

Rückwirkung und Übergang zum Halbeinkünfteverfahren

Teil A: Verfassungsrechtliche Bedenken auf Ebene der Gesellschaft

I Einleitung:

Die Unternehmenssteuerreform hat durch die Änderung des Körperschaftssteuergesetzes für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften weitreichende Veränderungen mit sich gebracht. Die wichtigsten Neuerungen sind die Absenkung des KSt.-Satzes von 40 % auf 25 % gem. §23 I KStG . Außerdem wurde der Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren durchgeführt. Eine Besonderheit des Halbeinkünfteverfahrens ist die definitive Belastung mit Körperschaftssteuer, was bedeutet, dass diese nicht mehr beim Anteilseigner angerechnet werden kann¹. Für Altrücklagen/-gewinne ist gem. den §§ 36 – 38 KStG eine rückwirkende Definitivbelastung in Höhe von 30 % herzustellen. Für den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren ist eine besondere Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals notwendig gem. § 36 KStG. Diese hat zum Schluss des Wirtschaftsjahres zu erfolgen, in dem die Vorschriften des KStG a.F. zum letzten Mal anwendbar sind. Diese Gliederung muss bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft zum 31.12.2000 durchgeführt werden, bei abweichendem Wirtschaftsjahr zum Ende desselben in 2001 erfolgen. Durch diese Umstellungen kann es unter bestimmten Bedingungen zur Vernichtung von im Vermögen der Kapitalgesellschaft gespeichertem KSt.-Guthaben kommen. Ob und wieweit diese gesetzliche Neuregelung daher verfassungsrechtliche Bedenken hervorrufen könnte, soll in diesem Referat dargestellt werden.

II Die Vernichtung von Körperschaftssteueranrechnungsguthaben:

1 Die besondere Schlussgliederung des verwendbaren Eigenkapitals:

Durch die Reform kommt es zu einer gesetzlich vorgeschriebenen Umgliederung der im EK 45 gespeicherten Eigenkapitalanteile. Das EK 45 wird zunächst auf das EK 40 in Höhe von 27/22 und auf das EK 02 in Höhe von –5/22 aufgeteilt gem. § 36 III KStG. Falls dabei ein negativer Betrag im EK 02 entsteht oder vergrößert wird, ist dieser mit anderen

¹ Vgl. Daumke, S. 343-344

positiven unbelasteten Teilbeträgen zu saldieren (EK 01 und EK 03) gem. § 36 III KStG. Falls nach dieser Saldierung immer noch ein negativer Betrag aus den EK 0-Töpfen besteht, wird dieser in der Reihenfolge von den belasteten EK-Töpfen abgezogen, in der die Belastung zunimmt gem. § 36 III KStG. D.h., zunächst von EK 30 und dann von EK 40. Sollte kein EK 30 sowie kein EK 01 und EK 03 vorhanden sein, hat dieses den Effekt, dass das EK 45 praktisch 1:1 auf das EK 40 übertragen wird.

Dadurch wird Körperschaftssteuerguthaben vernichtet. Denn das Körperschaftsteuerminderungspotential betrug für die Beträge im EK 45 15/55, für das EK 40 stehen nur ein Minderungspotential von 10/60 zur Verfügung.

Beispiel:	Summe	EK45	EK40	EK01	EK02	EK03	EK04
31.12.2000	12400	4400	4000	0	0	0	4000
KöSt-Mind.-Potential	1866.67	1200	666.67				
Umgliederung EK45		-4400					
4400 x 27/22			5400				
4400 x 5/22					-1000		
Bestand vor Saldierung	12400	0	9400		-1000		4000
Saldierung			-1000		+1000		
Endbestand	12400	0	8400	0	0	0	4000
KöSt-Mind.-Potential	1400		1400				

In diesem Beispiel² geht durch die Umgliederung der Betrag von 466,67 verloren bzw. es bleibt dieser Betrag beim Fiskus. Bei einem Ausgangsbestand von -8400 im EK02 würde sogar das gesamte KSt.-Guthaben vernichtet werden³.

