

Leitsätze

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022

- 2 BvR 988/16 -

Körperschaftsteuererhöhungspotenzial

1. Die Ausnahmeregelung des § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008), nach der nur bestimmte Wohnungsunternehmen sowie steuerbefreite Körperschaften statt der ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) die Weiteranwendung des bisher geltenden Rechts und damit eine ausschüttungsabhängige Körperschaftsteuererhöhung beantragen können, stellt eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) dar.
2. Sie unterliegt einer über die reine Willkürprüfung hinausgehenden Kontrolle, weil sich die Differenzierung auf die Ausübung der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) auswirkt. Eine körperschaftsteuerrechtliche Regelung hat objektiv berufsregelnde Tendenz, wenn sie für eine steuerrechtliche Privilegierung unmittelbar an bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten anknüpft und nicht ungeachtet der jeweiligen Art der beruflichen Betätigung greift.
3. Die vom Gesetzgeber gewählten Kriterien sind zur Erreichung des Ziels einer Differenzierung anhand der Ausschüttungsneigung ungeeignet. Weder tatsächliche Anknüpfungspunkte noch normative Vorgaben lassen den Schluss zu, dass er damit das Ausschüttungsverhalten der begünstigten Körperschaften – typisierend – realitätsgerecht erfasst und von einem Ausschüttungsverhalten der nicht privilegierten Körperschaften abgegrenzt hat.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvR 988/16 -

Körperschaftsteuererhöhungspotenzial



IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde

der (...) GmbH,
vertreten durch die Geschäftsführer (...) und (...),

- Bevollmächtigte: (...) -

1. unmittelbar gegen

- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs
vom 28. Oktober 2015 - I R 65/13 -,
- b) das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg
vom 27. August 2013 - 8 K 8289/10 -,
- c) den Bescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin
über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags
nach § 38 Absätze 5 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes
vom 10. August 2010 - (...) -,

2. mittelbar gegen

§ 38 Absätze 4 bis 10 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung
vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150), zuletzt geändert durch
Gesetz 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 7. Dezember 2022 beschlossen:

1. § 38 Absatz 5 und 6 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (Bundesgesetzblatt I Seite 3150) ist in Verbindung mit § 34 Absatz 16 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (Bundesgesetzblatt I Seite 3150) und in Verbindung mit § 34 Absatz 14 Satz 1 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) unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes.
2. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Oktober 2015 - I R 65/13 -, das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27. August 2013 - 8 K 8289/10 - und der Bescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Absatz 5 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes vom 10. August 2010 - (...) - verletzen die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 in Verbindung mit 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 pauschalen ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung von während des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalbestandteilen durch § 38 Abs. 5 und 6 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) sowie der Regelung von § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008), nach der nur bestimmte Unternehmen eine Fortgeltung der bisherigen Vorschriften beantragen durften. 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 waren – 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. 821). 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. Bei der Thesaurierung steuerfreier Vermögensmehrungen entstand dementsprechend ein Steuererhöhungspotenzial (vgl. BVerfGE 125, 1 <3 f.>). 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 Körperschaftsteuererminderungs- und -erhöhungspotenzials. 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 Gewinnteile 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 entsprechend seiner Tarifbelastung in verschiedene „Eigenkapitaltöpfe“ – EK – gegliedert (§ 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). 6

Steuerfreie Vermögensmehrungen, die aufgrund spezialgesetzlicher Steuerbefreiungen mit Körperschaftsteuer nicht belastet waren, mussten ebenfalls im Eigenkapital abgebildet werden. Das nicht mit Körperschaftsteuer belastete Kapital wurde im „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. Damit die auf dem vEK lastende Körperschaftsteuer zur Vermittlung an den Anteilseigner erhalten blieb, war in § 33 Abs. 1 KStG 1999 bestimmt, dass Verluste (im Entstehungsjahr) vom EK 02 abzuziehen waren (vgl. BTDrucks 7/1470, S. 372). 7

Bei einer Ausschüttung galten gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 die Teilbeträge des verwendeten Eigenkapitals als in der in § 30 KStG 1999 enthaltenen Reihenfolge 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). 8

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. 9

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 %) erhoben (§ 23 Abs. 1 KStG). 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 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 neu mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügten §§ 36 bis 40 KStG. Insbesondere wollte er damit sicherstellen, dass die bei Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens bei einer Ausschüttung künftig entstandenen Körperschaftsteuerminderungen im Ergebnis erhalten blieben. Eine Körperschaftsteuererhöhung auf 30 % sollte weiterhin stattfinden, wenn für Ausschüttungen auf das bisherige EK 02 zugegriffen wurde. Nach Ablauf eines Übergangszeitraums von 15 Jahren sollten nicht verbrauchte Steuerguthaben nicht mehr in Anspruch genommen werden können und eine Nachbelastung der Altbestände des EK 02 nicht mehr stattfinden (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121). 11

a) 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. 12

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 13

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.

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 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. Gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 und 3 KStG (i.d.F. des StSenkG) erhöhte sich die Körperschaftsteuer in dem 15-jährigen Übergangszeitraum um 3/7 des Betrags einer Gewinnausschüttung, für die ein Teilbetrag aus dem EK 02 als verwendet galt. Seit dem Systemwechsel entstandene Verluste mindern das Alt-EK 02 nicht mehr (vgl. Jäger/Lang, Körperschaftsteuer, 16. Aufl. 2003, S. 818; Bott, in: Bott/Walter, KStG, § 38 Rn. 48 <Okt. 2017>).

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. 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 Körperschaftsteuererminderungspotenzial im Körperschaftsteuerguthaben ausgewiesen wurde, sowie die ab dem Wirtschaftsjahr 2001 nach neuem Recht entstandenen Vermögenmehrungen und -minderungen (vgl. Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 38 KStG Rn. 17 <Feb. 2008>).

4. Die zunächst geltenden Regelungen für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurden nach dem Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes mehrfach geändert. 16

a) So wurden die Regelungen in §§ 36 bis 40 KStG (i.d.F. des StSenkG) durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858) abgeändert, wobei es sich ausweislich der Gesetzesmotive um redaktionelle Änderungen und Klarstellungen zum Systemwechsel nach dem Steuersenkungsgesetz handeln sollte (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 2 und 39 f.). 17

b) Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl I S. 660) wurde ein nahezu dreijähriges Moratorium für die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens eingeführt, womit eine Verlängerung des Übergangszeitraums um drei Jahre auf insgesamt 18 Jahre, also bis zum Ende des Jahres 2019, verbunden war. 18

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 das System des Körperschaftsteuerguthabens von der zuvor geltenden ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuerminderung auf eine ausschüttungsunabhängige rati- onelle Auszahlung des restlichen Guthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen umgestellt. Die Nachbelastung des EK 02 war hiervon nicht betroffen (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 33). 19

d) Jedoch bat der Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zu prüfen, ob eine Bereinigung der Restbestände an EK 02 durchgeführt werden könne. Vor dem Hintergrund europarechtlicher Bedenken der ausschüttungsabhängigen Besteuerung von EK 02 dränge es sich auf, die entsprechende Regelung „europarechtsfest“ ausschüttungsunabhängig auszugestalten, wie dies jüngst (durch das SEStEG) für das Körperschaftsteuerguthaben geschehen sei. Es werde eine pauschale Schlussbesteuerung des EK 02 vorgeschlagen. Nach Erhebungen der Länder habe das noch vorhandene EK 02 ein Volumen von insgesamt knapp 98 Milliarden Euro gehabt (BTDrucks 16/5377, S. 19). Die Prüfbitte des Bundesrates fand indes keinen Niederschlag im Unternehmensteuerreformgesetz 2008. 20

5. Erst mit dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) wurden die verfahrensgegenständlichen Vorschriften zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02 eingeführt. 21

a) Im Gesetzentwurf wurde die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung wie folgt begründet (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 75): 22

Die Ausschüttung unbelasteter Einkommensteile (EK 02) löste im System des Anrechnungsverfahrens eine Körperschaftsteuererhöhung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 Prozent des verwendeten Einkommens aus. Auch das Halbeinkünfteverfahren sah bisher für eine Übergangszeit (bis 2019) eine Nachbelastung bei Verwendung dieser Einkommensteile für Leistungen an den Gesellschafter vor. Nicht zuletzt durch die Anpassung an grenzüberschreitende Sachverhalte durch das SEStEG ist das bisherige ausschüttungsabhängige System sehr aufwändig. In Fällen mit hohen EK 02-Beständen wird die Regelung zudem als Ausschüttungssperre empfunden.

Das System der Körperschaftsteuererhöhung wird daher durch eine pauschale Abschlagzahlung ersetzt. Von dem am 31. Dezember 2006 vorhandenen Bestand des EK 02 wird ein Anteil von 10 Prozent (1/10) des EK 02-Bestandes mit 30 Prozent (3/10) verwendungsunabhängig besteuert (3/100). Der verbleibende Bestand entfällt und löst keine weitere Körperschaftsteuer-Erhöhung aus.

Die Neuregelung führt zu einer deutlichen Vereinfachung des Verfahrens für Verwaltung und Unternehmen. Den Interessen der Unternehmen wird zusätzlich durch die Festlegung des Nachbelastungsprozentsatzes Rechnung getragen, der mit nur 3 Prozent und einer Verteilung auf zehn Jahre gegenüber dem geltenden (ausschüttungsabhängigen) Satz von 30 Prozent sehr niedrig ist.

(...)

Das EK 02 wird letztmalig zum 31. Dezember 2006 festgestellt.

(...)

Die pauschale Besteuerung soll unterbleiben, soweit eine Gesellschaft nicht über positives Eigenkapital verfügt. Die Höhe der Abschlagzahlung ist daher auf den Betrag begrenzt, der sich bei Anwendung der bisherigen Regelung ergeben würde, wenn das zum maßgeblichen Stichtag vorhandene Eigenkapital ausgeschüttet wür-

de. Aus Vereinfachungsgründen wird dabei auf das Steuerbilanzkapital abgestellt.

(...)

Der festgesetzte Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist im Regelfall in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten. Ausnahmen gelten für Liquidationen und für Vermögensübertragungen oder Sitzverlegungen in Staaten außerhalb der Europäischen Union.

(...)

Anstelle der Zahlung in zehn gleichen Jahresraten kann die Körperschaft den Gesamtbetrag des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags auch in einer Summe tilgen. Dafür gewährt die Finanzverwaltung einen Abschlag, der dem Abzinsungssatz (5,5 Prozent) entspricht. Die sofortige Tilgung ist zu allen Stichtagen (bis 2015) möglich; Raten für zurückliegende Zeiträume müssen ohne Abschlag gezahlt werden.

Bereits der Regierungsentwurf sah für Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften auf Antrag weiterhin die Anwendung der bisherigen Regelung zur ausschüttungsabhängigen Nachbelastung vor. Voraussetzung sollte sein, dass die Wohnungsunternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalteten und nutzten und dass an ihnen ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt waren (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 20 f.). Die Begründung dazu lautete (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 74):

Die Anwendungsregelung sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des EK 02 vor. Bei Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und bei steuerbefreiten Körperschaften kann auf Antrag weiterhin die bisherige Regelung angewendet werden, wonach im Falle der Ausschüttung nachbelastet wird. Diese Unternehmen dienen regelmäßig einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck, der auch strukturelle Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten hat.

Damit wird gerade auch den Besonderheiten kommunaler und steuerbefreiter Wohnungsunternehmen in typisierender Form Rechnung getragen. Die Ausnahme soll insbesondere auch für Wohnungsgenossenschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG gelten.

Auch mittelbar von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehaltene Wohnungsunternehmen (z. B. über zwischengeschaltete Holdinggesellschaft) werden von der Regelung erfasst. Bei Nichteinhalten der Voraussetzungen, die der Ausnahmeregelung und der Antragstellung zugrunde liegen (z. B. Verlust der Steuerfreiheit, der Eigenschaft als Wohnungsunternehmen oder Veräußerung an einen Erwerber, der nicht juristische Person des öffentlichen Rechts ist), kommt die verpflichtende Nachbelastung zur Anwendung.

b) Der Bundesrat beantragte in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf, 24
die Ausnahmeregelung wie folgt zu fassen (vgl. BRDrucks 544/07 <Beschluss>, S. 51):

§ 38 und § 40 in der am ... [einsetzen: Tag vor dem Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind auf Antrag weiter anzuwenden auf Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder eingetragene Genossenschaften, die sich nach dem in ihrer Satzung (Statut) festgesetzten Gegenstand des Unternehmens mit dem Bau von Wohnungen im eigenen Namen befassen, Wohnungsbauten betreuen oder Eigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen im Sinne des Ersten Teils des Wohnungseigentumsgesetzes vom 15. März 1951 (BGBl. I S. 175, 209) errichten oder veräußern (Wohnungsunternehmen).

Zur Begründung führte der Bundesrat aus (vgl. BRDrucks 544/07 <Be- 25
schluss>, S. 51), mit der Formulierung solle sichergestellt werden,

dass insbesondere die kommunalen Wohnungsgenossenschaften nicht aufgrund des Ausschließlichkeitsgebotes hinsichtlich des Tätigkeitsfeldes und der Gesellschafterbeteiligung aus der Wahlmöglichkeit herausfallen. So wären nämlich Nebentätigkeiten wie die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, die Betreuung von Wohnungsbauten und die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen ein Ausschlussgrund ebenso wie etwaige Nebengeschäfte.

Darüber hinaus entspricht die Beschränkung auf eine ausschließliche Beteiligung der öffentlichen Hand nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Mit der Formulierung sollen alle Wohnungsgesellschaften erfasst werden. Sie orientiert sich an der Definition in der Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen.

Gerade den Wohnungsunternehmen, die aufgrund des Altschuldenerhilfegesetzes bzw. etwaiger zulagebegünstigter Investitionen in die Bausubstanz über hohe EK-02-Bestände verfügen, würde durch die Abgeltungsregelung nicht unerhebliche Liquidität entzogen werden.

c) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung und die Ausnahmeregelung waren im Gesetzgebungsverfahren auch Gegenstand einer Sachverständigenanhörung. 26

aa) In deren Verlauf wurden an der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung wiederholt europarechtliche Bedenken geäußert (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 45; schriftliche Stellungnahmen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 1. Oktober 2007, S. 3; des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 2; der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs vom 5. Oktober 2007, S. 5). 27

bb) Überdies wurde die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung teilweise als „Sondersteuer auf steuerfrei gebildetes Eigenkapital“ bezeichnet, die aus steuersystematischer und wirtschaftspolitischer Sicht abzulehnen sei (vgl. schriftliche Stellungnahmen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 1. Oktober 2007, S. 2; des Bundesverbands der Deutschen Industrie u.a. vom 5. Oktober 2007, S. 20). Die Besteuerung von EK 02-Beständen sei fraglich und nicht nachvollziehbar (schriftliche Stellungnahme des Bundesverbands der deutschen Gas- und Wasserwirtschaft e.V. u.a. vom 24. Oktober 2007, S. 6 f.). Sie sei steuersystematisch nicht folgerichtig, weil sie vom Gesetzgeber bewusst steuerfrei gestellte Eigenkapitalanteile (beispielsweise steuerfrei erhaltene Investitionszulagen) enthalte und anders als unter dem Anrechnungsverfahren die einheitliche Ausschüttungsbelastung für die Anrechnung auf Anteilseignerebene nicht erforderlich sei (schriftliche Stellungnahme der Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, S. 6). Eine definitive ausschüttungsunabhängige Nachbesteuerung von steuerfreiem Kapital sei nicht gerechtfertigt und führe zu einem massiven Eingriff in vorhandenes Kapital, das zu einem vernünftigen Wirtschaften zwingend erforderlich sei (schriftliche Stellungnahme des Deutschen Bauernverbands vom 2. Oktober 2007, S. 4). 28

Von anderer Seite wurde eine Abschaffung der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung unter Einführung einer pauschalen Nachbelastung mit Abgeltungswirkung befürwortet, um die aus der endgültigen Steuerfreistellung des 29

EK 02 nach Ablauf des 18-jährigen Übergangszeitraums folgende faktische Ausschüttungssperre zu beseitigen (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 45 f. <GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; S. 47 <Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände>; S. 48 <Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft>; S. 56 f. <Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs>; schriftliche Stellungnahmen des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V., S. 2; der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs, S. 2, 4 f., 8 ff.). Es wurde beklagt, dass dadurch die Investitionen in Wohnimmobilien stetig zurückgegangen seien (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 57 <Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs>).

