

## Leitsätze

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 24. November 2022

- 2 BvR 1424/15 -

### Körperschaftsteuerminderungspotenzial II

1. Das unter dem körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuerminderungspotenzial unterfällt in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG.
2. Im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ist der Gesetzgeber bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets zur Umgestaltung der nach früherem Recht entstandenen Rechte befugt, soweit dies durch Gründe des öffentlichen Interesses unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt und der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gewahrt ist.
3. Die Übergangsregelung des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ist mit Art. 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Vorschrift zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht. Dies ist zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele nicht erforderlich und mit den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht vereinbar.

# BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvR 1424/15 -

Körperschaftsteuerminderungspotenzial II



## IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerde

der (...) eG, vertreten durch den Vorstand (...) und (...),

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte (...) -

1. unmittelbar gegen

- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. Februar 2015 - I R 86/12 -,
- b) das Urteil des Finanzgerichts München vom 13. November 2012 - 6 K 676/12 -,
- c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts Neu-Ulm vom 27. Januar 2012 - St. Nr. (...) -,
- d) die zusammengefassten Bescheide des Finanzamts Neu-Ulm vom 3. Februar 2011 über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz und zum 31. Dezember 2001 und über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz - St. Nr. (...) -,

2. mittelbar gegen

§ 36, § 37 Körperschaftsteuergesetz 2002 in der Fassung des § 34 Abs. 13f, Abs. 13g Körperschaftsteuergesetz 2002 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I S. 1768 (entspricht § 36, § 37 Körperschaftsteuergesetz 2002 in der Fassung des § 34 Abs. 11, Abs. 12 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlichen Vorschriften vom 25. Juli 2014 BGBl I S. 1266)

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,

Huber,

Hermanns,

Müller,

Kessal-Wulf,

Langenfeld,

Wallrabenstein

am 24. November 2022 beschlossen:

1. § 36 Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung von § 34 Absatz 13f Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (Bundesgesetzblatt I Seite 1768) sowie § 36 Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung von § 34 Absatz 11 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (Bundesgesetzblatt I Seite 1266) sind unvereinbar mit Artikel 14 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes, soweit diese Regelungen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führen, weil der in § 30 Absatz 2 Nummer 4 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (Bundesgesetzblatt I Seite 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom

14. Juli 2000 (Bundesgesetzblatt I Seite 1034), bezeichnete Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals bei der Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge nicht berücksichtigt wird.

2. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. Februar 2015 - I R 86/12 -, das Urteil des Finanzgerichts München vom 13. November 2012 - 6 K 676/12 - und der Feststellungsbescheid des Finanzamts Neu-Ulm vom 3. Februar 2011 - Steuernummer (...) - in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2012 verletzen die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Artikel 14 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 3 Absatz 1 und Artikel 19 Absatz 3 des Grundgesetzes.
3. Das Urteil des Bundesfinanzhofs wird aufgehoben. Die Sache wird an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.
4. Die Bundesrepublik Deutschland hat der Beschwerdeführerin die notwendigen Auslagen zu erstatten.

### Gründe:

#### A.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregeln vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer zum Jahreswechsel 2000/2001 in der durch das Jahressteuergesetz 2010 – JStG 2010 – vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) geänderten Fassung. 1

#### I.

1. Von 1977 bis Ende 2000 wurde das Einkommen der Körperschaften nach dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren besteuert (§§ 27 ff. des Körperschaftsteuergesetzes, zuletzt in der Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes 1999 – KStG 1999 – vom 22. April 1999, BGBl I S. 817). 2

a) Das Anrechnungsverfahren sah auf der Ebene der Körperschaft zwei Steuersätze vor: Der von der Körperschaft einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinn wurde zunächst mit dem Körperschaftsteuersatz 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 – soweit sie natürliche Personen sind – 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 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 – EStG 1997 –, BGBl I S. 82). Das Anrechnungsverfahren verfolgte damit das Ziel, eine Doppelbelastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu vermeiden. 3

Die Differenz zwischen der Tarifbelastung von (zuletzt) 40 % und der reduzierten Ausschüttungsbelastung von (zuletzt) 30 % führte gemäß § 27 Abs. 1 KStG 1999 zu einer Minderung der von der Körperschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer, wenn es zur Ausschüttung kam. Der Minderungsbetrag galt als für die Gewinnausschüttung verwendet (§ 28 Abs. 6 Satz 1 KStG 1999). Wegen des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes stand mit der Tarifbelastung eines einbehaltenen Gewinns fest, dass diesem (mit Körperschaftsteuer) belasteten Eigenkapital im Falle der Ausschüttung ein Minderungsbetrag in Höhe der Differenz zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung zugeschlagen wurde. Es entstand also bei Gewinnthesaurierung bis zum Zeitpunkt der Ausschüttung des belasteten Eigenkapitals auf der Ebene der Gesellschaft ein Körperschaftsteuererminderungspotenzial, das sich nach der Höhe dieser Steuersatzdifferenz bestimmte. 4

Die Tarifbelastung gemäß § 23 Abs. 1 KStG 1999 war in der Vergangenheit häufigen Änderungen ausgesetzt (u.a. von 56 % im Jahre 1990 auf 50 %, dann 1994 auf 45 % und 1999 auf 40 %). Auch die Ausschüttungsbelastung änderte sich seit dem Jahr 1994 von 36 % auf 30 %. Dementsprechend variierte die Höhe des Körperschaftsteuererminderungspotenzials. Wurde ein Gewinn einbehalten und mit 45 % Körperschaftsteuer belastet, enthielt er bei einer Ausschüttungsbelastung von 30 % ein Minderungspotenzial von 15 Prozentpunkten (oder 15/55). War er mit 40 % belastet, enthielt er ein Minderungspotenzial von 10 Prozentpunkten (oder 10/60). Unterlagen einzelne Gewinnanteile auf der Ebene der Körperschaft nicht der Körperschaftsteuer (Tarifbelastung von null), so entstand unter bestimmten Voraussetzungen ein Erhöhungspotenzial in Höhe von 30 Prozentpunkten. 5

b) Um bei Ausschüttungen angesichts der unterschiedlichen Steuersätze den jeweiligen Minderungsbetrag bestimmen zu können, musste die entsprechende Vorbelastung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals bekannt sein. Sie wurde im System des Anrechnungsverfahrens durch eine diese Vorbelastung wiedergebende Gliederung des „verwendbaren Eigenkapitals“ – vEK – (§ 29 KStG 1999) dargestellt. Das Eigenkapital der Gesellschaften wurde in verschiedene „Eigenkapitaltöpfe“ – EK – gegliedert entsprechend seiner Tarifbelastung (§ 30 KStG 1999). Eine Belastung des thesaurierten Gewinns mit 45 % wurde im sogenannten „EK 45“ vermerkt, eine Belastung mit 40 % im „EK 40“ (vgl. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 und 2 KStG 1999).

Steuerfreie Vermögensmehrungen, die aufgrund spezialgesetzlicher Steuerbefreiungen keiner Belastung mit Körperschaftsteuer unterfielen, mussten ebenfalls im Eigenkapital abgebildet werden. Das nicht mit Körperschaftsteuer 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), Altrücklagen aus den Jahren vor 1977 (EK 03), offene und verdeckte Einlagen der Gesellschafter (EK 04) sowie sonstige Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterlagen (EK 02). Zu letzteren gehörten unter anderem der Zugang aus steuerfreien inländischen Einkünften wie Investitionszulagen und der Abgang durch Verluste, die gegebenenfalls auch zu einem Negativbestand an EK 02 führen konnten. Das EK 02 und das EK 03 wurden bei einer Ausschüttung mit dem Ausschüttungssteuersatz von 30 % nachbelastet, sie enthielten also ein Steuererhöhungspotenzial.

Gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 galten die Teilbeträge des verwendeten Eigenkapitals in der in § 30 KStG 1999 enthaltenen Reihenfolge als für eine Ausschüttung verwendet. Dies entsprach einer Reihenfolge mit abnehmender Tarifbelastung (d.h. EK 45 vor EK 40 vor EK 30 vor EK 0, § 30 Abs. 1, § 54 Abs. 11 Satz 5 KStG 1999). Innerhalb des EK 0 begann die Verwendungsreihenfolge mit dem EK 01, gefolgt von EK 02, EK 03 und schließlich EK 04 (§ 30 Abs. 2 KStG 1999).

c) Um die im Körperschaftsteueranrechnungsverfahren erforderliche Gliederung des Eigenkapitals angesichts der häufigen Änderungen der Höhe des gespaltenen Steuersatzes nicht zu unübersichtlich werden zu lassen, sah der Gesetzgeber nach einem Übergangszeitraum von regelmäßig fünf Jahren (ab der Steuer-

satzänderung) jeweils die Umgliederung noch vorhandener Eigenkapitalbeträge mit einer Vorbelastung nach dem alten Steuertarif in solche mit der Belastung nach dem neuen Satz vor. So wäre unter anderem das EK 45 gemäß § 54 Abs. 11 KStG (i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – StEntlG 1999/2000/2002 – vom 24. März 1999, BGBl I S. 402) mit Ablauf des Jahres 2003 in das mit 40 % vorbelastete EK 40 umzugliedern gewesen.

2. Mit dem Steuersenkungsgesetz – StSenkG – vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) vollzog der Gesetzgeber einen Wechsel im System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Nach dem Halbeinkünfteverfahren wird auf der Ebene der Gesellschaft für Gewinne nur noch eine einheitliche und endgültige Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % (seit 2008 in Höhe von 15 %, § 23 Abs. 1 KStG) erhoben. Es entfiel damit die Differenzierung zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung. 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). 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). 10

3. Den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren gestaltete der Gesetzgeber durch die mit dem Steuersenkungsgesetz neu in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten Sondervorschriften der §§ 36 bis 40 KStG. Insbesondere wollte er damit sicherstellen, „dass die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuermindierungen im Ergebnis erhalten bleiben“ (BTDrucks 14/2683, S. 121). 11

a) § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG) enthielt Regelungen zur Feststellung der Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals. 12

aa) Die unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten vorhandenen Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital wurden in mehreren Schritten zusammengefasst und umgliedert. So wurde erreicht, dass in den Gesellschaften allenfalls noch ein Teilbetrag von mit 40 % Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital (EK 40) vorhanden war. Das darin enthaltene Körperschaftsteuererminderungs- 13

tenzial wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer Übergangszeit von – ursprünglich – 15 Jahren abgebaut werden konnte. Das Steuersenkungsgesetz sah unter anderem die folgenden Umgliederungsschritte vor:

In § 36 Abs. 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) war geregelt, dass ein positiver Bestand der belasteten Eigenkapitalanteile des EK 45 in Teilbeträge von EK 40 und EK 02 umzugliedern war. Dies geschah in der Weise, dass das EK 40 um 27/22 des Bestands des EK 45 erhöht wurde, während sich das EK 02 um 5/22 dieses Bestands verringerte. Die ursprünglich für den 31. Dezember 2003 vorgesehene Umgliederung wurde damit vorgezogen. 14

Nach § 36 Abs. 4 Alternative 1 KStG (i.d.F. des StSenkG) waren anschließend die unbelasteten Teilbeträge des EK 01 bis EK 03 untereinander zu verrechnen. Verblieb nach deren Verrechnung eine negative Summe, so war dieser Negativbetrag nach § 36 Abs. 4 Alternative 2 KStG (i.d.F. des StSenkG) mit den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zu verrechnen. Dabei erfolgte die Verrechnung in der Reihenfolge der belasteten Teilbeträge, in der deren Belastung zunahm. 15

bb) Die nach § 36 Abs. 1 bis 6 KStG (i.d.F. des StSenkG) ermittelten Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals wurden gesondert festgestellt (§ 36 Abs. 7 KStG i.d.F. des StSenkG). Diese Feststellung bildete die Grundlage für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens (§ 37 Abs. 1 KStG in der jeweiligen Fassung seit dem StSenkG) einerseits und der Nachbelastung mit Körperschaftsteuer (§ 38 KStG in der jeweiligen Fassung seit dem StSenkG) andererseits. 16

b) Gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. des StSenkG) wurde das Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 1/6 aus dem nach Maßgabe des § 36 KStG errechneten EK 40 ermittelt. Das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben minderte sich zunächst im 15-jährigen Übergangszeitraum jeweils um 1/6 der in den folgenden Jahren auf der Grundlage von Gewinnverwendungsbeschlüssen getätigten Gewinnausschüttungen (§ 37 Abs. 2 KStG i.d.F. des StSenkG) und wurde an die Gesellschaft – im Wege der Verrechnung mit der festgesetzten Körperschaftsteuer oder durch Erstattung – ausgekehrt. 17

c) Wurde gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) ein positiver EK 02-Endbetrag festgestellt, so war dieser gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG (i.d.F. des 18

StSenkG) zum Schluss der folgenden Wirtschaftsjahre fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Der EK 02-Bestand verringerte sich in den Folgejahren gemäß § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG (i.d.F. des StSenkG), soweit er als für Gewinnausschüttungen verwendet galt. Von einer solchen Verwendung war gemäß § 38 Abs. 1 Satz 5 KStG (i.d.F. des StSenkG) auszugehen, soweit die Gewinnausschüttungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen dem um das gezeichnete Kapital (Nennkapital) geminderten steuerbilanziellen Eigenkapital einerseits und der Summe des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zuzüglich des auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten EK 02-Endbestands andererseits überstiegen.

d) Gemäß § 39 KStG (i.d.F. des StSenkG) wurde ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) ergebender positiver Endbetrag des errechneten EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 KStG (i.d.F. des StSenkG) erfasst. Die Einlagenrückgewähr ist auch nach dem neuen Recht weiter nachrangig ausgestaltet: Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) mindern Leistungen das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – UntStFG – vom 20. Dezember 2001 <BGBl I S. 3858>). 19

e) Im Übrigen wurden die Teilgrößen des vEK verrechnet und als sogenanntes „neutrales Vermögen“ weitergeführt. Dieses umfasste im Einzelnen die Bestände des EK 30, des zusammengefassten EK 01/03, etwaige Negativbestände des EK 45, des EK 40, des EK 02 und des EK 04, das positive EK 40, dessen Körperschaftsteuerminderungspotenzial im Körperschaftsteuerguthaben ausgewiesen wurde, sowie die ab dem Wirtschaftsjahr 2001 nach neuem Recht entstandenen Vermögensmehrungen und -minderungen (vgl. Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 38 KStG Rn. 17 <Feb. 2008>). 20

4. In der Folgezeit wurden die §§ 36 bis 40 KStG (i.d.F. des StSenkG) mehrfach geändert. 21

a) Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz wurden die Absätze 4 bis 6 des § 36 KStG neu gefasst. Die Änderungen waren gemäß § 34 Abs. 2a KStG (i.d.F. des UntStFG) ab dem Veranlagungszeitraum anzuwenden, für den erstmals das Halbeinkünfteverfahren galt. Nach der Gesetzesbegründung dienten sie lediglich der Klarstellung, dass auch dann, wenn die Summe der unbelasteten oder belasteten Teilbeträge negativ war oder 0 betrug, zunächst eine Verrechnung innerhalb dieser Teilbeträge stattfinden sollte (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 39). 22

b) Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG – vom 16. Mai 2003 (BGBl I S. 660) wurde ein nahezu dreijähriges Moratorium bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens eingeführt (§ 37 Abs. 2a KStG i.d.F. des StVergAbG), womit eine Verlängerung des Übergangszeitraums von 15 auf 18 Jahre bis 2019 verbunden war. 23

c) 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 die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens von der früheren ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuererminderung auf eine ausschüttungsunabhängige ratielle Auszahlung des restlichen Guthabens umgestellt. Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben war gemäß § 37 Abs. 4 Satz 1 KStG (i.d.F. des SEStEG) letztmals auf den 31. Dezember 2006 zu ermitteln. Gemäß § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG (i.d.F. des SEStEG) hatte die Körperschaft in dem Zeitraum von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des so ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Dieser Auszahlungsanspruch entstand 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 Körperschaft oder eines Gewinnverwendungsbeschlusses bedurft hätte. 24

d) Mit dem Jahressteuergesetz 2008 – JStG 2008 – vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) glich der Gesetzgeber das System der Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG dem durch das SEStEG geänderten System der ausschüttungsunabhängigen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens an. Seitdem wurde das EK 02 ausschüttungsunabhängig besteuert. Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) betrug der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag grundsätzlich 3 % des letztmals auf den 31. Dezember 2006 (§ 38 Abs. 4 Satz 1 KStG i.d.F. des JStG 2008) festgestellten Endbetrags an EK 02. Dieser war inner- 25

halb des Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008).

