



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 14 April 2018

Zum Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs v. 27.11.2013 (I R 36/13) 2 BvL 18/14

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla

RA Prof. Dr. Christofer Lenz

RA Dr. Michael Moeskes (Berichterstatter)

RA Prof. Dr. Michael Quaas

RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate

RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 -11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Diese Stellungnahme behandelt die vom BFH dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs.1 GG vorgelegte Frage, ob § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 09.12.2004 verfassungsgemäß ist (BGBl. I 2004, 3310 - im Folgenden: Richtlinien-Umsetzungsgesetz). Der BFH sieht einen Verstoß gegen das Prinzip des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) und hat die Frage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG anlässlich eines anhängigen Revisionsverfahrens dem BVerfG vorgelegt.

Die Bundesrechtsanwaltskammer stimmt dem im Ergebnis und in der wesentlichen Begründung zu.

I. Wesentlicher Sachverhalt der Vorlage

Gegenstand der Vorlage ist die Klage eines ehemals gemeinnützigen Wohnungsbauunternehmens in der Rechtsform einer GmbH. Dieses schloss mit seiner Muttergesellschaft (ebenfalls einer GmbH) am 25. Oktober 2002 einen Ergebnisabführungsvertrag. Die Muttergesellschaft ist zu 94,9 % an dem Unternehmen beteiligt. Die Klägerin ist in den Jahren 2004 bis 2006 eine Organgesellschaft der beherrschenden Gesellschaft,- Der Vertrag galt ab dem 01. Januar 2002

1. Das klagende Unternehmen war bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1990 von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1984). Diese Steuerbefreiung entfiel aufgrund (einer hier nicht prüfungsgegenständlichen) Gesetzesänderung, so dass diese Gesellschaft zum 01.01.1991 steuerpflichtig wurde.

In ihrer steuerlichen Anfangsbilanz zum 01. Januar 1991 (nachdem die Steuerbefreiung endete), hatte es die Wirtschaftsgüter (hier insbesondere Wohnungsbestände) abweichend von der Handelsbilanz auf die deutlich höheren Teilwerte aufgestockt (gemäß § 13 Abs.2 KStG 1984). Die Mehrung des steuerbilanziellen Eigenkapitals war auszuweisen gemäß 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991, was auch geschah. Es entstanden deshalb Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz, da in der Handelsbilanz anders als in der Steuerbilanz Buchwerte fortzuführen waren. Dadurch, dass das Immobilienvermögen mit dem Teilwert steuerlich erfasst wurde, ergaben sich in den hier gegenständlichen Veranlagungszeiträumen 2004 bis 2006 höhere steuerbilanzielle Abschreibungen als in der Handelsbilanz. Es ergab sich dadurch insgesamt ein im Vergleich zum Steuerbilanzergebnis höheres Handelsbilanzergebnis.

Die Abweichungen führten zu einer das steuerbilanzielle Ergebnis übersteigenden Gewinnabführung an die Muttergesellschaft.

Im Veranlagungsjahr wollte das Unternehmen diese Praxis, die jedenfalls der Gesetzeslage vor Inkrafttreten der hier zur Prüfung anstehenden Rechtsnormen entsprach, weiterführen und legte dies der Körperschaftsteuererklärung 2004 (weiter) zugrunde. Es bestanden also (weiterhin) Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz, denn dadurch, dass das Immobilienvermögen mit dem Teilwert steuerlich erfasst wurde, ergaben sich auch im hier gegenständlichen Veranlagungszeitraum 2004 höhere steuerbilanzielle Abschreibungen. Es ergab sich dadurch insgesamt ein im Vergleich zum Steuerbilanzergebnis höheres Handelsbilanzergebnis. Im Streitjahr (Veranlagungsjahr) 2004 waren dies ca. 4,4 Mio €, im Streitjahr (Veranlagungsjahr) 2005 ca. 4,5 Mio €, und im Streitjahr (Veranlagungsjahr) 2006 ca. 4,8 Mio €.

2. Die Klägerin bildete Rückstellungen und hat für die Streitjahre (2004-2006) handelsrechtliche Gewinne an die beherrschende Gesellschaft abgeführt. Unter Berücksichtigung weiterer Differenzen glichen sich hier die handelsbilanziellen Mehrergebnisse und die handelsbilanziellen Minderergebnisse in den Streitjahren jeweils aus. Dies hatte zur Folge, dass sich der an die beherrschende Gesellschaft abgeführte Gewinn und der Gewinn in der Steuerbilanz betragsmäßig nicht unterschieden.

Das beklagte Finanzamt behandelte diese von ihm als solche qualifizierten Mehrabführungen als Gewinnausschüttung im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 09.12.2004 ist (BGBl. I 2004, 3310 - im Folgenden: Richtlinien-Umsetzungsgesetz). Die daraus resultierende Körperschaftsteuererhöhung führte in den Körperschaftsteuerbescheiden für die Streitjahre 2004 bis 2006 zu einer entsprechend höheren Festsetzung von Körperschaftsteuer.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Auffassung vertreten, dass die Klägerin bei Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages mit der beherrschenden Gesellschaft (Organträger) im Oktober 2002 und der Beibehaltung des Vertrages in den Folgejahren hinaus auf der Grundlage des seinerzeit geltenden Rechts nicht habe darauf vertrauen können, dass vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen (weiter) als Gewinnabführung und nicht als Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Sie habe nicht darauf vertrauen können, dass der Gesetzgeber künftig keine Regelung dahingehend treffen würde, dass dies als Gewinnausschüttungen zu behandeln sei. Hierin hat das Finanzgericht keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung gesehen.

