



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 37/2012 Juni 2012

zum Verfassungsbeschwerdeverfahren der Brauerei B... GmbH & Co. KG 1 BvR 1236/11

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Karlsruhe, Vorsitzender
RA Prof. Dr. Michael Uechritz, Stuttgart
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher, Bonn,
RA Prof. Dr. Wolfgang Kuhla, Berlin
RA Prof. Dr. Bernhard Stür, Münster
RA Prof. Dr. Christofer Lenz, Stuttgart
RA Dr. Michael Moeskes, Magdeburg
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate, Hamburg (Berichterstatter)
RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Verteiler: Bundesverfassungsgericht

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 zurzeit rund 157.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen - auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Die Beschwerdeführerin – eine gewerblich tätige Kommanditgesellschaft – wendet sich dagegen, dass das für sie zuständige Finanzamt Bremen-Mitte bei der Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2002 die von ihren Kommanditisten bei der Veräußerung ihrer Kommanditanteile erzielten Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Gewerbeertrages einbezogen hat, soweit dieser Gewinn nicht auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen als Veräußerer entfiel. Die Beschwerdeführerin sieht in § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (StBAÄG)¹ eine unzulässige Rückwirkung und hält diese Norm für verfassungswidrig. Sie wendet sich weiterhin mit ihrer Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2010 – IV R 29/07 –, mit welchem das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 7. Februar 2007 – 3 K 73/05 (5) – aufgehoben und die Klage gegen den am 28. April 2010 ergangenen Gewerbesteuerermessbescheid für 2002 abgewiesen worden ist.

Die Neufassung des § 7 GewStG war gemäß § 36 Abs. 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden und hat folgenden Wortlaut:

"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

¹ BGBl. I 2002, 2715.

nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1."

§ 7 Satz 2 GewStG war ursprünglich bereits im Dezember 2001 durch Art. 4 Nr. 2 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG)² in das GewStG eingefügt worden, verbunden mit einer durch Art. 4 Nr. 5 UntStFG bestimmten Neufassung des § 36 Abs. 1 GewStG, derzufolge die „vorstehende Fassung des Gesetzes“ erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden sei. § 7 GewStG bekam hierdurch folgenden Wortlaut:

„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 gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

Durch die so geschehene Einfügung des neuen Satzes 2 verschob sich der Platz des ursprünglichen § 7 Satz 2 GewStG –

„Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1.“³ –

auf § 7 Satz 3 GewStG.

§ 7 Satz 2 GewStG in der am 24. Dezember 2001 verkündeten Fassung des UntStFG hatte allerdings nur eine kurze Existenz von **sieben** Tagen, da mit dem am 27. Dezember 2001 verkündeten Gesetz zur Fortführung des Solidarpaktes, zur Neuordnung des bundesstaatlichen

² Verkündet am 24.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858, 3873).

³ Im Rahmen der Einführung der Tonnagebesteuerung in das GewStG eingefügt durch das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz vom 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860, 2866).

Finanzausgleichs und zur Abwicklung des Fonds „Deutsche Einheit“ (Solidarpaktfortführungsgesetz – SFG)⁴ wieder ein neuer § 7 Satz 2 in das GewStG eingefügt wurde:

„Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

Gemäß Art. 12 Abs. 1 SFG trat dieses Gesetz und mit ihm die erneut veränderte Fassung des § 7 GewStG am 1. Januar 2002 in Kraft⁵. Die durch das SFG bewirkte Änderung des GewStG stand 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 enthielt und die Veranstaltung von Werbesendungen einheitlich besteuern sollte⁶. § 7 Satz 2 GewStG in der drei Tage zuvor verkündeten Fassung verschwand ersatzlos. Allerdings blieb die Neufassung des § 36 Abs. 1 GewStG, derzufolge die „vorstehende Fassung des Gesetzes“ erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden sei, bestehen. Auch die durch das UntStFG in den Satz 3 des § 7 GewStG verschobene Ermittlung des Gewerbeertrags in der Seeschifffahrt nach der Tonnage blieb unverändert, so dass sich nunmehr gleich zwei Vorschriften (§ 7 Satz 2 und § 7 Satz 3 GewStG) der Gewerbeertragsberechnung nach der Tonnage widmeten.

