

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 12/11 -



IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob § 3 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der Neufassung vom 15. Oktober 2002 (Bundesgesetzblatt I Seite 4130, Bundessteuerblatt I Seite 1155) – SolzG 1995 n.F. – insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 2782, Bundessteuerblatt I 2007 Seite 4) 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,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs
vom 10. August 2011 - I R 39/10 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -
unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,
Huber,
Hermanns,
Müller,
Kessal-Wulf,
Maidowski,
Langenfeld,
Wallrabenstein

am 27. Oktober 2021 beschlossen:

Die Vorlage ist unzulässig.

G r ü n d e :

A.

Die konkrete Normenkontrolle betrifft die Frage, ob § 3 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 (SolzG 1995) in der Neufassung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I S. 4130, im Folgenden: SolzG 1995 n.F.) insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nicht mindern und § 3 SolzG 1995 n.F. oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagguthaben anordnet.

1

I.

1. Der Solidaritätszuschlag wurde als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erstmals durch Art. 1 des Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 24. Juni 1991 (BGBl I S. 1318) für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992 eingeführt. Durch Art. 31 des Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG) vom 23. Juni 1993 (BGBl I S. 944 <975>) wurde der Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume ab 1995 ohne Befristung erhoben.

2

Abgabepflichtig sind natürliche Personen, die nach § 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einkommensteuerpflichtig sind, sowie Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 1 oder § 2 KStG körperschaftsteuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 1 und 3 SolzG 1995). Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer oder die festgesetzte Körperschaftsteuer, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt (§ 3 Abs. 1 SolzG 1995). Der Solidaritätszuschlag betrug gemäß § 4 SolzG 1995 zunächst 7,5 % der Bemessungsgrundlage und wurde durch das Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21. November 1997 (BGBl I S. 2743) auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage gesenkt.

3

§ 3 Abs. 1 SolzG 1995 n.F. lautet:

4

§ 3 Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

(1) Der Solidaritätszuschlag bemisst sich vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5,

1. soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist:

nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt;

[...]

2. a) Das Einkommen der Körperschaften wurde von 1977 bis Ende 2000 nach dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren besteuert (§§ 27 ff. KStG 1977/1999). Es sah auf der Ebene der Körperschaft zwei Steuersätze vor: Der von der Körperschaft einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinn wurde zunächst mit dem Thesaurierungssatz von (zuletzt) 40 % besteuert (§ 23 Abs. 1 KStG 1999). Wurde der Gewinn später ausgeschüttet, reduzierte sich die Körperschaftsteuer auf (zuletzt) 30 % (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Auf der Ebene der Anteilseigner erfolgte dann die Besteuerung der Ausschüttung mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen. Hierbei wurde die von der Kapitalgesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1999), um eine Doppelbelastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu vermeiden.

5

Die Differenz zwischen dem Thesaurierungssteuersatz von (zuletzt) 40 % und der reduzierten Ausschüttungssteuerbelastung von (zuletzt) 30 % wurde an die Gesellschaft erstattet, wenn es zur Ausschüttung kam. Die Minderung galt als für die Gewinnausschüttung verwendet (§ 28 Abs. 6 Satz 1 KStG 1999). Dies erfolgte im Regelfall durch eine entsprechende Minderung der von der Gesellschaft laufend zu entrichtenden Körperschaftsteuer. Wegen des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes stand mit der Thesaurierungsbelastung eines einbehaltenen Gewinns fest, dass diesem belasteten Eigenkapital im Falle der Ausschüttung ein Erstattungsbetrag in Höhe der Differenz zwischen Thesaurierungs- und Ausschüttungssteuersatz zugeschlagen wird (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Es entstand also bei Gewinnthesaurierung bis zum Zeitpunkt der Ausschüttung des belasteten Eigenkapitals auf der Ebene der Gesellschaft ein Körperschaftsteuererminderungspotential, das sich nach der Höhe dieser Steuersatzdifferenz bestimmte. Der Körperschaftsteuersatz für die Thesaurierungsbelastung war in der Vergangenheit häufigen Änderungen ausgesetzt (u.a. von 56 % im Jahre 1977 auf 50 %, dann 1994 auf 45 % und 1999 auf 40 %). Auch die Ausschüttungsbelastung änderte sich von 36 % auf 30 % seit dem Jahr 1994. Dementsprechend variierte die Höhe des Körperschaftsteuererminderungspotentials.

6

Um bei Ausschüttungen angesichts der unterschiedlichen Steuersätze den jeweiligen Erstattungsbetrag bestimmen zu können, musste die entsprechende Vorbelas-

7

tung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals bekannt sein. Im System des Anrechnungsverfahrens wurde sie durch eine diese Vorbelastung wiedergebende Gliederung des „verwendbaren Eigenkapitals“ – vEK – (§ 29 KStG 1977/1999) dargestellt. Das Eigenkapital der Gesellschaften wurde in verschiedene „Eigenkapitaltöpfe“ – EK – gegliedert, je nach Vorbelastung durch die Thesaurierungsbesteuerung (§ 30 KStG 1977/1999). Eine Belastung des thesaurierten Gewinns mit 45 % wurde im sogenannten „EK 45“ vermerkt, eine Belastung mit 40 % im „EK 40“ (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG 1999). Steuerfreie Vermögensmehrungen, die aufgrund spezialgesetzlicher Steuerbefreiungen keiner Belastung mit Körperschaftsteuer unterfielen, mussten ebenfalls im Eigenkapital abgebildet werden. Sie wurden bei einer Ausschüttung mit dem Ausschüttungssteuersatz von 30 % nachbelastet, enthielten also ein Steuererhöhungspotential. Das nicht mit einer Thesaurierungssteuer belastete Kapital wurde in dem „EK 0“ erfasst (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KStG 1977/1999).

b) Der im Jahr 2001 vollzogene Wechsel im System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren führte dazu, dass auf der Ebene der Gesellschaft für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne nur noch eine einheitliche und endgültige Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % (seit 2008 in Höhe von 15 %) erhoben wird. Auf der Ebene des Anteilseigners – soweit er eine natürliche Person ist – wird der ausgeschüttete Kapitalertrag nur zur Hälfte (seit 2009 zu 60 %) versteuert (§ 3 Nr. 40 EStG). Ist der Anteilseigner eine Körperschaft, wird der Ertrag aus der Kapitalbeteiligung zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung grundsätzlich von der Körperschaftsteuer freigestellt (§ 8b KStG).

c) Den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren gestaltete der Gesetzgeber durch die mit dem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) neu in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten §§ 36 bis 40 KStG.

aa) Die unterschiedlich mit Thesaurierungssteuer belasteten Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital wurden in mehreren Schritten zusammengefasst und umgegliedert (§ 36 Abs. 2 bis 6 KStG i.d.F. des StSenkG). So wurde erreicht, dass die Gesellschaften nach der Umgliederung allenfalls noch über einen einzigen (nämlich mit 40 %) belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals verfügten. Die nach den Umgliederungsvorschriften ermittelten Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals wurden sodann gesondert festgestellt (§ 36 Abs. 7 KStG i.d.F. des StSenkG).

