
Datum: 01.06.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 5537/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0601.15K5537.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes im Veranlagungszeitraum 2001. 1 2
- Die Klägerin ist ein ...unternehmen und hält in ihrem Betriebsvermögen verschiedene Streubesitzaktien an ausländischen Kapitalgesellschaften. Aus diesen Aktien erzielte sie zwischen Februar und Anfang Dezember 2001 Dividendeneinnahmen in Höhe von insgesamt DM 83.531,-. Diese waren für Zwecke der Körperschaftsteuer nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (BGBl. I, 1433 ff.) im Ergebnis zu 95 % und damit in Höhe von DM 79.354,- freigestellt. 3
- Für die Ermittlung des Gewerbesteuerbemessungsbetrages für 2001 durch Bescheid vom 02.07.2003 sowie für die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 durch Bescheid vom 25.06.2003 wurde –entsprechend § 7 GewStG n.F.– der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 jeweils in Höhe von DM 2.025.284,- zugrundegelegt. Zum Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgte zunächst eine Hinzurechnung zu diesem Gewinn nach § 8 Nr. 5 GewStG n.F. in Höhe von 95 % der im Veranlagungszeitraum 2001 erzielten – nach dem KStG erstmals freigestellten – Dividenden von DM 79.354,-. Der Gewerbeertrag erhöhte sich dadurch auf DM 2.104.638,-. 4
- In Höhe des letztgenannten Betrages kam es daraufhin zur Berücksichtigung eines Verlustvortrags nach § 10a GewStG. Dementsprechend minderte sich der auf den 31.12.2000 gesondert festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust von DM 42.923.641,- auf 5

DM 40.819.003,- zum 31.12.2001.

Mit ihren fristgerecht eingelegten Einsprüchen vom 04. und 09.07.2003 gegen den o.g. Verlust-Feststellungsbescheid auf den 31.12.2001 machte die Klägerin zum einen die Berücksichtigung von abzugsfähigen Spenden geltend und beantragte zum anderen die Rückgängigmachung der Hinzurechnung der Dividenden aufgrund der ihrer Ansicht nach verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung der Neufassung des § 8 Nr. 5 GewStG. 6

Mit Änderungsbescheid vom 11.07.2003 gab der Beklagte dem Einspruch hinsichtlich der Berücksichtigung der Spenden statt und minderte den Gewerbeertrag für 2001 um DM 11.527,- auf DM 2.093.111,-. Dementsprechend wurde der zum 31.12.2001 verbleibende vortragsfähige Verlust mit einem Betrag von DM 40.830.530,- gesondert festgestellt. 7

Mit Einspruchsentscheidung vom 16.09.2003 wies der Beklagte den Einspruch hinsichtlich der auf Grundlage des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. dem Gewerbeertrag hinzugerechneten Dividenden als unbegründet zurück. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dieser Hinzurechnungsvorschrift für die in 2001 zugeflossenen Dividenden könne nicht angenommen werden. Da die Neufassung des § 8 Nr. 5 GewStG noch vor Ablauf des für die Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags 2001 maßgeblichen Erhebungszeitraums erlassen worden sei, handele es sich um einen Fall der sogenannten unechten Rückwirkung bzw. einer tatbestandlichen Rückanknüpfung, die verfassungsrechtlich zulässig sei. 8

Am 14.10.2003 hat die Klägerin Klage erhoben. 9

Während des Klageverfahrens erließ der Beklagte mit Datum vom 20.10.2004 einen geänderten Verlust-Feststellungsbescheid zum 31.12.2001, in dem er u.a. die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG auf 15.871,- DM reduzierte, so dass der vortragsfähige Verlust auf DM 40.304.856,- festgestellt wurde. 10

Im Laufe des Klageverfahrens legte die Klägerin Unterlagen vor, nach denen sich die hier streitigen Dividenden wie folgt auf die von ihr gehaltenen Beteiligungen verteilen: 11

B 3.625,00 Euro (7.089,88 DM) 12

F 4.624,12 Euro (9.043,99 DM) 13

W 2.047,00 Euro (4.003,58 DM) 14

O 8.400,00 Euro (16.428,97 DM) 15

E. 24.012,46 Euro (46.964,29 DM) 16

Gesamt: 42.708,58 Euro (83.530,72 DM). 17

Aus diesen Unterlagen ergibt sich weiter, dass die Klägerin in den Jahren folgende Zukäufe an (hier maßgebenden) Aktien getätigt hatte: 18

