

Dipl.-Kfm. Guido Förster, Aachen

Antrag auf rückwirkende Anwendung der geänderten §§ 27—29 KStG und Festsetzungsverjährung

I. Einführung

Durch Artikel 6 des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1984¹⁾ sind die §§ 27—29 KStG geändert und damit die Verrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen mit dem verwendbaren Eigenkapital neu geregelt worden. Nachteile der alten Verrechnungsregelung sollten damit behoben werden²⁾. Die Neuregelung ist gemäß § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG 1984³⁾ auf Antrag des Stpfl. bereits für nach dem 31. 12. 1976 abgelaufene Wirtschaftsjahre rückwirkend anzuwenden. Hierdurch notwendig werdende Änderungen von bestandskräftigen KSt.-Bescheiden und Feststellungsbescheiden i. S. des § 47 KStG, die ein durch den Antrag angesprochenes Kalenderjahr betreffen, sind nach § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG vorzunehmen. Die sich wegen des Gliederungszusammenhangs ergebenden Folgeänderungen von Feststellungsbescheiden i. S. des § 47 KStG und KSt.-Bescheiden für nachfolgende Jahre sind nach §§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 171 Abs. 10 AO — ggf. i. V. mit § 181 Abs. 1 S. 1 AO — zu berücksichtigen⁴⁾. Probleme ergeben sich, wenn der Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG für Kalenderjahre gestellt wird, deren Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist. Dabei wird in der Literatur insbesondere um folgende Fragen gestritten:

- Begrenzt der Ablauf der Festsetzungsfrist für das Kalenderjahr, für welches die rückwirkende Anwendung der geänderten §§ 27—29 KStG begehrt wird, die Anwendung der Änderungsvorschrift des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG⁵⁾?
- Liegen, falls die erste Frage zu bejahen ist, die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO vor und beginnt daher mit Ablauf des Kalenderjahres des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses die Festsetzungsfrist (neu) zu laufen⁶⁾?

Diese Fragen sollen im folgenden untersucht werden.

II. Begrenzung der Änderungsvorschrift des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG durch den Ablauf der Festsetzungsfrist

Zunächst ist das Verhältnis zwischen der Änderungsvorschrift des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG und den allgemeinen Vorschriften der AO, insbesondere denjenigen über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden und Feststellungsbescheiden sowie die Festsetzungsverjährung zu betrachten. Fraglich ist, ob § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG losgelöst von diesen Vorschriften oder im Zusammenhang mit ihnen zu sehen ist.

Aus Wortlaut und Zweck des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG lassen sich für die Annahme eines eigenständigen Daseins dieser Norm keine Anhaltspunkte gewinnen. Umgekehrt erlaubt jedoch § 172 Abs. 1

S. 1 Nr. 2 Buchst. d AO — i. V. mit § 181 Abs. 1 S. 1 AO — die Integration des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG in das System der Änderungsvorschriften der AO für Steuerbescheide und Feststellungsbescheide. Hinzu kommt, daß der Wortlaut des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG auf „bestandskräftige“ Bescheide Bezug nimmt und damit auch selbst indirekt auf die Vorschriften der AO verweist. Dies legt den Schluß nahe, daß § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG eine sonstige

¹⁾ Vom 22. 12. 1983, BGBl. I 1983 S. 1583—1591.

²⁾ BT-Drucks. 10/336 S. 28. Zur Neuregelung vgl. *Flockermann*, DStR 1982 S. 303; *Krebs*, BB 1982 S. 1909; *ders.*, BB 1984 S. 1153; *Zenthöfer*, FR 1983 S. 365; *Sarrazin*, GmbHR 1983 S. 305; *ders.*, FR 1984 S. 105; *Althoefler/Krebs/Nolte/Roland*, DStZ 1984 S. 4; *Dötsch*, DB 1984 S. 147; *Lempenau*, BB 1984 S. 263; *Goutier*, Stbg. 1984 S. 46; *Rabald*, WPG. 1984 S. 290; *Streck*, KÖSDI 1984 S. 5402; *Martens*, DStR 1984 S. 168.