Diese Feststellung bildete die Grundlage für die Ermittlung eines Körperschaftsteuerguthabens. Es betrug – bis zu den Anpassungen des § 37 Abs. 1 KStG durch § 34 Abs. 13g KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) – 1/6 des gemäß § 36 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes errechneten „EK 40“ (§ 37 Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG). Das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben sollte sich nach § 37 Abs. 2 KStG in der Fas-

sung des Steuersenkungsgesetzes in einem 15-jährigen Übergangszeitraum jeweils um 1/6 der in den folgenden Jahren getätigten offenen Gewinnausschüttungen bis zum Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens mindern. Der jeweilige Minde-
rungsbetrag wurde an die Gesellschaft – im Wege der Verrechnung mit zu zahlender Körperschaftsteuer oder durch Erstattung – ausgekehrt. Bei einer Verrechnung mit zu zahlender Körperschaftsteuer verringerte sich über § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. zugleich die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Im Erstattungsfall, das heißt soweit der nach § 37 Abs. 2 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes ermittelte Betrag die jeweils festgesetzte Körperschaftsteuer überstieg, wirkte sich die Körperschaftsteuererstattung nicht auch auf den Solidaritätszuschlag aus. Die Belastung durch den Solidaritätszuschlag wurde insoweit definitiv.

bb) Die Übergangsregelungen sind nach dem Inkrafttreten des Steuersenkungs-
gesetzes mehrfach geändert worden:

(1) Mit dem Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelun-
gen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl I
S. 660) wurde ein nahezu dreijähriges Moratorium bei der Auszahlung des Körper-
schaftsteuerguthabens eingeführt (§ 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG i.d.F. des StVergAbG),
womit eine Verlängerung des Übergangszeitraums um drei Jahre bis 2019 verbun-
den war. Für die Zeit nach dem dreijährigen Moratorium sollte das Körperschaftsteu-
erguthaben nur noch in gleichbleibenden Jahresbeträgen über den verbleibenden
Übergangszeitraum realisiert werden können (§ 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG i.d.F. des
StVergAbG).

(2) Im Rahmen des SEStEG wurde das System des Körperschaftsteuerguthabens
umgestellt. An die Stelle der ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuerminde-
rung trat eine von Gewinnausschüttungen unabhängige ratierliche Auszahlung des
restlichen Guthabens. Das gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG in der Fassung des Steu-
ersenkungsgesetzes fortzuschreibende und gesondert festzustellende verbleibende
Körperschaftsteuerguthaben war gemäß § 37 Abs. 4 Satz 1 KStG in der Fassung des
SEStEG letztmals auf den 31. Dezember 2006 zu ermitteln. Gemäß § 37 Abs. 5
Satz 1 KStG in der Fassung des SEStEG hatte die Körperschaft in dem Zeitraum von
2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des so ermittelten Körperschaftsteu-
erguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Dieser Auszahlungsanspruch ent-
stand grundsätzlich mit Ablauf des 31. Dezember 2006 (§ 37 Abs. 5 Satz 2 KStG
i.d.F. des SEStEG), ohne dass es hierfür einer Gewinnausschüttung durch die Kör-
perschaft oder eines Gewinnverwendungsbeschlusses bedurft hätte. Die ratierliche
Auszahlung des Guthabens an die Körperschaft erhöhte nicht deren Einkünfte im
Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 37 Abs. 7 Satz 1 KStG i.d.F. des SEStEG).

In der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2710, S. 33) heißt es hierzu:

Zu Nummer 12 (§ 37 Abs. 4 bis 6 – neu –)

Zu Absatz 4

Das bisherige System der ausschüttungsabhängigen Gutschrift des aus dem ehemaligen Anrechnungsverfahren stammenden Körperschaftsteuerguthabens in Form einer Körperschaftsteuerminde- rung ist sowohl für die betroffenen Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung sehr aufwändig. Insbesondere lässt es sich grenzüberschreitend nicht administrieren. Dieses Verfahren ist trotz mehrfacher Korrekturen für die Einnahmen der öffentlichen Haus- halte schwer kalkulierbar und gestaltungsanfällig. Zwar ist die Inan- spruchnahme des Körperschaftsteuerguthabens regelmäßig im Rahmen des § 37 Abs. 2a KStG begrenzt. Diese Begrenzung gilt in bestimmten Fallkonstellationen (z. B. Liquidation oder Vermögens- übergang auf eine Personengesellschaft) aber nicht.

Das System der Körperschaftsteuerminde- rung wird daher durch eine ratierliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens er- setzt. Das Körperschaftsteuerguthaben wird danach letztmals zum 31. Dezember 2006 festgestellt und über einen zehnjährigen Ab- rechnungszeitraum (2008 bis 2017) gleichmäßig verteilt ausgezahlt.

[...]

Zu Absatz 5

Die Auszahlung der jeweiligen Jahresbeträge erfolgt auf Grund ei- nes Antrags der Inhaberin des Körperschaftsteuerguthabens bezie- hungsweise ihres Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolgers. Der An- trag muss bis zum 31. Mai des Folgejahres gestellt werden. Eine Körperschaftsteuerminde- rung nach § 37 KStG bisheriger Fassung kann nur noch für diejenigen Gewinnausschüttungen in Anspruch genommen werden, die vor der letztmaligen Feststellung des Kör- perschaftsteuerguthabens (31. Dezember 2006 bzw. früherer Über- tragungstichtag) erfolgen.

Zu Absatz 6

Der Auszahlungsbetrag wird wie eine Körperschaftsteuerrückzah- lung behandelt. Er erhöht nicht das Einkommen. Verfahrensrecht- lich sind die Vorschriften für Steuervergütungen anzuwenden. Die Auszahlungen mindern – wie bisher die Körperschaftsteuerminde- rungsbeträge – die Körperschaftsteuereinnahmen der Gebietskör- perschaften.

Der Finanzausschuss empfahl dem Bundestag, den Gesetzentwurf in einer gegen- über dem Regierungsentwurf geänderten Fassung anzunehmen (vgl. BTDrucks 16/ 3315, S. 20 f.), und begründete die Änderungsvorschläge wie folgt (vgl. BTDrucks

16

16/3369, S. 8 f.):

Zu Nummer 12 (§ 37)

Zu Absatz 4

Absatz 4 wird um Regelungen zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung zur Verwendung des Körperschaftsteuerguthabens für Fälle der Umwandlung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person und für Fälle der Liquidation ergänzt.

Zu Absatz 5

Der Auszahlungsanspruch soll in voller Höhe mit Ablauf des 31. Dezember 2006 entstehen. Dadurch wird es z. B. möglich, den gesamten Anspruch – und nicht nur jeweils eine Jahresrate – nach § 46 AO abzutreten. In Fällen der Liquidation kann die Gesellschaft dadurch auch vor einer vollständigen Auszahlung des Guthabens beendet werden. Aus Gründen der Praktikabilität wird auf einen jährlichen Antrag als Auszahlungsvoraussetzung verzichtet. Die Auszahlung erfolgt vielmehr mit befreiender Wirkung an den dem Finanzamt bekannten Inhaber der Forderung.

[...]

Zu Absatz 7

Der bisherige Absatz 6 wird Absatz 7. Gegenüber der bisherigen Formulierung wird klargestellt, dass Zahlungen oder Rückzahlungen von Körperschaftsteuerguthabenbeträgen nur dann von den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes auszunehmen sind, wenn sie der Körperschaft zufließen, gegenüber der bei Umstellung des Systems die Festsetzung des Guthabens erfolgt ist. Raten, die z. B. nach Abtretung des Auszahlungsanspruchs an den Abtretungs-empfänger fließen, sind bei diesem nicht nach § 37 Abs. 7 KStG von der Besteuerung auszunehmen.

§ 37 Abs. 4 bis 7 KStG in der Fassung des SEStEG lauteten danach:

17

(4) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt. [...]

(5) ¹Die Körperschaft hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. ²Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 [...]. ³Der Anspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. ⁴Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Be-

kanntgabe des Bescheids, für jedes weitere Jahr des Auszahlungszeitraums jeweils am 30. September auszuzahlen. ⁵Der Anspruch ist nicht verzinslich. [...]

(6) [...]

(7) ¹Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des Absatzes 5 ergeben, gehören nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ²Die Auszahlung ist aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer zu leisten.

II.