Die pauschale Nachbelastung mit 3 % wurde als angemessene Lösung begrüßt und teilweise sogar gefordert (vgl. schriftliche Stellungnahmen des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 2; der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 2. Oktober 2007, S. 4; der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs, S. 8 ff.; des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter vom 9. Oktober 2007, S. 9; des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 9). Der geplante Steuersatz von 3 % wurde als moderat beziehungsweise vertretbar bezeichnet (vgl. schriftliche Stellungnahmen des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter vom 9. Oktober 2007, S. 9; des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 5). Vonseiten der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs wurde „bei wirtschaftlich sinnvoller Typisierung“ ein Steuersatz von 2,25 % statt 3 % als angemessen erachtet (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 57 f.; schriftliche Stellungnahme der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs vom 5. Oktober 2007, S. 3, 13 f.). Der Bundesverband der Deutschen Industrie und andere befürworteten einen Pauschalsteuersatz von 2,5 % (vgl. deren schriftliche Stellungnahme vom 5. Oktober 2007, S. 20). 30

Der bei den betroffenen Körperschaften noch vorhandene Gesamtbestand an EK 02 wurde in der Sachverständigenanhörung auf 98,75 Milliarden Euro beziffert, wobei hiervon gut 75 % auf die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen entfielen (schriftliche Stellungnahme der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs vom 5. Oktober 2007, S. 4). Das EK 02 sei infolge des Zuwachses an Betriebsvermögen aufgrund der Aufdeckung der von den Wohnungsunternehmen in 31

steuerbefreiter Zeit entstandenen stillen Reserven gebildet worden (vgl. schriftliche Stellungnahmen des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 1; der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 2. Oktober 2007, S. 5). Bei den Wohnungsunternehmen in Ostdeutschland habe der EK 02-Bestand seine Ursache vor allem in Zinsentlastungen nach dem Altschuldenhilfegesetz und in bis zum Jahr 2000 vereinnahmten Investitionszulagen für Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen sowie Neubauten (vgl. schriftliche Stellungnahme des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 1). In den übrigen Branchen gingen die Bestände an EK 02 insbesondere auf steuerfreie Investitionszulagen zurück (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 48 f. <Bundesverband der Deutschen Industrie>; schriftliche Stellungnahmen des Bundesverbands der Deutschen Industrie u.a. vom 5. Oktober 2007, S. 19; des Deutschen Bauernverbands vom 2. Oktober 2007, S. 4).

cc) Soweit die Option einer Fortgeltung der bisherigen Rechtslage nur für bestimmte Unternehmen vorgesehen war, wurde dies in der Sachverständigenanhörung als zu eng angesehen. Präferiert wurde ein generelles Antragswahlrecht für alle Unternehmen, um auch für nicht ausschüttungsorientierte private (Wohnungs-)Unternehmen eine Lösung zu schaffen (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 46 f. <GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; S. 47 <Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände>; S. 48 <Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft>; S. 48 f. <Bundesverband der Deutschen Industrie>; schriftliche Stellungnahmen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 1. Oktober 2007, S. 2 f.; des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 3 f.; der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 2. Oktober 2007, S. 3 ff., insbesondere S. 6; der Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, S. 6; der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs vom 5. Oktober 2007, S. 7; des Bundesverbands der Deutschen Industrie u.a. vom 5. Oktober 2007, S. 20; des Bundesverbands der deutschen Gas- und Wasserwirtschaft e.V. u.a. vom 5. Oktober 2007, S. 6; des Deutschen Bauernverbands vom 2. Oktober 2007, S. 4). Es gebe auch von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung betroffene Private, die nicht ausschüttungsorientiert seien (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 47 <GdW Bundesverband deutscher Woh-

32

nungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; schriftliche Stellungnahme des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 3). Hilfsweise gefordert wurde die Erweiterung des privilegierten Tätigkeitsfeldes öffentlicher Wohnungsunternehmen, die Reduzierung der geforderten Beteiligungshöhe der öffentlichen Hand sowie die Erstreckung der Privilegierung öffentlicher Träger auf gemeinnützige private Träger sowie generell auf Wohnungsgenossenschaften (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 46 <GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; S. 47 <Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände>; S. 71 <Katholisches Büro in Berlin – Kommissariat der Deutschen Bischöfe>; schriftliche Stellungnahmen des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 4 f.; der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 1. Oktober 2007, S. 2 f.; der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 2. Oktober 2007, S. 6; der Arbeitsgemeinschaft des Evangelischen Siedlungswerks in Deutschland e.V. und des Katholischen Siedlungsdienstes e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 3 ff.).

Dagegen rechtfertigten nach Auffassung des Bundes Deutscher Finanzrichte- 33
rinnen und Finanzrichter die im Gesetzgebungsverfahren noch vorgesehene Mög-
lichkeit des Zahlungsaufschubs beim Körperschaftsteuererhöhungsbetrag bis zum
Jahre 2015 sowie die moderate steuerliche Nachbelastung des EK 02-Bestands
mit 3 %, den Unternehmen kein Wahlrecht im Hinblick auf eine mögliche Fortfüh-
rung der ausschüttungsabhängigen Nachversteuerung einzuräumen (vgl. dessen
schriftliche Stellungnahme vom 9. Oktober 2007, S. 9).

d) Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses sah die später verkün- 34
dete Fassung des Antragswahlrechts vor (vgl. BTDrucks 16/6981, S. 41 f.). Dies
wurde wie folgt begründet (vgl. BTDrucks 16/7036, S. 7 f., 21):

A. Allgemeiner Teil

(...)

Die Koalitionsfraktionen erläuterten in den Ausschussberatungen, dass die verpflichtende Abgeltung der mit Körperschaftsteuer unbelasteten Eigenkapitalanteile (EK 02) mit 3 Prozent grundsätzlich sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzbehörden eine deutliche Entbürokratisierung bedeute. Bei kommunalen und steuer-

befreiten Wohnungsunternehmen sei wegen ihrer sozialpolitischen Funktion im Gesetzentwurf eine Ausnahme vorgesehen gewesen, die indes nicht hinreichend den Gegebenheiten öffentlicher Wohnungsunternehmen gerecht werde. Die Koalitionsfraktionen sprachen sich dafür aus, die Ausnahmeregelung weiter zu fassen und den Tätigkeitskatalog der Wohnungsunternehmen zu erweitern sowie bei der Beteiligungsvoraussetzung auf eine mindestens 50-prozentige Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts abzustellen. Wohnungsgenossenschaften sollen in die Regelung einbezogen werden. Den Unternehmen soll bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Wahlrecht zustehen, die Abgeltung der unbelasteten Eigenkapitalanteile in Anspruch zu nehmen.

Die Fraktion der FDP wandte sich gegen die von den Koalitionsfraktionen vorgeschlagene Veränderung. Der Antrag sei nicht weitgehend genug und knüpfe an zu eng gefasste Voraussetzungen an. Die Fraktion der FDP sprach sich dafür aus, das Wahlrecht für die abgeltende Nachbelastung allen betroffenen Unternehmen einzuräumen. Die Koalitionsfraktionen machten geltend, dass es hinreichend erscheine, nur denjenigen Unternehmen das Wahlrecht einzuräumen, die in der Regel keine Ausschüttungen vornähmen. Weiteren Wohnungsunternehmen ein entsprechendes Wahlrecht zuzubilligen erscheine dagegen nicht sachgerecht.

Der entsprechende Antrag der Koalitionsfraktionen wurde im Ausschuss mit der Mehrheit der Stimmen der Koalitionsfraktionen und den Stimmen der Fraktion DIE LINKE gegen die Stimmen der Fraktion der FDP bei Stimmenthaltung der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN angenommen.

(...)

B. Besonderer Teil

(...)

Im Regierungsentwurf ist eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des EK 02 vorgesehen. Bei Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und bei steuerbefreiten Körperschaften kann auf Antrag weiterhin die bisherige Regelung angewendet werden, wonach im Falle der Ausschüttung nachbelastet wird.

Im Regierungsentwurf wird gefordert, dass die Wohnungsunternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen und dass an ihnen ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind. Diese Kriterien der Ausschließlichkeit werden

den Gegebenheiten öffentlicher Wohnungsunternehmen nicht hinreichend gerecht. Zum einen werden von typischen Wohnungsunternehmen neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes auch andere Tätigkeiten im Wohnungswesen durchgeführt; zum anderen sind auch andere Gesellschafter ohne Mehrheitsbeteiligung an den öffentlichen Wohnungsunternehmen beteiligt.

Die geänderte Formulierung enthält einen erweiterten Tätigkeitskatalog und setzt eine überwiegende Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes sowie andere Tätigkeiten im Wohnungswesen (Betreuung von Wohnbauten; Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen) voraus. Auch bei der Beteiligungsvoraussetzung wird auf eine mindestens 50-prozentige Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts abgestellt. Den juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden hier gemeinnützige Körperschaften gleichgestellt.

Neben den steuerbefreiten Körperschaften werden auch Wohnungsgenossenschaften in die Regelung einbezogen, wenn sie den oben genannten Tätigkeitskatalog der Wohnungsunternehmen erfüllen. Steuerbefreite Körperschaften fallen in den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung unabhängig davon, ob sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Mit den Änderungen wird die Regelung weiterhin dem Ziel gerecht, solchen Unternehmen ein Wahlrecht einzuräumen, die regelmäßig einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen, der auch strukturelle Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten hat.

(...)

e) Das Jahressteuergesetz mit den hier verfahrensgegenständlichen Vorschriften wurde am 8. November 2007 vom Deutschen Bundestag beschlossen (Bundestag, Plenarprotokoll 16/123 vom 8. November 2007, S. 12809) und nach Zustimmung durch den Bundesrat am 30. November 2007 (BRDrucks 747/07 <Beschluss>, S. 1) sowie Ausfertigung durch den Bundespräsidenten am 20. Dezember 2007 im Bundesgesetzblatt vom 28. Dezember 2007 veröffentlicht (BGBl I S. 3150). Die verfahrensgegenständlichen Vorschriften traten am Folgetag in Kraft (Art. 28 Abs. 1 des JStG 2008). Sie haben folgenden Wortlaut:

§ 38 Körperschaftsteuererhöhung

(1) (...)

(4) Der Endbetrag nach Absatz 1 wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt und festgestellt. Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 31. Dezember 2006 verteilt, wird der Endbetrag im Sinne des Satzes 1 letztmalig auf den Schluss des letzten vor dem 1. Januar 2007 endenden Besteuerungszeitraums festgestellt. Bei über den 31. Dezember 2006 hinaus fortdauernden Liquidationen endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung mit Ablauf des 31. Dezember 2006. Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Leistungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind.

(5) Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt $\frac{3}{100}$ des nach Absatz 4 Satz 1 festgestellten Endbetrags. Er ist begrenzt auf den Betrag, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihr am 31. Dezember 2006 oder an dem nach Absatz 4 Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. Ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist nur festzusetzen, wenn er 1 000 Euro übersteigt.

(6) Die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger hat den sich nach Absatz 5 ergebenden Körperschaftsteuererhöhungsbetrag innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (Zahlungszeitraum). Satz 1 gilt nicht für Körperschaften oder Personenvereinigungen, die sich am 31. Dezember 2006 bereits in Liquidation befanden. Der Anspruch entsteht am 1. Januar 2007. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt. Der Jahresbetrag ist jeweils am 30. September fällig. Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Jahresbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. In den Fällen des Satzes 2 ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig. Der Anspruch ist nicht verzinslich. Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist.

(...)

§ 34 Schlussvorschriften

(1) (...)

(16) § 38 und § 40 in der am 27. Dezember 2007 geltenden Fassung sowie § 10 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) sind auf Antrag weiter anzuwenden für

1. Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger, an denen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 Prozent

a) juristische Personen des öffentlichen Rechts aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder aus Staaten, auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet oder

b) Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9

alleine oder gemeinsam beteiligt sind und

2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

die ihre Umsatzerlöse überwiegend durch Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen,

sowie für steuerbefreite Körperschaften. (...)

II.

1. Die Beschwerdeführerin ist ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsbaun- 36
ternehmen. Als solches war sie gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 10. Februar 1984 (BGBl. I S. 217) von der Körperschaftsteuer befreit. Nachdem diese Steuerbefreiung durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl. I 1988 S. 1093) weggefallen war, stockte die Beschwerdeführerin in der steuerlichen Anfangsbilanz auf den 1. Januar 1991 ihre Wohnungsbestände gemäß § 13 Abs. 2 und 3 KStG auf. Der aus der Aufstockung erzielte Bilanzgewinn unterlag nicht der Körperschaftsteuer. Dementsprechend erfasste die Beschwerdeführerin das hieraus resultierende steuerliche (Mehr-)Eigenkapital in der Gliederungsrechnung als EK 02. Nach

steuerlichen Verlusten und Ausschüttungen bestand zum 31. Dezember 2001 ein EK 02 in Höhe von 3.157.559.619 DM (= 1.614.434.598 Euro). Dieses fortgeschriebene EK 02 betrug aufgrund einer im Jahr 2002 erfolgten Verschmelzung zum 31. Dezember 2006 1.879.691.326 Euro.

2. Die Beschwerdeführerin beehrte im September 2008 unter Bezugnahme auf § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008), von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung abzusehen. Dies lehnte das Finanzamt mit verfahrensgegenständlichem Bescheid vom 10. August 2010 ab und stellte zugleich den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in Höhe von 56.390.739,78 Euro fest. Bei der Beschwerdeführerin handele es sich nicht um eine Körperschaft, an der unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 % eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 15. Oktober 2002 (Körperschaftsteuergesetz 2002 <KStG 2002>, BGBl I S. 4144) beteiligt sei, oder um eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft. 37

3. Das Finanzgericht wies die hiergegen erhobene Klage der Beschwerdeführerin mit verfahrensgegenständlichem Urteil vom 27. August 2013 - 8 K 8289/10 - ab. Das Finanzamt habe die Vorschriften zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02 zutreffend angewandt. Diese Regelungen seien nicht verfassungswidrig. 38

4. Die vom Finanzgericht zugelassene Revision wies der Bundesfinanzhof mit verfahrensgegenständlichem Urteil vom 28. Oktober 2015 - I R 65/13 - (BFHE 253, 39) zurück. 39

a) Die Beschwerdeführerin erfülle zwar als Wohnungsunternehmen die sachlichen Bedingungen der Verschonungsregelung in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008), nicht jedoch deren persönliche Voraussetzungen. Denn ihre Anteile würden nicht zu mindestens 50 % von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 gehalten. 40

b) Der Senat sei nicht zu der Überzeugung gelangt, dass die gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) erfolgte ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02-Bestands dem verfassungsrechtlichen Vertrauens- 41

schutzgebot und damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG widerspreche.

aa) Mit der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung gehe zwar eine unechte Rückwirkung einher, soweit an den zum 31. Dezember 2006 festgestellten Endbetrag an EK 02 angeknüpft werde. Indes begründe die bloße Erwartung, dass bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf eines 15- beziehungsweise später 18-jährigen Übergangszeitraums eine Nachbelastung vermieden werden könne, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Die (bloße) Möglichkeit, bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des genannten Übergangszeitraums eine Nachbelastung der vorhandenen EK 02-Bestände zu vermeiden, begründe gerade keine (vertrauens-)rechtlich geschützte, konkret verfestigte Vermögensposition. Auch ein berechtigtes Vertrauen im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung sei nicht zu erkennen. Ein Geschäftsvorgang mit einem erkenn- und belegbar gesteigerten Grad der Abgeschlossenheit habe nicht vorgelegen. Der für die Nachbelastung maßgebliche Sachverhalt, also das Vorhandensein eines Bestands an EK 02, sei nicht „definitiv“ gewesen. 42

bb) Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) liege ebenfalls nicht vor. 43

(1) Der Senat habe dies durch Urteil vom 10. Dezember 2014 - I R 76/12 - (BFHE 248, 303) bereits zu der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02-Bestands nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) im Hinblick auf Kapitalgesellschaften entschieden, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation gar keine Ausschüttungen aus dem EK 02 hätten vornehmen können. Es sei auch weder willkürlich noch sachfremd, dass die Verschonungsregelung des § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008) nur steuerbefreiten Unternehmen sowie bestimmten Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft das Recht einräume, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren. Das vom Gesetzgeber offensichtlich verfolgte Ziel der Wohnungsbauförderung sei ein grundsätzlich förderungswürdiger Sachgrund im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. 44

(2) Die Begünstigung unterliege wegen der in zweifacher Hinsicht – durch die Deckelungsregelung des § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) und durch den geringen Steuersatz von einem Zehntel der zuletzt geltenden Ausschüttungsbelastung – minimierten Benachteiligung nur der Willkürkontrolle. Die Privilegierung der in der Verschonungsregelung genannten Rechtsträger bewirke keine 45

sachwidrige Ungleichbehandlung. Die Entscheidung des Gesetzgebers, den Gruppen, bei denen laut der Gesetzesbegründung der besondere Zweck auch Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten habe, grundsätzlich durch Eröffnung eines Wahlrechts die Möglichkeit zu geben, sich der gesetzlichen Herbeiführung der Ausschüttungsbelastung zu entziehen, knüpfe an besondere Strukturelemente dieser Unternehmen an.

Für die Gruppe der Wohnungsunternehmen, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 % von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten würden, ergebe sich dies aus den Gemeindeordnungen der Länder. Diese enthielten Regelungen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit der Kommunen im Sinne einer Gemeinwohlorientierung begrenzten. Das lasse den Schluss zu, dass bei Wohnungsunternehmen, an denen die öffentliche Hand beteiligt sei, regelmäßig die Daseinsvorsorge, insbesondere die Förderung sozialen Wohnraums, als Unternehmensgegenstand festgelegt sei. Und auch der weitere Schluss, dass bei einer Orientierung an der Daseinsvorsorge Gewinne häufiger reinvestiert würden als bei Unternehmen, die rein am vom Wettbewerb beherrschten Wirtschaftsleben teilnähmen, erscheine jedenfalls nicht willkürlich. 46

Soweit der Gesetzgeber Wohnungsunternehmen, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 % von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 gehalten werden, privilegieren, möge es zutreffen, dass es keinen Beleg dafür gebe, dass Körperschaften, an denen gemeinnützige Rechtsträger maßgeblich beteiligt seien, weniger ausschütten würden als andere Unternehmen. Aber auch wenn der besondere Zweck, den gemeinnützige Rechtsträger zu erfüllen hätten, keinerlei Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und damit auf das Ausschüttungsverhalten des vom gemeinnützigen Rechtsträger gehaltenen Wohnungsunternehmens habe, bleibe zu beachten, dass gemeinnützige Rechtsträger diesem gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen. Dies reiche aus, um von der gebotenen sachorientierten Abgrenzung der begünstigten Unternehmen ausgehen zu können. 47

Eine sachorientierte Abgrenzung sei auch für die in der Wohnungswirtschaft tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erkennbar. Der genossenschaftliche Grundsatz der Identität von Mitglied und Kunde bedinge den besonderen Zweck der Genossenschaft, ihre Mitglieder zu fördern. Sie müsse ihre Geschäfte so anlegen und ihre Gewinne so verwenden, dass die Mitglieder hiervon 48

den größten Nutzen hätten. Dies habe zur Folge, dass der Geschäftsbetrieb auf die dauerhafte Sicherung des Förderunternehmens im Wettbewerb auszurichten sei. Das lasse den Schluss zu, dass Gewinne grundsätzlich nicht ausgeschüttet, sondern zur Stärkung der Eigenkapitalbasis – unabhängig von der rechtlichen Möglichkeit der Ausschüttung an die Mitglieder – thesauriert würden.

III.

