

Urteil vom 07. August 2024, IV R 22/23

Rückwirkende Änderung des § 7 Satz 3 GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2009 verfassungsgemäß

ECLI:DE:BFH:2024:U.070824.IVR22.23.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 3, GewStG § 36 Abs 3 S 1, GewStG § 7, GewStG § 9 Nr 3 S 2, EStG § 5a Abs 4 S 3, GG Art 20 Abs 3, GG Art 2 Abs 1, EmoFöuaÄndG Art 8 Nr 2, EmoFöuaÄndG Art 8 Nr 6, GewStG § 7 S 3, GewStG VZ 2015, EStG VZ 2015

vorgehend FG Hamburg, 29. August 2023, Az: 3 K 181/20

Leitsätze

Die in § 36 Abs. 3 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (WElektroMobFördG) angeordnete rückwirkende Geltung des § 7 Satz 3 GewStG i.d.F. des WElektroMobFördG ab dem Erhebungszeitraum 2009 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 29.08.2023 - 3 K 181/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Es ist streitig, ob bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und der Gewerbesteuer für das Jahr 2015 der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 3 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu kürzen ist, soweit er auf der Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beruht.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) klagt in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen der A-GmbH & Co. KG (KG). Die KG, die ihren Gewinn bis 2004 durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 und 5 EStG) ermittelte, betrieb das Handelsschiff MS "B" (Handelsschiff) im internationalen Verkehr. Am 12.01.2005 optierte die KG mit Wirkung zum 01.01.2005 zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG. Aufgrund der Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nach einer Betriebsprüfung gemäß § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG den Unterschiedsbetrag auf den 31.12.2004 mit Bescheid vom 01.06.2010 gesondert und einheitlich fest.
- 3 Im Jahr 2015 (Streitjahr) wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verkaufte der Kläger das Handelsschiff.
- 4 Das FA setzte unter der Massesteuernummer der KG mit Gewerbesteuermessbescheid für 2015 vom 23.10.2019 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung den Messbetrag auf ... € gegenüber dem Kläger fest. Es rechnete dem Gewinn einen Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in Höhe von ... € hinzu. Die Besteuerungsgrundlagen wurden vom FA geschätzt, da der Kläger keine Steuererklärungen abgegeben hatte.
- 5 Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 05.02.2020 setzte das FA gegenüber dem Kläger unter Erhöhung des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags auf ... € den

Messbetrag auf ... € fest. Zugleich setzte es mit Gewerbesteuerbescheid 2015 vom 05.02.2020 die Gewerbesteuer auf ... € sowie Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 in Höhe von ... € fest.