1. Das Finanzamt setzte gegenüber der Klägerin des Ausgangsverfahrens mit Bescheid vom 4. September 2008 den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG auf 56.317 Euro fest. Der jährliche Zahlungsbetrag betrug danach von 2008 bis 2017 jeweils 5.631,70 Euro. 18

Die Klägerin beantragte die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines entsprechenden Solidaritätszuschlagguthabens mit der Begründung, auf das festgestellte und ratierlich zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben sei nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 SolzG 1995 n.F. ein Guthaben auf Solidaritätszuschlag in Höhe von 3.097,44 Euro (= 5,5 % des Zahlungsanspruchs aus dem Körperschaftsteuerguthaben) zu berechnen und festzusetzen. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Dezember 2008 ab. Die dagegen gerichtete Sprungklage vor dem Finanzgericht Köln hatte keinen Erfolg (Urteil vom 9. März 2010 - 13 K 64/09 -). 19

2. Mit ihrer vom Finanzgericht zugelassenen Revision verfolgt die Klägerin des Ausgangsverfahrens ihr Begehren weiter, das Finanzamt zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, mit dem ein Anspruch der Klägerin auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags in Höhe von 3.097,44 Euro festgesetzt wird. 20

Der Bundesfinanzhof hat das Verfahren mit Beschluss vom 10. August 2011 (I R 39/10) nach Art. 100 Abs. 1 GG in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BVerfGG ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht 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 in der Fassung des SEStEG 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. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt: 21

a) Die Revision sei unbegründet, wenn § 3 SolzG 1995 n.F. verfassungsgemäß sei. Sie habe jedoch Erfolg, wenn die Regelung gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz und/oder den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße und der 22

Gesetzgeber entsprechend der Regelung in § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG die gesonderte Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung des Solidaritätszuschlagguthabens und dessen ratierliche Auszahlung anordne.

aa) Weder das Körperschaftsteuer- noch das Solidaritätszuschlaggesetz enthielten eine Regelung für die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens, die der Regelung von § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG für den Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG in der Fassung des SEStEG ermittelten Körperschaftsteuerguthabens vergleichbar sei. In Ermangelung einer gesetzlichen Grundlage stehe der Klägerin der geltend gemachte Anspruch daher nicht zu.

23

bb) Ein derartiger Anspruch könne 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. Zwar bestimme § 1 Abs. 2 SolzG 1995 n.F., dass auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden seien. Daraus folge aber nicht, dass auf Erstattungsansprüche – wie etwa den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens – ein Solidaritätszuschlagguthaben festzusetzen wäre.

24

Dem stehe § 3 SolzG 1995 n.F. entgegen, der eine eigenständige und abschließende Regelung über die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags enthalte. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. bemesse sich der Solidaritätszuschlag vorbehaltlich der Regelungen in § 3 Abs. 2 bis 5 SolzG 1995 n.F., soweit eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer vorzunehmen sei, nach der festgesetzten Körperschaftsteuer, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, wenn ein positiver Betrag verbleibe. Aus dieser Regelung ergebe sich, dass eine Festsetzung von Solidaritätszuschlag auf Erstattungen ausgeschlossen sei. Der Gesetzgeber habe damit verhindern wollen, dass nicht mit Solidaritätszuschlag belastete Rücklagen ausgeschüttet würden, ohne dass die Regelung auf diese Fälle beschränkt sei. Da im gesonderten Verfahren zur Festsetzung und Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ein positiver Betrag im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n.F. nicht verbleiben könne, sei die Festsetzung von Solidaritätszuschlag hierauf ausgeschlossen.

25

cc) Aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. sei ferner ersichtlich, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere.

26

Durch § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG sei die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt worden. Sowohl die einmalige Festsetzung des Auszahlungsanspruchs als auch die jährlichen Auszahlungen erfolgten nunmehr unabhängig von dem Verfahren zur Festsetzung der jährlichen Körperschaftsteuer. Mit dieser Trennung vom Veran-

27

lagungsverfahren zur Körperschaftsteuer verringere der Minderungsbetrag nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nicht. Während nach der Rechtslage bis zum 31. Dezember 2006 die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens die für den Veranlagungszeitraum festzusetzende Körperschaftsteuer und damit auch den nach der veranlagten Körperschaftsteuer zu bemessenden Solidaritätszuschlag gemindert habe, sofern ein positiver Betrag verblieben sei, werde die im jeweiligen Veranlagungszeitraum festgesetzte Körperschaftsteuer durch die Feststellung und jährliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht beeinflusst.

Bei dem Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens handele es sich auch nicht um eine Steuervergütung. Nach den Gesetzesmaterialien solle der Zahlungsbetrag „wie eine Körperschaftsteuerrückzahlung behandelt“ werden. Verfahrensrechtlich seien „die Vorschriften für Steuervergütungen anzuwenden“ (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 33). Gleichwohl könne hieraus nicht gefolgert werden, es handele sich um eine Steuervergütung, die gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere. Eine Steuervergütung liege nur vor, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine rechtmäßig gezahlte Steuer an eine andere Person als den Steuerschuldner zurückgezahlt werde. Diese Voraussetzung sei hinsichtlich der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht gegeben. Es handele sich vielmehr um eine Steuererstattung, die nicht unter den Begriff der Steuervergütung falle.

28

dd) Damit bestehe weder entsprechend der Regelung in § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG ein Anspruch auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Guthabens an Solidaritätszuschlag, noch mindere die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag.

29

b) Nach Auffassung des vorlegenden Senats verletze es Art. 3 Abs. 1 GG und die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG), dass weder § 3 SolzG 1995 n.F. noch eine andere Norm die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens in Höhe von 5,5 % des Zahlungsanspruchs aus dem gemäß § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG festgestellten Körperschaftsteuerguthaben (§ 4 SolzG 1995 n.F.) vorsehe und das erstattete Körperschaftsteuerguthaben auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F.).

30

aa) (1) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebiete, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gelte für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus ihm ergäben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichten. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlange eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den

31

Steuergegenstand in den Blick nehmen und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellen. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern und damit auch für die Körperschaftsteuer geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürften eines besonderen sachlichen Grundes. Art. 3 Abs. 1 GG sei jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lasse.

(2) Während die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens unter Geltung der Übergangsregelungen des Steuersenkungsgesetzes und des Steuervergünstigungsabbaugesetzes die Körperschaftsteuerfestsetzungen und damit auch den Solidaritätszuschlag gemindert hätten, sei dies nach der derzeitigen gesetzlichen Regelung nicht mehr der Fall. Auf das nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben sei weder ein Solidaritätszuschlagguthaben festzustellen, noch verringere die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F.). Hierdurch würden diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligt, die im Vertrauen auf die ursprüngliche Regelung des § 37 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes davon abgesehen hätten, durch Gewinnausschüttungen ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung für den Solidaritätszuschlag anzufordern.

(3) Ein sachlicher Grund, der so gewichtig sei, dass er diese Benachteiligung rechtfertige, sei nicht ersichtlich.

(a) Mit der Schaffung des § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG, mit dem die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens von der Veranlagung zur Körperschaftsteuer getrennt worden sei und seitdem keinen Einfluss mehr auf die Höhe des Solidaritätszuschlags habe, habe ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2710, S. 33) das Verfahren vereinfacht und grenzüberschreitend administrierbar gemacht werden sollen. Ferner hätten Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen unterbunden und die Einnahmen der öffentlichen Haushalte leichter kalkulierbar gemacht werden sollen.

(b) Diese mit der Einführung des § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG verfolgten Ziele des Gesetzgebers erforderten nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen. Die Höhe des jährlichen Minderungsbetrags für die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag lasse sich, da der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens einmalig in einem Bescheid festgesetzt werde und zehn gleiche Einzelbeträge umfasse, leicht ermitteln. Die Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte seien vorhersehbar und Gestaltungsmöglichkeiten für die Steuerpflichtigen nicht vorhanden. Ebenso wäre die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags mit einem geringen Verwaltungsmehraufwand möglich. Zwar möchten die im Gesetzgebungsverfahren für die Einführung des § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG

genannten Gründe der Verwaltungsvereinfachung, der Missbrauchsabwehr und der Vorhersehbarkeit der finanziellen Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte die abermalige Änderung der Übergangsregelung gerechtfertigt haben. Es sei aber nicht einsichtig, weshalb abweichend von der früheren Rechtslage die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens keinen Einfluss mehr auf den Solidaritätszuschlag haben solle.

