

Urteil vom 16. Juli 2025, I R 6/24 (I R 37/14)

Körperschaftsteuererhöhung: Frist des Antragswahlrechts des § 34 Abs. 16 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 ist wieder einsetzungs-fähig

ECLI:DE:BFH:2025:U.160725.IR6.24.0

BFH I. Senat

KStG § 34 Abs 16 S 2, KStG § 38 Abs 5, KStG § 38 Abs 6, KStG § 34 Abs 14, KStG § 34 Abs 14 S 2, KStG § 38, KStG § 40, AO § 110, KStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 18. März 2014, Az: 6 K 2087/11 F

Leitsätze

NV: Der Antrag auf Weiteranwendung der §§ 38, 40 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) kann nach den gesetzlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- zwar nunmehr gemäß § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 von sämtlichen Körperschaftsteuersubjekten gestellt werden, er hätte jedoch nach § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 unverändert bis zum 30.09.2008 gestellt werden müssen. Bei Versäumung der Frist kann dem Steuerpflichtigen im Fall von noch nicht bestandskräftigen Bescheiden, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen, gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO) auch nach Verstreichen der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO Wiedereinsetzung in die Frist des § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 zu gewähren sein, wenn dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden konnte, den Antrag innerhalb der gesetzlichen Frist zu stellen (Situation der höheren Gewalt).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18.03.2014 - 6 K 2087/11 F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.05.2011 sowie der Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags des Beklagten vom 28.08.2008 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist in der Wohnungswirtschaft tätig (...). Die Geschäftsanteile der Klägerin wurden im Jahr 2008 (Streitjahr) zu (...) von (...) gehalten, die jeweils nicht persönlich nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG 2002) steuerbefreit waren.
- 2 Die Klägerin war bis zum Jahr 1990 ein von der Körperschaftsteuer befreites und nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz gemeinnütziges Wohnungsbauunternehmen. Nach dem Wegfall der früheren persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1984 durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224) hatte die Klägerin in der letzten steuerlichen Schlussbilanz auf den 31.12.1990 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die deutlich höheren Teilwerte aufgestockt. Der aus der Aufstockung erzielte Gewinn blieb steuerfrei. In der Gliederungsrechnung erfasste die Klägerin das hieraus resultierende steuerliche (Mehr-)Eigenkapital als Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 (EK 02) zum 31.12.1990 in Höhe von ... DM. Durch steuerliche Verluste

und Ausschüttungen bestand zum 31.12.2001 ein EK 02 in Höhe von ... DM (... €), das fortgeschriebene EK 02 betrug zum 31.12.2006 ... €.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte unter dem 28.08.2008 den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- auf ... € fest. Bei der Berechnung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags ging das FA von dem Bestand an EK 02 zum 31.12.2006 in Höhe von ... € aus.
- 4 Die Klägerin hielt die auf § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. beruhende Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags sowie das auf bestimmte Unternehmen beschränkte Antrags- und Wahlrecht nach § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. für verfassungswidrig und legte deshalb unter dem 22.08.2008 Einspruch gegen den streitgegenständlichen Bescheid ein. Einen Antrag nach § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. auf Weiteranwendung der §§ 38, 40 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --KStG 2002 a.F.-- hat die Klägerin nicht gestellt.
- 5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteil vom 18.03.2014 - 6 K 2087/11 F als unbegründet ab. Es hielt die auf § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. beruhende Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags sowie das auf bestimmte Unternehmen beschränkte Antrags- und Wahlrecht nach § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. nicht für verfassungswidrig.
- 6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 7 Der erkennende Senat hat das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 08.06.2016 - I R 37/14 gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt, bis das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) über die dort anhängige Verfassungsbeschwerde 2 BvR 988/16 entschieden hat. Nachdem diese gegen das Senatsurteil vom 28.10.2015 - I R 65/13 (BFHE 253, 39, BStBl II 2016, 414) erhobene Verfassungsbeschwerde erfolgreich war und das BVerfG mit Beschluss vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16 (BVerfGE 164, 347) entschieden hat, dass § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. i.V.m. dem in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. vorgesehenen Antragswahlrecht bestimmter Körperschaften gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verstößt, und dem Gesetzgeber aufgegeben hat, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2023 für alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen, rückwirkend zu beseitigen, hat der Senat den Rechtsstreit unter dem Aktenzeichen I R 6/24 (I R 37/14) wieder aufgenommen.
- 8 Der Gesetzgeber ist der vom BVerfG aufgegebenen Verpflichtung mit dem Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- nachgekommen, indem er die in § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) --KroatienAnpG-- (inhaltsgleich mit § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F.) vorgesehene Antragsbefugnis auf weitere Anwendung der §§ 38 und 40 KStG 2002 a.F. in der am 27.12.2007 geltenden Fassung auf sämtliche Körperschaftsteuersubjekte ausgeweitet hat.
- 9 Die Klägerin hat daraufhin beim FA am 06.12.2024 einen Antrag auf Wiedereinsetzung in die Antragsfrist nach § 34 Abs. 16 Satz 2 KStG 2002 n.F. gestellt, den das FA unter dem 27.03.2025 abgelehnt hat.
- 10 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil und den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 11 Zudem beantragt die Klägerin "rein vorsorglich" in Bezug auf den nachgeholten Antrag nach § 34 Abs. 14 KStG Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO, hilfsweise Nachsichtgewähr.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16 (BVerfGE 164, 347) entschieden hat, dass die Ausnahmeregelung des § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F., nach der nur bestimmte Körperschaften anstelle der ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. in Höhe von 3 %

