

Urteil vom 22. July 2010, IV R 29/07

§ 7 Satz 2 GewStG verfassungsgemäß - Vermeidung von Steuerumgehungen - Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers - Rückwirkende Berichtigung eines in einer Gesetzesfassung unterlaufenen offensichtlichen Fehlers - Schutz von Dispositionen des Steuerpflichtigen - Kein Vertrauensschutz wegen Verwaltungsanweisung - Spannungsverhältnis von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz zum Demokratieprinzip - Aufrechterhaltung von Steuervergünstigungen in der Zukunft

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40 Buchst b, EStG § 35, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 6, FGO § 68 S 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 127, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, StBAGuaÄndG Art 5 Nr 1, StBAGuaÄndG Art 5 Nr 2, GewStG § 7 S 2, UntStFG Art 4 Nr 2, GewStG § 7 S 2, SFG Art 11 Nr 2, GewStG § 36 Abs 1

vorgehend FG Bremen, 06. February 2007, Az: 3 K 73/05 (5)

Leitsätze

§ 7 Satz 2 GewStG ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin eine OHG ist. Kommanditisten der Klägerin waren neben der D-GmbH eine Stiftung, vier Kommanditgesellschaften, eine weitere GmbH und natürliche Personen. Die Klägerin ist gewerblich tätig und hält Beteiligungen an zahlreichen Kapitalgesellschaften.
- 2** Mit Ausnahme der D-GmbH veräußerten sämtliche Kommanditisten der Klägerin ihre Kommanditanteile, die etwa 80 % des Kapitals der Klägerin entsprachen, an die A-GmbH:
- 3** Im Juli 2001 schlossen alle Kommanditisten der Klägerin mit Ausnahme der D-GmbH eine Gesellschaftervereinbarung zur Vorbereitung auf einen angestrebten Verkauf der Kommanditanteile. Sie beauftragten einen Lenkungsausschuss mit dem Abschluss eines Anteilsverkaufvertrages im Namen der Gesellschafter unter Vorbehalt eines nachträglichen Zustimmungsbeschlusses der Gesellschafterversammlung.
- 4** Am 5. August 2001 wurde zwischen dem Lenkungsausschuss im Namen der veräußernden Kommanditisten, der Klägerin, der A-GmbH und der C-S.A./N.V. ein Vertrag ("Sale Agreement") geschlossen. Dieser sieht die dingliche Abtretung der Kommanditanteile frühestens für den 1. Februar 2002 vor (Klausel 15.1 des Vertrages). Er steht unter der aufschiebenden Bedingung einer mehrheitlichen Zustimmung der Kommanditisten (Klausel 16.1 des Vertrages). Nach Klausel 23.1 findet auf den Vertrag deutsches Recht Anwendung.
- 5** Am 1. September 2001 fand eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der Klägerin statt. Diese stimmte dem Kaufvertrag vom 5. August 2001 und der beabsichtigten Abtretung der Kommanditanteile zu.
- 6** Die Abtretung der Gesellschaftsanteile erfolgte am 1. Februar 2002.
- 7** In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (2002) erklärte die Klägerin u.a. Veräußerungsgewinne i.S. des § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 --StBAÄG-- (BGBl I 2002, 2715; im Folgenden GewStG n.F.) in Höhe von ... €. Erklärungsgemäß setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag fest.
- 8** Die Klägerin machte mit ihrem Einspruch geltend, § 7 Satz 2 GewStG n.F. sei verfassungswidrig. Weiterhin sei der

Bescheid auch insoweit rechtswidrig, als der Veräußerungsgewinn ohne Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (EStG) und des § 8b Abs. 6 i.V.m. Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (KStG) der Gewerbesteuer unterworfen worden sei.

- 9 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 10 Die Klage war insoweit erfolgreich, als im Rahmen des § 7 GewStG n.F. die Vorschriften des § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG und des § 8b Abs. 6 i.V.m. Abs. 2 KStG zu berücksichtigen seien. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab.
- 11 Das FG hielt in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 1720 veröffentlichten Urteil die Einbeziehung des Veräußerungsgewinns nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. nicht für verfassungswidrig.
- 12 Während des Revisionsverfahrens hat das FA den angegriffenen Bescheid mit Bescheiden vom 28. November 2007, vom 20. Mai 2008 und vom 28. April 2010 geändert; dabei hat das FA u.a. den teilweisen Klageerfolg der Klägerin berücksichtigt; die Änderungen betreffen nicht das Revisionsverfahren.
- 13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Sie ist weiterhin der Auffassung, § 7 Satz 2 GewStG n.F. sei verfassungswidrig.
- 14 Die Klägerin beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 28. April 2010 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2002 ohne Einbeziehung der von den Kommanditisten erzielten Veräußerungsgewinne festgesetzt wird.
- 15 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 A. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da die während des Revisionsverfahrens ergangenen Bescheide an die Stelle des angegriffenen Bescheides getreten sind. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- 17 Die Bescheide vom 28. November 2007, vom 20. Mai 2008 und vom 28. April 2010 sind nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weitergehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (BFH-Urteil in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- 18 B. Die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 28. April 2010 ist unbegründet und daher abzuweisen. § 7 Satz 2 GewStG n.F. verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG); die Anwendung der Vorschrift auf den Streitfall begründet keine unzulässige Rückwirkung.
- 19 1. § 7 Satz 2 GewStG n.F. hat folgende Entstehungsgeschichte:
- 20 a) § 7 GewStG in der Fassung vom 19. Mai 1999 lautete:
- 21 "Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1."
- 22 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu § 7 Satz 1 GewStG gehören bei natürlichen Personen und Mitunternehmerschaften Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs nicht zum Gewerbeertrag. Dies ergibt sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, unter II.1. der Gründe, m.w.N.; vgl. auch Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien --GewStR-- 1998). Hingegen gehören bei

Kapitalgesellschaften auch Gewinne aus der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs zum Gewerbeertrag. Die Gewerbesteuerpflicht knüpft bei Kapitalgesellschaften allein an die Rechtsform an; nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit einer solchen Gesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 5. September 2001 I R 27/01, BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, unter II.2. der Gründe; vgl. auch Abschn. 40 Abs. 2 Satz 1 GewStR 1998 und R 7.1 Abs. 4 Satz 1 GewStR 2009).