1. Mit der Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), des Rückwirkungsverbots (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) sowie der Freiheit von Abgaben (Art. 2 Abs. 1 GG) beziehungsweise der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) durch die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags. 49

a) Der Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz ergebe sich in Bezug auf fünf Vergleichsgruppen, wobei die Besteuerung jeweils nicht folgerichtig beziehungsweise nicht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend erfolge. 50

aa) Erstens werde der Beschwerdeführerin die Anwendung der Verschonungsregelung allein aufgrund der Zusammensetzung ihrer Anteilseigner verwehrt. Diese Ungleichbehandlung sei vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Grundentscheidung, bei der Besteuerung der Körperschaft nach dem Trennungsprinzip nicht auf die Verhältnisse der Gesellschafter durchzugreifen, nicht folgerichtig. 51

Zweitens gebe es innerhalb der Gruppe der nicht im Sinne des § 5 KStG steuerbefreiten Körperschaften eine Ungleichbehandlung, obwohl diese grundsätzlich gleich seien. Nach dem Wegfall der Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen durch das Steuerreformgesetz 1990 seien weder die Beschwerdeführerin noch die Mehrzahl der nach der Verschonungsregelung begünstigten anderen Wohnungsunternehmen für eine grundsätzliche steuerliche Privilegierung hinreichend gemeinwohlorientiert gewesen. Nicht folgerichtig sei es, aus einer vermeintlich unterschiedlich starken Gemeinwohlbindung innerhalb dieser Vergleichsgruppe eine unterschiedliche Besteuerung abzuleiten. 52

Drittens führe die pauschale ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 – gemessen am Zuwachs von Betriebsvermögen – zu einer Benachteiligung. 53

gung der Beschwerdeführerin unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit. Der Besteuerung für das Jahr 2006 habe kein Zuwachs an aktueller Leistungsfähigkeit zugrunde gelegen. Zudem habe die Besteuerung des Bestands an EK 02 eine stärkere Belastung weniger leistungsfähiger Körperschaften zur Folge. Durch die Nichtberücksichtigung steuerlicher Verluste beim EK 02 seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens im Jahr 2001 werde die Beschwerdeführerin bei der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung so behandelt, als hätte sie die Verluste nicht erlitten.

Viertens würden durch die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung tatsächlich nicht ausgeschüttete Gewinne beziehungsweise Bestände an EK 02 mit tatsächlich ausgeschütteten Gewinnen beziehungsweise Beständen gleich behandelt. Unter dem Anrechnungsverfahren sei nur die Körperschaftsteuerbelastung nicht ausgeschütteter Gewinne die eigentliche Körperschaftsteuer gewesen. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Falle der Ausschüttung habe hingegen ausschließlich der richtigen Besteuerung des Anteilseigners gedient. Dieser habe nicht in den Genuss der Steuerbefreiung der Körperschaft kommen sollen. Werde mit § 38 Abs. 4 bis 10 KStG (i.d.F. des JStG 2008) ausschüttungsunabhängig zumindest teilweise die Ausschüttungsbelastung herbeigeführt, handele es sich um eine nachträglich andere Besteuerung der Körperschaft selbst, die nicht folgerichtig sei. Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens wäre sie nichts anderes als die nachträgliche Aufhebung der Steuerbefreiung zulasten der Körperschaft gewesen. 54

Fünftens sei eine Ungleichbehandlung des EK 02 im Vergleich zu anderen Bestandteilen des Eigenkapitals zu beanstanden. In der Sache sei die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 entweder eine auf das Jahr 1990 rückwirkende Ertragsbesteuerung oder die Besteuerung eines Vermögensbestands. Dagegen blieben die steuerfrei oder steuerpflichtig erworbenen Vermögensbestände, die nicht einem (fortgeschriebenen) EK 02 zugeordnet seien, sowie alle sonstigen Vermögenswerte von einer Vermögensbesteuerung befreit. 55

bb) Es fehle an einem besonderen sachlichen Grund zur Rechtfertigung der (Un-)Gleichbehandlung. 56

Dabei seien die vom Gesetzgeber zur Rechtfertigung herangezogenen Gründe nach den vom Bundesverfassungsgericht zum Prüfungsmaßstab bei Ungleichbehandlungen entwickelten Grundsätzen am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu 57

messen. Dies folge aus der mangelnden Verfügbarkeit des in der Verschonungsregelung enthaltenen Differenzierungskriteriums der Anteilseigner sowie aus der Betroffenheit der Beschwerdeführerin in der nach Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG verbürgten Berufsfreiheit in der Ausprägung der Wettbewerbsfreiheit. Unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes könne für die genannten (Un-)Gleichbehandlungen eine Rechtfertigung weder in der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers noch in Lenkungs-zwecken gefunden werden.

(1) Die vom Gesetzgeber zum Ausgangspunkt seiner Überlegungen für eine 58
zwangsweise Nachversteuerung des EK 02 gemachte Typisierung sei schon nicht
realitätsgerecht. Es treffe weder auf Wohnungsunternehmen, deren Anteilseigner
zu mindestens 50 % der öffentlichen Hand angehörten oder die gemeinnützig sei-
en, noch auf Wohnungsgenossenschaften zu, dass diese typischerweise häufiger
thesaurierten als privatwirtschaftliche Unternehmen. Gerade im öffentlichen Sektor
bestehe – völlig unabhängig von der vermeintlichen Gemeinwohlbindung der er-
werbswirtschaftlichen Tätigkeit der Kommunen in den Gemeindeordnungen der
Länder – ein enormer Ausschüttungsdruck.

Selbst wenn man eine sachgerechte Typisierung dahingehend annähme, dass 59
die durch die Verschonungsregelung begünstigten Unternehmen typischerweise
ihre Gewinne eher thesaurierten, alle anderen hingegen typischerweise zumindest
teilweise Gewinne ausschütteten, rechtfertigte dies nicht die Ungleichbehandlungen.
Die mit einer solchen Typisierung für die Beschwerdeführerin verbundenen
Nachteile stünden nicht im rechten Verhältnis zu den vom Gesetzgeber erstrebten
Vorteilen. Abgesehen von der Erzielung höherer Einnahmen, die keine Rechtferti-
gung für eine Typisierung bilden könnten, stehe aufseiten des Gesetzgebers nur
sein Interesse an einer einfacheren Handhabung des bisherigen, als aufwendig
empfundene Verfahren zur Körperschaftsteuererhöhung. Dies reiche jedoch als
Belastungsgrund gegenüber der Beschwerdeführerin nicht aus, da mildere Mittel
zur Verfügung gestanden hätten. Den größten Teil des unwirtschaftlichen Verwal-
tungsaufwands aus der Anwendung der zuvor geltenden ausschüttungsabhängi-
gen Regelungen hätte sich der Gesetzgeber schon durch eine Kleinbetragsrege-
lung entsprechend § 38 Abs. 5 Satz 3 KStG (i.d.F. des JStG 2008) ebenso erspa-
ren können wie durch die Einführung einer fakultativen – statt wie geschehen
zwangsweisen – ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02. Nach
Erkenntnissen der Beschwerdeführerin stammten mehr als 60 % des seinerzeit
erwarteten Steueraufkommens aus der Abgeltungsbesteuerung des EK 02 von

weniger als zehn ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen. Der sich danach ergebende Verwaltungsaufwand hätte sich in Grenzen gehalten, zumal das ausschüttungsabhängige Verfahren aufgrund der Verschonungsregelung ohnehin nicht vollständig habe abgeschafft werden können und auch die Administration der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung einen Verwaltungsaufwand bedinge. Aufseiten der von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung Betroffenen bestünden für verlustreiche Unternehmen – wie auch bei der Beschwerdeführerin – erheblich schwerer wiegende Nachteile in Form des hohen zu entrichtenden Steuerbetrags sowie der Besteuerung ohne Berücksichtigung erlittener Verluste.

(2) Eine Rechtfertigung ergebe sich auch nicht durch die Lenkungs Zwecke der Gemeinwohlorientierung und der Behebung einer Ausschüttungssperre. 60

Der vom Bundesfinanzhof herangezogene Lenkungszweck der Förderung des Wohnungsbaus greife nicht. Denn die vom Gesetzgeber bezweckte Förderung beziehungsweise Nichtbelastung der durch die Verschonungsregelung begünstigten Unternehmen hätte auch ohne Beeinträchtigung der Grundrechte der Beschwerdeführerin erreicht werden können. Die Einführung der Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung begründe erst die Steuerlast, von der die in der Verschonungsregelung genannten Körperschaften sogleich zur vorgeblichen Förderung des Wohnungsbaus ausgenommen würden. Schon die Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung führten aber – unabhängig von der Verschonungsregelung – zu den vorstehend erörterten, nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen der Beschwerdeführerin. 61

Selbst wenn man davon ausginge, dass die mit dem Systemwechsel zur zwangsweisen ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02 einhergehenden Ungleichbehandlungen (abstrakt) gerechtfertigt werden könnten, wäre die Begünstigung der in der Verschonungsregelung genannten Körperschaften gegenüber der Beschwerdeführerin nicht durch den Gemeinwohlbelang der Wohnungsbauförderung gerechtfertigt. Dieser Lenkungszweck wäre auch erreicht worden, wenn alle ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen unabhängig von der Struktur ihrer Anteilseigner die Verschonungsregelung hätten beanspruchen können. Das für die Begünstigung erwünschte Verhalten, keine Ausschüttungen vorzunehmen, hätte sich in diesen Fällen schon durch die zuvor bestehende Ausschüttungssperre ergeben. 62

b) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung verletze die Beschwerdeführerin zudem in ihrem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG. 63

aa) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 entfalte gegenüber der Beschwerdeführerin echte Rückwirkung. Die ursprüngliche Steuerfreiheit von Gewinnen, die die Beschwerdeführerin mit Ablauf des Jahres 1990 erzielt habe, werde rückgängig gemacht. Weil der „fortgeschriebene“ Bestand an EK 02 zum 31. Dezember 2006 im Streitfall mangels Berücksichtigung von Verlusten seit Geltung des Halbeinkünfteverfahrens nicht einmal tatsächlich vorhanden gewesen sei, handele es sich darüber hinaus um einen „fiktiv“ vorhandenen Bestand an EK 02, der nach Auffassung des Bundesfinanzhofs einer „fiktiven“ Ausschüttung zugeführt worden sei. 64

Jedenfalls bewirke die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung entsprechend den Ausführungen des Bundesfinanzhofs im verfahrensgegenständlichen Urteil eine unechte Rückwirkung. 65

bb) Die Rückwirkung sei nicht gerechtfertigt. Das Vertrauen der Beschwerdeführerin in den Fortbestand der Rechtslage sei schutzwürdig. 66

(1) Bei Annahme einer echten Rückwirkung scheidet eine Rechtfertigung aus. Die Beschwerdeführerin habe weder im Jahr 1990 noch bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit einer ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung rechnen müssen. Überdies sei die bisherige Regelung weder unklar und verworren noch systemwidrig oder unbillig gewesen. Im Gegenteil sei die Herstellung der Ausschüttungsbelastung absolut systemgerecht und folgerichtig gewesen. 67

(2) Auch wenn von einer unechten Rückwirkung ausgegangen werde, sei keine Rechtfertigung gegeben. 68

Das Vertrauen der Beschwerdeführerin in den Fortbestand der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung gehe deutlich über die allgemeine Erwartung hinaus, das geltende Recht werde künftig unverändert fortbestehen. Es gehe vorliegend darum, ob eine frühere Zuordnung von nach § 13 Abs. 2 KStG 1984 steuerfreien Gewinnen zum steuerfreien Bereich endgültig Bestand habe. Entscheidend sei daher auch nicht das Vertrauen auf eine spätere Ausschüttungsmöglichkeit ohne Nachbelastung des EK 02, sondern das Vertrauen darauf, ausschließlich 69

im Falle einer Ausschüttung mit einer Nachbelastung des EK 02 rechnen zu müssen.

Der Gesetzgeber habe dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz nicht hinreichend Rechnung getragen. Entsprechend ihrer beabsichtigten Ausschüttungspolitik habe die Beschwerdeführerin ihre Liquidität zur Fortentwicklung ihres Wohnungsbestands genutzt und nutzen dürfen. Diese Dispositionen habe die Beschwerdeführerin infolge der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung ändern müssen. Sie habe sogar Immobilien verkaufen müssen, um die daraus folgende Körperschaftsteuererhöhung zahlen zu können. 70

Berechtigtes Vertrauen der Beschwerdeführerin auf eine Körperschaftsteuererhöhung nur im Falle einer tatsächlichen Ausschüttung habe auch im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung bestanden. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs im verfahrensgegenständlichen Urteil sei der für die Nachbelastung steuerrechtlich relevante Geschäftsvorgang nicht der Bestand an EK 02, sondern der Eintritt der Beschwerdeführerin in die Steuerpflicht im Jahre 1991 gewesen. 71

Dem Vertrauen der Beschwerdeführerin stünden schließlich keine öffentlichen Interessen gegenüber, für die gerade die Rückanknüpfung der Regelungen zur ausschüttungsabhängigen Nachbelastung an den Bestand des EK 02 erforderlich und verhältnismäßig sei. Zur Behebung der von einigen Körperschaften empfundenen Ausschüttungssperre sei die zwangsweise ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 nicht erforderlich gewesen. Hier hätte auch ein Wahlrecht für eine entsprechende pauschale Nachbelastung der Bestände an EK 02 gereicht. Jedenfalls aber sei es unverhältnismäßig gewesen, die Körperschaftsteuererhöhung auf einen Bestand an EK 02 festzusetzen, der seit Geltung des Halbeinkünfteverfahrens eingetretene Verluste der Beschwerdeführerin nicht berücksichtigt habe. Ein Vereinfachungsinteresse des Gesetzgebers dürfte schon grundsätzlich für eine Durchbrechung des Vertrauens der Beschwerdeführerin nicht ausreichen. Aber selbst wenn ein Vereinfachungsinteresse grundsätzlich zur Rechtfertigung der Rückwirkung geeignet sein sollte, begründete auch dieses – wie bereits im Rahmen der Typisierungsbefugnis erörtert – nicht die Verhältnismäßigkeit der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung. 72

(3) Nicht zuletzt habe der Gesetzgeber mit der Einführung der zwangsweisen und ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des EK 02 das Vertrauen der 73

Beschwerdeführerin in den Fortbestand einer befristeten Übergangsvorschrift enttäuscht, die er gerade aus Vertrauensschutzgründen erlassen habe.

Da der Gesetzgeber mit den Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung die ausschüttungsabhängigen Übergangsregelungen für nicht unter die Verschonungsregelung fallende Unternehmen praktisch aufgehoben und mithin einen Systemwechsel durchgeführt habe, seien zur Rechtfertigung der Abschaffung der ausschüttungsabhängigen Übergangsregelungen drohende schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter erforderlich gewesen. Solche schweren Nachteile seien jedoch nicht ersichtlich. 74

c) Soweit man in den verfahrensgegenständlichen Regelungen keine rückwirkende Besteuerung der von der Beschwerdeführerin im Jahr 1990 erwirtschafteten Erträge sehen wolle, sei die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung jedenfalls eine verdeckte Vermögensbesteuerung, die gegen die nach Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG geschützte Freiheit von Abgaben verstoße. Ob in Bezug auf Steuern in erster Linie Art. 14 GG oder Art. 2 Abs. 1 GG betroffen sei, könne dahinstehen. Die hier vorliegende Vermögensbesteuerung erfülle nicht einmal die aus der Perspektive des Gesetzgebers eher weniger strengen Anforderungen zur Rechtfertigung von Eingriffen in Art. 2 Abs. 1 GG. 75

Bei der ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuererhöhung handele es sich nicht um eine Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts seien das, was der Steuerpflichtige im Laufe eines Jahres erworben habe. Der zu den Beständen an EK 02 führende Hinzuerwerb der Beschwerdeführerin habe bereits im Jahr 1990 stattgefunden, an dem für eine echte Körperschaftsteuer erforderlichen Zuwachs an Leistungsfähigkeit bei der Beschwerdeführerin fehle es indes. Ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit könne im Ertragsteuerrecht nicht einfach ohne Rechtfertigung fingiert werden, ohne die Grundprinzipien des Ertragsteuerrechts aufzuheben. Es verbleibe die Besteuerung eines Bestands an EK 02, also eines Vermögensbestands. Diese Besteuerung des Vermögens der Beschwerdeführerin werde durch die vom Bundesfinanzhof angenommene Ausschüttungsfiktion lediglich formell „getarnt“. 76

Eine solche Besteuerung sei nur dann gerechtfertigt, wenn sie der verfassungsmäßigen Ordnung entspreche. Weil die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genüge, sei das nicht der Fall. 77

Der Vollständigkeit halber sei schließlich darauf hinzuweisen, dass die Nachbelastung des EK 02 als Vermögensteuer im formellen Gewand einer Körperschaftsteuer auch die Ertragshoheit der Länder für Vermögensteuern aus Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG unberücksichtigt lasse. 78

2. Der Deutsche Bundestag, der Bundesrat, das Bundeskanzleramt, das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, das Bundesministerium der Finanzen, der Bundesfinanzhof, sämtliche Landesregierungen, der Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStjG) e.V., der Bundesverband der Deutschen Industrie, das Institut der Wirtschaftsprüfer, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Steuerberaterverband e.V., die Bundesrechtsanwaltskammer, der Deutsche Anwaltverein, der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. sowie der Beklagte des Ausgangsverfahrens hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. wurde ersucht mitzuteilen, wie viele der nicht von der Verschonungsregelung erfassten ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung betroffen waren, welchen Anteil diese Unternehmen am Gesamtaufkommen aus der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung hatten und wie sich das Ausschüttungsverhalten dieser Unternehmen im Vergleich zu den von der Verschonungsregelung begünstigten Wohnungsunternehmen ab dem Jahr 1990 gestaltete. 79

