

# Urteil vom 25. Februar 2015, I R 86/12

## Aufgehobene Entscheidung I R 86/12 - Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des vEK beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

BFH I. Senat

GG Art 3 Abs 1, KStG § 36 Abs 4, KStG § 34 Abs 13f, KStG § 36 Abs 7, KStG § 36 Abs 4

vorgehend FG München, 13. November 2012, Az: 6 K 676/12

### Leitsätze

Die in § 36 Abs. 4 KStG 2002 i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 i.d.F. des JStG 2010 getroffene Regelung zur Umgliederung der Teilbeträge des vEK in ein Körperschaftsteuerguthaben ist mit dem Grundgesetz vereinbar (Bestätigung des Senatsurteils vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983) .

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 13. November 2012 6 K 676/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die in § 36 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) --KStG 2002 n.F.-- getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) in ein Körperschaftsteuerguthaben mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar sind.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Bank in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ ihr gegenüber auf den 31. Dezember 2001 zusammengefasste Bescheide über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 n.F.-- und die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 KStG 1999 n.F. In diesen Bescheiden wurden die Teilbeträge des vEK zum Ende des Wirtschaftsjahres, für welches das Körperschaftsteuergesetz 1999 letztmalig anwendbar war, wie folgt festgestellt: Mit 45 % Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 45) = 20.806.782 DM; mit 40 % Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 40) = 596.329 DM; mit 30 % Körperschaftsteuer ermäßigt belastetes vEK (EK 30) = 1.012.788 DM; nicht mit Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 02) = ./. 5.786.531 DM; nicht mit Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 03) = 4.581.351 DM; nicht mit Körperschaftsteuer belastetes vEK (EK 04) = 2.028.800 DM.
- 4** Auf dieser Basis wurden sodann das EK 45 in EK 40 einerseits und negatives EK 02 andererseits umgegliedert, das daraufhin bestehende negative EK 02 mit dem positiven EK 03, dem EK 30 und schließlich dem EK 40 verrechnet und das danach verbleibende EK 40 in ein Körperschaftsteuerguthaben umgerechnet.
- 5** Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Regelungen zum Übergang vom Anrechnungsverfahren in das sog. Halbeinkünfteverfahren für zumindest teilweise verfassungswidrig befunden hatte (BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1), wurde § 36 KStG 1999 n.F. durch das Jahressteuergesetz 2010

für die noch offenen Fälle geändert (§ 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F.). Das FA hat dieser Änderung in geänderten Bescheiden vom 3. Februar 2011 Rechnung getragen, in denen es die Endbestände des vEK nach Umgliederung mit 20.806.782 DM (EK 45), 403.937 DM (EK 40) und 0 DM (jeweils EK 30, EK 02, EK 03) sowie 2.028.800 DM (EK 04) festgestellt hat. Diese Feststellung beruht darauf, dass das bestehende negative EK 02 zunächst mit dem positiven Endbestand des EK 03 verrechnet worden ist; hieraus ergab sich ein Endbestand von EK 03 von 0 DM. Der sich ergebende verbleibende Betrag von ./ 1.205.180 DM an EK 02 wurde sodann mit dem positiven EK 30 in Höhe von 1.012.788 DM und der sich hieraus ergebende "Restbetrag" (./ 192.392 DM) mit dem positiven Bestand an EK 40 verrechnet. Hieraus ergab sich ein Endbestand von 0 DM beim EK 02 und 403.937 DM beim EK 40. Der Bestand an EK 45 und EK 04 blieb durch diese Berechnung unberührt. Im Ergebnis reduzierte sich aufgrund der teilweisen Verrechnung des positiven EK 40 mit dem verbliebenen negativen Bestand an EK 02 das Körperschaftsteuerminderungspotential um 32.065 DM.