- 23** b) Im "Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts" des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vom 18. April 2001 heißt es (Finanz-Rundschau --FR-- 2001, Beilage zu Heft 11, 1, 35, unter E.I.1.a):
- 24** "Die für Kapitalgesellschaften bestehende Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft (Objektgesellschaft) einzubringen, um sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung gewerbesteuerfrei zu veräußern, sollte künftig beseitigt werden (gewerbesteuerfreie Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft)."
- 25** c) Art. 4 Nr. 2 des Entwurfs der Bundesregierung über ein Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 17. August 2001 (BRDrucks 638/01; inhaltsgleich: BTDrucks 14/6882 vom 10. September 2001) lautete:
- 26** "In § 7 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:
- 'Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe
1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
 2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
 3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,
- soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt.' "
- 27** Nach der Begründung dieses Gesetzentwurfs (BTDrucks 14/6882, S. 41) hatte die gesetzliche Neuregelung folgendes Ziel:
- 28** "Veräußerungsgewinne sollen bei Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften, Erbengemeinschaften) künftig der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen. Insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft wird dies zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen für unverzichtbar gehalten. Kapitalgesellschaften hätten ohne die Regelung die Möglichkeit, Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, statt dessen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft zu übertragen und könnten anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußern."
- 29** Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 7. November 2001 schlug dieser die Änderung vor, dass im letzten Halbsatz vor Mitunternehmer "unmittelbar beteiligter" eingefügt werde (BTDrucks 14/7343, S. 40). Der letzte Halbsatz des § 7 Satz 2 GewStG sollte demnach lauten: "...soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt." Die Begründung hierfür lautet (BTDrucks 14/7344, S. 12):
- 30** "Durch die Änderung werden nur die Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften von der Gewerbesteuer steuerfrei gelassen, die auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallen. Soweit eine natürliche Person mittelbar beteiligt ist, erfolgt eine Entlastung um die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG. Die Ergänzung ist notwendig, um die Regelung in der Praxis anwenden zu können. Bei mehrstufigen Personengesellschaften ist es für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist."
- 31** Der Deutsche Bundestag verabschiedete das UntStFG am 14. Dezember 2001 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, der Bundesrat stimmte am 20. Dezember 2001 zu. Am 24. Dezember 2001 wurde das UntStFG vom 20. Dezember 2001 im BGBl I 2001, 3858 veröffentlicht. Die Änderung des § 7 Satz 2 GewStG trat nach Art. 12 Abs. 1 UntStFG am Tag nach der Verkündung in Kraft, die

neue Fassung des § 7 Satz 2 GewStG war aber nach § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung des UntStFG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden.

- 32** d) Durch Art. 11 des Gesetzes zur Fortführung des Solidarpaktes, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Abwicklung des Fonds "Deutsche Einheit" (Solidarpaktfortführungsgesetz --SFG--) vom 20. Dezember 2001 wurde § 7 GewStG erneut geändert. Art. 11 Nr. 2 SFG lautet:
- 33** "§ 7 Satz 2 wird wie folgt gefasst:
- 34** 'Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des KStG ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.' "
- 35** Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Einfügung des § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG (Art. 10 Nr. 2 SFG), welcher eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten ist und die Veranstaltung von Werbesendungen einheitlich besteuern soll (BTDrucks 14/7646, S. 32).
- 36** Durch Art. 11 Nr. 4 SFG wurde § 36 GewStG um einen Abs. 3 ergänzt, nach dem § 7 Satz 2 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden war.
- 37** Das SFG vom 20. Dezember 2001 wurde am 27. Dezember 2001 verkündet (BGBl I 2001, 3955). Die Änderung des GewStG trat nach Art. 12 Abs. 1 SFG am 1. Januar 2002 in Kraft.
- 38** e) In seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht zum Entwurf des StBAÄG vom 24. April 2002 (BTDrucks 14/8887, S. 26) schlug der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags eine Neufassung von § 7 GewStG vor. Diese sei zur Beseitigung eines redaktionellen Versehens, das aus der Verkündungsreihenfolge im BGBl resultiere, erforderlich. Im zuerst verkündeten UntStFG sei in § 7 GewStG ein neuer Satz 2 eingefügt worden, wodurch der bisherige Satz 2 zu Satz 3 geworden sei. Der neue Satz 2 sei dann sogleich durch das SFG geändert worden, obwohl der alte Satz 2, der zu Satz 3 geworden sei, gemeint gewesen sei.
- 39** Durch Art. 5 Nr. 1 StBAÄG wurde § 7 GewStG entsprechend der Beschlussempfehlung neu gefasst und erhielt folgenden Wortlaut, der in Satz 2 dem des § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des UnStFG entspricht:
- 40** "Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe
1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
 2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
 3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,
- soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1."
- 41** Die Neufassung des § 7 Satz 2 GewStG war nach dem durch Art. 5 Nr. 2 StBAÄG ebenfalls geänderten § 36 Abs. 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden.
- 42** Das StBAÄG vom 23. Juli 2002 wurde am 26. Juli 2002 verkündet (BGBl I 2002, 2715). Die Änderung des GewStG trat nach Art. 17 Abs. 1 StBAÄG am Tag nach der Verkündung in Kraft.
- 43** 2. Die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.
- 44** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als

auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtiger bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--, z.B. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, zu C.I.2., mit zahlreichen Nachweisen). Das sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebende Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, von dem nur aus besonderem Grund abgewichen werden darf, gilt auch für die Gewerbeertragsteuer (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, zu C.II.2.).