³⁾ KStG 1984 i. d. F. vom 10. 2. 1984, BGBl. I 1984 S. 217—236, geändert durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25. 7. 1984, BGBl. I 1984 S. 1006 f., durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 vom 14. 12. 1984, BGBl. I 1984 S. 1493—1513 und das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19. 12. 1985, BGBl. I 1985 S. 2436—2459. Im folgenden ist, wenn dies nicht ausdrücklich anders vermerkt ist, mit KStG stets das KStG 1984 gemeint.

⁴⁾ *Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, Stand Dezember 1985, § 27 KStG Rdn. 113i.

⁵⁾ *Bejahend*: FG München vom 17. 2. 1986 (nrkr.), EFG 1986 S. 360 f.; BMF-Schreiben vom 7. 6. 1984 IV B 7 — S 2630 — 16/84, BStBl. I 1984 S. 369 = DB 1984 S. 1272, Tz. 2.3.2; BMF-Schreiben vom 20. 6. 1985 IV B 7 — S 2630 — 9/85, DB 1985 S. 1507; *Sarrazin*, GmbHR 1983 S. 311; *ders.*, FR 1984 S. 107; *ders.*, WPG. 1985 S. 627 f.; o. V., DB 1983 S. 2662 f.; *Althoefler/Krebs/Nolte/Roland*, DStZ 1984 S. 25; *Dötsch*, DB 1984 S. 151; *ders.* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, a.a.O. (Fn. 4), § 27 KStG Rdn. 113k; *Rekow* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, a.a.O. (Fn. 4), § 54 KStG Rdn. 16; *Lempenau*, BB 1984 S. 265; *Krebs*, BB 1984 S. 1158; *Ebert*, BB 1984 S. 1222; *Jünger*, in *Lademann*, Komm. z. KStG, Stand Juli 1985, § 27 KStG Rdn. 70. *Zweifelnd*: *Goutier*, Stbg. 1984 S. 49. *Verneinend*: *Streck*, KÖSDI 1984 S. 5407; *Felix/Streck*, KStG, 2. Aufl. 1985, § 54 KStG Rdn. 19; *Martens*, DStR 1984 S. 172.

⁶⁾ *Bejahend*: aa) Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1984: Eingabe der Bundessteuerberaterkammer an das BMF vom 14. 5. 1985, S. 2; wohl auch *Centrale für GmbH*, GmbHR 1985 S. 314. bb) Antrag des Stpfl.: *Lempenau*, BB 1984 S. 265. *Verneinend*: FG München, a.a.O. (Fn. 5); BMF-Schreiben vom 7. 6. 1984, a.a.O. (Fn. 5), Tz. 2.3.2; BMF-Schreiben vom 20. 6. 1985, a.a.O. (Fn. 5), S. 1507; *Krebs*, BB 1984 S. 1158; *Sarrazin*, FR 1984 S. 107; *ders.*, WPG. 1985 S. 627f.; *Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, a.a.O., (Fn. 4), § 27 KStG Rdn. 113k.

gesetzliche Zulassung der Änderung von Steuerbescheiden und Feststellungsbescheiden i. S. des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. d AO — i. V. mit § 181 Abs. 1 S. 1 AO — ist und daher nur im Zusammenhang mit den allgemeinen Vorschriften der AO gesehen werden kann. Daraus aber folgt wiederum, daß die Wirkung der Änderungsvorschriften des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG gemäß § 169 Abs. 1 S. 1 AO durch den Ablauf der Festsetzungsfrist begrenzt und eine rückwirkende Anwendung der geänderten §§ 27—29 KStG auf Kalenderjahre, deren Festsetzungsfrist abgelaufen ist, nicht möglich ist.

III. Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO

Eine von diesem Ergebnis zu unterscheidende Frage ist jedoch, ob das Inkrafttreten des StEntlG 1984 oder ein Antrag des Stpfl. nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG den Ablauf der Festsetzungsfristen für die Jahre 1977—1983 unberührt läßt oder ob hierin ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO mit der Folge des Neubeginns der Festsetzungsfrist(en) zu erblicken ist.

