

## FinanzRundschau

Zeitschrift für das gesamte Ertragsteuerrecht

Herausgegeben in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

ertragsteuerrecht.de

Fachbeirat: RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus · LMR a.D. Dr. Ingo van Lishaut · RA, StB Dr. Norbert Schneider · StB Prof. Dr. Andreas Schumacher · Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Zwei, die zusammengehören:  
ZEITSCHRIFTProfitieren Sie von Ihrer  
ONLINE-DATENBANK

<b>Aufsätze &gt;</b>	<b>Norbert Tonner</b> – Rechtsortbildung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften – zugleich Besprechung der BFH-Entscheidungen v. 17.3.2021 – IV R 20/18 u.a., FR 2022, 165	149
	<b>Anna Maria Bromme / Christian Herbst</b> – Die modifizierte Aufrechnungslage des BFH bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Schuldzinsen – dogmatische Grundlagen stoßen auf praktische Schwierigkeiten!	155
<b>Rechtsprechung &gt;</b>	Schadensersatz wegen Prospekthaltung bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Fonds-KG unterliegt der Einkommensteuer (BFH, Urf. v. 17.3.2021 – IV R 20/18)	165
	Tariffbegrenzung auf gewerbliche Einkünfte für den VZ 2007 verfassungswidrig (BVerfG, Beschl. v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13) <i>m. Anm. H. J. Kanzler</i>	169
	Mögliche Verfassungswidrigkeit von § 3 SolzG 1995 n.F. (BVerfG, Beschl. v. 27.10.2021 – 2 BvL 12/11) <i>m. Anm. Michael Balke</i>	177
<b>Verwaltungsentscheidungen &gt;</b>	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene; Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens vom 9.4.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003:003, FR 2020, 746) und dessen Ergänzungen FR 2020, 653 und FR 2021, 143 (BMF, Schr. v. 15.12.2021 – IV C 4 – S 2223/19/10003:006 – DOK 2021/1258425)	189
	Anwendung von Vorschriften des ErbStG nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (gleich lautender Ländererlass) (FinMin. NW, Erl. v. 13.12.2021 – S 3900 – 67 V A 6)	191

Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt – diese beseitigt hätte. Der Gesetzgeber hätte, so der BFH, neben der Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag durch das zur Auszahlung kommende Körperschaftsteuerguthaben auch die im Ausgangsverfahren beantragte Guthabenlösung wählen können. Dabei handelt es sich um eine Erwägung, die für die verfassungskonforme Auslegung – anders als für die Rechtsfolgen einer durch das BVerfG festgestellten Verfassungswidrigkeit der Norm (s. Rz. 65 ff.) – nicht relevant ist. Die Auslegung kann nur an den vorhandenen Normbestand anknüpfen und nicht an andere Möglichkeiten, die dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für eine verfassungsgemäße Regelung zur Verfügung gestanden haben mögen.

► **Keine ausreichende Befassung mit Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Sinn und Zweck**

- 84 bb) Mit der Frage, ob der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. im Sinne der Guthaben- oder der Minderungslösung ausschließen, befasst sich der BFH nicht näher.
- 85 (1) Zwar erörtert er im Rahmen der einfachrechtlichen Auslegung der streitentscheidenden Normen (Vorlagebeschluss BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, juris Rz. 34), dass im gesonderten Verfahren zur Festsetzung und Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG die „Festsetzung von Solidaritätszuschlag hierauf ausgeschlossen“ sei, weil in diesem Verfahren ein positiver Betrag i.S.d. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 SolzG 1995 n.F. nicht verbleiben könne. Der Gesetzgeber habe damit verhindern wollen – ohne dass die Regelung auf diese Fälle beschränkt sei –, dass nicht mit Solidaritätszuschlag belastete Rücklagen ausgeschüttet würden. Diese Ausführungen kann man so verstehen, dass nach der Auffassung des BFH Wortlaut und Entstehungsgeschichte von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. (auch) eine verfassungskonforme Auslegung im Sinne der Guthabenlösung verbieten.
- 86 (2) Soweit der BFH einfachrechtlich annimmt, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens zudem nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere (Vorlagebeschluss v. 10.8.2011 – I R 39/10, FR 2012, 263 m. Anm. Balke – juris Rz. 35 ff.), fehlt es aber an einer Aufarbeitung des einfachen Rechts in einer Weise, die Rückschlüsse auf die Unzulässigkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n.F. im Sinne der Minderungslösung zulässt. Der BFH stellt lediglich fest: Durch § 37 Abs. 5 KStG in der Fassung des SEStEG seien die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs und die jährlichen Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens vom Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer getrennt worden, so dass das Körperschaftsteuerguthaben die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum festzusetzende Körperschaftsteuer und damit zugleich den danach zu bemessenden Solidaritätszuschlag nicht mehr mindere. Bei dem Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens handele es sich auch nicht um eine Steuerergütung i.S.v. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 SolzG 1995 n.F., weil eine solche nur vorliege, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine rechtmäßig gezahlte Steuer an eine andere Per-

son als den Steuerschuldner zurückgezahlt werde; es handele sich vielmehr um eine Steuererstattung.