Der BFH hält die eingangs genannten Vorschriften für verfassungswidrig. Er sieht hierin eine unechte Rückwirkung, die er für verfassungswidrig hält (Art. 20 Abs. 3 GG), als vororganschaftliche Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endet, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger gelten, und soweit danach die Ausschüttungsbelastung nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 auch dann für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 herzustellen ist, wenn im Zeitpunkt der Einbringung der Regelung in den Bundesrat am 13.08.2004 und in den Bundestag am 06.09.2004 eine Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrages und damit der steuerlichen Wirkungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft und in Folge hiervon der vororganschaftlichen Mehrabführungen für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 „nicht mehr möglich und zumutbar“ gewesen ist.

Zu den weiteren Einzelheiten der Auffassung des BFH und ihrer Bewertung aus Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer verweisen wir auf die anschließenden Ausführungen unter nachfolgend III.

II. Einfachgesetzliche Rechtslage

Auf die Gültigkeit der Vorschriften, die Gegenstand der Vorlagefrage des BFH sind, kommt es bei der Entscheidung an:

1. Die Vorschrift des § 14 Abs. 3 S. 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 9 Nr. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 2002 wurde durch Gesetz vom neunten Dezember 2004 (EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz BGBl I 2004, 3310) abgeändert. Dem wesentlichen Inhalt nach regelt dieses Gesetz, dass nunmehr Auflösungen der genannten Abweichungen zwischen Handelssteuerbilanz im Veranlagungsjahr 2004 als so genannte vororganschaftliche Mehrabführung zu behandeln und Körperschaftsteuererhöhungsbeträge i.H.v. 3/7 dieser Beträge festzusetzen sind.

Das mit Gesetz vom 09.12. 2004 geänderte Körperschaftsteuergesetz hat § 14 Abs. 3 S. 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 9 Nr. 4 hat folgenden Wortlaut:

1) Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144),

2) zuletzt geändert durch Artikel 31 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3242), wird wie folgt geändert:

Dem § 14 wird folgender Absatz 3 angefügt:

"(3) Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. Mehrabführungen nach Satz 1 und Minderabführungen nach Satz 2 gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. Der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 ist der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen."

§ 34 Abs. 9 Nr. 4 erhielt folgende Fassung:

(§ 14) „Absatz 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet.“

2.

- a) Was unter dem Begriff der „Mehrabführung“ im Sinne von § 14 Abs. 3 S. 1 Körperschaftsteuergesetz 2002 zu verstehen ist, ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. Die Legaldefinition in 14 Abs. 4 S. 6 KStG 2002 neuer Fassung ist hier nicht anwendbar, da diese erst nach dem Veranlagungszeitpunkt (Streitjahr 2004) in das Gesetz eingefügt worden war.

Bei dem Begriff der „Mehrabführung“ im Sinne von 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 ist davon auszugehen, dass dies keinen tatsächlichen Vermögensabfluss voraussetzt. Es genügt vielmehr

eine rechnerische Differenz zwischen dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss und der Steuerbilanz. Vorliegend liegen Vergleichswerte vor, die aus der Steuerbilanz, und diejenigen aus der Handelsbilanz. § 14 KStG 2002 erfordert für die Anerkennung eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses unter anderen den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages gemäß § 291 Abs. 1 Aktiengesetz. „Vororganschaftlich“ heißt also der Zeitraum, in dem die Bilanzansätze aus einer Zeit stammen, wo ein derartiger Vertrag nicht bestand. Dies war hier vor dem 01.01.1991 der Fall. Die Vorschrift des § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 ordnet die Anwendung des § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen von Organgesellschaften, wie hier, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endete, an. Also entspräche die Entscheidung des Finanzamtes der einfachgesetzlichen Rechtslage.

b) Eine anderweitige Auslegung ist nicht möglich:

Die in 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 neuer Fassung angeordnete Rechtsfolge, dass Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen gelten, ist unabhängig davon, ob eine tatsächliche Vermögensmehrung stattgefunden hat oder nur eine fingierte Vermögensübertragung in Form einer lediglich höheren Verlustübernahme. Es kann daher in den Begriff der Mehrabführung nicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ein tatsächlicher Vermögensübergang hineingelesen werden. Nur so kann sichergestellt werden, dass der Begriff der Abführung eine einheitliche Bedeutung sowohl für Mehr- wie auch für Minderabführungen erhält.

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung soll folgende Konstellation erfasst werden: Haben Bilanzierungs- oder Bewertungsdifferenzen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz im Ergebnis zur Bildung stiller Reserven nur in der Handelsbilanz die Organgesellschaft geführt, gehen diese im Fall ihrer Realisierung nicht in das Einkommen der Organgesellschaft ein und können im Rahmen der Organschaft beim Organträger nicht besteuert werden. Die Regelung in § 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 soll gerade erreichen, dass die stillen Reserven als Gewinnausschüttungen behandelt werden. Mit diesem Regelungszweck ließe sich aber nicht vereinbaren, die stillen Reserven als Mehrabführung ganz oder teilweise unbesteuert bleiben, weil das handelsbilanzielle Ergebnis negativ ist oder weil in der Steuerbilanz ein Verlust ausgewiesen wird.

