

**Leitsatz**

zum Beschluss des Ersten Senats vom 17. November 2009

1 BvR 2192/05

Es ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, dass die Übergangsregelungen vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotential führen, der bei einer anderen Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen vermieden werden könnte.

**BUNDESVERFASSUNGSGERICHT**

- 1 BvR 2192/05 -

**Im Namen des Volkes**

**In dem Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerde**

der P... AG

- Bevollmächtigte:

Rechtsanwälte Berthold Goerdeler, Martin Schnurr,  
c/o Bayerische Treuhandgesellschaft AG,  
Ganghoferstraße 29, 80339 München und  
Rechtsanwalt Hans-Jochen Gutike, c/o Deutsche  
Treuhand-Gesellschaft AG, Marie-Curie-Straße 30,  
60439 Frankfurt -

1. unmittelbar gegen

- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Mai 2005 - I R 107/04 -,
- b) den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts München vom 9. September 2004 - 7 K 2991/03 -,
- c) den Feststellungsbescheid des Finanzamts München für Körperschaften vom 31. März 2004 - Steuernummer: .....

2. mittelbar gegen

§ 36 Abs. 3 und 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I Seite 1433)

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat - unter Mitwirkung der Richterin und Richter

Präsident Papier,  
Hohmann-Dennhardt,  
Bryde,  
Gaier,  
Eichberger,  
Schluckebier,  
Kirchhof,  
Masing

am 17. November 2009 beschlossen:

1. § 36 Absatz 3 und Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I Seite 1433) ist unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes, soweit diese Regelung zu einem Verlust des Körperschaftsteuererminderungspotentials führt, das in dem mit 45% Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag im Sinne des § 54 Absatz 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl I Seite 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I Seite 1034) geändert worden ist, enthalten ist.
2. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Mai 2005 - I R 107/04 -, der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts München vom 9. September 2004 - 7 K 2991/03 - und der Feststellungsbescheid des Finanzamts München für Körperschaften vom 31. März 2004 - Steuernummer 802/32110 - verletzen die Beschwerdeführerin in Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes. Das Urteil des Bundesfinanzhofs wird aufgehoben. Die Sache wird an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.
3. Die Bundesrepublik Deutschland hat der Beschwerdeführerin die notwendigen Auslagen zu erstatten.

#### Gründe:

#### A.

1

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregeln vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer zum Jahreswechsel 2000/2001, die durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt worden sind.

#### I.

2

1. Von 1977 bis Ende 2000 wurde das Einkommen der Körperschaften 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 30% (§ 27 Abs. 1 KStG 1977/1999). 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.

3

Die Differenz zwischen dem Thesaurierungssteuersatz von (zuletzt) 40% und der reduzierten Ausschüttungssteuerbelastung von 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 1977). 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 1977/1999). 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.

4

Der Körperschaftsteuersatz für die Thesaurierungsbelastung war in der Vergangenheit häufigen Änderungen ausgesetzt (unter anderem 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. Wurde ein Gewinn einbehalten und mit einem Thesaurierungssteuersatz von 45% Körperschaftsteuer belastet, enthielt er bei einer Ausschüttungsbelastung von 30% ein Minderungspotential von 15 Prozentpunkten (oder 15/55). War er mit 40% belastet, enthielt er ein Minderungspotential von 10 Prozentpunkten (oder 10/60).

5

Um bei Ausschüttungen angesichts der unterschiedlichen Steuersätze den jeweiligen Erstattungsbetrag bestimmen zu können, musste die entsprechende Vorbelastung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals bekannt sein. Im System des Anrechnungsverfahrens geschah dies durch eine die Vorbelastung wiedergebende Gliederung des „verwendbaren Eigenkapitals“ - vEK - (§ 29 KStG 1977/1999). 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 und 2 KStG 1977/1999). 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). Dieses unterteilte sich (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 KStG 1977/1999) in die nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien ausländischen Gewinne und Verluste (EK 01), in den Zugang aus steuerfreien inländischen Einkünften wie Investitionszulagen sowie als Abgang in Verluste, die gegebenenfalls auch zu einem Negativbestand führen konnten (EK 02), in Altrücklagen aus den Jahren vor Inkrafttreten des KStG 1977 (EK 03) und in offene und verdeckte Einlagen der Gesellschafter (EK 04).

6

Um die im Körperschaftsteueranrechnungsverfahren erforderliche Gliederung des Eigenkapitals angesichts der häufigen Wechsel in der Höhe des gespaltenen Steuersatzes nicht zu unübersichtlich werden zu lassen, sah der Gesetzgeber nach einem Übergangszeitraum von regelmäßig fünf Jahren jeweils die Umgliederung noch vorhandener Eigenkapitalbeträge mit einer Vorbelastung nach dem alten Thesaurierungstarif in solche mit der Belastung nach dem neuen Satz vor. So war unter anderem das EK 45 mit Ablauf des Jahres 2003 in das mit 40% vorbelastete EK 40 umzugliedern (§ 54 Abs. 11 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl I S. 402).

7

2. 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).

8

3. Den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren gestaltete der Gesetzgeber durch die neu mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten §§ 36 - 40 KStG in der Weise, dass er die unterschiedlich mit Thesaurierungssteuer belasteten vorhandenen Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital in mehreren Schritten zusammenfasste und umgliederte. So wurde erreicht, dass in den Gesellschaften allenfalls noch ein Teilbetrag von mit 40% Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital (EK 40) vorhanden war. Das darin enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotential wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer Übergangszeit von - ursprünglich - 15 Jahren unter Beibehaltung des bisherigen Anrechnungsverfahrens in eingeschränkter und modifizierter Form abgebaut werden konnte.

9

Die Umgliederungsschritte sind im Einzelnen wie folgt ausgestaltet:

10

a) In § 36 Abs. 3 KStG ist geregelt, dass ein positiver Bestand der belasteten Eigenkapitalanteile des EK 45 in Teilbeträge von EK 40 und EK 02 umzugliedern ist. Dies geschieht in der Weise, dass das EK 40 um 27/22 des Bestandes des EK 45 erhöht wird, während sich das EK 02 um 5/22 dieses Bestandes verringert. Mit der Umgliederung des EK 45 durch § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes wird die ursprünglich nach § 54 Abs. 11 KStG 1999 für den 31. Dezember 2003 vorgesehene Umgliederung des EK 45 auf den Zeitpunkt des Systemwechsels vorgezogen.

11

b) Nach § 36 Abs. 4 1. Alternative KStG sind anschließend die unbelasteten Teilbeträge des EK 01 bis EK 03 untereinander zu verrechnen. Verbleibt nach deren Verrechnung eine negative Summe, so ist dieser Negativbetrag nach § 36 Abs. 4 2. Alternative KStG mit den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zu verrechnen. Dabei erfolgt die Verrechnung in der Reihenfolge der belasteten Teilbeträge, in der deren Belastung zunimmt.

12

c) Die nach § 36 Abs. 1 bis 6 KStG ermittelten Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals werden gesondert festgestellt (§ 36 Abs. 7 KStG). Diese Feststellung bildet die Grundlage für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens. Es wird in Höhe von 1/6 aus dem nach Maßgabe des § 36 KStG errechneten EK 40 ermittelt (§ 37 Abs. 1 KStG). Das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben mindert sich nach § 37 Abs. 2 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes im 15-jährigen Übergangszeitraum jeweils um 1/6 der in den folgenden Jahren getätigten offenen Gewinnausschüttungen und wird an die Gesellschaft - im Wege der Verrechnung mit zu zahlender Körperschaftsteuer oder durch Erstattung - ausgekehrt.

Die streitige Vorschrift des § 36 Abs. 3 und 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes lautet wie folgt: 13

### § 36 Endbestände 14

(...) 15

(3) 1Ein positiver belasteter Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 2601) geändert worden ist, ist dem Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 vom Hundert ungemildert unterlegen hat, in Höhe von 27/22 seines Bestands hinzuzurechnen. 2In Höhe von 5/22 dieses Bestands ist der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, zu verringern. 16

(4) 1Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, nach Anwendung der Absätze 2 und 3 negativ, so wird sie mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge verrechnet, in der ihre Belastung zunimmt. 17

(...) 18

4. Die Umgliederung sollte nach dem Willen des Gesetzgebers in einer Weise erfolgen, die sicherstellt, dass die Körperschaftsteuerminderungen bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens im Ergebnis erhalten bleiben (BTDrucks 14/2683, S. 121). Dies vermochten die den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren regelnden Bestimmungen der §§ 36 ff. KStG im Grundsatz zu leisten. 19

Zu Einbußen an Körperschaftsteuererminderungspotential infolge der Umgliederung kam es jedoch insbesondere bei Körperschaften, die über hohe Bestände an EK 45 und keine oder negative Bestände an EK 02 verfügten. Für solche Körperschaften war es in aller Regel sinnvoll, das EK 45 noch vor der Umgliederung nach § 36 KStG durch Gewinnausschüttungen zu realisieren, um diesem Verlust zu entgehen. Dabei war aber zu berücksichtigen, dass eine Ausschüttung des EK 45 auf der Ebene der Gesellschafter zu einer entsprechenden Erhöhung der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG führte. Um etwa drohenden Nachteilen aus der Umgliederung zu entgehen, wurde von den Körperschaften in den Übergangsjahren 2000 und 2001 häufig von den steuerlichen Gestaltungsmodellen des „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens“ und des „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ Gebrauch gemacht (vgl. unten B I 5 c). 20