§ 7 GewStG hatte somit seit dem 1. Januar 2002 folgende Fassung:

„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 1 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1. Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

Die Tilgung des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des UntStFG durch das Ende Dezember 2001 verkündete SFG wurde erst vier Monate später bemerkt, sodass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages in den mit dem Unternehmenssteuerrecht eigentlich nicht befassten Entwurf eines Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes der Bundesregierung⁷ auch Änderungen des GewStG einpflegte, und zwar zu „Beseitigung eines redaktionellen Versehens“⁸, durch welche § 7 Satz 2 GewStG seine im Dezember 2001 aufgrund des UntStFG für sieben Tage gültige Fassung zurückerlangen sollte.

⁴ BGBl. I 2001, 3955.

⁵ BGBl. I 2001, 3955, 3963.

⁶ BT-Drucks. 14/7646, S. 32.

⁷ BT-Drucks. 14/8286.

⁸ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 24. April 2002 – BT-Drucks. 14/8887, S. 17 und 26.

Durch die schließlich am 23. Juli 2002 vom Deutschen Bundestag beschlossene erneuerte Fassung des § 7 Satz 2 GewStG wurde die Befreiung der Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft auf (als Mitunternehmer tätige) natürliche Personen beschränkt; nur sie blieben hinsichtlich der Veräußerungserträge von der Gewerbesteuer befreit, während – in Abänderung einer seit Jahrzehnten geltenden Rechtslage⁹ – Personengesellschaften, die Anteile an einer weiteren Personengesellschaft hielten, mit Beginn des Erhebungszeitraums 2002 zur Gewerbesteuer herangezogen werden sollten, wenn sie ihre Anteile veräußerten.

Sowohl das von der Beschwerdeführerin angerufene Finanzgericht Bremen als auch der Bundesfinanzhof haben die Verfassungsmäßigkeit des § 7 Satz 2 GewStG bejaht. Die Verfassungsbeschwerde richtet sich unmittelbar gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2002 des Finanzamts Bremen-Mitte und gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.7.2010 – IV R 29/07¹⁰, mittelbar gegen § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (StBAÄG), in Kraft getreten am 27. Juli 2002.

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die Verfassungsbeschwerde für *begründet*.

1. Ausgangssachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin eine OHG ist, deren Gesellschafter wiederum zwei GmbH's sind. Kommanditisten der Beschwerdeführerin waren neben der D-GmbH eine Stiftung, vier Kommanditgesellschaften, eine GmbH und natürliche Personen. Die Beschwerdeführerin hält Beteiligungen an zahlreichen Kapitalgesellschaften.

Es geht um den folgenden Veräußerungsvorgang:

Mit Ausnahme der D-GmbH veräußerten sämtliche Kommanditisten der Beschwerdeführerin ihre Kommanditanteile, die etwa 80% des Kapitals der Beschwerdeführerin entsprachen, an die A-GmbH, später B-GmbH.

Im Juli 2001 schlossen alle Kommanditisten der Beschwerdeführerin mit Ausnahme der D-GmbH eine Gesellschaftervereinbarung zur Vorbereitung auf einen angestrebten Verkauf der Kommanditanteile. Sie beauftragten einen Lenkungsausschuss zum Abschluss eines Anteilsverkaufvertrages im Namen der Gesellschafter unter Vorbehalt eines nachträglichen Zustimmungsbeschlusses der Gesellschafterversammlung.

⁹ Hierzu BFH in BStBl. III 1962, 438, 439.

¹⁰ Die Verfassungsbeschwerde richtet sich – hinsichtlich des gerichtlichen Instanzenzuges – allein gegen das Urteil des BFH, da das vorausgegangene Urteil des Finanzgerichts Bremen aus formellen Gründen – ihm lag ein inzwischen nicht mehr existierender Bescheid zugrunde – aufgehoben werden musste.

