
Datum: 28.02.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4826/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0228.13K4826.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 KStG a. F. und dessen Fortschreibung gemäß §§ 36 Abs. 7, 38 Abs. 1 KStG, wenn ein unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens entstandener Verlust auf ein den Regelungen des Anrechnungsverfahrens unterliegendes Abzugsjahr zurückgetragen wird. 2

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 wies die Klägerin einen steuerlichen Verlust in Höhe von ... DM aus, der in voller Höhe auf das Jahr 2000 zurückgetragen werden sollte. In diesem Rücktragsjahr hatte die Klägerin ein Einkommen in Höhe von ... DM erzielt, das mit dem Körperschaftsteuerbescheid vom 00.00.0000 in vollem Umfang der Tarifbelastung unterworfen worden war. Die danach mit Bescheid gleichen Datums gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. festzustellende Summe der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 in Höhe von ... DM resultierte zur Gänze aus mit 40 % Körperschaftsteuer belastetem Eigenkapital (EK 40). 3

In ihrer zugleich mit der Körperschaftsteuererklärung 2001 eingereichten Erklärung zur Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG und des Endbetrags i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 (EK 02) nach § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 verminderte die Klägerin das EK 40 lediglich um den für eine Gewinnausschüttung verwendeten Betrag von ... DM auf ... DM. Die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals und demzufolge den Endbetrag des EK 02 bezifferte sie mit 0 DM. 4

Mit dem geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 00.00.0000 führte der Beklagte den beantragten Verlustrücktrag durch, was bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen in Höhe von ... DM eine Körperschaftsteuererstattung in Höhe von ... DM auslöste. Mit der zugleich gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 wies der Beklagte die unveränderte Summe der Teilbeträge nunmehr mit ... DM dem EK 40 und mit ... DM dem EK 02 zu. Zu dieser Aufteilung gelangte er, indem er als Zugang zum Eigenkapital lediglich den geminderten tarifbelasteten Einkommensteil in Höhe von ... DM berücksichtigte und das durch den Verlustrücktrag steuerfrei gestellte Einkommen von ... DM abzüglich der Körperschaftsteuererstattung nach § 33 Abs. 2 KStG a.F. als Zugang beim EK 02 erfasste. Schließlich erließ der Beklagte am 00.00.0000 einen zusammengefassten Bescheid über Feststellungen gemäß § 36 Abs. 7 KStG und § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001, mit dem er den Endbestand des EK 40 mit ... DM (61.871 DM ./ 4.285 DM) und den Endbestand/Endbetrag des EK 02 mit ... DM feststellte.

5

Mit ihren unter anderem gegen die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. zum 31.12.2000, § 36 Abs. 7 KStG und § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 gerichteten Einsprüchen rügte die Klägerin die Abweichungen von ihrer Erklärung. Die Hinzurechnung nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. setze einen spiegelbildlichen Abzug gemäß § 33 Abs. 1 KStG a. F. im Verlustentstehungsjahr voraus. Da im Verlustentstehungsjahr 2001 indessen keine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals mehr erfolge, müsse auch die von dem Beklagten vorgenommene Hinzurechnung hinfällig sein. Soweit hierdurch eine Abstimmungsdifferenz zwischen dem Eigenkapital laut Steuerbilanz und dem verwendbaren Eigenkapital laut Gliederung eintrete, fehle es an einer gesetzlichen Norm, nach der derartige Unterschiedsbeträge zwingend im EK 02 zu berücksichtigen seien. Eine mögliche Gesetzeslücke des Übergangsrechts in Bezug auf einen systemwechselübergreifenden Verlustvortrag könne nur in der Weise geschlossen werden, dass eine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG auf durch den Verlustrücktrag entfallene bzw. nach dem Systemwechsel erwirtschaftete Gewinne vermieden werde.

6

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Für die Anwendung des § 33 Abs. 2 KStG a. F. bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 komme es allein darauf an, dass sich der Teilbetrag des EK 02 im Verlustentstehungsjahr 2001 mindern würde, wenn in diesem Jahr noch altes Recht gelten würde. Denn es fehle an einer besonderen zeitlichen Anwendungsregelung, durch die der Grundsatz der erstmaligen Anwendung neuen Rechts ab 2001 gemäß § 34 Abs. 1 KStG mit Rücksicht auf die Möglichkeit der Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a. F. außer Kraft gesetzt worden wäre.

7

Zudem sei die Vorschrift des § 33 Abs. 2 KStG a. F. für die Rechtsfolge der vorgenommenen Hinzurechnung beim EK 02 zum 31.12.2000 letztlich irrelevant. Denn durch den Verlustrücktrag trete eine Minderung des EK 40 ein, die bei unterstellter Nichtanwendbarkeit des § 33 Abs. 2 KStG a. F. zu einer gesetzlich nicht zulässigen Abstimmungsdifferenz zwischen verwendbarem Eigenkapital und Steuerbilanzkapital im Sinne des § 29 KStG a. F. führen würde. Diese Abstimmungsdifferenz müsse nach der ständigen Rechtsprechung des BFH indessen über das EK 02 korrigiert werden, was einen betragsidentischen Zugang in Höhe von ... DM bewirke. Eine isolierte Korrektur des durch den Verlustrücktrag entstandenen positiven EK 02 im Rahmen der Feststellungen nach §§ 36 Abs. 7, 38 Abs. 1 KStG sehe das Gesetz nicht vor.