5. Die Übergangsregeln sind nach dem Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes mehrfach geändert worden. Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) wurde ein nahezu dreijähriges Moratorium bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens eingeführt, womit eine Verlängerung des Übergangszeitraums um drei Jahre bis 2019 verbunden war. Im Rahmen 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) wurde das System des Körperschaftsteuerguthabens von der früheren ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuerminderung auf eine ausschüttungsunabhängige ratierliche Auszahlung des restlichen Guthabens umgestellt. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) wurde die Ablösung des im EK 02 enthaltenen Körperschaftsteuererhöhungspotentials erheblich erleichtert. Das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) führte schließlich eine einmalige Vollausszahlung für Kleinbeträge des Körperschaftsteuerguthabens ein. 21

22

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft. Das Finanzamt stellte mit dem angegriffenen Bescheid vom 31. März 2004 gegenüber der Beschwerdeführerin auf den 31. Dezember 2001 die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals wie folgt fest:

23

EK 45	10.591.535 DM
EK 40	1.697.322 DM
EK 01	36.151 DM
EK 02	./ 142.039 DM
EK 04	2.000.000 DM

24

Nach Verringerung des Bestandes an EK 45 auf Grund von Ausschüttungen um 445.107 DM und einer Erhöhung des EK 45 um 2.498 DM wurde das verbleibende EK 45 (10.148.926 DM) gemäß § 36 Abs. 3 KStG zu 27/22 in EK 40 (12.455.500 DM) und zu ./ 5/22 in EK 02 (./ 2.306.574 DM) umgegliedert. Anschließend wurde die negative Summe aus EK 01 (36.151 DM) und EK 02 (nun insgesamt ./ 2.412.462 DM) mit dem EK 40 verrechnet. Daraus ergab sich unter Berücksichtigung einer Erhöhung des EK 40 um Gewinne, die mit 40% der Körperschaftsteuer unterlegen hatten, ein EK 40 von (14.187.292 DM ./ 2.412.462 DM =) 11.774.830 DM. Aus diesem wurde gemäß § 37 Abs. 1 KStG ein verbleibendes Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von (11.774.830 x 1/6 =) 1.962.472 DM ermittelt. Das zuvor im EK 45 ruhende Körperschaftsteuererminderungspotential der Beschwerdeführerin in Höhe von 2.767.889 DM wurde durch diese Umgliederung um 1.076.401 DM auf ein nunmehr im EK 40 enthaltenes Minderungspotential in Höhe von 1.691.488 DM vermindert.

25

2. Die von der Beschwerdeführerin gegen die Feststellungsbescheide erhobene Sprungklage blieb ohne Erfolg. Die Revision wurde vom Bundesfinanzhof als unbegründet zurückgewiesen (BFHE 210, 256). Der Bundesfinanzhof führte aus, die von der Beschwerdeführerin beanstandete Reduzierung des Körperschaftsteuererminderungspotentials beruhe zum einen darauf, dass das bisherige EK 45 in EK 40 und negatives EK 02 aufgeteilt werde und sich damit das Minderungspotential von 15/55 des zur Ausschüttung verwendeten Betrags auf 10/60 reduziere. Weiter verschlechtere sich die anrechnungsrechtliche Position der Beschwerdeführerin dadurch, dass das EK 45 mit 5/22 seines Betrags das unbelastete EK 02 mindere und ein verbleibendes negatives EK 02 mit belasteten Teilbeträgen zu verrechnen sei. Ob das nach der früheren Rechtslage vorhandene Körperschaftsteuererminderungspotential dem Eigentumsbegriff des Art. 14 GG unterfalle, könne offen bleiben. Selbst wenn das Körperschaftsteuererminderungspotential eine eigentumsrechtlich geschützte Anwartschaft sei, habe der Gesetzgeber in diese nicht verfassungswidrig eingegriffen. Bei den Umgliederungsregelungen handele es sich um eine verfassungsrechtlich zulässige Bestimmung der Schranken des Eigentumsrechts. Bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets habe der Gesetzgeber, was die Berücksichtigung bestehender Eigentumsrechte angehe, einen weiten Gestaltungsspielraum. Zudem hätten die bisher dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Kapitalgesellschaften grundsätzlich die Möglichkeit gehabt, mit der Umgliederung verbundene Nachteile durch eigene Maßnahmen zu vermeiden. So habe durch ein „Leerschütten“ des belasteten verwendbaren Eigenkapitals dessen Umgliederung verhindert werden können. Im Schrifttum sei schon vor Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes auf diese Gestaltungsmöglichkeit hingewiesen worden. Dass die Möglichkeit im Fall der Beschwerdeführerin nicht bestanden haben mag, führe nicht zur Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Vorschriften. Sofern das Verfassungsrecht bei einer Systemumstellung die Schaffung einer Übergangsregelung gebiete, verlange es nicht zugleich, dass diese Regelung auf alle denkbaren Fallgestaltungen Rücksicht nehme. Auch bei der Ausgestaltung einer Übergangsregelung habe der Gesetzgeber einen gewissen Spielraum. Aus verfassungsrechtlicher Sicht könne seine Entscheidung nur daraufhin überprüft werden, ob bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und den Gründen für die getroffene Regelung die Grenze der Zumutbarkeit überschritten sei. Der Gesetzgeber habe beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren berücksichtigen dürfen, dass der alsbaldige Übergang auf eine einheitliche gesetzliche Systematik die praktische Handhabung des Anrechnungsverfahrens im Übergangszeitraum erleichtert habe. Zudem habe er davon ausgehen dürfen, dass die von der Systemumstellung betroffenen Unternehmen im Regelfall einen drohenden Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotential durch rechtzeitige Maßnahmen verhindern konnten.

26

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihrer Grundrechte, namentlich aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 14 Abs. 1 sowie, der Sache nach darin enthalten, aus Art. 3 Abs. 1 GG.

27

Ihr sei durch die Umgliederung ein gesetzlich gewährter Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung in Höhe von 1.076.401 DM entzogen worden. Bei dem Minderungspotential handele es sich um ein eigentumsähnliches Recht im Sinne des Art. 14 GG, das ihr zuzuordnen sei. Das Bundesverfassungsgericht habe diejenigen Steuererstattungsansprüche, die mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums entstanden seien, als Eigentum im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG anerkannt. Der Qualifikation des Körperschaftsteuerminderungspotentials als Eigentum stehe nicht entgegen, dass seine Verrechnung oder Erstattung von Maßnahmen wie Gewinnausschüttungen abhängt. Anwartschaften und Rechtspositionen, deren Erstarken zu einem Vollrecht nur vom Verhalten des Gläubigers oder vom Eintritt sonstiger Umstände, nicht jedoch vom Verhalten des Schuldners abhängt, komme Eigentumsqualität in gleicher Weise zu wie dem entsprechenden Vollrecht. Der besonderen Bedeutung des durch Art. 14 GG garantierten Schutzes der individuellen Rechtsposition werde der Bundesfinanzhof nicht gerecht. Der Bundesfinanzhof verkenne überdies, dass der Gesetzgeber anlässlich des Systemwechsels eine Übergangsregelung, die darauf ausgerichtet gewesen sei, die Nachteile aus den Umgliederungsregelungen in § 36 Abs. 3 und 4 KStG zu vermeiden, überhaupt nicht getroffen habe. Dem Gesetzgeber sei nicht einmal bewusst gewesen, dass das damals geltende Steuerrecht in Gestalt des „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ Möglichkeiten geboten habe, diese Nachteile zu vermeiden. Die Regelungen des § 36 Abs. 3 und 4 KStG stellten sich auch nicht als gesetzliche Inhalts- und Schrankenbestimmungen dar. Wegen des Fehlens einer von jedem Betroffenen nutzbaren Möglichkeit, den Verlust seiner Rechtsposition zu vermeiden, habe vielmehr eine übergangs- und ersatzlose Beseitigung einer bestandsgarantierten Rechtsposition vorgelegen. Der Entzug dieser Rechtsposition sei nur dann verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn hierfür zusätzliche, schwerwiegende Gründe des öffentlichen Interesses vorliegen würden. Derartige, über das berechtigte Ziel eines Systemwechsels hinaus bestehende Gründe seien aber nicht ersichtlich.

28

Das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG in Gestalt des Vertrauensschutzes und damit die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG seien ebenfalls betroffen. Sie, die Beschwerdeführerin, habe auf die Regelung des § 54 Abs. 11 Satz 2 KStG 1977 vertraut, die bis zum 31. Dezember 2003 Zeit gegeben habe, das Minderungspotential des EK 45 durch entsprechende Gewinnausschüttungen zu realisieren. Mit der Frist des § 54 Abs. 11 Satz 2 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 habe der Gesetzgeber einen Vertrauenstatbestand geschaffen.

#### IV.

29

Zu der Verfassungsbeschwerde haben das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag e.V., die Bundessteuerberaterkammer, die Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. Stellung genommen. Der Senat hat außerdem eine schriftliche Stellungnahme von Prof. Dr. B. nach § 27a BVerfGG eingeholt.

30

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Umgliederungsregeln für verfassungsgemäß.

31

Die Umgliederungsregeln beruhen auf dem Gedanken der Vollausschüttung. Zudem dienten sie der Vereinfachung. Ziel des Gesetzgebers sei eine möglichst einfache Gestaltung des Übergangs vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren gewesen. Ein längeres Nebeneinander von altem und neuem System habe vermieden werden sollen, ebenso eine Fortführung der Eigenkapitalgliederung während der Übergangszeit. Insoweit sei der Rechtsgedanke früherer Regelungen, die bei einer Umgliederung von Teilbeträgen angewandt worden seien, herangezogen worden. Dass durch die Übergangsregelungen Teile des Anrechnungspotentials auf der Ebene der Körperschaft verfallen, sei aber bereits bei Umgliederungen während der Geltung des Anrechnungsverfahrens der Fall gewesen.