Beispiel:	Summe	EK45	EK40	EK01	EK02	EK03	EK04
31.12.2000	12400	4400	4000	0	-8400	0	4000
KöSt-Mind.-Potential	1866.67	1200	666.67				
Umgliederung EK45		-4400					
4400 x 27/22			5400				
4400 x 5/22					-1000		
Bestand vor Saldierung	12400	0	9400		-9400		4000
Saldierung			-9400		+9400		
Endbestand	0	0	0	0	0	0	4000
KöSt-Mind.-Potential	0		0				

² Vgl. das Beispiel von Streck/Binnewies, S. 1956

³ siehe vorherige FN

2. Die Festschreibung des Körperschaftssteuerguthabens:

Aus dem noch verbleibenden Betrag in EK40 wird $\frac{1}{6}$ als Körperschaftssteuerguthaben herausgerechnet gem. § 37 I KStG. Dieses mindert sich jeweils um ein Sechstel der in den folgenden Jahren durchgeführten ordentlichen Gewinnausschüttungen gem. § 37 II KStG. Somit ergibt sich für die Ausschüttung von Alrücklagen unter dem Halbeinkünfteverfahren eine körperschaftssteuerliche Definitivbelastung in Höhe von 30%. Rechenbeispiel: 100 Punkte Gewinn sind im EK40 60 Punkte Eigenkapital. Die Ausschüttung an die Anteilseigner beträgt bei 30% Ausschüttungsbelastung 70 Punkte. Die Differenz von 10 Punkten sind jene $\frac{1}{6}$, die als Körperschaftssteuerguthaben herausgerechnet wurden.

3 Die Gruppe der benachteiligten Anteilseigner:

Diese Definitivbelastung bringt insbesondere Nachteile für steuerpflichtige Anteilseigner, deren persönlicher Steuersatz zwischen 0% und 45% liegt, oder die mit den Einkünften aus der Ausschüttung ihren Freibetrag nicht überschreiten, oder welche die Einkünfte aus der Ausschüttung mit anderen negativen Einkünften ausgleichen oder verrechnen können⁴. Nachteil für alle Anteilseigner ist die Wertminderung des Anteils selbst, den bei Verkauf des Anteils rechnet der Käufer desselben das verlorene Körperschaftssteuererminderungspotential in den Kaufpreis mit ein⁵.

III Verfassungsrechtliche Bedenken:

Die vom Gesetzgeber eingeführten Übergangsvorschriften könnten zum einen eine unzulässige Rückwirkung bewirken, zum anderen könnte durch diese der Entzug einer rechtlich geschützten Vermögensposition geschehen⁶. Solche Eingriffe in private Rechte können verfassungsrechtlich bedenklich sein. Geprüft werden diese Bedenken auf

⁴ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1957

⁵ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1961

⁶ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1957

der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des Gesellschafters. In diesem Teil A soll die dies auf Ebene der Gesellschaft geprüft werden.

1 Unzulässige Rückwirkung auf Ebene der Gesellschaft:

In Art. 20 III GG ist das Rechtsstaatsprinzip verankert. Aus dem Rechtsstaatsprinzip folgen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Das Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand von Rechtsnormen wird dann enttäuscht, wenn der Gesetzgeber diese Normen in einer den Bürger belastenden Art und Weise ändert. Das Grundgesetz setzt den Änderungen des Gesetzgebers insoweit Grenzen, als die Änderungen gegen das Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoßen. Greift ein den Bürger belastendes Gesetz oder eine belastende Gesetzesänderung in Rechtspositionen des Bürgers ein, welche abgeschlossene oder noch nicht abgeschlossene Sachverhalte betreffen, handelt es sich um eine Rückwirkung⁷. Es ist aber nicht jede Art von Rückwirkung verboten. Man unterscheidet zwischen echter und unechter Rückwirkung.

2 Echte Rückwirkung:

Eine echte Rückwirkung ist verfassungswidrig und greift in schon abgeschlossene Sachverhalte des Bürgers ein.

Wichtig dabei ist, dass die Rechtsfolgen für einen vor der Verkündung des Gesetzes liegenden Zeitabschnitt wirksam werden und nicht für einen nach oder mit der Verkündung beginnenden Zeitraum. Das bedeutet, dass der betroffene Sachverhalt, den der Bürger auf die bestehende Rechtslage vertrauend verwirklicht hat, schon vor Verkündung des neuen Gesetzes abgeschlossen war⁸. Der entscheidende Zeitpunkt ist jeweils die Verkündung oder die Bekanntgabe der Gesetzesänderung, nicht erst das Wirksamwerden⁹. Denn mit Verkündung ist der Bürger informiert und kann seine Entscheidungen entsprechend ändern. Es gibt aber Ausnahmen¹⁰, in denen eine echte Rückwirkung trotzdem zulässig ist.