8

9

Schließlich sei auch eine Benachteiligung der Klägerin durch die Ausgestaltung der Übergangsregelungen nicht nachvollziehbar. Denn das grundsätzlich höhere Entlastungsvolumen des Verlustrücktrags von 30 % (KSt-Erstattungsanspruch ... DM abzüglich Verringerung des KSt-Guthabens ... DM = ... DM) gegenüber der Entlastung bei Verlustvortrag (25 % von ... DM = ... DM) könnte sich erst in einen Nachteil verkehren, wenn die Klägerin zukünftig Leistungen aus dem festgestellten EK 02-Betrag verwendete, indem sie Ausschüttungen über die ab 2001 erzielten Gewinne hinaus vornehmen würde. Eine Körperschaftsteuererhöhung auf nach dem Systemwechsel erwirtschaftete Gewinne könne daher keinesfalls eintreten. Bei Verwendung von EK 02-Beträgen werde vielmehr die Körperschaftsteuer auf den im Jahr 2000 unbelastet gebliebenen Einkommensteil nachberechnet. Im übrigen habe es der Klägerin frei gestanden, sich für einen Verlustvortrag anstelle des Verlustrücktrags zu entscheiden.

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin geltend, dass sich die Anwendbarkeit des § 33 KStG a. F. nach den Verhältnissen des Verlustentstehungsjahres beurteile. Hier gelte das gleiche wie bei der Anwendung des § 10 d EStG (R 27 Abs. 1 KStR). Die Vorschrift müsse nach ihrem Wortlaut in dem späteren Veranlagungszeitraum des Verlustentstehungsjahrs noch anwendbar sein, um in dem vorangegangenen Verlustrücktragsjahr noch eine Hinzurechnung nach Maßgabe ihres zweiten Absatzes zu rechtfertigen. Nach § 34 Abs. 9 KStG i.d.F. des UntStFG seien die Vorschriften des Vierten Teils des KStG a. F. aber letztmalig auf den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. Abweichendes gelte insoweit nur für Gewinnausschüttungen. Da im Streitfall Entstehungsjahr des Verlustes das erste Jahr unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahren sei, könnten die Vorschriften zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals auf den Verlustrücktrag insgesamt keine Anwendung mehr finden. Der Verlustrücktrag könne demnach keinesfalls eine Hinzurechnung bei dem gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. festzustellenden EK 02 auslösen. 10

Da im Verlustentstehungsjahr 2001 ein Abzug des Verlustes beim EK 02 gemäß § 33 Abs. 1 KStG a. F. nicht mehr möglich sei, fehle es auch an einer gesetzlichen Grundvoraussetzung für eine Hinzurechnung gemäß § 33 Abs. 2 KStG a. F.. § 33 KStG a. F. setze teleologisch eine Korrespondenz von Abzug und Hinzurechnung voraus. Eine isolierte Anwendung eines Teils der korrespondierenden Vorschrift widerspreche dem Sinn und Zweck der Regelung. Vielmehr könne ein nicht vorgenommener Abzug nach Abs. 1 der Vorschrift auch nicht durch eine Hinzurechnung nach Abs. 2 der Vorschrift auszugleichen sein. Auch aus diesem Grunde sei die von dem Beklagten vorgenommene Hinzurechnung rückgängig zu machen. 11

Die sich hierdurch – bei zutreffendem Ansatz des EK 40 mit ... DM - ergebende Abstimmungsdifferenz zwischen Steuerbilanzkapital und verwendbarem Eigenkapital zum 31.12.2000 zwingt nicht zum Ansatz eines entsprechenden Bestandes im EK 02. Gesetzlich sei Derartiges nicht normiert. Die hierzu von dem Beklagten herangezogene Rechtsprechung des BFH betreffe allein Fälle der unrichtigen Erfassung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge und Änderungen aufgrund sachlich unzutreffender, jedoch bestandskräftiger gesonderter Feststellungen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in Vorjahren. Vorliegend beruhe die Differenz jedoch auf einer von dem Gesetzgeber selbst zu verantwortenden Gesetzeslücke, mit der die Grundlage für die Abweichung zwischen Steuerbilanz und Gliederungsrechnung gelegt worden sei. Eine derartige Differenzursache spreche auch R 83 Abs. 2 KStR 1995 nicht an. Die verbleibende Abstimmungsdifferenz könne schließlich auch hingenommen werden, da in den Folgejahren keine hieran anschließende Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals mehr vorgenommen werde. Die Schlussgliederung zum 31.12.2000 sei lediglich Grundlage für die zutreffende Feststellung der Endbestände gemäß §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 1, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG. 12

Die Klage richte sich indessen primär gegen die Feststellungen nach § 36 Abs. 7 KStG und nach § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 und nur hilfsweise gegen die Feststellung nach § 47 Abs. 1 KStG a. F. zum 31.12.2000. Denn ihr Ziel sei nicht die Fortschreibung einer Gliederungsrechnung, sondern ein sachgerechter Übergang zum Halbeinkünfteverfahren. Die in Bezug auf einen systemwechselübergreifenden Verlustrücktrag bestehende Gesetzeslücke müsse durch eine sachgerechte Lösung im Sinne des gesetzgeberischen Willens gefüllt werden. Dabei sei das gesetzgeberische Ziel zu beachten, einen steuerneutralen Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren zu erreichen. 13