Auch historisch ist keine andere Auslegung möglich: Der Gesetzgeber hat mit der Änderung beabsichtigt, die bereits vor 2004 bestehende Verwaltungspraxis, die nunmehr in § 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 zum Ausdruck kommt, festzuschreiben. Dies ergibt sich ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfes zu dem Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und weiterer Vorschriften (Richtlinien Umsetzungs-gesetz) Gerade die Verwaltungsauffassung zu den vororganschaftlichen Mehrabführungen sollte nach der Gesetzesbegründung in § 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 entsprechend der Verwaltung festgeschrieben werden (Begründung des Regierungsentwurfes zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz, BT-Drucksache 15/3677, Seite 36):

“Die körperschaftsteuerlichen Regelungen zur Organschaft sollen nach der gesetzlichen Zielrichtung die Zurechnung der Ergebnisse der Organgesellschaft an den Organträger erfassen, die in organschaftlicher Zeit entstanden sind. Steuerlich relevante Sachverhalte, die vor der steuerlichen Wirksamkeit der Organschaft verwirklicht worden sind und die in organschaftlicher Zeit zu Mehr- oder Minderabführungen führen, sind dagegen nach den allgemeinen Bestimmungen zu behandeln.

Die Verwaltung hat – der Zielrichtung entsprechend – Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, nicht nach den Regeln der Organschaft behandelt, sondern

nach den allgemeinen körperschaftsteuerlichen Bestimmungen als Gewinnausschüttungen (R 59 Abs. 4 der Körperschaftssteuererrichtlinien 1995). Mehrabführungen liegen vor, wenn die handelsrechtliche Gewinnabführung höher ist als das steuerlich dem Organträger zuzurechnende Ergebnis. Diese Gewinnausschüttungen beruhen nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss.

Der Bundesfinanzhof ist in seinen Urteilen vom 18.12.2002 (I R 50/01, I R 51/01, I R 68/01) der Verwaltungsauffassung nicht gefolgt und hat die streitigen Mehrabführungen nicht als Gewinnausschüttungen, sondern nach den Regeln der Organshaft als Abführung behandelt. Die Neuregelung schreibt die Verwaltungsauffassung gesetzlich fest und grenzt damit die Sonderbestimmungen der Organshaft klarer von den allgemeinen Bestimmungen des Halbeinkünfteverfahrens ab.“

Auslegung und Ergebnis stehen somit im Einklang mit dem Urteil des Niedersächsischen FG, welches der Vorlage zu Grunde liegt, sowie der Auslegung des BFH in der hier gegenständlichen Vorlage.

Auf die Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der zur Vorlage gestellten gesetzlichen Bestimmungen kommt es also für die Entscheidung an.

III. Verfassungsrechtliche Bewertung

Nach der Auffassung des BFH verletze bezogen auf das Streitjahr die für das Jahr 2004 in § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 angeordnete rückwirkende Anwendung von § 14 Abs. 3 KStG 2002 auf Mehrabführungen eine Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endet, Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes gemäß Art. 20 Abs. 3 GG. Diese Verletzung strahle auf die Streitjahre 2004 bis 2006 aus.

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist wie der BFH in seinem Vorlagebeschluss der Auffassung, dass die gegenständlichen Vorschriften verfassungswidrig sind. Wie der BFH sieht sie eine Verletzung des rechtsstaatlichen Vertrauensgrundsatzes und bejaht in dem hier vorliegenden Fall eine ausnahmsweise verfassungswidrige unechte Rückwirkung. Sie stimmt dem BFH im Ergebnis und in wesentlichen Teilen seiner Begründung zu.

Die Bundesrechtsanwaltskammer stimmt der Auffassung des BFH im Ergebnis zu.

Im Einzelnen ist die BRAK in Anknüpfung an den BFH folgender Auffassung:

1.

- a) Eine Rechtsnorm entfaltet "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Dies ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Erst mit der Verkündung, das heißt, mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, (BVerfGE 127, 61, 75; BVerfGE 127, 61, 76) mindestens aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss (vgl. BVerfGE 97, 67, 79 m.w.N.), muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf

geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (vgl. BVerfGE 63, 34, 353 f.; 67, 1, 15; 72, 200, 241 f.; 97, 67, 78 f.; 114, 258, 300).

- b) Der Gesetzgeber muss aber bei „unechten“ Rückwirkungen, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 30, 392, 404; 50, 386, 395; 67, 1, 15; 75, 246, 280; 105, 17, 37; 127, 61, 76, 77). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein (vgl. BVerfGE 72, 200, 242 f.; 95, 64, 86; 101, 239, 263; 116, 96, 132; 122, 374, 394; 123, 186, 257).

Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.

Das Richtlinien-Umsetzungsgesetz ist am 15.12.2004 verkündet worden, seine belastenden Rechtsfolgen (Behandlung vor organschaftlicher Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen) treten jedoch unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt (Verpflichtung zur Abführung des handelsbilanziellen Jahresüberschusses aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) erst im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftssteuer für das Streitjahr am 31.12.2004 ein.

