Urteil vom 29. Januar 2015, I R 84/12

Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund gesetzlicher Neuregelung im JStG 2010

BFH I. Senat

KStG § 36 Abs 3, KStG § 7, KStG § 37 Abs 1, KStG § 34 Abs 13f, KStG § 34 Abs 13g, AO § 179 Abs 3, BVerfGG § 79 Abs 2 S 1

vorgehend FG Münster, 13. November 2012, Az: 10 K 3207/11 F

Leitsätze

1. NV: Die Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens auf der Grundlage der Neufassung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG durch das JStG 2010 ist rechtlich nicht möglich, wenn der Bescheid über die Feststellung der Endbestände bereits vor Inkrafttreten des JStG 2010 in Bestandskraft erwachsen war.

2. NV: Eine die Anwendung der Neufassung versperrende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände ist auch dann gegeben, wenn der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG keine ausdrückliche Feststellung des Endbestands des EK 45 mit 0 € enthielt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. November 2012 10 K 3207/11 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die § 36, § 37 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (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.-- anzuwenden sind, was zu einer Erhöhung des bisher festgesetzten Guthabens führen würde.

2 Die Klägerin ist eine eingetragene Genossenschaft, die eine Bank betreibt.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm nach Maßgabe des § 36 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 --KStG 1999 n.F.-- (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) Verrechnungen bei den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) vor. Hierbei gliederte er u.a. den mit einer Körperschaftsteuer von 45 % belasteten Teilbetrag des vEK (EK 45) in Höhe von X DM vollständig gemäß § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. um. Schließlich stellte das FA die "neuen" Endbestände mit gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 4. Januar 2005 nach § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. wie folgt gesondert fest (im Folgenden: Endbestände-Feststellungsbescheid): EK 40 XX DM; EK 30 0 DM; EK 01/03 und EK 02 jeweils 0 DM; EK 04 ... DM. Unter dem Zusatz "Nachrichtlich" wurde das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben mit ... DM (... €) im Bescheid aufgeführt. Dieser Betrag entsprach 1/6 des "neuen" Bestands an EK 40. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde zugleich aufgehoben. Die Klägerin erhob keinen Einspruch.

4 Das FA erließ ferner auf die Stichtage 31. Dezember 2002, 31. Dezember 2003, 31. Dezember 2004 und 31. Dezember 2005 Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 Satz 4, § 38 Abs. 1 KStG 1999 n.F., mit denen u.a. das verbleibende

Körperschaftsteuerguthaben festgestellt wurde. Auf den Stichtag 31. Dezember 2006 wurde letzteres nicht festgestellt, sondern lediglich mit einem Betrag von ... € ermittelt.

5 Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens wurde dieser Anspruch am 18. September 2008 gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) auf ... € festgesetzt (im Folgenden: Auszahlungsbescheid).

6 Mit Schreiben vom 23. Dezember 2010 stellte die Klägerin den Antrag, den Auszahlungsbescheid zu ändern und das Guthaben zu erhöhen. Zur Begründung führte sie aus, dass aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05 (BVerfGE 125, 1), mit der die Umgliederung des vEK gemäß § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 n.F. für verfassungswidrig erklärt worden sei, das Körperschaftsteuerguthaben unmittelbar aus den vorhandenen Teilbeträgen des belasteten Eigenkapitals --EK 45 sowie EK 40-- zu ermitteln und dem Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens zugrunde zu legen sei. Das FA lehnte den Änderungsantrag ab. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass der Endbestände-Feststellungsbescheid und die im Streitfall ergangenen Feststellungsbescheide gemäß § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG 1999 n.F. eine ununterbrochene Kette bilden, die für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31. Dezember 2006 und die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG bindend sind (FG Münster, Urteil vom 14. November 2012 10 K 3207/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 326).

7 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Änderungsbegehren weiter.

8 Sie beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens vom 14. März 2011 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 14. März 2011 und der Einspruchsentscheidung vom 16. August 2011 so zu ändern, dass der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens um ... € erhöht und auf ... € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Es kann dahinstehen, ob die begehrte Änderung des Auszahlungsbescheids an der von anderen Bescheiden ausgehenden Bindungswirkung scheitert. Das angegriffene FG-Urteil erweist sich jedenfalls aus einem anderen Grund als zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO). Das materielle Recht sieht im Streitfall keinen höheren als den bereits festgesetzten Anspruch vor. Für eine Bescheidänderung gemäß § 164 Abs. 2 AO ist daher kein Raum.