5. Mit Beschluss vom 17. November 2009 (BVerfGE 125, 1 – Körperschaftsteuererminderungspotenzial I) erklärte der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts § 36 Abs. 3 und Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit diese Regelung zu einem Verlust des Körperschaftsteuererminderungspotenzials führte, das in dem mit 45 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals enthalten war. Zur Begründung führte der Erste Senat aus: 26

Infolge der Umgliederung des vEK durch § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG) sei es in bestimmten Konstellationen entgegen der Intention des Gesetzgebers zu Einbußen an Körperschaftsteuererminderungspotenzial gekommen. Das habe insbesondere Körperschaften betroffen, die über hohe Bestände an EK 45 und keine oder negative Bestände an EK 02 verfügt hätten. Die Umgliederung von EK 45 in EK 40 unter gleichzeitiger Verringerung des EK 02 habe dazu geführt, dass der EK 02-Bestand negativ geworden sei oder sich dessen negativer Bestand erhöht habe. Statt der vom Gesetzgeber mit der Umgliederungstechnik beabsichtigten Reduzierung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials beim EK 02 sei der gegenteilige Effekt eingetreten. Denn die mit § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) angeordnete Verrechnung der negativen Summe der EK 0-Bestände mit dem EK 40 habe zu einer Verringerung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials geführt (vgl. BVerfGE 125, 1 <18 f.>). 27

Weder das Ziel der Erhaltung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials noch das angestrebte Vereinfachungsziel begründeten die in § 36 Abs. 3 und 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) gewählte Umgliederungstechnik. Sie lieferten keinen tragfähigen Sachgrund für die durch „Umgliederungsverluste“ verursachte ungleiche Steuerbelastung. Dem Gesetzgeber hätten andere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung gestanden, die sämtliche Übergangsziele hätten einhalten können, ohne umgliederungsbedingte Verluste von Körperschaftsteuererminderungspotenzial zu verursachen. Der dem Gesetzgeber gerade bei der Umgestaltung komplexer Regelungssysteme – wie hier beim Wechsel der Körperschaftsteuer vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren – zustehende weite Gestaltungsspielraum befreie ihn nicht von der Bindung an den Gleichheitssatz. Eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehre, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen 28

Belastung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden könnten, brauche von den Betroffenen nicht hingenommen zu werden (BVerfGE 125, 1 <22 f.>).

6. Der Gesetzgeber änderte daraufhin mit dem hier streitgegenständlichen 29  
Jahressteuergesetz 2010 die §§ 36 und 37 KStG durch Einfügung von § 34  
Abs. 13f, 13g KStG.

a) Die Neuregelung in § 34 KStG hat folgenden Wortlaut: 30

(13f) § 36 ist in allen Fällen, in denen die Endbestände im Sinne des  
§ 36 Absatz 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, in der fol-  
genden Fassung anzuwenden:

„§ 36

Endbestände

(1) Auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs, das in dem Veran-  
lagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz 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, letztmals anzuwenden ist, werden die  
Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals aus-  
gehend von den gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Körper-  
schaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom  
22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Ge-  
setzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, fest-  
gestellten Teilbeträgen gemäß den nachfolgenden Absätzen ermit-  
telt.

(2) Die Teilbeträge sind um die Gewinnausschüttungen, die auf ei-  
nem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Ge-  
winnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beru-  
hen, und die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgenden  
Wirtschaftsjahr erfolgen, sowie um andere Ausschüttungen und  
sonstige Leistungen, die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaft-  
jahr erfolgen, zu verringern. Die Regelungen des Vierten Teils 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,  
sind anzuwenden. Der Teilbetrag im Sinne des § 54 Absatz 11  
Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Be-  
kanntmachung 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 (Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer in Höhe von 45  
Prozent unterlegen hat), erhöht sich um die Einkommensteile, die  
nach § 34 Absatz 12 Satz 2 bis 5 einer Körperschaftsteuer von 45

Prozent unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34 Absatz 12 Satz 6 bis 8 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent unterlegen haben, jeweils nach Abzug der Körperschaftsteuer, der sie unterlegen haben.

(3) (weggefallen)

(4) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.

(5) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 nicht negativ, sind zunächst die Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 und 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zusammenzufassen. Ein sich aus der Zusammenfassung ergebender Negativbetrag ist vorrangig mit einem positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zu verrechnen. Ein negativer Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist vorrangig mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 zu verrechnen.

(6) Ist einer der belasteten Teilbeträge negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Ein sich danach ergebender Negativbetrag mindert vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 verbleibenden positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034); ein darüber hinausgehender Negativbetrag mindert den positiven zusammengefassten Teilbetrag nach Absatz 5 Satz 1.

(6a) Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, mindert in Höhe von  $\frac{5}{22}$  seines Bestands einen nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden positiven Bestand des Teilbetrags im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bis zu dessen Verbrauch. Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, erhöht in Höhe von  $\frac{27}{5}$  des Minderungsbetrags nach Satz 1 den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent unge-

mildert unterlegen hat. Der nach Satz 1 abgezogene Betrag erhöht und der nach Satz 2 hinzugerechnete Betrag vermindert den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat.

(7) Die Endbestände sind getrennt auszuweisen und werden gesondert festgestellt; dabei sind die verbleibenden unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 und 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, in einer Summe auszuweisen.“

(13g) § 37 Absatz 1 ist in den Fällen des Absatzes 13f in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(1) Auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, das dem in § 36 Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt  $15/55$  des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrags zuzüglich  $1/6$  des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.“

b) Danach ist der frühere erste Schritt (die Umgliederung von EK 45 in EK 40 durch Absatz 3 der Vorschrift) entfallen. Es findet nunmehr zunächst eine Verrechnung der Eigenkapitalteilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 (EK 01, EK 02 und EK 03) statt. Ist diese Summe negativ, so ist diese gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Für den Fall, dass die Summe der Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 positiv ist, darin aber negative Bestandteile enthalten sind, sieht § 36 Abs. 5 KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) eine bestimmte Verrechnung untereinander vor. 31

Erst daran schließt sich abweichend von den bisherigen Umgliederungsvorschriften gemäß § 36 Abs. 6a KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) die Umgliederung des EK 45 in EK 40 unter gleichzeitiger Verringerung des EK 02 an: Sofern nach der oben genannten Verrechnung des EK 01, EK 02 und EK 03 ein positiver Teilbetrag des EK 02 verblieben ist, wird dieser zunächst um  $5/22$  eines positiven Bestands an EK 45, jedoch maximal in Höhe des vorhandenen Positivbestands an EK 02, vermindert. In Höhe von  $27/5$  dieses Minderungsbetrags erhöht sich dann in einem weiteren Schritt der Teilbetrag des EK 40 und verringert sich gleichzeitig der Teilbetrag des EK 45. 32

Die jeweils verbleibenden Endbestände an EK 02, zusammengefasstem EK 01 und EK 03 sowie an EK 40 und an EK 45 werden sodann gemäß § 36 Abs. 7 KStG getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt. Gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010) ist das Körperschaftsguthaben anhand 15/55 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrags (EK 45) zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 % belasteten Teilbetrags (EK 40) zu ermitteln. 33

c) Zur Begründung der Neuregelung hat der Finanzausschuss, auf dessen Empfehlung sie zurückgeht (vgl. BTDrucks 17/3449, S. 38 ff.), ausgeführt (BTDrucks 17/3549, S. 26): 34

Das BVerfG beanstandet, dass die Umgliederung des zum Zeitpunkt des Systemwechsels (i. d. R. 31. Dezember 2000) mit 45 Prozent belasteten Eigenkapitals (EK 45) in mit 40 Prozent belastetes Eigenkapital (EK 40) und unbelastetes Eigenkapital (EK 02) für diejenigen Unternehmen zu einem Wegfall von KSt-Minderungspotenzial führen kann, die nur über einen geringen oder keinen Bestand an EK 02 verfügen.

Das BVerfG hat den Gesetzgeber daher verpflichtet, bis zum 1. Januar 2011 für alle noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des Körperschaftsteuerguthabens gleichheitsgerecht sicherstellt. Die Feststellungen des BVerfG wirken auf den 1. Januar 2001 zurück.

Zu Absatz 13f – neu –

Nach § 34 Absatz 13f – neu – KStG ist die geänderte Umgliederungsrechnung auf alle noch nicht bestandskräftigen Feststellungen anzuwenden. Durch die Streichung des § 36 Absatz 3 KStG wird auf die beanstandete Umgliederung generell verzichtet. In dem neuen § 36 Absatz 6a wird stattdessen eine einfache Regelung gefunden, die die Forderung des BVerfG vollständig umsetzt und gleichzeitig komplizierte Folgeänderungen (insbesondere Veränderungen des EK 02) vermeidet.

Zu Absatz 13g – neu –

Durch die geänderte Umgliederung kann es zu einem Endbestand an EK 45 kommen. Durch die Änderung in § 37 Absatz 1 KStG wird dieser Endbestand in die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens einbezogen.

II.

1. Das für die Beschwerdeführerin, eine Bank in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft, zuständige Finanzamt erließ ihr gegenüber mit Datum vom 3. Februar 2011 einen (nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten) zusammengefassten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sowie über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf den 31. Dezember 2001 gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 KStG. Den Feststellungen wurden die folgenden (nach der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens verbleibenden) Teilbeträge des vEK als Ausgangsgrößen der Umgliederung zugrunde gelegt:

EK 45 = 20.806.782 DM  
EK 40 = 596.329 DM  
EK 30 = 1.012.788 DM  
EK 02 = ./ 5.786.531 DM  
EK 03 = 4.581.351 DM  
EK 04 = 2.028.800 DM.

Die Endbestände des vEK nach Umgliederung stellte das Finanzamt gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) wie folgt fest:

EK 45 = 20.806.782 DM  
EK 40 = 403.937 DM  
EK 30 = 0 DM  
EK 01/03 = 0 DM  
EK 02 = 0 DM  
EK 04 = 2.028.800 DM.

Diese Feststellung beruhte darauf, dass das bestehende negative EK 02 zunächst mit dem positiven Endbestand des EK 03 verrechnet wurde; hieraus ergab sich ein Endbestand von EK 03 von 0 DM. Der sich ergebende verbleibende Betrag von ./ 1.205.180 DM an EK 02 wurde sodann mit dem positiven EK 30 in Höhe von 1.012.788 DM und der sich hieraus ergebende Restbetrag (./ 192.392 DM) mit dem positiven Bestand an EK 40 verrechnet. Hieraus ergab sich ein Endbe-

stand von 0 DM beim EK 02 und 403.937 DM beim EK 40. Die Bestände des EK 45 und des EK 04 blieben durch diese Verrechnung unberührt.

Während den Ausgangsbeständen des EK 45 (20.806.782 DM) und des EK 40 (596.329 DM) ein Körperschaftsteuererminderungspotenzial von 5.773.965 DM (= 15/55 von 20.806.782 DM + 1/6 von 596.329 DM) innegewohnt hatte, betrug dieses nach der Umgliederung gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nur noch 5.741.900 DM (= 15/55 von 20.806.782 DM + 1/6 von 403.937 DM). 38

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Beschwerdeführerin und ihre anschließende Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht wies die Klage mit Urteil vom 13. November 2012 (- 6 K 676/12 -) als unbegründet zurück. 39

2. Mit ihrer dagegen eingelegten Revision vertrat die Beschwerdeführerin weiterhin die Auffassung, dass § 36 KStG auch in der Neufassung durch § 34 Abs. 13f KStG (i.d.F. des JStG 2010) nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar sei. 40

Der Bundesfinanzhof wies die Revision mit Urteil vom 25. Februar 2015 (- I R 86/12 -, BFHE 249, 460) als unbegründet zurück, da er von der Verfassungswidrigkeit der Umgliederungsvorschrift des § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht überzeugt sei. 41

a) Das Bundesverfassungsgericht habe in seinem Beschluss in BVerfGE 125, 1 nur die in § 36 Abs. 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) angeordnete Umgliederung von EK 45 in EK 40 für verfassungswidrig erklärt, nicht dagegen die nach § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) nach wie vor anwendbare Verrechnung von negativem nicht belastetem vEK (EK 01, EK 02, EK 03) mit belastetem vEK. Ausschlaggebend dafür sei gewesen, dass der Übergangsregelung die Fiktion der Vollausschüttung des gesamten vEK zugrunde liege. Danach habe bei den betroffenen Körperschaften der Körperschaftsteuererminderungsbetrag erhalten bleiben sollen, der sich bei einer Vollausschüttung im Anrechnungsverfahren auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ergeben hätte. Für die Realisierung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials sei wiederum der Bestand des negativen EK 02 relevant, da dieses wie eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre wirke. 42

Dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 sei zu entnehmen, dass die in § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) vorgesehene Verrechnung von negativem nicht belasteten EK 02 mit positivem belasteten vEK im Grundsatz für sachgerecht und nur insoweit als dem Gleichheitssatz widersprechend angesehen worden sei, als ein negatives EK 02 auf der in § 36 Abs. 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) angeordneten Umgliederung beruht habe. 43

b) Diese Erwägungen ließen sich auf den Streitfall übertragen. Das Bundesverfassungsgericht sei bei seiner Formulierung „Vollausschüttung des gesamten verwendbaren Eigenkapitals“ von der Fiktion einer „modifizierten Vollausschüttung“, das heißt einer Ausschüttung des Eigenkapitals ohne Rückzahlung von Einlagen ausgegangen. Nur so werde auch die Überlegung des Bundesverfassungsgerichts verständlich, wonach eine Realisierung des Körperschaftsteuerminde rungspotenzials maßgeblich vom Bestand eines negativen EK 02 abhängig gewesen sei, denn ein solches wirke im Anrechnungsverfahren „wie eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre“. 44

c) Die Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts verdeutlichten weiter die Prämisse des Gesetzgebers, der bei der Ausgestaltung der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG (sowohl i.d.F. des StSenkG als auch i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ersichtlich von der Fiktion einer „modifizierten Vollausschüttung“, das heißt einer Ausschüttung des Eigenkapitals ohne Rückzahlung von Einlagen, und gerade nicht von der Fiktion einer „totalen Vollausschüttung“ unter Einbezug der Einlagen ausgegangen sei. 45

aa) Zwar erhöhten Beträge, die aus der Auflösung einer Kapitalrücklage stammten, den Bilanzgewinn, so dass ein negativer EK 02-Bestand insoweit auch keine „handelsrechtliche Ausschüttungssperre“ nach sich gezogen hätte. Wenn aber der Gesetzgeber in § 36 Abs. 4 KStG lediglich die Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 miteinander verrechne, dann liege dem wiederum die Annahme einer lediglich „modifizierten Vollausschüttung“ zugrunde. 46

bb) Der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, das EK 04 in die Verrechnung nach § 36 Abs. 4 KStG mit einzubeziehen. Ein Gleichheitsverstoß könne daraus schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregelung stets von den individuellen Rahmendaten der betroffenen Unternehmen abhingen und der Gesetzgeber nicht verpflichtet sei, Unternehmen mit unterschiedlicher Eigenkapitalstruktur exakt gleich zu behan- 47

deln. Die Struktur der Kapitalausstattung bilde vielmehr einen ausreichenden Grund dafür, dass in beiden Fällen unterschiedliche steuerrechtliche Folgen eintreten.