- 45** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass Kapitalgesellschaften einerseits und natürliche Personen andererseits bei § 7 Satz 2 GewStG n.F. unterschiedlich behandelt werden. Denn diese Vergleichsgruppen unterscheiden sich grundlegend voneinander (BFH-Urteil in BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, unter II.2. der Gründe, m.w.N.; siehe auch BVerfG-Beschlüsse vom 21. März 1977 1 BvR 1/77, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1977, 255, und 1 BvR 2/77, HFR 1977, 256). Dem Gesetzgeber ist es insoweit unbenommen, im Rahmen der Gewerbesteuer an die Rechtsform unterschiedliche Rechtsfolgen zu knüpfen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, zu C.III.).
- 46** c) Darüber hinaus verstößt § 7 Satz 2 GewStG n.F. auch nicht deswegen gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil --wie die Klägerin meint-- die Gesellschaft, deren Anteile veräußert würden, mit der Gewerbesteuer belastet werde, während der die Steuerpflicht auslösende Ertrag auf der Ebene des Gesellschafters erzielt werde.
- 47** Denn jedenfalls steht mit Art. 3 Abs. 1 GG im Einklang, bei der Gewerbesteuer an die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter einer Personengesellschaft anzuknüpfen. Diese sind nämlich ungeachtet der Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) auch bei der Gewerbesteuer die (Mit-)Unternehmer (BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a bb (4) der Gründe).
- 48** d) Ferner ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass § 7 Satz 2 GewStG n.F. zwischen Personengesellschaften und natürlichen Personen unterscheidet.
- 49** aa) Die Gruppen sind in diesem Rahmen vergleichbar. Denn die Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs gehören sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Personengesellschaften nach § 7 Satz 1 GewStG nicht zum Gewerbeertrag (vgl. oben zu II.B.1.).
- 50** bb) § 7 Satz 2 GewStG n.F. unterscheidet in mehrfacher Hinsicht zwischen Personengesellschaften und natürlichen Personen:
- 51** (1) Die Vorschrift unterwirft --unter bestimmten Voraussetzungen-- nur die Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer, entsprechende Gewinne eines Einzelunternehmers gehören hingegen auch weiterhin nicht zum Gewerbeertrag.
- 52** (2) Darüber hinaus gehört der Gewinn i.S. des § 7 Satz 2 GewStG n.F. nur insoweit nicht zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Soweit der Gewinn auf eine beteiligte Personengesellschaft entfällt, ist er hingegen Teil des Gewerbeertrags.
- 53** cc) Diese unterschiedliche Behandlung ist durch einen besonderen Grund, nämlich das Ziel des Gesetzgebers, Steuerumgehungen zu verhindern, gerechtfertigt. Steuerumgehungen zu verhindern ist ein legitimes Ziel der Gesetzgebung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Juli 1967 1 BvR 495/63, 1 BvR 325/66, BVerfGE 22, 156, zu B.1.b, zur Steuerrechtsprechung).
- 54** (1) Vermieden werden sollte, dass Kapitalgesellschaften Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft übertragen und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußern können (BTDrucks 14/6882, S. 41). "Insbesondere" zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber § 7 Satz 2 GewStG n.F. geschaffen.
- 55** (2) Dem kann --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegengehalten werden, § 7 Satz 2 GewStG n.F. sei vom Ziel der Missbrauchsbekämpfung nicht mehr gedeckt.
- 56** (a) Auch wenn die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften gegenüber natürlichen Personen eines besonderen Grundes bedarf, so hat der Gesetzgeber bei der Entscheidung, welche Regelung er als Reaktion auf eine

Steuerungsumgehung wählt, einen weiten Gestaltungsspielraum.

- 57** (b) Die Klägerin ist der Auffassung, die Vorschrift hätte sich z.B. durch Behaltensfristen auf die Fälle beschränken müssen, in denen tatsächlich Wirtschaftsgüter von Kapitalgesellschaften auf Mitunternehmenschaften übertragen worden seien. Der Klägerin ist zuzugeben, dass eine derartige Regelung (möglicherweise) zielgenauer gewesen wäre. Allerdings bergen Behaltensfristen ihrerseits die Gefahr der Umgehung. Bereits deswegen ist insoweit der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht überschritten.
- 58** (c) Ferner ist vom gesetzgeberischen Anliegen, Steuerumgehungen zu vermeiden, auch erfasst, dass der Gewinn nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. insoweit zum Gewerbeertrag gehört, als er auf eine beteiligte Personengesellschaft entfällt. Denn ansonsten könnte eine Kapitalgesellschaft durch die Zwischenschaltung einer weiteren Personengesellschaft die gewerbesteuerrechtliche Erfassung von stillen Reserven auch weiterhin vermeiden.
- 59** e) Im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums bei der Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift durfte der Gesetzgeber auch zwischen unmittelbar beteiligten natürlichen Personen und mittelbar beteiligten natürlichen Personen unterscheiden.
- 60** aa) Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags war der Auffassung, die nur mittelbar beteiligten natürlichen Personen würden durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG entlastet (BTDrucks 14/7344, S. 12). Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbebesteuer. Die im Streitjahr geltende Gesetzesfassung strebt an, den Steuerpflichtigen durch die Anrechnung, verbunden mit der Abzugsfähigkeit der Gewerbebesteuer als Betriebsausgabe, bei einem durchschnittlichen gemeindlichen Hebesatz von 400 % im Ergebnis vollständig von der Gewerbebesteuer zu entlasten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 97).
- 61** Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmenschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Das Entstehen von Anrechnungsüberhängen wegen der fehlenden Abstimmung des Anteils am Gewerbesteuermessbetrag mit dem Anteil an den steuerlichen Einkünften ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Das gilt selbst dann, wenn ein Anrechnungsüberhang endgültig nicht genutzt werden kann, wie etwa im Fall eines Überhangs zugunsten einer an der Mitunternehmenschaft beteiligten Kapitalgesellschaft. Im Übrigen können durch Anrechnungsüberhänge entstehende Mehr- oder Minderbeträge bei der Einkommensteuer gesellschaftsrechtlich durch Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern weitgehend ausgeglichen werden (BFH-Beschluss vom 7. April 2009 IV B 109/08, BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116).
- 62** Demnach ist im Ergebnis das Gewicht der unterschiedlichen Behandlung von unmittelbar und mittelbar beteiligten natürlichen Personen reduziert (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, zu C.I.2.c).
- 63** bb) Jedenfalls vor diesem Hintergrund durfte sich der Gesetzgeber von dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung leiten lassen: Nach der Begründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags war die Unterscheidung erforderlich, "um die Regelung in der Praxis anwenden zu können. Bei mehrstufigen Personengesellschaften" sei "es für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt" sei (BTDrucks 14/7344, S. 12). Überlegungen dieser Art sind nicht fernliegend (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b cc der Gründe).
- 64** Dem steht auch nicht entgegen, dass die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse --wie im Streitfall-- dann zu ermitteln sind, wenn die Personengesellschaft, deren Anteile veräußert werden, Anteile an Kapitalgesellschaften hält. In diesem Fall sind die Vorschriften des § 8b Abs. 6 KStG und des § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279). Hierfür ist es im Rahmen der Gewerbebesteuer notwendig, zu ermitteln, ob letztlich eine natürliche Person oder eine Kapitalgesellschaft mittelbar beteiligt ist (vgl. unter III. der Entscheidungsgründe des hier angefochtenen Urteils des FG Bremen in EFG 2007, 1720). § 8b Abs. 6 KStG beruht auf dem Rechtsgedanken, dass über eine Personengesellschaft bezogene Einkünfte nach denselben Regeln besteuert werden sollen wie vergleichbare Einkünfte, die eine Kapitalgesellschaft unmittelbar bezieht (BFH-Urteil vom 7. Februar 2007 I R 27/06, BFHE 216, 551, BStBl II 2008, 526, unter III.2.a ee der Gründe). Der "Durchgriff" durch die Personengesellschaft in diesen Fällen ist deshalb die folgerichtige Umsetzung des Halbeinkünfteverfahrens. Im Rahmen des § 7 Satz 2 GewStG n.F. ist ein solcher "Durchgriff" indessen nicht geboten. Zudem verbleibt für die beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung dieser Vorschrift Raum, wenn die Personengesellschaft, deren Anteile veräußert werden, keine Anteile an Kapitalgesellschaften hält.