11 1. Nach § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des SEStEG hat die Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Nach Satz 3 wird der Anspruch für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt.

12 Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 n.F. beträgt das Körperschaftsteuerguthaben 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrages. Für die Ermittlung des Guthabens ist ein Bestand an EK 45 nicht heranzuziehen. Ein positiver belasteter Teilbetrag an EK 45 ist allerdings zuvor nach § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. in Höhe von 27/22 seines Bestands dem Bestand an EK 40 hinzuzurechnen (sog. Umgliederung) und kann --in Abhängigkeit von den übrigen Umrechnungsschritten des § 36 Abs. 2 bis 6 KStG 1999 n.F.-- somit mittelbar das Körperschaftsteuerguthaben erhöhen.

13 Nach § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. beträgt das Körperschaftsteuerguthaben 15/55 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 % belasteten Teilbetrages zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrages. Diese Fassung des § 37 Abs. 1 ist nach § 34 Abs. 13g KStG 2002 n.F. in den Fällen des Absatzes 13f anzuwenden. "Fälle des Absatzes 13f" sind solche, in denen die Endbestände i.S. des § 36 Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind und § 36 in einer Fassung anzuwenden ist, in der Absatz 3 (Umgliederung des EK 45) gestrichen und durch einen Absatz 6a ersetzt wurde (§ 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F.). Die Regelung in Absatz 6a kann zu einem positiven Endbestand des EK 45 führen, der unmittelbar das Körperschaftsteuerguthaben erhöht (§ 37 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.).

14 Die gesetzlichen Regelungen in § 34 Abs. 13f und 13g KStG 2002 n.F. schließen an den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 125, 1 an, mit dem § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 n.F. als mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar erklärt wurde, soweit sich daraus ein Verlust von in EK 45 enthaltenem Körperschaftsteuerminderungspotenzial ergibt. Der Gleichheitsverstoß betraf die in § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. bestimmte Umgliederung von EK 45 in EK 40 einschließlich ihrer sich ggf. aus § 36 Abs. 4 KStG 1999 n.F. ergebenden Folgen (Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 65/05, BFHE 234, 385, BStBl II 2011, 983). Das BVerfG hat den Gesetzgeber zugleich aufgefordert, für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen. Dem entsprechend hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 die Geltung der neu gefassten § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 (nur) in denjenigen Fällen angeordnet, in denen die Endbestände i.S. des § 36 Abs. 7 KStG 2002 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind.

15 2. Selbst unter der Prämisse, dass, wie von der Revision vertreten, das Körperschaftsteuerguthaben im Auszahlungsbescheid gemäß § 37 Abs. 5 Satz 3 KStG i.d.F. des SEStEG ohne jede Bindung an frühere Feststellungen eigenständig zu ermitteln ist, kann nach den soeben dargestellten Maßstäben kein Körperschaftsteuerguthaben in der von der Klägerin beantragten Höhe festgesetzt werden, weil der Endbestände-Feststellungsbescheid bereits vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 in Bestandskraft erwachsen war und die Neufassung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 folglich nicht angewendet werden kann.

16 a) Das Begehren der Klägerin ist auf den Erlass eines sie begünstigenden steuerlichen Verwaltungsakts gerichtet. Eine steuerliche Begünstigung dürfen Verwaltungsbehörden und Gerichte nach dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 1990 II R 17/86, BFHE 162, 450, BStBl II 1991, 163, m.w.N.; abweichend Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 13. Aufl., Art. 20 Rz 51: Vorrang des Gesetzes) grundsätzlich aber nur dann zusprechen, wenn im materiellen Recht eine entsprechende Anspruchsgrundlage existiert. Ausnahmen können dann bestehen, wenn dem materiellen Recht widersprechende Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidungen in Bestands- oder Rechtskraft erwachsen sind und von ihnen bindende Wirkungen ausgehen. In diesem Fall kann eine Begünstigung, die das materielle Recht nicht vorsieht, wegen der Bestands- und Rechtskraft staatlicher Entscheidungen zu gewähren sein.