Zweck der Nachversteuerung des § 38 KStG sei dabei die Sicherung der Festsetzung von Körperschaftsteuererhöhungen, soweit nach dem Systemwechsel Altrücklagen für Ausschüttungen verwendet würden, die aus steuerfreien – den Teilbeträgen EK 02 und EK 03 zuzuordnenden – Vermögensmehrungen stammten. § 37 KStG solle demgegenüber verhindern, dass das Potential an Körperschaftsteuerminderungen für tarifbelastete Altrücklagen verlorengehe. Ein mit einem Verlust verrechneter Gewinn sei aber keine ausschüttungsfähige Vermögensmehrung. Eine Ausschüttung könne damit nur aus den nach Verlustverrechnung verbliebenen voll versteuerten Altrücklagen oder aus versteuerten Gewinnrücklagen der Folgejahre erfolgen. Würden diese versteuerten Rücklagen bei Ausschüttung aber mit einer zusätzlichen Körperschaftsteuererhöhung von 3/7 belastet, ergebe sich eine Doppelbesteuerung dieser Gewinne. Die Berechnung derartiger Steuererhöhungen aufgrund von Verlusten infolge der Feststellung eines Endbestandes an EK 02 widerspreche damit eindeutig dem gesetzgeberischen Ziel und auch der Systematik des Ertragssteuerrechts. Hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlustvor- und -rückträgen im Übergang der Besteuerungssysteme bestehe vielmehr eine Gesetzeslücke, die unter Beachtung der Intention des Gesetzgebers in sachgerechter Weise auszufüllen sei. 14

In dem vergleichbaren Fall eines systemwechselübergreifenden Verlustvortrags habe das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 8.11.2005 6 K 6832/03 F (EFG 2006, 368) diese Gesetzeslücke durch die entsprechende Anwendung des § 33 KStG a. F. im Rahmen der Feststellung der Endbeträge gemäß § 36 Abs. 7 KStG geschlossen, um den Gleichklang zwischen Einkommensermittlung und Eigenkapitalfeststellung herzustellen und eine doppelte Minderung belasteten Eigenkapitals (Minderung des Zugangs zum EK 40 und Minderung des EK 40 durch Verrechnung mit negativem EK 02) im Rahmen der Anwendung der Übergangsvorschriften zu verhindern. Dieses Ziel eines Gleichklangs zwischen Einkommensermittlung und Eigenkapitalfeststellung im Rahmen der Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG verfehle aber der Beklagte, indem er ungeachtet des durch den Verlust des Jahres 2001 geminderten Gewinnvortrags einen Zugang zum EK 02 auf den 31.12.2001 feststelle, der dem um die rücktragsbedingte Körperschaftsteuererstattung geminderten Verlust entspreche. Hierdurch ergebe sich eine Abstimmungsdifferenz in Höhe des festgestellten positiven Endbestands des EK 02. Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf stütze daher das Begehren der Klägerin, diesen positiven Endbestand des EK 02 zu eliminieren, indem entweder eine Hinzurechnung nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. erst gar nicht erfolge oder dieser Hinzurechnung im Verlustentstehungsjahr eine gleich hohe Kürzung in entsprechender Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a. F. gegenübergestellt werde. Nur so könne das Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von ... DM ohne eine dem Willen des Gesetzgebers widersprechende zusätzliche Steuerbelastung durch Ausschüttung der entsprechenden Altrücklagen realisiert werden. 15

Die steuertechnischen Auswirkungen der angegriffenen Feststellungen seien schließlich wie folgt zu erläutern: 16

Der festgestellte Endbetrag des EK 02 in Höhe von ... DM enthalte ein Körperschaftsteuererhöhungspotential gemäß § 38 KStG in Höhe von ... DM. Im Streitfall erfordere die Geltendmachung des Körperschaftsteuerguthabens in Höhe von ... DM (1/6) eine Gewinnausschüttung in Höhe des festgestellten Endbestands des EK 40 (6/6). Der ausschüttbare Gewinn i.S.d. § 27 KStG in Höhe von ... DM liege indessen unter dem positiven Endbetrag des EK 02 in Höhe von ... DM, so dass das EK 02 nach der Fiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG stets als für die Ausschüttung verwendet gelte. Wie mit Schriftsatz vom 00.00.0000 im einzelnen dargelegt worden sei, liege die gesamte Belastung an Körperschaftsteuer im Falle einer Vollausschüttung bei 44,73 %. Berücksichtige man zusätzlich die auf die Alrücklagen entfallenden Gewerbesteuerzahlungen und die mit ... DM zu schätzende Einkommensteuerbelastung der Anteilseigner, ergebe sich sogar eine Abgabenquote auf den Gewinn vor Steuern (... DM) von 64,70 %. Dies müsse unter dem Aspekt der Überbesteuerung des Einkommens sogar verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen.

Die Klägerin beantragt,

18

1. unter Änderung der Bescheide vom 00.00.0000 über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG und über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 den Endbestand zum Teilbetrag aus nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Vermögensmehrungen (§ 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999) - EK 02 - auf 0 Euro festzustellen, 19
2. hilfsweise unter Änderung des Feststellungsbescheides gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.2000 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 den Teilbetrag des EK 02 mit 0 Euro festzustellen und die Feststellung des Endbestands des EK 02 zum 31.12.2001 entsprechend anzupassen.

Der Beklagte beantragt,

20

die Klage abzuweisen.

21

Er weist darauf hin, dass der mit dem Hauptantrag begehrte Abzug beim EK 02 denkllogisch eine Fortschreibung der Gliederungsrechnung voraussetze, bei der die Regelungen des neuen Rechts unter Fortgeltung der Prinzipien des alten Rechts korrigiert würden. Dies würde aber dem von den Umgliederungsvorschriften verfolgten Vereinfachungsgedanken zuwiderlaufen. Dieser Vereinfachungszweck sei auch mit dem Urteil des BFH vom 31.5.2005 I R 107/04 (BStBl II 2005, 884) zur Verfassungsmäßigkeit der Umgliederungsvorschriften anerkannt worden. Der vollzogene Schnitt zum Systemwechsel und die Irrelevanz der nachfolgenden laufenden Geschäftsvorfälle für die Fortentwicklung der Feststellungen nach §§ 37, 38 KStG führten in einer Vielzahl von anderen Sachverhalten ebenfalls zu Verwerfungen, wenn man den Maßstab des alten Rechts anlege. Da diese Auswirkungen den Steuerpflichtigen auch begünstigen könnten, sei eine einseitig belastende Tendenz nicht zu erkennen. Verfüge eine Kapitalgesellschaft etwa über negatives EK 02, könne der hier streitbefangene Zugang nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. eine Umgliederung nach § 36 Abs. 4 KStG verhindern und wirke in dieser Konstellation steuerentlastend. Zugunsten des Steuerpflichtigen könnten auch nach dem Systemwechsel nicht abziehbare Betriebsausgaben das festzustellende Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr mindern und erzielte steuerfreie inländische Vermögensmehrungen den Endbetrag des EK 02 nicht mehr erhöhen. Die in ihrer Gesamtheit ausgewogenen Wirkungen des Übergangsrechts müssten daher aufgrund des beabsichtigten Vereinfachungszwecks hingenommen werden. 22

