Urteil vom 21. Januar 2015, X R 31/13

Einkommensbesteuerung von Destinatärsleistungen von Stiftungen im Übergangszeitraum vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren - Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei einem grundlegenden Systemwechsel - Zeitlicher Anwendungsbereich von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000

BFH X. Senat

GG Art 3 Abs 1, EStG § 22 Nr 1 S 2 Halbs 2 Buchst a, EStG § 52 Abs 38, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, EStG § 52 Abs 37, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst i, EStG § 52 Abs 1, KStG § 34 Abs 10a S 1, KStG § 23

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 24. Juni 2013, Az: 8 K 3947/11

Leitsätze

1. Im Veranlagungszeitraum 2001 sind Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung aus Altgewinnen, die bei dieser noch einer Körperschaftsteuerbelastung von 40 % unterlegen haben, beim Destinatär zusätzlich nach der bereits auf das Halbeinkünfteverfahren zugeschnittenen Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) zu versteuern .

2. Wenn ein Zustand erheblicher Ungleichheit durch ein umfangreiches Änderungsgesetz, das eine gänzlich neue Besteuerungssystematik mit sich bringt, in einen Zustand der Gleichheit überführt wird, ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn in einem Übergangszeitraum aufgrund der Besonderheiten der vorgefundenen Rechtslage noch keine vollkommene Gleichheit geschaffen wird .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 25. Juni 2013 8 K 3947/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2001 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Sie gehören zu den Destinatären von Familienstiftungen, die nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind und Unternehmensbeteiligungen halten.

2 Dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 26. Januar 2009 legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Rechtsauffassung zugrunde, die von den Stiftungen bezogenen Beträge seien bei den Klägern als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) anzusetzen, für die die hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG zu gewähren sei. Im Streitfall sei § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG gemäß § 52 Abs. 38 EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden, da bei den Stiftungen das Körperschaftsteuergesetz 1999 (KStG 1999) letztmals für deren am 31. Dezember 2000 endende Wirtschaftsjahre anwendbar gewesen sei.

3 Die Kläger brachten hiergegen im Einspruchs- und Klageverfahren vor, die Einkommensbesteuerung der Destinatärsleistungen im Veranlagungszeitraum 2001 bewirke eine systemwidrige Doppelbelastung, weil die Gewinne bei den Stiftungen bereits der Körperschaftsteuer mit dem bis einschließlich 2000 geltenden Steuersatz von 40 % unterworfen worden seien. § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG dürfe im Veranlagungszeitraum

2001 allenfalls dann angewendet werden, wenn die Stiftung --wie im Fall des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Juli 2010 X R 62/08 (BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320)-- laufende Erträge des Jahres 2001, die einer Körperschaftsteuer von nur noch 25 % unterlegen hätten, an die Destinatäre ausschütte. Ansonsten komme es zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung zwischen Stiftungen und ihren Destinatären einerseits sowie Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern andererseits. Bei Anteilseignern von Kapitalgesellschaften sei gemäß § 52 Abs. 50b EStG im Übergangsjahr 2001 noch die Anrechnung von Körperschaftsteuer zulässig gewesen, sofern Ausschüttungen aus Altrücklagen vorgenommen worden seien. Zur Vermeidung der dargestellten Ungleichbehandlung sei entweder eine teleologische Reduktion des in § 22 Nr. 1 EStG verwendeten Begriffs der "wiederkehrenden Bezüge" oder eine verfassungskonforme Auslegung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 38 EStG erforderlich.

4 Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 (§ 52 Abs. 37 EStG) sei auf die Bezüge ohnehin die --gegenüber § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG vorrangige-- Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG anzuwenden. Die hierfür in der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 3. November 2010 I R 98/09, BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417) bezeichneten Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt.

5 Einspruch und Klage (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 209) blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, die einfach-gesetzlichen Voraussetzungen dafür, die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG bereits im Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden, seien erfüllt. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Verhältnis zu den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften sei nicht gegeben, weil es an der dafür erforderlichen vergleichbaren Ausgangssituation fehle. Auf Stiftungen sei das Anrechnungsverfahren niemals anwendbar gewesen; für sie habe daher im Rahmen der vom Gesetzgeber zum Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren geschaffenen Regelungen auch kein Körperschaftsteuer-Guthaben festgestellt werden können. Die Destinatäre von Stiftungen seien bis 2000 sogar besser gestellt gewesen als die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften, da die Gesamtsteuerbelastung der von der Stiftung erwirtschafteten Erträge im Ausschüttungsfall geringer gewesen sei als bei einer Kapitalgesellschaft. Die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren habe erstmals zu einer Gleichbehandlung beider Gruppen geführt. Die mit der Vorschrift des § 52 Abs. 38 EStG verbundene unechte Rückwirkung sei verfassungsrechtlich zulässig.