32

Art. 14 GG sei nicht verletzt. Das Körperschaftsteuerminderungspotential unterfalle schon nicht der Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG; jedenfalls liege eine verfassungsrechtlich zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums vor. Die Regelungen seien verhältnismäßig und verletzen nicht die Grundsätze des Vertrauensschutzes. Die Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren sei in erster Linie aufgrund der Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens sowie wegen der bestehenden Umgehungsmöglichkeiten erfolgt. Die Vernichtung eines Teils des Minderungspotentials sei als maßvolle Reduzierung im Dienste einer haushaltsverträglichen Kompromisslösung anzusehen. Bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets müsse der Gesetzgeber nicht alte Rechtspositionen konservieren. Hier

habe zudem die Möglichkeit bestanden, mit Ausschüttungen aus dem EK 45 auf den bevorstehenden Systemwechsel und die Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals zu reagieren. Dadurch hätten Nachteile vermieden werden können. Der Gesetzgeber könne nicht verpflichtet werden, im Rahmen einer Systemumstellung zu gewährleisten, dass jeder Betroffene bei der Neugestaltung eines Rechtsgebiets hinterher nicht anders dastehe als vorher. Dies schränke seine Handlungsmöglichkeiten unangemessen ein.

33

Art. 3 Abs. 1 GG sei ebenfalls nicht verletzt. Zwar würden im Rahmen der Verrechnung der Eigenkapitalbestände Körperschaften unterschiedlich behandelt. Ein Grund für die Ungleichbehandlung sei die Berücksichtigung der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaften, die ihre Fähigkeit zur Gewinnausschüttung beeinflusse. Zur Abwicklung des Anrechnungsverfahrens sei das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt worden, das bei einer unterstellten Gesamtausschüttung zum Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar gewesen sei. Ein weiterer Sachgrund für die Ungleichbehandlung im Rahmen des Systemwechsels sei das Ziel, dadurch europarechtlich umstrittene Steuervergünstigungen zu modifizieren. Im Hinblick auf die Beanstandungen des deutschen Vollarrechnungsverfahrens durch die EUKommission und ein vor dem Europäischen Gerichtshof anhängiges Verfahren sei eine Anpassung an die europarechtlichen Vorgaben notwendig gewesen.

34

2. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist § 36 Abs. 3 und 4 KStG im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Allerdings unterfalle das Körperschaftsteuerminderungspotential der Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG, da die Erstattung bei einer Ausschüttung zwangsläufig und automatisch von Amts wegen erfolge. Mit der Umgliederung halte sich der Gesetzgeber aber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums. Bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets müssten nicht alle Rechtspositionen erhalten bleiben. Die Umgliederung habe sich für Körperschaften sowohl negativ als auch positiv auswirken können. Außerdem habe die Möglichkeit bestanden, mit Ausschüttungen aus dem EK 45 auf den bevorstehenden Systemwechsel und die damit drohenden Verluste zu reagieren.

35

3. Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag e.V., der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und die Bundesrechtsanwaltskammer halten die Umgliederungsregeln wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG für verfassungswidrig. Die Umgliederungsvorschriften hätten in einer Vielzahl von Fällen zur Vernichtung von Körperschaftsteuerguthaben geführt. Es handele sich nicht nur um eine atypische Situation, die im Rahmen einer Pauschalierung und Typisierung vernachlässigt werden könne. Bei einer getrennten Ermittlung der Minderungsbeträge aus EK 45 und EK 40 habe der Verlust von Körperschaftsteuerguthaben vermieden werden können. Dass die vom Gesetzgeber gewählte Lösung eine verfahrenstechnische Vereinfachung für den Übergangszeitraum mit sich bringe, möge zutreffen. Es sei dafür aber nicht erforderlich gewesen, den betroffenen Unternehmen einen Teil ihres Körperschaftsteuerguthabens zu nehmen. Gründe des Gemeinwohls, die den Verlust von Körperschaftsteuerguthaben infolge der Umgliederung rechtfertigten, lägen nicht vor. Weder die Gründe der Haushaltsverträglichkeit noch Vereinfachungs- oder Praktikabilitätsgesichtspunkte rechtfertigten den Verlust des Körperschaftsteuerguthabens. Die Möglichkeit entsprechender Gestaltungen, mit denen der Verlust des Körperschaftsteuerguthabens habe vermieden werden können, greife nicht als Rechtfertigung. Wirtschaftlich schwache Körperschaften und Anteilseigner verfügten nicht über die zur Durchführung des „Schütt-aus-Legein-Verfahrens“ oder des „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ notwendige Liquidität. Zudem sei der für Gestaltungen zur Verfügung stehende Zeitraum zu kurz bemessen gewesen.

36

4. Prof. Dr. B. hält die körperschaftsteuerrechtlichen Umgliederungsregeln für verfassungswidrig. Die Belastung von Steuerpflichtigen, die unter die Übergangsvorschriften fielen, sei höher als die Belastung derjenigen Steuerpflichtigen, die infolge vorheriger Gewinnausschüttungen keine Bestände an verwendbarem Eigenkapital hätten. Diese höhere Belastung hätte durch eine von der gesetzlichen Regelung abweichende und erheblich einfachere Lösung verhindert werden können. Hinreichend gewichtige Sachgründe, welche die gesetzliche Regelung rechtfertigen könnten, lägen nicht vor.

37

Die Gründe, die den Gesetzgeber zur Schaffung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG veranlasst hätten, lägen darin, dass bereits bestehende Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes für den Systemwechsel als verwendbar angesehen worden seien. Bei Weitergeltung des Anrechnungsverfahrens habe dies als noch sachgerecht akzeptiert werden können. Die Übertragung von Normen, die für eine Weitergeltung des Anrechnungsverfahrens konzipiert worden seien, auf den Systemwechsel sei aus ökonomischer Sicht aber nicht begründbar. Das technische Prinzip der Umgliederung werde in einer Situation angewendet, die zu ganz anderen Folgen führe als bei Weitergeltung des Anrechnungsverfahrens. Für die Verrechnung des verbleibenden negativen EK 0 und des erst durch die Umgliederung entstandenen negativen EK 02 mit dem EK 40 sei keine Rechtfertigung erkennbar.

38

Die Finanzrechtsprechung rechtfertige die Umgliederung und Vernichtung von Körperschaftsteuerguthaben mit Vereinfachungsgesichtspunkten. Dies könne nicht als Begründung anerkannt werden. Denn die Vernichtung von Körperschaftsteuerguthaben und die dadurch bewirkte höhere Gesamtbelastung sei weder eine Vereinfachungsmaßnahme noch diene sie dem Gemeinwohl. Sie sei auch nicht verhältnismäßig und verletze den Gleichheitsgrundsatz. Dem Gesetzgeber habe ein einfacheres Verfahren für die Umgliederung zur Verfügung gestanden.

39

Soweit die Rechtsprechung der Finanzgerichte hervorhebe, betroffene Körperschaften hätten geeignete Abwehrstrategien gegen unerwünschte Folgen der Übergangsregelung treffen können, überzeuge dies nicht. Die Abwehrmaßnahmen seien nicht ohne weiteres und einfach durchzuführen. So erfordere das „Leg-ein-Holzrück-Verfahren“ zumindest zeitweise Liquidität bei den Gesellschaftern sowie entsprechende Beschlüsse, die bei einer anderen gesetzlichen Regelung nicht nötig seien.

40

Die Übergangsregelungen führten zu ganz erheblichen Mehrbelastungen, die weder aus dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft noch der Gesellschafter abgeleitet werden könnten. Zudem seien die Auswirkungen intransparent und hingen zusätzlich von der Höhe eines eventuell vorhandenen EK 02 ab. Es verbleibe damit zur Rechtfertigung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG allein das Argument der Vereinfachung. Dieses greife aber nicht, da auch eine einfachere Möglichkeit der Umgliederung vorhanden gewesen sei.

41

Die Verminderung von EK 02 im Rahmen der Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG sei dem Grunde nach nicht zu beanstanden. Dies gelte jedenfalls, solange positives EK 02 vorhanden sei, das dann im Rahmen der Umgliederung reduziert werde. Es sei zweifelhaft, ob die Regelungen, die ursprünglich für Änderungen des Steuersatzes bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens gedacht seien, auch für den Fall des Übergangs zum Halbeinkünfteverfahren angewendet werden könnten. Es sei nicht sachgerecht, wenn das durch die Umgliederung des EK 45 entstehende negative EK 02 mit belastetem Eigenkapital verrechnet werde. Für diese Vernichtung von Körperschaftsteuerguthaben gebe es keine Rechtfertigung. Die Umrechnung nach § 36 Abs. 4 KStG führe bereits vorab zu einer Definitivsteuer von 8,33% auf das betroffene EK 45. Da die Ausschüttungsbelastung von 30% in Halbeinkünfteverfahren nicht mehr angerechnet werden könne, habe dies unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens im Fall einer späteren Ausschüttung eine Gesamtbelastung des EK 45 von insgesamt 35,83% zur Folge.

42

Die Mehrbelastungen durch die Übergangsregelungen könnten nur dann gerechtfertigt werden, wenn dem Gesetzgeber ausschließlich diese Möglichkeit zur Verfügung gestanden hätte. An Stelle der vom Gesetz gewählten Umgliederung wäre es aber auch möglich gewesen, das im Übergangszeitpunkt in den (belasteten) Eigenkapitalklassen „gespeicherte“ Körperschaftsteuerminderungspotential ohne jegliche Umrechnung zu bestimmen.