- 6 Einspruch und Klage gegen die Feststellungsbescheide hatten keinen Erfolg; das Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 13. November 2012 6 K 676/12 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 398 abgedruckt.
- 7 Die Klägerin hat gegen das Urteil des FG Revision eingelegt. Sie bezweifelt nicht, dass die vom FA angestellte Berechnung den Vorgaben in § 36 i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. entspricht. Sie ist jedoch der Auffassung, dass § 36 KStG 2002 n.F. auch in dieser Fassung nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar ist.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass darin ein Teilbetrag des EK 40 in Höhe von 596.329 DM, ein Teilbetrag des EK 04 in Höhe von 1.836.408 DM und ein steuerliches Einlagekonto in Höhe von 2.430.808 DM festgestellt werden, so dass das Körperschaftsteuerguthaben mit 7.147.390 DM bzw. 3.654.402 € ermittelt wird (statt bisher 7.115.325 DM bzw. 3.638.008 €).
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Während des Revisionsverfahrens ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Rechtsstreit gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten, hat aber keine eigenen Anträge gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen und die in § 36 i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des vEK in ein Körperschaftsteuerguthaben rechtsfehlerfrei angewendet. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht, da der Senat von der Verfassungswidrigkeit der Umgliederungsvorschrift des § 36 i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. nicht überzeugt ist. Der Senat erkennt keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- 12 1. Nach dem im Streitfall einschlägigen § 36 KStG 2002 n.F. werden auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahres, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz 1999 letztmals anzuwenden ist, die Endbestände der Teilbeträge des vEK ausgehend von den gemäß § 47 KStG 1999 festgestellten Teilbeträgen in einer bestimmten --im Gesetz näher beschriebenen-- Weise ermittelt (Abs. 1 bis 6a) und dieser Ermittlung gemäß gesondert festgestellt (Abs. 7). Auf der Basis dieser Feststellung wird auf den Schluss des nachfolgenden Wirtschaftsjahres ein Körperschaftsteuerguthaben errechnet, das sich auf 15/55 des mit einer Körperschaftsteuer von 45 % belasteten Teilbetrags zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrags beläuft (§ 37 Abs. 1 Satz 2 i.d.F. des § 34 Abs. 13g KStG 2002 n.F.). Diese gesetzliche Regelung schließt an den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1 an, mit dem das BVerfG die zuvor geltenden Vorschriften in § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 n.F. für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar befunden hatte. Sie ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Endbestände i.S. des § 36 Abs. 7 KStG 2002 n.F. --wie im Streitfall-- noch nicht bestandskräftig festgestellt sind (§ 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F.).
- 13 2. Die rechtliche und wirtschaftliche Folge der in §§ 36 ff. KStG 2002 n.F. --und zuvor in §§ 36 ff. KStG 1999 n.F.-- enthaltenen Regelung besteht darin, dass das für eine Kapitalgesellschaft ermittelte Körperschaftsteuerguthaben zu einer Verminderung der festzusetzenden Körperschaftsteuer führen kann. Eine solche knüpfte unter der Geltung

des Körperschaftsteuergesetzes 1999 n.F. an bestimmte nachfolgende Gewinnausschüttungen an (§ 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F.); seit der Geltung des § 37 KStG 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 a.F.-- wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt (§ 37 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 a.F.) und in der Folgezeit in zehn gleichen Jahresbeträgen ausgezahlt (§ 37 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 a.F.).

