# Urteil vom 24. Januar 2024, I R 49/21 (I R 39/10)

**Kein Anspruch auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 16.05.2024 als NV-Entscheidung abrufbar.**

ECLI:DE:BFH:2024:U.240124.IR49.21.0

BFH I. Senat

GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, KStG § 37 Abs 2, KStG § 37 Abs 4, KStG § 37 Abs 5, SolZG § 3 Abs 1 Nr 1, GG Art 106 Abs 1 Nr 6

vorgehend FG Köln, 09. März 2010, Az: 13 K 64/09

## Leitsätze

1. Aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) 1995 n.F. ergibt sich kein Anspruch auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines rechnerisch auf das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- 2002 n.F.) entfallenden Solidaritätszuschlags.

2. § 3 SolZG 1995 n.F. ist nicht insoweit verfassungswidrig, als er keine Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F.) vorsieht (Abweichung vom Senatsbeschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10, BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603).

3. Das vor den Änderungen durch das SEStEG vom 07.12.2006 vorhandene "Solidaritätszuschlagsminderungspotential" stellt keine geschützte und dem Eigentumsbegriff des Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes unterfallende Rechtsposition dar.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 09.03.2010 - 13 K 64/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte gegenüber der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- auf 56.317 € fest; der jährliche Auszahlungsbetrag betrug 5.631,70 €. Die Klägerin beantragte die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines entsprechenden Solidaritätszuschlagguthabens. Auf das festgestellte und ratierlich zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben sei nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der Neufassung vom 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4131, BStBl I 2002, 1155) --SolZG 1995 n.F.-- ein Guthaben auf Solidaritätszuschlag in Höhe von 3.097,44 € (= 5,5 % des Auszahlungsanspruchs aus dem Körperschaftsteuerguthaben) zu berechnen und festzusetzen.

2 Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 05.12.2008 ab. Die dagegen gerichtete Sprungklage wies das Finanzgericht (FG) Köln mit Urteil vom 09.03.2010 - 13 K 64/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1353) ab.

3 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter, das FA zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, mit dem ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags festgesetzt wird.

4 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10 (BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603) nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindern und § 3 SolZG 1995 n.F. oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagguthaben anordnet.

5 Mit Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11 (BVerfGE 159, 149) hat das BVerfG die Vorlage des Senats als unzulässig zurückgewiesen. Der Senat habe die Entscheidungserheblichkeit nicht hinreichend dargelegt, da er sich insbesondere nicht mit der Frage auseinandergesetzt habe, ob die von der Klägerin favorisierte "Guthabenlösung" verfassungsrechtlich zulässig wäre.

6 Der Senat hat den Rechtsstreit unter dem neuen Aktenzeichen I R 49/21 (I R 39/10) wieder aufgenommen.

7 Die Klägerin rügt weiterhin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG und den Bescheid des FA vom 05.12.2008 aufzuheben und das FA zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, durch den ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags in Höhe von 3.097,44 € festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es unterstützt, ohne einen eigenen Antrag zu stellen, die Auffassung des FA.

## Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Auszahlung eines auf das zum 31.12.2006 festgestellte Körperschaftsteuerguthaben rechnerisch entfallenden Solidaritätszuschlags in Höhe von 3.097,44 €. Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.

11 1. Aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. ergibt sich kein Anspruch der Klägerin auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines auf das gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgestellte Körperschaftsteuerguthaben rechnerisch entfallenden Solidaritätszuschlags.

12 a) Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. bemisst sich der Solidaritätszuschlag vorbehaltlich der weiteren Regelungen in § 3 Abs. 2 bis 5 SolZG 1995 n.F., soweit eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der festgesetzten Körperschaftsteuer, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, wenn ein positiver Betrag verbleibt.

13 b) Gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. hat eine Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen, wobei der Anspruch gemäß § 37 Abs. 5 Satz 3 KStG 2002 n.F. für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt wird.

14 c) Der Gesetzgeber hat mit dem SEStEG durch die Regelung des § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F. das Verfahren zur Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt. Der bis zum 31.12.2006 bestehende Konnex zwischen der veranlagten Körperschaftsteuer und dem realisierten Körperschaftsteuerguthaben besteht seitdem nicht mehr. Sowohl die einmalige Festsetzung des Auszahlungsanspruchs als auch die jährlichen Auszahlungen erfolgen unabhängig von dem Verfahren zur Festsetzung der jährlichen Körperschaftsteuer (vgl. z.B. Thurmayr in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2007, § 37 KStG Rz J 06-3 "Abhängigkeit von Ausschüttungen"; Brandis/Heuermann/Werning, § 37 KStG Rz 70). Entsprechend berührt die Realisation des Körperschaftsteuerguthabens seit dem 01.01.2007 nicht mehr die Höhe des festzusetzenden Solidaritätszuschlags, da sich die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. (unverändert)

an der festgesetzten Körperschaftsteuer bemisst. Aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. ergibt sich damit der von der Klägerin behauptete Anspruch nicht.