Es haben sich geäußert: Herr Prof. Dr. Lampert im Namen der Bundesregierung, Herr Prof. Dr. Drüen im Namen der Deutschen Steuerjuristische Gesellschaft (DStjG) e.V., der Bundesverband der Deutschen Industrie, das Institut der Wirtschaftsprüfer, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Anwaltverein sowie der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. Der Präsident des Bundesfinanzhofs hat eine Stellungnahme des I. Senats des Bundesfinanzhofs übersandt. 80

a) Die Bundesregierung hält die verfahrensgegenständlichen Regelungen für verfassungsgemäß. Dies gelte sowohl für die Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung (aa) als auch für die Verschonungsregelung (bb). 81

aa) (1) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung sei mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar. 82

(a) Sie verstoße nicht gegen das Gebot der Folgerichtigkeit. Es sei aufgrund der verfahrensgegenständlichen Regelungen nicht zu einer grundlegenden Neugestaltung der Rechtslage gekommen. Die Ansätze der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung einerseits und der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung andererseits unterschieden sich wegen der Nachbelastung auf Ebene der Körperschaft nicht grundlegend, sondern wichen nur hinsichtlich der Bestimmung des Zeitpunkts der Nachversteuerung voneinander ab. Die Bezeichnung der in § 38 Abs. 4 bis 10 KStG (i.d.F. des JStG 2008) geregelten Nachversteuerung als „ausschüttungsunabhängig“ sei dabei insoweit zutreffend, als es danach auf eine tatsächliche Ausschüttung nicht ankomme. Wirtschaftlich gesehen ließen sich die Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung aber aufgrund der ratierlichen Entrichtung der Körperschaftsteuer über zehn Jahre auch als eine ausschüttungsabhängige Nachbelastung begreifen, bei der eine jährliche Ausschüttung von einem Prozent des zum 31. Dezember 2006 festgestellten Bestands an EK 02 fingiert und dieser Betrag dem bereits unter der Altregelung geltenden Steuersatz von 30 % unterworfen werde. 83

Vor dem Hintergrund der gewichtigen sachlichen Gründe, eine endgültige, übergangslose „Abwicklung“ der verwaltungsintensiven ausschüttungsabhängigen Nachbelastung herbeizuführen und Ausschüttungshemmnisse zu beseitigen, sei die ausschüttungsunabhängige Nachversteuerung auch geeignet und angemessen gewesen. Insbesondere sei die Neuregelung bereits dann vorteilhaft für eine Körperschaft gewesen, wenn sie unter der Geltung des bisherigen Rechts bis zum Ablauf des Jahres 2019 eine oder mehrere Ausschüttungen vorgenommen hätte, die in Summe 10 % des festgestellten Bestands an EK 02 überschritten hätten. Nachteilig sei die Neuregelung lediglich für Körperschaften gewesen, die im Zeitraum zwischen 2007 und 2019 Ausschüttungen von weniger als 10 % des festgestellten Endbetrags an EK 02 vorgenommen hätten. 84

(b) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung verstoße auch nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Bestände an EK 02 hätten bei ihrer Entstehung die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgebildet, die durch den Ansatz des Teilwerts des Anlagevermögens nach Erlöschen der Steuerbefreiung erstmals bilanziell ausgewiesen worden sei. Der Gesetzgeber habe damals davon abgesehen, diesen leistungsfähigkeitserhöhenden Wertzuwachs sofort der Besteuerung zu unterwerfen, und sich vielmehr für eine ausschüttungsabhängige Belastung entschieden. Die Bestände an EK 02 seien somit lediglich Mittel zum Zweck – sie seien rein technischer Natur 85

und hätten der Umsetzung der ausschüttungsabhängigen und damit nicht gleichförmig verlaufenden Nachbelastung gedient. Die Bestände an EK 02 hätten dabei den Grad widerspiegelt, zu dem eine steuerliche Belastung der Wertzuwächse bei der Körperschaft bereits stattgefunden habe. Dadurch hätten sie zugleich der Verwirklichung einer am Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft gedient. Denn durch die Fortschreibung des Bestands an EK 02 sei sichergestellt worden, dass die Nachbelastung insgesamt weder zu hoch noch zu niedrig erfolgt sei. Das vom Gesetzgeber gewählte Verfahren entspreche konzeptionell einer Stundung.

Wären nach Bildung des Bestands an EK 02 entstandene Verluste mit dem bestehenden EK 02 verrechnet worden, hätte dies die im Bestand an EK 02 abgebildete Erhöhung der Leistungsfähigkeit nachträglich abgeändert, ohne dass es hierfür einen sachlichen Grund gebe. Mehr noch hätte eine doppelte Verlustberücksichtigung gedroht. Denn eine Berücksichtigung von Verlusten im EK 02-Bestand hätte die steuerliche Nachbelastung gemindert, während die Verluste im Rahmen der „regulären“ Besteuerung durch Verlustvor- und/oder Verlustrücktrag gemäß § 10d EStG (in der jeweils geltenden Fassung) in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG zugleich die Bemessungsgrundlage und damit die Steuerlast gemindert hätten. Es wäre vielmehr Sache der Beschwerdeführerin gewesen, Liquiditätsvorsorge im Hinblick auf eine spätere Nachbelastung der EK 02-Bestände zu treffen. Denn der Eintritt einer derartigen Nachbelastung – spätestens im Zeitpunkt der Liquidation – sei gewiss gewesen. Anzumerken sei auch, dass sowohl unter den verfahrensgegenständlichen Regelungen zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung als auch unter dem vorherigen Übergangsrecht der jeweils festgestellte Bestand an EK 02 zugrunde gelegen habe.

(2) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung verstoße auch nicht gegen die Grundsätze verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensschutzes. Da das Entstehen des ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuerhöhungsbetrags zum 1. Januar 2007 nicht an einen bereits abgeschlossenen Tatbestand angeknüpft habe, liege eine unechte Rückwirkung vor. Diese sei verfassungsgemäß, da das Interesse des Staates und des gemeinen Wohls die schutzwürdigen Interessen der Beschwerdeführerin an einem Fortbestand der ihr günstigen Rechtslage überwiegen.

(a) Das Vertrauen der durch die Regelung betroffenen Körperschaften sei nur

in geringem Maße schutzbedürftig.

Eine definitive Steuerbefreiung dergestalt, dass Körperschaften über Bestände an EK 02 nach Belieben verfügen – sie insbesondere ohne steuerliche Nachbelastung ausschütten – könnten, habe zu keiner Zeit bestanden. Vielmehr sei mit der Feststellung des EK 02-Bestands die Dokumentation des Umfangs künftiger Nachbelastungen im Falle der Ausschüttung bezweckt gewesen. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, die Bestände an EK 02 bildeten einen Bestand an steuerfreiem Vermögen ab, bringe die eigentliche Funktion des EK 02-Bestands höchst unvollkommen zum Ausdruck. Dessen Zweck sei es, den Teil des noch nicht besteuerten (und daher noch zu steuernden) verwendbaren Eigenkapitals abzubilden. Diese Konzeption habe auch nach dem Systemwechsel wegen der zuvor geltenden Übergangsregelung (ausschüttungsabhängige Nachbelastung) zunächst fortgegolten. Allein aus der zeitlichen Begrenzung des 15- beziehungsweise 18-jährigen Übergangszeitraums habe sich für Körperschaften die Chance ergeben, dass nach Ablauf des Übergangszeitraums am 31. Dezember 2019 die verbleibenden Bestände an EK 02 nicht länger steuerverhaftet gewesen wären. Dies bedeute aber auch, dass zum Zeitpunkt der parlamentarischen Beschlussfassung über das Jahressteuergesetz 2008 die objektiven Voraussetzungen einer endgültigen Nichtbesteuerung bei weitem nicht erfüllt gewesen seien. 89

Für eine geringe Schutzwürdigkeit des Vertrauens der von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung betroffenen Körperschaften spreche zudem, dass es bei diesen unter Geltung des ausschüttungsabhängigen Übergangsrechts keiner spezifischen Vertrauensbetätigung bedurft habe, um nach Ablauf des Übergangszeitraums die „Entlassung“ möglichst umfassender EK 02-Bestände aus der Steuerverhaftung zu erreichen. Das Verhalten habe sich schlichtweg in einem – einseitigen – Unterlassen von Ausschüttungen erschöpft. 90

Ferner sei bei Gewichtung des Vertrauens der Körperschaft zu berücksichtigen, dass die erhoffte Steuerfreistellung nicht als zielgerichtete Lenkung ihres Verhaltens anzusehen gewesen sei, sondern sich lediglich aus dem Ablauf des Übergangszeitraums ergeben habe. Hierin unterscheide sich die Zielrichtung des vorherigen Übergangsrechts mit der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung deutlich von der Gewährung von Steuervergünstigungen, durch die der Gesetzgeber Lenkungsanreize setzen wolle und die daher die Vertrauensgrundlage des Steuerpflichtigen verstärkten. Angesichts der begrenzten Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Antezipation der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse so- 91

wie der steuerlichen und ökonomischen Tragweite des herausfordernden Wechsels vom Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, die schon zuvor verschiedene Änderungen des Übergangsregimes erforderlich gemacht hätten, hätten Steuerpflichtige mit weiteren Korrekturen der Rechtslage und damit auch der Voraussetzungen einer endgültigen Steuerfreistellung rechnen müssen.

(b) Der geringen Schutzwürdigkeit des Vertrauens von Körperschaften in die Fortgeltung des vorherigen Übergangsrechts mit der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung stünden gewichtige Interessen der Allgemeinheit an einer Änderung der Rechtslage gegenüber. 92

Zu diesen zählten die Vereinfachung des als ausgesprochen aufwendig erkannten Verfahrens der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung, die Beseitigung von Nachteilen für das grenzüberschreitende Investitionsverhalten und damit für die wirtschaftliche Entwicklung sowie die Beseitigung von Ausschüttungshemmnissen. Diese gewichtigen Interessen rechtfertigten es insbesondere auch, dass der Gesetzgeber das Entstehen des Erhöhungsbetrags bereits auf den 1. Januar 2007 (auf Grundlage des EK 02-Endbetrags vom 31. Dezember 2006) zur Verhinderung weiterer Verzögerungen bei der Verwaltungsvereinfachung sowie einer asynchronen Behandlung von Körperschaftsteuererhöhungsbeträgen und Körperschaftsteuerguthaben festgelegt habe. 93

Auch wenn das Vertrauen auf den Eintritt einer definitiven Steuerbefreiung der Bestände an EK 02 nicht in besonderem Maße schutzwürdig sei, habe der Gesetzgeber die Nachbesteuerung aufgrund der gegenüber dem bisherigen Ausschüttungssteuersatz von 30 % geringeren pauschalen Nachbelastung mit nur 3 % und wegen des zehnjährigen Übergangszeitraums liquiditätsschonend sowie ohne Stellung von Sicherheiten ausgestaltet. 94

(3) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung verletze Körperschaften auch nicht in ihren Rechten aus Art. 2 Abs. 1 GG in der Ausprägung des Rechts auf Freiheit von Abgaben. 95

Es sei bereits zweifelhaft, ob die Bestände an EK 02 überhaupt isoliert als Vermögensbestandteil angesehen werden könnten, seien sie doch letztlich nur Ausdruck einer Erfassung nicht steuerlich vorbelasteter Einkommensteile im Rahmen der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Davon abgesehen sei 96

auch hier darauf hinzuweisen, dass die Nichtbesteuerung der durch Anwendung des § 13 Abs. 2 KStG 1984 aufgedeckten stillen Reserven nur vorübergehender Natur gewesen sei, wirtschaftlich also einer Steuerstundung und keiner (endgültigen) Freistellung entsprochen habe.

bb) Des Weiteren sei die Verschonungsregelung für einzelne Wohnungsbaunternehmen (§ 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des JStG 2008) mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. 97

Es fehle schon an der Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem. Denn die nach der Verschonungsregelung gemäß § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) antragsberechtigten Körperschaften unterschieden sich von Körperschaften wie der Beschwerdeführerin durch ihre Beteiligungsstruktur und die deshalb fehlende Ausschüttungsneigung. Jedenfalls wäre eine etwaige Ungleichbehandlung gerechtfertigt. 98

(1) Sie knüpfe an in der Person des Steuerpflichtigen liegende Umstände in Gestalt der Ausschüttungsneigung an, welche durch die Art der Rechtsform sowie die Beteiligungsstruktur geprägt werde. Zudem berühre sie die Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin und weise daher eine Nähe zu Art. 12 Abs. 1 GG (i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) auf. Daher seien an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung entsprechend höhere Anforderungen zu stellen. 99

(2) (a) Das Regelungsanliegen der Verschonungsregelung, die wohnungswirtschaftlichen Belange zu fördern, repräsentiere einen gewichtigen Gemeinwohlgrund. Soweit der Gesetzgeber dabei nach der Beteiligungsstruktur differenziert habe, habe er in typisierender Form den Besonderheiten kommunaler und steuerbefreiter Wohnungsunternehmen mit einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck Rechnung tragen wollen, bei denen der Zweck strukturelle Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten habe. Die damit als Differenzierungskriterium gewählte Ausschüttungsneigung sei geeignet, das Ziel der Förderung wohnungswirtschaftlicher Betätigung im Sinne der Verschonungsregelung zu erreichen. Denn bei Körperschaften, die keine oder nur eine geringere Ausschüttungsneigung aufwiesen, sei davon auszugehen, dass das erwirtschaftete Kapital dauerhaft zu wohnungswirtschaftlichen Zwecken verwendet werde. Die Differenzierung nach der Ausschüttungsneigung einer Körperschaft sei auch erforderlich und stehe nicht außer Verhältnis zum Differenzierungsziel. Namentlich führe sie nicht zu unangemessenen Nachteilen gegenüber 100

solchen Unternehmen, die eine Ausschüttungsneigung aufwiesen. So sei für ausschüttende Körperschaften die Anwendung der Vorschriften zur ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung regelmäßig vorteilhaft. Ferner normierten sowohl die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung als auch die vorherige Übergangsregelung mit der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung lediglich konzeptionell unterschiedliche Methoden zur Abwicklung der Nachbelastung der EK 02-Bestände.

(b) Soweit die Verschonungsregelung hinsichtlich der Ausschüttungsneigung der Körperschaft keine Einzelfallprüfung vorsehe, sei dies Ausdruck einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung. 101

(aa) Die Verschonungsregelung diene der Vermeidung erhöhten Verwaltungsaufwands durch umfassende einzelfallabhängige Prüfungen der tatsächlichen Ausschüttungsneigung, die zu erheblichen Verwaltungseffizienzen geführt hätten. Auch wäre zu erwarten gewesen, dass entsprechende Bescheide nur vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung hätten ergehen können, was Rechtsunsicherheiten und fortdauernden Verwaltungsaufwand erzeugt hätte. 102

(bb) Die verfassungsrechtliche Grenze einer zulässigen Typisierung sei nicht überschritten. Der Gesetzgeber habe davon ausgehen dürfen, dass die Beteiligung an einer Körperschaft regelmäßig der Erwirtschaftung von Einkommen in Form von Gewinnausschüttungen diene. Nur im Ausnahmefall könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Kapitalüberlassung der dauerhaften Thesaurierung erwirtschafteter Gewinne diene. Dementsprechend sei verbindendes Element der in der Verschonungsregelung genannten Anteilseigner deren spezifische Gemeinwohlbindung. Dies begründe die Annahme des Gesetzgebers, die in der Verschonungsregelung genannten Körperschaften bezweckten abweichend vom Regelfall nicht die Erwirtschaftung einer Rendite, sondern in erster Linie die Verwirklichung des gemeinen Wohls – hier der Bereitstellung von Wohnraum. 103

Dass der Gesetzgeber dabei in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) aus der Zusammensetzung des Kreises der Anteilseigner Rückschlüsse auf das Ausschüttungsverhalten der Körperschaft ziehe, sei sachgerecht. Insbesondere stehe dem – anders als die Beschwerdeführerin meine – auch das Trennungsprinzip nicht entgegen. Denn § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) führe nicht dazu, dass der Körperschaft Merkmale Dritter zugerechnet würden. Entscheidend sei allein, ob die Anteilseigner – bei typisierender Betrachtung – 104

tung – in der Gesellschafterversammlung einen Gewinnverwendungsbeschluss herbeiführten, wie es bei privatnützig handelnden Anteilseignern typischerweise der Fall sei. Folgerichtig setze der Gesetzgeber dabei voraus, dass der oder die in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) genannten Anteilseigner (un-)mittelbar zu mindestens 50 % an der Körperschaft beteiligt sein müssten. Eine Beteiligung von 50 % gebe dem Anteilseigner nämlich die Möglichkeit, den Beschluss über die Gewinnausschüttung zu verhindern.