6 Mit ihrer Revision wiederholen und vertiefen die Kläger ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend führen sie aus, die Übergangsproblematik sei bei beiden Vergleichsgruppen gleichgelagert, da sowohl für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner als auch für Stiftungen und ihre Destinatäre bereits vor 2001 gesetzliche Regelungen bestanden hätten, die --zwar durch unterschiedliche Techniken, aber mit derselben Zielsetzung-- eine Mehrfachbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer hätten vermeiden sollen. Den Gesetzesmaterialien lasse sich --anders als das FG offenbar meine-- keine Aussage zu der im vorliegenden Fall gegebenen Problematik entnehmen.

7 Die Kläger beantragen,
den angefochtenen Gerichtsbescheid und die Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 26. Januar 2009 dahingehend zu ändern, dass die Bezüge, die der Kläger und die Klägerin von den Familienstiftungen erhalten haben, nicht als Einkünfte angesetzt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

10 1. Die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG i.d.F. des StSenkG ist im Streitfall nach dem klaren Gesetzeswortlaut anzuwenden.

11 a) Es handelt sich um Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, die nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG).

12 Die im Streitjahr 2001 begonnene Umstellung der Besteuerungssystematik auf das Halbeinkünfteverfahren rechtfertigt es nicht, den Begriff der wiederkehrenden Bezüge nunmehr --wie von den Klägern begehrt--

dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass Destinatärsleistungen trotz Erfüllung sämtlicher Begriffsmerkmale aus diesem Tatbestand herausgenommen werden (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320, unter II.1.a, wo in einem insoweit vergleichbaren Fall ohne Weiteres der Begriff der wiederkehrenden Bezüge als erfüllt angesehen worden ist).

13 Die Voraussetzungen der in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 EStG genannten Einkünftetatbestände sind nicht erfüllt. Insbesondere war die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Veranlagungszeitraum 2001 noch nicht anwendbar. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat insoweit auf sein Urteil in BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320 (unter II.1.b) Bezug.

14 b) Das FG hat keine ausdrücklichen Feststellungen dazu getroffen, ob im Streitfall die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG erfüllt sind, die Bezüge den Klägern also freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt wurden. Die vom FG unter Bezugnahme auf die Stiftungssatzungen verwendete Formulierung, die Kläger hätten einen "Rechtsanspruch" auf Stiftungsleistungen gehabt, könnte möglicherweise gegen die Annahme freiwilliger Leistungen sprechen, zumal eine solche Rechtspflicht aus Sicht der Stiftungen nicht notwendigerweise "freiwillig begründet" sein müsste.

15 Indes ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Voraussetzungen der genannten Norm erfüllt sind. Zudem sind die Destinatärsleistungen in allen Vorjahren gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG in der vor Inkrafttreten des StSenkG geltenden Fassung (EStG a.F.) einkommensteuerrechtlich außer Ansatz geblieben. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen zu dieser Frage ab, zumal die Nichtanwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG dazu führen würde, dass die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG vorzunehmen wäre, was zur Folge hätte, dass die hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG --die allein an § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG, nicht aber an Satz 1 dieser Vorschrift anknüpft-- nicht anwendbar wäre und die in den Vorjahren vorgenommene Behandlung sich als rechtsfehlerhaft darstellen würde.

16 c) Die Rechtsfolge des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG --die Freistellung der Bezüge von der Einkommensteuer-- ist im Streitfall ausgeschlossen, weil die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG erfüllt sind. Die Bezüge wurden von den Stiftungen außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gewährt. Weitere Voraussetzungen sieht § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG i.d.F. des StSenkG nicht mehr vor.

17 d) § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG ist im Streitjahr 2001 bereits in der vorstehend genannten Fassung anzuwenden (in ihrer zuvor geltenden Fassung setzte die Vorschrift zusätzlich voraus, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der Körperschaftsteuer befreit war, was vorliegend nicht der Fall wäre). Gemäß § 52 Abs. 38 EStG i.d.F. des StSenkG ist die genannte Regelung erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden, die die Bezüge gewährt, für das das KStG 1999 letztmalig anzuwenden ist. Nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG war die durch das StSenkG geänderte Fassung des KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden, woraus folgt, dass das in § 52 Abs. 38 EStG bezeichnete KStG 1999 letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden war. Auf Bezüge, die nach Ablauf des Jahres 2000 --also ab dem Jahr 2001-- zufließen, ist gemäß § 52 Abs. 38 EStG die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG anwendbar.