## B.

43

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig und begründet. Die Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar. Deshalb verletzen auch der hierauf gestützte Feststellungsbescheid des Finanzamts München, der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts München und das Urteil des Bundesfinanzhofs die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG. Da die Verfassungsbeschwerde schon aus diesem Grund Erfolg hat, bedarf es keiner Entscheidung, ob die angefochtenen Entscheidungen und die ihnen zugrunde liegende Regelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG auch gegen Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG verstoßen.

## I.

44

Die Umgliederungsregelung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG ist am allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu messen (1), da sie zu einer ungleichen Körperschaftsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften bei dem Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren führt (2). Mit der Ausgestaltung der Umgliederungsbestimmungen verfolgt der Gesetzgeber zwar legitime Ziele (3). Für die mit dieser Regelung einher gehende Ungleichbehandlung gibt es indes keinen sachlichen Grund, denn sämtliche gesetzgeberischen Ziele könnten mit schonenderen Ausgestaltungen der Übergangsregelung erreicht werden, die eine solche ungleiche Belastung der Unternehmen vermeiden (4). Sonstige Sachgründe, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich (5).

45

1. Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich



zu behandeln (vgl. BVerfGE 120, 1 <29>; stRspr). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 110, 412 <431>; 122, 210 <230>). Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 117, 1 <30>; 120, 1 <29>; 122, 39 <52>; stRspr). Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 120, 1 <44> m.w.N.) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern und damit auch für die Körperschaftsteuer geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 107, 27 <47>; 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <31>; 120, 1 <45>). Bei der Bestimmung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz ist allerdings zu berücksichtigen, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regulationssysteme stets einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften einräumt (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 58, 81 <121>; 67, 1 <15 f.>; 100, 1 <39 ff.>; stRspr).

46

Art. 3 Abs. 1 GG ist 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 lässt (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 105, 73 <110>; stRspr).

47

2. Die für den Systemwechsel im Recht der Körperschaftsteuer vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren vorgesehene Umgliederung der Teilbeträge belasteten Eigenkapitals nach § 36 Abs. 3 KStG und die Verrechnung mit den unbelasteten Teilbeträgen nach § 36 Abs. 4 KStG führt grundsätzlich zum erstrebten Erhalt, bei einem Teil der Kapitalgesellschaften aber zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotential und damit im Ergebnis zu einer ungleichen Belastung mit Körperschaftsteuer. Zwar bleibt das in dem mit 45% Thesaurierungssteuer belasteten Teilbetrag an Eigenkapital enthaltene Körperschaftsteuererminderungspotential bei der Umgliederung nach § 36 KStG im Regelfall erhalten; die Umgliederung führt jedoch bei solchen Kapitalgesellschaften zu Einbußen, die zum maßgeblichen Überleitungszeitpunkt am 31. Dezember 2000 über einen hohen Betrag an mit 45% belasteten Eigenkapital und zugleich über einen nur geringen oder gar einen negativen Bestand an EK 02 verfügten.

48

Dies hat seine Ursache in der vom Gesetz angeordneten Umrechnungstechnik, mit der der Gesetzgeber die Überführung des Bestands an EK 45 in den Bestand von EK 40 unter Beibehaltung des Körperschaftsteuererminderungspotentials erreichen will. Die in einem ersten Schritt nach § 36 Abs. 3 Satz 1 KStG vorgesehene Hinzurechnung des Bestands an EK 45 mit dem Faktor 27/22 zu dem EK 40 führt dazu, dass dort ein gegenüber dem EK 45 in absoluten Zahlen höherer Betrag an EK 40 entsteht, dem aber - entsprechend der angenommenen unterschiedlichen Vorbelastung von EK 45 und EK 40 mit Thesaurierungssteuer - ein geringeres Körperschaftsteuererminderungspotential entspricht. Denn das EK 45 enthält ein Körperschaftsteuererminderungspotential in Höhe von 15/55, das EK 40 hingegen nur ein solches von 1/6 des jeweiligen Teilbetrags (vgl. § 27 Abs. 1 KStG 1977/1999). Die in einem zweiten Schritt nach § 36 Abs. 3 Satz 2 KStG vorgeschriebene Verringerung des Bestands des EK 02 um 5/22 des Bestands an EK 45 führt nun im Regelfall den vollständigen Erhalt des Körperschaftsteuererminderungspotentials herbei, da auf diese Weise das in einem positiven EK 02 enthaltene Körperschaftsteuererhöhungspotential entsprechend reduziert wird. Durch die Kombination dieser beiden Rechenschritte erreicht der Gesetzgeber in der Regel, dass die Höhe des Körperschaftsteuererminderungspotentials im Ergebnis auch nach der Umgliederung erhalten bleibt. Zugleich bleibt die Übereinstimmung von verwendbarem Eigenkapital und steuerbilanzielltem Eigenkapital gewährleistet.

49

Verfügt eine Kapitalgesellschaft jedoch zum maßgeblichen Umrechnungszeitpunkt über einen erheblichen Bestand an EK 45 und über einen geringen oder gar einen negativen Bestand an EK 02, hat der beschriebene zweite Rechenschritt nach § 36 Abs. 3 Satz 2 KStG zur Folge, dass der dem EK 02 zugeordnete Betrag negativ wird oder sich dessen ohnehin negativer Bestand erhöht. Statt der vom Gesetzgeber mit der Umgliederungstechnik beabsichtigten Reduzierung des Körperschaftsteuererhöhungspotentials beim EK 02 tritt dann der gegenteilige Effekt ein. Die mit § 36 Abs. 4 KStG angeordnete Verrechnung der negativen Summe der EK 0-Bestände mit dem EK 40 führt zur Verringerung des Körperschaftsteuererminderungspotentials.

50

3. Mit dem Vorhaben, für den Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer eine Übergangsregelung zu schaffen, die das Körperschaftsteuererminderungspotential der Unternehmen aus dem bisherigen Anrechnungsverfahren erhält und zugleich einfach und zügig umgesetzt werden kann, verfolgt der Gesetzgeber legitime Ziele.

51

Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 wurde im Körperschaftsteuerrecht ein Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren vollzogen. Diese Umstellung sollte Schwächen des Anrechnungsverfahrens beseitigen, die ihre Ursache vor allem in der Kompliziertheit und der daraus folgenden Verwaltungsaufwendigkeit des bisherigen Systems und in der ihm zugeschriebenen Europarechtsuntauglichkeit hatten. Das Halbeinkünfteverfahren sollte demgegenüber zu einer wettbewerbsfähigen, europatauglichen und leistungsgerechten Unternehmensbesteuerung führen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 92 ff., 120). Die grundsätzliche Befugnis des Steuergesetzgebers, einen solchen Strukturwandel im System der Körperschaftbesteuerung herbeizuführen, wird von der Beschwerdeführerin nicht infrage gestellt und ist damit nicht Gegenstand dieses Verfassungsbeschwerdeverfahrens. Sie steht im Übrigen verfassungsrechtlich auch nicht in Zweifel.

52

Die Verfassungsbeschwerde richtet sich demgegenüber gegen die Ausgestaltung des Übergangs vom alten in das neue Körperschaftsteuersystem. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte dieser Übergang zum einen möglichst einfach und zügig vonstatten gehen (a), zum anderen sollte der Wechsel in das neue Körperschaftsteuerrecht in einer Weise erfolgen, die die Unternehmen vor einem Verlust des angesammelten Körperschaftsteuermindeungspotentials bewahrt (b). Auch war der Gesetzgeber bestrebt, bei der von ihm hierfür angeordneten Umgliederung der Teilbeträge verwendbaren Eigenkapitals den rechnerischen Betrag der Thesaurierungsbelastung und die Summe der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals möglichst unverändert zu lassen (c).

53

a) Eines der wesentlichen Anliegen des Gesetzgebers beim Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren war die damit bezweckte Vereinfachung der Besteuerung von Körperschaften (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 93 ff., 121; Otto, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2006, S. 53 f.). Auch der Übergang vom alten zum neuen Körperschaftbesteuerungssystem selbst sollte möglichst einfach abgewickelt werden. Dies war ersichtlich der eigentliche Grund für die in § 36 Abs. 3 KStG vorgesehene Zusammenführung der belasteten Teilbeträge verwendbaren Eigenkapitals aus EK 45 und EK 40, die Bildung eines einheitlichen Endbestands hieraus und dessen Überführung in ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 1 KStG. Auf diese Weise sollten die mit (Thesaurierungs-) Körperschaftsteuer belasteten Teile des verwendbaren Eigenkapitals auf die Ausschüttungsbelastung von 30% herabgeschleust werden (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121). Der Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen beantwortete die an ihn im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bei der Beratung des Gesetzesvorhabens gerichtete Frage, ob zwingend eine Zusammenfassung der belasteten Eigenkapitalbestände in einem Betrag erforderlich sei, dahin, dass die in § 36 KStG geregelte Umgliederung der Vereinfachung diene (vgl. Kurzprotokoll der 60. Sitzung des Finanzausschusses, Protokoll Nr. 14/60, S. 13 f.). Eine weitergehende Begründung zur Zusammenfassung des EK 45 und des EK 40 unter Einbezug des EK 02 findet sich im Gesetzgebungsverfahren nicht (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 127). Das Vereinfachungsargument führt auch der Bundesfinanzhof in dem hier angegriffenen Urteil mehrfach zur Rechtfertigung der streitigen Umgliederungsregelung an. In Übereinstimmung damit wird in der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen betont und in den übrigen in diesem Verfassungsbeschwerdeverfahren abgegebenen Stellungnahmen bestätigt, dass die in den Umgliederungsbestimmungen der §§ 36 ff. KStG vorgesehene Reduzierung und Zusammenführung der Teilbeträge belasteten Eigenkapitals der Vereinfachung bei der Abwicklung des Anrechnungsverfahrens in der Übergangszeit dienen sollen.