Am 5. August 2001 wurde zwischen dem Lenkungsausschuss der veräußernden Kommanditisten, der Beschwerdeführerin, der A-GmbH und der C-S.A./N.V. ein „Sale Agreement“ geschlossen. Dieses sah die dingliche Abtretung der Kommanditanteile frühestens für den 1. Februar 2002 vor. Es stand unter dem Vorbehalt einer mehrheitlichen Zustimmung der Kommanditisten. Das „Sale Agreement“ enthielt einen Freistellungsanspruch für die Käuferin, nach dem die Verkäufer die Käuferin bzw. nach Wahl die Beschwerdeführerin und ihre Tochtergesellschaften für den Fall, dass anlässlich der Übertragung der Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin Gewerbesteuer anfallen sollte, von einer solchen Gewerbesteuer freizustellen haben.

Am 1. September 2001 fand eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der Beschwerdeführerin statt. Die Gesellschafterversammlung stimmte dem Kaufvertrag vom 5. August 2001 und der beabsichtigten Abtretung der Kommanditanteile zu. Die dingliche Abtretung der Gesellschaftsanteile (sog. Closing) erfolgte am 1. Februar 2002.

In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (2002) erklärte die Klägerin u.a. Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Kommanditanteile. Mit Bescheid vom 17. November 2003 setzte das Finanzamt Bremen-Mitte den Gewerbesteuermessbetrag für den Erhebungszeitraum 2002 fest. Unter Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG in der seit dem 27. Juli 2002 gültigen Fassung wurde der anteilige Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin, soweit er nicht auf unmittelbar als natürliche Personen beteiligte Kommanditisten entfiel, als Gewerbeertrag erfasst.

Die Beschwerdeführerin legte am 17. Dezember 2003 gegen den Gewerbesteuermessbescheid Einspruch ein und begründete diesen mit Schriftsatz vom 17. Juni 2004. Sie machte geltend, dass § 7 Satz 2 GewStG verfassungswidrig sei, da mit dieser Vorschrift gegen das Rückwirkungsverbot und den Gleichheitssatz verstoßen werde. Daher seien die Veräußerungsgewinne nicht in die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages einzubeziehen. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2005 als unbegründet zurückgewiesen.

Mit ihrer am 11. August 2005 erhobenen Klage verfolgte die Beschwerdeführerin ihr Begehren weiter. Sie regte an, die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des StBAÄG dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 GG vorzulegen. Die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG auf die Veräußerung der Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin führe zu einem Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Es liege ein Fall der nicht zu rechtfertigenden echten Rückwirkung vor. Selbst wenn man von einer unechten Rückwirkung ausgehe, sei § 7 Satz 2 GewStG verfassungswidrig.

Das Finanzgericht Bremen sah dies nicht so. Die Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 7 Satz 2 GewStG bei der Bemessung des Gewerbeertrags stehe im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG, und zwar auch im Hinblick auf das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung von Belastungsentscheidungen und des Gebots der Besteuerung nach der finanziellen

Leistungsfähigkeit. Es wies die Klage mit Urteil vom 07.02.2007¹¹ in der Hauptsache zurück und bestätigte den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für den Erhebungszeitraum 2002 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2005.

Gegenstand des anschließenden Revisionsverfahrens war nicht mehr der ursprüngliche Bescheid, sondern waren veränderte Bescheide, zuletzt datierend auf den 28. April 2010. Diese waren gemäß § 68 Satz 1 FGO in das Revisionsverfahren einbezogen worden. Der Bundesfinanzhof sah gemäß § 127 FGO von einer Zurückverweisung ab und wies die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 28. April 2010 als unbegründet ab. Der Bundesfinanzhof stützte sich hierbei auf folgende Überlegungen:

§ 7 Satz 2 GewStG n.F. sei nicht verfassungswidrig. Die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften und natürlichen Personen in der Neufassung des § 7 GewStG sei durch das Ziel des Gesetzgebers, Steuerumgehungen zu verhindern, gerechtfertigt. Der am 27. Juli 2002 in Kraft getretene § 7 Satz 2 GewStG finde auf den gesamten Erhebungszeitraum 2002 Anwendung. Dies sei auch der Fall bei Anlegung des für eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) geltenden strengeren Maßstabs¹².

