der Fall. § 32a KStG dient dem Ziel, die verfahrensrechtlichen Hemmnisse, die einer zutreffenden materiellen Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern entgegenstehen, zu beseitigen (BTDrucks 16/2712, S. 71). Die Regelung ist danach im Ergebnis auf die Kongruenz der Besteuerung der Ebenen der Gesellschaft bzw. des Anteilseigners angelegt (Senatsurteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, 270). Der durch diese Vorschrift gewährte Vorrang einer materiell richtigen Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß §§ 169, 170 AO ist weder unverhältnismäßig noch unangemessen. Der Gesetzgeber ist danach nicht gehindert, dem Gedanken der Rechtsrichtigkeit und des Korrespondenzprinzips Vorrang gegenüber dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen einzuräumen. Dies gilt umso mehr, als der Ausgewogenheit zwischen Vertrauensschutz und materieller Richtigkeit auch dadurch Rechnung getragen wird, dass eine Korrektur nach § 32a KStG nicht nur zu Lasten, sondern auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen erfolgen kann (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGK 15, 545, 557 f.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de