

Urteil vom 11. April 2018, I R 34/15

Bewertung einer Sachausschüttung in Form einer offenen Gewinnausschüttung; keine Rückwirkung von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.110418.IR34.15.0

BFH I. Senat

AktG § 58 Abs 5, AktG § 174 Abs 2 Nr 2, AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, BewG § 1, BewG § 9, BewG § 11 Abs 3, BGB § 2205 S 2, BGB § 2211 Abs 1, BGB § 2217 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, KStG § 8 Abs 3 S 1, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 3 S 1, KStG § 9 Abs 2 S 3, KStG § 13 Abs 4, BVerfGG § 31 Abs 2 S 1, KStG VZ 2005, EStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 23. März 2015, Az: 4 K 2179/13

Leitsätze

1. Der Gegenstand einer Sachausschüttung einer Kapitalgesellschaft ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Auf den Wertansatz im Gewinnverwendungsbeschluss kommt es nicht an.
2. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. März 2015 4 K 2179/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. März 2015 4 K 2179/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Mit dem Tod von Frau B im Jahr 1988 gingen ... Aktien der damaligen A-AG auf die gemeinnützige B-A-Stiftung (Stiftung) als Erbin über. B hatte testamentarisch bestimmt, dass der Nachlass der (30-jährigen) Dauertestamentsvollstreckung (Verwaltungsvollstreckung) gemäß §§ 2197, 2209 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) unterliegt.
- 2 Die Testamentsvollstrecker hatten den Nachlass zu konstituieren, über die Veräußerung oder Verpachtung des Nachlasses zu entscheiden, die Einbringung des Nachlasses in die Stiftung durchzuführen und während der Dauer der Testamentsvollstreckung die Rechte des Stifters wahrzunehmen. Ihre Aufgaben wurden in der testamentarischen Verfügung vom 22. Mai 1985 dahingehend erweitert, dass sie auch für die Erfüllung weiterer Auflagen des Testaments (Sicherstellung der Gemeinnützigkeit, Erfüllung des Stiftungszwecks, Änderung der Stiftungsverfassung, Erhalt des Nachlasses und der A-Firmengruppe) zu sorgen hatten. Auf ihr Verlangen hatte die Stiftung die Gegenstände des Nachlasses zu verpachten, in Gesellschaften gleich welcher Rechtsform einzubringen oder zu veräußern und stattdessen den jeweiligen Wert, also eine entsprechende Beteiligung oder sonstiges Surrogat, in das Stiftungsvermögen einzubringen.
- 3 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war im Jahr 2001 als

Vorratsgesellschaft gegründet worden. Zum alleinigen Geschäftsführer der Klägerin war Herr E, der auch dem Stiftungsvorstand angehörte, bestellt worden. Die Stiftung erwarb am 12. November 2002 alle Anteile an der Klägerin, die nach § 11 des Gesellschaftsvertrags der Dauertestamentsvollstreckung unterlagen.