cc) Es bestehe kein verfassungsrechtliches Gebot, der Übergangsregelung anstatt der Fiktion einer „modifizierten Vollausschüttung“ eine Fiktion der „totalen Vollausschüttung“ zugrunde zu legen. Denn der Gesetzgeber habe bei dem Übergang vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum sogenannten Halbeinkünfteverfahren mit den neu eingefügten §§ 36 bis 40 KStG eine bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen verschiedenen Teilbeträgen des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten vEK (lediglich) fortgeführt. So sei bei Ausschüttungen aus dem EK 01 (bis 1993), EK 02 und EK 03 die sogenannte Ausschüttungsbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft hergestellt worden, während bei einer Ausschüttung aus dem EK 04 eine solche nicht herzustellen gewesen sei. Diese grundlegende Unterscheidung werde im System des sogenannten Halbeinkünfte- beziehungsweise Teileinkünfteverfahrens aufrechterhalten und der Bestand des EK 04 nach § 39 KStG (i.d.F. des StSenkG) als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 KStG (i.d.F. des StSenkG) übernommen. Die bisherige, von den übrigen Teilbeträgen des vEK zu unterscheidende Funktion des EK 04 bleibe damit über das Einlagekonto weiterhin erhalten. Es erscheine naheliegend, diese Unterscheidung auch im Rahmen der Umgliederung des vorhandenen vEK fortzuführen. Dies stelle einen tragfähigen Sachgrund für die durch die Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) je nach der Struktur der (Eigen-)Kapitalausstattung verursachten Verluste an Körperschaftsteuererminderungspotenzial dar. Insbesondere sei der Senat nicht davon überzeugt, dass aus dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit einer Gesetzesregelung abzuleiten wäre, dass es im Rahmen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) in keinem Fall zu einem Verlust des Körperschaftsteuererminderungspotenzials kommen dürfe.

dd) Im Übrigen wäre bei der Fiktion einer „totalen Vollausschüttung“ unter Einbezug der Einlagen nicht sichergestellt, dass eine entsprechende Minderung des Buchwerts der Beteiligung beim Anteilseigner vorgenommen werde. Denn die Verrechnung sei keine „Leistung“ an die Gesellschafter. Damit wäre die Verknüpfung des Buchwerts mit den im EK 04-Bestand repräsentierten Einlagen nicht mehr gewährleistet.

ee) Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass Unternehmen, deren negatives EK 02 nicht durch positives EK 04 habe ausgeglichen werden können, im alten Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren über entsprechende Einlagen ihrer Gesellschafter die noch vorhandenen Bestände steuerbelasteten Eigenkapitals (vgl. §§ 28 ff. KStG 1999) durch das sogenannte „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren“ hätten „mobilisieren“ können und es deshalb verfassungsrechtlich geboten sei, solchen Unternehmen, die über entsprechendes positives EK 04 bereits verfügten, eine derartige „Mobilisierung“ im Rahmen der Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zu ermöglichen. 50

Gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme habe das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften eingeräumt. Dieser Spielraum sei im Streitfall nicht überschritten. Die bloße Möglichkeit, im alten System des Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens das vorhandene Körperschaftsteuererminderungspotenzial zu realisieren, vermöge nicht die verfassungsrechtliche Einordnung der Umgliederung des vorhandenen vEK im Rahmen einer Übergangsvorschrift in Frage zu stellen. Hierbei sei (unter Bezugnahme auf die Ausführungen unter dd)) auch zu berücksichtigen, dass eine Sonderbehandlung von Unternehmen mit hohen EK 04-Beständen weitere Differenzierungen nach sich gezogen und damit die angestrebte Vereinfachung in Frage gestellt hätte. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass eine „Mobilisierung“ von Körperschaftsteuererminderungspotenzial im Ergebnis nur möglich gewesen sei, weil infolge der Verwendungsfiktion in § 28 KStG 1999 das zusätzliche Vermögen zuerst zu einer Verwendung der belasteten Teilbeträge des vEK geführt habe. Vor diesem Hintergrund stelle sich schon die Frage, ob die beiden Sachverhalte überhaupt vergleichbar seien. 51

### III.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Neben den zugrundeliegenden Verwaltungs- und Fachgerichtsentscheidungen greift sie mittelbar § 36 KStG in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 an. 52

1. Auch unter der Neufassung des § 36 KStG komme es zu einem Verlust von Körperschaftsteuerguthaben, wenn die Summe aus EK 01 bis EK 03 bereits vor der Umgliederung negativ gewesen sei. Der Grund hierfür liege in der unverändert beibehaltenen Regelung des § 36 Abs. 4 KStG, wonach die negative Summe von EK 01 bis EK 03 mit positiven Teilbeträgen des EK 40 beziehungsweise EK 45 verrechnet werde. In diesen Fällen könne das in den belasteten Teilbeträgen enthaltene Körperschaftsteuererminderungspotenzial nicht vollständig realisiert werden, so dass eine Benachteiligung gegenüber den Körperschaften vorliege, die ihr Körperschaftsteuererminderungspotenzial vollständig realisieren könnten. 53

Der Gesetzgeber habe die einmal getroffene Grundentscheidung zum Erhalt des unter dem Anrechnungsverfahren entstandenen Körperschaftsteuererminderungspotenzials für Körperschaften mit negativer Summe aus EK 01 bis EK 03, aber insgesamt positivem EK 0 einerseits und Körperschaften mit EK 0 in gleicher Höhe, aber positiver Summe aus EK 01 bis EK 03 andererseits unterschiedlich umgesetzt. Dabei seien nicht nur Ausnahmefälle von der Vernichtung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials betroffen, da viele Körperschaften aufgrund von negativem EK 02 eine negative Summe aus EK 01 bis EK 03 aufwiesen. 54

Die Vergleichbarkeit der beiden Konstellationen sei nicht bereits deshalb zu verneinen, weil der Gesetzgeber das EK 04 nicht in die Umgliederung einbezogen habe. Eine Ungleichbehandlung scheide nicht deshalb aus, weil der Gesetzgeber auf einfachgesetzlicher Ebene unterschiedliche Rechtsfolgen für die beiden Sachverhalte angeordnet habe. 55

2. Die von § 36 KStG auch in der Neufassung durch das Jahressteuergesetz 2010 ausgehende Ungleichbehandlung könne nach Maßgabe der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht gerechtfertigt werden. 56

a) Die vom Gesetzgeber mit den neuen Umgliederungsregelungen verfolgten Ziele stimmten mit den in dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 genannten legitimen Zielen der ursprünglichen Regelung (Erhaltung des unter dem Anrechnungsverfahren entstandenen Körperschaftsteuererminderungspotenzials, einfache und zügige Umsetzung des Systemwechsels) überein. 57

b) Dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 sei die Kernbotschaft zu entnehmen, dass sich Steuernachteile einzelner Unternehmen nicht durch technische Aspekte rechtfertigen ließen, wenn dem Gesetzgeber ein alternatives (die Steuernachteile 58

vermeidendes) Regelungsmittel zur Verfügung gestanden habe. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers werde durch seine eigenen Zielvorgaben für den Systemwechsel begrenzt, was zu einer strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle führe, die im Steuerrecht sonst üblicherweise nicht zur Anwendung komme.

Der Gesetzgeber hätte die verfolgten Ziele auch ohne die in § 36 Abs. 4 KStG 59 (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) vorgesehene Verrechnung erreichen können. Eine besonders einfache Alternativlösung hätte darin gelegen, das Körperschaftsteuerguthaben – wie in dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 vorgeschlagen – unmittelbar aus dem im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen EK 45 und EK 40 zu bilden, ohne zuvor die Umgliederung nach § 36 Abs. 4 KStG vorzunehmen. Diese Alternativlösung hätte sämtliche vom Gesetzgeber verfolgten Ziele erfüllt. Insbesondere das Ziel, das Körperschaftsteuerguthaben zu erhalten, hätte mit der Alternativlösung durch den Verzicht auf eine Verrechnung sogar besser erreicht werden können. Bei entsprechender Ausgestaltung hätten sich keine Abstimmungsprobleme mit dem bilanziellen Eigenkapital ergeben. Schließlich hätte die Alternativlösung entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs auch nicht zu einer Verkomplizierung des Übergangsrechts geführt. Denn die Verrechnung des EK 04 mit der negativen Summe aus EK 01 bis EK 03 wäre nur für die Prüfung einer Ausschüttungssperre relevant gewesen. Eine zwingende Reduzierung des durch das steuerliche Einlagekonto fortgeführten EK 04-Bestands ergäbe sich hingegen nicht.

Der Gesetzgeber sei dem sich nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts 60 „aufdrängenden“ Alternativvorschlag (vgl. BVerfGE 125, 1 <24>) nicht gefolgt, sondern habe an dem Konzept festgehalten, zwischen der Berechnung des Körperschaftsteuerguthabens und der Fortführung der Teilbeträge einen direkten rechnerischen Bezug herzustellen. Diese Fortführung der Teilbeträge habe zwei Funktionen erfüllen sollen, nämlich das vEK in zutreffender Höhe darzustellen (Anknüpfung an die Steuerbilanz) sowie die korrekte Berechnung des Körperschaftsguthabens aus den umgegliederten Teilbeträgen zu ermöglichen. Zur Erreichung des ersten Ziels hätte der Gesetzgeber aber alternativ auch das EK 04 in die Umgliederung mit einbeziehen können, um auf diese Weise die Summe des steuerlichen Eigenkapitals nicht zu verändern. Diese Lösung hätte den Verlust an Körperschaftsteuererminderungspotenzial in den Fällen deutlich abgemildert, in denen die Summe von EK 01 bis EK 03 negativ, jedoch zugleich positives EK 04 vorhanden sei.

c) Auch die Fiktion der Vollausschüttung lasse sich nicht für eine Rechtfertigung des Verlustes des Körperschaftsteuerminderungspotenzials heranziehen. Der Beschluss in BVerfGE 125, 1 (31 f.) gründe auf der Erwägung, der mit der Umgliederung des EK 45 in EK 40 entstehende Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial habe seine Ursache nicht in der Fiktion der Vollausschüttung, weil er nicht Konsequenz der mangelnden wirtschaftlichen Stärke des Unternehmens im Zeitpunkt der Systemumstellung sei, sondern durch die Umgliederung erst geschaffen werde. Diese Ausführungen ließen sich entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs auf den Streitfall übertragen. Das EK 04 sei als Eigenkapital im handelsrechtlichen wie im steuerrechtlichen Sinne bei der Prüfung, ob eine Vollausschüttung möglich gewesen wäre, mit zu berücksichtigen. 61

Der Beschluss in BVerfGE 125, 1 enthalte keine Ausführungen zu den Fällen, in denen eine – unabhängig von der Umgliederung des EK 45 entstandene – negative Summe des EK 01 bis EK 03 gemäß § 36 Abs. 4 KStG in der nach wie vor anwendbaren Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes mit den positiven belasteten Teilbeträgen des vEK zu verrechnen sei und dadurch zu einem Verlust an Körperschaftsteuerminderungspotenzial führe. Daher sei dem Beschluss entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH, Urteil vom 20. April 2011 - I R 65/05 -, BFHE 234, 385) und der Finanzverwaltung auch nicht zu entnehmen, dass das Bundesverfassungsgericht die in § 36 Abs. 4 KStG vorgesehene Verrechnung von negativen nicht belasteten Teilbeträgen mit positiven belasteten Teilbeträgen des vEK im Grundsatz für sachgerecht gehalten habe. Vielmehr ergebe sich aus den tragenden Erwägungen des Beschlusses, dass auch die Neuregelung sachlich nicht gerechtfertigt sei, soweit durch sie Körperschaftsteuerguthaben vernichtet werde und dieser Vernichtung nicht die Fiktion der Vollausschüttung zugrunde liege. Denn nur die Fiktion der Vollausschüttung rechtfertige einen Verlust, da das Körperschaftsteuerminderungspotenzial insoweit auch bei einer Vollausschüttung nicht hätte realisiert werden können. 62

Diese Rechtfertigung gelinge indes nicht, wenn zwar die Summe aus EK 01 bis EK 03, nicht aber die Summe aus EK 01 bis EK 04 negativ sei. Denn dann könne das Körperschaftsteuerminderungspotenzial bei einer (fiktiven) Vollausschüttung realisiert werden. Aus diesem Grund greife § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zu kurz, wenn in Absatz 4 lediglich auf die Summe aus EK 01 bis EK 03 abgestellt werde. Auch im Schrifttum (vgl. Thurmayer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 36 KStG Rn. 50 <Dez. 2019>; Lornsen-Veit, in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 36 Rn. 72; Binnewies, in: Streck, 63

KStG, 10. Aufl. 2022, § 36 Rn. 39; Holst/Nitzschke, DStR 2011, 1450 <1454>; Binnewies, GmbHR 2014, 1184 <1186 f.>; a.A. Werning, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 36 KStG Rn. 18a <Dez. 2021>) werde die Einbeziehung des EK 04 überwiegend als sachgerecht angesehen.

Die einschränkende Interpretation des Gedankens der fiktiven Vollausschüttung im Sinne einer modifizierten Vollausschüttung, die nur eine teilweise Ausschüttung des Eigenkapitals, nämlich des Eigenkapitals ohne Einlagen, meine, ergebe sich nicht aus dem Beschluss in BVerfGE 125, 1. Vielmehr stelle das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich auf „ausreichende Beträge an bilanziellem Eigenkapital“ (BVerfGE 125, 1 <32>) ab, was auch die Einlagen umfasse. 64

d) Die einfachrechtliche Sonderrolle des EK 04 vor und nach dem Systemwechsel sei hingegen irrelevant, da sie keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung beinhalte. Der Gesetzgeber hätte das Körperschaftsteuerguthaben auch ohne Fortführung der umgegliederten Teilbeträge ermitteln können. Die Einbeziehung des EK 04 bedeute nicht zwingend, dass das EK 04 mit anderen Teilbeträgen verrechnet und anschließend reduziert fortgeführt werden müsse. Das gesetzgeberische Konzept der Umgliederung nicht mehr benötigter Teilbeträge, der Auflösung des negativen EK 02 und der Fortführung der übrig bleibenden Teilbeträge und der erst danach erfolgenden rechnerischen Ableitung des Körperschaftsteuerguthabens aus den Teilbeträgen, an dem der Gesetzgeber festhalte, habe gerade zur erheblichen Verkomplizierung der Vorschriften beigetragen. Die Gesetzestchnik als solche beziehungsweise der Wunsch, in einem bestimmten System zu bleiben, könne keine Ungleichbehandlung rechtfertigen. 65

e) Nicht überzeugend sei vor diesem Hintergrund auch der Hinweis auf den weiten Spielraum des Gesetzgebers bei der Schaffung von Übergangsregelungen. Er bleibe an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden. Nur die Entscheidung, nach welchem Grundprinzip der Gesetzgeber einen Systemwechsel vollziehe, unterliege geringeren Rechtfertigungsanforderungen. Der weite Spielraum gelte aber nicht für nicht folgerichtige, vermeidbare Ungleichbehandlungen bei der technischen Umsetzung dieses Prinzips. 66

3. Die vorgetragene Verfassungswidrigkeit der Neuregelung lasse sich schließlich nicht durch eine Billigkeitsmaßnahme der Verwaltung bereinigen. Einer verfassungskonformen Auslegung stehe der eindeutige Wortlaut der §§ 36, 37 KStG (i.d.F. des § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) entgegen. 67

IV.