⁷ BVerfGE 57, 361/391; BVerfGE 68, 287/306; BVerfGE 72, 175/196

⁸ BVerfGE 72, 200/242; BVerfGE 89, 48/66

⁹ BVerfGE 72, 200/242

¹⁰ Vgl. die Auflistung in: Arndt/Rudolf, S. 35

Dies ist der Fall, wenn das Vertrauen des Bürgers in die Kontinuität der bestehende Rechtslage nicht schutzwürdig ist. Das Vertrauen ist nicht schutzwürdig, wenn der Bürger zu dem Zeitpunkt, bis zu dem die neue Regelung rückwirken soll, mit der Gesetzesänderung bereits rechnen musste. Auch eine verworrene und unklare Rechtslage rechtfertigt es dem Gesetzgeber, die Gesetze auch rückwirkend zu ändern. Stellt sich heraus, dass ein Gesetz nichtig war und ist, darf der Gesetzgeber dies ebenfalls unter Umständen rückwirkend ändern. Wenn zwingende Gründe des Allgemeinwohls, welche dem Gebot der Rechtssicherheit überlegen sind, eine Gesetzesänderung erfordern, kann auch hier eine Rückwirkung zulässig sein. Schließlich muss es sich bei der rückwirkenden Änderung um eine erhebliche Änderung handeln, damit diese unzulässig ist, ein nur unwesentlicher Eingriff in abgeschlossene Sachverhalte ist zulässig. Bei Steuergesetzen liegt eine echte Rückwirkung vor, wenn im Zeitpunkt der Bekanntgabe des neuen Gesetzes die Steuerschuld schon entstanden ist, bei Jahressteuern also mit Ende des Veranlagungszeitraumes¹¹. Bei der Körperschaftssteuer handelt es sich um eine Jahressteuer gem. § 7 III KStG. Greift die Gesetzesänderung also in eine entstandene Körperschaftssteuerschuld ein, liegt eine echte Rückwirkung vor. Diese Regelung muss auch gelten, wenn es sich um einen belastenden Eingriff in einen entstandenen Steuererstattungsanspruch oder Anrechnungsanspruch handelt, dieser also gekürzt oder eingeschränkt wird¹².

Eine echte Rückwirkung könnte vorliegen, weil durch die Definitivbelastung von 30% der Altgewinne der Körperschaft eine nachträglich eingeführte Ertragssteuer vorliegen könnte¹³. Nach bisherigem Recht war die Körperschaftssteuer keine wirkliche Ertragssteuer für die Körperschaft, sondern sie sollte die Besteuerung der Gewinne der Anteilseigner sicherstellen, indem bei der Ausschüttung eine Vorauszahlung auf deren Steuer geleistet wurde¹⁴. Erst auf Ebene der Anteilseigner kam es zu einer der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des

¹¹ Vgl. BVerfGE 19, 187/195; BVerfGE 72, 200/253

¹² Vgl. Streck/Binnewies, S. 1958

¹³ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1958

¹⁴ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1958

jeweiligen Anteilseigners passenden Besteuerung der Gewinne der Körperschaft. Dabei konnte es der Fall sein, dass vom Anteilseigner noch Körperschaftssteuer nachgezahlt werden musste oder erstattet wurde. Somit war die 30%-ige Ausschüttungsbelastung in den meisten Fällen nur vorläufig. Die Ausschüttungsbelastung hatte auch nichts mit der Ertragslage der Körperschaft im jeweiligen Jahr gemeinsam, denn die 30% Körperschaftssteuer mussten auch abgeführt werden, wenn die Körperschaft einen Verlust erwirtschaftet hatte¹⁵.

Eine echte Rückwirkung liegt aber nur insoweit vor, wie diese Änderung auch Gewinne aus den Jahren vor 2000 betreffen, denn im Jahr 2000 wurde der Steuerpflichtige durch die Verkündung der Gesetzesänderung ausreichend informiert. Die 30%-ige Definitivbelastung gilt aber eben auch für Altgewinne aus den Jahren vor 2000. Hier wird also in einen schon abgeschlossenen Sachverhalt eingegriffen.

Dem Steuerpflichtigen könnte entgegen gehalten werden, dass er im Jahr 2001 noch genug Zeit gehabt hätte, diese Altgewinne noch unter dem Anrechnungsverfahren an die Anteilseigner auszuschütten und somit die in den Rücklagen gespeicherten Körperschaftssteuerguthaben zu retten¹⁶. Hierbei ist aber zu bedenken, dass dieses nur den Körperschaften möglich war, welche zu diesem Zeitpunkt über eine passende Eigenkapitalstruktur und eine ausreichende Liquiditätslage verfügt haben¹⁷.