17 b) Im Streitfall sind die § 36, § 37 Abs. 1 KStG 1999 n.F. --also die Altfassung des Gesetzes-- anzuwenden. Aus diesen Vorschriften ergibt sich kein höheres als das bereits vom FA ermittelte Körperschaftsteuerguthaben.

18 aa) Die Klägerin strebt eine Erhöhung des bereits festgesetzten Körperschaftsteuerguthabens um ... DM (... €) an. Dieser auf den Stichtag 31. Dezember 2000 (vgl. nur Streck/Binnewies, KStG, 8. Aufl., § 36 Rz 53 f.) bezogene Betrag stellt die Differenz dar zwischen der Höhe des nach § 36, § 37 Abs. 1 KStG 1999 n.F. ermittelten Körperschaftsteuerguthabens von ... DM (= 1/6 des sich nach Umgliederung des EK 45 ["Alt"-Bestand vor Umgliederung: X DM] ergebenden Bestands an EK 40 in Höhe von XX DM), das Eingang in die vom FA erlassenen Bescheide fand, und der Höhe des nach § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. ermittelten Körperschaftsteuerguthabens von XXX DM (= Summe aus 1/6 des Bestands an EK 40 in Höhe von ... DM und 15/55 des Bestands an EK 45 in Höhe von X DM).

19 bb) Der Klägerin steht materiell-rechtlich ein Körperschaftsteuerguthaben von XXX DM aber nicht zu, weil die für sie günstigere Regelung der § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. im Streitfall nicht gilt. Die einschlägige Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 13f und 13g KStG 2002 n.F. ist eindeutig. Unerheblich ist danach, ob der Endbestände-Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. bindende Wirkung hat und er den Ausgangspunkt einer ununterbrochenen Feststellungskette bildet. Abzustellen ist allein auf seine Bestandskraft. Im Streitfall waren aber die Endbestände i.S. des § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. --vollständig-- bereits vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 (dazu Art. 32 Abs. 1 JStG 2010) bestandskräftig festgestellt gewesen.

20 Denn die Klägerin hatte den gegen sie ergangenen Endbestände-Feststellungsbescheid vom 4. Januar 2005 nicht angefochten. Zudem war unstreitig am 31. Dezember 2006 die Feststellungsfrist mit der Folge der "endgültigen" Unabänderbarkeit des Bescheids (§ 181 Abs. 1 Satz 1, § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) abgelaufen gewesen. Schließlich enthielt der Bescheid inhaltlich auch sämtliche Feststellungen, auf die § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. abstellt. Entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (Kasperczyk/Hübner, Deutsches Steuerrecht 2011, 1446; Graf, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2012/2013, 273 ff.) bedurfte es insbesondere keiner Feststellung des Endbestands des EK 45 in einem anderen --ggf. ergänzenden (vgl. § 179 Abs. 3 AO)-- Bescheid. Die von dieser Meinung für notwendig erachtete Feststellung des Endbestands des EK 45 mit 0 DM kommt unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht: War die Feststellung des Endbestands des EK 45 unzulässig, weil das frühere EK 45 als Folge der von § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. angeordneten Umrechnung in EK 40

und EK 02 rechtlich nicht mehr fortbestand (so Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 36 KStG Rz 29a), dann kommt eine Ergänzung von vornherein nicht in Betracht (s.a. Rennings und Gosch, JbFSt 2012/2013, 287 f.). Eine Ergänzung scheidet aber auch dann aus, wenn die Rechtsfolgenanordnung des § 36 Abs. 3 KStG 1999 n.F. so verstanden werden muss, dass das EK 45 im EK 40 und im EK 02 "aufgegangen" und jener ehemals getrennt auszuweisende Teilbetrag des vEK folglich in der Feststellung der Endbestände anderer Teilbeträge (hier: EK 40 und EK 02) materiell mitenthalten ist. Schließlich kann der im Wege der Auslegung (zur Bedeutung der Auslegung in diesem Zusammenhang BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649, m.w.N.) zu bestimmende Inhalt des im Streitfall ergangenen Endbestände-Feststellungsbescheids --nur-- dahin verstanden werden, dass jeweils ein Endbestand an EK 45 nicht mehr vorhanden war. In der Anlage zum Bescheid wurden die Umgliederungsschritte anhand einer Tabelle im Einzelnen dargestellt. Hieraus ergab sich für die Klägerin, auf deren Perspektive als Bescheidadressatin es bei der Auslegung maßgeblich ankommt (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1649), zweifelsfrei, dass der EK 45-"Topf" vollständig entleert und sein Inhalt in andere "Töpfe umgefüllt" worden war.