- 4 Noch im November 2002 übertrug die Stiftung 74,306 v.H. aller stimmberechtigten Stammaktien der A-AG auf die Klägerin. Dies umfasste neben den der Testamentsvollstreckung unterliegenden Anteilsrechten weitere ... Aktien. Hierzu hatte die Gesellschafterversammlung der Klägerin beschlossen, dass die Stammaktien der Stiftung als freiwilliger Gesellschafterzuschuss in die Gesellschaft eingebracht werden und als Zuzahlung in das Eigenkapital gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) auszuweisen sind. Nach dem Einbringungsvertrag stand der Klägerin die Gewinnberechtigung aus den Aktien (ohne Ausgleichsansprüche der Stiftung) allein zu.
- 5 Die Klägerin setzte in ihren Bilanzen zum 31. Dezember 2002, 2003 und 2004 für die erworbenen Aktien "Beteiligungen" in Höhe von ... € an. Die in den Jahren 2003 und 2004 ausgeschütteten Dividenden der A-AG für das jeweilige Vorjahr flossen der Klägerin zu und wurden abzüglich ... € (2003) und ... € (2004) an die Stiftung als Vorabausschüttung weitergegeben. Die Klägerin hatte den zu diesen Zeitpunkten bestellten drei Testamentsvollstreckern hinsichtlich des Nachlasses nach B jeweils Stimmrechtsvollmachten für die Hauptversammlungen der A-AG erteilt. Darüber hinaus sind diese neben E zu weiteren Geschäftsführern der Klägerin bestellt worden.
- 6 Am 4. Mai 2005 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, die ihr im Jahre 2002 übertragenen Stammaktien im Wege der Sachausschüttung wieder an die Stiftung zurück zu übertragen. Zuvor war der Gesellschaftsvertrag der Klägerin dahingehend ergänzt worden, dass Sachausschüttungen beschlossen werden können. Die Rücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wurde unter Ansatz des Buchwerts der Anteile aufgelöst.
- 7 Im Rahmen der Außenprüfung gingen die Prüfer von einer Einlage der Stiftung in die Klägerin aus, die sie gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der jeweils für die Streitjahre geltenden Fassung mit dem Teilwert bewerteten. Dabei folgten die Prüfer grundsätzlich der Bewertung der Aktien durch die Klägerin mit dem jeweiligen Tageskurs bei Einbringung, berücksichtigten aber gemäß § 11 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) zusätzlich einen Paketzuschlag in Höhe von 20 v.H.; der Einbringungswert belief sich hiernach auf ... €. Die Rückübertragung der Aktien im Jahr 2005 behandelten die Prüfer --wie die Klägerin-- als Sachausschüttung. Für die Bewertung gingen die Prüfer von dem gemeinen Wert der Anteile sowie einem Paketzuschlag in Höhe von 20 v.H. des Kurswerts zum Übertragungszeitpunkt aus. Hieraus ergebe sich eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von ... €, die gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit sei. Einen Betrag in Höhe von 5 v.H. dieser vGA berücksichtigten sie gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe. Demgemäß erhöhe sich das zu versteuernde Einkommen der Klägerin um ... €.
- 8 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ auf dieser Grundlage am 15. Januar 2009 geänderte Steuer- und Feststellungsbescheide; darüber hinaus änderte er die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für 2006.
- 9 Die Klage hatte zum überwiegenden Teil Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) ging zwar in seinem Urteil vom 24. März 2015 4 K 2179/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1299) davon aus, dass die Rückübertragung von ... Stammaktien an der A-AG von der Klägerin an die Stiftung zu einer gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreiten vGA in Höhe von ... € geführt habe. Bei verfassungskonformer Auslegung von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei der Hinzurechnungsbetrag von 5 v.H. dieses "Gewinns" aber auf die Wertsteigerung der Aktien der A-AG zu begrenzen, die sich zwischen dem 22. Dezember 2003 und dem Zeitpunkt der Rückübertragung der Aktien auf die Stiftung ergeben haben. Er belaufe sich mithin auf ... €.
- 10 Mit der Revision beantragt die Klägerin, das angefochtene Urteil aufzuheben und dem FA aufzugeben, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass keine nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Darüber hinaus beantragen die Klägerin und das FA, die Revision der jeweiligen Gegenseite zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 Auf die Revision des FA wird das Urteil des Hessischen FG vom 24. März 2015 4 K 2179/13 aufgehoben. Die Klage wird abgewiesen. Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

I.

- 14 Die Revision der Klägerin ist im Hinblick auf die Entscheidung des FG zum Solidaritätszuschlag sowie zur Zinsfestsetzung als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 1. Klage- und Revisionsantrag können nicht dahin ausgelegt werden, dass der Solidaritätszuschlag nur zum Zwecke der Bezeichnung des angefochtenen Sammelbescheids aufgeführt worden ist, jedoch nicht Gegenstand des Klageverfahrens sein sollte. Sowohl in der Klage- als auch in der Revisionsschrift hat die fachkundig vertretene Klägerin als Klagegegenstände ("wegen") ausdrücklich Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag benannt. Demgemäß hat auch das FG diese Streitgegenstände in sein Urteilsrubrum aufgenommen. Bei dieser Sachlage ist für eine einschränkende Auslegung des Klage- und Revisionsbegehrens der Klägerin kein Raum. Die Klage ist insoweit unzulässig, da mit einer Klage gegen den Solidaritätszuschlag gemäß § 1 Abs. 5 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der für die Streitjahre geltenden Fassung weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden kann (vgl. Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761).
- 16 2. Nichts anderes gilt, soweit die Klägerin sich gegen die Zinsfestsetzung wendet. Auch insoweit ist die Klage unzulässig, da Körperschaftsteuerbescheid und Zinsbescheid im Verhältnis von Grundlagenbescheid und Folgebescheid zueinander stehen. Dies ergibt sich aus der akzessorischen Natur des Zinsanspruchs und der Regelung in § 233a Abs. 5 der Abgabenordnung (AO), die spezialgesetzlich die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verdrängt (vgl. Senatsbeschluss vom 31. März 1998 I S 8/97, BFH/NV 1998, 1318; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Dezember 2002 IV B 13/02, BFH/NV 2003, 737; BFH-Urteil vom 18. Mai 2005 VIII R 100/02, BFHE 210, 1, BStBl II 2005, 735; Kögel in Gosch, AO § 233a Rz 134; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 233a Rz 41; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 233a AO Rz 66; Baum in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 239 Rz 9/1).