Auch das neue Recht kenne hinsichtlich der Verrechnung von Gewinnausschüttungen eine Verwendungsreihenfolge, die sich faktisch aus dem Verhältnis der §§ 27, 37 und 38 KStG ableite. Als Finanzierungsquellen kämen hier die den Feststellungen nach § 37, 38 KStG zuzuordnenden Gewinnrücklagen, das steuerliche Einlagekonto und das sogenannte neutrale Vermögen in Betracht. Da die nach dem Systemwechsel erzielten Gewinne und Verluste dem neutralen Vermögen zuzuordnen seien, bleibe für eine Zuordnung des von der Klägerin im Jahr 2001 erzielten Verlustes zum Finanzierungstopf des § 38 KStG kein Raum. 23

Aus dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 8.11.2005 könnten keine Rückschlüsse für den Streitfall gezogen werden. Diesem Urteil liege die besondere Sachverhaltsgestaltung zugrunde, dass im Jahr 2001 noch ein Zugang zum EK 40 aufgrund von Dividenden einer Tochtergesellschaft nach § 36 Abs. 2 Satz 3 KStG zu erfassen gewesen sei, so dass der systemwechselübergreifende Verlustvortrag das EK 40 sowohl unmittelbar nach Maßgabe des § 34 Abs. 12 Satz 7 KStG durch Schmälerung des tarifbelasteten Einkommens als auch im Rahmen der Umgliederung nach § 36 Abs. 4 KStG durch die Verrechnung negativen EK 02 vermindert habe. Das Bestehen einer Regelungslücke habe das Gericht dabei daraus abgeleitet, dass bei einer Ausschüttungen empfangenden Kapitalgesellschaft die Summe der nach § 36 Abs. 7 KStG festgestellten Endkapitalbeträge mit dem laut Steuerbilanz vorhandenen Eigenkapital abstimmbare sein müsse. Im Streitfall seien aber die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens und damit auch die §§ 29, 33 KStG a. F. ab dem Veranlagungszeitraum 2001 keinesfalls mehr anwendbar. Die Feststellung des EK 02 zum 31.12.2001 müsse daher ausschließlich nach Maßgabe des § 38 KStG erfolgen. Diese Vorschrift biete keine Rechtsgrundlage für eine Verringerung des EK 02 infolge eines Verlustrücktrags. 24

Wie bereits in der Einspruchsentscheidung dargestellt, belaufe sich der Steuervorteil des Verlustrücktrags gegenüber dem wahlweise in Anspruch zu nehmenden Verlustvortrag auf 5 % des Verlustes zuzüglich eines beträchtlichen Zinsvorteils. Die Inanspruchnahme dieses Vorteils gehe indessen mit einem latenten Körperschaftsteuer-Erhöhrungsrisiko von ... DM einher, das je nach Gewinnentwicklung und Ausschüttungsverhalten den Vorteil in einen Nachteil verkehren könne. Es sei Sache der Klägerin die Vor- und Nachteile der beiden Handlungsoptionen abzuwägen und sich dementsprechend zu entscheiden. Das Klagebegehren laufe vor diesem Hintergrund auf ein nicht akzeptables Meistbegünstigungswahlrecht hinaus. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 27

Die mit dem Haupt- und dem Hilfsantrag angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht bei der Endbetragsfeststellung gemäß § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 und den hierfür grundlegenden Feststellungen der Endbestände/Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 gemäß § 36 Abs. 7 KStG, § 47 Abs. 1 KStG a. F. einen positiven Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F. – EK 02 – i.H.v. ... DM angesetzt. 28

I. 29

1.) Ungeachtet der Abhängigkeit der Folgebescheide gemäß §§ 38 Abs. 1, § 36 Abs. 7 KStG von dem noch nicht bestandskräftigen Grundlagenbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. bedarf es im Streitfall keiner Aussetzung der Verhandlung nach § 74 FGO. 30

Nach § 36 Abs. 1 KStG i. d. F. des UntStFG vom 20.12.2001 werden auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahres, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das KStG a. F. letztmals anzuwenden ist, die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ausgehend von den gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. festgestellten Teilbeträgen nach Maßgabe der Abs. 2 bis 6 ermittelt und dieser Ermittlung gemäß gesondert festgestellt (Abs. 7). Da vorliegend das Wirtschaftsjahr der Klägerin dem Kalenderjahr entspricht, sind gem. § 34 Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 1 KStG die Endbestände auf den 31.12.2000 zu ermitteln. Ein positiver Endbetrag des EK 02 ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG auch auf den Schluss des folgenden Wirtschaftsjahres – also im Streitfall auf den 31.12.2001 - fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Der Feststellungsbescheid gem. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG a. F. ist Grundlagenbescheid i.S.d. § 182 Abs. 1 AO für die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG. Diese ist wiederum Grundlagenbescheid für die erstmalige Endbetragsfeststellung gemäß § 38 Abs. 1 KStG (Bauschatz in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 36, Tz. 161, und § 38, Tz. 24, m.w.N.).