18 e) Ebenfalls zutreffend hat das FG die hälftige Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 angewendet. Die grundsätzlich für § 3 Nr. 40 EStG geschaffene Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4a EStG i.d.F. des StSenkG erfasst § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG nicht: § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG bezeichnet lediglich "Gewinnausschüttungen" sowie "die übrigen in § 3 Nr. 40 EStG genannten Erträge im Sinne des § 20", wozu die in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG genannten "Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2" aber nicht gehören. § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG wiederum bezieht sich ausschließlich auf "Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b, c und j" und erfasst die Vorschrift des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG damit ebenfalls nicht.

19 In Ermangelung einer speziellen Anwendungsregelung richtet sich der zeitliche Geltungsbereich des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG daher nach § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des StSenkG, wonach diese Fassung des Gesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden ist (ebenso im Ergebnis bereits Senatsurteil in BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320, unter II.1.d).

20 Der Umstand, dass die --in ihrem Anwendungsbereich auf Fälle des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG beschränkte-- hälftige Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar ist, stellt nach Auffassung des erkennenden Senats ein weiteres klares Indiz dafür dar, dass auch die Anwendung der geänderten Fassung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 (Streitjahr) vom Willen

des Gesetzgebers umfasst war. Die von den Klägern in der mündlichen Verhandlung angeführte Passage aus den Gesetzesmaterialien (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 16. Mai 2000, BTDrucks 14/3366, 122) bezieht sich auf eine Entwurfsfassung des § 52 Abs. 38 EStG, die gerade nicht Gesetz geworden ist. Aus ihr kann daher für die tatsächlich in Kraft getretene --im Vergleich zur Entwurfsfassung hier wesentlich geänderte-- gesetzliche Regelung nichts hergeleitet werden.

21 2. Durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken gegen dieses Ergebnis bestehen nicht. Für eine auf verfassungsrechtliche Wertungen gestützte einschränkende Auslegung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 38 EStG sieht der Senat daher keine Veranlassung.

22 a) Die Kläger vertreten die Auffassung, die sich bei einer Gesamtbetrachtung der Ertragsbesteuerung einer Stiftung und ihrer Destinatäre im Vergleich zur Ertragsbesteuerung einer Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter in der im Streitfall gegebenen Konstellation ergebende Steuermehrbelastung zu Lasten der Stiftung/Destinatäre stelle eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) dar.

23 Der Senat ist bereits der Ansicht, dass die von den Klägern gebildeten Vergleichspaare im Ansatz nicht vergleichbar sind und daher auch kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf vollständige Gleichbehandlung besteht. Insbesondere könnte der von den Klägern angenommene verfassungsrechtliche Anspruch auf "gleiche Gesamtsteuerbelastung" nur erreicht werden, wenn die zivil- und steuerrechtliche Trennung, die sowohl zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern als auch zwischen einer Stiftung und ihren Destinatären besteht, negiert würde. Dies hält der Senat verfassungsrechtlich zumindest nicht für zwingend.

24 Auch in der Vergangenheit (bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2000) war die Besteuerung der beiden Vergleichsgruppen von erheblichen Unterschieden geprägt, die vor allem daraus resultierten, dass die Regelungen über das Anrechnungsverfahren zwar für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter, nicht aber für Stiftungen und ihre Destinatäre anzuwenden waren. Dies hatte --neben teilweise erheblichen Unterschieden in der effektiven Gesamtsteuerbelastung (dazu eingehend unten b)-- u.a. auch zur Folge, dass steuerfreie Einkünfte der Körperschaft zwar bei einer Weiterausschüttung an den Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, nicht aber bei einer Weiterleitung an den Destinatär einer Stiftung mit Einkommensteuer nachbelastet wurden.

25 b) Selbst wenn man der Auffassung sein sollte, dass vergleichbare Sachverhalte vorliegen, könnte im Ergebnis für das Streitjahr 2001 keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung festgestellt werden, die zu einer verfassungskonformen Auslegung der Übergangsregelung zwänge. Zwar ergibt sich in der vorliegenden Konstellation im Veranlagungszeitraum 2001 tatsächlich eine Steuermehrbelastung der Stiftungen und ihrer Destinatäre, der allerdings für die vorangehenden Veranlagungszeiträume eine deutlich größere --gegenläufige-- Begünstigung dieser Gruppe gegenüber stand.