II.

- 17 Die Revision der Klägerin ist auch im Übrigen --soweit sie zu einer materiellen Prüfung der angefochtenen Bescheide führt-- unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Ansicht des FG, dass das sog. wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Aktien im Jahre 2002 von der Stiftung auf die Klägerin übergegangen sei, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand (nachfolgend unter 1.). Gleiches gilt für die weitere Folgerung der Vorinstanz, dass die Rückübertragung der Stammaktien auf die Stiftung im Jahre 2005 das Einkommen der Klägerin erhöht habe und diese Erhöhung zwar nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei sei, jedoch der sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG unterfalle (nachfolgend unter 2.).
- 18 1. Das FG ist hinsichtlich des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien auf die Klägerin davon ausgegangen, dass diese Eigentümerin i.S. des § 39 Abs. 1 AO der auf sie übertragenen Aktien geworden sei, weil ihr diese Aktien schuldrechtlich durch den Einbringungsvertrag vom 19. November 2002 und sachenrechtlich am 25. November 2002 und 3. Dezember 2002 durch die Umbuchung auf ihre Depot-Konten zivilrechtlich wirksam übertragen worden seien. Die seitens B angeordnete Dauertestamentsvollstreckung stehe dem nicht entgegen. Dies hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand.
- 19 a) Die Auslegung einzelner Abreden und die sich daraus ergebende Gesamtwürdigung der jeweils zu beurteilenden Vereinbarungen obliegt grundsätzlich dem Tatrichter. Dessen Einschätzung kann das Revisionsgericht nur daraufhin überprüfen, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, so ist die tatrichterliche Würdigung auch dann revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn ein abweichendes Verständnis gleichermaßen möglich oder sogar nahe liegend ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 31. Mai 2017 I R 91/15, BFH/NV 2018, 16, m.w.N.).
- 20 b) Hiervon ausgehend konnte das FG aus der von ihm festgestellten Beteiligung der Testamentsvollstrecker am "wirtschaftlichen Gesamtgeschehen" den Schluss ziehen, dass die Aktien der A-AG entweder von den Testamentsvollstreckern i.S. des § 2217 Abs. 1 Satz 1 BGB freigegeben worden sind oder die Übertragung der Aktien durch die Stiftung zumindest von den Testamentsvollstreckern i.S. von §§ 185, 184 Abs. 1 BGB genehmigt worden

ist und damit das Verfügungsverbot des § 2211 Abs. 1 BGB den zivilrechtlichen Übergang des Eigentums nicht gehindert hat.