Auch die Gründe, die zur Änderung des § 37 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes geführt hätten, rechtfertigten es nicht, gerade diejenigen Kapitalgesellschaften zu bevorzugen, die durch ihr (legales) Ausschüttungsverhalten die Änderungen der Übergangsvorschriften ausgelöst hätten. Diese hätten ihr Körperschaftsteuerguthaben sofort in vollem Umfang zuzüglich des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlags erhalten, während diejenigen Kapitalgesellschaften, die auf die im Gesetz genannte Übergangsfrist vertraut hätten, es hinnehmen müssten, ihr Körperschaftsteuerguthaben zeitlich gestreckt, unverzinst und überdies ohne Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag zurück zu erhalten. Zwar möge der so nicht erwartete Einbruch des Körperschaftsteueraufkommens das „Körperschaftsteuer-Moratorium“ und die sonstigen Änderungen des § 37 KStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz gerechtfertigt haben. Es seien aber keine Gründe ersichtlich oder im Gesetzgebungsverfahren genannt, weshalb die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens nunmehr keine mindernden Auswirkungen mehr auf den Solidaritätszuschlag haben solle.

(c) Der Umstand, dass ungewiss sei, ob das Körperschaftsteuerguthaben tatsächlich mit Solidaritätszuschlag belastet sei, rechtfertige es nicht, von den ursprünglichen Regelungen abzuweichen. Zum einen habe es der Gesetzgeber selbst mit zu verantworten, dass nicht mehr festgestellt werden könne, ob und in welchem Umfang das beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren vorhandene verwendbare Eigenkapital mit Solidaritätszuschlag belastet sei oder nicht. Denn er habe es versäumt anzuordnen, den Solidaritätszuschlag in die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals aufzunehmen. Minderungen der festgesetzten Körperschaftsteuer durch Gewinnausschüttungen führten damit stets auch zu einer Minderung des Solidaritätszuschlags, sofern ein positiver Betrag verbleibe. Zum anderen habe er in Kenntnis dieses Umstandes gleichwohl § 36 f. KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes geschaffen, nach denen die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags gemindert habe. Der Gesetzgeber habe offenbar § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n.F., nach dem die Festsetzung eines Solidaritätszuschlags auf einen negativen Steuerbetrag ausgeschlossen sei, für ausreichend erachtet, um zu verhindern, dass ein Solidaritätszuschlag, der tatsächlich nicht geleistet worden sei, an die Anteilseigner erstattet würde. Ein Grund, nunmehr hiervon abzuweichen, sei nicht erkennbar.

Ob der Gesetzgeber in § 36 f. KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes überhaupt eine einschränkende Regelung hinsichtlich der Rückzahlung des Solidaritätszuschlags hätte erlassen dürfen, könne dahingestellt bleiben. Bei der Bestim-

mung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz räume das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Umstrukturierung komplexer Regulationssysteme stets einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften ein, sodass er möglicherweise auch eine für die Steuerpflichtigen nachteiligere Regelung hätte treffen können. Um die erstmalige Ausgestaltung einer Übergangsvorschrift gehe es hier aber nicht. Der Gesetzgeber habe vielmehr eine bestehende Übergangsvorschrift geändert. In einem solchen Fall sei der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht weiter als bei anderen Gesetzesänderungen. Während bei der Umstrukturierung komplexer Regulationssysteme häufig nur vergrößernde, dem Einzelfall nicht immer gerecht werdende Übergangsregelungen geschaffen werden könnten, stehe der Gesetzgeber bei der Änderung einer bereits bestehenden Übergangsregelung vor keiner vergleichbaren Schwierigkeit. Er habe im Gegenteil durch die Übergangsregelung, in der er die Fortgeltung des bisherigen Rechts in modifizierter Form für einen Übergangszeitraum bestimme, einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, von dem er sich zu Lasten des Steuerpflichtigen nur lösen könne, wenn schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten seien (unter Hinweis auf BVerfGE 102, 68 <96>). Solche Nachteile seien nicht ersichtlich.

(d) Die Benachteiligung derjenigen Kapitalgesellschaften, die es im Vertrauen auf die ursprüngliche Übergangsregelung unterlassen hätten, ihr Körperschaftsteuerguthaben zu realisieren, lasse sich auch nicht mit der „Großzügigkeit“ der ursprünglichen Regelung rechtfertigen. Denn Kapitalgesellschaften, die ihr Körperschaftsteuerguthaben nicht sofort eingefordert hätten und die daher noch über ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG verfügten, hätten von dieser „Großzügigkeit“ gerade nicht profitiert. Vorteile, die bestimmten Steuersubjekten gewährt würden, könnten nachteilige Regelungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen nicht rechtfertigen.

39

bb) Dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens keine mindernde Wirkung auf den Solidaritätszuschlag habe, verletze überdies die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG).

40

(1) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts genieße die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber müsse aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpfe, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt würden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage seien abzuwägen. Eine unechte Rückwirkung sei mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sei und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zu-

41

mutbarkeit gewahrt bleibe.

Der Gesetzgeber schaffe einen besonderen Vertrauenstatbestand, wenn er aus
Vertrauensschutzgründen eine befristete Übergangsregelung erlasse. Enttäusche er
das Vertrauen in den Fortbestand dieser Vorschrift, indem er sie vor Ablauf der ur-
sprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten beseitige, so sei dies unter
dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur unter besonderen
Anforderungen möglich, nämlich dann, wenn schwere Nachteile für wichtige Gemein-
schaftsgüter zu erwarten seien (unter Hinweis auf BVerfGE 102, 68 <96>). 42

(2) Danach komme dem Vertrauen der Kapitalgesellschaften in den Fortbestand der
bisherigen Regelung, nach der sie ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder
Wirkung für den Solidaritätszuschlag zurückerhielten, Vorrang vor dem Interesse des
Gesetzgebers an der Änderung der bisherigen Übergangsregelungen zu. 43

(a) Der Gesetzgeber habe mit § 37 KStG in der Fassung des Steuersenkungsge-
setzes einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, indem er bestimmt ha-
be, dass das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb des Übergangszeitraumes von
15 Jahren mit mindernder Wirkung auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritäts-
zuschlags durch Gewinnausschüttungsbeschlüsse angefordert werden könne. Die
Steuerpflichtigen hätten es nach dieser Regelung innerhalb des Übergangszeitrau-
mes selbst in der Hand gehabt, durch Gewinnausschüttungsbeschlüsse die während
der Geltung des Anrechnungsverfahrens überzahlte Körperschaftsteuer und den
hierauf entfallenden Solidaritätszuschlag erstattet zu bekommen. 44

(b) In diese Rechtsposition habe der Gesetzgeber eingegriffen, indem er zunächst
mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz ein Moratorium von drei Jahren einge-
führt und den Übergangszeitraum auf 18 Jahre verlängert habe. Schließlich habe er
mit § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG die Erstattung des Körperschaft-
steuerguthabens von der laufenden Veranlagung gelöst, ohne eine entsprechende
Regelung für den Solidaritätszuschlag zu schaffen. 45

(c) Ein Interesse des Gesetzgebers an der Änderung der bisherigen Regelung hin-
sichtlich des Solidaritätszuschlags, das über das Bestreben nach Steigerung des
Steueraufkommens hinausgehe, sei nicht ersichtlich. 46

Zwar möchten angesichts dessen, dass das Körperschaftsteueraufkommen unmit-
telbar nach Einführung von § 36 f. KStG in der Fassung des Steuersenkungsgeset-
zes eingebrochen und sogar negativ geworden sei, die Einführung des sogenannten
Körperschaftsteuer-Moratoriums, die Verlängerung des Übergangszeitraumes auf
18 Jahre sowie die Anordnung, dass das Guthaben nur noch in jährlich gleichblei-
benden Beträgen eingefordert werden konnte, zulässig gewesen sein. Es möge auch
gerechtfertigt gewesen sein, diese Übergangsregelung ein weiteres Mal zu ändern
und die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens – wie in § 37 Abs. 5 KStG in
der Fassung des SEStEG angeordnet – gänzlich aus dem Veranlagungsverfahren
auszuklammern. 47

Es sei aber kein Grund ersichtlich und vom Gesetzgeber auch nicht benannt, weshalb abweichend von den jeweiligen vorangegangenen Übergangsregelungen die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens keinen Einfluss mehr auf den Solidaritätszuschlag haben solle. Wie ausgeführt, erforderten die in der Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG genannten Ziele, das Verfahren zu vereinfachen, grenzüberschreitend administrierbar und die Einnahmen der öffentlichen Haushalte leichter kalkulierbar zu machen, nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen oder die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung des auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlags auszuschließen.