Die Verfassungsbeschwerde ist dem Deutschen Bundestag, dem Bundesrat, dem Bundeskanzleramt, dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, dem Bundesministerium der Finanzen und sämtlichen Landesregierungen sowie dem im Ausgangsverfahren beklagten Finanzamt zugestellt worden. Ferner hatten die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Steuerberaterverband e.V., die Bundesrechtsanwaltskammer, der Deutsche Anwaltverein, das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. sowie der Präsident des Bundesfinanzhofs Gelegenheit zur Stellungnahme. 68

Stellung genommen haben das Bundesministerium der Finanzen im Namen der Bundesregierung, der Präsident des Bundesfinanzhofs sowie der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. 69

1. a) Das Bundesministerium der Finanzen verweist darauf, dass die Finanzgerichtsbarkeit weit überwiegend die verschiedenen Umgliederungsregelungen von § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) als verfassungsgemäß ansehe. 70

b) Die Vorschrift erfülle die Anforderungen aus BVerfGE 125, 1 und stehe nunmehr mit dem Grundgesetz in Einklang. Das Bundesverfassungsgericht habe in dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 nur die in § 36 Abs. 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) angeordnete Umgliederung, nicht aber die in § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) geregelte Verrechnung von negativem unbelasteten vEK (EK 01, EK 02 und EK 03) mit belastetem vEK als verfassungswidrig eingestuft. Die Verrechnung nach § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. des StSenkG) habe es im Grundsatz als sachgerecht und nur insoweit als gleichheitswidrig angesehen, als sie umgliederungsbedingt entstandenes negatives EK 02 betroffen habe. Eine Pflicht zur Einbeziehung auch des EK 04 ergebe sich aus BVerfGE 125, 1 nicht. 71

Unter Berücksichtigung des vom Bundesverfassungsgericht anerkannten weiten Spielraums des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung von Übergangsrecht bestehe kein Anspruch auf Erhalt des gesamten in dem EK 45 oder dem EK 40 rechnerisch gespeicherten Körperschaftsteuerminderungspotenzials, da das Gericht andernfalls die Verrechnung mit negativen vEK-Bestandteilen generell und nicht nur in Sonderfällen hätte beanstanden müssen. Ein solcher Anspruch könne 72

schon deshalb nicht bestehen, weil auch unter Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens nicht sicher gewesen sei, dass es je zu einer Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials durch Gewinnausschüttungen gekommen wäre. Aus den Aussagen des Bundesverfassungsgerichts in dem Beschluss in BVerfGE 125, 1 zur Fiktion der Vollausschüttung könne nicht geschlossen werden, dass eine Vollausschüttung die Rückzahlung geleisteter Einlagen einschließen müsse.

Einer Übergangsregelung habe es nur für die Bestandteile des vEK bedurft, die unter dem System des Halbeinkünfteverfahrens keine Funktion mehr hätten. Die Fiktion der Vollausschüttung beschränke sich daher in zulässiger Weise auf den ausschüttbaren Jahresüberschuss. Auch im gesellschaftsrechtlichen Sprachgebrauch werde unter „Ausschüttung“ nur die Gewinnverwendung ohne Einbeziehung der Rücklagen verstanden. Dabei sei ohne Belang, dass die Rückzahlung von Kapitalrücklagen sowohl unter dem Anrechnungs- wie unter dem Halbeinkünfteverfahren steuerlich wie eine Gewinnausschüttung behandelt werde, indem sie zunächst wie jede Gewinnausschüttung der Prüfung einer steuerlichen Verwendungsreihenfolge unterzogen werde. Das hänge damit zusammen, dass unterstellt werde, dass aus steuerlicher Sicht vorrangig Jahresüberschüsse ausbezahlt würden und erst nach rechnerisch vollständiger Auszahlung des Bilanzgewinns auch steuerlich eine Rückzahlung von Einlagen angenommen werde. Die Trennung zwischen Jahresüberschüssen und Einlagen verdeutliche auch die Legaldefinition des ausschüttbaren Gewinns in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG (i.d.F. des SEStEG), derzufolge der Bestand des steuerlichen Einlagekontos in Abzug gebracht werde. 73

c) Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen verstößt § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht gegen Art. 3 GG. Es liege bereits keine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung vor; jedenfalls wäre eine solche gerechtfertigt. 74

aa) Die Tatsache, dass es unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens anders als unter dem geltenden Übergangsrecht möglich gewesen sei, das Körperschaftsteuerminderungspotenzial zu realisieren, begründe keine verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung. Steuerrechtliche Änderungen wären kaum möglich, wenn ein bestehender Vorteil für die Zukunft generell perpetuiert werden müsste. 75

Gegen eine Vergleichbarkeit der alten mit der neuen Rechtslage spreche ferner, dass die Mobilisierung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials unter dem Anrechnungsverfahren, wie der Bundesfinanzhof ausgeführt habe, nur aufgrund der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 möglich gewesen sei. Hinzu komme, dass der Gesetzgeber im bisherigen System geblieben und somit keine neue Ungleichbehandlung geschaffen worden sei. 76

bb) Jedenfalls sei eine etwaige Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Gegenstand der Gleichheitsprüfung sei die Einhaltung der äußersten Grenze der gesetzgeberischen Freiheit, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden habe (unter Verweis auf BVerfGE 26, 302 <310>; 31, 119 <130>; 50, 57 <77>; 71, 255 <271>). 77

Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet gewesen, eine der im Beschluss in BVerfGE 125, 1 lediglich beispielhaft aufgezeigten Lösungen aufzugreifen. Entscheidend sei, dass § 36 KStG (i.d.F. des JStG 2010) den Anforderungen des genannten Beschlusses genüge. Für das gegenwärtige Verfahren komme es darauf an, „ob man einen sachlichen Grund für den § 36 Abs. 4 KStG erkennen“ könne. Dies sei der Fall. Folgende Sachgründe seien dabei zu nennen: 78

(1) Anders als die übrigen vEK-Bestandteile werde das EK 04 auch noch im Halbeinkünfteverfahren (bzw. später im Teileinkünfteverfahren) benötigt und behalte seine bisherige Funktion. Daher erübrige sich die Einbeziehung des EK 04 in die Berechnungen, die der Auflösung der anderen Teilbeträge des vEK dienen. Vielmehr sei es naheliegend und sachgerecht, das ehemalige EK 04 im Rahmen des Systemwechsels unmittelbar in das steuerliche Einlagekonto zu überführen, sofern es einen positiven Wert ausgewiesen habe. 79

(2) Auch könnte die Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung bei negativem EK 04-Bestand zur Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führen, so dass wiederum andere Körperschaften eine Härte aufgrund der Übergangsvorschriften spürten. Die Beschwerdeführerin wünsche sich lediglich eine für sie zugeschnittene, optimierte Lösung. 80

(3) Unternehmen mit unterschiedlicher Kapitalstruktur müssten nicht gleichbehandelt werden, auch wenn sie vom Umfang der Kapitalausstattung her vergleichbar seien. Die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregelung hingen stets von 81

den individuellen Rahmendaten der betroffenen Unternehmen ab. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, Unternehmen mit unterschiedlicher (Eigen-)Kapitalstruktur exakt gleich zu behandeln. Die Struktur der Kapitalausstattung bilde vielmehr einen ausreichenden Grund dafür, dass in beiden Fällen unterschiedliche steuerrechtliche Folgen eintreten.

(4) Der Gesetzgeber bleibe im bestehenden, als verfassungsgemäß anerkannten System. Es bestehe kein verfassungsrechtliches Gebot, der Übergangsregelung statt einer „modifizierten Vollausschüttung“ eine „totale Vollausschüttung“ unter Einbezug der geleisteten Einlagen zugrunde zu legen. Mit den neu eingeführten §§ 36 bis 40 KStG (i.d.F. des StSenkG) sei die bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen den verschiedenen Teilbeträgen des unbelasteten vEK lediglich fortgeführt worden. So sei nur bei Ausschüttungen aus dem EK 01 (bis 1993), dem EK 02 und dem EK 03, nicht hingegen bei Ausschüttungen aus dem EK 04 eine Ausschüttungsbelastung hergestellt worden. 82

Die Fortführung dieser grundlegenden Unterscheidung stelle auch nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs einen tragfähigen Sachgrund für die aus § 36 Abs. 4 KStG je nach Eigenkapitalstruktur resultierenden Verluste an Körperschaftsteuerminderungspotenzial dar. Weiter sei mit dem Bundesfinanzhof anzunehmen, dass aus dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit einer Gesetzesregelung nicht abzuleiten sei, dass es im Rahmen des § 36 Abs. 4 KStG in keinem Fall zu einem Verlust des Körperschaftsteuerminderungspotenzials kommen dürfe. Es gehe nicht darum, ob die gewählte Übergangsvorschrift steuerrechtlich die systematisch beste sei. 83

(5) Auch der Argumentation des Bundesfinanzhofs zu der bei Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung drohenden dauerhaften Aufhebung der Verknüpfung zwischen dem Beteiligungsbuchwert einerseits und dem durch das EK 04 repräsentierten Einlagenbestand andererseits schließe sich das Bundesministerium an. 84

(6) Im alten körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren hätten Unternehmen, deren negatives EK 02 durch positives EK 04 nicht habe ausgeglichen werden können, über entsprechende Einlagen ihrer Gesellschafter die noch vorhandenen Bestände steuerbelasteten Eigenkapitals „mobilisieren“ können. Hieraus lasse sich jedoch nicht das verfassungsrechtliche Gebot ableiten, dass auch solchen Unternehmen, die über entsprechendes positives EK 04 bereits verfügten, 85

eine derartige Mobilisierung im Rahmen des Übergangsrechts ermöglicht werden müsse. Die Bundesregierung sehe die Idee kritisch, dass aufgrund von spezifischem Verfassungsrecht eine Pflicht des Gesetzgebers bestehen solle, es Körperschaften über Übergangsvorschriften zu ermöglichen, Steuervermeidung zu betreiben. Dieses Verständnis von Art. 3 GG entferne sich sehr vom Wortlaut und Telos der Norm.

Eine Sonderbehandlung von Unternehmen mit hohen EK 04-Beständen würde zudem weitere Differenzierungen nach sich ziehen und die angestrebte Vereinfachung in Frage stellen. 86

(7) Schließlich bedürfe die Umsetzung einer steuerlichen Reform eines gewissen Umsetzungsspielraums. Die Beschwerdeführerin versuche, diesen Spielraum auf eine binäre Entscheidung, nämlich die Entscheidung zu beschränken, ob das Körperschaftsteuerminderungspotenzial im Grundprinzip erhalten werden solle oder nicht. Bei der Umsetzung solle es dann aber nur noch eine einzige Lösung geben. Eine Differenzierung zwischen Übergangsnormen und den dauerhaft geltenden Vorschriften nehme die Beschwerdeführerin nicht vor. 87

Der Gesetzgeber habe den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum gewahrt. Sollte sich die Auffassung der Beschwerdeführerin durchsetzen, würde nicht nur die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aufgegeben werden. Vielmehr bestünde auch die Gefahr, dass der Gesetzgeber vor wünschenswerten Steuerreformen in Bezug auf Wirtschaftsunternehmen aus Sorge vor dem rechtlichen und finanziellen Risiko einer solchen Reform zurückschrecke. 88

d) Unter Bezugnahme auf ihm vom Senat übersandte entsprechende Fragen führt das Bundesministerium der Finanzen ferner aus: 89

aa) Da es sich bei dem EK 04 um eine Position handele, für die auch unter dem Anrechnungsverfahren keine Ausschüttungsbelastung herzustellen gewesen sei, habe keine Notwendigkeit bestanden, diese Position in die Umgliederung nach § 36 KStG einzubeziehen. Der Gesetzgeber habe den Begriff der „Vollauschüttung“ im Gesetzgebungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz selbst nicht verwendet. Er gehe vielmehr auf die Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 71) zurück. Die ausdrückliche Entscheidung des Gesetzgebers, das EK 04 in Form des steuerli- 90

chen Einlagekontos nach § 27 KStG fortzuführen, mache deutlich, dass im Rahmen der Umgliederung gerade keine „totale Vollausschüttung“, sondern lediglich eine „modifizierte Vollausschüttung“ beabsichtigt gewesen sei.

Die Grundidee der §§ 36 ff. KStG sei die Reduktion der EK-Konten auf einen mit 40 % belasteten Eigenkapitalanteil, anhand dessen das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt werde (§ 37 Abs. 1 KStG), einen unbelasteten Kapitalanteil (früheres EK 02), dessen Ausschüttung zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer um  $\frac{3}{7}$  der Gewinnausschüttung führe (§ 38 KStG), und ein steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG, vormals EK 04). EK 30, EK 01 und EK 03 gingen in das „allgemeine“ Eigenkapital ein, dieses werde nicht gesondert festgestellt. 91

bb) Die gesonderte Ermittlung des in jedem Topf enthaltenen Körperschaftsteuerminderungs- und -erhöhungspotenzials und deren anschließende Saldierung möge als alternative Ermittlungsmethode einfach erscheinen. Gleichwohl habe sich der Gesetzgeber für einen anderen Weg entschieden, der durch die Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgezeichnet gewesen sei. 92

cc) Hätte der Gesetzgeber ein „ideales“ Vollausschüttungskonzept verfolgt, hätte er das Körperschaftsteuerguthaben sofort auszahlen und den -erhöhungsbetrag sofort fällig stellen müssen. Dies habe er vor dem Hintergrund geordneter Haushaltsführung der öffentlichen Haushalte und zur Vermeidung übermäßiger Belastungen einzelner Steuerpflichtiger (insbesondere solcher mit hohen EK 02-Beständen) jedoch nicht getan. 93

Stattdessen habe er ein Konzept verfolgt, das an den Gedanken einer fiktiven Vollausschüttung angelehnt sei. Über die Fiktion habe er bestimmt, dass nur die jeweiligen Beträge des Körperschaftsteuerguthabens (aus dem EK 40) und des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (aus dem EK 02) rechnerisch zu ermitteln und ausschüttungsabhängig auszubezahlen beziehungsweise einzufordern seien. Die Vereinfachung mittels Zusammenfassung der EK-Töpfe zu EK 40 und EK 02 habe darin bestanden, dass der Gesetzgeber im ausschüttungsabhängigen System einen Minderungssatz von  $\frac{1}{6}$  beziehungsweise einen Erhöhungssatz von  $\frac{3}{7}$  habe festlegen können. Daher seien die Anzahl der EK-Töpfe verringert und nur bestimmte EK-Töpfe fortgeführt worden. 94

Der Gesetzgeber habe eine Verwendungsfiktion angeordnet, die in ihren Belastungswirkungen im Wesentlichen § 28 Abs. 3 KStG 1999 entspreche und eine Ausschüttung vom am höchsten zum am niedrigsten belasteten Eigenkapital vorsehe. Auf diese Weise habe das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb der Übergangszeit ohne Zwang zur Totalausschüttung realisiert werden können. Die getrennte Behandlung des Körperschaftsteuerminderungs- und -erhöhungspotenzials habe zudem Liquiditätsbelastungen bei Ausschüttungen von Körperschaften mit hohem EK 02 verhindert. 95

Wollte man dies in Frage stellen, so müsste man das gesamte Konzept der Umgliederung und der Übergangsregelungen verwerfen. Hier zeige sich auch, dass bei komplexen Systemwechseln der Versuch, diese Systemwechsel in Einzeländerungen aufzuteilen und diese isoliert zu betrachten, nicht zielführend sei. 96

dd) Die Einbeziehung des EK 04 in den Verrechnungsmechanismus des § 36 Abs. 4 KStG würde nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen zu einer „rechnerischen Vernichtung“ der Einlagen mit der Konsequenz führen, dass diese künftig nicht mehr steuerfrei an die Anteilseigner ausgeschüttet werden könnten. Das zum 31. Dezember 2001 festgestellte EK 04, das den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bilde, müsste um diesen Betrag vermindert werden. 97

Zugleich seien die Anschaffungskosten beim Anteilseigner zu hoch ausgewiesen. Geleistete Einlagen stellten beim Anteilseigner Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar. Der Veräußerungsgewinn der Beteiligung würde beim Anteilseigner aufgrund der zu hoch verzeichneten Anschaffungskosten zu niedrig ermittelt. 98

2. Der Präsident des Bundesfinanzhofs hat eine Stellungnahme des I. Senats des Bundesfinanzhofs übersandt. Danach hat der Senat das Verfahren in der Rechtssache I R 7/15 (Vorinstanz FG Köln, Urteil vom 3. Dezember 2014 - 13 K 2004/11 -) mit Beschluss vom 11. November 2015 gemäß § 74 FGO bis zu einer Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1424/15 sowie über das Normenkontrollverfahren 2 BvL 29/14 ausgesetzt. Der Sachverhalt in der Rechtssache I R 7/15 entspreche im Kern demjenigen der hier streitgegenständlichen Entscheidung I R 86/12, da hier wie dort der positive Bestand des EK 04 den negativen Bestand an EK 01 bis EK 03 übersteige. In dieser Fallkonstellation sei der Senat davon ausgegangen, dass das Bundesverfassungsgericht in der Entschei- 99

dung BVerfGE 125, 1 den „Nichteinbezug“ von EK 04 verfassungsrechtlich nicht beanstandet habe.