- 14** 3. Im Streitfall hat das FA die Endbestände des vEK in der Weise festgestellt, dass es zunächst das negative EK 02 mit dem positiven Endbestand des EK 03 verrechnet hat; der verbleibende (weiterhin) negative Betrag an EK 02 wurde sodann mit dem positiven EK 30 und der sich hieraus ergebende "Restbetrag" mit dem positiven Bestand an EK 40 verrechnet. Im Ergebnis ist nach der vom FA angestellten Berechnung durch die Kompensation mit EK 02 in Höhe von ./ 192.392 DM das EK 40 teilweise verbraucht worden, während das EK 45 vollständig erhalten blieb. Das entspricht, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, den Vorgaben des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. Dies bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen des Senats.
- 15** 4. Die in § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. getroffene Regelung ist, obwohl es --wie im Streitfall-- weiterhin zu einem umgliederungsbedingten Verbrauch von Körperschaftsteuerguthaben kommen kann, mit dem Grundgesetz vereinbar. Der erkennende Senat konnte nicht die Überzeugung gewinnen, dass die Vorschrift gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Bereits im Urteil vom 20. April 2011 I R 65/05 (BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983) ist der Senat nicht von einem Verstoß der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. gegen das Grundgesetz ausgegangen und hieran hält er auch für den Streitfall fest.
- 16** a) Das BVerfG hat in seinem Beschluss in BVerfGE 125, 1 nur die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. angeordnete --und in der heute geltenden Gesetzesfassung nicht mehr erwähnte-- Umgliederung von EK 45 in EK 40 für verfassungswidrig erachtet, nicht dagegen die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. bestimmte --und nach heutigem Recht und auch für den Streitfall weiterhin nach § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. vorgesehene-- Verrechnung von negativem nicht belastetem vEK (EK 01, EK 02 und EK 03) mit belastetem vEK. Ausschlaggebend dafür war für das BVerfG, dass der gesetzlichen Übergangsregelung die Fiktion einer Vollausschüttung des gesamten vEK zugrunde liege. Danach habe bei den betroffenen Körperschaften der Körperschaftsteuerminderungsbetrag erhalten bleiben sollen, der sich bei einer Vollausschüttung im Anrechnungsverfahren auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ergeben hätte. Ausgehend davon sei es folgerichtig, den Erhalt des Körperschaftsteuerminderungsbetrags daran zu knüpfen, ob nach Ablauf dieses Jahres die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials möglich gewesen wäre. Das wiederum habe maßgeblich vom Bestand eines negativen EK 02 abgehungen; ein solches wirke nämlich im Anrechnungsverfahren wie eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre, da das laut Gliederungsrechnung vorhandene Eigenkapital nur in Höhe des vorhandenen bilanziellen Eigenkapitals zu Ausschüttungen habe verwendet werden können (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b/Rz 74 des juris-Nachweises). Soweit indessen ein negativer Bestand des EK 02 allein durch die Technik der Umgliederung des EK 45 in EK 40 entstanden sei, beruhe ein sich darauf ergebender Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial nicht auf der Fiktion der Vollausschüttung und könne er daher nicht mit dieser Annahme gerechtfertigt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b/Rz 75 des juris-Nachweises). Dem ist zu entnehmen, dass das BVerfG die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. vorgesehene Verrechnung von negativem nicht belastetem EK 02 mit positivem belastetem vEK im Grundsatz für sachgerecht und nur insoweit als dem Gleichheitssatz widersprechend ansieht, als ein negatives EK 02 auf der in § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. angeordneten Umgliederung beruht.
- 17** b) Diese auf den Ausführungen des BVerfG basierenden Erwägungen lassen sich auf den vorliegenden Streitfall übertragen, der dadurch gekennzeichnet ist, dass zwar die Summe der nicht (mit Körperschaftsteuer) belasteten Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 negativ, die Summe des EK 0 --also EK 01, EK 02, EK 03 und EK 04-- aber insgesamt positiv ist. Der Sachverhalt des Streitfalls unterscheidet sich damit nicht von dem im BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1. Hier wie dort ergab sich insgesamt --trotz einer negativem Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03-- ein positiver Betrag des EK 0, d.h. der positive Betrag des EK 04 führte hier wie dort dazu, dass die negative Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 ausgeglichen werden konnte. Wenn nun das BVerfG in dieser Sachverhaltskonstellation die Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. (jetzt § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) daran misst, ob im Fall der "Vollausschüttung des gesamten verwendbaren Eigenkapitals" eine Realisierung des vorhandenen Körperschaftsteuerminderungspotentials möglich gewesen wäre, dann legt dies die Annahme nahe, dass das BVerfG --worauf das BMF hinweist-- von der Fiktion einer "modifizierten Vollausschüttung", d.h. einer Ausschüttung des Eigenkapitals ohne Rückzahlung von Einlagen, ausgegangen ist. Nur so wird auch die Überlegung des BVerfG verständlich, wonach eine Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials maßgeblich vom Bestand eines negativen EK 02 abgehungen habe, denn ein solches wirke im Anrechnungsverfahren "wie eine

handelsrechtliche Ausschüttungssperre" (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, dort unter B.I.5.b/Rz 74 des juris-Nachweises).