- 6 Darüber hinaus erließ das FA am 05.02.2020 einen Gewerbesteuermessbescheid 2016 und einen Gewerbesteuerbescheid 2016. Dabei rechnete es dem Gewinn einen Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € hinzu.
- 7 Der Kläger legte gegen die vorbezeichneten Bescheide vom 05.02.2020 am 14.02.2020 Einspruch ein, den er nicht begründete.
- 8 Nachdem das FA davon Kenntnis erlangt hatte, dass das Handelsschiff bereits im Jahr 2015 verkauft worden war, erließ es unter dem 09.06.2020 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr, in dem es den Messbetrag 2015 auf ... € erhöhte. Dabei rechnete es dem Gewinn einen nach den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitigen Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € hinzu, wobei es den Gewerbeertrag nicht nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG um 80 % des Unterschiedsbetrags kürzte. Zusätzlich nahm das FA einen Verlustabzug in Höhe von ... € vor. Dementsprechend setzte das FA mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Gewerbesteuerbescheid für das Streitjahr vom 09.06.2020 die Gewerbesteuer 2015 auf ... € sowie Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 in Höhe von ... € fest.
- 9 Nachdem das FA mit Bescheiden vom 21.09.2020 den Einsprüchen gegen die Bescheide betreffend den Erhebungszeitraum 2016 abgeholfen hatte, wies es die Einsprüche gegen die Bescheide betreffend den Erhebungszeitraum 2015 mit Einspruchsentscheidung vom 14.10.2020 als unbegründet zurück.
- 10 Mit der dagegen erhobenen Klage begehrte der Kläger, den Gewerbesteuermessbetrag 2015, die Gewerbesteuer 2015 und die festgesetzten Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 jeweils auf 0 € herabzusetzen. Der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags sei gemäß § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % zu kürzen. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens reduzierte das FA mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 15.02.2023 die Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 unter Beachtung des ab 01.01.2019 geltenden Zinssatzes (0,15 % pro Monat) auf ... €.
- 11 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 29.08.2023 - 3 K 181/20 ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass der sich aus dem hinzugerechneten Unterschiedsbetrag ergebende Gewinn nicht gemäß § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG um 80 % zu kürzen sei. Dem stehe § 7 Satz 3 GewStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG) vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451, BStBl I 2020, 17) --GewStG n.F.-- entgegen. Diese Norm sei nach § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. erstmals für den Erhebungszeitraum 2009, damit auch für das Streitjahr anwendbar. Nach § 7 Satz 3 GewStG n.F. gelte der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 und Abs. 4a EStG als Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG. Dieser fiktive Gewerbeertrag sei weder nach § 8 GewStG zu vermehren noch nach § 9 GewStG zu vermindern.
- 12 Zudem sei die gesetzlich angeordnete Rückwirkung dieser Neuregelung verfassungsgemäß. Es liege eine echte Rückwirkung vor, die verfassungsrechtlich zulässig sei. Im Streitjahr habe kein schutzwürdiges Vertrauen der KG existiert, das der rückwirkenden Gesetzesänderung entgegengestanden habe. Bis zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412), vom 25.10.2018 - IV R 40/16 und vom 25.10.2018 - IV R 41/16 habe sich ein Vertrauen darauf, dass die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge nicht zum fiktiven Gewerbeertrag im Sinne des § 7 Satz 3 GewStG a.F. gehören, nicht bilden können. Der BFH habe die hier entscheidungserhebliche Frage mit Urteil vom 26.06.2014 - IV R 10/11 (BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300) dahingehend entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG in der vor der Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung der Kürzung des Gewerbeertrags um die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge entgegenstehe. Die jetzt in § 7 Satz 3 GewStG n.F. normierte Rechtslage entspreche daher dieser Rechtsprechung.
- 13 Für die Beurteilung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Rückwirkung würde nichts Abweichendes gelten, wollte man auf den Zeitpunkt der Ausübung der Option durch die KG am 12.01.2005 abstellen. Für diesen Fall kämen die bei der Prüfung einer unechten Rückwirkung heranzuziehenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur Anwendung. Im Jahr 2005 habe es aber noch keine langjährige und gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gegeben, wonach ein hinzugerechneter Unterschiedsbetrag nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen sei. Der Kläger könne sich auch nicht darauf berufen, dass das im Zeitpunkt der Optionsausübung geltende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614) die gewerbesteuerrechtliche Kürzung

des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags zugelassen habe. Dies folge schon daraus, dass norminterpretierende Verwaltungsvorschriften keinen Vertrauensschutz begründen könnten.