Die Finanzverwaltung und ein Teil der Literatur lehnt das Eingreifen der Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO ab. Zwei Argumente werden dabei angeführt:

- Der Antrag des Stpfl. ist kein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Diese Vorschrift greift daher ihrem Tatbestand nach nicht ein⁷⁾.
- § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG verdrängt als Spezialregelung für seinen Anwendungsbereich die allgemeine Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO⁸⁾.

Es fällt auf, daß die Begründungen sich gegenseitig ausschließen.

Begründung b) setzt ein Konkurrenzverhältnis zwischen den Änderungsvorschriften des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG und § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO voraus. Notwendige Bedingung hierfür ist die Tatsache, daß beide Normen denselben Sachverhalt tatbestandlich erfassen⁹⁾. Hieraus aber folgt, daß Begründung b) von der tatbestandlichen Erfüllung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ausgeht. Im Gegensatz dazu bestreitet Begründung a) aber gerade das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO infolge des Inkrafttretens des StEntlG oder eines Antrages des Stpfl. nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG.

Unter Berücksichtigung dieses Verhältnisses beider Begründungen zueinander ist daher im weiteren zunächst zu prüfen, ob § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO tatbestandlich durch das Inkrafttreten des StEntlG 1984 oder einen Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG erfüllt wird. Nur falls dies bejaht werden kann, muß auf das Konkurrenzverhältnis der Vorschriften des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG und des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO eingegangen werden.

1. Erfüllung des Tatbestandes des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO

a) Steuerentlastungsgesetz 1984 als rückwirkendes Ereignis

Fraglich ist, ob das Inkrafttreten des StEntlG 1984 selbst ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist¹⁰⁾.

Dies setzt voraus, daß eine rückwirkende Gesetzesänderung überhaupt ein rückwirkendes Ereignis sein kann¹¹⁾. Zur Lösung dieser Frage wird man zunächst vom Wortlaut des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ausgehen müssen, der zumindest in den Fällen der verfassungsrechtlich erlaubten Rückwirkung die rückwirkende Gesetzesänderung mit umfaßt.

Klärungsbedürftig bleibt jedoch, ob dies auch dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Danach soll § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO die Fälle der „Änderung des Sachverhalts“ erfassen¹²⁾. Hieraus leitet ein Teil der Literatur ab, daß Ereignisse i. S. dieser Vorschrift nur solche Vorgänge sein könnten, die Merkmale des Steuertatbestandes betreffen¹³⁾.

Eine solche Folgerung erscheint jedoch verfehlt. Vielmehr wird man unter „Änderung des Sachverhalts“ neben den die Merkmale des Steuertatbestandes betreffenden Vorgängen auch solche nachträglich eintretenden Umstände verstehen dürfen, die Rechtsnormen selbst (rückwirkend) in ihrem Bestand betreffen. Hierfür sprechen die Ausführungen des Finanzausschusses zu § 175

AO¹⁴⁾, die bei der Ermittlung des gesetzgeberischen Willens nicht außer acht gelassen werden dürfen. Auch dort wird zunächst davon ausgegangen, daß „Ereignis“ ein „neuer Sachverhalt“ sei¹⁴⁾. Satz 2 der Ausführungen des Finanzausschusses nimmt aber die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes durch das BVerfG aus dem Begriff des „Ereignisses“ heraus¹⁴⁾. Daraus ergibt sich aber im Umkehrschluß, daß der Begriff des Ereignisses nach Auffassung des Gesetzgebers die rückwirkende Aufhebung und Änderung von Rechtsnormen mit umfassen muß. Anderenfalls wären die Ausführungen des Finanzausschusses sinnlos. Die Meinung, eine rückwirkende Gesetzesänderung sei kein Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO läßt sich also gerade nicht durch einen Hinweis auf den gesetzgeberischen Willen stützen. Dieser untermauert vielmehr die Gegenposition.

Die Ausnahme bezüglich der Nichtigkeitserklärung einer gesetzlichen Norm durch das BVerfG erklärt sich aus dem Grundsatz des § 79 Abs. 2 S. 1 BVerfGG, die auf der für nichtig erklärten Norm beruhenden abgeschlossenen Entscheidungen aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens bestehen bleiben zu lassen¹⁵⁾. Dieser Grundsatz soll durch die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO nicht durchbrochen werden¹⁶⁾. Die Gründe der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens können aber nicht in Betracht kommen, wenn die Rückwirkung eines Gesetzes gerade gewollt ist.