Ein Fall der echten Rückwirkung besteht vorliegend nicht: Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Gesetzesänderung nachträglich in abgeschlossene, der Vergangenheit angehörende Sachverhalte eingreift. Dies ist jedoch nicht der Fall. Maßgeblicher Sachverhalt und Zeitpunkt ist nicht der Abschluss des Vertrages zwischen den beiden Gesellschaften vor dem 01. Januar, zumal in den Bestand des Vertrages als solchen durch das Gesetz nicht eingegriffen wird. Ein Eingriff in den Bestand des Vertrages besteht auch nicht nach einem späteren Zeitpunkt. Vielmehr kommt es auf das Verhältnis des Inkrafttretens des Gesetzes zum Veranlagungszeitraum an. Das Gesetz ist am 15.12.2004 im Bundesgesetzblatt verkündet worden (BGBl I 2004, 3310). Die gesetzlichen Änderungen sind am 16.12.2004 in Kraft getreten. Da damit das zu Grunde liegende Gesetz noch vor Abschluss des Veranlagungszeitraums, also vor Abschluss des Jahres 2004, in Kraft getreten ist, scheidet eine echte Rückwirkung aus.

Von diesem vorbezeichneten Rechtsrahmen geht auch der BFH zutreffend aus. Allerdings beschreibt er seine Überzeugung der Verfassungswidrigkeit dahin, dass eine Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrages und damit der steuerlichen Wirkungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft und in Folge hiervon der vororganschaftlichen Mehrabführungen „nicht mehr möglich“ gewesen ist. Dies trifft an sich nur auf die hier nicht vorliegende echte Rückwirkung zu. Allerdings muss man dies im Kontext der dann folgenden Ausführungen des BFH in der Vorlage unter Einbeziehung der Zumutbarkeit verstehen (also einer „Möglichkeit“ im weiteren Sinne).

- c)

aa)

Da mithin belastende Rechtsfolgen einer Norm hier erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden - Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag seit 1991 im Jahre 2004 - ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt hier - auch nach im weiteren geäußerten Auffassung des BFH in der Vorlage - eine "unechte" Rückwirkung vor (vgl. BVerfGE 63, 343, 356; 72, 200, 242; 97, 67, 79; 105, 17, 37 f.). Die Gesetzesänderung bezieht sich auf noch gegenwärtige, nicht abgeschlossene Sachverhalte. Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig, denn die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde anderenfalls den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (vgl. BVerfGE 63, 343, 357; 105, 17, 40; 114, 258, 301).

Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht, worauf auch der BFH hinweist, insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfGE 63, 312, 331; 67, 1, 15; 71, 255, 272; 76, 256, 349 f.). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, auch nach Auffassung des BFH keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfGE 38, 61, 83; 68, 193, 222; 105, 17, 40; 109, 133, 180 f.; 125, 104, 135; siehe hierzu und zum Vorstehenden in der neueren verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht zusammenfassend auch BVerfGE 127, 1 Rn. 44-46).

Der Gesetzgeber muss aber, soweit er, wie hier, für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen, (BVerfGE 127, 1, 17, 18 Rn. 47). Der BFH nimmt hierauf Bezug. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 30, 392, 404; 50, 386, 395; 67, 1, 15; 75, 246, 280; 105, 17, 37; 114, 258, 300; hierzu BVerfGE 127, 1, 18 Rn.47). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein (vgl. BVerfGE 72, 200, 242; 95, 64, 86; 101, 239, 263; 116, 96, 132; 122, 374, 394; 123, 186, 257; BVerfGE 127, 1, 18 Rn. 47). Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfGE 127,1,18 Rn. 47). Soweit nicht besondere Momente der Schutzzfähigkeit hinzutreten, genießt die bloße allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (BVerfGE 105, 17; 109, 13; 125, 104).

Wenn allerdings eine Steuerrechtsnorm hiernach unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung nach der Auffassung des BFH, der ausdrücklich auf die neuere Rechtsprechung des BVerfG Bezug nimmt, im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung auch nach Auffassung des BFH noch gesteigerte Anforderungen (siehe etwa BVerfG Beschluss vom 10.10.2012 Az. 1 BvR 6/07). Dies ist nachvollziehbar, da auch rückwirkende Regelungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums, die hiernach der unechten Rückwirkung zugeordnet werden - wie hier -, nach der zuzustimmenden Auffassung des BFH in vielerlei Hinsicht den Fällen echter Rückwirkung nahestehen. Jedoch ist auch in diesem Fall eine unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. etwa BVerfGE 127, 1, 31, 61).

Erforderlich ist also eine Abwägung des Vertrauensinteresses des Bürgers mit dem Rückwirkungsinteresse des Staates (Gemeinwohlinteresse). Das Vertrauen überwiegt insbesondere dann, wenn der Bürger sein Vertrauen, wie auch der BFH zutreffend ausführt, „ins Werk gesetzt“ hat. Dies bedeutet, dass er eine Disposition getroffen hat, die er nicht mehr rückgängig machen kann (vgl. BVerfGE 127, 1, 20 ff.; BVerfGE 127, 61, 79 ff.). Der auch im Jahr 2004 bis 2006 weiterlaufende Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag war „ins Werk“ gesetzt. Die Festlegungen sind daher - wie der BFH treffend ausführt - „definitiv“. Dies gilt - so auch der BFH - genauso für die Folgejahre 2005 und 2006. Für die Klägerin (und die Muttergesellschaft) bestand (so auch der BFH) keine zumutbare Möglichkeit, die Wirkungen der steuerlichen Organschaft und damit die Gewinnausschüttungsfiktion in § 14 Abs.3 Satz 1 KStG 2002 zu verhindern.