Zu beachten ist bei der Frage der echten Rückwirkung, dass sich die Rechtsfolgen durch die Gesetzesänderung für die Körperschaft selbst prinzipiell nicht geändert haben. Die neue Rechtslage führt lediglich zu einer Umqualifizierung der Körperschaftssteuer, die Belastungen in Höhe von 30% für die Altgewinne bleibt gleich, für Gewinne ab Zeitraum des neuen Rechts sinkt diese Belastung sogar auf nur 25%. Auch wenn die Anteilseigner einen anderen persönlichen Steuersatz als 30% hatten, der Abfluss von 30% blieb auch im alten Recht definitiv¹⁸. Somit würde keine Rückwirkung vorliegen. Die definitive Belastung mit 30% Körperschaftssteuer wirkt sich erst auf Ebene der Anteilseigner aus. Ob

¹⁵ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1958

¹⁶ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1959

¹⁷ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1959

¹⁸ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1959

hier insoweit eine Rückwirkung vorliegt, soll in Teil B geklärt werden. Unter diesem Blickwinkel stellt auch die Umgliederung des EK45 keine echte Rückwirkung dar. Weiterhin ist fraglich, ob die Rückwirkung auf einen vollkommen abgeschlossenen Sachverhalt einwirkt¹⁹. Die Definitivbelastung tritt auf Ebene der Körperschaft nämlich erst dann ein, wenn der Gewinn ausgeschüttet wird. Somit waren sie bei Verkündung der Gesetzesänderung noch nicht durch Ausschüttung erfolgten Altgewinne nicht von einer echten Rückwirkung betroffen, weil der Sachverhalt der Ausschüttung noch nicht vollkommen abgeschlossen war. Dies wäre lediglich der Fall gewesen, wenn das Gesetz auch Ausschüttungen betroffen hätte, die vor der Verkündung des Gesetzes durchgeführt wurden.

3 Unechte Rückwirkung:

Bei der sogenannten unechten Rückwirkung handelt es sich um Rechtsnormen, die zwar unmittelbar nur auf einen gegenwärtigen, noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt für die Zukunft einwirken, damit aber zugleich eine bestimmte Rechtsposition nachträglich verschlechtern²⁰. Eine solche Rückwirkung ist grundsätzlich zulässig. Andernfalls könnte bei jeder belastenden Gesetzesänderung von den Bürgern argumentiert werden, dass sie anders disponiert hätten, wenn sie gewusst hätten, dass sie eines Tages von so einem belastenden Gesetz betroffen wären. Eine solche Regelung würde den Gesetzgeber hindern, neue belastende Gesetze zu beschließen und die gegenwärtige Gesetzeslage zu ändern. Jedoch ist der Gesetzgeber wegen Art. 20 III GG gezwungen, eine Abwägung zwischen dem enttäuschten Vertrauen der betroffenen Bürger und dem im öffentlichen Interesse liegenden Zweck der Gesetzesänderung vorzunehmen. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen wiegt besonders schwer, wenn dieser besondere Dispositionen aufgrund dafür speziell ausgelegten Gesetzen getroffen hat, beispielsweise, wenn er eine wirtschaftliche Dispositionsentscheidung getroffen hat, die einer Ausnutzung von Steuersubventionen dienen sollte. In einem Fall²¹ vor

¹⁹ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1959

²⁰ Arndt/Rudolf, S. 36

²¹ BFH-Beschluss vom 5.3.2001 – IX B 90/00, in: DB 2001 S. 622-623

dem BFH ging es um die Versteuerung des Gewinns aus einem Grundstücksverkauf. Das Grundstück wurde in 1999 verkauft und die zu diesem Zeitpunkt herrschende Spekulationsfrist von 2 Jahren bei Grundstücksverkäufen war bereits abgelaufen, so dass das Grundstück im Privatvermögen eigentlich ertragssteuerfrei hätte verkauft werden können. Trotzdem wollte die Finanzverwaltung das Grundstück der Einkommensteuer unterwerfen. Denn durch eine Steuerrechtsänderung galt seit 1999 eine Spekulationsfrist von 10 Jahren für Grundstücke. Diese neue 10-Jahresfrist war seit dem Kauf des Grundstücks noch nicht abgelaufen. Durch die Gesetzesänderung wurde nun rückwirkend in einen schon in der Vergangenheit begonnenen Sachverhalt eingegriffen. Ob nun eine echte oder unechte Rückwirkung vorlag, brauchte das Gericht nicht zu prüfen, denn in diesem Fall lag zumindest eine unzulässige unechte Rückwirkung vor. Die Unzulässigkeit der unechten Rückwirkung wurde damit begründet, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Rechtslage vor der Gesetzesänderung besonders schutzwürdig war. Dieses deshalb, weil der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Investitionsentscheidung von erheblichem Ausmaße getroffen hatte, nämlich den Kauf des Grundstückes. Schutzwürdig sei jedenfalls – vom Tag der Investitionsentscheidung an – das betätigte Vertrauen, d.h. eine ausreichend erhebliche Investition oder wirtschaftliche Disposition des Steuerpflichtigen, welche auf dem Vertrauen in das zu diesem Zeitpunkt geltende Recht bezogen ist²². Trifft der Steuerpflichtige wegen einer geltende Steuersubvention eine wirtschaftliche Disposition, die er ohne diese Subventionsmöglichkeit nicht getroffen hätte, und nimmt dann der Gesetzgeber diese Subvention wieder nachträglich zurück, kann das ein verfassungswidriges Eingreifen des Gesetzgebers in die geschützten Rechte des Bürgers bedeuten²³. Dasselbe muss gelten, wenn der Gesetzgeber das Vertrauen des Steuerpflichtigen enttäuscht, indem er eine Eingriffsnorm erweitert. Nach Ansicht des BFH war das Vertrauen in die zum Zeitpunkt des Kaufes bestehende Rechtslage schutzwürdig, weil eben eine erhebliche wirtschaftliche Investition getätigt worden war und das Vertrauen auch nicht durch bekannt gewordene