Aus Gesetzeswortlaut und dem gesetzgeberischen Willen wird man mithin folgern dürfen, daß eine rückwirkende Gesetzesänderung ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist.

Dies bedeutet jedoch noch nicht, daß auch das Inkrafttreten des StEntlG 1984 eine rückwirkende Gesetzesänderung darstellt. Zwar beinhaltet das StEntlG eine Änderung der §§ 27—29 KStG, doch sind die geänderten Vorschriften nach § 54 Abs. 1 KStG erstmals auf den am 1. 1. 1984 beginnenden Veranlagungszeitraum anzuwenden. Eine steuerliche Wirkung für die Vergangenheit aus sich selbst heraus ist mit dem Inkrafttreten des StEntlG also nicht verbunden. Diese steuerliche Wirkung für die Vergangenheit ergibt sich gemäß § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG erst aus einem Antrag des Stpfl. Somit muß davon ausgegangen werden, daß das Inkrafttreten des StEntlG 1984 selbst kein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellt¹⁷⁾.

b) Antrag des Steuerpflichtigen als rückwirkendes Ereignis

Ist das Inkrafttreten des StEntlG 1984 für sich genommen kein rückwirkendes Ereignis, weil es für die rückwirkende Anwendung

7) BMF-Schreiben vom 20. 6. 1985, a.a.O. (Fn. 5), 1507; *Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, a.a.O. (Fn. 4), § 27 KStG Rdn. 113k; wohl auch *Sarrazin*, WPg. 1985 S. 627f.

8) FG München, a.a.O. (Fn. 5); BMF-Schreiben vom 7. 6. 1984, a.a.O. (Fn. 5), Tz. 2.3.2; *Sarrazin*, FR 1984 S. 107; *Krebs*, BB 1984 S. 1158.

9) *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York/Tokyo 1983 S. 255.

10) Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2; wohl auch *Centrale für GmbH, GmbHR* 1985 S. 314.

11) *Bejahend: Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: April 1986, § 175 AO Rdn. 9; *Kühn/Kutter/Hofmann*, 14. Aufl., 1983, § 175 AO Anm. 3e; *Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten (AO 1977), 7. Aufl., 1983, S. 126; Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2; wohl auch *Rose*, Betrieb und Steuer, 4. Buch, Das Besteuerungsverfahren, Wiesbaden 1981, S. 76. Zweifelnd: v. *Wallis* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, Stand: Juli 1985, § 175 AO Rdn. 14b, 27. *Verneinend: Koch*, AO, 2. Aufl., 1979, § 175 AO Rdn. 11; *Ax/Fuchs*, AO/FGO 10. Aufl., 1983, Rdn. 620.

12) BT-Drucks. VI/1982 S. 155.

13) *Koch*, a.a.O. (Fn. 11), § 175 AO Rdn. 11.

14) BT-Drucks. 7/4292 S. 34.

15) BVerfGE 7 S. 194, 195; 11 S. 263, 265; 20 S. 230, 235 f.

16) Gl. A. wohl *Tipke/Kruse*, a.a.O. (Fn. 11), § 175 AO Rdn. 16.

17) BMF-Schreiben vom 20. 6. 1985, a.a.O. (Fn. 5), DB 1985 S. 1507; *Dötsch* in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, a.a.O. (Fn. 4), § 27 KStG Rdn. 113k; *Sarrazin*, WPg. 1985 S. 627 f.

der Gesetzesänderung einen Antrag des Stpfl. voraussetzt, so drängt sich die Frage auf, ob nicht dieser Antrag selbst ein rückwirkendes Ereignis darstellt.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, daß ein Antrag des Stpfl. kein rückwirkendes Ereignis sei¹⁷⁾. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Ob ein Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, ist der gesetzlichen Regelung, die diesen Antrag vorsieht, und ihren Prinzipien zu entnehmen¹⁸⁾.