31

Eine Aussetzung des Verfahrens über die im Rahmen des Hauptantrages allein streitbefangenen Folgebescheide gemäß §§ 38 Abs. 1, § 36 Abs. 7 KStG im Hinblick auf die noch offene Entscheidung über den Grundlagenbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. würde indessen sowohl der Prozessökonomie als auch dem objektivierten Interesse der Beteiligten widersprechen (vgl. zu diesem Maßstab der dem Gericht nach § 74 FGO aufgegebenen Ermessensentscheidung: Beschluss des BFH vom 28.2.2001 I R 41/99, BFHE 194, 317, BStBl II 2001, 416, m.w.N.). Denn abgesehen davon, dass die betroffenen Folgebescheide bei einer Änderung des Grundlagenbescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend anzupassen wären, wird der Hauptantrag mit einem selbständigen, entscheidungserheblichen und von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides nicht erfassten Vorbringen begründet. Hinzu kommt, dass der Grundlagenbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. Eventualgegenstand des nämlichen Verfahrens ist, so dass eine Aussetzung der Verhandlung über den Hauptantrag die noch ausstehende Entscheidung über den Grundlagenbescheid blockieren würde. Die Herbeiführung einer derartigen Prozesslage kann aber nicht das Ergebnis sachgerechter Ermessensausübung sein und wäre überdies mit der auf das Ziel der Rechtsschutzgewährung ausgerichteten dienenden Funktion des Verfahrensrechts unvereinbar.

32

2.) Der demnach unter Beachtung der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gem. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG a. F. zu bescheidende Hauptantrag bleibt ohne Erfolg, da der Beklagte den in diesem Feststellungsbescheid ausgewiesenen Teilbetrag des EK 02 in zutreffender Anwendung der §§ 36 Abs. 1 und 7, 38 Abs. 1 Satz 1 KStG als gleich hohen Endbestand/Endbetrag des EK 02 zum 31.12.2000 bzw. 31.12.2001 fortgeschrieben und festgestellt hat.

33

Für eine der Hinzurechnung nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. im Verlustabzugsjahr entsprechende Kürzung des EK 02 in dem unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Verlustentstehungsjahr fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Insbesondere kann diese Grundlage nicht in der entsprechenden Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a. F. gefunden werden.

34

a.) Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens führte ein Verlust gemäß § 33 Abs. 1 KStG a. F. im Verlustentstehungsjahr zu einem Abzug von EK 02, während im Jahr des Verlustausgleichs eine entsprechende Hinzurechnung gemäß § 33 Abs. 2 KStG a. F. erfolgte. Im neuen Körperschaftsteuersystem besteht dagegen aufgrund des Wegfalls des Anrechnungsverfahrens keine Notwendigkeit, einen Verlust im Rahmen einer Gliederung des

35

verwendbaren Eigenkapitals einzuordnen. Denn im Verlustentstehungsjahr kommt es nur zu einer Minderung des sog. neutralen Vermögens, während im Verlustabzugsjahr eine entsprechende Erhöhung eintritt. Das EK 02 wird demgegenüber durch Verluste nicht mehr berührt. Die unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Gliederung/Fortschreibung des verwendbaren Eigenkapitals führt deshalb zu Verwerfungen, wenn ein Verlustrücktrag vom neuen in das alte Körperschaftsteuersystem erfolgt (vgl. dazu die Darstellungen bei Lornsen/Veit/Odenbach in: Erle/Sauter, KStG, 1. Aufl., § 38, Tz. 12, und Dötsch in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 38 KStG, Tz. 8 f.). Kommt es durch die nur einseitige Anwendung des §§ 33 KStG a. F. im Verlustabzugsjahr zur Fortschreibung eines positiven EK 02 über die Systemgrenze, so beruht das damit einhergehende Körperschaftsteuererhöhungspotential auf einer infolge der Verlustverrechnung nicht mehr ausschüttungsfähigen Vermögensmehrung statt auf unbelasteten Altrücklagen, deren Nachversteuerung § 38 Abs. 1 KStG bezweckt.

Eine Korrektur dieses Überhangs des EK 02 im Falle eines systemübergreifenden Verlustrücktrages sehen die Schlussvorschriften des § 34 KStG und die Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren in §§ 36 ff. KStG indessen nach ihrem Wortsinn nicht vor. Zwar sind nach § 36 Abs. 2 Satz 2 KStG die Regelungen des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes 1999 und damit § 33 KStG a. F. anzuwenden. Jedoch bezieht sich diese Übergangsvorschrift in Übereinstimmung mit § 34 Abs. 1, Abs. 9 Satz 1 KStG i. d. F. des UntStFG ausschließlich auf die in § 36 Abs. 2 Satz 1 KStG geregelte Behandlung von Gewinnausschüttungen bei der ausschüttenden Gesellschaft (so zutreffend: Urteil des FG Düsseldorf vom 8.11.2005 6 K 6832/03 F, EFG 2006, 368).

36

b.) Ungeachtet dieses Befundes kommt eine analoge Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a.F. mit dem Ziel, die im Anrechnungsverfahren gewährleistete Korrespondenz zwischen Hinzurechnung und Kürzung des EK 02 bei einem systemübergreifenden Verlustrücktrag in dem unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Verlustentstehungsjahr beizubehalten, nicht in Betracht. Denn dazu fehlt es an einer zur Überzeugung des Senats feststellbaren Gesetzeslücke des Übergangsrechts zum Halbeinkünfteverfahren, die eindeutig mit diesem Regelungsinhalt auszufüllen wäre.