(cc) Die in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) getroffene Typisierung, wonach die Verschonungsregelung auch zugunsten der dort genannten Genossenschaften mit der wohnungswirtschaftlichen Betätigung gelte, sei ebenfalls sachgerecht. Dass der Gesetzgeber hier allein auf die Rechtsform als Genossenschaft abstelle und nicht auf deren Beteiligungsstruktur, gründe darin, dass eine Genossenschaft aufgrund des ihr gesetzlich immanenten Förderungszwecks weder auf Gewinnerzielung noch auf Gewinnausschüttung ausgerichtet sei. Weil dieser Förderungszweck im Vordergrund stehe, sei eine Gewinnausschüttung an die Mitglieder grundsätzlich nicht vorgesehen. 105

(dd) Regelungen zur Abfederung unvermeidlicher Härten seien nicht erforderlich. 106

Weil nach der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung mit einer sachgerechten typisierenden Regelung verbundene unvermeidliche Härten nicht zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz führten, sei die durch den Gesetzgeber vorgenommene Bestimmung des Kreises der von der Verschonungsregelung begünstigten Körperschaften nicht bereits deshalb verfassungsrechtlich zu beanstanden, weil die gesetzliche Vermutung im Einzelfall nicht zutreffe. Der Gesetzgeber habe insoweit bei Ausgestaltung der Verschonungsregelung eine Prognoseentscheidung über das Ausschüttungsverhalten von Körperschaften bis zum Jahr 2019 treffen müssen. Eine solche Prognose lasse sich zuverlässig nur anhand struktureller Merkmale treffen. 107

Ein gegenüber der getroffenen Typisierung milderer, gleich geeignetes Mittel existiere nicht. Würde man verlangen, die Verschonungsregelung so auszugestalten, dass diese eine widerlegbare Vermutung der Ausschüttungsneigung aufstelle, wären die mit der Typisierung erstrebten Vereinfachungseffekte nicht zu erreichen. Überhaupt sei – ungeachtet des hohen Verwaltungsaufwands – nicht ersichtlich, weshalb ein derartiges „Austauschen“ der vom Gesetzgeber gewählten, auf struk- 108

turellen Merkmalen basierenden Prognose durch eine Prognose, die auf vergangenem Ausschüttungsverhalten basiere, zu sachgerechteren Ergebnissen führen könnte. Ob das Ausschüttungsverhalten der Vergangenheit auch unter sich wandelnden ökonomischen Bedingungen bis zum Jahr 2019 aufrechterhalten worden wäre, sei selbst für die betroffene Körperschaft und damit auch für die Beschwerdeführerin nicht vorhersehbar gewesen. Zudem wäre die Ausweitung des Antragsrechts auf sämtliche Körperschaften, die wohnungswirtschaftlich tätig seien, zur Erreichung des Regelungsziels von vornherein ungeeignet. Dadurch würde die Ausschüttungsneigung unbeachtet gelassen und mithin die Verwirklichung des vorgenannten Regelungsziels von vornherein verfehlt. Schließlich sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass die Verschonungsregelung nicht lediglich vorteilhaft gewesen sei, sondern die bereits genannten Vor- und Nachteile mit sich gebracht habe. Insbesondere habe zu dem Zeitpunkt, zu dem die Inanspruchnahme der Verschonungsregelung spätestens (und unwiderruflich) hätte gestellt werden müssen, für die Beschwerdeführerin keinerlei Gewissheit darüber bestanden, ob die weitere Anwendung der Regelung für sie tatsächlich vorteilhaft sein würde.

(ee) Die Verschonungsregelung müsse auch in ihrem Regelungszusammenhang zu der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung gesehen werden. 109

Das mit der verfahrensgegenständlichen Novellierung verfolgte Ziel wäre durch eine Einbeziehung sämtlicher im Bereich der Wohnungswirtschaft tätigen Unternehmen nicht erreicht worden. 110

Durch die ausschüttungsunabhängige moderate Nachbelastung habe der Gesetzgeber das in der Übergangsregelung ob der hohen Steuerbelastung liegende Ausschüttungshemmnis beseitigt. Dieser Abbau negativer steuerrechtlicher Einwirkungen auf die Einkommensverwendung habe sich naturgemäß an Körperschaftsteuersubjekte gerichtet, die typischerweise ausschütteten. Hätte der Gesetzgeber mit der Verschonungsregelung unterschiedslos Wohnungsbauunternehmen von der Anwendung der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung ausgenommen, wäre er in erheblichem Umfang von dem verfolgten Ziel abgewichen, eine rasche Beendigung des verwaltungsintensiven Übergangsregimes herbeizuführen. Unter Umständen hätte eine branchenumspannende Befreiungsregelung das zwischen der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung und der Verschonungsregelung angelegte Regel-Ausnahme-Verhältnis gar umgekehrt. 111

Dabei habe der Gesetzgeber aber ebenso berücksichtigen müssen, dass die von § 38 Abs. 4 bis 10 KStG (i.d.F. des JStG 2008) vorgesehene Abgeltungswirkung auch der Verwaltungsvereinfachung gedient habe, und zwar auch und vor allem zur Entlastung der Körperschaften, die über Bestände an EK 02 verfügt hätten. Die generelle Anordnung einer fortdauernden Anwendung der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung für solche im Bereich der Wohnungswirtschaft tätigen Gesellschaften, die typischerweise nicht ausschütteten, hätte daher dazu führen können, dass der Zweck der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung insoweit verfehlt worden wäre, was wiederum möglicherweise rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen ausgelöst hätte. Die Ausgestaltung der Verschonungsregelung als Wahlrecht trage diesem Umstand angemessen Rechnung. 112

b) Der I. Senat des Bundesfinanzhofs hat im Wesentlichen auf das mit der Verfassungsbeschwerde angegriffene Urteil sowie auf die Parallelentscheidung des Senats vom 10. Dezember 2014 - I R 76/12 - (BFHE 248, 303) hingewiesen. 113

c) Der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. hat mitgeteilt, dass von dem im Gesetzgebungsverfahren auf 98 Milliarden Euro bezifferten Gesamtbestand an EK 02 rund 80 % (\approx 78 Milliarden Euro) auf ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen in Westdeutschland und weitere geschätzte 10 % (\approx 10 Milliarden Euro) auf die (verbleibenden) EK 02-Bestände der ostdeutschen kommunalen und genossenschaftlichen Wohnungsunternehmen (einschließlich Berlin) entfallen seien. Der restliche Betrag von circa 10 Milliarden habe sich auf andere Branchen verteilt. 114

Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung habe von den insgesamt 1.757 Wohnungsunternehmen in den „alten“ Bundesländern vorrangig die ehemals gemeinnützigen „Immobilienunternehmen der Privatwirtschaft“ aufgrund ihrer nach der Verschonungsregelung nicht begünstigten Anteilseigner betroffen. Dies seien nach der Jahresstatistik 2006 104 Wohnungsunternehmen gewesen. Darunter hätten sich auch Wohnungsunternehmen befunden, die (tatsächlich) nicht ausgeschüttet oder aufgrund ihrer Satzungen Ausschüttungsbeschränkungen unterlegen hätten. 115

Unter Bezugnahme auf den für 2006 ermittelten Wohnungsbestand von knapp 3,8 Millionen Wohnungen verteilten sich die auf die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen der alten Bundesländer entfallenden Bestände an EK 02 von 78 Milliarden Euro schätzungsweise zu 25 Milliarden Euro auf die Wohnungs- 116

genossenschaften, zu 35 Milliarden Euro auf die kommunalen, öffentlichen und kirchlichen Wohnungsunternehmen und zu 18 Milliarden Euro auf die privaten Wohnungsunternehmen. Dabei seien die sonstigen Wohnungsunternehmen hälftig bei der Gruppe der kommunalen, öffentlichen und kirchlichen Wohnungsunternehmen und hälftig bei der Gruppe der privaten Wohnungsunternehmen mitberücksichtigt worden.

Soweit der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. um Mitteilung zum Ausschüttungsverhalten der ehemals gemeinnützigen, nach der Verschonungsregelung nicht begünstigten Wohnungsunternehmen einerseits und zum Ausschüttungsverhalten der in den persönlichen Anwendungsbereich der Verschonungsregelung fallenden Wohnungsunternehmen andererseits ersucht worden ist, hat er mitgeteilt, dass er zum Ausschüttungsverhalten der Wohnungsunternehmen keine Daten erhebe. 117

d) Die DStjG, der Bundesverband der Deutschen Industrie, das Institut der Wirtschaftsprüfer, die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Anwaltverein haben verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Regelungen geäußert. 118

aa) Die DStjG hat insbesondere ausgeführt, bei den verfahrensgegenständlichen Vorschriften habe eine fiskalische Ausgestaltung deutlich im Vordergrund gestanden. So sei etwa die verfahrensrechtlich saubere Ausgestaltung des Übergangs vom Anrechnungsverfahren und seiner Gliederungsrechnung völlig ins Hintertreffen geraten, was zu zahlreichen Rechtsstreiten geführt habe, die Regelungslücken und -inkonsistenzen offengelegt hätten. Speziell die vom Bundesrat im Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 angeregte Verbindung der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung mit der Senkung des Körperschaftsteuertarifs belege die fiskalische Motivation. 119

bb) (1) Nach Auffassung des Bundesverbands der Deutschen Industrie, des Instituts der Wirtschaftsprüfer, der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Anwaltvereins ist die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 systemwidrig. Es bestehe auch keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Selektivität der Verschonungsregelung. 120

Hierzu hat das Institut der Wirtschaftsprüfer näher ausgeführt, das vom Gesetzgeber gewählte selektive Wahlrecht unterstelle ein bestimmtes Ausschüt- 121

tungsverhalten je nach Rechtsform oder Struktur der Anteilseigner. Diese Einschätzung könne in ihrer Pauschalität systematisch nicht nachvollzogen werden. Vor allem sei das Differenzierungskriterium der Gesellschafterzusammensetzung gemessen an der Wirtschaftsrealität weder allein ausschlaggebend noch sachgerecht.

Nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer würden Unternehmen, die sich tatsächlich gleich verhielten, im Rahmen der Verschonungsregelung bei gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeit im Ergebnis allein aufgrund ihrer Anteilseignerstruktur ungleich behandelt, da auch überwiegend in privater Hand gehaltene Wohnungsunternehmen dem Zweck der Wohnungsbereitstellung dienten und diese zumindest teilweise auch nach dem Verlust der Gemeinnützigkeit an ihrer satzungsmäßigen Ausschüttungssperre festhielten. Ein wegen erheblicher Unterschiede in der steuerlichen Belastung erforderlicher besonderer sachlicher Grund für die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich. 122

Dass die Verschonungsregelung nicht auf alle Wohnungsbauunternehmen ausgeweitet wurde, könne nach Ansicht des Deutschen Anwaltvereins nur auf fiskalpolitischen Erwägungen beruhen. Die einseitige Privilegierung der Gesellschaften, die durch öffentlich-rechtliche Körperschaften beherrscht würden, sei entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht mit den Normen aus dem Kommunalverfassungsrecht zu rechtfertigen. Die Annahme des Bundesfinanzhofs, öffentlich-rechtlich beherrschte Wohnungsbauunternehmen betrieben regelmäßig sozialen Wohnungsbau im Bereich der Daseinsvorsorge und schütteten in diesem Bereich Gewinne typischerweise nicht aus, sei durch nichts belegt worden. 123

(2) Der Deutsche Anwaltverein sieht in der Zwangsbesteuerung des EK 02 des Weiteren einen Verstoß gegen das Vertrauensschutzprinzip. Die Körperschaften, die einen Bestand an EK 02 in das Halbeinkünfteverfahren überführt hätten, hätten ihre Ausschüttungsplanung so ausgerichtet, dass eine Realisierung von EK 02 und damit die Auslösung der Nachversteuerung nach § 38 Abs. 1 bis 3 KStG nicht erfolge. Die verhältnismäßig geringe Nachversteuerung von nur 3 % vermöge nicht allen Einzelfällen gerecht zu werden. Vielmehr hätte die fakultative Verschonungsregelung zugunsten sämtlicher Körperschaften eingeführt werden müssen. 124

3. Die Beschwerdeführerin hat auf die Stellungnahme der Bundesregierung erwidert, dass darin das Grundprinzip der Ausschüttungsbelastung im Körper- 125

schaftsteueranrechnungsverfahren durchgängig in sein Gegenteil verkehrt werde. Damit werde versucht, den mit der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung verbundenen, nicht folgerichtigen und nicht gerechtfertigten Systembruch zu verschleiern.

4. Die Akten des Revisionsverfahrens nebst Beiakten haben dem Senat vorgelegen. 126

B.

Die zulässige Verfassungsbeschwerde ist teilweise begründet. Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 ist zwar für sich genommen sowohl mit Art. 3 Abs. 1 GG (I.) als auch mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG (II.) sowie dem Schutz des Eigentums gemäß Art. 14 GG und der allgemeinen Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG (III.) vereinbar. Sie verstößt jedoch in Verbindung mit § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 gegen den Gleichheitssatz (IV.). Deshalb verletzen auch die angegriffenen darauf gestützten Entscheidungen des Finanzamts und der Fachgerichte die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG (V.). 127

I.

§ 38 Abs. 5 und 6 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 ist – für sich betrachtet – mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. 128

1. a) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (stRspr; vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 125, 1 <17>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 73>; 145, 106 <141 Rn. 98>). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfGE 110, 412 <431>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 145, 106 <141 f. Rn. 98>; 148, 147 <183 Rn. 94>). Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (BVerfGE 75, 108 <157>; 107, 218 <244>; 115, 381 <389>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 152, 274 <311 Rn. 95> – Erstausbildungskosten; BVerfG, 129

Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 51 – Privilegierung von Gewinneinkünften).

b) Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 107, 27 <45 f.>; 112, 268 <279>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 Rn. 121>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 152, 274 <312 Rn. 96>). Dabei ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 112, 164 <174>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 125, 1 <17>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 f. Rn. 121 f.>; 141, 1 <38 f. Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 152, 274 <312 Rn. 96>; 158, 282 <327 f. Rn. 110 f.> – Vollverzinsung). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfGE 124, 199 <220>; 129, 49 <68>; 130, 240 <253>; 132, 179 <188 Rn. 30>; 133, 59 <86 Rn. 72>; 135, 126 <143 Rn. 52>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 148, 147 <183 f. Rn. 94>; 152, 274 <312 Rn. 96>; 158, 282 <327 Rn. 110>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 52).

Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (stRspr; vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 89, 132 <141>; 152, 274 <312 Rn. 97 m.w.N.>). Willkür des Gesetzgebers kann zwar nicht schon dann bejaht werden, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat (BVerfGE 55, 72 <90>; 89, 132 <141 f.>). Es genügt aber eine tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand, das heißt Willkür im objektiven Sinn (vgl. BVerfGE 4, 144 <155>; 36, 174 <187>; 55, 72 <90>; 145, 106 <143 Rn. 101>). Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für

die gesetzliche Differenzierung fehlt (BVerfGE 9, 334 <337>; 55, 72 <90>; 76, 256 <329>; 85, 176 <187>; 101, 275 <291>; 115, 381 <389>; 141, 1 <39 Rn. 94>; 145, 106 <143 Rn. 101>; 152, 274 <312 f. Rn. 97>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 53).

Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich insbesondere ergeben, wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (stRspr; vgl. BVerfGE 122, 210 <230>; 152, 274 <313 Rn. 98 m.w.N.>). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 126, 268 <277>; 129, 49 <69>; 138, 136 <181 Rn. 122>; 139, 285 <309 Rn. 71>; 141, 1 <39 Rn. 94>; 145, 106 <145 Rn. 105>; 158, 282 <327 Rn. 111>). 132

c) Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit (BVerfGE 6, 55 <70>), der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Das gilt insbesondere im Einkommensteuer- und damit auch im Körperschaftsteuerrecht (vgl. BVerfGE 43, 108 <120>; 61, 319 <343 f.>; 66, 214 <223>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>; 127, 224 <248>; 145, 106 <142 Rn. 99>; 152, 274 <313 Rn. 99>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 55). 133

Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 120, 1 <44>; 123, 1 <19>; 145, 106 <144 Rn. 103>) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (vgl. BVerfGE 123, 1 <19>; 125, 1 <17>; 127, 224 <248>; 145, 106 <144 Rn. 103>). Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 93, 121 <136>; 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 56). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstands getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 137, 350 <366 Rn. 41>; 138, 136 <181 Rn. 123>). 134

141, 1 <40 Rn. 96>; 145, 106 <144 Rn. 104>; 148, 147 <184 Rn. 96>; 152, 274 <314 Rn. 100>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 56).

d) Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des 135
Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typi-
sierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der
damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz
zu verstoßen (stRspr; vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 113, 167 <236>; 126, 268
<278 f.>; 133, 377 <412 Rn. 86>; 145, 106 <145 Rn. 106>; 148, 147 <184
Rn. 96>; 152, 274 <314 Rn. 101>). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist
er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach
den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutref-
fend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 <254>; 78, 214 <227>; 84, 348 <359>; 122,
210 <232>; 126, 268 <278>; 133, 377 <412 Rn. 86>; 145, 106 <145 f. Rn. 106>;
152, 274 <314 Rn. 101>).

Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete 136
Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tat-
sächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden.
Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht ge-
halten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen
(vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 122, 210 <232>; 126, 268 <279>; 133, 377 <412
Rn. 87>; 145, 106 <146 Rn. 107>; 152, 274 <314 f. Rn. 102>). Begünstigungen
oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwal-
tungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden
(BVerfGE 111, 115 <137>). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen aller-
dings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegen-
stände einschließenden Beobachtung ausgehen (BVerfGE 122, 210 <232 f.>; 126,
268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>; 145, 106 <146
Rn. 107>; 152, 274 <314 f. Rn. 102>). Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen
atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen
Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. BVerfGE 116, 164 <182 f.>; 122, 210
<232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>; 137, 350
<375 Rn. 66>; 145, 106 <146 Rn. 107>; 152, 274 <314 f. Rn. 102>). Zudem dür-
fen die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung den Normzweck nicht
verfehlen (vgl. BVerfGE 111, 115 <137>; 132, 39 <56 f. Rn. 49>; 133, 377 <412

Rn. 87>; 145, 106 <146 Rn. 107>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 28. Juni 2022 - 2 BvL 9/14 u.a. -, Rn. 74 – Kindergeld für Drittstaatsangehörige).

Die Vorteile der Typisierung müssen in einem angemessenen Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>; 123, 1 <19>; 133, 377 <413 Rn. 88>; 137, 350 <375 Rn. 66>; 145, 106 <146 f. Rn. 108>; 152, 274 <315 Rn. 103>). Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist (vgl. BVerfGE 63, 119 <128>; 84, 348 <360>; 126, 233 <263 f.>; 133, 377 <413 Rn. 88>; 145, 106 <146 f. Rn. 108>; 152, 274 <315 Rn. 103>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 28. Juni 2022 - 2 BvL 9/14 u.a. -, Rn. 74).

e) Für die Regelung des Übergangs von einer älteren zu einer neueren, den rechtspolitischen Vorstellungen der Gegenwart besser entsprechenden Regelung ist dem Gesetzgeber allerdings notwendig ein gewisser Spielraum einzuräumen (vgl. BVerfGE 136, 127 <143 Rn. 50>). Beim Erlass von Übergangsvorschriften steht ihm wegen deren zeitlich begrenzter Geltung generell eine besondere Gestaltungsfreiheit zu, die umso weiter reicht, je geringfügiger die Ungleichheit nach Dauer und Höhe ist (vgl. BVerfGE 44, 283 <287>; 107, 218 <246>). Insbesondere bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften eingeräumt (stRspr; vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 58, 81 <121>; 67, 1 <15 f.>; 100, 1 <39 ff.>; 125, 1 <18>).