- 21** c) Soweit das FG ferner angenommen hat, dass der Klägerin die Aktien auch steuerlich zuzurechnen waren, da die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO für eine von der Zivilrechtslage abweichende wirtschaftliche Zurechnung der Aktien zu der Stiftung nicht erfüllt gewesen seien, ist auch diese Auslegung revisionsrechtlich bindend. Die tatrichterliche Würdigung ist weder in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen noch verstößt sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze.
- 22** 2. Bezüglich der Rückübertragung des Aktienpaketes hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, dass diese mit dem gemeinen Wert zu bewerten und damit die Differenz zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert der Aktien dem Einkommen der Klägerin außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist. Soweit die Vorinstanz davon ausgegangen ist, dass eine vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung vorgelegen habe, da die Klägerin auf ein angemessenes Entgelt für die Rückübertragung des Aktienpaketes verzichtet habe, folgt dem der Senat nicht. Vielmehr war die Rückübertragung der Aktien auf die Stiftung im Jahr 2005 Gegenstand einer offenen Gewinnausschüttung (Sachausschüttung). Die Aktien sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
- 23** a) Offene Gewinnausschüttungen einer GmbH beruhen auf einem handelsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafter (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 KStG Rz 327, 329; Schmidt/Levedag, EStG, 37. Aufl., § 20 Rz 33). Durch diesen entsteht der konkrete Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl., § 29 Rz 42; Wicke, GmbHG, 3. Aufl., § 29 Rz 8), den die GmbH mit der Ausschüttung erfüllt. § 58 Abs. 5 des Aktiengesetzes (AktG) sieht seit dem Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19. Juli 2002 (BGBl I 2002, 2681) ausdrücklich vor, dass die Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft auch eine Sachausschüttung beschließen kann, sofern die Satzung dies vorsieht. In dem Gewinnverwendungsbeschluss ist nach § 174 Abs. 2 Nr. 2 AktG der auszuschüttende Sachwert anzugeben. Für die GmbH sind zwar keine ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen zu Sachausschüttungen getroffen worden, die für Aktiengesellschaften geltenden Regelungen sind jedoch sinngemäß anzuwenden (vgl. z.B. Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 335; Klingebiel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anhang zu § 8 Abs. 3 KStG, Stichwort "Sachdividende"). Die im Streitfall von der Klägerin beschlossene Sachausschüttung des Aktienpaketes an die Stiftung beruhte nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auf einem (ordnungsgemäßen) Gewinnverwendungsbeschluss und führte zu einer offenen Gewinnausschüttung (ebenso allgemein Bareis, Betriebs-Berater --BB-- 2008, 479; Menner/Broer, Der Betrieb 2003, 1075). Auch dann, wenn im Gewinnverwendungsbeschluss der auszuschüttende Sachwert mit dem Buchwert angegeben wird und damit handelsrechtlich die sog. Buchwertmethode zur Anwendung kommt (z.B. Bayer in MünchKommAktG, § 58 Rz 129 f.), verbietet sich die Annahme, dass die Sachausschüttung steuerrechtlich in Höhe des Buchwerts als offene Gewinnausschüttung und in Höhe des Differenzbetrags gegenüber dem gemeinen Wert als vGA zu qualifizieren sei (ebenso Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 339; a.A. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 147; derselbe, ebenda, § 8b Rz 193; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8 KStG Rz 239; Streck/Schwedhelm, KStG, 9. Aufl., § 8 Rz 137; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbH-Rundschau 2002, 1157). Mit anderen Worten: die handelsrechtliche Bewertung vermag das Vorliegen einer auf einem (ordnungsgemäßen) Gewinnverwendungsbeschluss basierenden offenen Gewinnausschüttung nicht in Frage zu stellen.
- 24** b) Eine ausdrückliche Vorschrift über die Bewertung offener Gewinnausschüttungen fehlt im Körperschaftsteuerrecht. Daher ist nach §§ 1, 9 BewG der gemeine Wert zu Grunde zu legen (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Rz 22).
- 25** aa) Der Senat hat dies bereits für die Ermittlung der Höhe einer vGA entschieden (Senatsurteil vom 27. November 1974 I R 250/72, BFHE 114, 236, BStBl II 1975, 306). Nichts anderes kann für die Bewertung einer offenen Gewinnausschüttung (hier in Form einer Sachdividende) gelten, da nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG die Verteilung des Einkommens die Ermittlung des Einkommens nicht berühren darf und diese Rechtsfolge gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG "auch" für vGA zu beachten ist. Die Zusammenschau beider Regelungen lässt demnach nur den Schluss zu, dass offene und verdeckte Gewinnausschüttungen den nämlichen Bewertungsgrundsätzen unterworfen sind (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 339).
- 26** bb) Die Sachrüge der Klägerin, wonach das FG verkannt habe, dass aufgrund des Verweises in § 8 Abs. 1 KStG auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG auch im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung die §§ 4 Abs. 1, 5 EStG und damit insbesondere die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen sowie deren

Bewertung (§§ 6 ff. EStG) anzuwenden seien, ist unbegründet. Die Ansicht lässt außer Acht, dass die Regelungen zur vGA nach ständiger Rechtsprechung des BFH den Bestimmungen des EStG über die Entnahme vorgehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., Anhang zu § 8 KStG Rz 10b; Neumann in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 153). Der Senat sieht keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen; sie ist aufgrund der aufgezeigten gesetzlichen Regelungszusammenhänge auch für offene Gewinnausschüttungen zu beachten (a.A. Bareis, BB 2008, 479).