3. Der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. hat mitgeteilt, dass er die im Streit stehenden Übergangsregeln sehr kritisch sehe. 100

#### V.

1. Mit Schriftsatz vom 23. Oktober 2020 hat die Beschwerdeführerin auf die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen repliziert. 101

2. Die Akten des Ausgangsverfahrens haben dem Senat vorgelegen. 102

#### B.

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig. Insbesondere zeigt die Beschwerdeführerin in einer den Anforderungen von §§ 92, 93 Abs. 1 Satz 1 BVerfGG genügenden Weise hinreichend substantiiert und schlüssig die Möglichkeit auf, dass sie durch die angegriffenen behördlichen und gerichtlichen Entscheidungen in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG verletzt ist. Art. 3 Abs. 1 GG findet nach Art. 19 Abs. 3 GG auch auf inländische juristische Personen des Privatrechts Anwendung (vgl. BVerfGE 95, 267 <317>; 99, 367 <389>; 143, 246 <312 Rn. 182>). Dazu gehört die eingetragene Genossenschaft, der durch § 17 Abs. 1 GenG die allgemeine Rechtsfähigkeit verliehen ist (vgl. Geibel, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2021, § 17 GenG Rn. 1 f.). 103

#### C.

Die Verfassungsbeschwerde ist begründet. 104

Die mittelbar angegriffene Vorschrift des § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 ist mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG (I.) unvereinbar, soweit sie zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht (II.). Deshalb verletzen auch der hierauf gestützte Bescheid des Finanzamts Neu-Ulm vom 3. Februar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung sowie die diese bestätigenden Urteile des Finanzgerichts München und des Bundesfinanzhofs die Be- 105

schwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 3 GG (III.).

Die Beschwerdeführerin hat einen Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG zwar nicht ausdrücklich gerügt, dies hindert das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht, im Rahmen der Verfassungsbeschwerde seine Prüfung hierauf zu erstrecken (vgl. BVerfGE 6, 376 <385>; 17, 252 <258>; 54, 117 <124>; 58, 163 <167>; 71, 202 <204>; 147, 364 <378 Rn. 36>). Inländische juristische Personen sind gemäß Art. 19 Abs. 3 GG auch Träger des Eigentumsrechts nach Art. 14 GG (vgl. BVerfGE 66, 116 <130>; 129, 78 <91>; 134, 242 <284 Rn. 148>; 143, 246 <312 Rn. 182>). 106

#### I.

Der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen (stRspr; vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 104, 1 <8 f.> m.w.N.). Der Schutz betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 112, 93 <107> m.w.N.). Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, die geschützten vermögenswerten Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 105, 17 <30>; 115, 97 <110 f.>). 107

1. Bei der Beantwortung der Frage, welche vermögenswerten Güter als Eigentum im Sinne des Art. 14 GG anzusehen sind, muss auf den Zweck und die Funktion der Eigentumsgarantie unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung im Gesamtgefüge der Verfassung zurückgegriffen werden (BVerfGE 36, 281 <290>). Sie soll dem Grundrechtsträger einen Freiraum im vermögensrechtlichen Bereich erhalten und dem Einzelnen damit die Entfaltung und eigenverantwortliche Lebensgestaltung ermöglichen (BVerfGE 24, 367 <389>; 31, 229 <239>; 36, 281 <290>; 51, 193 <217 f.>). Zu diesem Zweck soll der Bestand der geschützten Rechtspositionen gegenüber Maßnahmen der öffentlichen Gewalt bewahrt werden (vgl. BVerfGE 72, 175 <195>; 83, 201 <208>). 108

a) Der Schutz des Eigentums nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG umfasst nicht nur das zivilrechtliche Sacheigentum (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 101, 54 <75>; 105, 17 <30>; 110, 141 <173>; 143, 246 <327 Rn. 228>), sondern auch andere dingliche und sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechte sowie schuldrechtliche Forderungen (vgl. BVerfGE 45, 142 <179>; 83, 201 <208 f.>; 115, 97 <111>). Er ist nicht auf bestimmte vermögenswerte Rechte beschränkt (BVerfGE 83, 201 <208 f.>). Eine allgemeine Wertgarantie vermögenswerter Rechtspositionen kann aus Art. 14 Abs. 1 GG dagegen nicht abgeleitet werden (BVerfGE 105, 17 <30>; 105, 252 <277>). 109

Art. 14 Abs. 1 GG schützt nur Rechtspositionen, die einem Rechtssubjekt bereits zustehen (vgl. BVerfGE 20, 31 <34>; 28, 119 <142>; 30, 292 <334 f.>; 78, 205 <211>; 95, 173 <187 f.>). Bloße Interessen, Chancen und Verdienstmöglichkeiten werden von Art. 14 GG nicht erfasst (vgl. BVerfGE 28, 119 <142>; 39, 210 <237>; 51, 193 <221 f.>; 65, 196 <209>; 74, 129 <148>; 105, 252 <277>). 110

Ob Anwartschaftsrechte, deren Erstarren zum Vollrecht von dem ungewissen Eintritt weiterer Voraussetzungen abhängig ist, dem eigentumsrechtlichen Schutz unterfallen, hat das Bundesverfassungsgericht deshalb bisher nicht abschließend, sondern von Fall zu Fall entschieden (vgl. BVerfGE 83, 201 <211>; zum Schutz von Anwartschaften in der gesetzlichen Rentenversicherung vgl. BVerfGE 53, 257 <289 ff.>; 58, 81 <109>; 117, 272 <292>; 149, 86 <112 f. Rn. 72>; zum Anwartschaftsrecht in der Arbeitslosenversicherung vgl. BVerfGE 72, 9 <21 f.>; zur Anwartschaft auf eine Betriebsrente vgl. BVerfGE 131, 66 <80>). Auch soweit ein Anwartschaftsrecht dem Grunde nach eigentumsrechtlichen Schutz genießt, ist dieser jedenfalls der Höhe nach begrenzt auf daraus resultierende, bereits konkret bezifferbare Ansprüche (vgl. BVerfGE 131, 66 <80>; 136, 152 <167 Rn. 34, 170 Rn. 43>). 111

b) Das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Wesentlichen durch Privatnützigkeit und grundsätzliche Verfügungsfähigkeit über das Eigentumsobjekt gekennzeichnet (BVerfGE 24, 367 <389 f.>; 26, 215 <222>; 31, 229 <240>; 50, 290 <339>; 52, 1 <30>; 100, 226 <241>; 102, 1 <15>; 143, 246 <323 Rn. 216>; 149, 86 <112 Rn. 70>). 112

Privatnützigkeit meint die Zuordnung des Eigentumsobjekts zu einem Rechts- 113  
träger, dem es als Grundlage privater Initiative von Nutzen sein soll (vgl. BVerfGE  
100, 226 <241>; 102, 1 <15>; 143, 246 <323 f. Rn. 216>; 149, 86 <112 Rn. 70>).  
Ein Recht ist schon dann privatnützig, wenn es zum eigenen Vorteil ausgeübt  
werden kann und damit dem Berechtigten „von Nutzen“ ist (vgl. BVerfGE 53, 257  
<290>). Dabei spielt es keine Rolle, ob sich diese Ausübung – wie etwa bei der  
Realisierung von Forderungen – in einem einmaligen Vorgang erschöpft (vgl.  
BVerfGE 83, 201 <210>).

Grundsätzliche Verfügungsfähigkeit bedeutet nicht, dass dem Rechtsinhaber 114  
eine uneingeschränkte Verfügungsbefugnis zustehen muss. Voraussetzung des  
Schutzes durch Art. 14 GG ist nicht, dass das betroffene Recht beliebig übertrag-  
bar ist. Es genügt, dass es jedenfalls zusammen mit anderen Rechten übertragen  
werden kann (vgl. BVerfGE 83, 201 <210 f.>; weitergehend BVerfGE 89, 1 <7>;  
kritisch zu einem Verzicht auf das Merkmal der Verfügungsbefugnis Deppenheuer/  
Froese, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 14 Rn. 67 f.,  
159).

c) Vermögenswerte öffentlich-rechtliche Rechtspositionen hat das Bundesver- 115  
fassungsgericht in den Schutz der Eigentumsgarantie einbezogen, wenn sie eine  
Rechtsstellung begründen, die der des Eigentums entspricht und die so stark ist,  
dass ihre ersatzlose Entziehung dem rechtsstaatlichen Gehalt des Grundgesetzes  
widersprechen würde (vgl. BVerfGE 16, 94 <111 ff.>; 18, 392 <397>; 24, 220  
<225 f.>; 40, 65 <83>; 143, 246 <328 f. Rn. 231>).

Hierfür ist neben der Privatnützigkeit der Rechtsposition und einer zumindest 116  
eingeschränkten Verfügungsbefugnis des Inhabers insbesondere von Bedeutung,  
inwieweit eine derartige Rechtsstellung sich als Äquivalent eigener Leistung er-  
weist (vgl. BVerfGE 14, 288 <293 f.>; 18, 392 <397>; 72, 175 <193>; 97, 67 <83>;  
143, 246 <329 Rn. 231>; für sozialversicherungsrechtliche Ansprüche und An-  
wartschaften vgl. BVerfGE 53, 257 <291 f.>; 69, 272 <300>; 72, 9 <19 f.>; 100, 1  
<33>; 128, 90 <101>; 149, 86 <113 Rn. 72>). Diese ist bei öffentlich-rechtlich be-  
gründeten Rechtspositionen als besonderer Schutzgrund anerkannt (vgl. BVerfGE  
69, 272 <300 f.>; 100, 1 <32 f.>; 149, 86 <113 Rn. 72>). Je höher der einem  
öffentlich-rechtlichen Anspruch zugrundeliegende Anteil eigener Leistung ist,  
desto stärker tritt der verfassungsrechtlich wesentliche personale Bezug und mit  
ihr ein tragender Grund des Eigentumsschutzes hervor (vgl. BVerfGE 53, 257  
<292>; 76, 220 <237>; 100, 1 <37 f.>). Er beginnt in dem Zeitpunkt und in dem

Umfang, in dem das Gesetz erstmals eine schutzfähige Rechtsposition begründet (vgl. BVerfGE 29, 22 <33 f.>; 53, 164 <176>; 116, 96 <121>).

2. Gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG darf der Gesetzgeber Eigentumsrechten einen neuen Inhalt geben (vgl. BVerfGE 31, 275 <293>; 42, 263 <294>). Die Eigentumsgarantie gebietet nicht, einmal ausgestaltete Rechtspositionen für alle Zukunft in ihrem Inhalt unangetastet zu lassen (vgl. BVerfGE 31, 275 <284 ff., 289 f.>; 36, 281 <293>; 42, 263 <LS 4 und S. 294>; 58, 300 <351>; 83, 201 <212>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Der Gesetzgeber kann insbesondere, wenn sich eine Reform des geltenden Rechts als notwendig erweist, vor der Entscheidung stehen, bisher eingeräumte rechtliche Befugnisse zu beseitigen oder zu beschränken (BVerfGE 45, 297 <331 f.>; 78, 58 <75>). Im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ist er bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets zur Umgestaltung individueller Rechtspositionen im Wege einer angemessenen und zumutbaren Überleitungsregelung befugt (vgl. BVerfGE 58, 300 <351>). 117

Er unterliegt dabei jedoch besonderen verfassungsrechtlichen Schranken (vgl. BVerfGE 83, 201 <212>; 102, 1 <16>). Der Eingriff in die nach früherem Recht entstandenen Rechte muss mit Blick auf die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG enthaltene subjektive Rechtsstellungsgarantie durch Gründe des öffentlichen Interesses unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt sein (vgl. BVerfGE 31, 275 <290>; 58, 81 <121>; 58, 300 <351>; 70, 191 <201 f.>; 72, 9 <22 f.>; 128, 138 <148 f.>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Die Gründe des öffentlichen Interesses, die für einen solchen Eingriff sprechen, müssen so schwerwiegend sein, dass sie Vorrang haben vor dem Vertrauen des Bürgers auf den Fortbestand seines Rechts, das durch den Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG innewohnenden Bestandsschutz gesichert wird (vgl. BVerfGE 42, 263 <294 f.>; 58, 300 <351>). Auch das zulässige Ausmaß des Eingriffs hängt vom Gewicht des dahinterstehenden öffentlichen Interesses ab (vgl. BVerfGE 83, 201 <212>; 143, 246 <342 Rn. 269>). Gegebenenfalls bedarf es Ausnahme-, Härtefall- oder Entschädigungsregelungen. 118

Darüber hinaus ist der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auch bei der inhaltlichen Festlegung von Eigentümerbefugnissen und -pflichten gebunden (vgl. BVerfGE 21, 73 <84>; 34, 139 <146>; 37, 132 <143>; 49, 382 <395>; 87, 114 <139>; 102, 1 <16 f.>; 126, 331 <360>; 143, 246 <342 Rn. 268>; 149, 86 <123 Rn. 101>). Eine Differenzierung innerhalb der Ausgestaltung von Eigentümerbefugnissen darf nicht sachwidrig (vgl. BVerfGE 21, 73 <84>; 119

37, 132 <143>), sondern muss von einem (hinreichenden) Sachgrund getragen sein (vgl. BVerfGE 87, 114 <144>; 143, 246 <373 Rn. 348; 374 Rn. 353>) und damit jedenfalls dem Willkürverbot genügen (vgl. BVerfGE 34, 139 <152 f.>; 49, 382 <395 f.>; 126, 331 <366 f.>; möglicherweise weitergehend BVerfGE 143, 246 <390 f. Rn. 389>).