Die Bejahung einer Anwendbarkeit des § 7 Satz 2 GewStG auf den vollen Erhebungszeitraum 2002 gab dem Bundesfinanzhof alsdann Raum, zwischen dem bereits in 2001 vollzogenen Kauf der Kommanditanteile und ihrer erst in 2002 vollzogenen Abtretung zu unterscheiden und an diese Unterscheidung Rechtsfolgen anzuknüpfen. Zwar sei durch die am 1. September 2001 auf einer Gesellschafterversammlung erfolgte Zustimmung zu dem am 5. August 2001 zwischen der Klägerin, den verkaufswilligen Kommanditisten, der A-GmbH sowie der C-S.A./N.V. geschlossenen Vertrag eine schuldrechtliche Bindung eingetreten. Damit sei die Veräußerung „ins Werk gesetzt“. Jedoch sei erst durch die Abtretung der Gesellschaftsanteile am 1. Februar 2002 „*der Tatbestand*“ abgeschlossen worden. Dieser Umstand erlaube eine tatbestandliche Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung). Zwar sieht der BFH eine Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in dessen Beschluss vom 3. Dezember 1997¹³, demzufolge auch im Falle einer tatbestandlichen Rückanknüpfung es erforderlich sei, in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Gesetzeslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen sollen, dieses Vertrauen überwiegen; diese Überlegungen gälten für alle Fälle bereits getroffener Dispositionen. Dennoch sei das Vertrauen der veräußernden Gesellschafter nicht besonders schützenswert. Zwar entspreche es einer jahrzehntelang gültigen Rechtslage, dass Veräußerungsgewinne von Personengesellschaften nicht bei dem Gewerbeertrag zu berücksichtigen waren. Dieser Umstand verleihe dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen „*jedoch noch nicht ein überwiegendes Gewicht*“. Das Vertrauen der Beschwerdeführerin sei abgeschwächt gewesen,

„weil sich aus den Äußerungen der Bundesregierung allgemein ergibt, dass eine weitreichende Einbeziehung von Gewinnen aus Veräußerungen und Aufgaben von

¹¹ EFG 2007, 1720.

¹² BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnr. 73 (bei Juris).

¹³ BVerfGE 97, 67.

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

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hatte über die Revision am 22. Juli 2010 verhandelt. In der mündlichen Verhandlung erging der Beschluss, dass die Entscheidung den Beteiligten zugestellt werden solle. Die schriftlich niedergelegte und unterschriebene Urteilsformel wurde am 3. August 2010 der Geschäftsstelle des Senats übermittelt und am 5. August 2010 dem Beklagten und Revisionsbeklagten (dem Finanzamt Bremen-Mitte) telefonisch bekanntgegeben.

Damit war der Senat an sein Urteil gebunden und konnte die den Fragen der tatbestandlichen Rückanknüpfung ebenfalls gewidmeten Beschlüsse des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juli 2010¹⁴ bei seiner Entscheidungsfindung nicht mehr berücksichtigen. Diese wurden – begleitet von drei Presseerklärungen – erstmals am 19. August 2010 auf der Homepage des Bundesverfassungsgerichts veröffentlicht. Der Bundesfinanzhof wies deshalb die Anhörungsfrage und Gegenvorstellung der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 8. März 2011 zurück.

2. Verfassungsrechtliche Bewertung

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2010 – IV R 29/07 – ist wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aufzuheben. § 7 Satz 2 Gewerbesteuer-Gesetz in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (StBAÄG) ist nichtig, soweit Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, steuerlich erfasst werden, die bis zur Beschlussfassung über das Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen am 23. Juli 2002 nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind.

Schon im Hinblick auf die herkömmliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung von Rechtsfolgen ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2010 verfassungsrechtlich nicht zu billigen (a). Auf eine Entscheidung der Frage, ob die verkauften Kommanditanteile zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung bereits eine „konkret verfestigte Vermögensposition“ darstellten, deren rückwirkende Entwertung nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ebenfalls dem Vertrauensschutz des Bürgers widersprechen kann, kommt es deshalb nicht an (b).

¹⁴ BVerfGE 127, 1; 127, 31; 127, 61.

- a) Der Verkauf der Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin war mit der Gesellschafterversammlung am 1. September 2001 und der dort erklärten Zustimmung zum Verkauf sowie der schließlich am 1. Februar 2002 erfolgten Abtretung der Kommanditanteile an die neuen Anteilseigner endgültig abgeschlossen.