48

Angesichts der erheblichen finanziellen Auswirkungen, die mit dem Wegfall der bisherigen Regelung verbunden sein könnten, und des Umstandes, dass der Gesetzgeber mit § 37 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes für einen Übergangszeitraum von 15 Jahren die frühere Rechtslage mit Wirkung für den Solidaritätszuschlag fortgeschrieben habe, komme dem Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage Vorrang vor dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers zu.

49

cc) Eine verfassungskonforme Auslegung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 n.F. sei nicht möglich. Zum einen sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bewusst entschieden habe, die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens solle die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mehr mindern. Zwar werde in der Gesetzesbegründung der Solidaritätszuschlag nicht erwähnt. Es könne aber nicht davon ausgegangen werden, dem Gesetzgeber sei verborgen geblieben, dass die Festsetzung eines Körperschaftsteuerguthabens und dessen rätierliche Auszahlung über zehn Jahre keine Auswirkungen mehr auf den Solidaritätszuschlag hätten. Diese Folgen lägen angesichts des Charakters des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe auf der Hand.

50

Dessen ungeachtet könne nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber – hätte er die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt – diese beseitigt hätte. Es gebe zwei Möglichkeiten, eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen: Zum einen könne der Gesetzgeber in § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. bestimmen, dass das zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert. Der Gesetzgeber könne aber auch – wie von der Klägerin des Ausgangsverfahrens beantragt – anordnen, dass zusätzlich zum festgestellten Körperschaftsteuerguthaben ein Anspruch auf Solidaritätszuschlagguthaben festgestellt wird, der mit dem Körperschaftsteuerguthaben über einen Zeitraum von zehn Jahren zur Auszahlung kommt. Angesichts dieser Ungewissheit sei eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich.

51

c) Die Vorlagefrage sei entscheidungserheblich. Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens sei eine abschließende Sachentscheidung zu treffen. Sei die Regelung in § 3 SolzG 1995 n.F. verfassungsgemäß, sei die Revision der Klägerin unbe-

52

gründet. Verneine das Bundesverfassungsgericht hingegen die Vorlagefrage und ordne der Gesetzgeber in einer Neuregelung an, dass entsprechend § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG ein auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallendes Guthaben des Solidaritätszuschlags festzustellen sei, habe die Revision Erfolg.

Der Zulässigkeit der Vorlage stehe nicht entgegen, dass der Gesetzgeber, wie dargestellt, mehrere Möglichkeiten habe, die Verfassungswidrigkeit der derzeitigen Regelung zu beseitigen. Denn eine für verfassungswidrig erachtete Rechtslage, die sich aus dem Zusammenwirken mehrerer Einzelregelungen ergebe, könne grundsätzlich anhand jeder der betroffenen Normen zur verfassungsgerichtlichen Prüfung gestellt werden (unter Hinweis auf BVerfGE 82, 60). Sähe man dies anders, könnte die Klägerin eine verfassungsrechtliche Überprüfung nicht erreichen. Wendete sie sich gegen ihren jeweiligen Körperschaftsteuerbescheid ab dem Veranlagungszeitraum 2008 mit dem Begehren, der ratierlich zur Auszahlung kommende Anspruch auf Körperschaftsteuerguthaben mindere die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag, könnte ihr entgegengehalten werden, dieser Anspruch sei trotz Verfassungswidrigkeit der Rechtslage unbegründet, weil der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit auch dadurch beseitigen könnte, dass er ebenso wie bei der Körperschaftsteuer die Feststellung eines Anspruchs auf Auszahlung von Solidaritätszuschlag außerhalb der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anordnet.

53

III.

Der Vorlagebeschluss ist dem Deutschen Bundestag, dem Bundesrat, der Bundesregierung, allen Landesregierungen sowie den Beteiligten des Ausgangsverfahrens zugestellt worden. Das Bundesministerium der Finanzen hat namens der Bundesregierung Stellung genommen.

54

Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlage mangels Entscheidungserheblichkeit und zureichender Begründung einer Verfassungsrechtsverletzung für unzulässig. Jedenfalls sei es entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs sowohl mit Art. 3 Abs. 1 GG als auch mit Art. 14 GG und den Grundsätzen rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) vereinbar, dass weder § 3 SolzG 1995 n.F. noch eine andere Norm die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5 % des Auszahlungsanspruchs aus dem gemäß § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG festgestellten Körperschaftsteuerguthaben vorsehe und das erstattete Körperschaftsteuerguthaben auch nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere.

55

B.

Die Vorlage ist unzulässig. Sie genügt nicht den Begründungsanforderungen von § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG.

56

I.

Nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GG in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BVerfGG hat

57

ein Gericht das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen, wenn es ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Gemäß § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ist zu begründen, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm die Vorschrift unvereinbar ist. Diesem Begründungserfordernis genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat (vgl. BVerfGE 127, 335 <355 f.>; 136, 127 <141 Rn. 43>).

1. Die Begründung, die das Bundesverfassungsgericht entlasten soll (vgl. BVerfGE 37, 328 <333 f.>; 65, 265 <277>; 141, 1 <10 Rn. 22>; 153, 310 <333 Rn. 55>), muss mit hinreichender Deutlichkeit erkennen lassen, dass und weshalb das vorlegende Gericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschrift zu einem anderen Ergebnis käme als im Falle ihrer Ungültigkeit (vgl. BVerfGE 7, 171 <173 f.>; 79, 240 <243>; 105, 61 <67>; 121, 108 <117>; 133, 1 <11 Rn. 35>; 135, 1 <10 f. Rn. 28>; 136, 127 <142 Rn. 44>; 141, 1 <10 Rn. 22>). Das vorlegende Gericht muss dabei den Sachverhalt darstellen (vgl. BVerfGE 22, 175 <177>), sich mit der einfachrechtlichen Rechtslage auseinandersetzen, seine insoweit einschlägige Rechtsprechung darlegen und die in der Literatur und Rechtsprechung entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen, die für die Auslegung der vorgelegten Rechtsvorschrift von Bedeutung sind (vgl. BVerfGE 65, 308 <316>; 94, 315 <323>; 97, 49 <60>; 105, 61 <67>; 121, 233 <237 f.>; 136, 127 <142 Rn. 44>; 141, 1 <11 Rn. 22>). Richten sich die Bedenken gegen eine Vorschrift, von deren Anwendung die Entscheidung nicht allein abhängt, müssen die weiteren mit ihr im Zusammenhang stehenden Bestimmungen in die rechtlichen Erwägungen einbezogen werden, soweit dies zum Verständnis der zur Prüfung gestellten Norm erforderlich ist (vgl. BVerfGE 89, 329 <337>; 105, 48 <56>; 124, 251 <260>; 131, 1 <15>). § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorlegende Gericht jedoch nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen (BVerfGE 141, 1 <11 Rn. 22>; 145, 106 <141 Rn. 96>; 152, 274 <310 Rn. 90>). Für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage ist grundsätzlich die Rechtsauffassung des vorlegenden Gerichts maßgebend, sofern diese nicht offensichtlich unhaltbar ist (vgl. BVerfGE 2, 181 <190 f., 193>; 88, 187 <194>; 105, 61 <67>; 129, 186 <203>; 133, 1 <11 Rn. 35>; 138, 1 <15 Rn. 41>; 141, 1 <11 Rn. 22>; 149, 1 <11 Rn. 21>).