54

b) Die Umgliederungsregelungen verfolgten ausweislich des Gesetzentwurfs der Regierungsfractionen zum Steuersenkungsgesetz darüber hinaus das Ziel sicherzustellen, „dass die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuermindeungen im Ergebnis erhalten bleiben“ (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121). Hierauf waren die durch das Steuersenkungsgesetz in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten Umgliederungsregelungen ausgerichtet und konnten dieses Ziel im Regelfall auch erreichen (s.o. unter 2).

55

c) Weder das Erhaltungs- noch das angestrebte Vereinfachungsziel begründen indes ohne Weiteres die in § 36 Abs. 3 und 4 KStG konkret gewählte Umgliederungstechnik. Die komplizierte doppelte Umrechnung des Bestands an EK 45 mit 27/22 in das EK 40 und negativen 5/22 in das EK 02 wird erst durch die vom Bundesministerium der Finanzen in diesem Verfahren abgegebene Stellungnahme nachvollziehbar erläutert. Danach wird mit dem in § 36 Abs. 3 Satz 1 KStG vorgesehenen Faktor 27/22 sichergestellt, dass bei der damit erfolgten Umrechnung von dem mit 45% thesaurierungssteuerbelasteten Eigenkapital aus dem EK 45 zum EK 40 die gezahlte Körperschaftsteuer auch nach der Umgliederung rechnerisch gleich hoch bleibt. Der zweite Schritt in § 36 Abs. 3 Satz 2 KStG - die Verminderung des EK 02 um 5/22 des EK 45-Wertes - sorgt sodann im Regelfall dafür, dass im Ergebnis das im EK 45 enthaltene Körperschaftsteuermindeungspotential erhalten bleibt, weil dies mit dem ersten Umgliederungsschritt nach § 36 Abs. 3 Satz 1 KStG noch nicht

erreicht wird (s.o. unter 2).

56

Der zweite Rechenschritt gewährleistet darüber hinaus, dass die Summe der Teilbeträge verwendbaren Eigenkapitals durch die Umgliederung nicht verändert wird. Das in der Steuerbilanz ausgewiesene verwendbare Eigenkapital muss - davon ist der Gesetzgeber mit der Schaffung des § 36 Abs. 3 und 4 KStG ausgegangen - Maßstab und Grenze für die Umgliederung sein. Denn nach § 30 Abs. 1 GmbHG darf für Gewinnausschüttungen nur der Teil des bilanziellen Eigenkapitals verwendet werden, der nicht zum Stammkapital gehört (Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 18. Aufl. 2006, § 30 Rn. 1 und 10 f.). Gleiches gilt bei der Aktiengesellschaft für das gezeichnete Nennkapital nach § 57 Abs. 1 AktG (vgl. Hüffer, Aktiengesetz, 8. Aufl. 2008, § 57 Rn. 1). Während der Geltung des Anrechnungsverfahrens war der Gesetzgeber folglich stets bestrebt, zwischen steuerbilanzielltem Eigenkapital und verwendbarem Eigenkapital laut Gliederungsrechnung einen Gleichklang herzustellen. Dies zeigte sich auch an den früheren, zur Zusammenfassung verschiedener Teilbeträge führenden Umgliederungsregelungen des § 54 Abs. 8 KStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093), des § 54 Abs. 11a und 11b in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes (Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt - StandOG - vom 13. September 1993, BGBl I S. 1569) und des § 54 Abs. 11 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002.

57

Auch mit diesen die konkrete Umgliederungstechnik leitenden (Unter-) Zielen verfolgt das Gesetz legitime Zwecke, indem es eine korrekte Abbildung der geleisteten Thesaurierungssteuer in dem umgegliederten Eigenkapitalbetrag anstrebt und durch die Wahrung der Summe des verwendbaren Eigenkapitals Verwerfungen mit der Handelsbilanz der Körperschaften vermeidet.

58

4. Einen tragfähigen Sachgrund für die durch Umgliederungsverluste verursachte ungleiche Steuerbelastung liefern diese Ziele, welche die Ausgestaltung des Übergangs bestimmen, jedoch nicht. Dem Gesetzgeber standen andere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, die sämtliche Übergangsziele hätten einhalten können, ohne umgliederungsbedingte Verluste von Körperschaftsteuerminderungspotential zu verursachen. Der dem Gesetzgeber gerade bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme - wie hier beim Wechsel der Körperschaftsteuer vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren - zustehende weite Gestaltungsspielraum (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 58, 81 <121>; 67, 1 <15 f.>; 100, 1 <39 ff.>; stRspr) befreit ihn nicht von der Bindung an den Gleichheitssatz. Eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehrt, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Belastung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden können, braucht von den Betroffenen nicht hingenommen zu werden.

59

Eine solche Situation ist beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Körperschaftsteuerrecht gegeben. Zumindest eine Alternativgestaltung der Übergangsregelung drängt sich auf, die bei einer nur geringfügigen Änderung der gesetzlich vorgesehenen Übergangsbestimmungen die Abwicklung des Anrechnungsverfahrens gleich einfach und zügig erreicht und dabei den allein umgliederungsbedingten Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential vermeidet.

60

a) Die mit der angegriffenen Übergangsregelung verfolgten Ziele hätte der Gesetzgeber auch dadurch erreichen können, dass er das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals, dem EK 45 und dem EK 40, bildet, ohne zuvor die Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG vorzunehmen. Auf diese Weise würde das für den Abbau des Körperschaftsteuerminderungspotentials in der Übergangszeit vorgesehene Körperschaftsteuerguthaben mit 10/60 aus dem Bestand des vorhandenen EK 40 und mit 15/55 aus dem Bestand des EK 45 ermittelt, mithin ein Körperschaftsteuerminderungspotential aus zwei Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals berücksichtigt, deren Endbestand zum Stichtag je gesondert festgestellt werden müsste. Dieses Konzept kommt ohne die in § 36 Abs. 3 KStG vorgesehene Umgliederung aus und bedarf daher auch nicht der in § 36 Abs. 3 Satz 2 KStG geregelten Verminderung des EK 02. Dadurch wird der nach der geltenden Übergangsregelung bei einem hohen Bestand an EK 45 und niedrigem oder negativen EK 02 drohende Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotential vermieden, soweit er seine Ursache allein in der Technik der Umgliederungsrechnung hat. Zugleich bleibt es auch im Falle der je gesonderten Einspeisung des EK 45 und des EK 40 in das Körperschaftsteuerguthaben bei der vom Gesetzgeber damit angestrebten Herabschleusung der mit (Thesaurierungs-)Körperschaftsteuer belasteten Teile des verwendbaren Eigenkapitals auf die Ausschüttungsbelastung von 30% (s.o. 3 a).

61

Ein derartiger Lösungsvorschlag wurde von den Wirtschaftsverbänden bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz eingebracht (vgl. die vom Deutschen Industrie- und Handelskammertag e.V. mit

seiner Stellungnahme in diesem Verfahren vorgelegte Eingabe vom 16. März 2000 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages). Auch die Expertenkommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung hat in ihrem Abschlussbericht, den sogenannten „Brühler Empfehlungen“, in dem sie sich eingehend mit verschiedenen Lösungsmöglichkeiten zur Gestaltung des Systemwechsels zu einer neuen Unternehmensbesteuerung auseinandersetzt, keine Zusammenführung der zum Stichtag bestehenden verschiedenen Teilbeträge belasteten Eigenkapitals vorgeschlagen (vgl. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 66 <1999>, S. 71; vgl. ferner S. 7 f., 41 des Gutachtens des vom Senat in diesem Verfahren gehörten Prof. Dr. Peter Bareis sowie die auf entsprechende Lösungsmöglichkeiten verweisenden Bauschatz, in: Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 36 Rn. 122; Prinz, GmbHR 2001, S. 125 <131>).

62

b) Die Alternativlösung, das Körperschaftsteuerguthaben aus den getrennten Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals zu ermitteln, ohne diese vorher zusammenzuführen, wird allen Zielen gerecht, die den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Übergangs vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren geleitet haben.

63

aa) Das Körperschaftsteuerminderungspotential bleibt in diesem Fall vollständig erhalten, da es aus jedem Teilbetrag belasteten Eigenkapitals entsprechend dem zum Stichtag festgestellten Endbestand ungeschmälert in das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG einfließt. Die Gefahr einer sogenannten „EK 02-Falle“ kann mangels Verrechnung von EK 45-Beträgen mit dem EK 02 nicht eintreten. Da keine Umgliederung vorgenommen wird, bleiben die Abstimmung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals mit dem steuerbilanziellen Eigenkapital für den Zeitpunkt der mit dem Stichtag fingierten Vollausschüttung gewährleistet und der in den Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals abgebildete Betrag geleisteter Körperschaftsteuer erhalten.