2001 2002 2003 19

B: - 3250 5000 -4000 20

F: 25.000 60.000 1.235.000 21

W: 50.183 66.415 300.000 22

O: 10.000 - - 10.000	23
An Aktien, die unter die Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG fielen, hielt die Klägerin insgesamt:	24
<u>1999 2000 2001 2002 2003</u>	25
2250 133.665 259.678 1.781.690 330.092	26
Der Kurswert dieser Aktien betrug	27
<u>31.12.1999 31.12.2000 31.12.2001 31.12.2002</u>	28
126.450,- DM 1.608.394,- DM 3.132.931,38 DM 1.986.199,42.	29
Der Kurswert aller Aktien und Anteile der Klägerin betrug	30
<u>31.12.1999 31.12.2000 31.12.2001 31.12.2002</u>	31
14.253.687,71 DM 13.084.884,- DM 20.410.520,10 DM 16.979.367,02 DM.	32
Die Klägerin begründet ihre Klage wie folgt:	33
Sie ist der Ansicht, bei der Hinzurechnungsnorm des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. handele es sich um eine Regelung, die eine verfassungsrechtlich nach dem Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit den Freiheitsgrundrechten verbotene echte Rückwirkung entfalte und daher vorliegend nicht zur Anwendung gelangen könne.	34
Das BVerfG unterscheide zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) und der tatbestandlichen Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung). Nach der bisherigen Rückwirkungsdogmatik im Steuerrecht sei von einer tatbestandlichen Rückanknüpfung in den Fällen die Rede, wenn bei periodischen Steuern - wie der Einkommen-, Körperschaft- oder Gewerbesteuer -, bei denen der Steueranspruch mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, ein Steueränderungsgesetz vor Ende des Veranlagungszeitraums mit Wirkung auf dessen Beginn erlassen werde. Von diesem rein formalistischen Ansatz sei die jüngere Rechtsprechung des BVerfG und des BFH jedoch abgerückt. Daher finde die Annahme, jede Erhöhung einer Veranlagungssteuer sei bis zu deren Entstehen, d.h. bis zum Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums verfassungsrechtlich zulässig, in der jüngeren Rechtsprechung keine Stütze.	35
Vielmehr sei nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG von einem handlungsbezogenen Rückwirkungsbegriff auszugehen, weshalb auf die rechtlichen Bedingungen zum Zeitpunkt der von der Klägerin getroffenen Disposition als Anknüpfungspunkt für die Tatbestandsverwirklichung abzustellen sei, denn diese bildeten die schutzwürdige Vertrauensgrundlage.	36
Die neue – handlungsbezogene – Rückwirkungsdogmatik gelte nicht nur für Lenkungs- bzw. Sozialzwecknormen, sondern auch für reine Fiskalzwecknormen. Zumal der ursprünglichen Gewerbesteuerfreistellung von Streubesitzdividenden ein eigener Lenkungszweck innewohne – nämlich bei mehrstufigen Konzernstrukturen die auf der ersten Stufe erzielten und besteuerten Einkünfte ohne weitere Steuerbelastungen bis auf die letzte rein körperschaftliche Stufe "durchzuschütten". Gerade dieser Lenkungseffekt werde durch § 8 Nr. 5 GewStG n.F. jedenfalls für die Gewerbesteuer vereitelt.	37

Im Streitfall habe die rückwirkende Gesetzesänderung in eine von der Klägerin bereits abgeschlossene Disposition – nämlich die Beteiligung am jeweiligen Ausschüttungsbeschluss bei den ausschüttenden Gesellschaften – eingegriffen; die Klägerin habe auf den Bestand der im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung geltenden – günstigen – Rechtslage vertraut. Die Anwendung der erst zum Jahresende 2001 geschaffenen Vorschrift für den gesamten Veranlagungszeitraum 2001 führe dazu, dass der in gesamter Höhe vor Verabschiedung der Gesetzesänderung innerhalb des laufenden Jahres 2001 vereinnahmte Betrag an Streubesitzdividenden von DM 79.354,- der Gewerbesteuer unterworfen werden solle, obwohl zum Zeitpunkt der Fassung der entsprechenden Gewinnverwendungsbeschlüsse bei den betreffenden Beteiligungsgesellschaften wie auch im Moment des Zuflusses der fraglichen Dividenden bei der Klägerin nach der zuvor geltenden Gesetzeslage keine Einbeziehung derartiger Dividenden in den steuerpflichtigen Gewerbeertrag vorgesehen gewesen sei. Damit sei erst nachträglich aufgrund der Gesetzesänderung eine Steuerpflicht der vorliegend in Rede stehenden Dividendeneinnahmen eingetreten. Im Hinblick auf die vorliegende Fallgestaltung liege daher eine verfassungswidrige echte Rückwirkung vor. Diese echte Rückwirkung sei nicht gerechtfertigt, da weder jemand mit einer solchen Regelung habe rechnen müssen, noch das geltende Recht unklar oder verworren gewesen sei, noch zwingende Gründe des gemeinen Wohls eine rückwirkende Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG erfordert hätten.