58

2. Was die verfassungsrechtliche Beurteilung der zur Prüfung gestellten Norm angeht, muss das vorlegende Gericht von ihrer Verfassungswidrigkeit überzeugt sein und die für seine Überzeugung maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar darlegen (vgl. BVerfGE 78, 165 <171 f.>; 86, 71 <77 f.>; 88, 70 <74>; 88, 198 <201>; 93, 121 <132>; 136, 127 <142 Rn. 45>; 138, 1 <13 f. Rn. 37>). Der Vorlagebeschluss muss hierzu den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab angeben und sich mit der Rechtslage, insbesondere der maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, auseinandersetzen (vgl. BVerfGE 136, 127 <142 Rn. 45; 145 ff. Rn.

59

53 ff.>; 141, 1 <11 Rn. 23>).

Soweit die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung naheliegt, muss das vorlegende Gericht diese Möglichkeit prüfen und vertretbar begründen, weshalb eine verfassungskonforme Auslegung ausgeschlossen ist (vgl. BVerfGE 85, 329 <333 f.>; 96, 315 <324 f.>; 121, 108 <117>; 131, 88 <118>). Eine solche Erörterung ist insbesondere dann geboten, wenn offensichtlich mehrere Auslegungsmöglichkeiten in Betracht kommen und mindestens eine von ihnen nicht in gleicher Weise den verfassungsrechtlichen Bedenken des vorlegenden Gerichts ausgesetzt ist (vgl. BVerfGE 138, 64 <89 Rn. 75>; 149, 1 <13 Rn. 27>). Eine Norm ist nur dann für verfassungswidrig zu erklären, wenn keine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist. Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten (stRspr; vgl. BVerfGE 69, 1 <55> m.w.N.; 83, 201 <214 f.>; 122, 39 <60 f.>; 148, 69 <130 Rn. 150>). Die verfassungskonforme Auslegung findet allerdings ihre Grenze dort, wo sie zum Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde. Der Respekt vor dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber verbietet es, im Wege der Auslegung einem nach Sinn und Wortlaut eindeutigen Gesetz einen entgegengesetzten Sinn beizulegen oder den normativen Gehalt einer Vorschrift grundlegend neu zu bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 130, 372 <398>; 138, 296 <350 Rn. 132>; 148, 69 <130 f. Rn. 150>; jeweils m.w.N.).

60

II.

Den sich daraus ergebenden Anforderungen wird die Vorlage nicht in vollem Umfang gerecht. Sowohl die Ausführungen zur Entscheidungserheblichkeit von § 3 SolzG 1995 n.F. in der Auslegung durch den Bundesfinanzhof (1.) als auch die Erwägungen zur Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung vorgelegten Norm unter Darstellung der Möglichkeiten und Grenzen ihrer verfassungskonformen Auslegung (2.) lassen auf der Hand liegende Fragen unbeantwortet.

61

1. Der Senat ist für die Beurteilung der Zulässigkeit der Normenkontrollvorlage im Hinblick auf ihre Entscheidungserheblichkeit an die Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. durch den Bundesfinanzhof gebunden, weil diese mindestens vertretbar und keinesfalls unhaltbar ist (a). Der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage steht auch nicht grundsätzlich entgegen, dass der Gesetzgeber nach Auffassung des Bundesfinanzhofs mehrere Möglichkeiten hat, den nach dessen Überzeugung gegebenen Verfassungsverstoß zu beheben (b). Es fehlt jedoch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob diejenige Korrekturmöglichkeit, die allein dem Begehren der Klägerin des Ausgangsverfahrens zum Erfolg verhelfen würde, aus Rechtsgründen ausgeschlossen ist (c).

62

a) Der Bundesfinanzhof hat § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. dahin ausgelegt, dass die Vorschrift die Festsetzung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das zur Aus-

63

zahlung gelangende Körperschaftsteuerguthaben (negative Körperschaftsteuerschuld) im Verfahren nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG ausschließt, weil nach dem Wortlaut der Norm die festgesetzte Körperschaftsteuer nur dann Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ist, „wenn ein positiver Betrag verbleibt“ (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 34), also nicht, wenn es zu einer Erstattung kommt, die Körperschaftsteuerschuld mithin negativ ist. Das ist eine jedenfalls mögliche und vertretbare Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F., an die das Bundesverfassungsgericht für die Frage der Entscheidungserheblichkeit einer Normenkontrollvorlage gebunden ist (s.o. Rn. 58).

Im Einklang mit den anerkannten Auslegungsregeln steht die Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. durch den Bundesfinanzhof auch insoweit, als nach seiner Auffassung eine Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer durch die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht in Betracht kommt (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 35 ff.). Der Bundesfinanzhof begründet dies nachvollziehbar damit, dass der Gesetzgeber die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens durch § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt habe und begrifflich auch keine Körperschaftsteuervergütung vorliege, die gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindern würde.

64

Nach dieser Auslegung von § 3 SolzG 1995 n.F. hätte die Revision keinen Erfolg, wenn die Regelung verfassungsgemäß wäre. Dagegen wäre die Revision erfolgreich, wenn der Gesetzgeber eine vom Bundesverfassungsgericht festgestellte Verfassungswidrigkeit von § 3 SolzG 1995 n.F. dergestalt beheben würde, dass er zusätzlich zu dem Anspruch auf Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG in der Fassung des SEStEG einen gesonderten Anspruch auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5 % des Körperschaftsteuerguthabens schafft (Guthabenlösung).

65

b) Der Zulässigkeit der Vorlage steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber stattdessen auch die Möglichkeit hätte, das ratierlich auszahlende Körperschaftsteuerguthaben – wie nach dem Steuersenkungsgesetz – durch Verrechnung mit der zu zahlenden Körperschaftsteuer im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen, so dass das Guthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindern würde (Minderungslösung). Die Entscheidungserheblichkeit einer zur Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht gestellten Norm scheitert bei einem möglichen Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht schon daran, dass der Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten hat, eine festgestellte Verfassungswidrigkeit zu beseitigen. Ist das vorlegende Gericht der Überzeugung, dass die zur Prüfung gestellte Norm das in Art. 3 Abs. 1 GG verbürgte Grundrecht oder einen anderen speziellen Gleichheitssatz verletzt, reicht es für die Feststellung der Entscheidungserheblichkeit aus, dass die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance

66

offenhält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (vgl. BVerfGE 22, 349 <363>; 61, 138 <146>; 71, 224 <228>; 74, 182 <195>; 93, 386 <395>; 121, 108 <115>; 130, 131 <140>).

Soweit im Steuerrecht Steuerbefreiungen, Steuerentlastungen oder sonstige steuerliche Begünstigungen nur bestimmten Personen oder Gruppen gewährt werden, hat der Gesetzgeber bei einem festgestellten Verstoß gegen den Gleichheitssatz in der Regel im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit verschiedene Möglichkeiten, den Verfassungsverstoß zu beseitigen (vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 121, 108 <116>). In diesen Fällen wird sich nur mit Schwierigkeiten klären lassen, ob eine – mehr als nur theoretische und daher offen zu haltende – Chance für den Steuerpflichtigen besteht, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen, unter anderem weil es stets um Mutmaßungen zum hypothetischen Willen des Gesetzgebers und um die Bewertung unterschiedlicher Wahrscheinlichkeitsgrade im Hinblick auf die Chance auf den Erlass einer begünstigenden Neuregelung geht. Auch um der Gefahr zu begegnen, dass die Gerichte und letztlich das Bundesverfassungsgericht durch ihre Einschätzung in den Bereich der Gesetzgebung übergreifen, ist daher für die Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG darauf abzustellen, ob es ausgeschlossen ist, dass der Gesetzgeber eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung verabschiedet (vgl. BVerfGE 121, 108 <116>).

67

c) Ausgeschlossen ist eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung allerdings dann, wenn der Gesetzgeber aus Rechtsgründen oder aus offenkundigen tatsächlichen Gründen gehindert ist, eine solche Regelung zu schaffen (BVerfGE 121, 108 <116>). Das hätte hier die Prüfung der Frage nahegelegt, ob die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens begehrte Guthabenlösung verfassungsrechtlich zulässig oder ob sie ihrerseits auf der Hand liegenden verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz ausgesetzt wäre.