des Bestandes des EK 02 die Weiteranwendung des bisher geltenden Rechts und damit eine ausschüttungsabhängige Körperschaftsteuererhöhung beantragen können, gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, und der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2024 die seit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften in § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG vorgesehene Antragsbefugnis auf weitere Anwendung der §§ 38 und 40 KStG 2002 a.F. in der am 27.12.2007 geltenden Fassung auf sämtliche Körperschaftsteuersubjekte ausgeweitet hat, war der streitgegenständliche Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und der Klage stattzugeben. Der Klägerin war Wiedereinsetzung in die Frist des § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO) zu gewähren.

- 14** 1. a) Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag 3 % des nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. festgestellten Endbetrags. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt, der sich nach § 38 Abs. 1 bis 3 KStG 2002 n.F. als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr am 31.12.2006 bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist innerhalb des Zahlungszeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 n.F.) und wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt (§ 38 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 n.F.).
- 15** b) Nach § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 sind auf Antrag die §§ 38, 40 KStG 2002 a.F. sowie § 10 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 weiter anzuwenden. Folge hiervon ist, dass es (nur) im Falle von Ausschüttungen zur Nachbelastung des EK 02 in Höhe der Ausschüttungsbelastung kommt. Das Antragsrecht, das ursprünglich nur Körperschaften in Anspruch nehmen konnten, an denen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 % juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 alleine oder gemeinsam beteiligt sind und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die ihre Umsatzerlöse überwiegend aus der Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen, sowie steuerbefreite Körperschaften (§ 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F., nachfolgend § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG), wurde in Umsetzung des BVerfG-Beschlusses vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16 (BVerfGE 164, 347) auf alle Körperschaften --mithin auch auf die Klägerin-- ausgedehnt.
- 16** c) Nach § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG ist der Antrag unwiderruflich und kann von der Körperschaft bis zum 30.09.2008 bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt gestellt werden. Durch das Jahressteuergesetz 2024 hat Satz 2 keine Änderungen erfahren.
- 17** d) Auf dieser Grundlage liegen im Streitfall die Voraussetzungen für eine Körperschaftsteuererhöhung nicht mehr vor. Der Endbetrag nach § 36 Abs. 7 KStG 2002 n.F. aus dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 (dem damaligen EK 02) zum 31.12.2006 wurde zwar zutreffend mit ... € festgestellt (§ 38 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F.), das FA kann jedoch einen Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach den gesetzlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 nicht mehr festsetzen.
- 18** aa) Die Klägerin fällt nach den Maßgaben des Jahressteuergesetzes 2024 nunmehr (erstmal) in den persönlichen Anwendungsbereich des § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024. Die bisherige Beschränkung auf bestimmte Körperschaften ist entfallen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Ausführungen.
- 19** bb) Die Klägerin fällt auch in den zeitlichen Anwendungsbereich des § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024. Der Vorschrift selbst ist allerdings keine ausdrückliche zeitliche Anwendungsbestimmung zu entnehmen. Die allgemeine Geltungsanordnung in § 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024, wonach diese Fassung des Gesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 gelten soll, würde zu dem sinnwidrigen Ergebnis führen, dass die noch nicht bestandskräftigen Fälle, wie der Streitfall, nicht mehr erfasst werden könnten. § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 ist daher dahingehend auszulegen, dass die Regelung in Abweichung von der allgemeinen Bestimmung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 auf alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen, anzuwenden ist. Nur durch eine derartige Auslegung wird sichergestellt, dass der Gesetzgeber der vom BVerfG aufgegebenen Verpflichtung aus dem Beschluss vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16 (BVerfGE 164, 347) vollständig nachgekommen ist. Dass der Gesetzgeber