37

aa.) Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 20.10.1983 IV R 175/79, BFHE 139, 561, BStBl II 1984, 221; vom 12.12.2002 III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322; vom 2.6.2005 III R 15/04, BFHE 210, 141, BStBl II 2005, 828; m.w.N.), der der Senat folgt, haben die Gerichte im Rahmen ihrer Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) auch die Aufgabe, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes durch Schließung der Lücken zu beheben. Die bloßen Gesetzesworte bringen das teleologische Konzept eines Gesetzes nicht selten nur bruchstückhaft oder lückenhaft zum Ausdruck. Mit der Lückenausfüllung durch Analogie wird dem Gesetzgeber nicht der Vorrang streitig gemacht; insoweit wird vielmehr lediglich "nachbessernd" im Sinne der Vorstellungen des Gesetzgebers gehandelt.

38

Ein Analogieverbot besteht im Steuerrecht ebenso wenig wie im übrigen Eingriffsverwaltungsrecht. Werden Lücken durch Analogie geschlossen, so kann das im Einzelfall steuermindernde oder steuerverschärfende Wirkung haben; die Wirkung kann auch "zweischneidig" - also teils steuermindernd, teils steuerverschärfend - sein.

39

Ergibt sich einwandfrei, dass eine Lücke im Gesetz vorliegt, und ist andererseits aus dem Gesetzeswortlaut oder aus den Gesetzesmaterialien eindeutig zu entnehmen, dass es Rechtsprinzipien gibt, nach denen diese Lücke zu schließen ist, so ist eine Lückenausfüllung

40

aber auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen möglich, ohne dass dem das Gebot der Rechtssicherheit entgegenstünde. Entscheidender Anknüpfungspunkt kann dabei nur der im Gesetz zum Ausdruck gekommene Sinnzusammenhang - der gesetzgeberische Plan - sein.

Eine im Wege der analogen Anwendung zu schließende Gesetzeslücke setzt eine planwidrige Unvollständigkeit der Norm voraus. Die Regelung muss deshalb, gemessen an ihrem Zweck, unvollständig und damit ergänzungsbedürftig sein. Auch darf ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber vorgenommenen Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Sog. rechtspolitische Fehler dürfen nicht korrigiert werden. Solche liegen vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungswürdig, aber -- gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck-- nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist. Eine Auslegung gegen den Wortlaut kommt zudem nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde.

41

bb.) Bei der Ermittlung der danach maßgebenden gesetzgeberischen Zielsetzung ist einerseits der rechtsstaatlich gebotene Regelungszweck eines steuerneutralen Übergangs vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren und andererseits der mit den Umgliederungsvorschriften verfolgte Vereinfachungsgedanke (vgl. dazu Urteil des BFH vom 31.5.2005 I R 107/04, BFHE 210, 256, BStBl II 2005, 884) zu beachten. Zwischen diesen gesetzgeberischen Motiven der Steuerneutralität und der Vereinfachung besteht ein Zielkonflikt. Der Gesetzgeber hat sich zulässigerweise für eine Vereinfachung im Interesse der praktischen Handhabbarkeit des Systemwechsels entschieden und dabei im Rahmen einer generalisierenden und typisierenden, auf den Regelfall abgestellten Betrachtung in abweichenden Einzelfällen Abstriche von dem Ziel der Steuerneutralität in Kauf genommen. Er hat dabei zur Erreichung der Vereinfachung sowohl nachteilige als auch vorteilhafte steuerliche Auswirkungen gegenüber dem Ziel der Steuerneutralität zugelassen und berücksichtigt, dass den Steuerpflichtigen alternative Handlungsmöglichkeiten (z. B. Leerschütten des belasteten Eigenkapitals) zu Gebote standen, um im Einzelfall nachteilige Auswirkungen der Umgliederung zu vermeiden.

42

Angesichts dieser Konkurrenz der Gesetzeszwecke kann nicht allein aufgrund des im Streitfall verfehlten Ziels der Steuerneutralität eine Gesetzeslücke festgestellt werden, die eine entsprechende Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a. F. nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens rechtfertigen könnte (so im Ergebnis auch Dötsch, a. a. O., Tz. 8a, unter Hinweis auf die Gegenauffassung von Orth; Frotscher in: Frotscher-Maas, KStG, UmwStG, § 36 KStG Tz. 11c; Düll/Fuhrmann/Eberhard, a. a. O., S. 645 f.; Schlagheck GmbH 2003, 214, 218; vgl. aber auch Schiffrers, GmbH-StB 2002, 263, 265, der eine Korrektur im Billigkeitswege vorschlägt).

43

Dies muss zumal deshalb gelten, weil der hier streitbefangene Zugang zum EK 02 nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. auch steuerentlastend wirken kann, wenn eine Kapitalgesellschaft vorher über negatives EK 02 verfügte und durch dessen Ausgleich die Vernichtung belasteten Eigenkapitals im Zuge der Umgliederung nach § 36 Abs. 4 KStG verhindern kann. Die von der Klägerin befürwortete Gesetzesanalogie zu § 33 Abs. 1 KStG a. F. hätte in diesem Fall also notwendig steuerverschärfende Wirkung, was die Anforderungen an die Feststellung einer planwidrigen Unvollständigkeit des Übergangsrechts sowie einer in bestimmter Art gebotenen Lückenfüllung nach eindeutiger Vorgabe eines andere Zwecke verdrängenden Rechtsprinzips weiter erhöhen muss. Derartige Vorgaben können aber aufgrund des Zielkonflikts der konkurrierenden gesetzgeberischen Motive der Steuerneutralität und der Vereinfachung gerade nicht mit der gebotenen Eindeutigkeit dem Gesetzesplan entnommen

44

werden. Auch die Begründung des Gesetzesentwurfs zum StSenkG (BT-Drs. 14/2683, S.126 f.) gibt hierfür nichts her.

Nichts anderes ergibt sich, wenn man mit der Klägerin annimmt, dass die Hinzurechnung zum EK 02 im Rücktragsjahr aufgrund der fehlenden Korrespondenz zu einem gleich hohen Abzug vom EK 02 im Verlustentstehungsjahr nicht mehr auf der Anwendung des § 33 Abs. 2 KStG a. F., sondern überhaupt nur noch auf dem Eingreifen der Auffangregelung der §§ 29, 30 KStG a. F. beruhen könnte (so auch: Solms-Laubach, DStR 2004, 1024 f.; zweifelnd: Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2001, 641, 645 f.). Denn auch die gesetzliche Notwendigkeit des Ausgleichs von Differenzen zwischen Steuerbilanzkapital und verwendbarem Eigenkapital war dem Gesetzgeber bei der Konzeption des StSenkG bekannt und konnte daher im Rahmen eines vorrangig auf den Vereinfachungszweck ausgerichteten Gesetzesplans berücksichtigt werden.

45

Das in der von der Klägerin herangezogenen Entscheidung des FG Düsseldorf vom 8.11.2005, a. a. O., angesprochene Regelungsziel eines Gleichklangs von Einkommensermittlung und Eigenkapitalfeststellung hat der Gesetzgeber demgegenüber – jedenfalls außerhalb der Sonderregelung des § 36 Abs. 2 Satz 3 KStG für Ausschüttungen empfangende Kapitalgesellschaften - nach dem Systemwechsel nicht mehr verfolgt, wie die fehlende Auswirkung nach dem Systemwechsel erzielter Gewinne auf die Feststellung des EK 40 bzw. des Körperschaftsteuerguthabens zeigt. Eine Abstimmung mit dem bilanziellen Eigenkapital müsste deshalb bei Anfall nachträglicher Gewinne notwendig zu einer Differenz führen. Der Umstand, dass im vorliegenden Verlustfall ohne einen Abzug vom EK 02 in entsprechender Anwendung des § 33 Abs. 1 KStG a. F. eine differenzfreie Abstimmung nicht gelingt, kann daher für die Feststellung einer Gesetzeslücke keine Aussagekraft haben.

46

Nicht zuletzt stand der Klägerin die weitere, auch aus der Perspektive des Gesetzgebers erkennbare Handlungsmöglichkeit offen, gem. § 10d Abs. 1 Sätze 1 und 7 EStG 2001 auf einen Verlustrücktrag zu Gunsten eines Vortrags zu verzichten. Angesichts der Vermeidbarkeit der in Einzelfällen mit einem Verlustrücktrag verbundenen potentiellen steuerlichen Nachteile könnte eine Entscheidung des Gesetzgebers für einen Vorrang des Vereinfachungsziels gegenüber dem Anliegen der Steuerneutralität keinesfalls als sach- oder gar sinnwidrig angesehen werden.

47

c.) Schließlich kann die Frage einer verfassungswidrigen Überbesteuerung, wie sie die Klägerin bei einer Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer von rd. 60 % - die Belastung der Anteilseigner ist hier nicht relevant - für denkbar hält, im Streitfall bereits deshalb nicht entscheidungsrelevant sein, weil das positive EK 02 mangels Ausschüttung nicht zu einer Steuerfestsetzung geführt hat. Unabhängig davon hat das Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 18.1.2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97) eine nahezu 60% erreichende Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer noch als unbedenklich angesehen und darüber hinaus erkannt, dass dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann. Im Übrigen wäre dem Umstand, dass die Klägerin bei Ausübung ihres Wahlrechts zum Verlustrücktrag ohne gesetzlichen Zwang das latente Risiko einer künftigen Körperschaftsteuererhöhung in Kauf genommen hat, auch Bedeutung für die Beurteilung eines übermäßigen Steuerzugriffs zuzumessen. Die Berufung auf die Unverhältnismäßigkeit eines staatlichen Eingriffes erscheint wenig überzeugend, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen hierzu zur Erlangung einer höheren Körperschaftsteuererstattung im Eigeninteresse geschaffen hat, um im Falle einer künftigen positiven Gewinnentwicklung eine maximale Steuerersparnis zu erzielen. Mit dem zutreffenden Hinweis auf die Vermeidbarkeit

48

nachteiliger steuerlicher Folgen hat zuletzt auch das FG München mit Urteil vom 28.11.2006 6 K 1071/03 (EFG 2007, 380) die Verfassungsmäßigkeit der körperschaftsteuerlichen Umgliederungsregelungen im Falle eines systemübergreifenden Verlustrücktrags bestätigt.