68

aa) Eine Definitivbelastung von Körperschaften mit Solidaritätszuschlag konnte vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hatte, den Solidaritätszuschlag in die nach dem Körperschaftsteuergesetz durchzuführende Gliederung des für Gewinnausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals einzubeziehen (vgl. BTDrucks 12/220, S. 8), bereits sowohl unter Geltung des Anrechnungsverfahrens als auch während der Übergangsphase zum Halbeinkünfteverfahren unter der Geltung des Steuersenkungsgesetzes und des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, also vor dem Inkrafttreten des im Streitfall maßgeblichen SEStEG, eintreten.

69

Eine Ursache dafür war der 1995 eingeführte Begrenzungsvorbehalt des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 („wenn ein positiver Betrag verbleibt“), der nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs auch im vorliegenden Fall der Entstehung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens entgegensteht (vgl. ferner zur Definitivbelastung bei der Senkung des Solidaritätszuschlags von 7,5 % auf 5,5 % Neeb, FR 1999, S. 295). Der Gesetzgeber wollte mit der Regelung verhindern, dass infolge einer Körperschaftsteuerminderung oder einer anzurechnenden

70

Körperschaftsteuer ein negativer Zuschlag festgesetzt werden müsste (vgl. BT-Drucks 12/4401, S. 104). Möglicher Regelungsgrund war nach Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass andernfalls unter Umständen bei Ausschüttung von Rücklagen, die vor 1995 gebildet worden und noch nicht mit Solidaritätszuschlägen belastet waren, dennoch Zuschläge zu erstatten gewesen wären. Dass in anderen Fällen unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens überschießende Wirkungen eintreten konnten, indem der Solidaritätszuschlag bei der ausschüttenden Körperschaft definitiv (und zusätzlich beim Anteilseigner erhoben) wurde (vgl. Bock/Edhofer, GmbHR 2003, S. 1147 <1148 f.>), hat der Bundesfinanzhof als eine möglicherweise rechtspolitisch zu missbilligende, aber de lege lata hinzunehmende gesetzgeberische Entscheidung für ein pauschales und grobes, gegebenenfalls auch fiskalisch motiviertes Zuschlagsystem beurteilt (vgl. BFH, Urteile vom 19. November 2003 - I R 53/03 -, juris, Rn. 9, und - I R 66/03 -, juris, Rn. 9).

Auch unter der Geltung des Steuersenkungsgesetzes und des Steuervergünstigungsabbaugesetzes führte der Begrenzungsvorbehalt des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 dazu, dass eine (mittelbare) Minderung des Solidaritätszuschlags nur erfolgte, soweit die festgesetzte Körperschaftsteuer – nach Berücksichtigung des ausschüttungsbedingt verbrauchten Körperschaftsteuerguthabens – noch positiv blieb. In den Fällen, in denen es durch die (ausschüttungsbedingte) Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens zu einer Körperschaftsteuererstattung kam, erfolgte dagegen eine entsprechende Erstattung von Solidaritätszuschlag nicht und wurde die Belastung mit Solidaritätszuschlag insoweit definitiv (vgl. Oellerich, in: Brandis/Heuermann, KStG, § 31 Rn. 27a <Juli 2019>).

71

bb) Deshalb liegt die Frage auf der Hand, ob mit der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens favorisierten Guthabenlösung, die jegliche Definitivbelastung mit Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit dem ratierlich auszuzahlenden Körperschaftsteuerguthaben ausschließt, nicht (erneut) eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen eintreten würde, die aufgrund des früheren Anrechnungsverfahrens über Körperschaftsteuerminderungspotential beziehungsweise während der Übergangsphase über ein Körperschaftsteuerguthaben verfügen oder verfügten. Damit setzt sich der Bundesfinanzhof in keiner Weise auseinander.

72

Soweit er eine Rechtfertigung möglicherweise darin sieht, dass der Gesetzgeber mit der Übergangsregelung im Steuersenkungsgesetz einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe, in den er nach dem Grundsatz des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nicht ohne Weiteres eingreifen dürfe (vgl. Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 53 ff.), begründet dies nicht, warum statt der Minderungslösung, die zu einer Gleichbehandlung mit den oben genannten Vergleichsgruppen führen würde, auch eine Guthabenlösung gerechtfertigt sein könnte, die die Begünstigten, wie gezeigt, jedenfalls teilweise besserstellen würde als diejenigen Körperschaften, die ihr Körperschaftsteuerguthaben bereits unter der Geltung des Steuersenkungsgesetzes oder des Steuervergünstigungsabbaugesetzes reali-

73

siert haben.

2. Auch die Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit von § 3 SolzG 1995 n.F. genügen den Anforderungen von § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG nicht. Dabei kann offenbleiben, ob der Bundesfinanzhof die Verfassungswidrigkeit der Norm bei Zugrundelegung seiner einfachrechtlichen Auslegung ausreichend dargelegt hat (a). Denn jedenfalls fehlt es an einer genügenden Begründung für die Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung der Norm (b).

74

a) Bei der Prüfung, ob § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. in der Auslegung durch den Bundesfinanzhof (siehe oben Rn. 63) unter Geltung von § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung mit denjenigen Steuerpflichtigen bewirkt, die ihr Körperschaftsteuerguthaben noch unter Geltung des Steuersenkungsgesetzes und des Steuervergünstigungsabbaugesetzes realisiert haben, berücksichtigt der Bundesfinanzhof nicht, dass aus Art. 3 Abs. 1 GG nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich kein Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage folgt (vgl. BVerfGE 123, 111 <128>; vgl. auch Wollenschläger, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Rn. 213; Heun, in: Dreier, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 39 ff.). Die Änderungsbefugnis des Gesetzgebers wird zwar durch rechtsstaatlich und grundrechtlich begründete Rückwirkungsverbote und Gebote abgewogenen Vertrauensschutzes begrenzt. Der allgemeine Gleichheitssatz schränkt jedoch diese Befugnis des Gesetzgebers über ein dem Willkürverbot entsprechendes allgemeines Sachlichkeitsgebot hinaus nicht ein, wie die Rechtsprechung insbesondere zu sogenannten Stichtagsregelungen herausgestellt hat (vgl. BVerfGE 101, 239 <270>; 117, 272 <301 f.>; 123, 111 <128>).

75

Der Bundesfinanzhof prüft dagegen die Rechtsänderung durch das SEStEG am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 GG nicht lediglich auf Willkürfreiheit, sondern führt eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung durch, indem er zum einen die Erforderlichkeit der Regelung zur Erreichung der mit § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG verfolgten Ziele verneint (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 45 ff.) und zum anderen zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter verlangt (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 49).

76

Ob vor diesem Hintergrund die Ausführungen zur Unvereinbarkeit von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. (i.V.m. § 37 Abs. 5 KStG i.d.F. des SEStEG) mit dem Gleichheitssatz den Begründungsanforderungen des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG noch genügen, bedarf jedoch keiner Entscheidung. Ebenso kann offenbleiben, ob diese zumindest durch die Ausführungen zur Unvereinbarkeit mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) erfüllt werden.

77

b) Denn jedenfalls fehlt es an einer ausreichenden Darlegung der Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. (i.V.m.

78

§ 37 Abs. 5 KStG i.d.F. des SEStEG). Dass es sich bei der vom Bundesfinanzhof zugrunde gelegten einfachrechtlichen Auslegung um eine vertretbare Festlegung des Inhalts der Norm handelt (s.o. Rn. 63), bedeutet noch nicht ohne Weiteres, dass eine andere, mit der Verfassung vereinbare Norminterpretation nach den anerkannten Auslegungsregeln ausgeschlossen wäre.

aa) Die vom Bundesfinanzhof gegen eine verfassungskonforme Auslegung angeführten Gründe (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 62 f.) greifen zu kurz.

79

(1) Er hält eine verfassungskonforme Auslegung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 n.F. nicht für möglich, weil der Gesetzgeber bewusst entschieden habe, dass die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mehr mindern solle (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 62). Dabei räumt der Bundesfinanzhof ein, dass in der Gesetzesbegründung der Solidaritätszuschlag nicht erwähnt wird. Er geht jedoch davon aus, dass dem Gesetzgeber nicht verborgen geblieben sein könne, dass die Festsetzung und ratierliche Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens keine Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag mehr habe.