26 aa) Die Körperschaftsteuer-Tarifbelastung, die von 1994 bis 1998 noch 45 % betragen hatte, wurde ab 1999 auf 40 % und ab 2001 weiter auf 25 % gesenkt (vgl. die verschiedenen Fassungen des § 23 Abs. 1 KStG). Einkommensteuerrechtlich ist für die vorzunehmende Vergleichsrechnung angesichts der Einkommensverhältnisse der Kläger der Spitzensteuersatz heranzuziehen. Dieser belief sich von 1990 bis 1999 auf 53 % und wurde für den Veranlagungszeitraum 2000 auf 51 % und ab 2001 weiter auf 48,5 % gesenkt (vgl. die verschiedenen Fassungen des § 32a Abs. 1 EStG).

27 Der Einwand der Kläger, der verfassungsrechtlichen Prüfung sei nicht der Spitzensteuersatz, sondern ein Einkommensteuer-Grenzsteuersatz von nur 20 % zugrunde zu legen, erscheint eher fernliegend. Der von den Klägern genannte Steuersatz war im Jahr 2001 lediglich auf Steuerpflichtige mit äußerst geringem, aus verfassungsrechtlichen Gründen nahezu vollständig von der Einkommensteuer zu verschonendem Einkommen anzuwenden (der Eingangssteuersatz betrug 19,9 % und war auf ein zu versteuerndes Jahreseinkommen von 14.094 DM/7.206 € anzuwenden). Dem Senat ist kein Erfahrungssatz des Inhalts bekannt, nach dem die Destinatäre privatnütziger Familienstiftungen mit großen Unternehmensbeteiligungen oder die Anteilseigner größerer Kapitalgesellschaften typischerweise lediglich einem Grenzsteuersatz im Bereich des Eingangssteuersatzes unterliegen und ihr Einkommen daher im Wesentlichen von der Einkommensteuer freizustellen wäre. Auch die Kläger haben ihr diesbezügliches Vorbringen in keiner Weise substantiieren können.

28 bb) Ausschüttungen an die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften bzw. Zahlungen von Stiftungen an ihre Destinatäre, die jeweils im Jahr 2000 getätigt wurden, unterlagen den folgenden Ertragsteuer-Gesamtbelastungen (jeweils unter Außerachtlassung der Gewerbesteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer):

29 (1) Bis zum Veranlagungszeitraum 2000 --vor Schaffung des Halbeinkünfteverfahrens-- unterlagen die von einer Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne körperschaftsteuerrechtlich der Tarifbelastung von zuletzt 40 %. Soweit Beträge an den Anteilseigner ausgeschüttet wurden, richtete sich deren Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Vollanrechnung der Körperschaftsteuer-Vorbelastung jedoch ausschließlich nach dem individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners. Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes ergab sich im Jahr 2000 insoweit eine Gesamtbelastung von 51 %, in den Jahren 1990 bis 1999 sogar von 53 %.

30 (2) Eine Stiftung unterlag im Jahr 2000 ebenfalls der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung von 40 %. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften wirkte dieser Steuersatz bei Stiftungen jedoch als Definitivbelastung, weil diese --wie aus §§ 27, 43 KStG 1999 folgt-- nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen waren. Dieser Definitivbelastung stand allerdings die durch § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. bewirkte vollständige Einkommensteuerfreistellung der Destinatärsleistungen gegenüber. Im Ergebnis war die Körperschaftsteuer-Definitivbelastung von 40 % daher mit der unter Einbeziehung beider Ebenen zu ermittelnden Steuergesamtbelastung identisch. Für das Jahr 2000 bedeutete dies einen Besteuerungsvorteil der Stiftungen und ihrer Destinatäre von 11 Prozentpunkten, für das Jahr 1999 sogar von 13 Prozentpunkten.

31 cc) Für Beträge, die im Jahr 2001 an Anteilseigner ausgeschüttet bzw. an Destinatäre ausgezahlt wurden, ergaben sich die folgenden Ertragsteuer-Gesamtbelastungen (jeweils in Abhängigkeit davon, ob es sich um eine Vorabausschüttung des im Jahr 2001 erwirtschafteten Gewinns oder aber um eine Ausschüttung von Altgewinnen handelte):

32 (1) Im Jahr 2001 unterlag eine Kapitalgesellschaft nur noch dem abgesenkten Körperschaftsteuersatz von 25 %. Wurde laufender Gewinn des Jahres 2001 im Wege der Vorabausschüttung an die Anteilseigner ausgekehrt, wirkte dieser Steuersatz als Definitivbelastung, da die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren auf Vorabausschüttungen bereits im Veranlagungszeitraum 2001 nicht mehr anwendbar waren (§ 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des StSenkG). Wenn die verbleibenden 75 % des erzielten Gewinns noch im Jahr 2001 ausgeschüttet wurden, blieb beim Anteilseigner die Hälfte dieses Betrags (37,5 % des ursprünglichen Gewinns) gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG steuerfrei (auf Vorabausschüttungen war die hälftige Steuerbefreiung gemäß § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar). Die andere Hälfte (37,5 % des ursprünglichen Gewinns) wurde mit dem Einkommensteuer-Spitzensatz (48,5 %) besteuert, so dass sich eine Einkommensteuer von 18,19 % des ursprünglichen Gewinns und damit eine Ertragsteuer-Gesamtbelastung von 43,19 % (25 % Körperschaftsteuer + 18,19 % Einkommensteuer) ergab.