64

bb) Bei dieser Lösung kann der Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren zumindest ebenso einfach abgewickelt werden, wie vom Gesetzgeber geplant. Insbesondere könnte der mit der gesetzgeberischen Konzeption beabsichtigte Vereinfachungseffekt, der darin besteht, dass während der Übergangs- und Abwicklungszeit des alten Anrechnungsverfahrens nicht die Gliederung des belasteten Eigenkapitals in mehrere Teilbeträge fortgeführt werden muss, in gleicher Weise umgesetzt werden. Lediglich bei der Bildung des Körperschaftsteuerguthabens müssten noch beide Teilbeträge, EK 45 und EK 40, berücksichtigt werden. Zu einer spürbaren Verkomplizierung des Übergangsrechts führte die geringfügig längere Beibehaltung dieser Teilbeträge belasteten Eigenkapitals indes nicht. Das Gegenteil ist der Fall. Beide Eigenkapitalbestände könnten ohne erkennbaren Mehraufwand in die Schlussfeststellung nach § 36 Abs. 7 KStG eingehen und wären dann mit der entsprechenden Summe in das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 1 KStG aufzunehmen. Stattdessen bliebe der Finanzverwaltung die komplizierte Umgliederungsrechnung nach § 36 Abs. 3 KStG erspart.

65

Die mit der gesetzlichen Übergangsregelung im Übrigen einhergehenden Erleichterungen bei der Abwicklung des Anrechnungsverfahrens könnten bei der Alternativlösung hingegen in gleicher Weise erreicht werden. Vereinfachend wirkt die Umwandlung der auf den 31. Dezember 2000 nach § 36 Abs. 7 KStG festgestellten Endbeträge aus dem EK 40 in ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 1 KStG, das ursprünglich mit jeder Gewinnausschüttung kontinuierlich abgebaut wurde und mittlerweile seit 2008 rätierlich ausgezahlt wird (§ 37 Abs. 4 bis 7 KStG i.d.F. des SEStEG). Dies erspart zusammen mit den übrigen Verrechnungsvorschriften die Fortführung der Eigenkapitalgliederung über den Zeitraum von - zunächst - 15 Jahren, währenddessen das Körperschaftsteuerguthaben abgebaut werden kann. Diese Zusammenfassung im Körperschaftsteuerguthaben hängt indes nicht von der in § 36 Abs. 3 KStG angeordneten vorherigen Umgliederung des EK 45 in das EK 40 ab. Sie kann genauso erfolgen, wenn das Körperschaftsteuerminderungspotential aus dem EK 45 unmittelbar mit 15/55 in das Guthaben nach § 37 Abs. 1 KStG einfließt. Ein erkennbarer verwaltungstechnischer Mehraufwand ist damit nicht verbunden, es bleibt vielmehr umgekehrt das komplizierte Umgliederungsverfahren nach § 36 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG in EK 40 und EK 02 erspart (ähnlich Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, vor § 36 Rn. R 33 <April 2001>).

66

cc) Abstimmungsprobleme zwischen bilanziellem Eigenkapital und dem Eigenkapital laut körperschaftsteuerrechtlicher Gliederungsrechnung treten bei dieser Lösung ebenfalls nicht auf. Eine Realisierung des aus dem EK 45 stammenden Guthabens ist über die Vorschrift des § 37 KStG auch in diesem Fall nur dann möglich, wenn handelsrechtlich zulässige Gewinnausschüttungen erfolgen. Zwar wäre bei einer Ausschüttung aus dem Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG nicht ersichtlich, ob und inwieweit dieses Guthaben ursprünglich aus dem EK 40 oder dem EK 45 stammt. Dies ist allerdings auch bei der Gesetz gewordenen Regelung nicht anders, da das dort allein in das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG überführte Körperschaftsteuerminderungspotential aus dem EK 40 sich zusätzlich aus dem zuvor mit 27/22 aus dem EK 45 umgliederten EK 40 zusammensetzt. Ob das im Ausschüttungsfall realisierte

Guthaben ausschließlich aus dem ursprünglichen EK 40 oder aus dem vormaligen EK 45 stammt, ist also auch im geltenden Recht nicht ersichtlich und für die Handhabung und die Bewertung der Übergangsregelung im Übrigen unerheblich.

67

Die nach § 37 Abs. 2 KStG vorgesehene einheitliche Minderung des Körperschaftsteuerguthabens um jeweils 1/6 des Betrags der Gewinnausschüttung führt bei der Alternativlösung ebenso wenig zu einer Verzerrung der maßgeblichen Kenngrößen wie im Falle der gesetzlichen Übergangsregelung. Sie hat für beide Varianten in gleicher Weise lediglich zur Folge, dass die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens länger dauert oder einen höheren Ausschüttungsbetrag verlangt, als es nach dem früheren Anrechnungsverfahren bei einer Ausschüttung unmittelbar aus dem EK 45 heraus der Fall gewesen wäre. Der Gesetzgeber wäre im Übrigen nicht gehindert, dem durch die Wahl eines höheren Minderungsfaktors - etwa 1/5 - in § 37 Abs. 2 KStG Rechnung zu tragen.

68

Es wäre im Übrigen aber auch kein gravierender Mehraufwand erkennbar, wenn - als weitere Gestaltungsvariante - die Eigenkapitalgliederung unter anderem mit den beiden Teilbeträgen aus EK 45 und EK 40 während der vorgesehenen Abwicklungszeit für zunächst 15 Jahre getrennt, also ohne Zusammenfassung in einem Körperschaftsteuerguthaben, fortgeführt würde. Dies hätte zumindest den Vorteil, dass die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials mit dem jeweils angemessenen Ausschüttungsfaktor (von 15/55 bei EK 45 und 10/60 bei EK 40) erfolgen könnte. Jedenfalls hätte der mit einer solchen Übergangsalternative einher gehende Vereinfachungsverlust kein solches Gewicht, dass gemessen daran die mit der gesetzlichen Umgliederungsregelung verbundenen Verluste von Körperschaftsteuerminderungspotential hinnehmbar erschienen.

69

dd) Den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren wollte der Gesetzgeber zügig vornehmen und ein längeres Nebeneinander mit dem auslaufenden Anrechnungsverfahren vermeiden (vgl. die entsprechenden Vorschläge im Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 71, die der Gesetzgeber ausdrücklich aufgegriffen hat <BTDrucks 14/2683, S. 94>). Der Zeitraum, in dem alte und neue Unternehmensbesteuerung gleichzeitig Anwendung finden, sollte - von der letztmaligen Feststellung der Endbeträge des Eigenkapitals auf den 31. Dezember 2000 nach § 47 Abs. 1 KStG 1977 bis zur erstmaligen Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens und des Endbetrags des EK 02 nach § 37 und § 38 KStG auf den 31. Dezember 2001 - maximal ein Jahr betragen (vgl. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 71; Hey, a.a.O., vor § 36 Rn. 4 <April 2001>). Danach waren in den Folgejahren nur noch das Körperschaftsteuerguthaben und sonstige Endbestände verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 7 KStG unter Anknüpfung an das Anrechnungsverfahren abzuwickeln. Überlegungen, das Anrechnungsverfahren noch für einen längeren Zeitraum fortzuführen (Rödter/Wochinger, FR 2000, S. 1 <12>), ist der Gesetzgeber nicht gefolgt, weil zu befürchten war, dass die Parallelführung von zwei Systemen „verwaltungsmäßige“ Schwierigkeiten mit sich bringe (vgl. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 64).

70

Das nahe liegende, verfassungsrechtlich jedenfalls nicht zu beanstandende Bestreben des Gesetzgebers, die Systemumstellung schnell zu vollziehen, rechtfertigt indes nicht die aus dem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential herrührende ungleiche Belastung der Unternehmen mit Körperschaftsteuer. Denn die Zügigkeit des Übergangs hängt in keiner Weise von der Umgliederung des EK 45 in das EK 40 und das EK 02 ab. Der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren hätte zumindest ebenso schnell ohne diese Umgliederung bewerkstelligt werden können. Auf den Zeitrahmen für den Übergang ist die Alternativlösung ohne Einfluss, hätte also in gleicher Weise bis 2000 beziehungsweise 2001 und sodann mit einer Abwicklungszeit von zunächst 15, später 18 Jahren ins Werk gesetzt werden können, während der im Übrigen bereits das Halbeinkünfteverfahren Anwendung findet.

71

5. Andere Sachgründe, aus denen sich eine Rechtfertigung der ungleichen Körperschaftsteuerbelastung ergeben könnte, die durch die in § 36 Abs. 3 und 4 KStG vorgeschriebene Umgliederung der Teilbeträge belasteten Eigenkapitals verursacht wird, liegen nicht vor.

72

Ohne Erfolg beruft sich das Bundesministerium der Finanzen darauf, dass bereits in früheren Jahren unter Geltung des Anrechnungsverfahrens die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals, die mit einem nicht mehr aktuellen Thesaurierungssteuersatz belastet waren, regelmäßig in gleicher Weise wie nunmehr das EK 45 in einen mit dem geltenden Thesaurierungssteuersatz belasteten Teilbetrag umgegliedert wurden, dass eine derartige Umgliederung für das EK 45 nach § 54 Abs. 11 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ohnehin zum 31. Dezember 2003 vorgesehen war und dass Vereinfachungsmaßnahmen dieser Art in der Vergangenheit stets als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilt worden waren (vgl. dazu Hey, a.a.O., vor § 36 Rn. R 33 <April 2001>). Dieser Umstand erklärt zwar,

warum für die Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG jetzt die gleiche Regelungstechnik mit denselben Umrechnungsfaktoren gewählt wurde, rechtfertigt aber nicht die damit bewirkte ungleiche Steuerbelastung durch die teilweise Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotential. Der Hinweis auf die früher verwendeten Umgliederungsregelungen lässt jedoch außer Acht, dass sie einer Reduzierung der Teilbeträge belasteten Eigenkapitals bei einem Fortbestand des Anrechnungsverfahrens im Übrigen dienten und zudem jeweils mit einer mehrjährigen Übergangsfrist versehen waren. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass die Verfassungsmäßigkeit dieser früheren Übergangsregelungen nicht in Frage gestellt wurde. Da das Anrechnungsverfahren in jenen Fällen fortgeführt wurde, bedurfte es nicht der nunmehr in § 36 Abs. 4 KStG vorgesehenen, den Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotential wesentlich verursachenden Verrechnung eines negativen Bestands an EK 02 mit den Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals. Außerdem hatten die Unternehmen aufgrund der mehrjährigen Übergangsfristen in der Regel ausreichend Zeit, ungünstige Umgliederungsergebnisse durch rechtzeitige Gewinnausschüttungen zu vermeiden.