80

Der Gesetzgeber mag diese (mittelbare) Rechtsfolge von § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG rechtstechnisch für folgerichtig gehalten und möglicherweise auch begrüßt haben. Daraus folgt jedoch noch nicht, dass die gesonderte Festsetzung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaftsteuerguthaben oder eine Berücksichtigung des einmalig festgesetzten und ratierlich jeweils zum 30. September auszahlenden Körperschaftsteuerguthabens (§ 37 Abs. 5 KStG i.d.F. des SEStEG) im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Körperschaftsteuer für die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers bei Erlass des SEStEG widerspräche (vgl. zu einer ähnlichen Fallkonstellation BVerfGE 153, 1 <53 Rn. 118>).

81

Insoweit ist zwischen der gesetzgeberischen Intention bei der Umstellung auf das ausschüttungsunabhängige System des SEStEG einerseits (hierzu sogleich) und der Zulässigkeit einer die Minderungs- oder die Guthabenlösung gestattenden verfassungskonformen Auslegung von § 3 SolzG 1995 n.F. andererseits (vgl. dazu Rn. 84 ff.) zu unterscheiden. Mit der Neuregelung von § 37 Abs. 4 bis 6 KStG in der Fassung des SEStEG wollte der Gesetzgeber zum einen das bisherige System der ausschüttungsabhängigen Gutschrift des aus dem ehemaligen Anrechnungsverfahren stammenden Körperschaftsteuerguthabens in Form einer Körperschaftsteuer-minderung vereinfachen und die Administrierbarkeit erleichtern. Zum anderen wollte er die Kalkulierbarkeit der Einnahmen für die öffentlichen Haushalte verbessern (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 33). Dass das eine oder das andere Ziel (vorbehaltlich der Zulässigkeit einer entsprechenden Auslegung von § 3 SolzG, vgl. Rn. 84 ff.) durch die gesonderte Festsetzung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Körperschaft-

82

steuerguthaben oder durch eine Berücksichtigung der jährlichen Auszahlungsrate bei der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Veranlagungsverfahren konterkariert worden wäre, legt der Bundesfinanzhof nicht dar. Vielmehr geht auch er davon aus, dass die mit der Einführung von § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG vom Gesetzgeber verfolgten Ziele nicht erfordern, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 46). Der Gesetzgeber hat sich dazu im Gesetzgebungsverfahren nicht explizit verhalten. Er wollte die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens wie eine Körperschaftsteuerrückzahlung und verfahrensrechtlich zunächst wie eine Steuervergütung behandelt wissen (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 33). Warum die in § 37 Abs. 6 Satz 2 KStG in der Fassung des Regierungsentwurfs enthaltene Regelung, nach der die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden seien (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 10, 33), im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens auf Vorschlag des Finanzausschusses gestrichen worden ist, ist anhand der Materialien nicht eindeutig feststellbar (vgl. BTDrucks 16/3369, S. 9). Auf dieser Grundlage ist ein klar erkennbar geäußelter Wille des Gesetzgebers (vgl. BVerfGE 148, 69 <131 Rn. 150>) in Bezug auf die Behandlung eines auf das Körperschaftsteuerguthaben gezahlten Solidaritätszuschlags bei Erlass des SEStEG nicht erkennbar.

(2) Nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs scheidet eine verfassungskonforme Auslegung ferner deshalb aus, weil nicht festgestellt werden könne, in welcher Weise der Gesetzgeber – hätte er die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt – diese beseitigt hätte. Der Gesetzgeber hätte, so der Bundesfinanzhof, neben der Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag durch das zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben auch die im Ausgangsverfahren beantragte Guthabenlösung wählen können. Dabei handelt es sich um eine Erwägung, die für die verfassungskonforme Auslegung – anders als für die Rechtsfolgen einer durch das Bundesverfassungsgericht festgestellten Verfassungswidrigkeit der Norm (s. Rn. 65 ff.) – nicht relevant ist. Die Auslegung kann nur an den vorhandenen Normbestand anknüpfen und nicht an andere Möglichkeiten, die dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für eine verfassungsgemäße Regelung zur Verfügung gestanden haben mögen.

83

bb) Mit der Frage, ob der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. im Sinne der Guthaben- oder der Minderungslösung ausschließen, befasst sich der Bundesfinanzhof nicht näher.

84

(1) Zwar erörtert er im Rahmen der einfachrechtlichen Auslegung der streitentscheidenden Normen (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 34), dass im gesonderten Verfahren zur Festsetzung und Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG die „Festsetzung von Solidaritätszuschlag hierauf ausgeschlossen“ sei, weil in diesem Verfahren

85

ein positiver Betrag im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n.F. nicht verbleiben könne. Der Gesetzgeber habe damit verhindern wollen – ohne dass die Regelung auf diese Fälle beschränkt sei –, dass nicht mit Solidaritätszuschlag belastete Rücklagen ausgeschüttet würden. Diese Ausführungen kann man so verstehen, dass nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs Wortlaut und Entstehungsgeschichte von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. (auch) eine verfassungskonforme Auslegung im Sinne der Guthabenlösung verbieten.

(2) Soweit der Bundesfinanzhof einfachrechtlich annimmt, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens zudem nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere (Vorlagebeschluss vom 10. August 2011 - I R 39/10 -, juris, Rn. 35 ff.), fehlt es aber an einer Aufarbeitung des einfachen Rechts in einer Weise, die Rückschlüsse auf die Unzulässigkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. im Sinne der Minderungslösung zulässt. Der Bundesfinanzhof stellt lediglich fest: Durch § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG seien die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs und die jährlichen Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens vom Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt worden, so dass das Körperschaftsteuerguthaben die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum festzusetzende Körperschaftsteuer und damit zugleich den danach zu bemessenden Solidaritätszuschlag nicht mehr mindere. Bei dem Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens handele es sich auch nicht um eine Steuervergütung im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n.F., weil eine solche nur vorliege, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine rechtmäßig gezahlte Steuer an eine andere Person als den Steuerschuldner zurückgezahlt werde; es handele sich vielmehr um eine Steuererstattung.

Welche Konsequenzen die Einordnung als Steuererstattungsanspruch für die Frage einer etwaigen Berücksichtigung dieses Anspruchs bei der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer hat, bleibt dabei unklar. Der Bundesfinanzhof erörtert nicht, ob es sich um einen in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsanspruch im Sinne von § 37 Abs. 1 AO oder um einen Erstattungsanspruch wegen rechtsgrundloser Zahlung oder wegen Wegfalls des Rechtsgrundes im Sinne von § 37 Abs. 2 AO handelt. Nimmt man ersteres an, was naheliegender ist, fehlt es an einer Auseinandersetzung mit der Frage, wie sich das spezialgesetzlich fundierte Festsetzungs- und Auszahlungsverfahren nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG zum Festsetzungsverfahren für die Körperschaftsteuer (§§ 155 ff. AO) verhält. Insbesondere die Frage, ob nach der steuerrechtlichen Systematik und dem Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen eine Berücksichtigung der einmaligen Festsetzung und jährlichen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens für die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags im jeweiligen Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, etwa weil andernfalls der normative Gehalt von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n.F. grundlegend neu bestimmt würde, wird nicht beantwortet. Damit wird die Begründung der Vorlage ihrer Entlastungsfunktion

86

87

für das Bundesverfassungsgericht nicht gerecht, die gerade auch dadurch erreicht werden soll, dass der einfachrechtliche Streitstoff von der zuständigen Fachgerichtsbarkeit im Gesamtzusammenhang aufgearbeitet wird.

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Maidowski

Langenfeld

Wallrabenstein

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 27. Oktober 2021 -
2 BvL 12/11**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 27. Oktober 2021 -
2 BvL 12/11 - Rn. (1 - 87), [http://www.bverfg.de/e/
ls20211027_2bvl001211.html](http://www.bverfg.de/e/ls20211027_2bvl001211.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2021:ls20211027.2bvl001211