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

**Anmerkung:**

**Rechtsschutz-Verhinderung auf höchster Ebene**

Nach über 10 Jahren hält das BVerfG mit seinem Beschluss vom 27.10.2021 (BVerfG v. 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, FR 2022, 177 in dieser Ausgabe) die umfassende sowie überzeugende Soli Vorlage des BFH im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer vom 10.8.2011 (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10; FR 2012, 263 ff.) für unzulässig, weil die BFH-Vorlage angeblich – nach Auffassung des BVerfG – den Begründungsanforderungen nach Art. 100 GG i.V.m. § 80 BVerfGG nicht genügt.

Der I. Senat des BFH erkannte im Rahmen der gesetzlichen Änderung einer bestehenden Übergangsregelung zur Einkommensbesteuerung der Körperschaften bei dem Anhängsel „Solidaritätszuschlag“ eine Verfassungswidrigkeit, weil die früher einmal vorgesehene Erstattung eines vom Körperschaftsteuerguthaben abgeleiteten Solidaritätszuschlagguthabens weggefallen ist und weil diejenigen Steuerpflichtigen, die auf eine – auch künftig bestandsleste – Übergangsregelung vertraut hatten, rechtswidrig enttäuscht worden waren. Überzeugend legten die damaligen BFH-Richter des I. Senats u.a. anhand des Art. 3 Abs. 1 GG und der dazu ergangenen Rechtsprechung des BVerfG dar, dass die angesprochene Veränderung einer steuerlichen Übergangsregelung wegen der dadurch ausgelösten ungleichen Belastung beim Solidaritätszuschlag gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot verstößt. Der BFH beachtete dabei die gesetzlichen Begründungsanforderungen u.a. des § 80 Abs. 2 BVerfGG; so haben die BFH-Richter mit ihrem Vorlagebeschluss dem BVerfG angegeben, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig ist und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm sie unvereinbar ist.

Der BFH wollte mit seinem Vorlagebeschluss vom 10.8.2011 konkret die Entscheidung des BVerfG darüber einholen, ob § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des SESiEG die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindert und § 3 SolZG 1995 n.F. oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlag-guthaben anordnet (näher dazu die Anm. von Balke, FR 2012, 268 f.).

Diese durch den BFH vom BVerfG eingelorderte materiell-rechtliche Entscheidung hat das BVerfG nunmehr mit seinem Beschluss vom 27.10.2021 einstweilen verweigert, weil die „Vorlage unzulässig“ sei.

Die Vorlage des BFH genüge nicht den Begründungsanforderungen des § 80 BVerfGG, so das BVerfG. Sowohl die Ausführungen zur Entscheidungserheblichkeit von § 3 SolZG 1995 n.F. in der Auslegung durch den BFH als auch die Erwägungen zur Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung vorgelegten Norm unter Darstellung der Möglichkeiten und Grenzen ihrer verfassungskonformen Auslegung ließen (angeblich) auf der Hand liegende Fragen unbeantwortet. So fehle eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob diejenige Korrekturmöglichkeit, die allein dem Begehren der Klägerin des Ausgangsverfahrens zum Erfolg verhelfen würde, aus Rechtsgründen ausgeschlossen sei. Im Übrigen fehle es an einer ausreichenden Darlegung der Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. (i.V.m. § 37 Abs. 5 KStG i.d.F. des SESiEG). Dabei habe sich der BFH nicht ausreichend mit der Frage befasst, ob der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. im Sinne der Gut-haben- oder der Minderungslösung ausschließen. Damit werde die Begründung der Vorlage ihrer „Entlastungsfunktion für das BVerfG“ nicht gerecht, die gerade auch dadurch erreicht werden solle, dass der einfachrechtliche Streitstoff von der zuständigen Fachgerichtsbarkeit im Gesamtzusammenhang aufgearbeitet werde.

Statt sich mit dem vom BFH aufgeworfenen Verfassungsverstoß in einem Teilbereich des Solidaritätszuschlags materiell-rechtlich auseinanderzusetzen, verschwende das BVerfG viel Zeit und viele Seiten Papier darauf, dem BFH erklären zu wollen, dass er – der BFH – das Vorlageverfahren nicht beherrsche. Zudem betont das BVerfG wiederholt in seinem Beschluss, dass die vom BVerfG zum größten Teil ohne gesetzliche Grundlage (§ 80 BVerfGG gibt das nicht her) erlundenen „Begründungsanforderungen“ an eine Vorlage an das BVerfG das BVerfG „entlasten“ sollen (Rz. 58 und 87). Diese Art der Selbstentlastung des BVerfG fragt nicht nach einer gesetzlichen Legitimation, fragt nicht nach der dadurch verursachten Mehrbelastung der Fachgerichtsbarkeit!