- 14** Die Klage gegen den Gewerbesteuerbescheid 2015 --ein Folgebescheid zu dem als Grundlagenbescheid ergangenen Gewerbesteuermessbescheid 2015-- sei schon deshalb erfolglos, weil eine Klage gegen einen Folgebescheid, die ausschließlich auf Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid gestützt werde, infolge der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids unbegründet sei. Ebenso sei die Klage gegen den Zinsbescheid unbegründet. Insbesondere sei die Höhe des angewendeten Zinssatzes nicht zu beanstanden.
- 15** Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung von Bundesrecht. Er macht nicht die fehlerhafte Anwendung einfachen Gesetzesrechts geltend, sondern einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Vertrauensschutzgebot.
- 16** Zur Begründung führt er --wie bereits im Klageverfahren-- aus, dass die in § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. angeordnete rückwirkende Geltung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. verfassungswidrig sei. Das FG habe zwar zutreffend eine echte Rückwirkung angenommen. Es habe aber verkannt, dass bei Anlegung der hierfür geltenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe auf den Zeitpunkt der Ausübung der Option durch die KG abzustellen sei. Zuzugeben sei, dass der Besteuerungstatbestand erst durch die Veräußerung des Handelsschiffs im Jahr 2015 verwirklicht worden sei. Allerdings habe die Klägerin mit der Ausübung der Option am 12.01.2005 die maßgebliche Disposition für den Anfall des Gewinns aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags getroffen. Damit sei der Sachverhalt für die KG abgeschlossen gewesen. Es greife das für echte Rückwirkungen geltende Rückwirkungsverbot ein. Es sei auch keine der Fallgruppen gegeben, die ausnahmsweise eine echte Rückwirkung rechtfertigen könnten. Die KG habe weder mit der Neufassung des § 7 Satz 3 GewStG rechnen müssen noch sei das geltende Recht unklar und verworren gewesen. Ebenso sei diese Norm nicht ungültig gewesen. Schließlich seien keine zwingenden Gründe des Allgemeinwohls erkennbar, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet seien. Zudem sei die Klage gegen den Gewerbesteuerbescheid 2015 begründet.
- 17** Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 29.08.2023 - 3 K 181/20 und die Einspruchsentscheidung vom 14.10.2020 aufzuheben sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 09.06.2020, den Gewerbesteuerbescheid 2015 vom 09.06.2020 und den Bescheid über die Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 vom 15.02.2023 dahin zu ändern, dass jeweils ein Betrag in Höhe von 0 € festgesetzt wird.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 19** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Die im Rahmen der Messbetragsfestsetzung 2015 versagte Kürzung des Gewerbeertrags um 80 % des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags verstößt weder gegen einfaches Gesetzesrecht noch gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (dazu I.). Ebenso sind die Festsetzung der Gewerbesteuer 2015 (dazu II.) und die Festsetzung der Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 (dazu III.) frei von Rechtsfehlern.
- 21** I. Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid 2015 ist aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.
- 22** 1. Die Verfassungsmäßigkeit der in § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. angeordneten rückwirkenden Geltung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. unterstellt, entspricht die Messbetragsfestsetzung 2015 dem einfachen Gesetzesrecht.
- 23** Nach §§ 10 und 14 GewStG ist für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Gewerbeertrag des Erhebungszeitraums maßgeblich. Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes beziehungsweise des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Gemäß § 7 Satz 3 GewStG n.F. gelten der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 und Abs. 4a EStG und das nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG ermittelte Einkommen als

Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG. Nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens zu kürzen, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt. Nach Satz 2 der Vorschrift gelten bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, 80 % des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend.

- 24** a) Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit darüber, welcher nach § 7 Satz 1 GewStG zu ermittelnde Gewerbeertrag der Messbetragsfestsetzung 2015 dem Grunde und der Höhe nach zugrunde zu legen wäre, wenn sich aus § 7 Satz 3 GewStG n.F. nichts Abweichendes ergeben würde. Insbesondere ist unstrittig, dass dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in Höhe von ... € hinzuzurechnen ist, ebenso, dass dieser Hinzurechnungsbetrag --sollte sich aus § 7 Satz 3 GewStG n.F. nichts Abweichendes ergeben-- bei Anwendung der BFH-Urteile vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412), vom 25.10.2018 - IV R 40/16 und vom 25.10.2018 - IV R 41/16 nach § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % zu kürzen wäre (vgl. dazu unter B.I.2.a cc).
- 25** b) Das FG hat zutreffend entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG n.F. es einfachgesetzlich ausschließt, den dem Gewinn hinzugerechneten Unterschiedsbetrag nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG um 80 % zu kürzen.
- 26** aa) § 7 Satz 3 GewStG n.F. normiert einen fiktiven Gewerbeertrag, der weder um Hinzurechnungen nach § 8 GewStG vermehrt noch um Kürzungen nach § 9 GewStG vermindert werden darf (BFH-Beschluss vom 15.04.2020 - IV B 9/20 (AdV), Rz 27). Der tatbestandliche Anwendungsbereich dieser Norm ist nicht nur dann eröffnet, wenn --wie im Streitfall-- der Gewinn in dem maßgeblichen Erhebungszeitraum pauschal nach § 5a EStG ermittelt wird, sondern auch dann, wenn er wieder durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird, aber gleichwohl Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnen sind. Denn der Gesetzgeber wollte mit dem in § 7 Satz 3 GewStG n.F. verwendeten Begriff "einschließlich" nicht zum Ausdruck bringen, dass nur der während der Tonnagegewinnermittlung (§ 5a Abs. 1 EStG) nach § 5a Abs. 4 EStG hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags ist. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit dieser Gesetzesänderung dem BFH-Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412) den Boden entziehen wollte (BTDrucks 19/14909, S. 49). Nach diesem Urteil unterfällt der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG nicht der Fiktion des Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 3 GewStG, so dass er --bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen-- nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG um 80 % gekürzt werden kann. Dieses Urteil betraf einen Erhebungszeitraum, in dem der Gewinn wieder durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde. Danach ist der Begriff "einschließlich" dahin zu verstehen, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG stets und unabhängig davon, nach welcher Methode der Gewinn ermittelt wird, als Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG gilt.
- 27** bb) Danach hat das FA im Rahmen der Messbetragsfestsetzung 2015 zu Recht den Hinzurechnungsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG in Höhe von ... € nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG unterworfen.
- 28** 2. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die vom Gesetzgeber in § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. angeordnete rückwirkende Geltung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. ab dem Erhebungszeitraum 2009 verfassungsgemäß. Sie verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--).
- 29** Die rückwirkende Anwendung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. stellt zwar für das Streitjahr sowohl in formaler als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht eine echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen dar (dazu a). Diese ist aber verfassungsrechtlich ausnahmsweise gerechtfertigt (dazu b). Die von dem Kläger erhobenen Einwände greifen nicht durch (dazu c).
- 30** a) Die Regelung in § 36 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 7 Satz 3 GewStG n.F. ist unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe (dazu aa) in formaler (dazu bb) und materiell-rechtlicher Hinsicht (dazu cc) als Anwendungsfall einer echten Rückwirkung beziehungsweise einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen anzusehen.
- 31** aa) (1) Eine Rechtsnorm stellt formal eine echte Rückwirkung beziehungsweise eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen dar, wenn ihre Rechtsfolge schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 52; vom 30.06.2020 - 1 BvR 1679/17, 1 BvR 2190/17, BVerfGE 155, 238, Rz 129). Danach liegt im Steuerrecht eine echte Rückwirkung beziehungsweise eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des

Gewerbsteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Erhebungszeitraum jedenfalls in formaler Hinsicht der Kategorie der unechten Rückwirkung beziehungsweise der tatbestandlichen Rückanknüpfung zuzuordnen ist (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 137, m.w.N.); denn nach § 38 AO i.V.m. § 18 GewStG entsteht die Gewerbesteuer erst mit dem Ablauf des Erhebungszeitraums; Erhebungszeitraum ist regelmäßig das Kalenderjahr (§ 14 Satz 2 GewStG). Hingegen sind Änderungen mit Wirkung für Zeiträume vor dem laufenden Erhebungszeitraum als echte Rückwirkung anzusehen (BFH-Beschluss vom 15.04.2020 - IV B 9/20 (AdV), Rz 30).

- 32** (2) Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots von Gesetzen mit echter Rückwirkung beanspruchen Geltung, wenn eine Regelung aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln ist. Ob eine rückwirkende Gesetzesänderung gegenüber dem alten Recht deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, hängt vom Inhalt des alten und des neuen Rechts ab, der --abgesehen von eindeutigen Gesetzesformulierungen-- zumeist erst durch Auslegung ermittelt werden muss. Die in der Begründung eines Gesetzentwurfs vertretene Auffassung, die Vorschrift habe lediglich klarstellenden Charakter, ist für die Gerichte nicht verbindlich. Sie schränkt weder die Kontrollrechte und -pflichten der Fachgerichte und des Bundesverfassungsgerichts ein, noch relativiert sie die für sie maßgeblichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe (z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 34, m.w.N.). Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht. Der Gesetzgeber hat es für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte das damals geltende Gesetzesrecht in den verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung verbindlich auslegen. Entspricht diese Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft ändern (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 55).
- 33** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen liegt im Streitfall in formaler Hinsicht eine echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen vor.
- 34** § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. ordnet die Geltung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 und damit auch für solche Zeiträume an, die im Zeitpunkt der Gesetzesverkündung am 17.12.2019 bereits abgeschlossen waren. Im Streitfall ist über den Gewerbesteuermessbetrag 2015 beziehungsweise die Gewerbesteuer 2015 und damit über eine bereits entstandene Steuerschuld für 2015 zu entscheiden.
- 35** cc) Zudem liegt auch in materiell-rechtlicher Hinsicht eine echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen vor, da die alte Rechtslage durch § 7 Satz 3 GewStG n.F. konstitutiv geändert wird.
- 36** Entgegen der im Gesetzgebungsverfahren gegebenen Begründung liegt nicht nur eine klarstellende (deklaratorische) Anpassung des Gesetzeswortlauts vor (so aber der Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags in BTDrucks 19/14909, S. 49, im Anschluss an die Stellungnahme des Bundesrats, BRDrucks 356/19 (Beschluss), S. 52 f.). Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412, Rz 51 ff.), vom 25.10.2018 - IV R 40/16 (Rz 21 ff.) und vom 25.10.2018 - IV R 41/16 (Rz 50 ff.) --unter Änderung seiner bis dahin geltenden Rechtsprechung-- entschieden, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG nicht Bestandteil der in § 7 Satz 3 GewStG genannten pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG, sondern letzter Teil der vorherigen Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen ist. Danach gehörten die aufgelösten Unterschiedsbeträge nach Auffassung des BFH nicht zum fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG, sondern zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG, auf den die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG Anwendung finden. Wenn der Gesetzgeber mit § 7 Satz 3 GewStG n.F. die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge ausdrücklich zum Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags erklärt, um die Anwendung von §§ 8 und 9 GewStG zu vermeiden, entzieht er damit der höchstrichterlichen Rechtsprechung den Boden. Es liegt mithin eine konstitutive Änderung der Rechtslage vor.
- 37** b) Die in den Regelungen gemäß § 36 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 7 Satz 3 GewStG n.F. liegende echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe (dazu aa) gerechtfertigt und daher verfassungsgemäß (dazu bb).
- 38** aa) (1) Die im Rechtsstaatsprinzip und in den Grundrechten verankerten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen belastenden Gesetzen mit echter Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen grundsätzlich entgegen. Das grundsätzliche Verbot echt rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage

erworbenen Rechte. Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 62 ff.; vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 51). Ausgehend hiervon sind Gesetze mit echter Rückwirkung beziehungsweise mit Rückbewirkung von Rechtsfolgen grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Rz 45, m.w.N.; vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 63, m.w.N.).

- 39** (2) Von diesem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze bestehen jedoch Ausnahmen. Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Bei den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten, nicht abschließend definierten Fallgruppen handelt es sich um Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage (zu diesen Fallgruppen z.B. BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 64 f., m.w.N.). Insbesondere ist es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht von Verfassungs wegen verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor der Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen hat (z.B. BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 14, 338, Rz 19, m.w.N.).
- 40** (3) Allein die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm rechtfertigt jedoch nicht deren rückwirkende Änderung; erst wenn die Auslegungsoffenheit ein Maß erreicht, das zur Verwirrung der Rechtslage führt, darf der Gesetzgeber eine klärende Neuregelung auf die Vergangenheit erstrecken.
- 41** Den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Fallgruppen zu den Ausnahmen vom Verbot echt rückwirkender Gesetze ist sämtlich gemeinsam, dass besondere Umstände ein grundsätzlich berechtigtes Vertrauen in die bestehende Rechtslage erst gar nicht entstehen lassen oder entstandenes Vertrauen wieder zerstören. Die schlichte Auslegungsoffenheit und Auslegungsbedürftigkeit einer Norm und die damit bestehende Unsicherheit über deren Inhalt ist keine solche Besonderheit, die dieses grundsätzlich berechnete Vertrauen zerstören könnte. Anderenfalls könnte sich insbesondere in den Anfangsjahren einer gesetzlichen Regelung grundsätzlich nie ein schutzwürdiges Vertrauen gegen rückwirkende Änderungen entwickeln, solange sich keine gefestigte Rechtsprechung hierzu herausgebildet hat. Eine so weitreichende Befugnis des Gesetzgebers zur Normsetzung mit echter Rückwirkung würde das durch Art. 20 Abs. 3 GG geschützte Vertrauen in die geltende Rechtslage weitgehend entwerten. Außerdem würde eine über besondere Ausnahmefälle hinausgreifende Befugnis des Gesetzgebers zur rückwirkenden Präzisierung von Normen, die sich als auslegungsbedürftig erweisen, die vom Grundgesetz der rechtsprechenden Gewalt vorbehaltene Befugnis zur verbindlichen Auslegung von Gesetzen unterlaufen (vgl. zum Ganzen BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 67 ff.). Da sich Auslegungsfragen gerade bei neuen Normen häufig stellen, bestünde die Gefahr, dass auf diese Weise schließlich das Regel-Ausnahme-Verhältnis bei der echten Rückwirkung in dem Sinne in sein Gegenteil verkehrt würde, dass auch sie nicht mehr grundsätzlich unzulässig bliebe, sondern --ebenso wie die unechte Rückwirkung-- grundsätzlich zulässig wäre. Ein solches Ergebnis wäre mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit nicht vereinbar (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 71).
- 42** (4) Schließlich bleibt zu beachten, dass ein schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen kann (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 21.07.2010 - 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369, Rz 79; vom 02.05.2012 - 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rz 81, m.w.N.).
- 43** bb) Nach Anwendung dieser Grundsätze konnten der Kläger beziehungsweise die KG im Streitjahr nicht darauf vertrauen, dass der dem Gewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG zu kürzen ist. Denn der Gesetzgeber hat --wie im Übrigen auch zutreffend im Gesetzgebungsverfahren ausgeführt (BTDrucks 19/14909, S. 49 f.)-- mit § 36 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 7 Satz 3 GewStG n.F. verfassungsrechtlich zulässig wieder eine belastende Rechtslage festgeschrieben, die vor den BFH-Urteilen vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412), vom 25.10.2018 - IV R 40/16 und vom 25.10.2018 - IV R 41/16 und damit auch im Streitjahr der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Meinung der Finanzverwaltung entsprochen hat.
- 44** (1) § 7 Satz 3 GewStG n.F. wirkt sich für den Kläger beziehungsweise für die KG belastend aus.