§ 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (StBAÄG, BGBl. I, 2715) war am 26. Juli 2002 verkündet worden und trat gemäß Art. 17 Abs. 1 StBAÄG am Tag nach der Verkündung, also am 27. Juli 2002, in Kraft. Da die bereits durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) eingeführte Neufassung des § 36 Abs. 1 GewStG, derzufolge die „*vorstehende Fassung des Gesetzes*“ erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden sei, durch die versehentliche Tilgung des § 7 Satz 2 GewStG im Zuge des am 27. Dezember 2001 verkündeten Solidarpaktfortführungsgesetzes (SFG) nicht tangiert worden war, hatte dies den Effekt, dass die Änderung des § 7 Satz 2 GewStG zwar erst am 27. Juli 2002 in Kraft getreten war, aber auch in dem Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2002 bis zum 26. Juli 2002 *abgeschlossene* Sachverhalte erfassen sollte. Der mit Art. 5 Nr. 2 des StBAÄG neu gefasste § 36 GewStG wiederholte hinsichtlich der Anwendbarkeit des Gesetzes auf den gesamten Erhebungszeitraum 2002 in dessen Absatz 1 die schon geltende Regelung¹⁵.

Der Bundesfinanzhof meint, die vom Deutschen Bundestag am 23. Juli 2002 verabschiedete und am 27. Juli 2002 in Kraft getretene Fassung des § 7 Satz 2 GewStG auf den im vorliegenden Falle bereits am 1. Februar 2002 endgültig abgeschlossenen Lebenssachverhalt anwenden zu dürfen und die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Kommanditanteile der Beschwerdeführerin der Gewerbesteuer unterwerfen zu dürfen.

Er geht hierbei zugunsten der Beschwerdeführerin zunächst davon aus, dass es sich im vorliegenden Streitfall durchaus um einen Fall der Rückbewirkung von Rechtsfolgen (also einer echten Rückwirkung) handele¹⁶. Er erkennt, dass das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot allein aus zwingenden Gründen des Gemeinwohls oder wegen eines nicht (mehr) vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden dürfe¹⁷. Unter Berufung auf das Urteil des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 19. Dezember 1961¹⁸ stellt der Bundesfinanzhof fest, dass der Bürger auf das geltende Recht jedenfalls dann nicht vertrauen könne, wenn es – etwa infolge eines Versehens des Gesetzgebers – unklar und „verworren“ ist; in solchen Fällen müsse es dem Gesetzgeber erlaubt sein, die Rechtslage rückwirkend zu klären¹⁹. Gleiches gelte, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste²⁰.

¹⁵ BGBl. I 2002, 2715, 2721.

¹⁶ BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnr. 73 (bei Juris).

¹⁷ BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnr. 74 (bei Juris).

¹⁸ BVerfGE 13, 261, 273.

¹⁹ BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnr. 75 (bei Juris).

²⁰ BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnr. 75 – ebenfalls unter Berufung auf die Ausführungen in BVerfGE 13, 261, 273 („zu B.IV.2.“).

Im vorliegenden Fall hebt der Bundesfinanzhof zunächst hervor, dass der durch das SFG am 27. Dezember 2001 eingefügte Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes keinen Sinn mache, um hieran seine wesentliche Überlegung anzuknüpfen:

„Diese Fassung des Gesetzes ist offensichtlich fehlerhaft, weil Satz 3 überflüssig ist.

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.

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 (BT-Drucks. 14/7646, S. 32), einer Gewinnermittlungsvorschrift für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten; diese Vorschrift sollte auch für den Gewerbeertrag maßgeblich sein.

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.²¹

Diese Überlegungen rechtfertigen schon vor dem Hintergrund der herkömmlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine rückwirkende Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG auf Sachverhalte vor der endgültigen Beschlussfassung des Deutschen Bundestages über das StBAÄG am 23. Juli 2002. Vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, soll eine nachträglich belastende Änderung der bereits eingetretenen Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens ausnahmsweise zulässig sein²². Das Bundesverfassungsgericht hat einige wenige Rechtfertigungsgründe falltypisch entwickelt, die hier jedoch nicht greifen:

²¹ BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – Rdnm. 79-82 (bei Juris).