33 (2) Schüttete eine Kapitalgesellschaft im Jahr 2001 hingegen Gewinne offen aus, die sie bereits in den Vorjahren erzielt hatte, waren auf beiden Ebenen nochmals die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren anzuwenden (§ 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des StSenkG, § 52 Abs. 4a Nr. 1, Abs. 50b EStG i.d.F. des StSenkG). Diese Ausschüttung war daher im Ergebnis allein mit dem Einkommensteuer-Spitzensatz von seinerzeit 48,5 % belastet.

34 (3) Eine Stiftung unterlag mit ihren im Jahr 2001 erzielten Gewinnen ebenfalls dem abgesenkten Definitiv-Körperschaftsteuersatz von 25 %. Bei einer sofortigen Weiterleitung an die Destinatäre wurde die bis zum Jahr 2000 geltende Einkommensteuerfreiheit mit Wirkung ab 2001 durch die hälftige Einkommensteuerpflicht nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG abgelöst (ausführlich siehe oben 1.). Im Ergebnis belief sich die Ertragsteuer-Gesamtbelastung der noch im selben Jahr ausgeschütteten Stiftungserträge --nicht anders als bei Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern-- daher im Jahr 2001 auf 43,19 % des ursprünglichen Gewinns der Stiftung. Eine solche Fallgestaltung lag offenbar dem Senatsurteil in BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320 zugrunde, wie einer Bemerkung unter II.3.b der Gründe zu entnehmen ist.

35 (4) Zahlte eine Stiftung während des Veranlagungszeitraums 2001 hingegen Gewinne aus, die sie bereits in den Vorjahren erzielt hatte, hatten diese Gewinne bei der Stiftung noch der Definitivbelastung von 40 % unterlegen. Bei den Destinatären fiel zusätzlich Einkommensteuer auf die Hälfte der erhaltenen Bezüge an. Die nach Zahlung der Körperschaftsteuer für eine Weiterleitung an die Destinatäre zur Verfügung stehenden 60 % des von der Stiftung erzielten Gewinns unterlagen daher im Jahr 2001 einer Einkommensteuer von 14,55 % des ursprünglichen Gewinns (Anwendung des Spitzensteuersatzes von 48,5 % auf 50 % des zugeflossenen Betrags, der sich wiederum auf 60 % des ursprünglichen Gewinns der Stiftung belief). Die Gesamtsteuerbelastung betrug damit in diesem Übergangsjahr 54,55 %.

36 Dies ist die von den Klägern für den Streitfall aufgezeigte Situation, die zu einem Belastungsnachteil von 6,05 Prozentpunkten im Vergleich zu Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft führt.

37 dd) Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 ergaben sich --bis zu der mit Wirkung ab 2004 vorgenommenen weiteren Absenkung der Steuersätze-- die nachstehend dargestellten Rechtsfolgen:

38 (1) Schüttete eine Kapitalgesellschaft Gewinne aus, die sie in den Jahren ab 2001 erzielt hatte, waren diese mit 25 % definitiver Körperschaftsteuer vorbelastet. Zusammen mit der Einkommensteuer nach Maßgabe der Anwendung des Spitzensteuersatzes auf die Hälfte des ausgeschütteten Betrags belief sich die Gesamtbelastung auf 43,19 % des von der Kapitalgesellschaft erzielten Gewinns (siehe oben cc (1)).

39 (2) Identische Rechtsfolgen galten, wenn Stiftungen Gewinne, die sie in den Jahren ab 2001 erzielt hatten, ab dem Jahr 2002 an ihre Destinatäre weiterleiteten (siehe oben cc (3)). In diesen Fällen werden Stiftungen und ihre Destinatäre daher mit Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern gleichbehandelt.