- 27** cc) Dementsprechend ist auch der weiteren Folgerung der Klägerin, bei originären Entnahmetatbeständen den Gewinn nach dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu korrigieren, nicht beizupflichten. Sollte die Klägerin darüber hinaus aus dem § 13 Abs. 4 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG und § 9 Abs. 2 Satz 3 KStG ein allgemeines Rechtsprinzip des Inhalts ableiten wollen, dass die Überlassung von Wirtschaftsgütern an gemeinnützige Körperschaften nicht durch die steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven erschwert werden solle, kann der Senat dem gleichfalls nicht folgen. Die genannten Bestimmungen enthalten lediglich Regelungen zu einzelnen Sachverhalten, ein allgemeines Rechtsprinzip lässt sich den Vorschriften nicht entnehmen.
- 28** c) Das Einkommen der Klägerin hat sich durch die Rückübertragung des Aktienpaketes im Wege einer offenen Gewinnausschüttung um einen Betrag von ... € erhöht. Dieser Betrag ist nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Der Senat hat für die vGA angenommen, dass es Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist, für Besteuerungszwecke von einem angemessenen Veräußerungserlös auszugehen, wenn Gegenstand einer vGA die Veräußerung der Beteiligung an einer --im Urteilsfall ausländischen-- Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Preis ist (Senatsbeschluss vom 6. Juli 2000 I B 34/00, BFHE 192, 307, BStBl II 2002, 490). Dementsprechend hat der Senat es als folgerichtig angesehen, § 8b Abs. 2 KStG nicht nur auf den vereinbarten, sondern auch auf den aus steuerlichen Gründen korrigierten Veräußerungsgewinn anzuwenden. Nicht anders ist für die Gewinnrealisation im Streitfall nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG zu entscheiden.

III.

- 29** Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil verletzt im Umfang der Klagestattgabe Bundesrecht und ist daher aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots durch die Hinzurechnung von 5 v.H. der wegen § 8b Abs. 2 KStG steuerfreien offenen Gewinnausschüttung in Höhe von ... € verstößt nicht gegen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot aus Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Die Klage ist daher insgesamt abzuweisen.
- 30** 1. Der Senat ist --entgegen der Ansicht des FA-- nicht an einer (erneuten) verfassungsrechtlichen Überprüfung der in Streit stehenden Norm gehindert. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat zwar mit Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766) ausweislich des Tenors seiner Entscheidung § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG als verfassungsgemäß erklärt. Eine gesetzeskräftige Normbestätigung durch das BVerfG (§ 31 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht --BVerfGG--) bezieht sich jedoch auf den Prüfungsmaßstab, mit welchem das BVerfG die Norm überprüft hat (vgl. Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz 279). Der Prüfungsmaßstab ergibt sich dabei aus dem Tenor und aus den Gründen der Entscheidung des BVerfG (Bethge, ebenda, § 31 Rz 295, 300; Heusch in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl., § 31 Rz 85). Auch wenn das BVerfG in seinem Tenor § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ohne Einschränkung als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt hat, so hat es zu Abschnitt D. der Entscheidungsgründe § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG als mit Art. 3 Abs. 1 GG, dem "hier allein in Frage kommenden verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab", vereinbar erklärt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766, Rz 49). Der Senat ist daher nicht an einer Überprüfung der streitgegenständlichen Norm am Maßstab der Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 GG gehindert.
- 31** 2. Der Senat ist nicht zu der Überzeugung gelangt, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gegen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot aus Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 GG verstößt.
- 32** a) Gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, außer Ansatz. Von dem jeweiligen Gewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG gelten gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 v.H. als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (Korb II-Gesetz) vom

22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) in das KStG eingefügt und gilt gemäß § 34 Abs. 1 KStG seit dem 1. Januar 2004.