Hilfsweise sei für den Fall der Annahme einer sogenannten unechten Rückwirkung festzustellen, dass auch diese schon mangels aner kennenswerten Gemeinwohlinteresses unzulässig sei. 39

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat am 15.03.2005 ergänzte die Klägerin ihren Tatsachenvortrag wie folgt: 40

Sie habe aufgrund der für sie günstigen gesetzlichen Neuregelung ab 01.01.2001 neu disponiert. Sie habe verstärkt Anteile an ausländischen Gesellschaften erworben und ihre Renditeerwartungen unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerfreiheit berechnet, auf die sie aufgrund der beschlossenen Gesetzesänderung vertraut habe. Sie habe ein "gemischtes" Depot angelegt, welches sich aus festverzinslichen Papieren und Aktien zusammengesetzt habe. Maßgebend sei gewesen, dass sie eine Rendite von 2,75 % erreiche, weil sie diese zur Finanzierung der Beitragsrückerstattungen an die Versicherten habe verwenden wollen. Insgesamt seien 91,6 % der Aktien, auf deren Rendite die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG beruhe, im Jahr 2001 erworben worden. Einzig die B-Aktien hätten bereits vor dem Jahr 2001 zu ihrem Depot gehört. 41

Im Nachgang zu diesem Termin wurden auf Anfrage des Gerichts die Depotauszüge auf den 31.12.1999, 31.12.2000, 31.12.2001, 31.12.2002 und 31.12.2003 vorgelegt sowie folgendes ausgeführt: 42

Die Entwicklung des Bestands der –von der Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG betroffenen– Aktien in ihrem Depot sei folgende gewesen: 43

31.12.1999 B 2250 Stück 44

31.12.2000 B 7250 Stück 45

F 60.000 Stück 46

W 66.415 Stück 47

31.12.2001 B 4000 Stück	48
F 85.000 Stück	49
W 116.598 Stück	50
O 10.000 Stück	51
E 44.080 Stück	52
31.12.2002 B ./.	53
F 1.320.000 Stück	54
W 416.598 Stück	55
O ./.	56
E 45.092 Stück	57
31.12.2003 B ./.	58
F 250.000 Stück	59
W ./.	60
O 35.000 Stück	61
E 45.092 Stück	62
Im Jahr 2001 seien 25.000 Stück F Aktien, 30.000 Stück O Aktien, 183 W Aktien sowie die 44.080 Anteile am E Fonds, der ein aktiv gemanagter Fonds des H sei, erworben worden. Entscheidend für diesen Erwerb wie für das Halten der bereits im Jahr 2000 und früher erworbenen Aktien sei die Dividendenrendite gewesen, die die Steuerfreiheit der Ausschüttung mit berücksichtigt habe. Nachweise dazu, dass sie Einfluss auf den Ausschüttungsbeschluss des einzelnen Unternehmens durch Ausübung ihres Stimmrechts auf der Hauptversammlung genommen habe, könne sie nicht mehr erbringen. Sie sei sich jedoch sicher, entsprechende Anweisungen zur Ausübung des Stimmrechts an die ausländischen Banken gegeben zu haben.	63
Die Klägerin beantragt,	64
den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 vom 20.10.2004 dahingehend abzuändern, dass die Ermittlung des Gewerbeertrages für das Jahr 2001 ohne die Hinzurechnung von Dividenden in Höhe von DM 15.871,- nach § 8 Nr. 5 GewStG erfolgt.	65
Der Beklagte beantragt,	66
die Klage abzuweisen.	67
Unter Wiederholung und Vertiefung der Ausführungen in der Einspruchentscheidung vom 16.09.2003 trägt der Beklagte vor, es handele sich bei § 8 Nr. 5 GewStG n.F. nicht um eine Regelung, die eine verbotene Rückwirkung entfalte. Vielmehr sei ein Fall der grundsätzlich	68

zulässigen unechten Rückwirkung gegeben.