- 65 3. Die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. auf den Streitfall begründet keine unzulässige Rückwirkung.
- 66 a) Vor dem Rechtsstaatsprinzip des GG bedarf es nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG besonderer Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, zu B.III.1., und BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.a, m.w.N.).
- 67 aa) Eine Rechtsnorm entfaltet nach der Rechtsprechung des BVerfG dann Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, d.h. gültig geworden ist (BVerfG-Urteil vom 22. März 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, zu B.II.2.b; BVerfG-Beschluss vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, zu C.I.1.a). Rechtlich existent werden nach deutschem Staatsrecht Normen des geschriebenen Rechts mit ihrer ordnungsgemäßen Verkündung, d.h. regelmäßig im Zeitpunkt der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes. Der --davon zu unterscheidende-- Zeitpunkt des Beginns des zeitlichen Anwendungsbereichs wird häufig im Gesetz selbst als der "Tag des Inkrafttretens" bestimmt. Der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs kann einheitlich oder unterschiedlich für einzelne Bestimmungen festgelegt sein.
- 68 Grundsätzlich erlaubt das GG nur ein belastendes Gesetz, dessen Rechtsfolgen für einen frühestens mit der Verkündung beginnenden Zeitraum eintreten. Die Anordnung, eine Rechtsfolge solle schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten (Rückbewirkung von Rechtsfolgen, echte Rückwirkung), ist regelmäßig unzulässig. Der von einem Gesetz Betroffene muss grundsätzlich darauf vertrauen können, dass er nicht nachträglich einer bisher nicht geltenden Belastung unterworfen wird (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, zu C.I.1.c bb und C.II.1.b). Dieser Schutz des Vertrauens in den Bestand der ursprünglich geltenden Normen findet seinen verfassungsrechtlichen Grund vorrangig in den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 1977 2 BvR 499/74, 2 BvR 1042/75, BVerfGE 45, 142, zu B.II.1.c; in BVerfGE 72, 200, zu C.I.1.c aa).
- 69 bb) Demgegenüber betrifft die tatbestandliche Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung) nicht den zeitlichen, sondern den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm. Die Rechtsfolgen eines Gesetzes treten erst nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfasst aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 72, 200, zu C.I.1.b; in BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.b aa). Diese Tatbestände, die den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig machen, berühren vorrangig die Grundrechte und unterliegen weniger strengen Beschränkungen als die Rückbewirkung von Rechtsfolgen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Mai 1995 2 BvL 19/91, 2 BvR 1206/91, 2 BvR 1584/91, 2 BvR 2601/93, BVerfGE 92, 277, zu C.V.).
- 70 cc) Der BFH ist der Rechtsprechung des BVerfG zur Unterscheidung zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) und der tatbestandlichen Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung) --auch nach erneuter Überprüfung-- gefolgt (BFH-Beschlüsse vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.e aa der Gründe; vom 2. August 2006 XI R 34/02, BFHE 214, 386, BStBl II 2006, 887, und XI R 30/03, BFHE 214, 406, BStBl II 2006, 895; BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 92/03, BFHE 209, 285, BStBl II 2005, 398, unter II.2.b cc der Gründe). Diese Auffassung teilt auch der erkennende Senat (Beschluss vom 19. April 2007 IV R 4/06, BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.1.d der Gründe).
- 71 dd) Bei der Abgrenzung der Rückbewirkung von Rechtsfolgen von der tatbestandlichen Rückanknüpfung führt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- allein der Umstand, dass eine oder mehrere Dispositionen in der Vergangenheit liegen, nicht zur Annahme einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen, wenn der Tatbestand, an den die Rechtsfolgen anknüpfen, noch nicht abgeschlossen ist (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 92, 277, zu C.V.; in BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.; BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.a dd der Gründe). Dementsprechend hat auch der XI. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 6. November 2002 XI R 42/01 (BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257, unter B.II.1.b und B.4. der Gründe) eine tatbestandliche Rückanknüpfung darin gesehen, dass eine Abfindung im Jahr vor der Neufassung des § 34 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 --StEntlG 1999/2000/2002-- (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) vereinbart worden ist (vgl. auch BFH-Beschlüsse in BFHE 214, 406, BStBl II 2006, 895, und in BFHE 214, 386, BStBl II 2006,