- 45** Nach der Neuregelung ist der dem Gewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzugerechnete Unterschiedsbetrag Teil des fingierten Gewerbeertrags nach § 7 Satz 3 GewStG n.F. Danach ist eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG ausgeschlossen. Dies führt zu einer höheren Messbetragsfestsetzung 2015 und zugleich zu einer Erhöhung der festzusetzenden Gewerbesteuer 2015.
- 46** (2) Allerdings normiert § 7 Satz 3 GewStG n.F. wieder die Rechtslage, die nach einheitlicher Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Finanzverwaltung bis zur Rechtsprechungsänderung durch die vorbezeichneten BFH-Urteile vom 25.10.2018 gegolten hat.
- 47** (2.1) Der BFH hat mit Urteil vom 26.06.2014 - IV R 10/11 (BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300, Rz 17 ff.) und damit vor dem Erhebungszeitraum 2015 (Streitjahr) erstmals ausdrücklich entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung während der Gewinnermittlung nach der Tonnage die Kürzung des Gewinns aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 9 Nr. 3 GewStG ausschließt.
- 48** (2.2) Dieses dogmatische Konzept, wonach gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG dem Gewinn hinzuzurechnende Unterschiedsbeträge nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG unterliegen, stand aber bereits durch früher ergangene BFH-Entscheidungen fest. Zudem entsprach diese Rechtsauffassung seit dem BMF-Schreiben vom 31.08.2008 (BStBl I 2008, 956, Rz 38) der Meinung der Finanzverwaltung (anders noch BMF-Schreiben vom 24.06.1999, BStBl I 1999, 672, Rz 33; vom 12.06.2002, BStBl I 2002, 614, Rz 38).
- 49** Ausgangspunkt dieses dogmatischen Konzepts war die Erkenntnis, dass der fingierte Gewerbeertrag nach § 7 Satz 2 GewStG a.F. (= § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung) keinen Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und keinen Kürzungen (§ 9 GewStG) unterliegt. So hat der BFH bereits in seinen Urteilen vom 06.07.2005 - VIII R 72/02 (BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828, unter III. [Rz 12 ff.]) und vom 06.07.2005 - VIII R 74/02 (BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180, unter III.1.) entschieden, dass im Unterschied zur Regelung in § 7 Satz 1 GewStG für den fingierten Gewerbeertrag nach § 7 Satz 2 GewStG a.F. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG ausgeschlossen sind. Auch wenn diese Entscheidungen nicht ausdrücklich die dem Gewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge, sondern die dem Gewinn nach § 5a Abs. 4a Satz 3 GewStG hinzuzurechnenden Sondervergütungen betrafen, war damit der Grundstein für die fehlende Kürzungsmöglichkeit gelegt. Weiter entschied der BFH mit Urteil vom 13.12.2007 - IV R 92/05 (BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583, unter II.), dass der Gewinn, der sich infolge der Veräußerung des Handelsschiffs aus der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG ergibt, auch dann der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Personengesellschaft im Zusammenhang mit dieser Veräußerung ihren Betrieb aufgibt. Auch diese Entscheidung basiert --obwohl sie sich nicht zur Frage, ob dann auch folgerichtig keine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG hätte erfolgen dürfen, hat äußern müssen-- auf dem dogmatischen Konzept, dass der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag fingiert wird (BFH-Urteil vom 13.12.2007 - IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583, unter II.2.a). Zu diesem Gewinn gehört eben auch der anlässlich einer Betriebsaufgabe nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag. Diese Entscheidung war offensichtlich auch der Grund dafür, dass die Verwaltung ihre Meinung durch das BMF-Schreiben vom 31.08.2008 (BStBl I 2008, 956, Rz 38) dahingehend geändert hat, dass aufgelöste Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG dem Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung zuzuordnen sind. Damit konnte ab diesem Zeitpunkt von einer feststehenden Rechtslage ausgegangen werden, die besagte, dass der nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG dem Gewinn hinzugerechnete Unterschiedsbetrag zum fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG gehört und damit nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG unterliegt.
- 50** (2.3) Danach hat der BFH in dem vorstehend bezeichneten Urteil vom 26.06.2014 - IV R 10/11 (BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300) lediglich die bereits herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze angewendet und folgerichtig entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung eine Kürzung des Gewinns aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG) nach § 9 Nr. 3 GewStG ausschließt. Das Urteil stellte daher die bloße systemkonforme Anwendung bereits entschiedener Rechtsfragen dar. Dies galt nicht nur für diejenigen Fälle, in denen der Gewinn --wie im Streitfall und auch in dem dem BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 10/11 (BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300) zugrunde liegenden Fall-- pauschal nach der Tonnage ermittelt wurde, sondern auch für diejenigen Fälle, in denen der Gewinn wieder durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde. Dies bestätigen gerade die BFH-Urteile vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412), vom