Für unternehmerisches Eigentum gilt nichts Anderes. Gestaltet der Gesetzgeber Inhalt und Schranken unternehmerischen Eigentums durch Änderung der Rechtslage, muss er die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, des Vertrauensschutzes und den Gleichheitssatz achten (BVerfGE 143, 246 <343 Rn. 270>). 120

3. Bei der Umgestaltung komplexer Regelsysteme steht dem Gesetzgeber für die Überleitung bestehender Rechtslagen, Berechtigungen und Rechtsverhältnisse ein weiter Gestaltungsspielraum zur Verfügung. Zwischen der sofortigen, Übergangslosen Inkraftsetzung des neuen Rechts und dem ungeschmälerten Fortbestand begründeter subjektiver Rechtspositionen sind vielfache Abstufungen denkbar. Der Nachprüfung durch das Bundesverfassungsgericht unterliegt nur, ob der Gesetzgeber bei der Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände die Grenze der Zumutbarkeit überschritten hat (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 67, 1 <15 f.>; 125, 1 <18>). 121

## II.

Nach diesen Maßstäben ist § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Vorschrift zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht. Das unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuerminderungspotenzial unterfällt in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG (1.). In dieses Schutzgut greift § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bei einer bestimmten Eigenkapitalstruktur nachteilig ein (2.). Dieser Eingriff ist nicht gerechtfertigt (3.). 122

1. Das im Zeitpunkt des Systemwechsels – das heißt in dem in § 36 Abs. 1 123  
KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) für die Feststellung der  
Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals bestimmten Zeitpunkt unter Be-  
rücksichtigung der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens gemäß  
§ 36 Abs. 2 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) – vorhan-  
dene und realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial ist vom Schutzbe-  
reich des Art. 14 Abs. 1 GG umfasst (vgl. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach,  
EStG/KStG, Vor § 36 KStG R25 <April 2001>; Raber, DB 1999, 2596 <2599>;  
Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-  
Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 62 f.). Es erfüllt die Kriterien der Privatnützig-  
keit (a) und Verfügbarkeit (b), beruht auf einer eigenen Leistung der Körperschaft  
(c) und ist in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels realisier-  
bar war, keine bloße Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern eine  
vermögenswerte Rechtsposition, die der Körperschaft bereits zustand und konkret  
bezieferbar war (d).

a) Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial war der Körperschaft unter 124  
dem Anrechnungsverfahren in einer Weise zugeordnet, dass sie die damit ver-  
bundenen Realisationsmöglichkeiten zu ihrem privaten Nutzen (aa) nach ihrer ei-  
genen Entscheidung (bb) ausüben durfte.

aa) Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial konnte zwar nicht in dem 125  
Sinne genutzt werden, dass daraus laufend Früchte oder sonstige Vorteile gezo-  
gen werden. Die Körperschaft konnte jedoch die damit verbundenen Realisati-  
onsmöglichkeiten zu ihrem eigenen Vorteil ausüben, und es war ihr insofern „von  
Nutzen“. Denn im Realisationsfall stellte die Körperschaftsteuerminderung (recht-  
lich) einen eigenen steuerlichen Vorteil der Körperschaft dar, da sie deren Körper-  
schaftsteuer herabsetzte.

Dies galt ungeachtet dessen, dass die Körperschaftsteuer wirtschaftlich wie 126  
eine Vorauszahlung auf die Steuerschuld des Anteilseigners wirkte (vgl. BFHE  
134, 167 <171>; 135, 303 <305 f.>; 163, 162 <168>; 181, 490 <492>; 202, 265  
<273>). Denn rechtlich reduzierte die Körperschaftsteuerminderung die eigene  
Steuerschuld der Körperschaft (vgl. BFHE 135, 303 <305>).

Der Privatnützigkeit des Körperschaftsteuerminderungspotenzials steht auch nicht entgegen, dass die Körperschaftsteuerminderung gemäß § 28 Abs. 6 KStG 1999 als für die Gewinnausschüttung verwendet und somit als an den Anteilseigner abgeflossen galt. Denn dabei handelte es sich lediglich um eine Regelung, die bestimmte, aus welchen (buchungstechnischen) Quellen sich der an den Anteilseigner auszukehrende Betrag speiste. Die Zuordnung an die Körperschaft erfolgte über den an diese gerichteten Feststellungsbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999, in dem über die gesonderte Feststellung und Fortschreibung der verschiedenen Teilbeträge des vEK mittelbar auch das daraus abzuleitende Körperschaftsteuerminderungspotenzial fest- und fortgeschrieben und der Körperschaft selbst zugeordnet wurde. 127

bb) Die Nutzung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials konnte aufgrund einer eigenen Entscheidung der Körperschaft beziehungsweise der für sie handelnden Personen erfolgen. 128

Sie setzte die Erfüllung eines Realisationstatbestands voraus, der zur Herstellung der sogenannten Ausschüttungsbelastung führte. Hauptrealisationstatbestand war die (Gewinn-)Ausschüttung an die Anteilseigner (§ 27 Abs. 1 KStG 1999). Die Regelung galt entsprechend für sonstige Leistungen der Körperschaft, die bei den Empfängern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG waren (§ 41 Abs. 1 KStG 1999). Einen Ersatzrealisationstatbestand enthielt ferner § 42 KStG 1999, der die Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Übernehmerin regelte. 129

Für eine Gewinnausschüttung bedarf es eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 1 GmbHG) beziehungsweise der Hauptversammlung (§ 119 Abs. 1 Nr. 2 AktG). Damit entschieden zwar nicht die allgemeinen Vertretungsorgane der Körperschaft (vgl. § 78 AktG, § 35 GmbHG) über die Ausschüttung und zugleich über die Nutzung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials. Es entschieden aber die Anteilseigner als die wirtschaftlichen Eigentümer des Gesellschaftsvermögens in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit für die Körperschaft. Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial war nicht dem Zugriff einzelner Anteilseigner ausgesetzt; diese konnten es für sich persönlich nur im Wege der Anteilsübertragung realisieren (vgl. BFHE 181, 490 <492>). Selbst die Einlagenrückgewähr war eine Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG 1999, für die die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 und damit die vor- 130

rangige Realisation des Körperschaftsteuerminderungspotenzials zugunsten der Körperschaft galt (vgl. Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, § 27 Rn. 6).

b) Der Körperschaft stand in Bezug auf das Körperschaftsteuerminderungspotenzial auch zumindest eine eingeschränkte Verfügungsbefugnis zu. Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial war zwar nicht isoliert verkehrsfähig und konnte nicht separat veräußert oder von den Gläubigern der Körperschaft gepfändet werden. Es konnte aber zusammen mit dem Vermögen der Körperschaft als Ganzem – konkret, mit dem Eigenkapital, in dem es gespeichert war – transferiert werden, wie die Regelungen zum Übergang der verwendbaren Eigenkapitalteile bei Verschmelzungen (§ 38 KStG 1999) und zu Auf- beziehungsweise Abspaltungen (§ 38a KStG 1999) verdeutlichen. 131

c) Das Körperschaftsteuerminderungspotenzial stellt sich ferner als Äquivalent einer eigenen Leistung der Körperschaft dar. Es leitet sich aus der von der Körperschaft entrichteten Körperschaftsteuer in Höhe der Tarifbelastung ab. Über die für die Körperschaftsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage, das zu versteuernde Einkommen, war es an die (in der Vergangenheit dokumentierte) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft selbst geknüpft. 132

d) Schließlich handelt es sich bei dem Körperschaftsteuerminderungspotenzial, soweit es im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar war, nicht lediglich um eine bloße Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern um eine vermögenswerte Rechtsposition, die der Körperschaft bereits zustand und bezifferbar war. Zeitpunkt des Systemwechsels ist konkret der in § 36 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) genannte Zeitpunkt für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals (bei Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr: 31. Dezember 2000, bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr: Schluss des ersten im VZ 2001 endenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Januar 2001 begonnen hat; vgl. § 34 Abs. 1 und 1a KStG i.d.F. des StSenkG). 133

Da die Realisation des Körperschaftsteuerminderungspotenzials eine Ausschüttung oder einen anderen Realisationstatbestand voraussetzte, hatte dieses noch nicht die Qualität eines Anspruchs auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern, der in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als Eigentum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG anerkannt ist (BVerfGE 70, 278 <285>). Auch konnte die Höhe des Körperschaftsteuerminderungspotenzials im Laufe der Zeit variieren und aufgrund von Verlusten gegebenenfalls sogar auf Null absinken. Da seine Realisa- 134

tion eine Ausschüttung oder sonstige Leistung voraussetzte, hing die konkrete Höhe des durch die Vornahme einer Ausschüttung aufschiebend bedingten Körperschaftsteuerguthabens in einem bestimmten Zeitpunkt von der jeweiligen Liquiditätsausstattung der Körperschaft und der Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals sowie einer daraus etwa resultierenden handelsrechtlichen Ausschüttungssperre ab. Das laut Gliederungsrechnung verwendbare Eigenkapital konnte nur in Höhe des um das Nennkapital geminderten (handels-)bilanziellen Eigenkapitals für Ausschüttungen verwendet werden (vgl. § 30 Abs. 1 GmbHG, § 57 Abs. 1 und 3 AktG). Die zur Zeit des Anrechnungsverfahrens entstandene „Anwartschaft“ – das im belasteten vEK enthaltene Körperschaftsteuerminde- rungspotenzial – ist deshalb nur nach Maßgabe des ausschüttungsfähigen Kapi- tals zum „Vollrecht“ auf Körperschaftsteuererminderung erstarkt (vgl. BFHE 253, 126 <131 Rn. 22>).

Ungeachtet dessen war aber für jeden Zeitpunkt konkret bezifferbar, in welcher Höhe maximal, das heißt bei einer Vollausschüttung, das Körperschaftsteuer- erminderungspotenzial aktuell realisierbar und für die Körperschaft in Form eines Körperschaftsteuerguthabens nutzbar war. Entsprechend ließ sich auch im Zeit- punkt des Systemwechsels zwischen Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren beziehungsweise auf den in § 36 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bestimmten Zeitpunkt für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals konkret berechnen, in welcher Höhe den betroffenen Körperschaften aufgrund des ihnen zugeordneten Körperschaftsteuerminde- rungspotenzials im Falle seiner Realisierung ein Körperschaftsteuerguthaben zustand (vgl. die Beispielsrechnung der Brühler Empfehlungen zur Reform der Unterneh- mensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 69 f., sowie § 37 Abs. 1 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010). In dieser Höhe war es nicht lediglich eine Chance oder zukünftige Verdienstmöglichkeit, sondern ein von der Körperschaft bereits gegenwärtig nutzbarer Vermögensgegenstand. 135

Der Gesetzgeber hat deshalb – ohne dass dies im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich thematisiert worden wäre – zu Recht der Gestaltung der Übergangs- regelungen im Anschluss an die Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unter- nehmenbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 67, 71) den Ge- danken einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels zugrunde gelegt (vgl. BVerfGE 125, 1 <12, 31>). 136

2. In das in diesem Zeitpunkt bestehende Körperschaftsteuerminderungspotenzial, soweit es nach dem oben Ausgeführten vom Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG umfasst ist, greift § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bei einer bestimmten Eigenkapitalstruktur nachteilig ein. Die Vorschrift kann gegenüber dem im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen realisierbaren Minderungspotenzial (a) zu einer Reduzierung des in der Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) berücksichtigten Körperschaftsteuerminderungspotenzials (b) führen. 137

a) Unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens entsprach der handelsrechtlich maximal ausschüttbare Betrag in etwa dem Saldo aus sämtlichen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals, vorbehaltlich etwaiger Abweichungen aufgrund des Umstands, dass es sich bei dem Ausschüttungsvolumen um eine handelsbilanzielle und bei dem Saldo der vEK-Bestände um eine steuerbilanzielle Größe handelt. Bei einer Vollausschüttung hätten zwar in Anbetracht der gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungsbeschränkungen (§§ 30, 31 GmbHG, § 57 AktG) negative Teilbeträge des verwendbaren Einkommens Einfluss auf die maximal zulässige Höhe der Gewinnausschüttungen gehabt. Die nicht auf das Nennkapital geleisteten Einlagen (EK 04) hätten aber den handelsrechtlich ausschüttbaren Betrag erhöht (vgl. BFH in dem hier angegriffenen Urteil, BFHE 249, 460 <465 Rn. 19>). 138

Negative Teilbeträge wurden bei der Ermittlung des zur Ausschüttung verwendeten Eigenkapitals grundsätzlich übersprungen (vgl. Danelsing, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG/Nebengesetze, § 28 KStG Rn. 44 <Okt. 2005>). Eine handelsrechtliche Ausschüttungssperre wirkte sich deshalb bei der Ermittlung des zur Ausschüttung verwendbaren Eigenkapitals wie eine Verrechnung negativer Teilbeträge mit den positiven Teilbeträgen in der umgekehrten Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 in Verbindung mit §§ 30, 54 Abs. 11 Satz 5 KStG 1999 aus (EK 04 - EK 03 - EK 02 - EK 01 - EK 30 - EK 40 - EK 45). Infolgedessen konnte bei einer Vollausschüttung das gesamte in einem positiven EK 45 und/oder EK 40 gespeicherte Körperschaftsteuerminderungspotenzial realisiert werden, wenn beziehungsweise soweit der Saldo aller übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nicht negativ war. 139

b) Davon weicht § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zum Nachteil der steuerpflichtigen Körperschaft ab. 140

Die Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 4 bis 6a KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) dient deren Feststellung (§ 36 Abs. 7 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010), die wiederum die Grundlage für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bildet. Damit steht fest, in welcher Höhe das Körperschaftsteuerminderungspotenzial beziehungsweise das daraus resultierende Körperschaftsteuerguthaben während des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren den betroffenen Körperschaften noch zugutekommen kann. 141

Nach der Regelung des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sind bei einer negativen Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 (EK 01 bis EK 03) diese zunächst untereinander und sodann mit den belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Der Teilbetrag im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 (EK 04) bleibt unberücksichtigt. 142

Das hat zur Folge, dass eine Verrechnung mit EK 40 und/oder EK 45 und damit zugleich eine Minderung des unter dem Übergangsrecht noch realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials auch dann eintritt, wenn die negative Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 (EK 01 bis EK 03) nicht oder nicht vollständig durch einen positiven Teilbetrag im Sinne von § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 KStG 1999 (EK 30) neutralisiert wird, während bei einer Vollausschüttung unter Einbeziehung eines positiven unbelasteten Teilbetrags im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 (EK 04) das gesamte EK 45 und/oder EK 40 oder jedenfalls ein größerer Teil davon für eine Ausschüttung und damit auch für eine Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials zur Verfügung gestanden hätte. 143

Die Beschränkung der Betrachtung des EK 0 auf das EK 01 bis 03 reduziert bei positivem EK 04 das Ausschüttungsvolumen und in der Folge in bestimmten Konstellationen das bei einer Vollausschüttung maximal realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial. Soweit ein positiver Teilbetrag im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 (EK 04) vorhanden ist, bleibt also das in der Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. 144

des JStG 2010) berücksichtigte Körperschaftsteuererminderungspotenzial und damit zugleich das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) hinter dem zurück, was für die Körperschaft bei einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbar gewesen beziehungsweise entstanden wäre, weil EK 45 oder EK 40 ungeschmälert oder jedenfalls in größerem Umfang hätte ausgeschüttet werden können.