²² So wörtlich BVerfGE 72, 200, 257.

aa) Eine unklare oder verworrene Rechtslage, deren Ersetzung durch eine eindeutige hätte gerechtfertigt sein können²³, war vorliegend nicht gegeben. Die dem § 7 GewStG durch das UntStFG gegebene Fassung war zwar sieben Tage in Kraft, wurde aber mit Beginn des Jahres 2002 durch eine weitere Neufassung ersetzt. Auf *deren* alleinige Geltung konnte der Bürger schon deshalb vertrauen, weil die Neufassung durch das SFG ausdrücklich auf die Änderung des Gewerbesteuergesetzes durch das wenige Tage zuvor verkündete UntStFG Bezug nahm²⁴. Der Bundesfinanzhof leitet zwar aus der durch die Neufassung eingetretenen zweifachen Regelung der Berechnung des Gewerbeertrags in der Seeschifffahrt (§ 7 Satz 2 und Satz 3 GewStG in der Fassung durch das SFG) her, dass der „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“. Doch kann hinsichtlich der Erkennbarkeit eines Versehens für den Bürger kein strengerer Maßstab gelten als für den Gesetzgeber. Dessen vorbereitendes Organ – der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages – hatte erst vier Monate nach Inkrafttreten des § 7 Satz 2 GewStG (in der ihm durch das SFG gegebenen Fassung), und zwar am 24. April 2002, ein „redaktionelles Versehen“ eingeräumt²⁵; der Gesetzgeber selbst hat erst mit der Beschlussfassung über das StBAÄG am 23. Juli 2002 sich zu dem Versehen bekannt.

Ein Versehen musste sich dem Bürger – und so auch der Beschwerdeführerin und ihren Kommanditisten – umso weniger aufdrängen, als die durch das SFG erneut festgeschriebene Gesetzesfassung einer seit Jahrzehnten geltenden Rechtslage entsprach. So hatte der Bundesfinanzhof sich bereits mit einem Urteil vom 25. Mai 1962²⁶ zu früherer Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geäußert:

„Der Reichsfinanzhof hat im Urteil VI 688/37 vom 1. Dezember 1937 (RStBl 1938, S. 356) ausgesprochen, die Entstehung und das Verschwinden eines Betriebes könnten nicht Gegenstand der Gewerbeertragssteuer sein, auch wenn man die Veräußerung als letzten betrieblichen Vorgang sehe. (...)

Was zu der Veräußerung des ganzen Betriebes gesagt wurde, gilt sinngemäß auch für die Veräußerung von Personengesellschaften und von Anteilen an einer Personengesellschaft. Wird die Personengesellschaft insgesamt veräußert, so ergeben sich keine für die hier anstehende Frage bedeutsamen Unterschiede zu dem Verkauf eines Einzelhandelsunternehmens; aber auch beim Verkauf eines Anteils an der Personengesellschaft durch einen Gesellschafter ergibt sich weder bei der Personengesellschaft noch bei dem Gesellschafter ein Gewerbeertrag.“

Eine derart lang tradierte Rechtslage begründete nicht nur ein besonders festes Vertrauen darauf, dass diese nicht ohne Übergangsvorschrift fortfallen wird²⁷, sondern musste dem

²³ Vgl. die Nachweise in BVerfGE 72, 200, 259.

²⁴ BGBl. I 2001, 3955, 3963

²⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 24. April 2002 – BT-Drucks. 14/8887, S. 17 und 26.

²⁶ BFH BStBl. III 1962, 438, 439.

²⁷ So richtig BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07 – RdNr. 89/90 (bei Juris) m.w. Nachw.

Bürger – sollte er tatsächlich von der für sieben Tage gültigen Neufassung des § 7 GewStG und deren anschließender Entfernung durch das SFG etwas erfahren haben – die Vermutung nahelegen, dass dies mit Vorbedacht geschehen war, da der Neufassung jede Übergangsregelung fehlte.