21 cc) Soweit von der Revision die Meinung vertreten wird, die Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. stünde dem Klageerfolg nicht entgegen, weil diese auf den gemäß § 36 KStG 1999 n.F./2002 n.F. maßgeblichen Stichtag des 31. Dezember 2000 bezogen sei, während es vorliegend um das gemäß § 37 Abs. 4 KStG 2002 n.F. letztmalig zum 31. Dezember 2006 zu ermittelnde Körperschaftsteuerguthaben gehe, das von dem unstreitig noch nicht bestandskräftigen Auszahlungsbescheid zu erfassen sei, beruht dies auf einem fehlerhaften Verständnis der Regelungszusammenhänge. Auf den 31. Dezember 2006 ist nicht "freischwebend" ein anderes oder neues Körperschaftsteuerguthaben zu ermitteln. Es trifft auch nicht zu, dass im Sinne einer planwidrigen Regelungslücke der Gesetzgeber gewissermaßen "vergessen" habe, die Guthabenermittlung auf diesen Stichtag "mit konkreten, mathematischen Berechnungsschritten" zu hinterlegen, wie die Klägerin meint. Vielmehr handelt es sich bei dem Guthaben i.S. des § 37 Abs. 4 KStG 2002 n.F. materiell um dasselbe Guthaben, das zum Zeitpunkt der Systemumstellung nach Maßgabe des § 36 KStG 1999 n.F. entstanden und in der Folgezeit fortzuschreiben war. § 36 KStG 1999 n.F. enthält diejenigen Berechnungsschritte, die die Klägerin vermisst. Andere Berechnungsmodalitäten sind der Ermittlung des Guthabens nur dann zugrunde zu legen, wenn § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. zur Anwendung kommen.

22 dd) Den Einwand der Klägerin, es sei "letztlich unerheblich", ob der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. bereits bestandskräftig sei, vermag der Senat angesichts der eindeutigen gegenteiligen Aussage des Gesetzes nicht nachzuvollziehen. Wenn die Klägerin außerdem meint, dass es in Anbetracht der von ihr dargestellten Systembrüche nicht tragfähig sei, auf die Bestandskraft dieses Bescheids abzustellen, verkennt sie, dass Kritik am Gesetz und seiner vermeintlichen Unsystematik nichts an dessen Geltungsanspruch ändert. Der Steuergesetzgeber hat mit § 34 Abs. 13g und 13f KStG 2002 n.F. materiell-rechtliche Folgerungen aus dem verfassungsgerichtlichen Beschluss dem Grundsatz des § 79 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) entsprechend ausdrücklich nur für die noch anfechtbaren Entscheidungen gezogen. Er hat damit den notwendigen Ausgleich zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit herbeigeführt. Eine andere Entscheidung (Erstreckung des günstigeren Rechts auf rechts- und bestandskräftig geregelte Sachverhalte) wäre ihm ohne Weiteres möglich gewesen (vgl. Wortlaut des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG), von Verfassungs wegen war er hierzu aber nicht verpflichtet (BVerfG-Beschluss vom 12. März 1996 1 BvR 609/90, BVerfG 94, 241, 266).

23 Da somit die Anknüpfung der Neuregelung an die fehlende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände keinen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt, war für die von der Klägerin befürwortete verfassungskonforme Auslegung oder die Durchführung eines Normenkontrollverfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 GG kein Raum.

24 c) Das Verfahrensrecht könnte dem materiell-rechtlichen Mangel des Klagebegehrens nur dann abhelfen, wenn ein bestandskräftiger Bescheid ergangen wäre, der das materielle Recht zugunsten der Klägerin fehlerhaft umgesetzt hat und dieser Bescheid zwingend bei der Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens zu beachten wäre. Im Streitfall liegt, wenn man der angegriffenen FG-Entscheidung folgt, wonach die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. den Anfang einer ununterbrochenen Feststellungskette markiert, genau die umgekehrte Situation vor.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de