Hiermit zeigt sich einmal mehr ein bestimmtes Rechtsschutz-Verweigerungsmuster bestimmter Bundesrichter, welches gegen Art. 19 Abs. 4 GG verstößt und in der Steuerrechtswissenschaft, aber auch bei Richtern des höchsten Steuergerichts, zu Recht zu heftiger Kritik geführt hat. So kritisiert Klaus Tipke, einer der großen Steuerrechts-Wissenschaftler, in seinem dreibändigen Werk (Die Steuerrechtsordnung, Band III, 2. Aufl. 2012, S. 1514 ff.) unter Bezugnahme auf Roman Seer (in dem FGO-Kommentar von Tipke/Krusc) die Verweigerung des Justizgewährleistungsanspruchs einschließlich der Justizgrundrechte durch prozessuale „Stolpdrähte“, durch „Zulässigkeitsfallen“, durch unverhältnismäßige Begründungsanforderungen. Klaus Tipke weist aber auch in diesem Zusammenhang darauf hin, dass nicht alle Bundesrichter „formalistische Prozesshürdenbauer“ sind und verweist auf einschlägige Ausführungen des (ehemaligen) Vorsitzenden Richters des VIII. Senats

am BFH Heinz-Jürgen Pözzler, der während seiner aktiven Zeit nicht mit Kritik an seinen Bundesrichter-Kollegen sowie Kolleginnen gespart hatte (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, III. Band 2012, S. 1515 ff.; Pözzler, StuW 2007, 101 [110 ff.]). Heinz Jürgen Pözzler bringt die Grundsatzdebatte mit folgendem Hinweis auf den Punkt:

*„Anderen Berufsgruppen würde man solche Anstrengungen zur Selbstentlastung kaum nachsehen. Man stelle sich etwa einen Naturarzt vor, der einen Patienten nur dann zu untersuchen bereit ist, wenn dieser nicht nur sagt, wo es ihm weh tut, sondern wenn er die Art der Erkrankung mit der zutreffenden medizinischen Terminologie und unter exakter Angabe der Fundstelle im klinischen Wörterbuch ‚darlegt‘. Insgesamt dürfte daher die Zeit reif dafür sein, den Trend zur Über-spannung der Darlegungsanforderungen vor Gericht umzukehren.“*

Bei so viel kritikwürdigem Verhalten des BVerfG drängt sich die Rechtsfriedens-Hymne von John Lennon ins Bewusstsein: *„Imagine all the people livin' for today“*.

*Imagine* (stellen Sie sich vor) – das BVerfG würde intensiv an die Rechtsschutz-Suchenden denken, überlange Verfahrensdauern versuchen zu vermeiden, versuchen, rasch Recht zu sprechen, nicht erst nach über 10 Jahren.

*Imagine* – das BVerfG würde sich mit Blick auf die Rechtsschutz-Suchenden mit den Vorlagefragen des BFH und der Finanzgerichte regelmäßig im sachlichen Kern befassen und nicht immer wieder im Formalen hängen bleiben, um sich gesetzwidrig zu entlasten und die Fachgerichte gesetzwidrig zu belasten. Dass es auch ganz anders geht, zeigt der rechtsschutzfreundliche Beschluss des BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 mit Anm. Kanzler, FR 2022, 175 in dieser Ausgabe.

*Imagine* – das BVerfG hätte den BFH während des Verfahrens im Rahmen seiner Prozessfürsorgepflicht für die Rechtsschutz-Suchenden gebeten, (angebliche) formelle Fehler der Vorlage zu beseitigen.

*Imagine* – das BVerfG würde auch deshalb mit dem BFH während des Verfahrens vorausschauend konstruktiv kommunizieren, um das Verdikt „unzulässige Vorlage“ mit der nunmehr vorhandenen Möglichkeit (für den BFH) eines weiteren Vorlageverfahrens in derselben Sache, womöglich mit einer weiteren 10-jährigen Verfahrensdauer, zu vermeiden.

Dann könnte man auf unser BVerfG als Hüter der Verfassung wirklich stolz sein.

Man muss kein Träumer sein, um dem I. Senat des BFH, in der aktuellen Zusammensetzung, zu wünschen, die Vorlagefrage in derselben Rechtssache nach Art. 100 Abs. 1 GG nochmals vorzulegen, um die immer noch ungeklärte Rechtsfrage zum Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer endlich zu klären; in etwa so hartnäckig wie der 7. Senat des Niedersächsischen FG mit seinem 2. Vorlagebeschluss zum „ungleichen Dauer-Soli“ in derselben Rechtssache zum Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit der Einkommensteuer (FG Nds. v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DSzIF 2014, 534; Az. des BVerfG 2 BvL 6/14; zum „immerwährenden“ Solidaritätszuschlag vgl. Kanzler, NWB Nr. 28 v. 12.7.2010, 2203 [2204] sowie Kanzler, FR 2002, 685; über die Zukunft des Solidaritätszuschlags, die in Bälde enden sollte, debattieren Kube und Tappe, StuW 2022, 3).

Und man muss kein Träumer sein, um sich endlich ein anderes und besseres Rechtsprechungs-Verhalten des BVerfG für den Rechtsstaat Bundesrepublik Deutschland zu wünschen.