Die jüngere Rechtsprechung des BVerfG betreffe nicht die vorliegende Fallkonstellation, weshalb von der bisherigen Rückwirkungsdogmatik auszugehen sei, nach der wegen des Erlasses der Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG vor dem 31.12.2001 kein Fall der echten Rückwirkung vorliegen könne. 69

Selbst wenn man abweichend von der bisherigen Rückwirkungsdogmatik eine handlungsbezogene Betrachtungsweise anstelle, sei weder die Vereinnahmung der Dividenden noch sonst eine beachtliche Dispositionsmöglichkeit erkennbar. Insbesondere habe die Klägerin als Streubesitzaktionärin an den Beteiligungsgesellschaften keinen nennenswerten Einfluss, weshalb auch nicht auf die Beteiligung am Ausschüttungsbeschluss als maßgeblichen Zeitpunkt der Entstehung eines schützenswerten Vertrauens abgestellt werden könne. 70

Des weiteren könne sich die Klägerin nicht auf ein Vertrauen auf die Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden berufen. Es fehle insoweit an einer Vertrauensgrundlage, da bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2000 Streubesitzdividenden gewerbesteuerpflichtig gewesen seien. Somit fehle eine aus Gründen des Vertrauensschutzes beachtliche erstmalige Belastung der Klägerin. 71

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie die Gewerbesteuer- und die Rechtsbehelfsakte des Beklagten Bezug genommen. 72

Entscheidungsgründe 73

Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg. 74

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 in der Gestalt des Änderungsbescheids vom 20.10.2004 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin daher nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 75

Die Hinzurechnung der Streubesitzdividenden in Höhe von DM 15.871,- DM (Änderungsbescheid Bl. 100 d.A.) gemäß § 8 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz – GewStG – n.F. ist nicht zu beanstanden. Insbesondere bestehen aus Sicht des erkennenden Gerichts keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der durch § 36 Abs. 4 GewStG angeordneten rückwirkenden Anwendung dieser Vorschrift, so dass das Gericht gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an § 8 Nr. 5 GewStG n.F. gebunden ist. Damit ist der streitgegenständliche Feststellungsbescheid rechtmäßig, da er im Einklang mit § 8 Nr. 5 GewStG n.F. steht. 76

Nach Auffassung des Gerichts bestehen an der Verfassungsmäßigkeit der durch § 36 Abs. 4 GewStG angeordneten uneingeschränkten rückwirkenden Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. ab dem 01.01.2001 keine Zweifel (a.A. FG Berlin Beschluss vom 13.2.2004, 6 B 6314/03, EFG 2004, 1146). 77

1. 78

Seit 1960 unterscheidet das BVerfG zwischen echter (retroaktiver) Rückwirkung und unechter (retrospektiver) Rückwirkung. Echte Rückwirkung eines Gesetzes liegt danach vor, wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift; wo es nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt, liegt eine unechte Rückwirkung vor (BVerfG- 79

Der 2. Senat des BVerfG unterscheidet seit 1986 zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, 241 ff.) Danach entfaltet eine Rechtsnorm dann Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm mit ihrer Verkündung gültig geworden ist. Gefragt wird danach, ob diese Rechtsfolgen für einen bestimmten, vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten sollen (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine tatbestandliche Rückanknüpfung ist hingegen einer Norm insoweit eigen, als sie den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig macht. Der 2. Senat des BVerfG macht durch synonyme Verwendung der Begriffe (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 105, 17, 36 f.; in BVerfGE 97, 67, 78 f.) deutlich, dass sachliche Differenzen nicht mehr beabsichtigt sind (vgl. dazu auch Papier, Die Steuerberatung - Stbg - 1999, 49, 56).