- II. 49
- 1.) Der Senat kann in Bezug auf den im Wege der eventuellen Klagehäufung in das Verfahren eingeführten Streitgegenstand des Feststellungsbescheides gem. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG in der vor der Änderung durch das StSenkG geltenden Fassung – KStG a. F. - in der Sache entscheiden, da diese Eventualhäufung aufgrund der innerprozessualen Bedingungsverknüpfung und des den Anforderungen des § 43 FGO jedenfalls genügenden Sachzusammenhangs zulässig ist (vgl. dazu Beschluss des BFH vom 18.10.1994 VIII B 120/93, BFH/NV 1995, 687; Steinhauß in: Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 43 FGO, Tz. 21 – 24, m.w.N.). 50
- 2.) Auch dieser Hilfsantrag, mit dem die Klägerin im Rahmen der Feststellung gemäß § 47 Abs.1 KStG a. F. zum 31.12.2000 die Herabsetzung des Teilbetrages des EK 02 auf 0 Euro anstrebt, vermag der Klage indessen nicht zum Erfolg zu verhelfen. 51
- a.) Nach Auffassung des erkennenden Senats muss allerdings eine isolierte Hinzurechnung nach § 33 Abs. 2 KStG a. F. im Verlustabzugsjahr ausscheiden, wenn ein korrespondierender Abzug vom EK 02 nach § 33 Abs. 1 KStG a. F. im Verlustentstehungsjahr nicht mehr möglich ist. Dies zeigt bereits die unmittelbare Bezugnahme des § 33 Abs. 2 KStG a. F. auf den ersten Absatz der Vorschrift, mit der ein Abzug vom EK 02 im Verlustentstehungsjahr zur Voraussetzung einer entsprechenden Hinzurechnung im Verlustabzugsjahr gemacht wird. Auch nach der Gesetzesbegründung liegt Sinn und Zweck der Hinzurechnung nach § 33 KStG a. F. im Verlustabzugsjahr darin, den Abzug gem. § 33 Abs. 1 KStG a. F. auszugleichen (BT-Drs. 7/1470, S. 372). Beide Absätze des § 33 KStG a. F. müssen daher als Einheit gesehen werden, so dass eine isolierte Hinzurechnung nach Maßgabe des zweiten Absatzes nicht in Betracht kommt (vgl. dazu: Solms-Laubach und Düll/Fuhrmann/Eberhard, a. a. O.). 52
- Die Nichtanwendbarkeit des § 33 Abs. 2 KStG im Verlustabzugsjahr zwingt indessen dazu, bei der Aufteilung und Gliederung des steuerbilanziellen Eigenkapitals gem. §§ 29 Abs. 1 und 2, 30 KStG a. F. die Minderung des EK 40 aufgrund des Verlustrücktrags durch eine entsprechende Hinzurechnung beim EK 02 (§ 30 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F.) zu kompensieren. Die rückwirkend nicht mehr anwendbare Gesetzesbestimmung des § 33 Abs. 2 KStG wird damit durch die Auffangregelung der §§ 29, 30 KStG a. F. ersetzt. Diese auch von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bestätigte Rechtsfolge (vgl. dazu Urteil des BFH vom 23.10.1991 I R 97/89 BFHE 165, 537, BStBl II 1992, 154, und zuletzt Beschluss des BFH vom 25.1.2005 I B 105/04, BFH/NV 2005, 1149, m.w.N.) ist entgegen der Auffassung der Klägerin durch den Wortsinn der §§ 29, 30 KStG a. F. und die Systematik des Gesetzes bindend vorgegeben und nicht auf die Fälle der unrichtigen Erfassung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge und sachlich unzutreffender, jedoch bestandskräftiger gesonderter Feststellungen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in den Vorjahren beschränkt. Sie beruht auch nicht konstitutiv auf der beispielhaften Aufzählung in der Verwaltungsanweisung des Abschnitts 83 Abs. 2 KStR 1995, so dass die dort nicht angesprochene Differenzursache eines rückwirkenden gesetzlichen Eingriffs einer Hinzurechnung nach §§ 29, 30 KStG a. F. nicht entgegenstehen kann (a. A. Solms-Laubach, a. a. O.). 53

b.) Es besteht auch keine tragfähige Grundlage für eine teleologische Reduktion der §§ 29, 30 KStG a. F. des Inhalts, dass in der dem Systemwechsel vorausgehenden Schlussgliederung zum 31.12.2000 eine Differenz zwischen Steuerbilanz und Gliederungsrechnung hingenommen werden könnte.

Zwar hat der Gesetzgeber durch den Wegfall der Anwendungsvoraussetzungen des § 33 Abs. 2 KStG a. F. mit dem Auslaufen des Anrechnungsverfahrens die Grundlage für die Abweichung zwischen Steuerbilanz und Gliederungsrechnung selbst gelegt. Zweifelhaft und demnach keinesfalls ausreichend für die Feststellung einer Gesetzeslücke, deren Ausfüllung durch teleologische Reduktion in anderen Sachverhaltskonstellationen auch steuerverschärfenden Charakter hätte, ist aber bereits, ob eine solche Auswirkung des Übergangsrechts bei der gesetzgeberischen Beschlussfassung über das KStG a. F. in den bis zum 31.12.2000/2001 geltenden Fassungen nicht vorausgesehen worden ist. Die amtliche Neufassung des KStG a. F. vom 22.4.1999 ist zuletzt durch Art. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.7.2000, also zu einem Zeitpunkt, zu dem der Entwurf des den Systemwechsel beinhaltenden StSenkG vom 15.2.2000 (BT-Drs. 14/2863) bereits vorlag, geändert worden. Dies eröffnet die nicht fernliegende Möglichkeit, dass der Gesetzgeber bewusst von einer Einschränkung der Rechtsfolgen der §§ 29,30 KStG a. F. abgesehen hat, weil er die Berücksichtigung der Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens dem mit dem StSenkG zu formulierenden Übergangsrecht vorbehalten wollte. 55

Hierfür spricht auch, dass die Durchbrechung des das Anrechnungsverfahren beherrschenden Grundsatzes der Übereinstimmung von Steuerbilanzkapital und Gliederungsrechnung deshalb nicht geboten war, weil sich durch den Ausgleich des Fehlbetrags des verwendbaren Eigenkapitals unter Geltung des KStG a. F. keine Steuererhöhung mehr ergeben konnte. Der Gesetzgeber hatte daher keinen Anlass, in eine bewährte und in sich geschlossene gesetzliche Konzeption einzugreifen, um Rückkoppelungseffekten des noch abschließend zu gestaltenden Übergangsrechts zum Halbeinkünfteverfahren vorzubeugen. 56

III. 57

Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Frage der Korrespondenz zwischen Hinzurechnung und Kürzung des EK 02 bei einem systemübergreifenden Verlustrücktrag zugelassen. 58

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 FGO. 59