40 (3) Schüttete eine Kapitalgesellschaft hingegen ab dem Jahr 2002 Gewinne aus, die sie bereits in Jahren vor 2001 erzielt hatte, hatten diese Gewinne bei der Kapitalgesellschaft noch den seinerzeit geltenden Körperschaftsteuersätzen von zuletzt 40 % unterlegen. Die Ausschüttung führte allerdings --bis zu der mit Wirkung ab dem 12. April 2003 vorgenommenen Änderung des § 37 Abs. 2 KStG-- zu einer Minderung der Körperschaftsteuer im Umfang von 1/6 der Gewinnausschüttung; dies bedeutete im wirtschaftlichen Ergebnis eine Absenkung der ursprünglichen Körperschaftsteuerbelastung auf noch 30 %. Beim Anteilseigner unterlagen die ausgeschütteten Gewinne der Einkommensteuer nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens, so dass sich eine zusätzliche Einkommensteuer von 14,55 % ergab (Anwendung des Spitzensteuersatzes von 48,5 % auf 50 % der Ausschüttung, die sich wiederum auf 60 % des ursprünglichen Gewinns der Kapitalgesellschaft belief). Die Gesamtbelastung betrug damit 44,55 %.

41 (4) Zahlte eine Stiftung ab dem Jahr 2002 Beträge an ihre Destinatäre aus, die sie bereits in den Jahren vor 2001 als Gewinn erzielt hatte, ergaben sich --mangels Anwendung des Anrechnungsverfahrens auf Stiftungen und daher mangels Existenz eines Körperschaftsteuerguthabens bei Stiftungen-- dieselben Rechtsfolgen wie bei einer Auskehrung von Altgewinnen bereits im Jahr 2001 (siehe oben cc (4)). Die Gesamtbelastung belief sich damit auf 54,55 %.

42 c) Danach zeigt sich für die im Streitfall gegebene Konstellation des Jahres 2001 --in dem sich der Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Wesentlichen vollzog-- zwar ein deutlicher Anstieg der Gesamtsteuerbelastung von Stiftungen und ihren Destinatären im Vergleich zu den Vorjahren und zugleich erstmals auch eine höhere Belastung als in der Vergleichsgruppe der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner. Der Senat ist jedoch --unbeschadet seiner Würdigung, dass die von den Klägern gebildeten Vergleichsgruppen bei Anlegung verfassungsrechtlicher Maßstäbe ohnehin nicht vergleichbar sind-- der Auffassung, dass diese Problematik noch nicht als Verletzung des Gleichheitssatzes anzusehen ist, zumal sie sich nur im Übergangszeitraum während eines grundlegenden und komplexen Systemwechsels stellt.

43 aa) Immerhin zeigen die vorstehenden Steuerbelastungsvergleiche deutlich, dass das von den Klägern nunmehr postulierte Ziel einer "gleichen Gesamtsteuerbelastung" auch in allen Jahren vor 2001 --seinerzeit allerdings mit erheblichen Auswirkungen *zugunsten* der Kläger-- deutlich verfehlt worden ist, was das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) indes niemals beanstandet hat. Selbst wenn die Besteuerung beider Ebenen zusammenfassend zu würdigen sein sollte, wäre die übergangsweise bestehende Gesetzeslage verfassungsrechtlich jedenfalls noch zulässig (siehe unten cc).

44 Im Kern rügen die Kläger letztlich, die bestehenden körperschaftsteuerlichen Differenzierungen in Bezug auf die vor 2001 erzielten Gewinne seien verfassungswidrig. Eine solche Rüge kann im vorliegenden Verfahren, das allein die Einkommensteuer betrifft, indes nicht erhoben werden, weil die Körperschaftsteuerfestsetzungen der Stiftungen nicht streitbefangen sind.

45 bb) Der Senat ist ferner der Auffassung, dass die von den Klägern begehrte Rechtsfolge einer vollständigen Einkommensteuerbefreiung ihrer Bezüge im Streitjahr 2001 unter keinen Umständen verfassungsrechtlich abgeleitet werden kann. Selbst wenn die Kläger tatsächlich einen verfassungsrechtlichen Anspruch darauf hätten, die Ertragsteuer-Gesamtbelastung der von ihnen vereinnahmten Stiftungsbezüge an die Ertragsteuer-Gesamtbelastung der Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften anzugleichen, könnte dies im Streitfall nur dazu führen, dass die Gesamtbelastung der von den Stiftungen ausgekehrten Gewinne auf die Gesamtbelastung der von Kapitalgesellschaften im Jahr 2001 ausgeschütteten, aber bereits in Vorjahren erzielten Gewinne zu ermäßigen wäre. Diese Steuerbelastung hat sich im Jahr 2001 aber auf 48,5 % belaufen (vgl. oben b cc (2)); sie lag damit weit

oberhalb der von den Klägern für ihren Fall aus verfassungsrechtlichen Gründen begehrten Gesamtbelastung von 40 %.