Nach dem Gesetzeswortlaut führt ein Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG unmittelbar zur rückwirkenden Anwendung der Neuregelung der §§ 27—29 KStG. Ein eigenständiger Entscheidungsspielraum der Finanzverwaltung über die rückwirkende Anwendung dieser Vorschriften ist nicht vorgesehen. Umgekehrt schließt ein fehlender Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG die Rückwirkung der geänderten §§ 27—29 KStG für Veranlagungszeiträume, die vor dem 1. 1. 1984 begonnen haben, aus. Folglich hängt die gesetzliche Rückwirkung allein vom Vorliegen eines entsprechenden Antrages ab, der Antrag hat somit „rechtsgestaltenden“ Charakter. Wenn aber die gesetzliche Rückwirkung nach der Regelung des § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG nur vom Vorliegen des Antrages abhängt, ist der Antrag selbst ein rückwirkendes Ereignis, denn er löst steuerliche Wirkungen für die Vergangenheit aus.

Die Meinung der Finanzverwaltung¹⁷⁾ würde zu dem widersinnigen Ergebnis führen, daß eine Gesetzesänderung, die mit obligatorischer Rückwirkung ausgestattet wäre, hinsichtlich der Aufhebung und Änderung von auf dem ursprünglichen Gesetz beruhenden Steuerbescheiden andere Folgen eintreten ließe, als eine solche Gesetzesänderung, deren Rückwirkung auf Antrag einträte. In beiden Fällen ginge es aber um die Frage der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen der gesetzlichen Rückwirkung. Die Frage der Art und Weise des Zustandekommens der Rückwirkung ist hiervon jedoch unabhängig.

Der Antrag gemäß § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG stellt also ein rückwirkendes Ereignis dar. Demgemäß greift § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO seinem Tatbestand nach ein¹⁹⁾.

2. Konkurrenzverhältnis der Änderungsvorschriften des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG und des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO

Ausgehend von der Erkenntnis, daß ein Antrag auf rückwirkende Anwendung der neuen §§ 27—29 KStG den Tatbestand sowohl des § 54 Abs. 7 KStG als auch denjenigen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfüllt, ist nun das Verhältnis der Änderungsvorschriften des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG und des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO zueinander zu beleuchten.

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, daß beide Vorschriften im Verhältnis der Spezialität zueinander stehen²⁰⁾; einerseits ist zwar jeder Antrag i. S. des § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG auch ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, andererseits ist nicht jedes rückwirkende Ereignis ein Antrag gemäß § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG. Hieraus allein kann jedoch nicht abgeleitet werden, daß § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG als spezielle Norm die allgemeine Änderungsnorm des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO verdrängt²¹⁾. Dies könnte nur dann ohne weiteres angenommen werden, wenn die Rechtsfolgen beider Normen sich ausschließen²¹⁾.

Rechtsfolge des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG ist die Änderung von bestandskräftigen KSt.-Bescheiden und Feststellungsbescheiden i. S. des § 47 KStG, welche auf Grund eines Antrages des Stpfl. notwendig wird.

Rechtsfolge des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist die auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses notwendig werdende Änderung von Steuerbescheiden und Feststellungsbescheiden.

Da auch der Antrag des Stpfl. ein rückwirkendes Ereignis ist, ordnen beide Vorschriften für den Anwendungsbereich des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG die gleiche Rechtsfolge an.

§ 175 Abs. 1 S. 2 AO setzt jedoch über § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG hinausgehend eine neue Festsetzungsfrist in Gang. Insofern ist

die Rechtsfolge der ersten Vorschrift weitergehender als die der zweiten Vorschrift. Jedoch schließt der Wortlaut des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG selbst diese weitergehende Folge des § 175 Abs. 1 S. 2 AO nicht aus. Fraglich ist aber, ob der Zweck des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG eine Verdrängung der Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO erfordert.