73

Unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens bestand außerdem ein legitimes Interesse des Gesetzgebers, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und auch der Praktikabilität für den Steuerpflichtigen, die Zahl der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals überschaubar zu halten, das bei der Beendigung des Anrechnungsverfahrens nicht in gleicher Weise gilt. Wäre es nicht im Laufe der Jahre regelmäßig zu einer solchen Reduzierung der Teilbeträge gekommen, hätten im Jahr 2000 aufgrund der zwischenzeitlichen Änderungen des Steuersatzes insgesamt 13 verschiedene Teilbeträge berücksichtigt werden müssen (vgl. die Übersicht bei Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 30 KStG a. F., Rn. 50 <Dezember 1999>). Mit der Beendigung des Anrechnungsverfahrens war dieses Bedürfnis zur Reduzierung der Teilbeträge aber entfallen. Die Frage einer Verkomplizierung durch zu viele Teilbeträge stellte sich nicht mehr. Der Gesetzgeber hatte sich entschlossen, als einzige Teilbeträge den Teilbetrag des (positiven) EK 02 nach § 38 KStG sowie den Teilbetrag des EK 04 nach § 39 KStG in das neue System hinüber zu nehmen (BTDrucks 14/2683, S. 127). Alle übrigen Teilbeträge, insbesondere der belastete Teilbetrag des EK 40, sollten hingegen nach der gesonderten Feststellung des jeweiligen Endbestands nicht weitergeführt werden. Vielmehr war vorgesehen, lediglich das EK 40 in Form des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 KStG in das neue Recht überzuleiten (BTDrucks 14/2683, S. 127). Das Problem einer zunehmenden Zahl von Teilbeträgen, die über einen längeren Zeitraum fortgeführt werden müssten, stellte sich nach der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens also nicht mehr. Der Hinweis auf die daran orientierten Umgliederungsregelungen früheren Rechts geht daher ins Leere.

74

b) Der gesetzlichen Ausgestaltung des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren liegt die Fiktion einer Vollausschüttung des gesamten verwendbaren Eigenkapitals der jeweiligen Körperschaft zum Zeitpunkt der Beendigung des Anrechnungsverfahrens zugrunde. Danach soll bei den betroffenen Körperschaften der Körperschaftsteuerminderungsbetrag erhalten bleiben, der sich bei einer Vollausschüttung im Anrechnungsverfahren auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ergeben hätte. Diese Konzeption geht auf die Empfehlung der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (a.a.O., S. 71) zurück. Sie ist konsequent, denn sie trägt dem Umstand Rechnung, dass das Anrechnungsverfahren kurzfristig binnen eines Jahres beendet werden sollte. Ausgehend hiervon ist es folgerichtig, den Erhalt des Körperschaftsteuerminderungsbetrags daran zu knüpfen, ob nach Ablauf dieses Jahres die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials möglich gewesen wäre. Dies hing maßgeblich davon ab, ob und in welchem Umfang negatives EK 02 vorlag. Negatives EK 02 spiegelte unter Geltung des Anrechnungsverfahrens die Situation wieder, dass das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital unter der Summe der Teilbeträge an belastetem verwendbarem Eigenkapital lag und wirkte daher im Ergebnis wie eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre. Denn das laut Gliederungsrechnung verwendbare Eigenkapital konnte nur in Höhe des vorhandenen bilanziellen Eigenkapitals zu Ausschüttungen verwendet werden (§ 30 Absatz 1 GmbHG, § 57 Absatz 1 und 3 AktG).

75

Soweit ein negativer Bestand an EK 02 indes allein durch die - als solche nicht erforderliche (s.o. B I 4) - Technik der Umgliederung des EK 45 in das EK 40 entsteht, hat der damit einher gehende Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotential seine Ursache nicht in der Fiktion der Vollausschüttung und kann daher auch nicht mit dieser Annahme gerechtfertigt werden. Denn der Verlust ist in diesem Fall nicht Konsequenz der mangelnden wirtschaftlichen Stärke des Unternehmens im Zeitpunkt der Systemumstellung, sondern wird durch diese Umstellung erst geschaffen.

76

Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführerin unter altem Recht aufgrund einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre ihr Körperschaftsteuerminderungspotential nicht hätte realisieren können, sind auch nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin verfügte ausweislich der von ihr vorgelegten Bilanz auf den 31. Dezember 2000 in den Jahren 2000 und 2001 über ausreichende Beträge an bilanziellem Eigenkapital, um ohne Verstoß gegen das Gebot zur Erhaltung des Stammkapitals entsprechende Ausschüttungen vornehmen zu können. Sie hätte daher - bezogen auf den Umstellungszeitpunkt - ihr Körperschaftsteuerminderungspotential realisieren können. Ohne die Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG

hätte sich für die Beschwerdeführerin allenfalls eine Ausschüttungssperre in Höhe des Betrags einer negativen Summe aus - bereits vorhandenem - EK 01 und negativem EK 02 ergeben. Nur in dieser geringen Höhe hätte gegebenenfalls das EK 45 nicht ausgeschüttet werden können. Lediglich in dieser Höhe wäre nach der Konzeption der Vollausschüttung gemäß § 36 Abs. 4 KStG aufgrund der Verrechnung mit belasteten Eigenkapitalbeträgen die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials nicht möglich gewesen.

77

c) Der Bundesfinanzhof ist in dem angegriffenen Urteil verfassungsrechtlichen Angriffen der Beschwerdeführerin gegen die Übergangsregelung vor allem mit dem Hinweis darauf entgegengetreten, dass die von einem Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotential bedrohten Unternehmen dem durch entsprechende steuerliche Gestaltung hätten entgehen können und der Gesetzgeber sich deshalb mit den in Frage stehenden Bestimmungen noch im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit gehalten habe. Den in den Umgliederungsvorschriften angelegten Gleichheitsverstoß vermögen die den Betroffenen jedenfalls überwiegend offen stehenden Ausweichmöglichkeiten des „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens“ oder des „Legein-Hol-zurück-Verfahrens“ jedoch nicht zu rechtfertigen.

78

aa) Das Bundesverfassungsgericht hat es in seiner Rechtsprechung allerdings nicht von vornherein für ausgeschlossen gehalten, dass steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen von Einfluss auf die verfassungsrechtliche Beurteilung einer belastenden Steuervorschrift sein können. So hat es in seinem Beschluss zur sogenannten Abfärberegulation in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die Rechtsfolge dieser Norm, dass die gesamte Tätigkeit einer nur teilweise gewerbliche Einkünfte erzielenden Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, unter anderem deshalb als den Steuerpflichtigen nicht übermäßig belastend angesehen, weil er sich der Wirkung dieser Vorschrift durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung ohne Weiteres entziehen könne (vgl. BVerfGE 120, 1 <51 ff.>). Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Zusammenhang jedoch betont, dass eine Ausweichoption gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzt, im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieses Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden kann, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt.

79

bb) Diese Voraussetzungen sind im Hinblick auf die hier in Streit stehenden Regelungen des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren nicht erfüllt. Die anlässlich des Systemwechsels in der steuerrechtlichen Fachliteratur diskutierten und in vielen Fällen auch angewandten Ausweichmöglichkeiten in Gestalt des „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens“ und des „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ (vgl. u.a. Dörner, Inf 2000, S. 589 <591, 593>; Günkel/Fenzl/Hagen, DStR 2000, S. 445 <452>; Jost, DStR 2001, S. 961 <964 f.>; Kiesel, BB 2000, S. 1014 <1017>; Klapdor/Hild, DStZ 2000, S. 737 <742 f.>; Laß, VersorgW 2001, S. 101 <102 ff.>; Roser, GmbHR 2000, S. 1189; Schiffers, GmbHR 2000, S. 901 ff.; Wesselbaum-Neugebauer, DStR 2000, S. 1896 <1900 f.>) können die mit dem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential verbundene Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Die nachteiligen Folgen der Umgliederung für das Körperschaftsteuerminderungspotential konnten von den Unternehmen zwar durch entsprechende steuerliche Gestaltung vermieden oder zumindest verringert werden. Die Verweisung auf eine solche Gestaltungsmöglichkeit brauchen sich die Körperschaften aber schon deshalb nicht entgegenhalten zu lassen, weil dem Gesetzgeber selbst ohne Weiteres eine die Belastung vermeidende Gesetzesgestaltung möglich gewesen wäre.

80

Zudem handelt es sich bei dem „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahren“ und dem „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren“ nicht um einfach durchzuführende Gestaltungen. So musste entweder auf der Ebene der Körperschaft oder auf der Ebene der Gesellschafter ausreichend Liquidität zur Verfügung stehen, um von den Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch machen zu können (vgl. Binnewies, GmbHR 2005, S. 1450 f.), und die Gesellschafter mussten entsprechende Beschlüsse fassen. Während im Fall des „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens“ Ausschüttungen noch bis zum 31. Dezember 2001 vorgenommen werden konnten, um auf die Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals Einfluss nehmen zu können, mussten im Fall des „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ die Einlagen bis zum 31. Dezember 2000 und damit in einem sehr engen Zeitfenster nach Verkündung des Steuersenkungsgesetzes erfolgen. Schließlich sind Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen immer abhängig von der steuerlichen Situation bei den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft. Dies verkompliziert sich noch, wenn die steuerlichen und finanziellen Interessen unterschiedlicher Anteilseignergruppen zu berücksichtigen sind (vgl. Klapdor/Hild, a.a.O., S. 741 ff.; Schiffers, a.a.O., S. 905 ff.).