887, jeweils unter B.IV.2. der Gründe). Ferner sind nach dem Vorlagebeschluss des IX. Senats des BFH in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.3. der Gründe die Vorgänge bis zur Veräußerung eines Grundstücks im Rahmen des § 23 EStG an den Maßstäben einer tatbestandlichen Rückanknüpfung zu messen. Soweit der erkennende Senat in seinem Vorlagebeschluss in BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.1.e bb der Gründe ausgeführt hat, dass maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die Differenzierung zwischen echter und unechter Rückwirkung bei Rechtsänderungen, die einen Dispositionsbezug aufweisen, der Zeitpunkt sei, in dem der Steuerpflichtige durch eine unter Inanspruchnahme des Grundrechts auf wirtschaftliche Betätigungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG getroffene Disposition sein Vertrauen auf die zu diesem Zeitpunkt bestehende Rechtslage betätigt habe, bezogen sich diese Ausführungen lediglich auf die Kritik an der sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung des BVerfG. Der Senat hat im Übrigen an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung festgehalten (BFH-Beschluss in BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.1.d der Gründe).

- 72** b) Mit diesen Grundsätzen vereinbar ist, dass die Neufassung des § 7 GewStG durch das StBAÄG, verkündet am 26. Juli 2002, für den gesamten Erhebungszeitraum 2002 gilt.
- 73** Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die Vorschrift --wie das FG meint-- bereits nach dem SFG vom 20. Dezember 2001 zum 1. Januar 2002 diese Fassung gehabt hat. Ferner ist im Streitfall ohne Bedeutung, ob nach der sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung auf das Ende des Veranlagungszeitraums abzustellen ist (zur Kritik hieran: Senatsbeschluss in BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.1.e der Gründe, m.w.N.). Denn auch bei Anlegung des strengeren Maßstabs für eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) ist die Anwendung des durch das StBAÄG neu gefassten § 7 GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2002 zulässig.
- 74** aa) Verfassungsrechtlicher Maßstab für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung ist vorrangig das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit den von der Rechtsfolgenanordnung berührten Grundrechten. Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot darf insofern allein aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder wegen eines nicht (mehr) vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden. In der Rechtsprechung des BVerfG sind die einzelnen Rechtfertigungsgründe falltypisch, aber nicht erschöpfend entwickelt worden (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 72, 200, zu C.II.3.b; vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, zu C.II.2.).
- 75** Danach ist der Gesetzgeber nicht allein deswegen, weil er ein bei der früheren Gesetzesfassung unterlaufenes Versehen berichtigen will, berechtigt, dies rückwirkend zu tun. Nur wenn sein Versehen zu erheblichen Unklarheiten oder zu objektiven Lücken in der ursprünglichen gesetzlichen Regelung geführt hat, ist eine Rückwirkung ausnahmsweise zulässig (BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 13, 261, zu B.IV.2.). Denn der Staatsbürger kann auf das geltende Recht bei seinem Planen dann nicht vertrauen, wenn es unklar und "verwirrend" ist. In solchen Fällen muss es dem Gesetzgeber erlaubt sein, die Rechtslage rückwirkend zu klären (vgl. BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 13, 261, zu B.IV.2.; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, zu C.II.3.b). Gleiches gilt, wenn Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste (BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 13, 261, zu B.IV.2.).
- 76** bb) Vorliegend führten die Änderungen durch das UntStFG und das SFG jedenfalls dazu, dass die Bürger mit einer Änderung hinsichtlich von Gewinnen aus der Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmenschaften und deren Anteilen rechnen mussten.
- 77** Nach dem Wortlaut des Art. 11 Nr. 2 SFG wurde der mit dem UntStFG eingefügte § 7 Satz 2 GewStG wieder ersetzt und es ergab für den Erhebungszeitraum 2002 folgende Fassung des § 7 GewStG:
- 78** "Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1. Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1."
- 79** Diese Fassung des Gesetzes ist offensichtlich fehlerhaft, weil Satz 3 überflüssig ist.
- 80** Hieraus ergibt sich zwar --worauf die Klägerin zu Recht hinweist-- noch nicht, dass die Klägerin mit der nunmehr in § 7 Satz 2 GewStG n.F. bestehenden Regelung rechnen musste. Denn zu Veräußerungsgewinnen trifft diese Fassung

des § 7 GewStG keine Aussage.