25.10.2018 - IV R 40/16 und vom 25.10.2018 - IV R 41/16, mit denen in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung entschieden wurde, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG nicht zum fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung gehöre und daher der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG unterliege. Denn diese Urteile betrafen allesamt Streitjahre, in denen der Gewinn wieder durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde. Hätte sich die von Rechtsprechung und Finanzverwaltung bis 2018 einheitlich abgelehnte Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG nur auf Erhebungszeiträume bezogen, in denen der Gewinn pauschal nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wurde, hätte der BFH in seinen letztgenannten Urteilen aus dem Jahr 2018 nicht seine Rechtsprechung ändern müssen.

- 51** (3) Nach alledem hat der Gesetzgeber durch die rückwirkende Änderung des § 7 Satz 3 GewStG verfassungsrechtlich zulässig nach einer höchstrichterlichen Rechtsprechungsänderung die alte, zuvor einheitlich beurteilte Rechtslage wieder hergestellt und nicht verfassungswidrig eine missliebige Rechtsprechung des BFH zu einer auslegungsbedürftigen Norm rückwirkend außer Kraft gesetzt.
- 52** cc) Schließlich waren die BFH-Urteile vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412), vom 25.10.2018 - IV R 40/16 und vom 25.10.2018 - IV R 41/16 nicht geeignet, ein Vertrauen des Klägers beziehungsweise der KG in den Fortbestand der dadurch geschaffenen Rechtslage entstehen zu lassen.
- 53** Dies ergibt sich schon daraus, dass diese die Rechtslage ändernden Urteile erst nach dem Streitjahr ergangen sind. Abgesehen davon existierte zu keinem Zeitpunkt eine gefestigte, langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach die dem Gewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG in Höhe von 80 % zu kürzen waren. Die Finanzverwaltung druckte das BFH-Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16 zunächst nicht im BStBl II ab. Bereits am 07.11.2019 beschloss der Deutsche Bundestag das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften und damit die Neufassung des § 7 Satz 3 GewStG und deren rückwirkende Geltung (Plenarprotokoll 19/124, S. 15383, 15400); der Bundesrat stimmte diesem Gesetz am 29.11.2019 zu (BRDrucks 552/19 (Beschluss) (neu), S. 1). § 7 Satz 3 und § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. traten am 18.12.2019 in Kraft (Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG).
- 54** c) Die vom Kläger erhobenen Einwände führen zu keiner abweichenden Beurteilung.
- 55** aa) Auch nach Meinung des Klägers liegt eine echte Rückwirkung vor. Das FG habe jedoch nicht berücksichtigt, dass für die Prüfung der verfassungsrechtlichen Frage, ob die KG in den Fortbestand der bestehenden Rechtslage habe vertrauen dürfen, nicht auf den Erhebungszeitraum 2015, sondern auf die Ausübung der Option durch die KG am 12.01.2005 abzustellen sei. Denn hiermit habe die KG die maßgebliche Disposition für den Anfall des Gewinns aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags getroffen, so dass unter den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der maßgebliche Sachverhalt für die KG bereits zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen gewesen sei.
- 56** bb) Hiermit verkennt der Kläger, dass nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine echte Rückwirkung beziehungsweise eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur dann vorliegt, wenn eine Rechtsnorm nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift (z.B. BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 42, m.w.N.). Im Steuerrecht ist dies erst dann der Fall, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (z.B. BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 44, m.w.N.; BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 33, m.w.N.).
- 57** Die durch die Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 EStG ausgelöste Gewerbesteuerschuld entsteht jedoch erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums, in dem einer der in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Tatbestände erfüllt ist. Der Gesetzgeber hat sich mit der Regelung in § 5a Abs. 4 EStG beim Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gerade gegen eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven und für deren aufgeschobene Besteuerung entschieden. Durch die Ermittlung und Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG wird sichergestellt, dass die bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven erfasst und später --erst bei Vorliegen eines der in Satz 3 genannten Hinzurechnungstatbestände-- besteuert werden.
- 58** Danach ist der für die verfassungsrechtliche Prüfung maßgebliche Sachverhalt erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums abgeschlossen, in dem der Hinzurechnungstatbestand verwirklicht wird. Dies war im Streitfall