2. Nach diesen Maßstäben verstößt die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) als solche nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es ist schon fraglich, ob die Regelung für sich genommen – das heißt bei Außerachtlassung des Antragswahlrechts nach § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008) – eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung bedeutet (a). Jedenfalls ist eine solche gerechtfertigt (b).

a) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung thesaurierter Gewinne der Körperschaft, die diese steuerfrei vereinnahmt hat und die deshalb im EK 02 abgebildet sind, weicht von der Besteuerung solcher Gewinne sowohl unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens (aa) als auch unter der Geltung des Halb-

ziehungsweise (seit 2009) des Teileinkünfteverfahrens (bb) ab (cc). Ob darin eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung zu sehen ist, ist unklar, kann jedoch offenbleiben (dd).

aa) Unter dem Anrechnungsverfahren erfolgte die Nachbelastung des unbelasteten vEK im Ausschüttungsfall im Hinblick auf die mit einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung erzielte Vereinfachung (vgl. BTDrucks 7/1470, S. 363 f.). Sie war lediglich Körperschaftsteuer im formellen Sinne, da sie nur als Ausgleich für den wirtschaftlichen Vorteil des (unbeschränkt steuerpflichtigen) Anteilseigners erhoben wurde, der insbesondere darin bestand, dass dieser zusammen mit der Bardividende eine Körperschaftsteuergutschrift erhielt, die auf seine Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerschuld angerechnet wurde (vgl. BFHE 162, 222 <226 f.>). Durch die Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung musste bei der Anrechnung auf Anteilseignerebene nicht die konkrete Vorbelastung auf der Ebene der Körperschaft nachgewiesen werden. Vielmehr konnte der Anrechnung beim Anteilseigner vorbehaltlich etwaiger sich aus Steuerbescheinigungen gemäß §§ 44, 45 KStG 1999 ergebender Ausnahmen eine einheitliche Ausschüttungsbelastung der Bruttodividende zugrunde gelegt werden. 141

Zudem diente die Nachbelastung der von der Körperschaft einst steuerfrei vereinnahmten Gewinne im Ausschüttungsfall der steuerlichen Erfassung dieser Gewinne in dem Zeitpunkt, in dem sie die steuerbefreite Sphäre verließen (vgl. Danelsing, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG/Nebengesetze, § 40 KStG 1999 Rn. 29 f. <März 2006>). Dies zeigt sich unter anderem an der Regelung des § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG 1999, wonach die Nachbelastung ausblieb, soweit die Ausschüttung an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner erfolgte. 142

bb) Mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens hat der Gesetzgeber das der Körperschaftbesteuerung zugrundeliegende Trennungsprinzip (vgl. BVerfGE 145, 106 <148 f. Rn. 112 ff.>) verstärkt. Eine Nachbelastung der von der Körperschaft steuerfrei erwirtschafteten Gewinne findet bei dem ausschüttungsbedingten Übergang von der steuerbefreiten Sphäre der Körperschaft in die Sphäre des Anteilseigners grundsätzlich nicht mehr statt, ohne dass es auf dessen persönliche oder sachliche Steuerpflicht ankommt. Es bleibt auch bei der Ausschüttung dieser steuerfrei vereinnahmten Gewinne nur die Halb- beziehungsweise Teileinkünftebesteuerung des Anteilseigners nach § 3 Nr. 40 EStG. 143

cc) Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) weicht sowohl von der Grundstruktur des Anrechnungsverfahrens als auch von derjenigen des Halbeinkünfteverfahrens ab. Einerseits begründet sie, anders als unter dem Anrechnungsverfahren, eine Steuerlast aufseiten der Körperschaft, ohne dass die thesaurierten Gewinne tatsächlich die steuerbefreite Sphäre verlassen und ohne dass es einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung zum Zwecke der Anrechnung auf die Steuerpflicht des Anteilseigners noch bedürfte. Der Anteilseigner unterliegt auch bei einer tatsächlichen Ausschüttung nach der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens (vgl. § 34 Abs. 1, 1a und 10a KStG i.d.F. des StSenkG) schon in der Übergangsphase nur noch der Halb- beziehungsweise Teileinkünftebesteuerung nach § 3 Nr. 40 EStG (vgl. § 52 Abs. 4a EStG i.d.F. des StSenkG). Andererseits unterwirft die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung ehemals steuerfreie Gewinne der Körperschaft einer fiktiven Ausschüttungsbelastung, die unter dem Halb- beziehungsweise Teileinkünfteverfahren selbst im Falle einer tatsächlichen Ausschüttung nicht mehr erfolgt. 144

dd) Da der Gesetzgeber mit § 38 KStG den Übergang zwischen den unterschiedlichen Systemen der Körperschaftbesteuerung gestaltet hat, ist fraglich, ob und gegebenenfalls in welchem Maß den steuerlichen Ausgangsstatbeständen des einen wie des anderen Systems mit Blick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG überhaupt verfassungsrechtliche Relevanz zukommt. Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassungs wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Die umfassende Gestaltungsfreiheit bei Entscheidungen für neue Regeln kann vom Gesetzgeber allerdings nur in Anspruch genommen werden, soweit diese nach Ziel und Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien erkennen lassen (vgl. BVerfGE 122, 210 <242>). Ob und welche Bindungswirkung den neuen und/oder den alten Prinzipien nach Maßgabe von Art. 3 Abs. 1 GG für das Übergangsrecht zukommt, insbesondere ob und inwieweit sich dieses mit Blick auf den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme von beiden Grundentscheidungen lösen darf, ohne dass dies eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung darstellte, ist offen. 145

Die Beschwerdeführerin weist zutreffend darauf hin, dass der Gesetzgeber jedenfalls an den Grundsatz der Belastungsgleichheit gebunden ist, die im Einkommensteuerrecht an der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Die Nach- 146

belastung des EK 02 knüpfte allerdings schon unter dem Anrechnungsverfahren und knüpft auch nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) nicht an eine aktuelle Leistungsfähigkeit der betroffenen Körperschaft (vgl. zur eigenen Leistungsfähigkeit der Körperschaft BVerfGE 145, 106 <148 Rn. 114>) im Sinne eines Zuwachses an Betriebsvermögen im jeweiligen Veranlagungszeitraum (§ 4 EStG) an, sondern betrifft in früheren Veranlagungszeiträumen steuerfrei erzielte Gewinne. Nach Auffassung der Bundesregierung entspricht das vom Gesetzgeber gewählte Verfahren konzeptionell einer Stundung, weil damit der frühere Zuwachs an Leistungsfähigkeit nachholend der Besteuerung unterworfen werde (vgl. für die Besteuerung von Wertsteigerungen BVerfGE 127, 1 <23 f.>; 127, 61 <81 f.>). Angesichts des Zwecks, dem die Nachbelastung unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens gedient hat und der mit der Neuregelung weggefallen ist, erscheint dies zweifelhaft. Das könnte dafür sprechen, dass die Nachbelastung während der Übergangsphase vor dem Gleichheitssatz einer anderweitigen Rechtfertigung bedarf (vgl. zur Rechtfertigungsbedürftigkeit eines einkommensteuerrechtlichen Zugriffs auf vorhandene Vermögensbestände, deren Zuerwerb nicht der Einkommensteuer unterlegen hat, BVerfGE 127, 1 <24 f.>), auch wenn aus Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich kein Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage folgt (BVerfGE 123, 111 <128>; 157, 177 <219 Rn. 90> – Vorausgezahlte Erbbauzinsen). Letztlich können diese Fragen jedoch offenbleiben.

b) Denn jedenfalls ist die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) gerechtfertigt. 147

aa) Prüfungsmaßstab ist dabei allein das Willkürverbot. Bei isolierter Betrachtung der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) kommt es auf die Verfügbarkeit der Differenzierungskriterien des § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008) ebenso wenig an wie auf die Frage, ob diese Kriterien die nicht privilegierten Wohnungsunternehmen in ihrer durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsfreiheit betreffen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin folgt eine Verschärfung des Prüfungsmaßstabs auch nicht daraus, dass eine Ungleichbehandlung von erheblichem Ausmaß zwischen durch eine Verschonungsregelung begünstigten und nicht begünstigten Steuerpflichtigen vorliegt (vgl. BVerfGE 138, 136 <185 Rn. 131>). Denn die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) trifft im Grundsatz – vorbehaltlich der Ausnahmeregelung von § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008) – alle steuerpflichtigen Körperschaften, die noch über EK 02-Bestände verfügen, gleichermaßen. 148

bb) Für die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung bestehen sachliche Gründe. Der Gesetzgeber hat die Umstellung der Realisierung des Körperschaftsteuererhöhungspotenzials von dem ursprünglich ausschüttungsabhängigen auf ein ausschüttungsunabhängiges System nachvollziehbar damit gerechtfertigt (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 75), dass das ausschüttungsabhängige System (auch gerade in grenzüberschreitenden Sachverhalten) sehr aufwendig sei (1) und zudem teilweise wie eine Ausschüttungssperre auf Unternehmen mit hohen EK 02-Beständen wirke (2). Die Umstellung wird ferner von dem Gedanken einer fiktiven Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels getragen, der dem Übergangsrecht insgesamt zugrunde liegt (3). 149

(1) Im innerstaatlichen Bereich ist der aus dem Systemwechsel resultierende Vereinfachungseffekt dem Umfang nach allerdings überschaubar. Zweifelsohne führt die einmalige Ermittlung und Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 KStG (i.d.F. des JStG 2008) zu einer Vereinfachung im Vergleich zu der jährlichen Fortschreibung des verbleibenden EK 02-Bestands. Der Vereinfachungseffekt tritt allerdings nur in den Fällen ein, in denen die Körperschaft im Übergangszeitraum tatsächlich Ausschüttungen vorgenommen hätte. Weiter verringert sich der Vereinfachungseffekt dadurch, dass die Deckelungsregelung des § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) eine an dem alten Recht orientierte „Günstigerprüfung“ voraussetzte, die eine – wenngleich nur einmalig durchzuführende – Vergleichsrechnung in allen Fällen erforderte. Schließlich musste die Umsetzung des alten ausschüttungsabhängigen Rechts wegen des Antragsrechts in § 34 Abs. 16 KStG (i.d.F. des JStG 2008) für bestimmte Körperschaften (EDV-)technisch weiter gewährleistet werden, was einer vollumfänglichen Verwaltungsvereinfachung entgegenstand. 150

Einen nennenswerten Vereinfachungseffekt hatte § 38 KStG (i.d.F. des JStG 2008) jedoch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, die der Gesetzgeber insbesondere im Blick hatte. Die Vereinfachung ergab sich daraus, dass durch die pauschale Nachbelastung des EK 02 die komplizierten Sonderregelungen, die im Rahmen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften für unter anderem grenzüberschreitende Sachverhalte (§ 40 Abs. 5 und 6 KStG, § 10 UmwStG, § 12 Abs. 5 KStG i.d.F. des SEStEG) geschaffen worden waren, obsolet wurden. Gerade die Regelung des § 40 Abs. 6 KStG (i.d.F. des SEStEG) für Sachverhalte mit Bezug zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union dürfte nicht unerheblichen Mehraufwand verursacht haben. 151

Von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung konnte deshalb insgesamt eine Verbesserung der Administrierbarkeit sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzbehörden erwartet werden (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/7036, S. 7: „deutliche Entbürokratisierung“). 152

(2) Ein sachlicher Grund für die pauschalierte Nachbelastung ist ferner die vom Gesetzgeber angestrebte Behebung einer faktischen Ausschüttungssperre. In der Sachverständigenanhörung, die der Finanzausschuss zum Jahressteuergesetz 2008 durchgeführt hat, ist der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung gemäß § 38 KStG (i.d.F. des StSenkG) und der bis dahin in Kraft getretenen Folgefassungen eine „weitestgehend prohibitive Wirkung“ attestiert worden (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 45 f. <GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; S. 48 <Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft>; S. 57 <Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs>). Dies geschah vor dem Hintergrund der Befristung auf 15 beziehungsweise 18 Jahre, die vielfach einen Verzicht auf Ausschüttungen in diesem Zeitraum zur Folge hatte, um eben die Nachbelastung zu vermeiden. Soweit dadurch zugleich Investitionen verhindert wurden (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 10. Oktober 2007, S. 57 <Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs>), konterkarierte eine faktische Ausschüttungssperre das Grundanliegen der Reform des Körperschaftsteuerrechts, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft zu stärken (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 93). 153

Die Pauschalierung der Nachbelastung wurde – vorbehaltlich der Forderung nach einem generellen Wahlrecht zwischen einer entsprechenden Neuregelung und der Fortgeltung des bisherigen Übergangsrechts – als richtiger Weg zur Beseitigung einer Ausschüttungssperre bezeichnet und auch der Steuersatz von 3 % überwiegend als angemessen erachtet (vgl. schriftliche Stellungnahmen zum JStG 2008 des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 2; des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter vom 9. Oktober 2007, S. 9; des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 4. Oktober 2007, S. 9; der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs vom 5. Oktober 2007, S. 8 ff.). Ein generelles Wahlrecht der steuerpflichtigen Körperschaften zwischen der Pauschalierung und einer Fortgeltung der alten Rechtslage laufe dem Vereinfachungsziel des Gesetzgebers zuwider. 154

(3) Schließlich trägt auch der Gedanke einer Gestaltung des gesamten Übergangsrechts nach Maßgabe einer fiktiven Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung. 155

Der Gesetzgeber hat – ohne dass dies im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich thematisiert worden wäre – der Gestaltung der Übergangsregelungen der §§ 36 ff. KStG im Anschluss an die Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 67 ff.) insgesamt den Gedanken einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels zugrunde gelegt (vgl. BVerfGE 125, 1 <12, 31>). Das ist, auch soweit dieser zu einer Körperschaftsteuererhöhung führt, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, weil die Steuerpflichtigen schon unter dem Anrechnungsverfahren – jedenfalls dem Grunde nach – spätestens für den Zeitpunkt der Liquidation mit einer Nachbelastung des EK 02 hatten rechnen müssen. Die Fortdauer der Nachbelastung des EK 02 unter dem Übergangsrecht trotz Wegfalls der Anrechnung beim Anteilseigner trägt vor diesem Hintergrund dem berechtigten Interesse des Gesetzgebers an einer Gegenfinanzierung des von ihm angestrebten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121) und gemäß Art. 14 Abs. 1 GG gebotenen (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 24. November 2022 - 2 BvR 1424/15 - Körperschaftsteuerminderungspotenzial II) weitgehenden Erhalts des Körperschaftsteuerminderungspotenzials durch das Übergangsrecht Rechnung. 156

Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung ist danach jedenfalls insoweit gerechtfertigt, als es – wie im Fall der Beschwerdeführerin – bei einer Vollausschüttung im Zeitpunkt des Systemwechsels zu einer Verwendung des EK 02 gekommen wäre (a.A. Binnewies, in: Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 38 Rn. 70). Der Gesetzgeber hat die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung liquiditätsschonend vorgenommen, indem er sie gemäß § 38 Abs. 6 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) auf zehn Jahre verteilt hat. Möglichen Verlusten seit der Feststellung der Endbestände des verwendbaren Einkommens gemäß § 36 KStG (i.d.F. des StSenkG), die – wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht – unter dem Übergangsrecht nicht mehr wie zuvor gemäß § 33 Abs. 1 KStG 1999 zu einer Verringerung des EK 02-Bestands geführt haben, hat der Gesetzgeber zum einen typisierend dadurch Rechnung getragen, dass er die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung lediglich mit 3 % vorgenommen hat, was rechnerisch einer Nachbelastung von nur 10 % des letztmalig zum 31. Dezember 2006 fortgeschriebenen 157

Endbestands an EK 02 entspricht. Außerdem hat er sie mit der Deckelungsregelung des § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) – wiederum an den Gedanken einer Vollausschüttung anknüpfend – auf den Betrag begrenzt, der sich als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr gesamtes am 31. Dezember 2006 beziehungsweise in dem nach § 38 Abs. 4 Satz 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) maßgebenden Zeitpunkt bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz (vgl. zur Berechnung des maßgeblichen Eigenkapitals BFHE 235, 398 <400 f. Rn. 10 f.>; BFH, Urteil vom 27. September 2017 - I R 65/15 -, juris, Rn. 20) für eine Ausschüttung verwenden würde.

II.

Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 ist für sich genommen auch mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar. 158

1. Das Grundgesetz normiert ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot nur für das Strafrecht (Art. 103 Abs. 2 GG). Außerhalb des Strafrechts beruht das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze auf den grundrechtlich geschützten Interessen der Betroffenen sowie den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG). Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte. Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte „ins Werk gesetzt“ worden sind. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <16>; 131, 20 <38 f.>; 148, 217 <255 Rn. 134>; 157, 177 <200 f. Rn. 51>, jeweils m.w.N.). Allgemeiner Vertrauensschutz ist damit nicht nur objektivrechtlich durch das Rechtsstaatsprinzip garantiert, sondern zugleich eine Dimension der subjektivrechtlichen Grundrechtsverbürgung. Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf 159

und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen (vgl. BVerfGE 132, 302 <317 Rn. 41>; 155, 238 <287 Rn. 122> – WindseeG; 157, 177 <200 f. Rn. 51>).

a) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“). Das ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <16 f.>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 135>; 157, 177 <201 Rn. 52>, jeweils m.w.N.). 160

b) Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor. 161

aa) Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 136>; 157, 177 <201 Rn. 53>, jeweils m.w.N.). Denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zulasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 132, 302 <319 Rn. 45>; 157, 177 <201 Rn. 53>). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39 f.>; 132, 302 <319 Rn. 45>; 148, 217 <256 Rn. 138>; 157, 177 <201 Rn. 53>). 162

bb) Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an bereits ins Werk gesetzte Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 127, 1 163

<17 f.>; 131, 20 <40>; 148, 217 <255 Rn. 136>; 157, 177 <202 Rn. 54>). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfGE 127, 1 <18>; 131, 20 <40>; 157, 177 <202 Rn. 54>).

cc) Enttäuscht der Gesetzgeber das Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten oder anderweitig begrenzten Übergangsvorschrift, die er aus Vertrauensschutzgründen erlassen hat, indem er sie vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist oder vor Ausschöpfung ihres ursprünglich vorgesehenen Geltungsumfanges zulasten der Berechtigten beseitigt, so ist dies jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur unter besonderen Anforderungen möglich. In einem solchen Fall geht es nicht allgemein um den Schutz des Vertrauens des Bürgers in den Fortbestand geltenden Rechts. Hier vertraut der Bürger vielmehr auf die Kontinuität einer Regelung, aufgrund derer altes Recht noch für eine bestimmte Zeit in Bezug auf einen eingegrenzten Personenkreis nach Prüfung der Vereinbarkeit mit dem öffentlichen Interesse aufrechterhalten wird. Mit einer solchen Regelung schafft der Gesetzgeber einen besonderen Vertrauenstatbestand. Um diesen vorzeitig aufzuheben, genügt es nicht, dass sich die für den Erlass der Übergangsregelung ursprünglich maßgeblichen Umstände geändert haben. Es müssen darüber hinaus – vorausgesetzt, das Interesse der Betroffenen auf einen Fortbestand der Regelung ist schutzwürdig und hat hinreichendes Gewicht – schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sein, falls die geltende Übergangsregelung bestehen bleibt (vgl. BVerfGE 102, 68 <97 f.>; 116, 96 <131>; 143, 246 <369 Rn. 336>).

c) Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Im Sachbereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt nach § 25 Abs. 1 EStG des Kalenderjahres (vgl. BVerfGE 127, 1 <18 ff. m.w.N.>).

148, 217 <255 f. Rn. 137>; 157, 177 <202 Rn. 55>). Dasselbe gilt gemäß § 30 Nr. 3 KStG für Veranlagungen zur Körperschaftsteuer (vgl. BVerfGE 135, 1 <14 Rn. 39>).

Auch wenn in den Fällen unechter Rückwirkung der Vertrauensschutz – anders als bei der echten Rückwirkung – nicht regelmäßig Vorrang hat (vgl. BVerfGE 127, 1 <19>; 127, 61 <77>; 157, 177 <202 Rn. 56>), bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Der Normadressat muss eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <48 f.>; 132, 302 <319 f. Rn. 45 f.>; 148, 217 <256 f. Rn. 139>; 157, 177 <202 f. Rn. 56>). Wäre dies anders, so fehlte den Normen des Einkommensteuerrechts als Rahmenbedingung wirtschaftlichen Handelns ein Mindestmaß an grundrechtlich und rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit (BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <49>; 157, 177 <203 Rn. 56>). 166

2. Nach diesen Maßstäben ordnet § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) eine unechte Rückwirkung mit belastender Wirkung an (a), die jedoch gerechtfertigt ist (b). 167

a) § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) ordnet eine unechte Rückwirkung an. Die Regelung knüpft an den gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) festgestellten und gemäß § 38 Abs. 1 KStG (i.d.F. des UntStFG) fortgeschriebenen Endbetrag des EK 02 für die Zukunft andere, potenziell belastendere Rechtsfolgen als der bis dahin geltende § 38 Abs. 2 KStG (i.d.F. des StVergAbG). 168

aa) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegt keine echte Rückwirkung im Sinne einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen vor. Die belastenden Rechtsfolgen der am 28. Dezember 2007 verkündeten Neuregelung sollten nicht für bereits vor dem Veranlagungszeitraum 2007 abgeschlossene Tatbestände eintreten. Wie sich aus § 38 Abs. 4 Satz 4 KStG (i.d.F. des JStG 2008) ergibt, galt das alte ausschüttungsabhängige System für alle vor dem 1. Januar 2007 liegenden Realisationstatbestände (Leistungen bzw. Liquidationsstichtage) fort. Die erste Rate des gemäß § 38 Abs. 5 und Abs. 6 Satz 4 KStG (i.d.F. des JStG 2008) festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbetrags wurde zum 30. September 2008 fällig (§ 38 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2008). 169

§ 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) knüpft aber tatbestandlich an einen bereits vor seiner Verkündung ins Werk gesetzten Sachverhalt an, nämlich den unter dem Anrechnungsverfahren angesammelten und gemäß § 36 Abs. 7 KStG (i.d.F. des StSenkG) in der Vergangenheit gesondert festgestellten sowie gemäß § 38 Abs. 1 KStG (i.d.F. des UntStFG) fortgeschriebenen Endbetrag des EK 02. Er ändert für die Zeit nach seinem Inkrafttreten die Rechtsfolgen, die mit diesem Endbestand verbunden sind. 170

bb) Diese in die Zukunft gerichtete Änderung hat jedenfalls auch eine potenziell belastende Wirkung. Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des zum 31. Dezember 2006 verbliebenen EK 02-Bestands mit 3 % belastete jedenfalls solche Unternehmen, die nach dem ursprünglichen ausschüttungsabhängigen Übergangsrecht in dem maßgeblichen Zeitraum zwischen den Jahren 2007 und 2019 (vgl. § 38 Abs. 2 Satz 3 KStG i.d.F. des StVergAbG) weniger als 10 % des verbliebenen EK 02-Bestands ausgeschüttet oder überhaupt keine Ausschüttung vorgenommen hätten, weil sie nicht ausschütten wollten oder konnten (und die die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung auch nicht durch einen Antrag auf Fortgeltung des bisherigen Rechts nach § 34 Abs. 16 KStG <i.d.F. des JStG 2008> vermeiden konnten). 171

b) Die unechte Rückwirkung der Umstellung auf die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung ist jedoch gerechtfertigt. Das Vertrauen der betroffenen Körperschaften auf eine Fortgeltung der bisherigen Rechtslage war nur in geringem Maße schutzwürdig (aa). Bei einer Gesamtabwägung überwiegt deshalb das berechnigte Änderungsinteresse des Gesetzgebers das enttäuschte Vertrauen (bb). 172

aa) (1) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist ihr Vertrauen darauf, ausschließlich im Falle einer Ausschüttung des EK 02 mit einer Nachbelastung rechnen zu müssen, nicht deshalb in besonderem Maße schutzwürdig, weil mit dem Jahressteuergesetz 2008 befristetes Übergangsrecht geändert worden ist. 173

Zwar trat § 38 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 an die Stelle der Regelung von § 38 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (zuletzt geändert durch das StVergAbG), die während des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren nur eine ausschüttungsabhängige Nachbelastung begrenzt auf einen Übergangszeitraum von zunächst 15 und dann 18 Jahren vorsah. Die Änderung einer befristeten Übergangs- 174

vorschrift unterliegt aber unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur dann besonderen Anforderungen, wenn sie ihrerseits aus Vertrauensschutzgründen erlassen worden ist (vgl. BVerfGE 102, 68 <97 f.>; 116, 96 <131>; 143, 246 <369 Rn. 336>).

Das war bei § 38 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (bzw. des StVergAbG) nicht der Fall. Diese Regelung hat vielmehr die Nachbelastung des EK 02 im Falle der Ausschüttung, wie sie bereits unter dem Anrechnungsverfahren erfolgte, für den Übergangszeitraum lediglich fortgeschrieben (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121, 127). Dass der Zeitraum, in dem noch eine Nachbelastung stattfinden sollte, auf zunächst 15 und später 18 Jahre beschränkt worden ist, war keine vertrauensschützende Maßnahme, die den Körperschaften ermöglichen sollte, durch einen Verzicht auf Ausschüttungen in diesem Zeitraum die Körperschaftsteuererhöhung gänzlich zu vermeiden. Sie war vielmehr dem Umstand geschuldet, dass für die Körperschaftsteuerminderung und die Körperschaftsteuererhöhung ein einheitlicher Übergangszeitraum gelten sollte (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 121). 175

(2) Andere Umstände, die eine besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens der Steuerpflichtigen, nur im Falle einer Ausschüttung und längstens bis zum Ablauf des Übergangszeitraums mit der Nachbelastung des EK 02 rechnen zu müssen, begründen könnten, sind nicht ersichtlich. Zwar mussten die Steuerpflichtigen eine etwaige Nachbelastung beispielsweise bei Investitionsentscheidungen berücksichtigen, und sie konnten diese unter dem ausschüttungsabhängigen System selbst steuern. Ihr Vertrauen in den Erhalt dieser Steuerungsmöglichkeit ging aber, wie der Bundesfinanzhof zutreffend ausgeführt hat, über die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde sich nicht ändern, nicht hinaus (ebenso Werning, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG/Nebengesetze, § 38 KStG Rn. 35 <März 2020>; Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 38 KStG Rn. 46d <Juli 2017>). 176

bb) Gegenüber dieser allgemeinen Erwartung überwiegt das Änderungsinteresse des Gesetzgebers. 177

Wie oben dargelegt (Rn. 149 ff.), bestanden sachliche Gründe, weil der Gesetzgeber damit eine Vereinfachung erzielen und eine tatsächlich bestehende Ausschüttungssperre beheben wollte und zudem ein berechtigtes Interesse an 178

einer Gegenfinanzierung des angestrebten Erhalts des Körperschaftsteuerminde-
rungspotenzials bestand.

Bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Ver- 179
trauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtferti-
genden Gründe ist die Grenze der Zumutbarkeit für die Steuerpflichtigen gewahrt
(vgl. Bott, in: Bott/Walter, KStG, § 38 Rn. 102 <Okt. 2017>; Witt, in: Herrmann/
Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 38 KStG Rn. 4 <März 2017>; a.A. Binnewies, in:
Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 38 Rn. 70; Bauschatz, in: Gosch, KStG, 4. Aufl.
2020, § 38 Rn. 116). Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Gesetz-
geber, wie ebenfalls bereits ausgeführt (Rn. 157), möglichen Liquiditätsengpässen
dadurch Rechnung getragen hat, dass er die pauschale Nachbelastung auf einen
relativ – wenn auch, wie der Fall der Beschwerdeführerin zeigt, nicht notwendig
absolut – niedrigen Betrag in Höhe von 3 % des EK 02 begrenzt und auf zehn
Jahre verteilt sowie die Entstehung zwischenzeitlicher Verluste zudem durch die
Deckelungsregelung in § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) berück-
sichtigt hat.

III.

Aus den unter I. und II. genannten Gründen verletzt die ausschüttungsunab- 180
hängige Nachbelastung des EK 02 durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG in der Fassung
des Jahressteuergesetzes 2008 auch weder das aus Art. 14 Abs. 1 GG abgeleite-
te Verbot einer übermäßigen Steuerbelastung (vgl. BVerfGE 95, 267 <300 f.>;
115, 97 <110 ff., 117>) noch die durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte allgemeine
Handlungsfreiheit der betroffenen steuerpflichtigen Körperschaften.

IV.

§ 38 Abs. 5 und 6 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 ver- 181
stößt jedoch in Verbindung mit dem in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG in der Fassung
des Jahressteuergesetzes 2008 vorgesehenen Antragswahlrecht bestimmter Kör-
perschaften gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Ausnahmeregelung
bewirkt nach den oben (unter B.I.1.) dargestellten Maßstäben eine verfassungs-
rechtlich relevante Ungleichbehandlung von der Körperschaftsteuer unterliegen-
den Unternehmen (1.), die nicht gerechtfertigt ist (2.).

1. Während durch § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) bestimm- 182
ten Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft sowie steuerbefreiten

Körperschaften das Recht auf Fortgeltung der bisherigen Rechtslage eingeräumt wird mit der Folge, dass es nur im Falle einer Ausschüttung zu einer Nachbelastung des EK 02 kommt, sind die nicht von der Regelung erfassten Unternehmen zwingend von der pauschalen Nachbelastung nach § 38 Abs. 5 KStG (i.d.F. des JStG 2008) betroffen. Entgegen der Auffassung der Bundesregierung sind die betroffenen Unternehmensgruppen nicht schon im Ausgangspunkt wegen einer unterschiedlichen Beteiligungsstruktur wesentlich ungleich. Denn sie weisen ungeachtet der Zusammensetzung der Anteilseigner dieselbe körperschaftliche Struktur auf, die für das Bestehen der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 KStG 2002 maßgeblich ist.

Da die Ungleichbehandlung insbesondere im Verhältnis zwischen nicht privilegierten privaten Wohnungsunternehmen einerseits und privilegierten Wohnungsunternehmen andererseits nach Zahl und – je nachdem, in welcher Höhe sie im Übergangszeitraum jeweils tatsächlich Ausschüttungen vorgenommen hätten – auch nach dem Umfang erheblich ist, stellt sie die lastengleiche Besteuerung insgesamt in Frage. Sie ist deshalb für die Besteuerung der nicht von der begünstigenden Regelung betroffenen steuerpflichtigen Körperschaften nach Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftig (vgl. BVerfGE 138, 136 <173 Rn. 98>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 - 2 BvL 1/13 -, Rn. 44).

2. Die Ungleichbehandlung zwischen den durch § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) privilegierten Körperschaften und den von der Begünstigung ausgeschlossenen Körperschaften ist nicht gerechtfertigt. Die Rechtfertigung unterliegt einer über die reine Willkürprüfung hinausgehenden strengeren Kontrolle, weil die Ungleichbehandlung sich auf die Ausübung der grundrechtlich geschützten Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) auswirkt (a). Der Gesetzgeber verfolgt mit der Ungleichbehandlung zwar ein legitimes Ziel (b), jedoch sind die gewählten Differenzierungskriterien zur Zielerreichung auch unter Berücksichtigung der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers ungeeignet (c).

a) Die Verschonungsregelung hat aufgrund ihrer objektiv berufsregelnden Tendenz Auswirkungen auf die Ausübung der nach Art. 12 Abs. 1 GG (i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) gewährleisteten Berufsfreiheit der betroffenen Unternehmen.

aa) Die Berufsfreiheit schützt nicht gegen jede Regelung, die Rahmenbedingungen der unternehmerischen Tätigkeit beeinflusst (vgl. BVerfGE 148, 40 <50 f. Rn. 27>). Weil nahezu jede Norm oder deren Anwendung unter bestimmten Um-

ständen Rückwirkungen auf die Berufstätigkeit haben kann, drohte das Grundrecht sonst, konturlos zu werden (stRspr; vgl. BVerfGE 97, 228 <253 f.>; 155, 238 <277 Rn. 96>). Jedoch können auch Normen, die sich zwar nicht unmittelbar auf die Berufstätigkeit beziehen, aber objektiv berufsregelnde Tendenz haben, in die Berufsfreiheit eingreifen (stRspr; vgl. BVerfGE 95, 267 <302>; 97, 228 <253 f.>; 113, 29 <48>; 128, 1 <82>; 129, 208 <266 f.>; 155, 238 <277 f. Rn. 97>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 23. März 2022 - 1 BvR 1187/17 -, Rn. 47 – Windenergie-Beteiligungsgesellschaften).

Bei allgemeinen Steuergesetzen fehlt es in aller Regel an dieser Voraussetzung. Sie knüpfen als Normen mit einem unspezifischen Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Umsatz, Gewinn oder Ertrag an. Das gilt auch für das Körperschaftsteuergesetz, das nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 undifferenziert Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes erfasst (vgl. BVerfGE 47, 1 <21>). Die Erhebung von Steuern und sonstigen Abgaben greift aber dann in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG ein, wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes steht und objektiv deutlich eine berufsregelnde Tendenz erkennen lässt (vgl. BVerfGE 13, 181 <185 f.>; 16, 147 <162>; 29, 327 <333>; 37, 1 <17>; 98, 106 <117>; 110, 274 <288>; 137, 350 <376 f. Rn. 69>). 187

bb) Das ist bei § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) der Fall. 188

Die Verschonungsregelung beschränkt den Kreis der Körperschaftsteuerpflichtigen, die der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung durch einen Antrag auf Fortgeltung der ausschüttungsabhängigen Nachbelastung entgehen können, bei den in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben a und b sowie Nr. 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) genannten Rechtsträgern anhand eines Tätigkeitskatalogs (vgl. BTDrucks 16/7036, S. 21). Danach können die Verschonungsregelung nur Unternehmen in Anspruch nehmen, die ihre Umsatzerlöse überwiegend durch Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen. Die Regelung knüpft für die steuerrechtliche Privilegierung unmittelbar an bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten an (vgl. BVerfGE 113, 128 <145>; 124, 235 <242>) und greift gerade nicht ungeachtet der jeweiligen Art der beruflichen Betätigung (vgl. BVerfGE 16, 147 <162 f.>; 110, 274 <288>). 189

Sie dient erkennbar der Förderung wohnungswirtschaftlicher Belange. Indem sie die Förderung auf bestimmte Wohnungsunternehmen beschränkt, kommt ihr ebenso wie einer direkten Subvention nur eines begrenzten Kreises von Unternehmen (vgl. BVerfGE 82, 209 <224>) eine objektiv berufsregelnde Tendenz zu. Auch die Bundesregierung räumt eine Nähe der Regelung zu Art. 12 Abs. 1 GG ein. 190

b) Der Gesetzgeber verfolgt mit § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) grundsätzlich ein legitimes Ziel. Er beabsichtigte, solchen Unternehmen ein Wahlrecht zwischen der pauschalen Nachbelastung und einer Fortgeltung der bisherigen Rechtslage einzuräumen, die regelmäßig einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen, der auch strukturelle Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten hat (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 74; BTDrucks 16/7036, S. 21). Ziel war danach die Differenzierung anhand der Ausschüttungsneigung von Körperschaften, die noch über EK 02-Bestände verfügen. Das ist vor dem Hintergrund der mit § 38 KStG (i.d.F. des JStG 2008) intendierten Vereinfachung und Behebung einer faktischen Ausschüttungssperre verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Soweit von den betroffenen Körperschaften innerhalb des Übergangszeitraums keine nennenswerten Ausschüttungen zu erwarten waren, bedurfte es der Pauschalierung der Nachbelastung weder aus Vereinfachungsgründen noch zur Behebung einer durch die Nachbelastung verursachten faktischen Ausschüttungssperre. 191

c) Die vom Gesetzgeber in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) gewählten Differenzierungskriterien sind jedoch ungeeignet, Unternehmen, die grundsätzlich ausschüttungsgeneigt sind, von solchen Unternehmen abzugrenzen, von denen keine oder nur geringe Ausschüttungen zu erwarten sind. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Mit ihnen kann ein typischer Fall nicht realitätsgerecht erfasst werden. 192

aa) Tatsächliche Feststellungen zu einer unterschiedlichen Ausschüttungsneigung der privilegierten Körperschaften einerseits und der nicht privilegierten Körperschaften andererseits sind im Gesetzgebungsverfahren, soweit ersichtlich, nicht getroffen worden. Den Ergebnissen der seitens des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages durchgeführten Sachverständigenanhörung (s. Rn. 26 ff.) lassen sie sich nicht entnehmen. Dort ist vielmehr ausgeführt worden, auch nicht begünstigte private (Wohnungs-)Unternehmen seien mitunter wenig ausschüttungsorientiert (vgl. Protokoll 16/71 der 71. Sitzung des Finanzausschusses vom 193

10. Oktober 2007, S. 47 <GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.>; schriftliche Stellungnahme des GdW Bundesverbands deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V., S. 3).