80

Nach der bisherigen Rückwirkungsdogmatik führt bei der Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung allein der Umstand, dass eine oder mehrere Dispositionen des Klägers in der Vergangenheit liegen, nicht zur Annahme einer echten Rückwirkung, wenn das Geschehen noch nicht abgeschlossen ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 18, 135, 143; in BVerfGE 105, 17, 37 f.). Dies gilt ungeachtet eines in der Vergangenheit liegenden Anknüpfungspunkts auch bei (erstmaliger) Begründung einer Steuerpflicht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 63, 312, 328 f.). Eine echte Rückbewirkung ist nur gegeben, wenn ein neues Gesetz in Sachverhalte eingreift, die vor der Gesetzesverkündung abgeschlossen waren und die die Voraussetzungen eines bisher geltenden Tatbestands erfüllten (BVerfG-Beschluss vom 23.3.1971 2 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66, BVerfGE 30, 367, 386 f.). Für diese Annahme fordert das BVerfG bei Steuergesetzen, dass die Steuer im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits entstanden ist (sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung, vgl. u.a. BVerfG-Beschlüsse vom 23.3.1971 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392, 401 f.; in BVerfGE 72, 200, 253; im Ergebnis schon z.B. BVerfG- Urteil in BVerfGE 13, 274 ff.).

81

Unter Zugrundelegung der traditionellen Rückwirkungsdogmatik liegt demnach eine grundsätzlich zulässige unechte Rückwirkung vor, da die streitgegenständliche Norm des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. am 20.12.2001 und damit noch vor Ablauf des nach § 14 GewStG maßgeblichen Kalenderjahres 2001 am 31.12.2001 verabschiedet wurde.

82

2.

83

Die Rückwirkungsrechtsprechung des BVerfG ist jedoch immer wieder wegen der Verknüpfung des Vertrauensschutzes mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums kritisiert worden. Gegenstand des rechtsstaatlich und grundrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutzes sei – so die Kritiker – die Vertrauensbetätigung, weshalb im Steuerrecht nicht auf das rein formale Kriterium des Ablauf des Veranlagungszeitraums, sondern auf das für die Besteuerung relevante Verhalten abzustellen sei (zusammenfassend J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl, § 4, Rn. 177 m.w.N.).

84

In seiner neueren Rechtsprechung betont das BVerfG im Bereich von Lenkungsnormen die Bedeutung des Dispositionsschutzes: Bietet ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention oder Steuervergünstigung an, die dieser nur während des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schafft dieses Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine

85

Entscheidung stützt. Er entscheidet sich um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte. Diese Dispositionsbedingungen werden damit vom Tag der Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 97, 67, 80; in BVerfGE 105, 17, 40; vom 3.7.2001 1 BvR 382/01, DB 2001, 1650); insoweit wird nicht mehr auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 36 Abs. 1 EStG) abgestellt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257, unter B. II. 2., m.w.N.; Schaumburg, DB 2000, 1884, 1888).

Diesen – vom BVerfG bisher nur für (Verschonungs-)Subventionen und Steuervergünstigungen gewährten – im Vergleich zum Annuitätsprinzip verstärkten Schutz von Dispositionen hat der IX. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 16.12.2003 – IX R 46/02 – in Weiterentwicklung der Rechtsprechung des BVerfG auf alle Steuerrechtsnormen erstreckt (vgl. BFH-Urteil in BStBl. II 2004, 284, 292).

86

Nach der modernen Rückwirkungsdogmatik ist für die Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung darauf abzustellen, ob der die Besteuerung auslösende Lebenssachverhalt vor Verabschiedung des Änderungsgesetzes abgeschlossen ist (vgl. Kirchhoff, StuW 2002, 185, 197); ist dies der Fall, liegt eine echte Rückwirkung vor. Mit dem Ausschüttungsbeschluss der Beteiligungsgesellschaft war die Klägerin als Anteilseignerin – unabhängig von der Höhe ihrer Beteiligung – zur gewinnwirksamen Aktivierung einer entsprechenden Forderung verpflichtet (vgl. etwa BFH-Urteil vom 30.10.2000, VIII R 85/94, BStBl II 2001, 185). Zu diesem Zeitpunkt war der gewerbesteuerlich relevante Lebenssachverhalt der Erzielung eines Gewerbeertrags verwirklicht. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist auch kein sachlicher Grund erkennbar, warum unter dem Primat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das den Steuerpflichtigen zugute kommende Maß an Vertrauensschutz von der Höhe ihrer Beteiligung abhängen sollte: Eine Benachteiligung von Streubesitzaktionären gegenüber Anteilseignern von Tochtergesellschaften verbietet sich im Hinblick auf Art. 3 GG. Daher ist der letztlich das Maß an Vertrauensschutz bestimmende Begriff der Disposition nicht dahingehend zu verstehen, dass es allein oder überwiegend vom Willen des Anteilseigners abhängen müsste, ob, wann und wie viel von der Beteiligungsgesellschaft ausgeschüttet wird, um in den durch die Annahme einer echten Rückwirkung vermittelten Genuss eines qualitativ höherwertigeren Vertrauensschutzes zu kommen. Andererseits reicht für die Annahme einer Disposition des Steuerpflichtigen, die ihn in den Genuss eines erhöhten Vertrauensschutzes kommen lässt, auch nicht ein einfacher Reflex. Disposition in diesem Sinne setzt eine Handlung des Steuerpflichtigen voraus, die er ohne das aufgrund des Gesetzes bei ihm vorhandene Vertrauen nicht vorgenommen hätte. Daran fehlt es bei der Klägerin.