Eine vorzeitige Vertragsauflösung scheidet aus, weil der Vertrag noch keine 5 Jahre Bestand hatte. Gemäß § 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 KStG 2002 setzt die Organschaft einen Gewinnabführungsvertrag voraus, der auf mindestens 5 Jahre geschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird. Eine Ausnahme besteht nach dieser Bestimmung dann, wenn ein wichtiger Grund vorliegt, so dass der Vertrag dann auflösbar ist. Da hierdurch der Zweck verfolgt wird, dass die Organschaft nicht zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall abgeschlossen oder beendet werden könnte (BFHE 232, 426), unterliegt es nach der Auffassung des BFH grundsätzlich nicht der Disposition der Vertragsparteien, zu entscheiden, was ein derartiger „wichtiger Grund“ ist.

bb)

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG muss das Vertrauen des Bürgers zurücktreten, wenn er zum Zeitpunkt seiner Disposition mit einer Neuregelung rechnen musste. Dies ist jedoch nicht erst bei der Verkündung des Änderungsgesetzes der Fall, sondern schon ab dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem der Gesetzgeber das Änderungsgesetz beschließt. Im Fall eines Bundesgesetzes wäre dies der Gesetzesbeschluss des Bundesrates bzw. des Bundestages. Nach der Rechtsprechung des BVerfG musste der Bürger mit der Gesetzesänderung schon dann rechnen, wenn die Bundesregierung die Gesetzesvorlage im Kabinett beschließt (BVerfGE 97, 82 ff.). Dies war im August 2004. Im vorliegenden Fall hätte der Vertrag zwar zivilrechtlich möglich mit einer Frist von gut vier Monaten zum 31.12.2004 regulär gekündigt werden können. Diese Möglichkeit bestand zwar, hätte dann jedoch am Auslaufen erst zum 31.12.2004 nichts geändert, und das Gesetz war schon am 16.12.2004 in Kraft. Die Steuerschuld entsteht aber erst am Ende des Jahres (31.12.2004), so dass eine ordentliche Kündigung (selbst wenn sie im Übrigen zumutbar gewesen wäre) jedenfalls steuerrechtlich wirkungslos geblieben wäre.

Alternativ denkbar war hier, wie ausgeführt, auch nicht das Vorliegen eines wichtigen Grundes zur Kündigung. Zudem müsste eine solche Kündigung überhaupt zumutbar sein; auch dies ist erforderlich, denn selbst wenn eine Kündigung zumutbar möglich ist, bedeutet dies noch nicht, dass eine Kündigung auch zumutbar ist. Es ist, wie ausgeführt, eine Abwägung vorzunehmen.

Nicht erst in dem Inkrafttreten des Gesetzes im Dezember 2004 bestand die Möglichkeit der Kündigung. Vielmehr hat diese Möglichkeit bereits zu einem früheren Zeitpunkt, nämlich im Sommer 2004 unproblematisch bestanden, da die Kündigungsfrist drei Monate beträgt.

Das jeweilige betroffene Unternehmen könnte hier jedoch womöglich die Rechtsfolgen (Entstehung der Steuerschuld zum 31. Dezember) selbst mit einer nicht fristgerechten Kündigung nicht zumutbar abwenden. Da es sich um ein Dauerschuldverhältnis handelte, wäre dies zwar

möglich bei Vorliegen eines wichtigen Grundes. Dies entscheidet sich grundsätzlich nach zivilrechtlichen Grundsätzen und dort insbesondere nach dem Kriterium der Zumutbarkeit des Festhaltens an diesem Rechtsverhältnis, vorliegend auch nach steuerrechtlichen Erwägungen. Es kann bereits fraglich sein, ob das Vorliegen einer steuerlichen Änderung eine Kündigung aus wichtigem Grund bei dem Dauerschuldverhältnis rechtfertigt, die vor Inkrafttreten der gesetzlichen Änderung wirksam werden soll. Auch sind gleichermaßen die Interessen des Vertragspartners des Vertrages mit der GmbH zu beachten. Ob also eine wirksame Kündigungsmöglichkeit besteht, lässt sich angemessen nur unter Würdigung der Interessenlage beider Vertragsparteien klären. Maßgeblich hierbei sind zivilrechtlich die Grundsätze des Fehlens oder Wegfalls der Geschäftsgrundlage in einem Dauerschuldverhältnis. Denn der Vertragspartner hat berechtigtes Vertrauen in das Fortbestehen des Vertrages, und auch der Vertragspartner kann berechtigtes zivilrechtliches Vertrauen in das Fortbestehen des Vertrages haben und in Anspruch nehmen.

Fällt die Geschäftsgrundlage infolge der steuerrechtlichen Änderung fort, wäre sodann zunächst zu prüfen, ob das Dauerschuldverhältnis entsprechend angepasst oder reformiert werden kann. Erst als Ultima Ratio und praktisch als Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Zivilrecht wäre dieses Dauerschuldverhältnis bei Vorliegen eines wichtigen Grundes einseitig kündbar. Besteht keine Zumutbarkeit auf Fortsetzung des ursprünglichen Vertragsverhältnisses, besteht eine Kündigungsmöglichkeit, das Tochterunternehmen kann dem in diesem Fall zumutbar begegnen. Diese Zumutbarkeit besteht jedoch allenfalls nur hinsichtlich der Kündigungsmöglichkeit.