**15** d) Ein derartiger Anspruch kann auch nicht aus dem Annexcharakter des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 SolZG 1995 n.F., Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG) hergeleitet werden. Der Senat hat bereits im Beschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10 (BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603) darauf hingewiesen, dass § 1 Abs. 2 SolZG 1995 n.F. zwar bestimmt, dass auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden sind, sich hieraus aber nicht ergibt, dass auf Erstattungsansprüche --wie etwa den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens-- ein Solidaritätszuschlagguthaben festzusetzen wäre. Einer solchen Festsetzung steht § 3 SolZG 1995 n.F. entgegen, der eine eigenständige und abschließende Regelung über die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags enthält. Der Senat hält an dieser Rechtsauffassung auch nach erneuter Überprüfung fest.

**16** 2. Über die Revision ist abschließend zu entscheiden, da die Voraussetzungen für eine (erneute) Aussetzung des Verfahrens und Einholung einer Entscheidung des BVerfG nicht vorliegen. Der Senat ist nach erneuter Prüfung und im Lichte der Ausführungen des BVerfG in seinem Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11 (BVerfGE 159, 149) nicht der Überzeugung, dass § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit verfassungswidrig ist, als er keine Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. vorsieht.

**17** a) Dass sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. kein Anspruch der Klägerin auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines auf das gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgestellte Körperschaftsteuerguthaben rechnerisch entfallenden Solidaritätszuschlags ergibt, verletzt nicht deren Grundrecht auf Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG.

**18** aa) Muss der Gesetzgeber komplexe Regelungssysteme umgestalten, steht ihm grundsätzlich ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Allerdings muss von den Betroffenen eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehrt, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Behandlung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden können, nicht hingenommen werden (BVerfG-Beschluss vom 30.09.2015 - 2 BvR 1066/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 72, m.w.N.).

**19** bb) Dieser Maßstab gilt auch für die hier zu beurteilende Regelung des § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F., mit der der Gesetzgeber die nach dem Wechsel des vormaligen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens zum Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2001 durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) erforderliche Rückzahlung des noch aus dem Vollanrechnungsverfahren stammenden Körperschaftsteuerguthabens neu geregelt hat. Der Gesetzgeber hat mit § 37 Abs. 4 ff. KStG 2002 n.F. zwar die ursprüngliche (ausschüttungsabhängige) Übergangsvorschrift des § 37 Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG abgeändert, jedoch handelt es sich inhaltlich weiterhin um eine Regelung, die im Zusammenhang mit dem durch das StSenkG erfolgten Systemwechsel zur Vermeidung der Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern steht. Der Senat hält insoweit nicht mehr an seiner im Beschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10 (BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603) vertretenen Auffassung fest, wonach der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Änderung einer bestehenden Übergangsvorschrift nicht anders sei als bei anderen Gesetzesänderungen (vgl. hierzu auch BVerfG-Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149).

**20** cc) Gemessen an diesen Grundsätzen hat sich der Gesetzgeber mit der bei der Festsetzung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. nicht vorgesehenen Festsetzung eines Solidaritätszuschlagguthabens im Rahmen des ihm zustehenden weitreichenden Gestaltungsspielraums gehalten.

**21** aaa) Bereits nach der Rechtslage bis zum 31.12.2006 war Voraussetzung für die den festzusetzenden Solidaritätszuschlag mindernde Wirkung einer in diesem Veranlagungszeitraum eintretenden Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens, dass jedenfalls ein positiver Betrag der Bemessungsgrundlage Körperschaftsteuer verblieb. Während eine ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderung auch zur Festsetzung einer negativen Körperschaftsteuer und damit zur Erstattung von Körperschaftsteuer führen konnte, war eine Erstattung des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23.06.1993 (BGBl I 1993, 944, BStBl I 1993, 510) damit bereits in der Vergangenheit ausgeschlossen (vgl. BTDrucks 12/4401, S. 104). Der Gesetzgeber wollte mit diesem Begrenzungsvorbehalt offenkundig verhindern, dass bei Ausschüttung vor dem Jahr 1995 gebildeter Rücklagen der

Körperschaft, die noch nicht mit Solidaritätszuschlägen belastet waren, dennoch Zuschläge an den Anteilseigner zu erstatten waren (Senatsurteile vom 19.11.2003 - I R 53/03, BFHE 204, 159, BStBl II 2004, 428 und vom 19.11.2003 - I R 66/03, BFH/NV 2004, 671). Dass infolge der Begrenzung nachteilige beziehungsweise überschießende Wirkungen eintreten können, indem der Solidaritätszuschlag bei der ausschüttenden Körperschaft definitiv und außerdem beim Anteilseigner erhoben wird (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 29.11.2000 - I R 67/00, BFHE 194, 81, BStBl II 2001, 358), wurde vom Gesetzgeber erkennbar zugunsten eines pauschalen und groben (gegebenenfalls auch fiskalisch motivierten) Zuschlagsystems hingenommen. Der Gesetzgeber hat damit letztlich dem Umstand Rechnung getragen, dass eine eigenständige Gliederungsrechnung für den Solidaritätszuschlag (entsprechend der Gliederungsrechnung für das mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital) nicht gesetzlich vorgeschrieben war. Der Senat vermag weder zu erkennen, dass diese gesetzgeberische Entscheidung auf sachfremden Erwägungen beruht hätte, noch dass sie bei verständiger Würdigung unverständlich wäre (vgl. Senatsurteile vom 19.11.2003 - I R 53/03, BFHE 204, 159, BStBl II 2004, 428 und vom 19.11.2003 - I R 66/03, BFH/NV 2004, 671).