- 81** Allerdings sind auch das UntStFG und das SFG zu berücksichtigen: Durch das UntStFG wurde § 7 Satz 2 GewStG so gefasst, dass nunmehr auch u.a. bestimmte Veräußerungsvorgänge von Personengesellschaften zum Gewerbeertrag gehören. Dieses Gesetz ist auch verkündet worden und die Änderung selbst ist in Kraft getreten (vgl. Art. 12 Abs. 1 UntStFG), auch wenn der neu gefasste § 7 Satz 2 GewStG erst ab dem Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden war (§ 36 Abs. 1 GewStG i.d.F. des UntStFG). Das SFG hat --nur drei Tage später-- diesen Satz 2 offensichtlich versehentlich wieder ersetzt. Die Änderung durch das SFG stand lediglich im Zusammenhang mit der Einführung des § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG (BTDrucks 14/7646, S. 32), einer Gewinnermittlungsvorschrift für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten; diese Vorschrift sollte auch für den Gewerbeertrag maßgeblich sein.
- 82** Ob danach die Rechtslage "verworren" war, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Jedenfalls mussten die Bürger mit einer Änderung rechnen, weil der nur drei Tage zuvor mit dem UntStFG geschaffene § 7 Satz 2 GewStG erkennbar versehentlich nach dem Wortlaut des SFG ersetzt wurde und sich hieraus ein offensichtlich fehlerhafter Wortlaut ergab.
- 83** cc) Das Urteil des Bundessozialgerichts (BSG) vom 25. Juni 1998 B 7 AL 2/98 R (BSGE 82, 198) steht dem nicht entgegen. Danach hatte der erkennende Senat des BSG gewisse Zweifel, ob eine vom Gesetzgeber selbst geschaffene unklare und ggf. verfassungswidrige Rechtslage zur Rückwirkung berechtige. In diesem Streitfall ging das BSG jedoch davon aus, dass bereits bei dem Beschluss des Deutschen Bundestags über das diese Rechtslage auslösende Gesetz offensichtlich gewesen sei, dass verfassungsrechtliche Bedenken bestanden hätten. Im vorliegenden Fall ist hiervon nicht auszugehen; das Ersetzen des neu gefassten § 7 Satz 2 GewStG durch das SFG war vielmehr lediglich ein --für alle von der vorgesehenen Regelung Betroffenen offenes-- Versehen. Jedenfalls in diesem Fall ist die Befugnis des Gesetzgebers nicht eingeschränkt, seinen Fehler rückwirkend zu berichtigen, wenn die Bürger mit einer solchen Änderung rechnen mussten.
- 84** c) Verfassungsrechtlich zulässig ist, dass § 7 Satz 2 GewStG n.F. im Streitfall Anwendung findet, obwohl das "Sale Agreement" bereits am 1. September 2001 wirksam geworden ist.
- 85** aa) Hinsichtlich der schuldrechtlichen Vereinbarung enthält § 7 Satz 2 GewStG n.F. für den Zeitraum vor dem 1. Januar 2002 eine tatbestandliche Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung). Denn erst mit der Abtretung ist der Tatbestand abgeschlossen, an den die Rechtsfolgen anknüpfen. Allerdings ist die Veräußerung bereits mit der verbindlichen schuldrechtlichen Vereinbarung "ins Werk gesetzt" (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257, unter B.II.1.b und B.II.4. der Gründe). Dieser Annahme steht nicht das Vorliegen einer echten Rückwirkung entgegen, weil dies eine tatbestandliche Rückanknüpfung nicht ausschließt (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, zu C.II.3.b).
- 86** bb) Tatbestandliche Rückanknüpfungen (unechte Rückwirkungen) berühren vorrangig Grundrechte, die mit der Verwirklichung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals vor Verkündung der Norm "ins Werk gesetzt" worden sind. In die damit erforderliche grundrechtliche Bewertung fließen freilich die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit, aber auch der Verhältnismäßigkeit (hier beschränkt auf den Gesichtspunkt der Vergangenheitsanknüpfung) in der Weise ein, wie dies allgemein bei der Auslegung und Anwendung von Grundrechten im Hinblick auf die Fragen des materiellen Rechts geschieht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, zu C.I.1.c). Deshalb hält es der Senat mit der neueren Rechtsprechung des BVerfG für erforderlich, bei tatbestandlicher Rückanknüpfung (unechter Rückwirkung) in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.e aa der Gründe; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.a, m.w.N.). Dieser vom BVerfG bisher nur für (Verschonungs-)Subventionen und Steuervergünstigungen gewährte verstärkte Schutz von Dispositionen ist nach der Auffassung des Senats auf alle Steuerrechtsnormen zu erstrecken. Zur Begründung verweist der Senat auf den Beschluss des IX. Senats des BFH in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.e bb der Gründe.
- 87** cc) Maßgeblicher, Vertrauensschutz auslösender Sachverhalt ist damit im Streitfall die schuldrechtliche Bindung durch die veräußernden Kommanditisten; zu diesem Zeitpunkt haben sie ihre wirtschaftliche Betätigungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG in Anspruch genommen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.b aa). Im Streitfall ist dies nicht schon der Abschluss des "Sale Agreement" am 5. August 2001, sondern erst die Zustimmung der Gesellschafter durch den Beschluss vom 1. September 2001. Erst mit Erfüllung dieser Bedingung (vgl. Klausel 16.1 des "Sale Agreement") ist der Vertrag wirksam geworden.