dieses Ziel verfolgt hat, ergibt sich insoweit eindeutig aus den Gesetzesmaterialien (vgl. BTDrucks 20/12780, S. 141).

- 20** cc) Die Klägerin hat allerdings den nach § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG --jetzt i.d.F. des JStG 2024-- erforderlichen Antrag nicht fristgerecht bis zum 30.09.2008 beim FA gestellt.
- 21** Ein entsprechender Antrag kann dem Einspruchsschreiben der Klägerin vom 15.09.2008 gegen den streitgegenständlichen Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nicht entnommen werden. Die Klägerin hat den Einspruch ausschließlich damit begründet, dass die Auswirkungen eines Verfahrens gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 08.07.2008 auf den streitgegenständlichen Bescheid noch nicht absehbar seien.
- 22** Zwar gilt, dass außerprozessuale wie auch prozessuale Rechtsbehelfe in entsprechender Anwendung von § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen sind und dabei nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen ist, wobei auch außerhalb der Erklärung liegende Umstände berücksichtigt werden dürfen. Die Auslegung darf jedoch nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur der Einspruchserklärung kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden (allgemein z.B. Senatsurteil vom 28.11.2018 - I R 61/16, BFH/NV 2019, 898). Im Übrigen könnte auch unter dem Aspekt der rechtsschutzgewährenden Auslegung dem Einspruchsschreiben keinerlei Erklärungsinhalt entnommen werden, der auf den Wunsch gerichtet wäre, anstelle der Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags eine Weiteranwendung der §§ 38, 40 KStG 2002 a.F. zu erreichen.
- 23** dd) Der Klägerin ist allerdings gemäß § 110 AO Wiedereinsetzung in die Frist des § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024 zu gewähren.
- 24** aaa) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Antrag hierzu ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Satz 1 bis 3 AO). Gemäß § 110 Abs. 3 AO kann nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war.
- 25** bbb) Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sind im Streitfall erfüllt.
- 26** Zum Regelungsgegenstand des § 34 Abs. 16 Satz 2 KStG 2002 n.F. (nachfolgend § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG; jetzt § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2024) gehört eine gesetzliche Frist im Sinne von § 110 Abs. 1 AO. Denn es wird nicht lediglich --wie das FA meint-- ein Zeitpunkt benannt, der den zeitlichen Anwendungsbereich einer Norm begrenzt (hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.05.2002 - VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293), sondern eine Handlungsfrist gesetzt, die von der Klägerin "einzuhalten" ist (vgl. zu dieser Unterscheidung allgemein Brandis in Tipke/Kruse, § 110 AO Rz 5).
- 27** Die Klägerin war ohne Verschulden an der Einhaltung der gesetzlichen Frist verhindert. Nach der Rechtsprechung des BFH handelt schuldhaft im Sinne des § 110 AO, wer die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt nicht beachtet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.08.2017 - VIII R 33/15, BFHE 259, 213, BStBl II 2018, 69, Rz 31, m.w.N.). Einfache Fahrlässigkeit reicht aus. Der Steuerpflichtige muss sich vergewissern, dass er alles Erforderliche getan hat, um seinen Antrag rechtzeitig zu stellen (für den Einspruch vgl. BFH-Beschluss vom 24.09.1985 - III B 3/85, BFH/NV 1986, 190; Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 110 Rz 4). Unter Anwendung dieser Grundsätze ergibt sich die Schuldlosigkeit an der Fristversäumnis im Streitfall aus dem Umstand, dass die Klägerin die seinerzeitigen gesetzlichen Antragsvoraussetzungen eindeutig und offenkundig nicht erfüllt hat und es ihr unter diesen Umständen nicht zugemutet werden konnte, einen Antrag ohne Gewissheit über die rechtmäßigen Auswirkungen auf den festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbetrag zu stellen (vgl. zu diesem Maßstab BVerfG-Urteil vom 18.12.1985 - 2 BvR 1167/84, 2 BvR 1185/84, 2 BvR 1636/84, 2 BvO 308/85, 2 BvQ 18/84, BVerfGE 71, 305). Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Klägerin die Frist bewusst und gewollt habe verstreichen lassen, denn das Versäumnis erfolgte gerade nicht in Kenntnis aller für die Versäumung maßgeblichen Tatsachen (vgl. zu diesem Maßstab allgemein etwa Brandis in Tipke/Kruse, § 110 AO Rz 9).