Tatsächliche Anhaltspunkte für die Eignung der gewählten Differenzierungskriterien sind auch im vorliegenden Verfahren nicht vorgetragen worden. Die Bundesregierung hat wie bereits im Gesetzgebungsverfahren lediglich auf eine Prägung des Ausschüttungsverhaltens durch die Art der Rechtsform und der Beteiligungsstruktur verwiesen. Weder sie noch die angehörten sachkundigen Dritten konnten belastbare Angaben zum Ausschüttungsverhalten der in der Verschonungsregelung genannten Rechtsträger im Vergleich mit anderen Körperschaften machen. Insbesondere hat der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. erklärt, er habe keine entsprechenden Daten erhoben. 194

bb) Hinreichende normative Anknüpfungspunkte für die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung liegen ebenfalls nicht vor. Die in der Verschonungsregelung geregelten Kriterien der Mindestbeteiligung der in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben a und b KStG (i.d.F. des JStG 2008) genannten Rechtsträger an den Wohnungsunternehmen (1) sind dafür ebenso ungeeignet wie die durch § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) privilegierte Rechtsform der Genossenschaft (2) und die nach § 34 Abs. 16 Satz 1 a.E. KStG (i.d.F. des JStG 2008) verlangte Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuerpflicht (3). 195

(1) Nach dem Vortrag der Bundesregierung ist das verbindende Element der beiden in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben a und b KStG (i.d.F. des JStG 2008) genannten Gruppen von Rechtsträgern deren spezifische Gemeinwohlbindung. Daraus lässt sich jedoch, anders als die Bundesregierung meint, unter Berücksichtigung der normativen Bindungen, denen ein wirtschaftliches Handeln dieser Rechtsträger unterliegt, nicht ableiten, dass sie mit der Hingabe von Eigenkapital für eine wohnungswirtschaftliche Betätigung anders als andere Anteilseigner in erster Linie die Verwirklichung des gemeinen Wohls in Form der Bereitstellung von Wohnraum und nicht die Erwirtschaftung einer Rendite bezwecken. 196

(a) Für die Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an Wohnungsunternehmen (§ 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a KStG i.d.F. des JStG 2008) ergibt sich dies entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs insbesondere nicht aus den Gemeindeordnungen der Länder. 197

(aa) Zwar greifen die landesrechtlichen Regelungen über gemeindliche Wirtschaftstätigkeit nicht nur für Gemeinden selbst, sondern auch für rechtlich verselbstständigte Unternehmen, sofern die Gemeinde das Unternehmen beherrscht und somit die Vorgaben des öffentlichen Rechts faktisch durchsetzen kann. Dafür bedarf es allerdings eines *über 50 %* liegenden Anteils (vgl. Lange, in: Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kapitel 14 Rn. 26; Knauff, in: Schmidt/Wollenschläger, Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, § 6 Rn. 103; Kilian, in: Schulte/Kloos, Handbuch Öffentliches Wirtschaftsrecht, 1. Aufl. 2016, § 4 Rn. 186; OLG Düsseldorf, Urteil vom 29. Mai 2001 - 20 U 152/00 -, juris, Rn. 45, rechtskräftig; zur Notwendigkeit einer Beteiligung von mehr als 50 % für eine Bindung an die landesrechtlichen Bestimmungen zur wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden siehe auch Art. 94 Abs. 1 Satz 1 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern i.d.F. der Bekanntmachung vom 22. August 1998 i.V.m. § 53 Abs. 1 des Gesetzes über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder – Haushaltsgrundsätzegesetz – vom 19. August 1969, § 103 Abs. 3 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg i.d.F. vom 24. Juli 2000, § 96 Abs. 1 Satz 3 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg vom 18. Dezember 2007, § 122 Abs. 4 der Hessischen Gemeindeordnung i.d.F. der Bekanntmachung vom 7. März 2005, § 137 Abs. 2 des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes vom 13. Oktober 2021, § 108 Abs. 2 und 3 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen i.d.F. vom 18. Dezember 2018, § 87 Abs. 4 der Rheinland-Pfälzischen Gemeindeordnung i.d.F. vom 28. September 2010, § 111 Abs. 2 Satz 1 des Saarländischen Kommunal selbstverwaltungsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 27. Juni 1997, § 94a Abs. 4 Halbsatz 2 der Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen i.d.F. der Bekanntmachung vom 9. März 2018, § 129 Abs. 2 des Kommunalverfassungsgesetzes des Landes Sachsen-Anhalt i.d.F. vom 17. Juni 2014, § 102 Abs. 3 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein i.d.F. vom 21. Juni 2016).

Demgegenüber verlangt § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) lediglich eine Mindestbeteiligung von genau 50 %. Bei einer Beteiligung von 50 % ist jedoch die Mehrheit der Anteile nicht gegeben, weshalb der so beteiligte Gesellschafter zwar auf ein bestimmtes Verhalten hinwirken kann, ihm jedoch für dessen Durchsetzung mangels Mehrheitsbeteiligung in der Regel keine gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten zur Verfügung stehen.

(bb) Des Weiteren sind die landesrechtlichen Bestimmungen, denen Gemeinden bei der Beteiligung an privatrechtlichen (Wohnungs-)Unternehmen unterwor-

fen sind, heterogen. Ein einheitlicher landesrechtlicher Rechtsrahmen für die Beteiligung von Gemeinden an Wohnungsunternehmen existiert nicht. Vielmehr weisen die jeweiligen landesrechtlichen Regelungen teils bedeutsame Unterschiede auf (Knauff, in: Schmidt/Wollenschläger, Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, § 6 Rn. 62). So gilt gerade der Betrieb von Einrichtungen, die der Wohnraumversorgung dienen, mitunter nicht als wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden (vgl. § 107 Abs. 2 Nr. 3 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen i.d.F. der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 und § 85 Abs. 4 Nr. 6 der Rheinland-Pfälzischen Gemeindeordnung vom 20. Dezember 2013). Soweit die in der Verschonungsregelung genannten Wohnungsunternehmen danach (fiktive) nichtwirtschaftliche Unternehmen darstellen, sind sie nicht an die Normen über die gemeindliche wirtschaftliche Betätigung gebunden (vgl. Lange, Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kapitel 14 Rn. 27; Breuer, WiVerw 2015, S. 150 <156, 162>), weshalb die vom Gesetzgeber vorausgesetzten Auswirkungen des öffentlichen Zwecks auf die Ausschüttungsneigung schon aus rechtlichen Gründen nicht sicher bestehen.

(cc) Soweit die Normen über die gemeindliche wirtschaftliche Betätigung Anwendung finden, hängt die Antwort auf die Frage, ob überhaupt Ausschüttungen vorgenommen werden können und wie hoch diese ausfallen, im Wesentlichen davon ab, inwieweit die Unternehmen die Entgelte für ihre Dienstleistungen über eine reine Kostendeckung hinaus kalkulieren dürfen (vgl. Katz, in: Kunze/Bronner/Katz, Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, Band 3, § 102 Rn. 63 <Sept. 2016>). Dies wird maßgeblich von dem Rechtsrahmen für die Erwirtschaftung von Gewinnen durch die Unternehmen mit einer Beteiligung der öffentlichen Hand geprägt, dessen Inhalt bislang nicht annähernd geklärt ist. Jedenfalls sind die landesrechtlichen Bestimmungen für die Gewinnerzielung ganz unterschiedlich ausgestaltet (vgl. Lange, in: Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kapitel 14 Rn. 158; Knauff, in: Schmidt/Wollenschläger, Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, § 6 Rn. 102). So verhalten sich die Gemeindeordnung des Freistaates Bayern und die Gemeindeordnung für Sachsen-Anhalt überhaupt nicht zur Gewinnerzielung. Dagegen sollen nach § 107 Satz 2 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (i.d.F. vom 21. Juni 2016) wirtschaftliche Unternehmen und Gesellschaften aus dem Jahresgewinn die für die technische und wirtschaftliche Entwicklung notwendigen Rücklagen bilden und mindestens eine marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals erwirtschaften, so dass hier die Möglichkeit zur Gewinnausschüttung jedenfalls mittelbar angesprochen ist. Nach anderen landesrechtlichen Regelungen soll die wirtschaftliche Betätigung der Gemein-

den unter Wahrung der Erfüllung des öffentlichen Zwecks einen Ertrag für den Haushalt der Gemeinde abwerfen (vgl. etwa § 102 Abs. 3 Halbsatz 2 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg i.d.F. vom 24. Juli 2000, § 92 Abs. 4 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg vom 18. Dezember 2007, § 121 Abs. 8 Satz 1 der Hessischen Gemeindeordnung i.d.F. der Bekanntmachung vom 7. März 2005, § 75 Abs. 1 Satz 2 der Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern vom 13. Juli 2011, § 149 Abs. 1 des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes i.d.F. vom 17. Dezember 2010, § 87 Abs. 4 der Rheinland-Pfälzischen Gemeindeordnung i.d.F. vom 28. September 2010, § 116 Satz 2 des Saarländischen Kommunalselbstverwaltungsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 27. Juni 1997, § 96a Abs. 1 der Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen i.d.F. der Bekanntmachung vom 9. März 2018, § 129 Abs. 2 des Kommunalverfassungsgesetzes des Landes Sachsen-Anhalt i.d.F. vom 17. Juni 2014, § 102 Abs. 3 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein vom 28. Februar 2003). Da die Regelungen über die Gewinnerzielung derart heterogen sind, lässt sich eine regelmäßige rechtliche Auswirkung des öffentlichen Zwecks auf die sich an die Gewinnerzielung anschließende Ausschüttung nicht feststellen.

(b) Auch bei den in § 34 Abs. 16 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b KStG (i.d.F. des JStG 2008) genannten gemeinnützigen Körperschaften bestehen nach dem gesetzlichen Rahmen keine Auswirkungen auf die Ausschüttungsmöglichkeit oder das Ausschüttungsverhalten. Zwar dienen gemeinnützige Körperschaften einem gesetzlich festgelegten besonderen Zweck im Sinne von § 52 Abs. 2 AO und sind selbst nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO gehindert, Ausschüttungen an ihre Mitglieder vorzunehmen (vgl. Fuhrmann/Strahl, DStR 2008, S. 125 <129>). Das hindert Ausschüttungen eines Wohnungsunternehmens, an dem die steuerbefreite Körperschaft (mit mindestens 50 %) beteiligt ist, jedoch nicht. Auch der Bundesfinanzhof geht in der angegriffenen Entscheidung (BFHE 253, 39 <48 f. Rn. 30>) davon aus, dass für Körperschaften, an denen gemeinnützige Rechtsträger maßgeblich beteiligt sind, kein rechtliches Hindernis besteht, Ausschüttungen vorzunehmen, und es keinen Beleg dafür gibt, dass solche Körperschaften weniger ausschütten als andere Unternehmen. Es kommt hinzu, dass nach den Feststellungen des Bundesfinanzhofs (a.a.O.) das Interesse des Unternehmens, eine möglichst hohe Eigenkapitalquote unter Vorsorgegesichtspunkten zu erhalten, mit dem Interesse in Widerstreit stehen kann, möglichst hohe Erträge zur Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke zu erzielen.

(2) Der gesetzlich festgelegte besondere Zweck, dem Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Sinne von § 34 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG (i.d.F. des JStG 2008) dienen, hat ebenfalls keine nennenswerten Auswirkungen auf die Ausschüttungsmöglichkeit und das Ausschüttungsverhalten dieser Körperschaften. Der für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften geltende § 1 Abs. 1 GenG ordnet an, dass deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Zweckbetrieb zu fördern. Zugleich stellt der Förderzweck das charakteristische Merkmal der Rechtsform der Genossenschaft dar (BTDrucks 16/1025, S. 81). Zwar widerspricht deshalb eine als Selbstzweck verfolgte Gewinnerzielungsabsicht den genossenschaftlichen Grundprinzipien (Geibel, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2021, § 1 GenG Rn. 10). Allerdings steht dem eine Beteiligung der Mitglieder am wirtschaftlichen Erfolg durch Gewinnausschüttungen oder durch Gewährung sonstiger geldwerter Vorteile nicht entgegen (vgl. Beuthien, in: Beuthien, Genossenschaftsgesetz, 16. Aufl. 2018, § 19 Rn. 4; Fandrich, in: Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl. 2012, § 1 Rn. 6). Das zeigt nicht zuletzt die vom Bundesrat gesehene Gefahr eines vermehrten Aufkommens von Kapitalanlagegenossenschaften (vgl. BRDrucks 500/20). Der genossenschaftsrechtliche Förderzweck bietet daher entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs für sich genommen keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, dass Gewinne einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft grundsätzlich nicht ausgeschüttet, sondern zur Stärkung der Eigenkapitalbasis verwendet werden.

(3) Gleiches gilt für die nach § 34 Abs. 16 Satz 1 a.E. KStG (i.d.F. des JStG 2008) vorausgesetzte Steuerbefreiung der Körperschaft nach § 5 KStG. Angesichts der Heterogenität der nach § 5 KStG steuerbefreiten Körperschaften ist schon ein (einheitlicher) gesetzlich festgelegter besonderer Zweck nicht feststellbar. Zwar beruhen die unterschiedlichen Steuerbefreiungstatbestände jeweils auf staats-, sozial- oder wirtschaftspolitischen Gründen (Märtens, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 5 Rn. 2; Bott, in: Bott/Walter, KStG, § 5 Rn. 2 <Okt. 2022>), die im weiteren Sinne übereinstimmend in Gemeinwohlzwecken dienendem, selbstlosem bürgerschaftlichen Handeln gründen (vgl. Böwing-Schmalenbrock, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 KStG Rn. 1 <Aug. 2022>). Jedoch enthält § 5 Abs. 1 KStG 2002 ein Nebeneinander von im Einzelnen höchst unterschiedlichen sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiungstatbeständen für die dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne klare teleologische Leitlinie, die überdies wechselnde lenkungspolitische Ziele verfolgen (Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 KStG Rn. 1 <Nov.

2021>; vgl. auch Kümpel, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 6). Angesichts der verschiedenartigen Ziele der von der Steuerbefreiung erfassten Körperschaftsteuersubjekte ist für den in den Gesetzesmaterialien zum Jahressteuergesetz 2008 angenommenen einheitlichen besonderen gesetzlichen Zweck, der Auswirkungen auf die Ausschüttungen dieser Steuerpflichtigen haben soll, nichts ersichtlich.

cc) Nach alledem lassen weder tatsächliche Anknüpfungspunkte noch normative Vorgaben den Schluss zu, dass der Gesetzgeber mit den in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) gewählten Differenzierungskriterien das Ausschüttungsverhalten der begünstigten Körperschaften – typisierend – realitätsgerecht erfasst und von einem Ausschüttungsverhalten der nicht privilegierten Körperschaften abgegrenzt hat. Weil weder nach dem rechtlichen Rahmen noch in tatsächlicher Hinsicht Auswirkungen auf das Ausschüttungsverhalten der nach der Verschonungsregelung Privilegierten erkennbar sind, ist die Grenze überschritten, bis zu der sich der Gesetzgeber grundsätzlich am Regelfall orientieren darf und nicht gehalten ist, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. 205

V.

Wegen der Unvereinbarkeit von § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) in Verbindung mit § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) mit dem Grundgesetz verletzen auch der Bescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG vom 10. August 2010 - (...) - sowie das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27. August 2013 - 8 K 8289/10 - und das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Oktober 2015 - I R 65/13 - die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG. 206

C.

I.

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz, die – wie hier – wegen ihres 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>), führt in der Regel zur Nichtigkeitserklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, 207

§ 95 Abs. 3 BVerfGG). Sie kann aber auch dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG), wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (stRspr; 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>).

2. Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Der Gesetzgeber kann eine sachgerechte Differenzierung vornehmen oder den festgestellten Gleichheitsverstoß durch ein generelles Antragswahlrecht für sämtliche von der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung betroffenen Unternehmen beheben. Ihm steht bei einer gleichheitswidrigen Vorenthaltung einer Begünstigung aber ebenso die Möglichkeit offen, durch die Streichung der begünstigenden Norm einen verfassungsmäßigen Zustand herzustellen. 208

3. Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 38 Abs. 5 und 6 KStG in Verbindung mit § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (i.d.F. des JStG 2008) führen, treffen auf die inhaltsgleiche Regelung von § 38 Abs. 5 und 6 KStG (i.d.F. des JStG 2008) in Verbindung mit § 34 Abs. 14 Satz 1 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. 209

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>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021 210

- 2 BvL 1/13 -, Rn. 91), ist nicht ersichtlich; insbesondere wurde ein solches Interesse seitens der Bundesregierung nicht geltend gemacht.

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>). 211

D.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs war gemäß § 95 Abs. 2 BVerfGG aufzuheben und die Sache an den Bundesfinanzhof zurückzuverweisen. 212

Die Kostenentscheidung beruht auf § 34a Abs. 2 BVerfGG. 213

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Langenfeld

Wallrabenstein