**22** bbb) Diese Überlegungen lassen sich auf die gesetzgeberische Entscheidung übertragen, wonach sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. kein Anspruch auf Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines auf das gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgestellte Körperschaftsteuerguthaben rechnerisch entfallenden Solidaritätszuschlags ergeben soll. Aufgrund der fehlenden Gliederungsrechnung für den Solidaritätszuschlag und der daraus resultierenden Unsicherheit, ob überhaupt eine Vorbelastung mit Solidaritätszuschlag bestanden hat, erscheint es jedenfalls nicht als sachfremd, den bis zum 31.12.2006 bestehenden Konnex zwischen der veranlagten Körperschaftsteuer und dem realisierten Körperschaftsteuerguthaben aufzulösen, um so auch in einem (nunmehr) ausschüttungsunabhängig ausgestalteten System der Rückzahlung von Körperschaftsteuerguthaben sicherzustellen, dass es nicht zur Erstattung von Solidaritätszuschlägen kommen kann, die --möglicherweise-- nicht angefallen waren.

**23** ccc) Zudem wäre die von der Klägerin allein verfolgte "Guthabenlösung" ihrerseits unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch, da der damit verbundene Ausschluss jeglicher Definitivbelastung mit Solidaritätszuschlag dazu führen würde, die Gruppe von Steuerpflichtigen ungleich zu behandeln, die aufgrund des früheren Anrechnungsverfahrens über "Körperschaftsteuerminderungspotential" beziehungsweise während der Übergangsphase über Körperschaftsteuerguthaben verfügt haben (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149).

**24** b) Die nach der Rechtslage bis zum 31.12.2006 bestehende Möglichkeit, bei der Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens durch die Vornahme von Gewinnausschüttungen auch den auf die festzusetzende Körperschaftsteuer entfallenden Solidaritätszuschlag zu mindern ("Solidaritätszuschlagsminderungspotential"), stellt keine geschützte und dem Eigentumsbegriff des Art. 14 Abs. 1 GG unterfallende Rechtsposition dar.

**25** Das BVerfG hat zwar die Frage, ob das "Körperschaftsteuerminderungspotential" Eigentum der jeweiligen Körperschaft im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG darstellt, in mehreren Entscheidungen bejaht (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15, BVerfGE 164, 76; vom 06.12.2022 - 2 BvL 29/14, BVerfGE 164, 130). Das von der Klägerin geltend gemachte "Solidaritätszuschlagsminderungspotential" weist jedoch signifikante Unterschiede auf, die eine andere rechtliche Beurteilung erforderlich machen. Der vom BVerfG-Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11 (BVerfGE 159, 149) herausgestellte Umstand, dass eine Definitivbelastung von Körperschaften mit Solidaritätszuschlag sowohl bereits unter Geltung des Anrechnungsverfahrens als auch während der Übergangsphase zum Halbeinkünfteverfahren (vor Inkrafttreten des im Streitfall maßgebenden SEStEG) eintreten konnte, macht deutlich, dass es sich bei dem "Solidaritätszuschlagsminderungspotential" anders als bei dem "Körperschaftsteuerminderungspotential" gerade nicht um eine vermögenswerte Rechtsposition handelt, die der Körperschaft bereits zustand und bezifferbar war (vgl. hierzu BVerfG-Beschlüsse vom 24.11.2022 - 2 BvR 1424/15, BVerfGE 164, 76; vom 06.12.2022 - 2 BvL 29/14, BVerfGE 164, 130).

**26** c) Aus den zuletzt genannten Gründen sieht der Senat auch die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) als nicht verletzt an. Ein besonderer Vertrauenstatbestand konnte aufgrund der auch bereits vor den Änderungen durch das SEStEG möglichen Definitivbelastung von Körperschaften mit Solidaritätszuschlag nicht entstehen. Die bloße Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, genießt keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.

**27** 3. Im vorliegenden Verfahren ist nicht weiter auf die von der Klägerin hilfsweise für geboten erachtete verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift des § 3 SolZG 1995 n.F. im Sinne einer "Minderungslösung" einzugehen (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10, BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603; BVerfG-

Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149). Gegenstand der anhängigen Klage ist die begehrte Verpflichtung des FA zur Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags. Das Klagebegehren umfasst daher nicht die "Minderungslösung", die alleine durch eine Anfechtung des Bescheides über die Festsetzung des Solidaritätszuschlags hätte erreicht werden können.

**28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de