²² Vgl. BVerfG-Beschluss vom 5.5.1987 1 BvR 724

²³ Vgl. BVerfGE 97 S. 67 (80)

Steueränderungspläne erschüttert worden war. Der Gesetzgeber hatte bei der Gesetzesänderung den Fehler gemacht, für Fälle, in denen die Spekulationsfrist nach altem Recht schon abgelaufen war, keine schonende Übergangsregelung zu beschließen. Wenn sich der Steuerpflichtige aber nicht auf eine solche Vertrauensdisposition berufen kann, liegt eine unzulässige unechte Rückwirkung nur in dem Fall vor, wenn einzelne Tatbestandsmerkmale einer Gesetzesänderung schon vor dem Inkrafttreten der Änderung verwirklicht oder ins Werk gesetzt waren. Die Gesetzesänderung muss sich dabei im Rahmen einer Abwägung zwischen den Interessen des Steuerpflichtigen und dem Allgemeinwohl als unverhältnismäßig erweisen. Umgliederung und Festschreibung des Körperschaftssteuerguthabens unter Abschaffung der Anrechnung knüpfen an den vor ihrem Wirksamwerden realisierten Sachverhalt der Erwirtschaftung von Gewinnen an²⁴. Die Rechtsfolgen der §§ 36 und 37 KStG berühren die Gewinne, die schon unter Geltung des alten Rechts und damit vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung von der Körperschaft erwirtschaftet worden sind. Hätte das Unternehmen diese Gewinne noch unter dem alten Recht ausgeschüttet, wäre es nicht zur definitiven Belastung mit 30% Körperschaftssteuer gekommen. Wenn eine Körperschaft ihre Gewinne thesauriert hat, hat sie dieses auch im Vertrauen auf das Fortbestehen der alten Rechtslage getan. Sie durfte davon ausgehen, dass eine Anrechnung der Körperschaftssteuer bei den Anteilseignern weiterhin möglich sei. Ob Gewinne ausgeschüttet werden, macht die Körperschaft auch von der steuerlichen Behandlung der Gewinne abhängig²⁵. Es besteht damit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Entscheidung der Gewinnverwendung und ihrer steuerlichen Behandlung genauso wie bei dem o. g. Investitionsbeschluss auf Grundlage einer bestimmten Steuersubvention²⁶.

4 Eingriff in eine rechtlich geschützte Vermögensposition:

Die unechte Rückwirkung kann auch deshalb unzulässig sein, weil der Gesetzgeber mit der Gesetzesänderung in eine durch das Grundgesetz

²⁴ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1960

²⁵ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1960

²⁶ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1960

geschützte rechtliche Vermögensposition des Steuerpflichtigen einwirkt²⁷. Das Eigentum wird durch Art. 14 GG geschützt. Für die Verletzung einer Vermögensposition muss ein Entzug oder eine Einschränkung dergleichen vorliegen²⁸. Da die betroffene Vermögensposition, also das Körperschaftssteuerguthaben, aber im Interesse der Anteilseigner liegt, lässt sich eine Eigentumsverletzung bei der Körperschaft nur schwer begründen²⁹. Ob aber auf Ebene der Anteilseigner eine Eigentumsverletzung stattfindet, soll in Teil B geklärt werden.

²⁷ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1960

²⁸ Jarass/Pieroth, Art.14 Rn 20a

²⁹ Vgl. Streck/Binnewies, S. 1960