der Erhebungszeitraum 2015, nicht der Erhebungszeitraum 2005. Folgerichtig war der Prüfung des Vertrauensschutzes die im Erhebungszeitraum 2015 gegebene Rechtsüberzeugung zugrunde zu legen. Während dieses Erhebungszeitraums entsprach es aber --wie vorstehend dargestellt-- gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung und der Meinung der Finanzverwaltung, dass der dem Gewinn hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG zum fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geltenden Fassung gehört und damit nicht nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG zu kürzen ist.

- 59** II. Ebenso hat das FG die Klage gegen den Gewerbesteuerbescheid 2015 zu Recht abgewiesen.
- 60** Der Gewerbesteuerbescheid 2015 leidet an keinem Rechtsfehler, der in einem Rechtsschutzverfahren gegen diesen Bescheid als Folgebescheid des Gewerbesteuermessbescheids 2015 (Grundlagenbescheid) zu prüfen ist.
- 61** 1. Der Gewerbesteuermessbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den Gewerbesteuerbescheid (Folgebescheid) des nämlichen Erhebungszeitraums (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 33); er entfaltet entsprechende Bindungswirkung für die Festsetzung der Gewerbesteuer (§ 184 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 182 Abs. 1 AO). Nach der Rechtsprechung des BFH ist zwar die Klage gegen einen Folgebescheid selbst dann zulässig, wenn diese ausschließlich mit Einwendungen begründet wird, die den Grundlagenbescheid betreffen (z.B. BFH-Urteil vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 15, m.w.N.). Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Folgebescheid ist aber nur noch zu prüfen, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten ist (BFH-Urteil vom 02.09.1987 - I R 162/84, BFHE 151, 104, BStBl II 1988, 142, unter II.1.b). Danach können bei der Festsetzung der Gewerbesteuer die der Messbetragsfestsetzung zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen nicht mehr auf ihre Richtigkeit überprüft werden (vgl. § 351 AO, § 42 FGO).
- 62** 2. Im Streitfall hat der Kläger gegen die Festsetzung der Gewerbesteuer 2015 nur Einwendungen erhoben, welche die Ermittlung des Gewerbeertrags und damit die Messbetragsfestsetzung betreffen. Diese Einwendungen können aber nur im Rechtsschutzverfahren gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2015 überprüft werden. Ebenso hat das FA der Festsetzung der Gewerbesteuer 2015 zutreffend den im Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 09.06.2020 festgesetzten Messbetrag in Höhe von ... € zugrunde gelegt.
- 63** III. Schließlich hat das FG auch die Klage gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zinsen zur Gewerbesteuer 2015 (Zinsbescheid) vom 15.02.2023 zu Recht abgewiesen.
- 64** Dieser während des finanzgerichtlichen Verfahrens nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Zinsbescheid ist nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Nach Aktenlage sind keine Fehler erkennbar, die dem FA bei der Festsetzung der Zinsen gemäß § 233a AO zur Gewerbesteuer 2015 unterlaufen sein könnten. Der Kläger hat derartige Einwendungen auch nicht geltend gemacht.
- 65** IV. Der erkennende Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 66** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de