81

Gerade der Fall der Beschwerdeführerin zeigt, dass diese Gestaltungen mit nicht unerheblichen finanziellen Risiken verbunden waren, die sie nicht in Kauf zu nehmen brauchte. So wäre es der Beschwerdeführerin zwar technisch wohl möglich gewesen, eines der in der Diskussion befindlichen Ausweichmodelle zu nutzen,

das aber aller Voraussicht nach für ihre Gesellschafter zu erheblichen finanziellen Nachteilen geführt hätte. Denn die Beschwerdeführerin verfügte ausweislich ihrer Angaben in den Jahren 2000 und 2001 über ausreichendes, handelsrechtliches Ausschüttungsvolumen, um im Wege des „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahrens“ eine Ausschüttung des gesamten Bestands an EK 45 vorzunehmen. Diese Ausschüttung hätte allerdings von den Anteilseignern nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Vorschriften versteuert werden müssen, wobei hinzu kommt, dass sich der mit 73,35% unmittelbar beteiligte Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin im Bereich des Spitzensteuersatzes befand.

82

Es kommt hier nicht darauf an, ob oder wie weit derartige Risiken den Gestaltungsmöglichkeiten überhaupt die Eignung nehmen, belastende Steuernormen in einer dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechenden Weise abzufedern. Maßgeblich ist vielmehr, dass nicht alle Körperschaftspflichtigen Unternehmen gleichermaßen zur Verhinderung von Steuernachteilen auf diese Gestaltungsmöglichkeiten angewiesen sind, sondern ohne sachliche Rechtfertigung nur solche, die zum maßgeblichen Umrechnungszeitpunkt über einen erheblichen Bestand an EK 45 und über wenig oder einen negativen Bestand an EK 02 verfügten und somit in die sogenannte „EK 02-Falle“ geraten. Die Ungleichbehandlung zwischen den Unternehmen je nach ihrem Bestand an EK 45 und EK 02 wird durch diese Gestaltungsmöglichkeiten folglich nicht aufgehoben oder minimalisiert, sondern setzt sich in ihnen fort.

83

d) Zur Rechtfertigung des durch die Umgliederung entstandenen Verlusts von Körperschaftsteuererminderungspotential bei der Beschwerdeführerin kann auch nicht in der Art eines Vorteilsausgleichs darauf abgestellt werden, dass das neue Halbeinkünfteverfahren - seit 2009 fortentwickelt zu einem Teilanrechnungsverfahren mit einer Besteuerung von 60% der Gewinnausschüttungen mit einem Definitivsteuersatz von 15% - in einer Gesamtschau der Belastung von Gesellschaft und Gesellschafter insgesamt zu steuerlichen Vorteilen für Unternehmer und Anteilseigner führt. Solche Vorteile der neuen Körperschaftsteuer sind, falls sie bei der Beschwerdeführerin im maßgeblichen Zeitraum überhaupt auftreten sollten, generell nicht dazu geeignet, Umgliederungsverluste zu kompensieren.

84

aa) Unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens unterliegen künftige Gewinne nach § 23 KStG beim Unternehmen einheitlich einer Besteuerung von 25%, die allerdings - anders als nach dem bisherigen Anrechnungsverfahren - definitiv ist. Diese Besteuerung betrifft jedoch nur unter neuem Recht erzielte Gewinne. Gewinne nach altem Recht sollen im Ausschüttungsfall nach wie vor einer Belastung von 30% unterfallen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121), die nach der Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren in der Übergangszeit der Abwicklung des Anrechnungsverfahrens nunmehr ebenfalls definitiv bleibt, da es auf Gesellschafterebene nicht mehr zur Anrechnung kommt. Mit dem Untergang von Körperschaftsteuererminderungspotential werden unter altem Recht erzielte und nach der Systemumstellung ausgeschüttete Gewinne im Ergebnis aber höher als mit den vorgesehenen 30% belastet. Das steht weder in Einklang mit dem Ziel einer Definitivbelastung von 30% noch mit dem Unternehmenssteuersatz des Halbeinkünfteverfahrens von 25%.

85

bb) Der Untergang des Körperschaftsteuererminderungspotentials kann auch nicht mit Blick auf die Ebene des Anteilseigners damit gerechtfertigt werden, dass die Anteilseigner zukünftige Ausschüttungen nach § 3 Nr. 40 EStG nur noch zur Hälfte versteuern müssen und zudem in den Genuss der ab 2000 von 51% auf 42% sinkenden Einkommensteuersätze kommen. Unabhängig von der Frage, ob die Neuregelung des Halbeinkünfteverfahrens der Beschwerdeführerin im konkreten Fall für den in Streit stehenden Zeitraum einen steuerlichen Vorteil bringt oder nicht (vgl. zur steuerlichen Behandlung von Ausschüttungen vor und nach dem Systemwechsel unter anderem Schiffers, a.a.O., S. 907 ff.), können damit, selbst wenn das Halbeinkünfteverfahren insgesamt zu einer steuerlichen Entlastung von Unternehmen und Anteilseignern auch in der Übergangszeit führen sollte, Umgliederungsverluste der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht kompensiert werden, weil diese Vorteile allen Unternehmern und Anteilseignern in gleicher Weise zugutekommen, die Verluste an Körperschaftsteuererminderungspotential durch die Umgliederung hingegen nur eine bestimmte Gruppe von Unternehmen und Anteilseignern treffen.

86

e) Die ungleiche Belastung durch die Umgliederungsverluste kann schließlich auch nicht unter Berufung auf die dem Gesetzgeber zustehende Pauschalierungs- und Typisierungsbefugnis gerechtfertigt werden.

87

aa) Es entspricht gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass dem Gesetzgeber namentlich bei Steuergesetzen in der Regel ein Pauschalierungs- und Typisierungsspielraum zusteht, weil sie Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten



Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>; stRspr).

88

bb) Dass die Umgliederung des Körperschaftsteuerminderungspotentials in EK 40 und EK 02 in bestimmten Fällen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führt, lässt sich schon deshalb nicht mit dem Prinzip notwendiger und damit zulässiger Typisierung in Massenverfahren begründen, weil die Vorteile der Typisierung hier nicht, wie geboten, im rechten Verhältnis zu den mit der Typisierung verbundenen Nachteilen der dadurch ungleich Belasteten stehen. Denn die Bestimmungen über die Umgliederung des EK 45 sind - gemessen an den vom Gesetzgeber beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuerrecht verfolgten Zielen - einerseits entbehrlich, können andererseits aber - wie gerade der Fall der Beschwerdeführerin zeigt - bei geringem oder negativem EK 02 zu einem erheblichen Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führen. Die drohenden Umgliederungsverluste sind außerdem auch nicht, wie schon die in der steuerrechtlichen Literatur umfangreich geführte Diskussion um die sogenannte „EK 02-Falle“ zeigt, auf vom Gesetzgeber vernachlässigbare atypische Einzelfälle beschränkt.

## II.

89

Die Übergangsregelungen in § 36 Abs. 3 und 4 KStG verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, soweit sie umgliederungsbedingt zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führen. Insoweit ist ihre Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG festzustellen, denn dem Gesetzgeber stehen andere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, die einen gleichheitsgerechten Erhalt des Körperschaftsteuerminderungspotentials bei der von ihm beabsichtigten Abwicklung des Anrechnungsverfahrens gewährleisten (zur Unvereinbarkeitsfolge bei solchen Verfassungsverstößen vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 104, 126 <149>; 105, 73 <133>; 117, 1 <69>; 121, 317 <373>; 122, 210 <244>; stRspr). Hierzu kann er etwa die oben (B I 4 a) näher erläuterte Lösung wählen, das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals, dem EK 45 und dem EK 40, zu bilden, ohne zuvor die Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG vorzunehmen. Verfassungsgemäß und ebenfalls nicht mit einem unvermeidbaren Verwaltungsmehraufwand verbunden wäre aber zum Beispiel auch eine Lösung, die die Eigenkapitalgliederung mit den beiden Teilbeträgen belasteten Eigenkapitals, dem EK 45 und dem EK 40, während der vorgesehenen Abwicklungszeit des Anrechnungsverfahrens getrennt, also ohne Zusammenfassung in einem Körperschaftsteuerguthaben, fortführt. Dies hätte immerhin den Vorteil, dass die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials mit dem jeweils zugehörigen Ausschüttungsfaktor (von 15/55 bei EK 45 und 10/60 bei EK 40) erfolgen könnte.

90

Die Feststellung der Unvereinbarkeit des § 36 Abs. 3 und 4 KStG mit dem Grundgesetz wirkt auf den Zeitpunkt seines Inkrafttretens zum 1. Januar 2001 zurück. Gründe dafür, ausnahmsweise von dieser Rechtsfolge abzusehen und die verfassungswidrige Norm gleichwohl für anwendbar zu erklären (vgl. dazu BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>), liegen nicht vor. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (stRspr; vgl. BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>).

91

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels in dem Teilbetrag EK 45 enthaltenen und zu diesem Zeitpunkt realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotentials gleichheitsgerecht sicherstellt.

## C.

92

Die Entscheidung ist mit 6:2 Stimmen ergangen.

Papier	Hohmann-Dennhardt	Bryde
Gaier	Eichberger	Schluckebier
Kirchhof		Masing