Hiermit ist jedoch nicht gesagt, dass eine Kündigung überhaupt zumutbar ist. Denn der seit 2004 bestehende und praktizierte Vertrag mit dem Mutterunternehmen ist als nachhaltiger schuldrechtlicher Organismus zu begreifen, der auch als „Gesamtpaket“ eine Vielzahl von Interessenwertungen erfassen kann, die über den vorstehenden Komplex weit hinausgehen können. Auf diesen Gesichtspunkt geht der BFH soweit ersichtlich zwar nicht näher ein, jedoch dürfte dies seine Auffassung im Ergebnis stützen. Auch der mögliche Einwand, dass es „ein leichtes sei“ wenn die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaft jederzeit einen neuen Vertrag schließen und den alten aufheben können und de facto nicht an Fristen gebunden sind, was zivilrechtlich grundsätzlich zutrifft, heißt nicht, dass eine Veränderung bei den jeweiligen Interessenlagen zumutbar ist. Hinter den Gesellschaften stehen Gesellschafter mit Vermögenswerten und rechtlich geschützten Interessen.

Zudem besteht eine gewisse Vermutung dafür, dass bei einem derart praktizierten Dauerschuldverhältnis der bestehende Vertrag, worauf der BFH nicht eingeht, Ergebnis einer umfassenden zivilrechtlichen Abwägung und Interessenklärung in einem komplexen rechtlichen Zusammenwirken ist. Es liegt hier ein Dauerschuldverhältnis vor, dessen langjähriges Vorhandensein als Ausfluss der auch grundrechtlich geschützten Privat- und Vertragsautonomie gem. Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 12 GG einen auch verfassungsrechtlichen Schutz genießt. Damit greift unseres Erachtens der Rückgriff des Bundesfinanzhofes nur auf die „reine“ Rückwirkungsthematik im Rahmen des Art. 20 GG etwas zu kurz, weil dies die auch grundrechtliche Dimension des geschlossenen Vertrages für beide Unternehmen (Art. 12 Abs.1 GG, Freiheit der wirtschaftlichen Betätigung; Art. 2 Abs.1 GG, Vertragsfreiheit), und insbesondere miteinander verbunden Unternehmen nicht vollständig erfassen dürfte. Der BFH nimmt auf diese grundrechtlichen Bestimmungen nicht Bezug; allerdings stützt dies seine Auffassung über die Verfassungswidrigkeit im Ergebnis nicht unerheblich.

Da auch die unechte Rückwirkung als Ausprägung des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes zumindest mit ihrer hierdurch hergestellten subjektivrechtlichen Komponente durch Grundrechte der Unternehmen und deren objektivrechtlichen Verstärkung mit der institutionellen

Gewährleistung von Vertragsautonomie und Wirtschaftsfreiheit insbesondere dem Verhältnismäßigkeitsprinzip unterliegt, und eine Zumutbarkeit der Beendigung des Vertrages gerade nicht feststellbar ist, besteht hier auch - so auch der BFH - keine Durchbrechung des Schutzes des „ins Werk“ gesetzten Vertrages als maßgeblicher Anknüpfungspunkt im Rahmen der unechten Rückwirkung, so dass Vertrauensschutz weiterhin besteht. Der Klägerin war es zwischen August 2004 und dem Jahresende nicht zumutbar, den Vertrag aus wichtigem Grunde zu kündigen, zumal auch nicht ersichtlich war, dass die Gesetzesänderung als „wichtiger Grund“ anerkannt würde. Diese Ungewissheiten wirken auch in den Folgejahren fort.

cc)

Ein Vertrauensschutz besteht jedoch insoweit nicht, wenn die Gesetzeslage „so unklar und verworren“ gewesen wäre, dass der Bürger mit einer klarstellenden Neuregelung „rechnen musste.“ Dies wäre sogar ein Fall einer zulässigen echten Rückwirkung. Wenn in einer solchen Konstellation eine echte Rückwirkung zulässig sein soll, muss dies erst recht bei der unechten Rückwirkung, wie hier, gelten. Hier könnte eine Rolle spielen, dass die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des BFH zur Rechtslage vor 2004 in den hier maßgeblichen Punkten voneinander abwichen. Der BFH geht hierauf ebenfalls ein.

Bei der früheren, vor 2004 geltenden Rechtslage enthielt das damalige Körperschaftsteuergesetz bis zu seiner Fassung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16.05.2003 (Steuervergünstigungsabbaugesetz, BGBl I 2003, 660) keine Regelung zur steuerlichen Behandlung vororganschaftlicher Mehrabführungen. Bereits vor Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages im Jahr 1990 war umstritten, ob vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnabführungen oder als Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Hierauf weist der BFH in seiner Vorlage hin. Seinerzeit vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen seien als andere Ausschüttungen zu behandeln und für diese sei damit die Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Der BFH ist in seiner Rechtsprechung dieser Auffassung nicht gefolgt. Nach dessen damaliger Rechtsprechung unterfielen vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Gewinnabführungen vielmehr den organschaftlichen Regelungen der §§ 14 ff. KStG 1996 und waren folglich nicht als Ausschüttungen zu behandeln. Maßgeblich für den Umfang der Gewinnabführungspflicht sei allein der Handelsbilanz-Jahresüberschuss.

Es würde, so der BFH in der Vorlage, der Balance im System der Gewaltenteilung und der gegenüber anderen Gewalten geschuldeten Loyalität und damit letztlich dem Rechtsstaatsprinzip widersprechen, wenn es die Finanzverwaltung in der Hand hätte (etwa durch Nichtveröffentlichung der Rechtsprechung des BFH), dass ein Vertrauen des Bürgers in eine Rechtsprechung und Rechtsanwendung nicht entsteht (Vorlage, S. 27).