- 18** c) Die Überlegungen des BVerfG verdeutlichen weiter die Prämisse des Gesetzgebers, der bei der Ausgestaltung der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. (jetzt § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) ersichtlich von der Fiktion einer "modifizierten Vollausschüttung", d.h. einer Ausschüttung des Eigenkapitals ohne Rückzahlung von Einlagen, und gerade nicht von der Fiktion einer "totalen Vollausschüttung" unter Einbezug der Einlagen ausgegangen ist.
- 19** aa) Zwar erhöhen Beträge, die aus der Auflösung der Kapitalrücklage stammen, den Bilanzgewinn, über den die Gesellschafter im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften (vgl. § 57 Abs. 3 des Aktiengesetzes, §§ 30, 31 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) uneingeschränkt verfügen können. Dies hat zur Folge, dass nach Handelsrecht die nämlichen Beträge ausgeschüttet werden können; ein negativer Betrag an EK 02 hatte damit --soweit ein Ausgleich durch positives EK 04 möglich war-- im (alten) körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren keine "handelsrechtliche Ausschüttungssperre" zur Folge gehabt (vgl. Senatsurteil vom 8. August 2001 I R 25/00, BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923). Wenn aber der Gesetzgeber im Rahmen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. (jetzt § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) lediglich die Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 miteinander verrechnet, ohne den Teilbetrag des EK 04 und damit die eingezahlten Einlagen der Gesellschafter einzubeziehen, liegt dem wiederum die Annahme einer (lediglich) "modifizierten Vollausschüttung" zugrunde.
- 20** bb) Der Gesetzgeber hat auf dieser Basis den verfassungsrechtlichen Vorgaben in ausreichendem Maße Rechnung getragen; er war von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, das EK 04 in die Verrechnung der nicht belasteten Teilbeträge des vEK nach § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. (jetzt § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) mit einzubeziehen. Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass es bei Unternehmen, deren negatives EK 02 durch positives EK 04 ausgeglichen werden kann (insgesamt positiver Bestand an EK 0), gegenüber Unternehmen mit ebenfalls negativem EK 02, deren Bestand an EK 01 bis EK 03 aber insgesamt in gleicher Höhe positiv ist, zu einer Schlechterstellung bei Anwendung von § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. kommen kann, obwohl die Unternehmen vom Umfang der (Eigen)Kapitalausstattung vergleichbar sind. Daraus kann ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz aber schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregelung stets von den individuellen Rahmendaten der betroffenen Unternehmen abhängen und der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, Unternehmen mit unterschiedlicher (Eigen)Kapitalstruktur exakt gleich zu behandeln. Die Struktur der Kapitalausstattung bildet vielmehr nicht nur nach der Einschätzung des BVerfG in dessen Beschluss in BVerfGE 125, 1, sondern auch nach Ansicht des Senats einen ausreichenden Grund dafür, dass in beiden Fällen unterschiedliche steuerrechtliche Folgen eintreten.
- 21** cc) Nach Auffassung des erkennenden Senats besteht kein verfassungsrechtliches Gebot, der Übergangsregelung anstatt einer "modifizierten Vollausschüttung" eine "totale Vollausschüttung" unter Einbezug der geleisteten Einlagen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. zugrunde zu legen. Denn der Gesetzgeber hat bei dem Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren mit den neu eingefügten §§ 36 bis 40 KStG 1999 n.F. eine bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen verschiedenen Teilbeträgen des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten vEK (lediglich) fortgeführt. So wurde bei Ausschüttungen aus dem EK 01 (bis 1993), EK 02 und EK 03 die sog. Ausschüttungsbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft hergestellt (vgl. hierzu auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1 mit Hinweis auf BTDrucks 14/2683, S. 121), während bei einer Ausschüttung aus dem EK 04 eine solche nicht herzustellen war (vgl. z.B. G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 36 KStG Rz 2c). Diese grundlegende Unterscheidung wurde im System des sog. Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahrens aufrecht erhalten und der Bestand des EK 04 nach § 39 Abs. 1 KStG 1999 n.F. als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG 1999 n.F. übernommen. Die bisherige von den übrigen Teilbeträgen des vEK zu unterscheidende Funktion des EK 04 bleibt damit über das Einlagekonto weiterhin erhalten. Es erscheint naheliegend, diese Unterscheidung auch im Rahmen der Umgliederung des vorhandenen vEK fortzuführen. Dies stellt nach Auffassung des erkennenden Senats auch einen tragfähigen Sachgrund für die durch die Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. je nach der Struktur der (Eigen)Kapitalausstattung verursachten Verluste an Körperschaftsteuererminderungspotential dar. Insbesondere ist der Senat auch nicht davon überzeugt, dass aus dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit einer Gesetzesregelung abzuleiten wäre, dass es im Rahmen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. in keinem Fall zu einem Verlust des Körperschaftsteuererminderungspotentials kommen darf.
- 22** dd) Im Übrigen wäre bei der Fiktion einer "totalen Vollausschüttung" unter Einbezug der geleisteten Einlagen nicht sichergestellt, dass eine entsprechende Minderung des Buchwertes der Beteiligung, wie bei einer Rückzahlung von