- 33** b) Die Vorinstanz hat einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot angenommen, soweit bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sämtliche Wertsteigerungen (stille Reserven) erfasst werden, die in dem Zeitraum vom 25. November 2002 bzw. 3. Dezember 2002 (Übertragung des Aktienpaketes auf die Klägerin) bis zum 18. Mai 2005 (Rückübertragung des Aktienpaketes auf die Stiftung) entstanden und durch den Ansatz der Gewinnausschüttung aufgedeckt worden sind. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei erst ab dem 1. Januar 2004 in Kraft getreten bzw. als Bestandteil des sog. Korb II-Gesetzes erst am 27. Dezember 2003 im Bundesgesetzblatt verkündet und der Gesetzesbeschluss erst am 22. Dezember 2003 endgültig gefasst worden. Im Ergebnis komme es zu einer rückwirkenden Besteuerung stiller Reserven, die vor dem Inkrafttreten des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gebildet worden seien. Darin liege eine sog. unechte Rückwirkung, die nicht zu rechtfertigen sei. Dem kann sich der Senat nicht anschließen.
- 34** aa) Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies nach der Rechtsprechung des BVerfG einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. Senatsbeschluss vom 27. November 2013 I R 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651, m.w.N. zu der Rechtsprechung des BVerfG). Es ist dabei zwischen einer sog. echten Rückwirkung und einer sog. unechten Rückwirkung zu unterscheiden.
- 35** bb) 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 (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, m.w.N.). 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 (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, m.w.N.). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 10. April 1984 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1; vom 30. September 1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG).
- 36** c) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen geht die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, mittels derer typisierend 5 v.H. der Veräußerungsgewinne i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben gelten und einkommenserhöhend berücksichtigt werden, ohne dass der Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben gestattet ist, im Streitfall nicht mit einer unechten Rückwirkung einher. Die Erhöhung des Einkommens der Klägerin, als Rechtsfolge der Vorschrift, tritt mit belastender Wirkung zwar im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftsteuer 2005, also am 31. Dezember 2005 ein, und damit nach der Verkündung der gesetzlichen Änderung, die Regelung greift allerdings nicht unter Rückgriff auf einen bereits zuvor (vor der Verkündung der gesetzlichen Änderung) ins Werk gesetzten Sachverhalt ein.
- 37** aa) Allerdings ist der Klägerin darin zuzustimmen, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf den "Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 5" Bezug nimmt und damit zwischenzeitliche Wertzuwächse von Anteilen i.S. des Abs. 2 in die Bemessungsgrundlage für die gesetzlich fingierten Betriebsausgaben einbezogen werden. Ein Rückgriff auf einen --wie vom BVerfG geforderten-- "ins Werk gesetzten Sachverhalt" ist damit aber nicht verbunden.
- 38** bb) Der Rechtsprechung des Senats ist zu entnehmen, dass es sich bei § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG um eine Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben handelt, die nicht durch eine wirtschaftliche Betrachtung überspielt werden kann, der zufolge die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG im Ergebnis nur zu 95 % gewährt wird, mithin die Steuerfreistellung partiell wieder zurückgenommen wird (Senatsurteil vom 31. Mai 2017 I R 37/15, BFHE 258, 484, BStBl II 2018, 144). Ausgehend von dieser wörtlich zu verstehenden Anordnung in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG werden Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig fingiert, die bei einem Veräußerungsvorgang i.S. des § 8b Abs. 2 KStG entstanden sind. Demgemäß wird im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile nicht ein über den

vorhergehenden Zeitraum akkumulierter Zuwachs an Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen, sondern lediglich Betriebsausgaben anlässlich dieses Vorgangs fingiert und als nicht abzugsfähig eingestuft. Die gesetzliche Anordnung orientiert sich damit nur formal an den Wertsteigerungen der veräußerten Anteile, um die Höhe der Betriebsausgaben festzulegen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz wird hierbei nicht auf einen "ins Werk gesetzten Sachverhalt" zurückgegriffen. Die Wertsteigerung der Anteile dient vielmehr lediglich als Maßstab für die Höhe der typisierend zu bestimmenden Betriebsausgaben.

- 39** 3. Nach den vorstehenden Ausführungen ist das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die Sache ist spruchreif.

IV.

- 40** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de