Mit der Rechtslage ab dem Jahr 2004 durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz hat der Gesetzgeber erstmals gesetzliche Grundlagen für die Berücksichtigung sogenannter vororganschaftlicher Mehr- und Minderabführungen geschaffen. Jetzt gelten Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger; Minderabführungen, die ihre Ursache in vorvertraglichen Zeit haben, sind als Einlagen durch den Organträger an die Organgesellschaft zu behandeln (so § 14 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG 2002). Die neue Regelung ist erstmals für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endet (§ 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002). Die Minderabführungen werden dagegen nicht erwähnt.

Nach der Gesetzesbegründung (s.o. S. 6/7) sollte mit der Neuregelung die bisherige Verwaltungspraxis ausdrücklich gegenüber der Rechtsprechung des BFH gesetzlich festgeschrieben und damit die Sonderbestimmung bei der Organschaft klar von den allgemeinen Bestimmungen abgegrenzt werden.

Auch wenn man bei der Gesetzesfassung von vor 2004 nicht von einem „notleidenden Gesetz“ sprechen kann und die Rechtsanwendungspraxis für den Bürger als Komplex andererseits unterschiedlich und widersprüchlich ist, und dabei an sich logisch deshalb gar kein „Vertrauen“ entstehen könnte, bestand jedoch immer die Möglichkeit, diese durch die Rechtsprechung insoweit spätestens auf der Ebene des BFH überprüfen und abändern zu lassen. Auf diese etwaige Obliegenheit des Bürgers geht der BFH in seinem Vorlagebeschluss nicht ein. Es lässt sich aber trotz unterschiedlicher Auslegung zwischen der Finanzverwaltung einerseits und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung des BFH andererseits nicht von einer derartigen Verworrenheit sprechen, dass der Bürger mit einer „klarstellenden Neuregelung“ zu rechnen hatte. Somit konnte der Bürger mindestens mit einer anderen Rechtsprechung jedenfalls des BFH rechnen und auf diese Möglichkeit vertrauen. Eine solche Rechtsprechung des BFH erfolgte dann auch. Er musste aber auch nicht damit rechnen, dass der Gesetzgeber die Verwaltungspraxis festschreibt, vielmehr wäre auch eine klarstellende Regelung durch den Gesetzgeber in Bestätigung der Rechtsprechung des BFH genauso möglich gewesen, etwa um einen „Nichtanwendungserlass“ auszuschließen. Der Bürger war auch nicht gezwungen, um Klarstellung zu gewinnen, eine Gesetzesänderung abzuwarten. Er musste bei all diesen Alternativen mit diesem Inhalt nicht rechnen, erst recht nicht rückwirkend.

Dies zeigt auch folgende Kontrollüberlegung: Andernfalls hätte es die Finanzverwaltung als Teil der Exekutive in der Hand, über eine abweichende Verwaltungspraxis indirekt darüber zu bestimmen und verfassungsrechtlich „über die Bande“ zu spielen, um eine angebliche „Verworrenheit“ der Rechtsanwendungspraxis insgesamt erst zu begründen oder zu provozieren und so den Vertrauensschutz auszuschließen. Dieser richtet sich an alle Staatsgewalten. Das rechtsstaatliche Gebot des Vertrauensschutzes könnte damit durch die Exekutive, an die sich dieses Gebot richtet, konterkariert werden. Damit würde auch das Gewaltenteilungsprinzip, das Teil des Rechtsstaatsprinzips ist (Art. 20 Abs. 1 und 3 GG), verletzt, worauf auch der BFH zurecht Bezug nimmt. Damit liegt eine Durchbrechung des Vertrauensschutzes auch insoweit nicht vor.

dd)

Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies, wie bereits ausgeführt, einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. BVerfGE 45, 142, 167 f.; 63, 343, 356 f.; 72, 200, 242; 97, 67, 78 f.). Nach der Rechtsprechung des BVerfG zum Einkommensteuerrecht bedürfen auf dem „vielgestaltigen Feld unechter Rückwirkungen“ (vgl. BVerfGE 63, 343, 357), bei dem ein allgemeiner Grundsatz unzulässiger Rückwirkung nicht gilt, die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit.

Der BFH thematisiert nicht, dass das Gesetz die Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht betrifft. Es könnte jedoch gerade eine derartige Umsetzung im (besonderen) öffentlichen Interesse liegen. Ob dies der Fall ist, und diese öffentlichen Interessen geeignet sind, den Vertrauensschutz zu verdrängen, ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer im Rahmen der Gesamtabwägung und der Verhältnismäßigkeit zu prüfen.

Auf die konkreten nachfolgenden Umstände im Rahmen der Verhältnismäßigkeit als solcher geht der BFH allerdings nicht gesondert ein. Dies wäre aber u.E. nicht wegen der obigen Feststellungen zu vorstehend aa) bis cc) entbehrlich. Denn wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies, wie bereits ausgeführt, einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. BVerfGE 45, 142, 167 f.; 63, 343, 356 f.; 72, 200, 242; 97, 67, 78 f.). Nach der Rechtsprechung des BVerfG zum Einkommensteuerrecht bedürfen auf dem „vielgestaltigen Feld unechter Rückwirkungen“ (vgl. BVerfGE 63, 343, 357), bei dem ein allgemeiner Grundsatz unzulässiger Rückwirkung nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht gilt, die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens stets einer „hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit.“ Das gilt auch, wenn der Gesetzgeber das Steuerrecht während des laufenden Veranlagungszeitraums -wie hier- umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn (oder auf einen Zeitpunkt vor dessen Ende) bezieht. Auch hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Die allgemeinen Ziele der Umgestaltung des Steuerrechts und die Erhöhung des Steueraufkommens durch rückwirkende Steuerbelastung rechtfertigen dies auch nach Auffassung des BFH nicht (BVerfGE 132, 302 m.w.N.)