Die ursprüngliche Begründung des Regierungsentwurfes des StEntG 1984²²⁾ will durch die Regelung des § 54 Abs. 7 KStG eine zeitliche Rückwirkung der neuen §§ 27—29 KStG ermöglichen. Sie unterscheidet zwischen bestandskräftigen und nicht bestandskräftigen KSt.-Bescheiden und Feststellungsbescheiden i. S. des § 47 KStG. Bei nicht bestandskräftigen Bescheiden sollen die neuen Vorschriften auf Antrag für alle Wirtschaftsjahre rückwirkend angewandt werden können, die nach dem 31. 12. 1976 abgelaufen sind. Auch für bestandskräftige Bescheide, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, soll die Rückwirkung ermöglicht werden. Bestandskräftige Bescheide, deren Festsetzungsfrist abgelaufen ist, werden in der ursprünglichen Regierungsbegründung nicht erwähnt.

Im weiteren Verlauf der Beratungen des Gesetzentwurfes des StEntG 1984 wird jedoch nur noch der Zweck des § 54 Abs. 7 KStG betont, die Rückwirkung für die Jahre ab 1977 zur Vermeidung von Liquiditätsnachteilen auf Antrag zu gestatten²³⁾.

Aus der ursprünglichen Äußerung der Regierungsbegründung, bei bestandskräftigen Bescheiden, deren Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist, die rückwirkende Anwendung der Neuregelung der §§ 27—29 KStG auf Antrag des Stpfl. zu gestatten, folgert die Finanzverwaltung — ausgelöst durch einen Beitrag von *Lempenau*²⁴⁾ —, daß § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG nur die Änderung von bestandskräftigen Bescheiden, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei, zulasse und im übrigen als Spezialvorschrift die allgemeine Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO mit deren weitergehender Folge des Neubeginns der Festsetzungsfrist verdränge²⁵⁾.

Wird man unter Berücksichtigung der ursprünglichen Regierungsbegründung auch zugeben müssen, daß § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG nur die Änderung bestandskräftiger Bescheide, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, erfaßt, so bestehen doch gegen die weitergehende Annahme der Verdrängung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO durch § 54 Abs. 7 KStG Bedenken.

Diese ergeben sich zunächst daraus, daß in den weiteren Beratungen des StEntG 1984 im Anschluß an die ursprüngliche Regierungsbegründung die Rückwirkung für die Jahre ab 1977 betont worden ist, obwohl bereits zu diesem Zeitpunkt für einen Teil der Fälle aus 1977, deren KSt.-Erklärungen und Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 47 KStG) in 1978 abgegeben worden waren, die Festsetzungsfrist abgelaufen war²⁶⁾.

Man wird daraus entnehmen müssen, daß der vorrangige Zweck des § 54 Abs. 7 KStG die Ermöglichung der rückwirkenden Anwendung der gesetzlichen Neuregelung der §§ 27—29 KStG für Veranlagungszeiträume bereits ab 1977 ist²⁷⁾. Wäre demge-

18) *Tipke/Kruse*, a.a.O. (Fn. 11), § 175 AO Rdn. 10.

19) *Lempenau*, BB 1984 S. 265.

20) Hierzu *Larenz*, a.a.O. (Fn. 9), S. 256 f.

21) *Larenz*, a.a.O. (Fn. 9), S. 257.

22) BT-Drucks. 10/336, S. 31.

23) Stellungnahme des Bundesrates zum Regierungsentwurf des StEntG 1984, BT-Drucks. 10/336 S. 39 = BR-Drucks. 303/83 S. 19; Gegenüberung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 10/348, Zu 15.

24) *Lempenau*, BB 1984 S. 265.

25) BMF-Schreiben vom 7. 6. 1984, a.a.O. (Fn. 5), Tz. 2.3.2; *Sarrazin*, FR 1984 S. 107, *Krebs*, BB 1984 S. 1158.

26) *Martens*, DStR 1984 S. 172.

27) *Lempenau*, BB 1984 S. 265; Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2.

genüber der Gesichtspunkt der Festsetzungsverjährung vom Gesetzgeber als vorrangig erachtet worden, so bliebe zu fragen, warum dies im Gesetz keinen Ausdruck gefunden hat²⁸⁾.