46 cc) Es war verfassungsrechtlich zulässig, die Hälfte der von den Klägern vereinnahmten Bezüge im Streitjahr 2001 der Einkommensteuer zu unterwerfen.

47 (1) Nach der Rechtsprechung des BVerfG (Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.II.5.) umfasst die dem Steuergesetzgeber von Verfassungs wegen zustehende Gestaltungsfreiheit bei einem grundlegenden Systemwechsel auch die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch den Grundsatz der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Der erkennende Senat hat in diesem Zusammenhang schon zur Neukonzeptionierung der Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz ausgeführt, bei einer derart umfassenden und komplexen Neuregelung eines Teilrechtsgebiets liege es im Wesen einer Übergangsregelung, einen vorgefundenen Rechtszustand gleitend in die neue gesetzgeberische Konzeption zu überführen (Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b cc; Verfassungsbeschwerde gemäß BVerfG-Beschluss vom 9. Juli 2009 2 BvR 201/09, nicht zur Entscheidung angenommen). Um einen vergleichbaren grundlegenden und komplexen Systemwechsel handelte es sich auch bei der hier in Rede stehenden Ablösung des Anrechnungsverfahrens, das der Verzahnung und Austarierung der für die Körperschaft und ihre Anteilseigner/Destinatäre geltenden Besteuerungssysteme diente, durch das Halbeinkünfteverfahren.

48 (2) Ziel des StSenkG war es --neben anderem-- auch, die bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2000 bestehenden erheblichen Belastungsunterschiede zwischen Stiftungen/Destinatären einerseits und Kapitalgesellschaften/Anteilseignern andererseits in einen Zustand der Belastungsgleichheit zu überführen. Dies ist für Ausschüttungen bzw. Auszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum 2002, in dem die Steuergesamtbelastung in beiden Vergleichsgruppen 43,19 % der von der Kapitalgesellschaft bzw. Stiftung ab 2001 erzielten Gewinne beträgt, in vollem Umfang gelungen. Wenn aber ein Zustand erheblicher Ungleichheit durch ein umfangreiches Änderungsgesetz, das eine gänzlich neue Besteuerungssystematik mit sich bringt, in einen Zustand der Gleichheit überführt wird, ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn für bestimmte Übergangskonstellationen noch keine vollkommene Gleichheit geschaffen wird, zumal der Gesetzgeber in diesem Übergangszeitraum auch noch die diversen Grundkonstellationen (z.B. offene Ausschüttungen von in vergangenen Wirtschaftsjahren erzielten Gewinnen, Vorabausschüttungen von Gewinnen des laufenden Wirtschaftsjahrs, verdeckte Gewinnausschüttungen) differenzierend regeln musste. Hinzu kommt, dass die Belastungsunterschiede zwischen den Vergleichsgruppen von einem sehr hohen Ausgangswert von zunächst 13 Prozentpunkten (Veranlagungszeitraum 1999) über 11 Prozentpunkte (Veranlagungszeitraum 2000) und 6,05 Prozentpunkte (Streitjahr 2001 im Fall der Ausschüttung von Altrücklagen; bei Ausschüttung laufender Stiftungserträge bestand bereits im Veranlagungszeitraum 2001 kein Belastungsunterschied mehr) durch die dargestellten gesetzlichen Änderungen in Richtung auf den ab 2002 eingetretenen Endzustand einer Belastungsgleichheit laufend reduziert wurden. Die Tendenz des Gesetzes war somit auch im Übergangszeitraum eindeutig auf eine Verringerung der Belastungsunterschiede gerichtet. Der Gesetzgeber war verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, die --ursprünglich sehr erheblichen-- Belastungsunterschiede für alle dargestellten, sehr unterschiedlichen Grundkonstellationen gleichzeitig und übergangslos zu beseitigen.

49 Die im Fall der Kläger --nicht einkommensteuerrechtlich, sondern nur bei einer Gesamtbetrachtung der Besteuerung der Stiftung und der Destinatäre-- zu verzeichnende Mehrbelastung im Vergleich zu Anteilseignern von Kapitalgesellschaften stellt eine Sonderkonstellation dar, die nur übergangsweise auftreten konnte und zudem auf Fälle beschränkt war, in der nicht die laufenden Einnahmen, sondern ausdrücklich Altrücklagen ausgeschüttet wurden. Hätten die Stiftungen laufende Einnahmen ausgeschüttet, hätte sich hingegen bereits im Jahr 2001 die Steuergesamtbelastung der Stiftung und ihrer Destinatäre nicht von derjenigen der Vergleichsgruppe (Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner) unterschieden (siehe oben b cc (1), (3)).