- 28** Die Klägerin hat im Dezember 2024 nicht nur einen Antrag auf Wiedereinsetzung, sondern auch einen Antrag gemäß § 34 Abs. 16 Satz 2 KStG 2002 n.F. (nachfolgend § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG) gestellt und damit die versäumte Handlung rechtzeitig nachgeholt. Der Antrag ist von der Klägerin damit innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses, dies ist im Streitfall die Aufhebung der (persönlichen) Beschränkungen des Antragswahlrechts in § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG auf bestimmte Körperschaften durch den Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2024, gestellt worden.
- 29** Zu diesem Zeitpunkt war die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO zwar bereits verstrichen, da das Antragsrecht gemäß § 34 Abs. 16 Satz 2 KStG 2002 n.F. (nachfolgend § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG) bis zum 30.09.2008 hätte ausgeübt werden müssen. Es liegt aber ein Fall höherer Gewalt vor, in dem das Verstreichen der Jahresfrist gemäß § 110 Abs. 3 AO unbeachtlich ist.
- 30** Höhere Gewalt ist ein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Dies umfasst von außen kommende Ereignisse, die vom Betroffenen nicht zu beherrschen sind und damit auch sogenannte unabwendbare Zufälle. Hierzu gehört auch ein Umstand, der dem Beteiligten die rechtzeitige Vornahme einer fristgebundenen Handlung unzumutbar macht und damit aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Bereich der höheren Gewalt zuzuordnen ist (vgl. Senatsurteil vom 12.01.2011 - I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281; BVerfG-Urteil vom 18.12.1985 - 2 BvR 1167/84, 2 BvR 1185/84, 2 BvR 1636/84, 2 BvO 308/85, 2 BvQ 18/84, BVerfGE 71, 305). So liegt der Fall hier, da der Klägerin nicht zugemutet werden konnte, einen Antrag ohne Gewissheit über die Auswirkungen auf den festgesetzten (und von ihr in seiner Rechtmäßigkeit bezweifelten) Körperschaftsteuererhöhungsbetrag zu stellen. Im Ergebnis wurde die Klägerin durch die ursprünglichen, eindeutigen gesetzlichen Beschränkungen des Antragsrechts nach § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n.F. (nachfolgend § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des KroatienAnpG) von einer fristgerechten Handlung abgehalten. Eine Fristversäumnis darf dem Betroffenen nach der Rechtsprechung des BVerfG dann aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG nicht angelastet werden.
- 31** 2. Die Sache ist spruchreif. Die Entscheidung der Vorinstanz ist aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 33** 4. Der Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung, da beide Beteiligte im Revisionsverfahren auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO). Zwar wurden die Verzichtserklärungen vor dem Senatsbeschluss vom 08.06.2016 - I R 37/14 (Aussetzung des Verfahrens) abgegeben. Durch die Wiederaufnahme des Rechtsstreits unter dem Aktenzeichen I R 6/24 (I R 37/14) ist es aber nicht zu einem sogenannten Verbrauch der Verzichtserklärungen gekommen. Die Beteiligten haben auch nicht erklärt, dass ihre Verzichtserklärungen nicht mehr gelten sollten beziehungsweise wegen einer wesentlichen Änderung der Prozesslage zu widerrufen seien. Dann gibt es aber keinen sachlichen Grund, die Wirksamkeit der Verzichtserklärungen in Zweifel zu ziehen, und es kann insbesondere allein der eingetretene Zeitablauf nicht zu einem Verbrauch führen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de