Des weiteren führt die Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Schlechterstellung der Stpfl., die ihren steuerlichen Obliegenheiten innerhalb der gesetzlichen Fristen nachgekommen sind, gegenüber denjenigen, welchen großzügige Fristverlängerungen durch die Finanzverwaltung eingeräumt wurden oder die ihre Erklärungen verspätet abgegeben haben, wenn für erstere die Festsetzungsverjährung mittlerweile eingetreten ist²⁹⁾. Dies aber widerspricht dem Gedanken der Steuergerechtigkeit³⁰⁾. Darüber hinaus ist der Ablauf der Festsetzungsfrist und damit auch die Möglichkeit einer rückwirkenden Anwendung der Neuregelung der §§ 27—29 KStG, folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, von Zufälligkeiten wie z. B. dem Vorliegen von Anträgen, die in solche nach § 54 Abs. 7 KStG umgedeutet werden können, oder der zeitlichen Durchführung einer Betriebsprüfung abhängig³¹⁾. Auch dies widerspricht aber dem Gedanken der Steuergerechtigkeit.

Fraglich ist schließlich auch, ob die ursprüngliche Regierungsbeurteilung des Entwurfes des StEntG 1984 tatsächlich auf eine Verdrängung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO durch § 54 Abs. 7 KStG abzielt.

In der Begründung wie später auch im Gesetzestext wird zwischen bestandskräftigen und nicht bestandskräftigen Bescheiden unterschieden. Nur für erstere enthält § 54 Abs. 7 KStG in seinem 2. Halbsatz eine Änderungsvorschrift. Letztere sind hingegen auf Antrag nach der allgemeinen Vorschrift des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a 1. Hs. AO zu ändern. Eine solche Aufspaltung der Änderungsvorschriften wäre jedoch nicht vonnöten gewesen, wenn es lediglich um eine Verdrängung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO gehen würde. In diesem Fall hätte es genügt, das Wort „bestandskräftige“ im 2. Halbsatz des § 54 Abs. 7 KStG fortzulassen und damit deutlich zu machen, daß § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG als abschließende Grundlage für rückwirkungsbedingte Änderungen von KSt.-Bescheiden und Feststellungsbescheiden i. S. des § 47 KStG zu verstehen sei. Eine solche Regelung hätte auch den Vorteil der Klarheit für sich gehabt. Daß der Gesetzgeber sich trotzdem für die Aufspaltung der Änderungsvorschriften entschieden hat, läßt darauf schließen, daß die Erfüllung des Tatbestandes des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch einen Antrag nach § 54 Abs. 7 KStG nicht erkannt worden ist. Im Falle des Nichteingreifens des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO bestünde tatsächlich ein Bedürfnis nach einer eigenständigen Berichtigungsvorschrift für — auf Grund eines Antrages nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG notwendig werdende — Änderungen bestandskräftiger KSt.-Bescheide und Feststellungsbescheide i. S. des § 47 KStG. Während die nicht bestandskräftigen Bescheide gemäß §§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a 1. Hs., 171 Abs. 3 S. 1 und 2 AO — i. V. mit § 181 Abs. 1 S. 1 AO — geändert werden könnten, käme eine Anwendung der §§ 172—175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO auf die Änderung bestandskräftiger Bescheide zugunsten des Stpfl. tatbestandlich nicht in Betracht. Für diese Bescheide würde es dann an einer Rechtsgrundlage für die Änderung fehlen.

Wenn *Krebs*³²⁾ den Gesetzgeber gegen den Vorwurf der Verknennung der Problematik der tatbestandlichen Erfüllung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch den Antrag des Stpfl. nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG verwahrt, so kann seiner Argumentation nicht gefolgt werden.

Danach ist § 54 Abs. 7 KStG als eigenständige Berichtigungsvorschrift zu sehen und verdrängt deshalb § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO. Als Begründung wird angeführt, daß der Gesetzgeber anderenfalls in § 54 Abs. 7 KStG nur hätte zu formulieren brauchen, daß der Antrag auf Anwendung der geänderten Rechtsvorschriften ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 AO sei.

Gerade diese Begründung aber zeigt, daß der Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG von *Krebs* offensichtlich nicht als rückwirkendes Ereignis angesehen wird. Anderenfalls wäre diese gesetzliche

„Klarstellung“ überflüssig. Daraus aber folgt, daß die Auffassung von *Krebs* in sich widersprüchlich ist, denn wenn § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO schon tatbestandlich nicht eingreift, weil kein rückwirkendes Ereignis vorliegt, dann stellt sich auch die von ihm erörterte Frage der Konkurrenz nicht.