50 (3) Die im Veranlagungszeitraum 2001 eingetretene Steuermehrbelastung wäre zudem vermeidbar gewesen, wenn die Altrücklagen noch im Jahr 2000 an die Destinatäre ausgekehrt worden wären. Hierfür stand auch nach der Verkündung des StSenkG (26. Oktober 2000), dem der Bundesrat bereits am 14. Juli 2000 seine abschließende Zustimmung erteilt hatte, noch ein hinreichender Zeitraum zur Verfügung.

51 Bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung kann es zu berücksichtigen sein, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet war, die Erfüllung des Tatbestands durch eine alternative, zumutbare und einfache Sachverhaltsgestaltung zu vermeiden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26. Oktober 2004 2 BvR 246/98,

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2005, 56, zur Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Auch umgekehrt hat die Rechtsprechung Gestaltungen, die unter Ausnutzung des Wortlauts der für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren geschaffenen Regelungen auf die Erzielung von Steuervorteilen im Übergangszeitraum gerichtet waren, anerkannt und insbesondere nicht durch Anwendung des § 42 der Abgabenordnung ihrer Grundlage entzogen (vgl. zum sog. "Rücklagenmanagement" BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 I R 97/05, BFHE 214, 276).

52 (4) Die durch die hälftige Einkommensteuerpflicht der Bezüge im Vergleich zu Gewinnausschüttungen eintretende Steuermehrbelastung von 6,05 Prozentpunkten (54,55 % ./. 48,5 %) ist geringer als die Belastungsdifferenz, die sich ergäbe, wenn dem Begehren der Kläger zu folgen wäre und die Bezüge vollständig außer Ansatz zu lassen wären. Dann würde sich eine Belastungsdifferenz von 8,5 Prozentpunkten (48,5 % ./. 40,0 %) ergeben, was die verfassungsrechtliche Problematik der Ungleichbehandlung der von den Klägern bezeichneten Vergleichsgruppen daher --entgegen der Auffassung der Kläger-- nicht etwa lösen, sondern im Gegenteil deutlich verschärfen würde. Auch ist die sich im Streitjahr 2001 zu Lasten der Kläger ergebende Belastungsdifferenz von 6,05 Prozentpunkten erheblich geringer als die in den Vorjahren mit umgekehrtem Vorzeichen bestehende Differenz, von der sie nachhaltig profitiert haben (im Jahr 2000 noch 11 Prozentpunkte, im Jahr 1999 sogar 13 Prozentpunkte). Dem Begehren der Kläger, im Übergangsjahr 2001 den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften wirtschaftlich gleichgestellt zu werden, hätte letztlich nur dann Rechnung getragen werden können, wenn --beschränkt auf den Übergangszeitraum-- erstmals das Anrechnungsverfahren auch für Stiftungen eingeführt (und sogleich wieder abgeschafft) worden wäre. Abgesehen von den nur schwer lösbaren praktischen Problemen besteht verfassungsrechtlich jedoch kein Anspruch darauf, ein System, das der Gesetzgeber für Kapitalgesellschaften abzuschaffen im Begriff war, für Stiftungen allein mit Wirkung für einen Übergangszeitraum erstmals einzuführen.

53 (5) Hinzu kommt, dass die von den Klägern begehrte Modifizierung bzw. verfassungskonforme Auslegung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 38 EStG nicht auf das Streitjahr 2001 beschränkt werden könnte. Vielmehr kann es auch in den Folgejahren noch zu einer erhöhten Gesamtsteuerbelastung kommen, wenn Stiftungen die an Destinatäre ausgekehrten Beträge, etwa aufgrund nicht ausreichender laufender Gewinne, den bereits zum 31. Dezember 2000 bestehenden Altrücklagen entnehmen und die Bezüge bei den Destinatären nach dem Halbeinkünfteverfahren einkommensteuerpflichtig sind. Eine solche, notwendigerweise auch über das Jahr 2001 hinausreichende Übergangsregelung würde aber dem erkennbaren Grundprinzip des Gesetzgebers widerstreiten, den Übergangszeitraum für den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren auf ein einziges Jahr --nämlich das Streitjahr 2001-- zu beschränken und ab dem Veranlagungszeitraum 2002 auf der Ebene des EStG keine Übergangsvorschriften mehr vorzusehen. Gerade unter dem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit wäre die von den Klägern geforderte Übergangsregelung, die nur eine dauerhafte sein könnte, daher ein Fremdkörper innerhalb der vom Gesetzgeber zulässigerweise gewählten Systematik.

54 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de