Ob ein „europarechtliches“ oder zumindest „europarechtsfreundliches“ Umsetzungsinteresse als öffentliches Interesse den Vertrauensschutz in der Gesamtabwägung als solches angemessen verdrängt, - worauf der BFH nicht eingeht - kann hier jedoch bei Zugrundelegung des Verhältnismäßigkeitsprinzips unseres Erachtens offenbleiben. Denn eine (zwingende) Rückwirkungsanordnung war hier jedenfalls nicht erforderlich, da es mildere Mittel gegeben hätte.

Der Gesetzgeber hätte bei den vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen etwa statt auf das Geschäftsjahr z. B. auf eine thesaurierende Anwachsung oder Ausschüttungshemmnisse abstellen können oder hätte eine Möglichkeit schaffen können, wonach das betreffende Unternehmen optieren könnte. Dies erwähnt der BFH nicht. Derartige Optionen sind gerade bei Neuregelungen im Steuerrecht gängig. Hier fehlt jedoch eine Übergangsvorschrift, die derartige Optionen oder andere Gestaltungsmöglichkeiten zur Abänderung der Wirkungen auf die Gewinnabführung, die ein Unternehmen hätte rechtzeitig und zumutbar wahrnehmen können, ermöglicht hätte. Ob es allerdings ausreichend gewesen wäre, wenn der Gesetzgeber nur entschieden hätte, dass eine rückwirkende Gesetzesänderung einen wichtigen Grund zur Kündigung im Sinne von § 297 AktG darstellt, mag allerdings zumindest bei langjährigen Dauerschuldverhältnissen, die eine umfangreiche Interessenabwägung erfordern und bei denen eine Rechtssicherheit einer Kündigung aus wichtigem Grund nicht erwiesen ist, zumindest zweifelhaft sein, so dass daher ein derartiges Risiko nicht zumutbar ist. Unter Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes dürfte es aber maßgeblich auf die vom Steuerpflichtigen allein beeinflussbare Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der steuerlichen Einzelnorm ankommen (vgl. etwa Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 739 [Juni 1999]; Friauf, a.a.O., S. 675 f.; Hey, a.a.O., S. 259 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 177; Vogel, in: Festschrift für Martin Heckel, 1999, S. 875 [879 ff.]), die hier aber auch unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit nicht mehr vorhanden ist. Die Umsetzung von EU-Richtlinien diene also zwar grundsätzlich dem öffentlichen Interesse; allerdings ist nicht ersichtlich, weshalb gerade eine Rückwirkung wenige Tage vor Abschluss des Veranlagungszeitraumes notwendig sein sollte. Öffentliche Interessen, die es rechtfertigen würden, das an sich bestehende und geschützte Vertrauen des Bürgers auch im Bereich der unechten Rückwirkung im Steuerrecht zu beseitigen, sind also im Ergebnis nicht vorhanden.

IV. Keine verfassungskonforme Auslegung

Eine verfassungskonforme Auslegung ist nicht möglich.

Nach Auffassung des BFH ist der Wortlaut der Vorschriften klar und lässt, wie bereits auch hier, oben II. dargelegt, keine andere Auslegung zu.

Außerdem kann nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit beseitigt hätte. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber gerade im Steuerrecht einen weiten Gestaltungs- und politischen Spielraum hat. Der Gesetzgeber hätte beispielsweise eine Option dergestalt einräumen können, dass es Sache des betroffenen Unternehmens gewesen wäre, zu entscheiden, ob es eine Kündigung des Vertrages fristgerecht vornimmt oder nicht, den Vertrag mit einer Muttergesellschaft so bestehen lässt oder möglicherweise mit der Gesellschaft neu verhandelt mit dem Ziel des Abschlusses eines neuen Vertrages, oder diesen kündigt. Dazu bedarf es Zeit. Der Gesetzgeber hätte auch ganz anders vorgehen können, etwa dass von vornherein sämtliche Verträge, die bis zum Zeitpunkt des Einbringens der Gesetzentwurf in den Deutschen Bundestag bestanden, von dieser Regelung von vornherein nicht erfasst werden. Auch hätte er z.B., worauf der BFH in der Vorlage hinweist, bestimmen können, ab welchem Zeitpunkt bei einem vertragsgemäßen Verhalten eine Kündigungsmöglichkeit des Gewinnabführungsvertrages eröffnet gewesen wäre.

V. Zusammenfassung

Die Vorschriften sind verfassungswidrig, Art. 20 Abs. 3 GG. Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer ist ergänzend auf die fehlende Erforderlichkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeit hinzuweisen (vgl. auch BVerfGE 127, 1, 31; 132, 302).

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die zulässige Vorlage des BFH begründet ist und die genannten Vorschriften § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 S. 1 KStG 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 09.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310) nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Prinzip des Vertrauensschutzes in der Ausprägung einer hier nicht zulässigen unechten Rückwirkung unter Berücksichtigung der auch grundrechtlich begründeten Schutzwirkungen verfassungswidrig sind, Art. 20 Abs. 3 GG.

- - -