- 88 dd) Das Vertrauen der veräußernden Gesellschafter ist nicht besonders schützenswert.
- 89 (1) Zwar erhöht die jahrzehntelange Rechtslage, wonach Aufgabe- und Veräußerungsgewinne von Personengesellschaften nicht bei dem Gewerbeertrag zu berücksichtigen waren, das Vertrauen der Gesellschafter in den Fortbestand dieser Regelung. Der BFH hatte sich schon in seinem Urteil vom 25. Mai 1962 I 78/61 S (BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438) dieser bereits damals seit Jahrzehnten bestehenden Rechtsprechung angeschlossen (vgl. Überblick bei Blümich/von Twickel, § 7 GewStG Rz 140). Die Verwaltung hat diese Auffassung übernommen (vgl. bereits Abschn. 40 Abs. 1 Nr. 1 GewStR 1955).
- 90 Ist eine gesetzliche Regelung seit Jahrzehnten maßgebend, so ist das Vertrauen darauf, dass diese Regelung jedenfalls nicht ohne Übergangsvorschrift fortfallen wird, besonders fest begründet (BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.4.c aa der Gründe; BVerfG-Beschlüsse vom 18. Februar 1998 1 BvR 1318/86, 1 BvR 1484/86, BVerfGE 97, 271, zu C.II.3.b, und vom 12. Februar 1986 1 BvL 39/83, BVerfGE 72, 9, zu C.II.3.b).
- 91 Dieser Umstand verleiht dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen jedoch noch nicht ein überwiegendes Gewicht. Dementsprechend hat der IX. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.4.c aa und bb der Gründe zur Verlängerung der Spekulationsfrist in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 die jahrzehntelange frühere Rechtslage nicht ausreichen lassen, sondern für eine angenommene unzulässige Rückwirkung "entscheidungserheblich" darauf abgestellt, ob die Spekulationsfrist bei der Verlängerung bereits abgelaufen war.
- 92 (2) Außerdem war das Vertrauen der veräußernden Kommanditisten durch den "Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts" des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vom 18. April 2001 (FR 2001, Beilage zu Heft 11, 1) und den Regierungsentwurf des UntStFG vom 17. August 2001 (BRDrucks 638/01) abgeschwächt.
- 93 (a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG fällt das schutzwürdige Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtsfolgenlage in der Regel mit dem endgültigen Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags weg. Zugleich hebt das BVerfG stets hervor, dass das Bekanntwerden von Gesetzesinitiativen und die öffentliche Berichterstattung über die Vorbereitung einer Neuregelung durch die gesetzgebenden Körperschaften die Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die bisherige Rechtslage noch nicht entfallen lassen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, zu C.II.3.b bb (5), m.w.N.). Das BVerfG führt hierzu auch aus, dass das Vertrauen mit dem Gesetzesbeschluss "zerstört" werde (Beschlüsse vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64, zu C.III.2.a; vom 29. Oktober 1999 1 BvR 1996/97, Zeitschrift für offene Vermögensfragen 2000, 23). Der XI. Senat des BFH vertritt hingegen in seinem Vorlagebeschluss in BFHE 214, 386, BStBl II 2006, 887, unter B.III.4. der Gründe --im Rahmen einer echten Rückwirkung-- die Auffassung, das Vertrauen sei bis zur Verkündung eines Gesetzes schutzwürdig (offen gelassen im Senatsbeschluss in BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.2.d der Gründe).
- 94 (b) Andererseits sind nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG Äußerungen der Bundesregierung und anderer an der Gesetzgebung beteiligter öffentlicher Stellen als geeignet angesehen worden, bei der nunmehr angestellten Einzelfallabwägung im Rahmen einer unechten Rückwirkung (vgl. hierzu oben zu II.B.3.c dd) das Vertrauen in den Fortbestand der bestehenden Regelung abzuschwächen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, zu C.II.2.b cc).
- 95 (c) Daher ist das Vertrauen der veräußernden Gesellschafter in den Fortbestand der Rechtslage durch den "Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts" des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vom 18. April 2001 (FR 2001, Beilage zu Heft 11, 1) und den Regierungsentwurf des UntStFG vom 17. August 2001 (BRDrucks 638/01) zwar nicht "zerstört". Es war jedoch vor der Disposition am 1. September 2001 abgeschwächt.
- 96 Allerdings weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass der Bericht der Bundesregierung keine konkrete Regelung enthielt und der Gesetzentwurf vom 17. August 2001 vorsah, den in § 7 Satz 2 GewStG genannten Gewinn nicht dem Gewerbeertrag zuzurechnen, soweit er "auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt." Erst nach der Gesellschafterversammlung der Klägerin am 1. September 2001 empfahl der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags mit Bericht vom 7. November 2001 die nunmehr gültige Fassung des § 7 Satz 2 GewStG, wonach ein Gewinn im Sinne dieser Vorschrift nicht zum Gewerbeertrag gehört, soweit er "auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt."
- 97 Das Vertrauen der Klägerin war aber abgeschwächt, weil sich aus den Äußerungen der Bundesregierung allgemein ergibt, dass eine weitreichende Einbeziehung von Gewinnen aus Veräußerungen und Aufgaben von Betrieben,

Teilbetrieben und Anteilen an einer Mitunternehmerschaft in den Gewerbeertrag beabsichtigt war.