Das zeigt exemplarisch der Fall der Beschwerdeführerin. Wegen der Nichtberücksichtigung von EK 04 bei der Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (§ 36 Abs. 4 Halbs. 1 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ist die Summe des EK 0 negativ, so dass es in der Folge (§ 36 Abs. 4 Halbs. 2 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zu einer Verrechnung zunächst mit positivem EK 30 und anschließend mit einem Teil des positiven EK 40 kommt. Bei einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels hätte dagegen das EK 40 vollständig als für die Ausschüttung verwendet gegolten und damit das darin ruhende Körperschaftsteuererminderungspotenzial in vollem Umfang realisiert werden können, weil durch das positive EK 04 zusammen mit dem positiven EK 03 hinreichendes Eigenkapital vorhanden war, um das negative EK 02 zu neutralisieren. Durch die Außerachtlassung von EK 04 bei der Verrechnung wird fiktiv eine Ausschüttungssperre errichtet, die mit Blick auf das insgesamt verwendbare Eigenkapital tatsächlich nicht bestand.

3. Der darin liegende Eingriff in das durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Körperschaftsteuererminderungspotenzial ist nicht durch Gründe des öffentlichen Interesses unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Regelung zwar legitime Ziele (a), zu deren Erreichung sie auch jedenfalls teilweise geeignet ist (b). Sie ist jedoch weder erforderlich (c), noch genügt sie den Anforderungen des Gleichheitssatzes (d). Bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe überschreitet sie die Grenze der Zumutbarkeit (e).

a) Mit dem Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren wollte der Gesetzgeber eine wettbewerbsfähige, europataugliche und leistungsgerechte Unternehmensbesteuerung schaffen, die nach seiner Auffassung auf der Basis des seinerzeit geltenden Körperschaftsteuersystems nicht möglich war. Um diese Ziele zu erreichen, sollte die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne künftig in pauschaler Form durch eine Entlastung sowohl auf Unternehmensebene

als auch auf der Anteilseignerebene beseitigt werden und damit nach dem Systemwechsel ein einfaches und transparentes Körperschaftsteuerrecht zur Verfügung stehen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 93 ff., 121). Dabei handelt es sich um legitime Ziele des Gesetzgebers.

Infolge des Wechsels zum Halbeinkünfteverfahren wurde die Eigenkapitalgliederung, die für Ausschüttungen unter dem Anrechnungsverfahren die jeweilige Vorbelastung des zur Ausschüttung kommenden Eigenkapitals auswies, überflüssig. Es war daher auch ein legitimes (Zwischen-)Ziel des Gesetzgebers, diese Eigenkapitalgliederung abzubauen. Das gilt umso mehr, als er anstrebte, dass „die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuerminderungen im Ergebnis erhalten bleiben“ sollten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121). Dabei sollte auch der Übergang vom alten zum neuen Körperschaftbesteuerungssystem möglichst einfach abgewickelt werden. Dieser Gedanke ist zwar im Gesetzgebungsverfahren nicht ausdrücklich formuliert worden. Er lässt sich aber aus dem Grundanliegen des Gesetzgebers ableiten, das Körperschaftsteuerrecht insgesamt zu vereinfachen (vgl. BVerfGE 125, 1 <20 f.>). 148

b) Zur Erreichung dieser Ziele war die Regelung des § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zur Ermittlung und Feststellung der Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals einschließlich des hier streitgegenständlichen Absatzes 4 ebenso wie ihre Vorgängerregelungen seit dem Steuersenkungsgesetz insgesamt grundsätzlich geeignet. 149

Sie war die Grundlage dafür, den Abbau der Eigenkapitalgliederung einzuleiten, diese von Anfang an durch eine Reduktion der EK-Konten zu vereinfachen (vgl. Kurzprotokoll der 60. Sitzung des Finanzausschusses am 14. April 2000, Protokoll Nr. 14/60, S. 13 f.) sowie einerseits das Körperschaftsteuerminderungspotenzial zu ermitteln, das sodann in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt und von den Steuerpflichtigen – zunächst ausschüttungsabhängig und ab dem SEStEG ausschüttungsunabhängig – realisiert werden sollte (§ 37 KStG), und andererseits eine Nachbelastung des EK 02 – zunächst ebenfalls ausschüttungsabhängig und ab dem JStG 2008 ausschüttungsunabhängig – zu ermöglichen (§ 38 KStG). Die früheren Teilbeträge des verwendbaren Einkommens EK 30, EK 01 und EK 03 gingen danach ohne gesonderte Feststellung in das neutrale Vermögen ein, weil sie zukünftig keine Bedeutung mehr hatten. 150

Damit diene die Regelung insgesamt sowohl dem Ziel des Abbaus der Eigenkapitalgliederung als auch der Vereinfachung. Zum vollständigen Erhalt des unter dem Anrechnungsverfahren angesammelten und im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials war sie allerdings infolge der Außerachtlassung von EK 04 in Halbsatz 1 von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) nicht geeignet. Ob die Vorschrift schon deshalb den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht genügt oder ob für ihre Eignung ausreicht, dass dadurch zumindest die vom Gesetzgeber als Zwischenziel angestrebte schnelle Reduktion der EK-Konten und weitgehende Beseitigung von Negativbeständen gefördert worden ist, kann jedoch offenbleiben. 151

c) Denn die Regelung und der damit bei einer bestimmten Eigenkapitalstruktur einhergehende Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial gegenüber dem bei einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbaren Minderungspotenzial war jedenfalls zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele insgesamt nicht erforderlich. Ein Eingriff in die subjektive Rechtsstellungsgarantie von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG im Zusammenhang mit der Bestimmung von Inhalt und Schranken des Eigentums ist nur dann erforderlich, wenn kein anderes, gleich wirksames, eigentumsrechtlich geschützte Interessen weniger einschränkendes Mittel zur Verfügung steht (vgl. BVerfGE 143, 246 <349 Rn. 289 m.w.N.>). Das ist hier nicht der Fall. Die Erforderlichkeit der Außerachtlassung von EK 04 ergab sich weder daraus, dass EK 04 auch im System des Halb- beziehungsweise Teileinkünfteverfahrens benötigt wird und sowohl im System des Anrechnungsverfahrens als auch im System des Halbeinkünfteverfahrens andere Rechtsfolgen auslöst als eine Ausschüttung laufender oder thesaurierter Gewinne (aa), noch daraus, dass die im EK 04 repräsentierten Einlagen und der Buchwert der Beteiligung nicht auseinanderfallen sollen (bb). Dass sich eine Einbeziehung des EK 04 je nach Eigenkapitalstruktur auch nachteilig auswirken kann, bedeutet nicht, dass der Verzicht darauf als weniger einschränkendes Mittel zu betrachten wäre (cc). Mit der Einbeziehung des EK 04 könnten sämtliche vom Gesetzgeber verfolgten Ziele ohne Einschränkung erreicht werden (dd). 152

aa) Der Bundesfinanzhof verweist in dem angegriffenen Urteil darauf, dass das EK 04 auch im System des Halb- beziehungsweise Teileinkünfteverfahrens benötigt werde und der Gesetzgeber bei dem Übergang eine bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen verschiedenen Teilbeträgen des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten vEK lediglich fortgeführt habe. Bei der Ausschüttung von 153

EK 04 sei von jeher keine Ausschüttungsbelastung auf der Ebene der Körperschaft herzustellen gewesen. Diese grundlegende Unterscheidung sei im System des Halbeinkünfteverfahrens aufrechterhalten geblieben und der Bestand des EK 04 unmittelbar in das steuerliche Einlagekonto im Sinne von § 27 KStG (i.d.F. des StSenkG) überführt worden.

Das trifft zwar zu, sagt aber nichts darüber aus, ob es für die Ermittlung des im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials rechnerisch einzubeziehen war oder nicht. Ebenso wenig von Bedeutung ist dafür der vom Bundesministerium der Finanzen zusätzlich angeführte Umstand, dass die Rückzahlung von Einlagen auch auf der Ebene der Anteilseigner im alten wie im neuen System andere Rechtsfolgen auslöst als eine Ausschüttung laufender oder thesaurierter Gewinne, indem sie nicht zu Dividendenerträgen führt und auch nicht mit Kapitalertragsteuer zu belasten ist. 154

bb) Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs führt die Einbeziehung von EK 04 im Rahmen von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) auch nicht zwangsläufig dazu, dass die Verknüpfung zwischen den im EK 04 repräsentierten Einlagen und dem Buchwert der Beteiligung dauerhaft entfallen würde. 155

(1) Es ist zwar grundsätzlich richtig, dass der (in der Steuerbilanz des Anteilseigners geführte) Buchwert der Beteiligung an der Körperschaft mit dem steuerlichen Einlagekonto dergestalt verknüpft ist, dass (einlagenbedingte) Erhöhungen oder Minderungen des steuerlichen Einlagekontos den Beteiligungsbuchwert erhöhen oder mindern. Durch die bloße Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) findet jedoch weder eine Minderung der Einlagen noch eine Verringerung des Buchwerts der Beteiligung statt. Es handelt sich um einen bloßen Rechenschritt zum Zwecke der Berücksichtigung negativer vEK-Bestandteile bei der *Ermittlung* des realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials, welche von der sich anschließenden Feststellung und Realisation des sich daraus ergebenden Körperschaftsteuerguthabens (vgl. § 37 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13g KStG i.d.F. des JStG 2010) zu trennen ist. 156

(2) Dem Bundesfinanzhof ist ferner zuzugeben, dass die bloße Ausweitung des Verrechnungsmechanismus des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) auch auf Beträge des EK 04 rechnerisch zu einer Re- 157

duktion des gemäß § 36 Abs. 7 KStG festzustellenden Endbestands des EK 04 und damit zu einem reduzierten Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos führen würde. Bei einer Regelung, die die Feststellung des EK 04-Bestands in der Abfolge vor den Verrechnungsschritt zieht, ist eine Reduktion des EK 04-Bestands infolge seiner Einbeziehung in die Ermittlung des maximal realisierbaren Körperschaftsteuerguthabens indes nicht zwingend. Auf die fiktive Herstellung der Ausschüttungsbelastung – und nur darum geht es in den Übergangsregelungen – und erst recht auf die Bestimmung des maximalen fiktiven Ausschüttungsvolumens im Rahmen des § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) hat es keinen Einfluss, wenn man den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos anhand des nach der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens verbleibenden positiven EK 04-Bestands feststellt und dieses EK 04 danach gleichwohl noch in der Verrechnung mit negativen vEK-Beständen berücksichtigt.

cc) Dass sich eine Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) bei einem Negativbestand auch nachteilig auswirken kann, weil dieser zu einer höheren Ausschüttungssperre und damit zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führt, bedeutet nicht, dass der Verzicht auf die Einbeziehung als weniger oder gleich eingreifendes Mittel zu betrachten wäre. Im Hinblick darauf, dass lediglich das im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbare Körperschaftsteuererminderungspotenzial vom Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG umfasst ist, ist es vielmehr konsequent, dass in einem solchen Fall ein entsprechend geringeres Körperschaftsteuererminderungspotenzial in die Feststellung des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens eingeht. 158

dd) Insgesamt könnte danach durch die Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung unter Veränderung der Reihenfolge der einzelnen Schritte (im Anschluss an die letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens zuerst Feststellung des EK 04-Bestands für die Bestimmung des Anfangsbestands des steuerlichen Einlagekontos, gefolgt von der Verrechnung) eine konsequente Orientierung des Verrechnungsmechanismus des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) an der Fiktion einer Vollausschüttung erfolgen. Dadurch könnte ohne Abstriche an dem Vereinfachungsziel sowohl das im Zeitpunkt des Systemwechsels maximal realisierbare Körperschaftsteuererminderungspotenzial (= Körperschaftsteuerguthaben) erhalten als auch dem berechtigten Interesse des Gesetzgebers an einer Berücksichtigung der negativen Teilbeträge des vEK bei dessen Ermittlung Rechnung getragen werden. Zugleich bliebe damit die Buch- 159

wertverknüpfung von Einlagen und Beteiligungswert ohne systematische Brüche erhalten.

d) Die Außerachtlassung des EK 04 innerhalb der Verrechnungsregel des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ist ferner mit der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bei der Festlegung und Beschränkung von Eigentümerbefugnissen nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG nicht vereinbar. Eigentumsgestaltende Belastungen müssen bei wesentlich gleichen Sachverhalten gleich verteilt werden; Differenzierungen bedürfen eines hinreichenden sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 143, 246 <373 Rn. 48> und oben Rn. 119). Daran fehlt es hier. Das EK 04 unterscheidet sich nicht wesentlich von den übrigen Teilbeträgen des unbelasteten vEK (aa). Gleichwohl wird es im Rahmen der Verrechnung gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) ungleich behandelt (bb), ohne dass ein einleuchtender Grund für diese Differenzierung besteht (cc). 160

aa) Der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 (EK 04) unterscheidet sich auf der Ebene der Körperschaft vor dem Hintergrund des steuerlichen Ausschüttungsbegriffs nicht wesentlich von den übrigen Bestandteilen des unbelasteten vEK, insbesondere nicht von den in die Verrechnung gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) einbezogenen Teilbeträgen im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 3 KStG 1999. Die wesentliche Gleichheit des EK 04 mit den anderen Teilbeträgen des (unbelasteten) vEK bestand schon unter dem früheren Körperschaftsteuerrecht (1). Daran hat sich durch die mit dem Übergangsrecht begründete Rechtslage nichts geändert (2). Dass die Berücksichtigung des EK 04 erst im Zusammenspiel mit der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 dazu führte, dass zusätzliches Körperschaftsteuererminderungspotenzial realisierbar war, stellt die Vergleichbarkeit nicht in Frage (3). 161

(1) Das EK 04 (die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der Gesellschafter) bildete eine Unterkategorie des unbelasteten vEK (EK 0). Die verschiedenen Teilbeträge des belasteten wie unbelasteten vEK galten für Ausschüttungen der Gesellschaft im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG 1999 beziehungsweise sonstige Leistungen im Sinne des § 41 Abs. 1 KStG gemäß der durch § 28 Abs. 3, § 30 (ggf. i.V.m. § 41 Abs. 1) KStG 1999 vorgegebenen Reihenfolge als für die Leistung verwendet. Diese Einbeziehung der verschiedenen Teilbeträge des vEK in das allgemeine Ausschüttungsverständnis des § 27 Abs. 1 KStG 1999 stellte 162

unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens eine grundsätzliche Vergleichbarkeit sämtlicher Teilbeträge des vEK her. Das EK 04 stand zwar an letzter Stelle der Ausschüttung, es wurde jedoch im Übrigen wie alle anderen vEK-Bestandteile behandelt. Insbesondere war eine Verwendung des EK 04 im Sinne einer gezielten Einlagenrückgewähr nicht möglich. Steuerrechtlich handelte es sich auch insoweit um eine „Ausschüttung“.

Ein Unterschied zum EK 02 und EK 03 bestand insofern, als die Herstellung der Ausschüttungsbelastung unterblieb, soweit EK 04 für eine Leistung als verwendet galt. Die Rückgewähr dieser Einlagen führte bei dem Anteilseigner nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997). Dementsprechend entfiel insoweit das Bedürfnis, bei Ausschüttungen unter Verwendung von EK 04 die Ausschüttungsbelastung herzustellen. 163

Das EK 04 war aber nicht die einzige Unterkategorie des unbelasteten vEK, bei dem die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nicht vorgenommen wurde. Auch soweit bei Ausschüttungen der Teilbetrag des EK 01 als verwendet galt, unterblieb ab 1993 die Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Die infolge der Verwendung des EK 03 gemäß § 27 Abs. 1 KStG 1999 erhöhte Körperschaftsteuer konnten sich bestimmte Anteilseigner unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 KStG 1999 vergüten lassen. Sämtliche Ausnahmen von der Herstellung der Ausschüttungsbelastung hatten danach gemeinsam, dass sie maßgeblich von der steuerlichen Perspektive des Anteilseigners her bestimmt wurden. Im Hinblick auf die hier zu betrachtende Vergleichbarkeit hinsichtlich der Funktion der vEK-Bestandteile für den steuerrechtlichen Ausschüttungsbegriff auf der Ebene der Körperschaft sind sie nicht von Bedeutung. 164

(2) An der Vergleichbarkeit hat sich durch den Übergang vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren nichts geändert. Mit dem Systemwechsel wurde zwar die Eigenkapitalgliederung in ihrer bisherigen Form aufgegeben. Ähnlich wie das alte Körperschaftsteuerrecht geht aber auch das neue System der Körperschaftsbesteuerung von einem einheitlichen Ausschüttungsverständnis aus, das sowohl den Jahresüberschuss als auch die Kapitalrücklagen als mögliche Quellen der Leistungen umfasst. Eine gezielte Rückgewähr der Einlagen aus dem steuerlichen Einlagekonto (ehemals EK 04) ist nach wie vor grundsätzlich nicht möglich. Die Einlagenrückgewähr erfolgt nur nachrangig, das heißt, soweit der ausschüttbare Gewinn (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG i.d.F. des SEStEG) für die Ausschüttung nicht ausreicht (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG i.d.F. des SEStEG). Dadurch gibt es 165

auch unter dem neuen Körperschaftsteuerrecht einschließlich des Übergangsrechts eine (wenngleich weniger differenzierte) Verwendungsreihenfolge der für Ausschüttungen verwendeten Anteile des vEK.