Auch ist § 54 Abs. 7 KStG keine eigenständige Berichtigungsvorschrift, sondern führt zu einer Aufspaltung der Rechtsgrundlagen für die Änderung von Bescheiden, die auf den alten §§ 27—29 KStG 1977 beruhen. Diese Aufspaltung wird aber gerade vor dem Hintergrund verständlich, daß der Gesetzgeber wie auch wohl *Krebs* den Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG nicht als rückwirkendes Ereignis angesehen hat.

Letztlich ergibt auch die Begründung des Regierungsentwurfes des StEntG 1984³³⁾, wenn sie nur von der Möglichkeit der Änderung bestandskräftiger Bescheide, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, spricht, noch nicht, daß der Gesetzgeber die Problematik der tatbestandlichen Erfüllung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch einen Antrag auf rückwirkende Anwendung der geänderten Vorschriften erkannt hat und dieses Problem mit der Vorschrift des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG hat regeln wollen³⁴⁾. An anderer Stelle der gesetzgeberischen Beratungen wird nämlich, wie oben bereits ausgeführt, von einer Rückwirkung für die Jahre ab 1977 gesprochen ohne daß das Problem der Festsetzungsverjährung Erwähnung findet³⁵⁾.

Man wird folglich davon ausgehen dürfen, daß die Vorschrift des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG nach ihrer Zielsetzung den § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO nicht verdrängen, sondern vielmehr die durch dessen (vermeintliches) Nichteingreifen entstehende Lücke in den Änderungsvorschriften für bestandskräftige Bescheide schließen sollte. Ist dem aber so, dann kann diese Zielrichtung nicht plötzlich vom Ersatz des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO in dessen Verdrängung umgedeutet werden, nachdem erkannt worden ist, daß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 tatbestandlich doch erfüllt ist. Eine Lösung des Konkurrenzproblems wird den Zweck des § 54 Abs. 7 KStG, die Rückwirkung der gesetzlichen Neuregelung für die Jahre ab 1977 zu ermöglichen³⁶⁾, zu berücksichtigen haben. Dieser Zweck wird aber gerade dann erreicht, wenn § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO in der Anwendung neben § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG tritt³⁷⁾. Zwar verliert § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG dann seine Bedeutung, doch ist dies auf die Verknennung der tatbestandlichen Erfüllung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch einen Antrag auf rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Neuregelung und die erst daraus folgende Schaffung des § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG zurückzuführen.

IV. Ergebnis

Der Antrag nach § 54 Abs. 7 1. Hs. KStG auf rückwirkende Anwendung der geänderten §§ 27—29 KStG ist ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Die Regelung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO bleibt neben § 54 Abs. 7 2. Hs. KStG anwendbar. Folglich ist eine Antragstellung für Kalenderjahre, deren (ursprüngliche) Festsetzungsfrist abgelaufen ist, möglich. Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag gestellt wird, beginnt die Festsetzungsfrist für das bzw. die im Antrag bezeichneten Jahre neu zu laufen.

28) Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2.

29) *Goutier*, Stbg. 1984 S. 49; *Rekow* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O. (Fn. 4), § 54 KStG Rz. 16; Centrale für GmbH, GmbHR 1985 S. 314; wohl auch *Martens*, DStR 1984 S. 172.

30) *Goutier*, Stbg. 1984 S. 49.

31) Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2.

32) *Krebs*, BB 1984 S. 1158; ihm folgend: FG München, a.a.O. (Fn. 5).

33) BT-Drucks. 10/336 S. 31.

34) A. A. *Krebs*, BB 1984 S. 1158.

35) BT-Drucks. 10/336 S. 39 = BR-Drucks. 303/83 S. 19.

36) BT-Drucks. 10/336 S. 39 = BR-Drucks. 303/83 S. 19; *Lempenau*, BB 1984 S. 265; Eingabe der Bundessteuerberaterkammer, a.a.O. (Fn. 6), S. 2.

37) *Lempenau*, BB 1984 S. 265.