Es kommt noch folgendes hinzu:

Ein Unterlaufen des Rückwirkungsverbots unter Behauptung eines „Versehens“ des Gesetzgebers ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur dann gerechtfertigt, wenn das Versehen zu erheblichen Unklarheiten oder zu objektiven Lücken in der ursprünglichen Regelung geführt hätte²⁸. Das war aber im Hinblick auf die dem § 7 GewStG durch das SFG gegebene Fassung nicht der Fall. Allenfalls ein Unternehmer aus der Seeschifffahrt mochte sich wundern, dass das ihm gewährte Privileg, den Gewerbeertrag gemäß § 5a EStG (also nach der Tonnage) zu berechnen, gleich doppelt bekräftigt wird (in § 7 Satz 2 und § 7 Satz 3 GewStG in der durch das SFG geschaffenen Fassung). Dieses Fassungsversehen mag zwar offenkundig gewesen sein, bewegte sich aber für den unbefangenen Bürger auf dem Niveau, welches beispielsweise drei Jahre zuvor den Bundesminister der Finanzen veranlasst hatte, im Bundesgesetzblatt mitzuteilen, dass das in § 3 Nr. 24 GewStG benutzte Wort „Geschäftstrieb“ durch das Wort „Geschäftsbetrieb“ zu ersetzen sei²⁹. Grundsätzlich – und so auch hier – gilt jedoch:

„Dass der Gesetzgeber ein ihm bei der Gesetzesfassung unterlaufenes Versehen berichtigen will, berechtigt ihn noch nicht, dies für einen vergangenen Veranlagungszeitraum zu tun.“³⁰

bb) Das Bundesverfassungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung den Wegfall des schutzwürdigen Vertrauens in den Bestand der bisherigen Rechtsfolgenlage in der Regel auf den Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über die normative Neuregelung festgelegt³¹. In seinem Beschluss vom 14. Mai 1986 hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts bekräftigt, 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 nicht entfallen lassen³². Gleiches muss auch gelten für den Fall, dass der Gesetzgeber die geltende Rechtslage zwar ändert, die Änderung aber innerhalb weniger Tage durch einen neuen Gesetzesbeschluss wieder zurücknimmt und den alten Rechtszustand wiederherstellt. Auch hier gilt: der Bürger muss davon ausgehen, dass dies mit Absicht geschehen ist, und darf in den Fortbestand der wiederhergestellten Rechtslage vertrauen. Er muss nicht klüger sein als der Gesetzgeber selbst und braucht sich nicht auf ein künftiges

²⁸ BVerfGE 13, 261, 273.

²⁹ Berichtigung der Bekanntmachung der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 22. Juni 1999 – BGBl. I 1999, 1491.

³⁰ BVerfGE 13, 261, 273.

³¹ BVerfGE 30, 272, 287; 72, 200, 261/262; 97, 67, 79.

³² BVerfGE 70, 200, 261 unter Berufung auf BVerfGE 30, 272, 287.

Verhalten des Gesetzgebers einstellen, welches dieser durch seine gegenwärtigen Aktivitäten dementiert.

cc) Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs, § 7 Satz 2 GewStG (in der ihm durch das StBAÄG gegebenen Fassung) auf das vorliegende, mit der Abtretung der Kommanditanteile der Beschwerdeführerin am 1. Februar 2002 endgültig abgeschlossene Veräußerungsgeschäft anzuwenden, den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes widerspricht. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2010 ist deshalb gemäß § 95 Abs. 2 BVerfGG aufzuheben. Gemäß § 95 Abs. 3 Satz 2 BVerfGG ist des Weiteren auszusprechen, dass § 7 Satz 2 Gewerbesteuergesetz in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (StBAÄG) nichtig ist, soweit Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, steuerlich erfasst werden, die bis zur Beschlussfassung über das Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen am 23. Juli 2002 nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind

- b)** Es bedarf nach alledem keiner ergänzenden Prüfung, ob die verkauften Kommanditanteile zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung bereits eine „*konkret verfestigte Vermögensposition*“ darstellten, deren rückwirkende Entwertung nach den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juli 2010 ebenfalls dem berechtigten Vertrauensschutz des Bürgers widersprechen kann³³.

- - -

³³ BVerfGE 127, 1, 21; 127, 61, 80.