Einlagen, vorgenommen werden könnte, da die Einlagen tatsächlich nicht zurückgezahlt werden und damit trotz Reduzierung des EK 04 keine "Leistung" an die Gesellschafter erfolgt wäre. Infolgedessen würde die Verknüpfung zwischen den im EK 04 repräsentierten Einlagen und dem Buchwert der Beteiligung dauerhaft auseinanderfallen. Auch dies stellt für sich einen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung im Rahmen der Anwendung des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. dar.

- 23** ee) Dem kann nicht entgegen gehalten werden, dass Unternehmen, deren negatives EK 02 durch positives EK 04 nicht ausgeglichen werden konnte, im alten körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren über entsprechende Einlagen ihrer Gesellschafter die noch vorhandenen Bestände steuerbelasteten Eigenkapitals (vgl. §§ 28 ff. KStG 1999) hätten "mobilisieren" können (sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren, vgl. Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 828) und es deshalb verfassungsrechtlich geboten sei, solchen Unternehmen, die über entsprechendes positives EK 04 bereits verfügen, eine derartige "Mobilisierung" im Rahmen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n.F. zu ermöglichen.
- 24** Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG verstößt eine gesetzliche Regelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, wenn sie entweder von der Interessenlage her gleich liegende Lebenssachverhalte ungleich behandelt oder bei der Behandlung ungleicher Sachverhalte eine sachlich gebotene Differenzierung nicht vornimmt. Gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme hat das BVerfG dem Gesetzgeber allerdings einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften eingeräumt (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, unter B.I.1./Rz 45 des juris-Nachweises, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Dieser Spielraum ist im Streitfall nicht überschritten. Die bloße Möglichkeit, im alten System des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens das vorhandene Körperschaftsteuerminderungspotential zu realisieren, vermag nicht die verfassungsrechtliche Einordnung der Umgliederung des vorhandenen vEK im Rahmen einer Übergangsvorschrift in Frage zu stellen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass eine Sonderbehandlung von Unternehmen mit hohen EK 04-Beständen weitere Differenzierungen nach sich gezogen hätte und die angestrebte Vereinfachung in Frage gestellt hätte (vgl. die Ausführungen unter dd). Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die "Mobilisierung" des Körperschaftsteuerminderungspotentials im Ergebnis nur möglich war, weil infolge der Verwendungsfiktion in § 28 KStG 1999 das zusätzliche Vermögen zuerst zu einer Verwendung der belasteten Teile des vEK geführt hat. Von daher stellt sich schon die Frage, ob die Sachverhalte überhaupt vergleichbar sind.
- 25** 5. Der Senat entscheidet ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch Urteil. Zwar hat das dem Verfahren beigetretene BMF nicht gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Dessen bedarf es aber auch nicht, wenn --wie vorliegend-- Kläger und Beklagter als die ursprünglichen Verfahrensbeteiligten sich entsprechend erklärt haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115, m.w.N.). Von der danach bestehenden Möglichkeit, ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, macht der Senat Gebrauch, nicht zuletzt deswegen, weil er mit der vom FA und damit auch vom BMF verfochtenen Rechtsmeinung übereinstimmt.
- 26** 6. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)