(3) Die Vergleichbarkeit des EK 04 mit den anderen unbelasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals scheidet deshalb entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht daran, dass das zusätzliche im EK 04 abgebildete Kapital erst aufgrund der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 die „Mobilisierung“ von weiterem Körperschaftsteuererminderungspotenzial ermöglichte. 166

bb) § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) behandelt Körperschaften, die in der Summe einen positiven Bestand oder den Bestand null an unbelastetem verwendbaren Eigenkapital (EK 0, vgl. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3, Abs. 2 KStG 1999) aufweisen, unterschiedlich, je nachdem, ob bereits die Teilsumme des EK 01, EK 02 und EK 03 positiv ist oder ob diese Teilsumme negativ ist und erst durch einen positiven EK 04-Bestand ausgeglichen wird (ebenso der BFH in dem hier angegriffenen Urteil, BFHE 249, 460 <465 Rn. 20>). 167

Ist die Teilsumme der unbelasteten Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 nach letztmaliger Anwendung des Anrechnungsverfahrens positiv, so erfolgt allenfalls eine Verrechnung der genannten unbelasteten Teilbeträge untereinander gemäß § 36 Abs. 5 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010). Eine Verrechnung mit den belasteten Teilbeträgen unterbleibt, so dass es nicht verrechnungsbedingt zu einem Untergang von Körperschaftsteuererminderungspotenzial kommt. 168

Ist die Teilsumme der unbelasteten Teilbeträge des EK 01, EK 02 und EK 03 dagegen negativ, so sind diese Teilbeträge gemäß § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt, auch wenn der Bestand an EK 0 aufgrund eines positiven EK 04 in der Summe positiv oder jedenfalls null ist. Soweit es hierbei zu einer Verrechnung mit dem EK 40 oder dem EK 45 kommt, führt dies zu einem Untergang des darin enthaltenen Körperschaftsteuererminderungspotenzials. 169

Deshalb liegt, anders als das Bundesministerium der Finanzen meint, nicht nur eine Ungleichbehandlung in der Zeit vor, weil das unter dem Anrechnungsverfahren realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial unter dem Übergangsrecht (teilweise) untergeht. Vielmehr hat der Gesetzgeber innerhalb des Übergangsrechts Eigentümerbefugnisse unterschiedlich ausgestaltet, indem er den Erhalt des vom Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG umfassten realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials in Abhängigkeit von der Eigenkapitalstruktur ungleich behandelt. 170

cc) Für diese Ungleichbehandlung fehlt ein einleuchtender Grund. 171

(1) Entgegen der vom Bundesfinanzhof in dem hier angegriffenen Urteil (BFHE 249, 460 <465 Rn. 20>) vertretenen Auffassung bildet nicht schon die oben beschriebene unterschiedliche Struktur der Kapitalausstattung als solche einen hinreichenden Sachgrund für die Ungleichbehandlung. Dies lässt sich insbesondere nicht dem Beschluss des Ersten Senats vom 17. November 2009 (BVerfGE 125, 1) entnehmen. 172

Streitgegenständlich war in jenem Verfahren allein die Regelung von § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, nach der ein positiver Bestand der belasteten Eigenkapitalanteile des EK 45 in Teilbeträge von EK 40 und EK 02 in der Weise umzugliedern war, dass das EK 40 um 27/22 des Bestands des EK 45 erhöht wurde, während sich das EK 02 um 5/22 dieses Bestands verringerte. Die Nichtberücksichtigung von EK 04 bei der sich gemäß § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes anschließenden – und erst die belastende Wirkung der Umgliederung auslösenden – Verrechnung der Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 mit den belasteten Teilbeträgen, die mit der Verrechnung nach der hier streitgegenständlichen Regelung von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) in der Sache übereinstimmt, war von der dortigen Beschwerdeführerin nicht beanstandet worden (vgl. BVerfGE 125, 1 <10 f.>). Sie ist deshalb – obwohl sie wegen eines positiven Bestands an EK 04 (vgl. die Einzeldarstellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals BVerfGE 125, 1 <8>) in jenem Fall auch isoliert zu einem Verlust an Körperschaftsteuer geführt hat – vom Ersten Senat nicht näher geprüft worden. 173

174

Etwas Anderes ergibt sich nicht aus dessen Ausführungen, es sei ausgehend von der Fiktion einer Vollausschüttung auf den Zeitpunkt des Systemwechsels „folgerichtig, den Erhalt des Körperschaftsteuerminderungsbetrags daran zu knüpfen, ob nach Ablauf dieses Jahres die Realisierung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials möglich gewesen wäre“. Dies sei maßgeblich davon abhängig gewesen, ob und in welchem Umfang negatives EK 02 vorgelegen habe (vgl. BVerfGE 125, 1 <31>). Das bedeutet nicht, dass das Bestehen und der Umfang einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre und damit das bei einer Vollausschüttung realisierbare Körperschaftsteuerminderungspotenzial allein durch das negative EK 02 bestimmt wird und ein positiver Bestand an EK 04 dafür irrelevant wäre. Vielmehr kam es in jenem Verfahren auf das negative EK 02 in besonderer Weise an, weil der negative Bestand infolge der Umgliederungsregelung des § 36 Abs. 3 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vergrößert wurde. Dass der Erste Senat § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes keiner isolierten Prüfung unterzogen hat, ergibt sich zudem aus dem Hinweis, ohne die Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG hätte sich für die dortige Beschwerdeführerin *allenfalls* eine Ausschüttungssperre in Höhe des Betrags einer negativen Summe aus – bereits vorhandenem – EK 01 und negativem EK 02 ergeben (vgl. BVerfGE 125, 1 <32>).

175

(2) Ein sachlicher Grund für die Differenzierung zwischen dem EK 04 und den sonstigen Teilbeträgen des unbelasteten vEK folgt ferner nicht daraus, dass der Gesetzgeber eine grundlegend andere Funktion des EK 04 unter dem Anrechnungsverfahren durch Übernahme in das Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG (i.d.F. des StSenkG) lediglich fortgeführt hat. Insofern gilt das oben zur fehlenden Erforderlichkeit der Außerachtlassung von EK 04 bei der Verrechnung Ausgeführte (s. Rn. 153 f.) entsprechend.

176

(3) Schließlich besteht die vom Bundesfinanzhof für den Fall einer Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung gesehene Gefahr eines Auseinanderfallens der Rückzahlung von Einlagen und der entsprechenden Minderung des Buchwertes der Beteiligung – wie dargelegt (s. Rn. 155 ff.) – nicht. Sie scheidet deshalb als Sachgrund für die Differenzierung ebenfalls aus, ohne dass es noch darauf ankommt, ob ein solches Auseinanderfallen weitere Differenzierungen nach sich gezogen und die angestrebte Vereinfachung in Frage gestellt hätte.

(4) Im Übrigen ist ein sachlicher Grund für die Differenzierung schon deshalb nicht erkennbar, weil der Gesetzgeber auch bei einer Einbeziehung des EK 04 in den Verrechnungsschritt des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) sämtliche von ihm mit dem Übergangsrecht verfolgten Ziele uneingeschränkt hätte erreichen können (s. Rn. 159). 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 (BVerfGE 125, 1 <23>). 177

e) Bei einer Gesamtabwägung überschreitet die angegriffene Regelung nach alledem auch unter Berücksichtigung des dem Gesetzgeber bei der Überleitung bestehender Rechtslagen und Berechtigungen zustehenden weiten Gestaltungsspielraums sowohl mit Blick auf Art. 14 Abs. 1 Satz 1 als auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG die Grenze der Zumutbarkeit. Die im Gesetzgebungsverfahren genannten Regelungsziele bieten ebenso wenig wie die Gründe, die im Verfassungsbeschwerdeverfahren für die Außerachtlassung des EK 04 bei dem Verrechnungsschritt des § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) angeführt worden sind, einen Anhalt dafür, dass die Einbeziehung des EK 04 eine nennenswerte Einschränkung des gesetzgeberischen Spielraums bedeutet hätte. 178

Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit § 36 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) insgesamt eine Saldierung der aus den verschiedenen Verrechnungsschritten für den einzelnen Steuerpflichtigen resultierenden Vor- und Nachteile vorgenommen hätte (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 69 f.), die durch die Einbeziehung des EK 04 in die Regelung des Absatzes 4 konterkariert würde. 179

aa) § 36 Abs. 4 bis 6 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) kann allerdings neben dem beschriebenen Verlust realisierbaren Körperschaftsteuerminderungspotenzials zugleich eine Minderung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials zur Folge haben: 180

Körperschaftsteuererhöhungspotenzial wird dadurch vernichtet, dass das EK 03 anders als unter dem Anrechnungsverfahren unter dem Übergangsrecht nicht mehr nachbelastet wird, weil es – zusammengefasst mit dem EK 01 (vgl. § 36 Abs. 7 Halbs. 2 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) – gesondert festgestellt und anders als das EK 02 (vgl. § 38 KStG i.d.F. des UntStFG und i.d.F. des JStG 2008) keiner Nachbelastung mehr unterworfen wird. Davon hat auch die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall profitiert. 181

Körperschaftsteuererhöhungspotenzial kann ferner dadurch verringert werden, dass negatives (zusammengefasstes) EK 01/03 mit positivem EK 02 verrechnet wird (vgl. § 36 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010). Unter dem Anrechnungsverfahren wäre das EK 02 bei einer Vollausschüttung – vorbehaltlich einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre – nach der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 ungeschmälert körperschaftsteuererhöhend wirksam geworden. 182

Reichen die positiven Bestände des belasteten vEK nicht aus, um einen oder mehrere negative belastete Teilbeträge gemäß § 36 Abs. 6 Satz 1 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) auszugleichen, so kann schließlich auch die dann gemäß § 36 Abs. 6 Satz 2 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) vorzunehmende Verrechnung mit einem verbleibenden positiven EK 02-Bestand für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, wenn das nach Satz 2 vernichtete Körperschaftsteuererhöhungspotenzial das nach Satz 1 vernichtete Körperschaftsteuererminderungspotenzial übersteigt. 183

bb) Durch diese Minderungen des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials kann ein Verlust an Körperschaftsteuererminderungspotenzial infolge der fehlenden Einbeziehung des EK 04 in die Verrechnung nach § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) im Einzelfall abgemildert, ausgeglichen oder sogar überkompensiert werden. Ob dies geschieht, hängt jedoch vom Zufall der jeweiligen Eigenkapitalstruktur ab und ist nicht zwingend. Die Minderung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials kann zudem auch unabhängig von einem Verlust an Körperschaftsteuererminderungspotenzial eintreten. 184

Es ist deshalb nicht ersichtlich, dass der Regelung von § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG oder i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) insgesamt der Gedanke einer für den einzelnen Steuerpflichtigen bewirkten Saldierung der Minderung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials einerseits und des Körper- 185

schaftsteuererhöhungspotenzials andererseits innewohnt. Dagegen spricht auch, dass erklärtes Ziel des Gesetzgebers allein der Erhalt des Körperschaftsteuermin-  
derungspotenzials (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121), nicht dagegen eine möglichst  
uneingeschränkte Realisierung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials war.  
Daran ändert auch der Vortrag des Bundesministeriums der Finanzen im Verfah-  
ren 1 BvR 2192/05 nichts, die Vernichtung eines Teils des Minderungspotenzials  
sei als maßvolle Reduzierung im Dienste einer haushaltsverträglichen Kompro-  
misslösung anzusehen (BVerfGE 125, 1 <12>).

### III.

Wegen der Unvereinbarkeit von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f 186  
KStG i.d.F. des JStG 2010) mit Art. 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1  
GG verletzen auch der hierauf gestützte Bescheid des Finanzamts Neu-Ulm vom  
3. Februar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2012,  
das Urteil des Finanzgerichts München vom 13. November 2012 - 6 K 676/12 -  
und das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. Februar 2015 - I R 86/12 - die Be-  
schwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3  
Abs. 1 und Art. 19 Abs. 3 GG.

### D.

#### I.

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz, die – wie hier – wegen ih- 187  
res eindeutigen Wortlauts und des klar erkennbaren entgegenstehenden Willens  
des Gesetzgebers einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich ist  
(vgl. BVerfGE 18, 97 <111>; 54, 277 <299>; 71, 81 <105>; 98, 17 <45>; 130, 372  
<398>), kann entweder zur Nichtigerklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95  
Abs. 3 BVerfGG) oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit  
der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundge-  
setz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG). Eine Erklärung nur der Un-  
vereinbarkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene  
Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei  
der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105,  
73 <133>; 117, 1 <69>; 122, 210 <244 f.>; 126, 268 <284 f.>; 133, 377 <422  
Rn. 104>; 145, 106 <166 Rn. 152>; stRspr), kann aber auch bei einem Verstoß  
gegen Art. 14 Abs. 1 GG gelten (vgl. BVerfGE 100, 226 <247>).

2. Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Der Gesetzgeber ist nicht auf die oben (Rn. 159) skizzierte Lösung zur Behebung des Verstoßes von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) gegen Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG beschränkt. Es ist ihm unbenommen, andere Wege für eine verfassungskonforme Lösung zu beschreiten, die das Körperschaftsteuerminderungspotenzial in dem durch Art. 14 GG gebotenen Umfang gleichheitsgerecht erhalten. 188

3. Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 36 Abs. 4 KStG (i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010) führen, treffen auf die inhaltsgleiche Regelung des § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung von § 34 Abs. 11 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I S. 1266) ebenso zu. Gemäß § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) ist diese Regelung daher im Interesse der Rechtsklarheit ebenfalls für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären. 189

## II.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2023 rückwirkend zu beseitigen. Diese Verpflichtung erfasst alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 107, 27 <58>; 133, 377 <423 Rn. 108>; 145, 106 <169 Rn. 163>). Dass im Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung eine Ausnahme vom Grundsatz der Rückwirkung geboten sein könnte (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>; 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>; 145, 106 <169 Rn. 164>), ist nicht ersichtlich. 190

Bis zu einer Neuregelung dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Normen im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>; 122, 210 <246>; 145, 106 <169 Rn. 163>). 191

E.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs war gemäß § 95 Abs. 2 BVerfGG aufzuheben und die Sache an den Bundesfinanzhof zurückzuverweisen. 192

Die Kostenentscheidung beruht auf § 34a Abs. 2 BVerfGG. 193

F.

Die Entscheidung ist mit 6:1 Stimmen ergangen. 194

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Langenfeld

Wallrabenstein