- 98** (3) Entgegen der Auffassung der Klägerin verstärkt die Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Düsseldorf vom 3. September 2001 G 1421-19-St 132-K (FR 2001, 1124) nicht den Vertrauensschutz.
- 99** Zum einen ist diese Verfügung erst nach dem Wirksamwerden des "Sale-Agreement" (1. September 2001) erlassen worden. Zum anderen wird darin nicht eine gesetzliche Übergangsregelung in Aussicht gestellt. Diese Verfügung hob die Verfügung der OFD Düsseldorf vom 18. Januar 2001 G 1421-19-St 132-K (FR 2001, 215) auf, wonach die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach alter Rechtslage stets der Gewbesteuer unterliege. In der Verfügung in FR 2001, 1124 ist weiter ausgeführt: "Mit den Gewbesteuer-Referatsleitern des Bundes und der Länder ist abgestimmt, dass wegen der Regelungen in Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 GewStR i.V.m. R 139 Abs. 4 S. 1 EStR zumindest für die Vergangenheit im Wege einer Übergangsregelung Vertrauensschutz gewährt werden soll. Sich hieraus ergebende Zweifels- bzw. Folgefragen werde ich zu gegebener Zeit regeln. Insbesondere bleibt zunächst abzuwarten, welche gesetzliche Regelungen das im Entwurf vom Bundeskabinett bereits beschlossene Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform treffen wird." Damit hat die OFD Düsseldorf für den Fall der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils Vertrauensschutz auf Ebene der Verwaltung angekündigt. Eine (allgemeine) gesetzliche Übergangsregelung wurde damit aber nicht in Aussicht gestellt. Vielmehr sollte das Gesetzgebungsverfahren gerade abgewartet werden.
- 100** (4) Die Tatsache, dass die veräußernden Gesellschafter Dispositionen in erheblicher Höhe getätigt haben, verleiht ihrem Vertrauen kein besonderes Gewicht (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17).
- 101** (5) Ferner erhöht auch der Umstand, dass § 7 Satz 2 GewStG n.F. entgegen dem Objektsteuercharakter der Gewbesteuer nunmehr u.a. bestimmte Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft im Gewerbeertrag erfasst, nicht das Vertrauen der Bürger.
- 102** Das Vertrauen in den Bestand von "Grundvorschriften", die zum systematischen Kern der geregelten Materie gehören, ist besonders schutzwürdig (BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.4.c cc der Gründe).
- 103** Es trifft zwar zu, dass wegen des Objektsteuercharakters der Gewbesteuer nur das Ergebnis der Ertragskraft des werbenden Betriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Einzelunternehmens --d.h. der "laufende Gewinn"-- unterliegt, nicht aber das Ergebnis aus der Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich seiner Beendigung (vgl. oben zu II.B.1.). Das Wesen der Gewbesteuer als Objektsteuer kann rechtliche Wirkung aber nur insoweit entfalten, als dem nicht ausdrückliche gesetzliche Vorschriften entgegenstehen; es steht dem Gesetzgeber frei, neben dem objektiv-betriebsbezogenen auch das personelle Element zu berücksichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.10.a der Gründe; BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, unter II.2.b bb aaa der Gründe, mit zahlreichen Nachweisen).
- 104** Somit löst das Abweichen vom Objektsteuerprinzip keinen besonderen Vertrauensschutz aus.
- 105** ee) Das danach bestehende, durch das "Sale-Agreement" betätigte Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Regelung überwiegt nicht das mit der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. verbundene Anliegen des Gesetzgebers.
- 106** Rechtssicherheit und Vertrauensschutz stehen in einem Spannungsverhältnis zum Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG). Der demokratisch legitimierte Gesetzgeber kann beachtliche Gründe haben, bestehende Rechtslagen zu ändern, auch wenn er dabei auf Tatbestände einwirken muss, die sich in der Entwicklung befinden und die im Vertrauen auf eine bestehende günstige Rechtslage geplant wurden. Er wäre in seinen Dispositionsmöglichkeiten unvertretbar eingeengt, wenn eine Einwirkung auf bestehende Rechtsverhältnisse grundsätzlich unzulässig wäre (BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.a bb der Gründe; BVerfG-Beschluss vom 13. März 1979 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386, zu B.II.2.b). Der Bürger kann deshalb nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände gewährt hat, uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhält (BVerfG-Entscheidungen vom 7. Juli 1964 2 BvL 22/63, 2 BvL 23/63, BVerfGE 18, 135, zu B.II.2.; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, zu C.II.3.b cc). Dies gilt auch für die Aufhebung von "Freiräumen" und die Erhebung zusätzlicher Steuern (BVerfG-Beschlüsse vom 8. März 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, zu C.III.2.b bb; vom 28. November 1984 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, zu C.II.2.a aa). Demnach muss dem Gesetzgeber auch grundsätzlich möglich sein, auf bestehende vertragliche Vereinbarungen einzuwirken.

- 107** Der Gesetzgeber beabsichtigte mit § 7 Satz 2 GewStG n.F., Steuerumgehungen zu verhindern (vgl. hierzu oben zu II.B.2.d cc). Dieser Gesichtspunkt ist ein gewichtiger Gemeinwohlbelang (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 63, 312, zu C.III.2.b).
- 108** Daher hat der Gesetzgeber mit seiner Entscheidung, der Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG n.F. insofern unechte Rückwirkung zukommen zu lassen und damit das --wie dargestellt-- nicht besonders schützenswerte Vertrauen zu enttäuschen, seinen Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 63, 312, zu C.III.2.b) nicht überschritten.
- 109** 4. Die Verfahrensrüge der Klägerin hat keinen Erfolg. Die Klägerin rügt, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen. Das FG habe, wie von ihr, der Klägerin, beantragt, darüber Beweis erheben müssen, ob "die veräußernden Kommanditisten die Steuerbarkeit der Veräußerungsgewinne in Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG ... vorhergesehen haben und damit die Gewerbesteuerfreiheit der Veräußerungsgewinne zum Gegenstand ihrer Disposition gemacht haben".
- 110** Das FG hat indessen auf eine Beweiserhebung verzichten können. Denn nach dem materiell-rechtlichen Standpunkt des FG kam es hierauf nicht an (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2008 IX B 155/08, BFH/NV 2009, 412).
- 111** Das FG hat auf S. 31 seines Urteils ausgeführt, dass es hinsichtlich des Vertrauens "nicht auf die subjektiven Vorstellungen der Gesellschafter der Klägerin und ihre individuelle Situation" ankomme. Vielmehr sei zu prüfen, "ob die Rechtslage, auf die sich der Steuerpflichtige" berufe, "bei objektiver Betrachtung geeignet" gewesen sei, "ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe zu begründen". Auch aus dem von der Klägerin zitierten Absatz auf S. 35 des FG-Urteils ergibt sich nichts anderes. Dort heißt es: "Wenn die Klägerin demgegenüber geltend macht, die gewerbesteuerliche Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen entfalte wegen der 'Preiswirkung der Gewerbesteuer' dispositionsgestaltende Wirkung, lässt sich dem nichts zu der Frage entnehmen, zu welchen Dispositionen die frühere Rechtslage die Steuerpflichtigen veranlasst haben könnte." Denn das FG stellt in diesem Abschnitt nicht auf die Klägerin oder deren Gesellschafter, sondern allgemein auf "die Steuerpflichtigen" ab.
- 112** C. Die vorstehenden Urteilsgründe geben auch bezüglich der Ausführungen dazu, dass § 7 Satz 2 GewStG n.F. nicht den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes widerspricht (s. oben zu B.3.), die wesentlichen Erwägungen wieder, die --im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 22. Juli 2010-- für die Entscheidung des Senats aufgrund des Gesamtergebnisses des Verfahrens maßgeblich waren (§ 96 FGO; vgl. auch Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 27. April 1993 GmS-OGB 1/92, HFR 1993, 674). Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (§ 93 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 121 FGO) kommt weder mit Rücksicht auf den Schriftsatz der Klägerin vom 30. Juli 2010 noch im Hinblick auf die zwischenzeitlich veröffentlichten BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1727); 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (DStR 2010, 1733), und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (DStR 2010, 1736) in Betracht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de