



Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 17. November 2009 (Az.: 1 BvR 2192/05) die Verfassungswidrigkeit der Regeln für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer festgestellt. § 36 Abs. 3 und Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung des Steuer senkungsgesetzes vom 23.10.2000 ist nach Ansicht des Gerichts mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz) nicht vereinbar, da die Übergangsregelungen bei einigen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential geführt haben.

Hintergrund

Im Jahr 2001 wechselte das System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

Anrechnungsverfahren

Bis Ende 2000 wurde auf der Ebene der Körperschaft der einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinn mit einem Steuersatz von zuletzt 40 Prozent besteuert. Ausgeschüttete Gewinne unterlagen einem Körperschaftsteuersatz von zuletzt 30 Prozent. Wurden zunächst thesaurierte Gewinne später ausgeschüttet, reduzierte sich die Körperschaftsteuer um 10 Prozent mit der Folge, dass die Körperschaft den Differenzbetrag erstattet bekam. Bis zur Gewinnausschüttung entstand bei der Körperschaft damit ein Körperschaftsteuerminderungspotential, das sich nach der Höhe der Differenz zwischen Thesaurierungs- und Ausschüttungssteuersatz bestimmte. Da in der Vergangenheit die Steuersätze mehrmals geändert wurden, kam es bei den Körperschaften zu unterschiedlichen Teilbeträgen von Körperschaftsteuerminderungspotential, die in einer Gliederungsrechnung abgebildet wurden (Gliederung des »verwendbaren Eigenkapitals«, vEK).

Auf der Ebene der Anteilseigner erfolgte die Besteuerung der Ausschüttung mit dem individuellen Einkommensteuersatz unter Anrechnung der bereits von der Körperschaft auf den Ausschüttungsbetrag gezahlten Körperschaftsteuer.

Halbeinkünfteverfahren

Mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens im Jahr 2001 entfiel die Unterscheidung in einen Thesaurierungs- und einen Ausschüttungssteuersatz. Die Gewinne der Körperschaft unterliegen nunmehr einem einheitlichen Steuersatz von derzeit 15 Prozent. Bei den Anteilseignern wurde der ausgeschüttete Betrag, soweit es sich um natürliche Personen handelt, nur zur Hälfte besteuert (seit 2009 zu 60 Prozent bzw. unter dem Abgeltungssteuerregime vollständig, aber zu einem verminderten Steuersatz).

Um den Übergang vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren zu gewährleisten, entschied sich der Gesetzgeber für eine Umgliederung der unterschiedlich mit Thesaurierungssteuer belasteten vorhandenen Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital, so dass allenfalls noch ein Teilbetrag von mit 40 Prozent Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapital (EK 40) vorhanden war. Das darin enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotential wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer Übergangszeit von ursprünglich 15 Jahren schrittweise abgebaut werden konnte.

Reduzierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials bei bestimmten Körperschaften

Insbesondere bei Körperschaften, die über hohe Bestände von mit 45 Prozent vorbelasteten Eigenkapital (EK 45) verfügten und keine oder negative Bestände an sogenanntem EK 02 hatten, führten die Übergangsregelungen mit der Umgliederung der verschiedenen Teilbeträge zu Einbußen an Körperschaftsteuerminderungspotential.

tential. Beim EK 02 handelt es sich um Eigenkapital aus dem Zugang von steuerfreien inländischen Einkünften wie zum Beispiel Investitionszulagen. § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes regelt, dass ein positiver Bestand des EK 45 in EK 40 und EK 02 umzugliedern ist, wobei der EK-40-Bestand um einen gewissen Betrag erhöht und das EK 02 um einen gewissen Betrag verringert wird. Im Regelfall führte diese Umgliederung zum Erhalt des vor der Umgliederung vorhandenen Körperschaftsteuerminderungspotentials.

Entscheidungsgründe des Bundesverfassungsgerichts

In dem der Verfassungsbeschwerde zugrunde liegenden Fall führte die Umgliederung jedoch zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential in Höhe von ca. 1 Million DM. Der Erste Senat des BVerfG hat der Verfassungsbeschwerde stattgegeben, da er keinen sachlichen Grund für die durch die Umgliederungsregelungen entstehende ungleiche Körperschaftsteuerbelastung von Körperschaften sieht. Der Gesetzgeber habe zwar mit der Umgliederung das legitime Ziel eines einfachen und zügigen Systemwechsels verfolgt. Die mit den Übergangsregelungen verfolgten Ziele hätten jedoch mit einer schonenderen Ausgestaltung der Übergangsvorschriften erreicht werden können, indem das Körperschaftsteuerguthaben unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen des mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitals ohne vorherige Umgliederung vorgenommen worden wäre.

Der in den Umgliederungsvorschriften angelegten Gleichheitsverstoß könnte auch nicht durch die den Betroffenen offen gestandenen Ausweichmöglichkeiten in Gestalt des »Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens« oder des »Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens« gerechtfertigt werden. Bei diesen Verfahren handele es sich nicht um einfach durchzuführende Gestaltungen, die zudem mit nicht unerheblichen finanziellen Risiken verbunden waren.

Auswirkungen der Entscheidung

Das Gericht hat die Regelungen des § 36 Abs. 3 und Abs. 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes als verfassungswidrig angesehen, soweit diese Regelungen umgliederungsbedingt zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führen. Die

Feststellung der Verfassungswidrigkeit wirkt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zum 1. Januar 2001 zurück. Der Erste Senat sah keine Gründe dafür, von dieser Rechtsfolge ausnahmsweise abzusehen und die verfassungswidrige Norm dennoch für anwendbar zu erklären. Damit dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden. Laufende Verfahren sind auszusetzen.

Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen. Diese Regelung muss den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen und realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotentials gleichheitsgerecht sicherstellen.

Handlungsbedarf

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit wirkt sich nur bei solchen Fällen aus, bei denen noch keine bestandskräftige Steuerfestsetzung vorliegt. Dies sind insbesondere die Sachverhalte, bei denen ein Vorbehalt der Nachprüfung besteht (§ 164 Abgabenordnung), ein Einspruchs- oder Klageverfahren anhängig oder eine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 Abgabenordnung) im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG erfolgt ist.

Da die Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG mit den vorangegangenen Umgliederungen im Wesentlichen zum 31. Dezember 2001 erfolgt ist, wird es nur noch in seltenen Fällen möglich sein, jetzt (erstmalig) gegen den Feststellungsbescheid des Jahres 2001 vorzugehen. Jedoch sollte sichergestellt werden, dass derzeit keine derartigen Bescheide – z. B. in wegen anderer Fragen anhängigen Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren – in Bestandskraft erwachsen. Um dies zu vermeiden, kann unter Hinweis auf die Entscheidung des BVerfG eine insoweit vorläufige Steuerfestsetzung erfolgen.

Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber wie in der Vergangenheit leider oftmals praktiziert nur im geringstmöglichen Umfang die Verfassungswidrigkeit behebt oder – was »anständig« wäre – allen betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, das dann neu zu schaffende verfassungskonforme Recht anzuwenden. Entscheidet sich der Gesetzgeber wieder für die Minimallösung, provoziert er mit seinem Verhalten, dass

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2010
www.freshfieldsbruckhausderinger.com

Steuerpflichtige vermehrt versuchen, Bescheide partiell offen zu halten, um von eingeschränkten Änderungen profitieren zu können.

Für weitere Fragen wenden Sie sich bitte an Ihren üblichen Ansprechpartner bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP.