
Datum: 14.11.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3207/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:1114.10K3207.11F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

- G r ü n d e: 1
- I. 2
- Streitig ist, ob der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG zu ändern und wegen des materiell-rechtlich zu niedrig angesetzten verwendbaren Eigenkapitals und Körperschaftsteuerguthabens der Auszahlungsanspruch zu erhöhen ist. 3
- Die Klägerin ist eine eingetragene Genossenschaft, die eine Bank betreibt. Zum 31.12.2003 wurde die Volksbank A-Stadt e.G. gem. §§ 79 – 95 UmwG durch Vermögensübertragung gegen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten auf die Klägerin verschmolzen. 4
1. Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 7 KStG 5
- 6

Mit Bescheid vom 04.01.2005 über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG und Bescheid zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde, wurden folgende Feststellungen getroffen:

gem. § 36 Abs. 7 KStG:		7
EK 40	XXXXXXXXXX DM	8
EK 01/03	0 DM	9
EK 02	0 DM	10
EK 04	XXXX DM	11
gem. § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG:		12
steuerliches Einlagekonto	.XXXX DM	13
durch Umwandlung von Rücklagen		14
entstandenes Nennkapital	0 DM	15
Endbetrag i.S.d. § 36 Abs. 7 KStG aus dem		16
Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG (EK 02)	0 DM	17
Als „Nachrichtlich“ gekennzeichnet wurde das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben mit 3.521.453 DM (1.800.490 €) im Bescheid aufgeführt.		18
2. Ermitteltes Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 4 KStG		19
Die Bescheide zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG vom 18.10.2007 und 30.01.2008 enthalten u.a. jeweils gleichlautend folgende Angaben:		20
Festgestellt werden		21
steuerliches Einlagekonto	XXXX €	22
durch Umwandlung von Rücklagen		23
entstandenes Nennkapital	0 €	24
Endbetrag i.S.d. § 36 Abs. 7 KStG aus dem		25
Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG (EK 02)	0 €	26
Ermittelter Betrag:		27
Körperschaftsteuerguthaben nach		28
§ 37 Abs. 5 Satz 1 KStG	XXXXXXXX €	29
Nachrichtlich:		30

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns	31
Unter Erläuterungen ist im Bescheid angegeben: „Der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ab 2008 gem. § 37 Abs. 5 KStG wird mit gesondertem Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt festgesetzt. Die dargestellte Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens ist unverbindlich und kann daher nicht mit dem Einspruch angefochten werden.“	32
Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.	33
Mit Datum vom 10.03.2011 erließ der Beklagte insoweit einen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid, der das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG mit XXXXXXX € ausweist. Diese Änderung beruhte auf einem höheren Körperschaftsteuerguthaben, das aufgrund eines Einspruchs der Volksbank A-Stadt, die auf die Klägerin verschmolzen wurde, zu berücksichtigen war.	34
3. Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG	35
Mit Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG vom 18.09.2008 wurde der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens auf XXXXXXX € festgesetzt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.	36
Wegen eines Einspruchs der Volksbank A-Stadt erließ der Beklagte den Änderungsbescheid vom 14.03.2011, der das Körperschaftsteuerguthaben auf XXXXXXX € anhob. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.	37
Mit Schreiben vom 23.12.2010 beantragte die Klägerin den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens dahin zu ändern, dass das Körperschaftsteuerguthaben um XXXXXXX € erhöht werde. Aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05) sei die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren gemäß § 36 Abs. 3 und 4 KStG für verfassungswidrig erklärt und der Gesetzgeber zu einer gesetzlichen Neuregelung verpflichtet worden. Aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts sei das Körperschaftsteuerguthaben unmittelbar aus den vorhandenen Teilbeträgen des belasteten Eigenkapitals zu ermitteln und dem Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens zugrunde zu legen.	38
Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 14.03.2011 den Änderungsantrag ab.	39
Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG stehe nicht in einem Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis zum Bescheid über die Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG zum 31.12.2001 und zum Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 2 KStG. Ein Grundlagenbescheid-Folgebescheid-Verhältnis bedürfe wegen der weitreichenden verfahrensrechtlichen Folgen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG sei ein selbstständiger Bescheid, in dem das Körperschaftsteuerguthaben selbstständig zu ermitteln sei.	40

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16.08.2011 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er an, nach § 34 Abs. 13f KStG sei § 36 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 nicht anzuwenden, wenn die Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals im Sinne des § 36 Abs. 7 KStG bestandskräftig festgestellt seien. Für die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2001 sei unter Berücksichtigung der normalen Festsetzungsfrist gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zum 31.12.2006 Festsetzungsverjährung eingetreten. Daher sei der geänderte § 36 KStG nicht anzuwenden.

41

Eine Änderung des Bescheides über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sei verfahrensrechtlich ausgeschlossen. Eine Korrektur der Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens könne nicht mehr erfolgen, soweit das Guthaben bis zum 31.12.2001 entstanden und zum 31.12.2001 bestandskräftig festgestellt worden sei. Im Bescheid zum 31.12.2001 sei das Guthaben bindend für den Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG, in dem die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens auf den 31.12.2006 enthalten sei, festgestellt worden. Der Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG sei wiederum Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens. Diese Bindungswirkung für die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen gelte auch, wenn der Folgebescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe, wie dies für den Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG und den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens der Fall gewesen sei.

42

Die Klägerin hat dagegen Klage erhoben und trägt vor, bei Anwendung der Neufassung des § 36 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 ergebe sich für die Klägerin ein um XXXXXX € höheres Körperschaftsteuerguthaben. Der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG sei zu ändern, da das Körperschaftsteuerguthaben im Rahmen dieses Bescheides selbstständig zu ermitteln sei und eine Bindung an vorhergehende Grundlagenbescheide nicht bestehe. Eine bindende vorhergehende Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 nach § 37 Abs. 4 KStG bestehe nicht, da das Körperschaftsteuerguthaben nur zu ermitteln und nicht festzustellen gewesen sei. Eine Bindung ergebe sich auch nicht durch die darlegten Feststellungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG. § 37 Abs. 2 Satz 5 KStG verweise auf § 27 Abs. 2 KStG und normiere damit eine Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis dahin, dass die Endbestände des Körperschaftsteuerguthabens des Vorjahres als Anfangsbestand des Folgejahres gelten. Auf den 31.12.2006 hingegen sei eine Feststellung gesetzlich nicht angeordnet. Auch § 37 Abs. 5 KStG beinhalte keine Regelung eines Folgebescheides und keinen Verweis auf einen möglichen Grundlagenbescheid. Damit fehle es an der notwendigen ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Sinne des § 179 Abs. 1 Satz 1 AO, die ein Feststellungsverfahren und den Umfang der Feststellungswirkung anordne. Nach dem in § 179 Abs. 1 AO enthaltenen Grundsatz der Feststellungsklarheit müsse für den Steuerpflichtigen erkennbar sein, in welchen Fällen abweichend vom Grundsatz des § 157 Abs. 2 Halbs. 1 AO eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erfolge. Wegen dieser fehlenden gesetzlichen Anordnung bestehe kein sogenanntes Folgebescheid-Grundlagenbescheid-Verhältnis zwischen dem Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs.

43

1 und § 38 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2005 und dem Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG.

In § 36 Abs. 7 KStG sei zwar eine Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals angeordnet. Unklar lasse die gesetzliche Regelung aber die Reichweite der Grundlagen- und Bindungswirkung. Aus dieser Feststellung könne eine lückenlose Kette von Grundlagen- und Folgebescheiden von der Eigenkapitalgliederung bis hin zum Auszahlungsbescheid nach § 37 Abs. 5 KStG nicht hergeleitet werden. Der Gesetzgeber habe im Rahmen der Vorschriften des § 36 KStG und § 37 KStG bewusst die Formulierungen "feststellen", "ermitteln" und „festsetzen" gebraucht. Dies deute auf eine bewusste Differenzierung hin, die ebenfalls nicht von einer Kette von Feststellungen ausgehe. Die Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 13f KStG knüpfe an die Fälle an, in denen die Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt seien, obwohl diese Feststellung Folgebescheid zu der Gliederungsrechnung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a. F. sei. Folgerichtig müsse daher auf die Gliederungsrechnung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. abgestellt werden. Weitere Glieder der Kette würden fehlen, weil das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 1 KStG nicht festzustellen, sondern nur zu ermitteln sei. Gleiches gelte für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 4 KStG zum 31.12.2006.

Dass der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG eigenständig und unabhängig von den anderen genannten Bescheiden geändert werden könne, folge auch aus dem Verweis in § 37 Abs. 5 Satz 9 KStG auf § 10d Abs. 4 und 5 EStG. Der Verweis auf diese Vorschrift verdeutliche, dass der Gesetzgeber kein Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis für den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gesehen habe. Allein der rechnerische Bezug begründe noch keine Bindungswirkung.

Soweit das Gericht sich wegen der Übergangsregelung des § 34 Abs. 13f KStG an einer Erhöhung des Auszahlungsanspruchs gehindert sehen sollte, sei das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht gem. Art. 100 GG die Frage der Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift vorzulegen.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens vom 14.03.2011 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 14.03.2011 und der Einspruchsentscheidung vom 16.08.2011 dahin zu ändern, dass der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens um XXXXXX € auf XXXXXX € festgesetzt wird;

2. hilfsweise das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 13f KStG vorzulegen;

3. hilfsweise die Revision zuzulassen;

4. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen; hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte trägt vor, eine Änderung des Bescheides über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG scheide sowohl aus materiell-rechtlichen als auch aus verfahrensrechtlichen Gründen aus.	54
Das Bundesverfassungsgericht habe in seiner Entscheidung eine neue Regelung nur für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren gefordert. Dieser Anforderung entsprächen die Neufassung des § 36 KStG durch das Jahressteuergesetz 2010 und die dazu ergangene Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 13f KStG. Im Streitfall sei die Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG mit der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch Bescheid vom 04.01.2005 formell und materiell bestandskräftig geworden. Die Neufassung des § 36 KStG sei daher im Streitfall nicht anzuwenden.	55
Die beantragte Änderung sei zu Recht abgelehnt worden. Nach § 37 Abs. 1 KStG werde das Körperschaftsteuerguthaben aus dem gemäß § 36 Abs. 7 KStG festgestellten Endbestand des EK 40 ermittelt. § 37 Abs. 1 bis 3 KStG würden abschließend die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens regeln. Diese Regelungen seien auch bei der Festsetzung des Auszahlungsanspruchs nach § 37 Abs. 5 KStG zu beachten. Zweck der Regelung des § 37 Abs. 5 KStG sei allein gewesen, das sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung administrativ aufwändige System der ausschüttungsabhängigen Gutschrift des Körperschaftsteuerguthabens in Form einer Körperschaftsteuerminderung zu vereinfachen. Daher normiere § 37 Abs. 5 KStG einen Auszahlungsanspruch in Höhe des gemäß § 37 Abs. 1 bis 4 KStG auf den 31.12.2006 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens. Dieses ermittelte Körperschaftsteuerguthaben sei unselbständige Besteuerungsgrundlage der Festsetzung des Auszahlungsanspruchs.	56
Die Feststellung nach § 36 Abs. 7 KStG sei ein Grundlagenbescheid zur erstmaligen Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens auf den 31.12.2001. In den nachfolgenden Jahren seien die Feststellungsbescheide gemäß § 37 Abs. 2 Satz 5 KStG i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG jeweils Grundlagenbescheide für den Feststellungsbescheid des Vorjahres, letztmalig zum 31.12.2005. Der Feststellungsbescheid zum 31.12.2005 sei Grundlagenbescheid für die letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens als unselbständiger Teil des Bescheides über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs nach § 37 Abs. 5 KStG. Das Körperschaftsteuerguthaben sei zwar nicht auf den 31.12.2006 festzustellen, dies stehe einer Grundlagenfunktion der Feststellungen zum 31.12.2005 für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs nicht entgegen.	57
Die letztmalige Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2005 sei Grundlagenbescheid für die letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens.	58
Der Regelung einer Grundlagenfunktion für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 und der Feststellung dieses Betrages habe es nicht bedurft, weil die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens nicht als Grundlage für eine Steuerfestsetzung benötigt werde. Änderungen des ermittelten Körperschaftsteuerguthabens würden sich unmittelbar auf den festzusetzenden Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens auswirken, ohne dass es dazu einer Grundlagen-/Folgebefund-Funktion bedürfe.	59
Der Verweis in § 37 Abs. 5 Satz 9 KStG auf § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG betreffe nur eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides bezüglich der Berücksichtigung einer Körperschaftsteuerminderung oder Körperschaftsteuererhöhung, die zu einer Änderung des Bescheides über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens führe. Die Vorschriften seien nicht anwendbar, wenn nur die	60

Feststellungsbescheide nach § 47 KStG a.F. oder § 37 Abs. 2 KStG geändert würden.

Wegen des weiteren Sachverhalts und des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze, die Gerichts- und Steuerakten verwiesen. 61

II. 62

Die Klage ist unbegründet. 63

1. Der Bescheid des Beklagten vom 14.03.2011 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 16.08.2011, mit dem die Änderung des Bescheides über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG vom 14.03.2011 abgelehnt wurde, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten. Die begehrte Änderung ist vom Beklagten zu Recht abgelehnt worden, da der Auszahlungsbescheid rechtmäßig ist und das Körperschaftsteuerguthaben zutreffend erfasst. 64

Eine Körperschaft hat innerhalb des Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Beträgen (§ 37 Abs. 5 Satz 1 KStG). Dieser Anspruch wird gemäß § 37 Abs. 5 Satz 3 KStG für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. Obgleich der Bescheid der Sache nach einen Erstattungsanspruch i.S.d. § 37 Abs. 2 AO festsetzt, sind auf ihn die Vorschriften über eine Steuervergütung entsprechend anzuwenden (Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 37 Rz. 52, 62; Bauschatz in Gosch KStG § 37 Rz. 206; BT-Drucksache 16/2710, S. 33). 65

Maßgebend für die Höhe des Auszahlungsanspruchs ist das gemäß § 37 Abs. 4 KStG letztmals zum 31.12.2006 ermittelte Körperschaftsteuerguthaben. Dieses Guthaben zum 31.12.2006 wird nicht durch einen Steuerbescheid festgesetzt oder festgestellt, sondern nur rechnerisch nach den Regelungen des § 37 Abs. 1 bis 4 KStG und unter Beachtung der bindenden Feststellungen gem. § 37 Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2002 bis 31.12.2005 ermittelt (Bott in Ernst & Young KStG § 37 Rz. 208, 209; Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 37 Rz. 47; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt KStG § 37 Rz. 98, 113). 66

Nach § 179 Abs. 1 AO dürfen Besteuerungsgrundlagen nur durch einen Feststellungsbescheid festgestellt werden, wenn dies gesetzlich bestimmt ist. 67

Die Feststellung der Endbestände zum 31.12.2000 ist durch § 36 Absatz 7 KStG gesetzlich angeordnet. Ebenso ist durch § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG die Feststellung des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2002 bis 31.12.2005 gesetzlich geregelt. 68

Ein ergangener Feststellungsbescheid ist gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindend, soweit die in ihm getroffenen Feststellungen für einen Folgebescheid von Bedeutung sind. Die Feststellung muss zu Besteuerungsgrundlagen getroffen sein, die für weitere steuerliche Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid, einem Steuermessbescheid, einem Steuerbescheid oder einer Steueranmeldung ergehen, Bedeutung haben (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 182 AO Rz. 1; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 182 AO Rz. 5, 21). 69

Entsprechend diesen Grundsätzen stellen der Feststellungsbescheid über die Endbestände gemäß § 36 Absatz 7 KStG zum 31.12.2000 und die Feststellungsbescheide gemäß § 37 70

Abs. 2 Satz 4 KStG bindende Feststellungsbescheide dar, die für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 und für die Festsetzung dieses Guthabens als Auszahlungsanspruch gemäß § 37 Abs. 5 KStG bindend sind.

Es liegen zwar, wie die Klägerin zutreffend vorträgt, zum 31.12.2001 und 31.12.2006 keine Feststellungen des Körperschaftsteuerguthabens vor, dies stellt jedoch keine Unterbrechung einer Feststellungskette dar, die eine Bindung für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs ausschließt. 71

Materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Ausgangspunkt der Ermittlung und Sicherung des Körperschaftsteuerguthabens, das im verwendbaren Eigenkapital steckte, war im Rahmen des Wechsels vom Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren und später zur Abgeltungsteuer zunächst der Feststellungsbescheid gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG a. F.. Dieser ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 36 Abs. 7 KStG und stellt die Teile des verwendbaren Eigenkapitals fest, die das Körperschaftsteuerguthaben beinhalten (Bauschatz in Gosch KStG § 36 Rz. 161; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt KStG § 36 Rz. 3). Nach dieser letztgenannten Vorschrift sind die Endbestände getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen. 72

Dieser bindende Feststellungsbescheid mit den gemäß § 36 Abs. 7 KStG festgestellten Endbeständen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 bildet die materiell-rechtliche und verfahrensrechtlich bindende Grundlage für die nachfolgende Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 1 KStG zum 31.12.2001 und die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2002 bis 31.12.2005 sowie die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 (Bauschatz in Gosch KStG § 36 Rz. 18, 160, 161, 162, § 37 Rz. 5, 15; Bott in Ernst & Young KStG § 37 Rz. 21; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt KStG § 36 Rz. 48b, 54; Frotscher in Frotscher/Maas § 36 Rz. 85). 73

Einwendungen gegen die Höhe des Endbestands an EK 40 können daher nur gegen diesen Feststellungsbescheid nach § 36 Abs. 7 KStG geltend gemacht werden; sie können im Verfahren über die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 1 KStG nicht mehr berücksichtigt werden (Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 37 Rz. 7; Bott in Ernst & Young KStG § 37 Rz. 21; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt KStG § 36 Rz. 48b, 48c) und ebenfalls nicht im Rahmen der Feststellungen gem. § 37 Abs. 2 KStG zum 31.12.2002 bis 31.12.2005. 74

Auf die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG aufbauend ordnete § 37 Abs. 1 KStG an, wie das Körperschaftsteuerguthaben zum 31.12.2001 zu berechnen war. Die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 1 KStG erfolgt ausschließlich durch eine mathematische Operation; rechtliche Überlegungen sind hierbei nicht anzustellen. Durch die Bindung an die Feststellung des Endbestands an EK 40 nach § 36 Abs. 7 KStG kann die Höhe des Endbestands im Verfahren nach § 37 KStG nicht mehr in Zweifel gezogen werden. Auf diesen feststehenden Basiswert ist lediglich der Faktor von 1/6 anzuwenden (Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 37 Rz. 9). 75

Eine Feststellung über das Ergebnis dieser Berechnung zum 31.12.2001 ist in § 37 Abs. 1 KStG nicht normiert und vom Beklagten auch nicht durchgeführt worden. Im Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Absatz 7 KStG und im Bescheid zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG vom 04.01.2005 ist dementsprechend das 76

ermittelte Körperschaftsteuerguthaben nur nachrichtlich enthalten.

Das gemäß § 37 Abs. 1 KStG berechnete Körperschaftsteuerguthaben ging als Berechnungsgrundlage in die Feststellung des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG ein (Bott in Ernst & Young KStG § 37 Rz. 22). 77

Da die Feststellung der Endbestände gemäß § 37 Abs. 7 KStG eine bindende Feststellung einer Besteuerungsgrundlage für die Berechnung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2001 war, das wiederum Besteuerungsgrundlage für die Feststellung nach § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG zum 31.12.2002 war, erstreckte sich gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO die Bindungswirkung der Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Absatz 7 KStG auf diese Feststellung. Diese Feststellung ist der Folgebescheid zur Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG. Nur auf diese Weise kann die Bindungswirkung der Feststellung gem. § 36 Abs. 7 KStG verfahrensrechtlich in Bezug auf einen Folgebescheid umgesetzt werden. 78

Eine Unterbrechung einer Feststellungskette liegt damit entgegen der Auffassung der Klägerin nicht vor. Eine solche wäre nur gegeben, wenn eine gesetzlich vorgeschriebene und für die Besteuerungsgrundlage notwendige Feststellung unterblieben wäre. Da zum 31.12.2001 aber nur eine unselbstständige Berechnung vorzunehmen war, erfasst die Bindungswirkung die Feststellung zum 31.12.2002. 79

Bei dieser Lösung kann die Frage unerörtert bleiben, ob hinsichtlich des zu ermittelnden Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2001 eine gesetzgeberische Lücke vorliegt, die im Wege der Analogie dahin zu schließen ist, dass das ermittelte Körperschaftsteuerguthaben festzustellen ist (so Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 37 Rz. 22; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt KStG § 37 Rz. 4; Werning in Blümich KStG § 37 Rz. 21). Nach anderer Auffassung ist eine solche Feststellung entbehrlich, da ein bloßer Rechenvorgang vorliegt (Bott in Ernst & Young KStG § 37 Rz. 21; Bauschatz in Gosch § 37 Rz. 34). 80

Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben wird gemäß § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG letztmalig zum 31.12.2005 durch Feststellungsbescheid festgestellt. Zum 31.12.2006 wird das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 4 KStG nur ermittelt. Im Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG und § 38 Abs. 1 KStG vom 10.03.2011 wird das Körperschaftsteuerguthaben zwar als ermittelter Betrag angegeben, in den Erläuterungen des Bescheides wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Ermittlung unverbindlich ist und damit nicht Bestandteil des Regelungsgehaltes des Bescheides ist. Die Feststellung zum 31.12.2005 ist daher mangels einer zwischengeschalteten verbindlichen Regelung zum Körperschaftsteuerguthaben zum 31.12.2006 bindend für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 5 KStG. Auch insoweit fehlt es an einer Lücke in der Feststellungskette. 81

Bereits daraus, dass die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 1 KStG an die bindend festgestellten Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 36 Abs. 7 KStG anzuknüpfen hat, ergibt sich, dass eine Erhöhung des festzusetzenden Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens wegen einer veränderten Umgliederung der Bestände des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 nur dann möglich ist, wenn der Bescheid über die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG noch geändert werden kann und die Neufassung des § 36 KStG durch das Jahressteuergesetz 2010 zur Anwendung gebracht werden kann. 82

Im Streitfall war im Zeitpunkt des Ergehens der geänderten Fassung des § 36 KStG durch das Jahressteuergesetz 2010 der Bescheid über die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG bereits bestandskräftig, so dass gemäß § 34 Abs. 13f KStG die Neufassung des § 36 Abs. 3 und 6a KStG nicht anzuwenden ist. Zudem war im Zeitpunkt des Änderungsantrags der Klägerin vom 23.10.2010 für diesen Bescheid bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die Festsetzungsfrist für die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG begann gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 31.12.2002. Die vierjährige Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO endete danach mit Ablauf des 31.12.2006. 84

Soweit diese Feststellung der Endbestände verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden kann, wie im Streitfall, d.h. die Änderung der Umgliederung der Eigenkapitalanteile ausgeschlossen ist, bestimmt sie das Körperschaftsteuerguthaben und den Auszahlungsanspruch. 85

2. Das Verfahren war auch nicht auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht nicht die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 13f KStG vorzulegen. 86

Der Senat hält die Vorschrift des § 34 Abs. 13f KStG für verfassungsgemäß, soweit die Anwendung der Neuregelung des § 36 Abs. 3 bis 6a KStG auf nicht bestandskräftige Feststellungen der Endbestände gem. § 36 Abs. 7 KStG beschränkt wird. 87

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 17.11.2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 die Umgliederungsvorschrift des § 36 Abs. 3 KStG insoweit für verfassungswidrig erklärt, als die Umgliederung des zum Zeitpunkt des Systemwechsels zum 31.12.2000 mit 45 % belasteten Eigenkapitals in mit 40 % belastetes Eigenkapital und unbelastetes Eigenkapital (EK 02) zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führt. Es hat den Gesetzgeber insoweit verpflichtet, mit Wirkung zum 01.01.2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels in dem Teilbetrag EK 45 enthaltenen Körperschaftsteuererminderungspotenzials sicherstellt. 88

Nach dieser Entscheidung hat es für die bereits bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren bei der verfassungswidrigen Regelung zu bleiben. Im Sinne der Entscheidung bestandskräftig abgeschlossene Verfahren sind die Bescheide über die Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG, die das Ergebnis der Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02 gegenüber dem Steuerpflichtigen festsetzen. 89

Entsprechend dieser Vorgabe hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 34 Abs. 13f KStG erlassen. 90

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 91

4. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Nach den Angaben des Beklagten sind weitere Verfahren bei den Finanzämtern zu einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage anhängig und dient das vorliegende Verfahren als Musterverfahren. 92

5. Über den Antrag zu Ziffer 4 ist nach der Entscheidung zu den vorhergehenden Anträgen nicht mehr zu entscheiden. 93