87

Die Klägerin konnte keinerlei Belege dafür vorlegen, dass sie selbst –wegen der Gewerbesteuerfreiheit der Dividenden– aktiv durch Teilnahme an den Hauptversammlungen der Unternehmen auf eine hohe Ausschüttung für 2001 hingewirkt habe. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin bei einem erheblichen Anteil der von ihr gehaltenen Anteilsscheine ein nur eingeschränktes oder gar kein Stimmrecht ausüben (F 1000 B-Aktien ergeben eine einer A-Aktie entsprechende Stimme, E-Fonds) konnte. Soweit die Klägerin Anteile des E-Fonds in ihre Betrachtung einbezieht, ist insoweit schon deswegen die Betätigung von Vertrauen nicht möglich, weil sie als Inhaberin von Fondsanteilen keine Möglichkeit hat, auf die Ausschüttungspolitik derjenigen Unternehmen Einfluss zu nehmen, an denen der Fonds Anteile hält.

88

89

Die Klägerin konnte aber auch nicht überzeugend darstellen, dass sie im Jahr 2001 besonders viele Aktien zugekauft hat, die unter die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG fielen. Im Jahr 2001 kaufte sie in der Summe 81.933 Aktien dieser Art zu. Im Jahr zuvor lag dieser Anteil bei 131.415 Aktien, im Folgejahr gar bei 1.521.000 Aktien.

Auch der Kurswert der unter die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG fallenden Aktien war im Jahr 2001 nicht außergewöhnlich hoch. Im Verhältnis zum Gesamtwert aller Aktien betrug dieser am 31.12.2001 rund 15,3 %. Am 31.12.2002 lag er bei ca. 12,3 %, im Jahr 2000 bei ca. 11,7 %. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Kurswert bezogen auf die tatsächlich selbst gehaltenen Aktien im Jahr 2001 sogar geringer war als im Vorjahr, wenn man die am E-Fonds gehaltenen Anteile unberücksichtigt ließe. Auch der Zukauf von Aktien, die unter § 8 Nr. 5 GewStG fallen, lässt keinen Zusammenhang zur gesetzlichen Änderung dieser Norm erkennen. So hielt die Klägerin im Jahr 1999 lediglich 2.250 Stück, im Jahr 2000 bereits 133.665 Stück, in 2001 schon 259.678 Stück und in 2002 1.781.690 Stück dieser Aktien. Dieser Anteil fällt im Jahr 2003 wieder auf 330.092 Stück, ist aber damit immer noch höher als im entscheidenden Jahr 2001. 90

Insgesamt findet der erkennende Senat den Vortrag der Klägerin, dass sie Vertrauen betätigt habe und lediglich die B-Aktien zuvor bereits gehalten habe, aus den vorgelegten Unterlagen nicht bestätigt. Vielmehr hat sie auch in erheblichem Umfang vor dem Streitjahr bereits F- und W-Aktien gehalten. Auch nach der Änderung der Norm im Jahr 2001 hat sie –wie oben dargestellt– Aktien dieser Art in ganz erheblichem Umfang gehalten. 91

3. 92

Da nach beiden Auffassungen –traditioneller oder moderner– dem Begehren der Klägerin – entweder wegen Erlass des Gesetzes vor Ablauf des Veranlagungszeitraums oder wegen der fehlenden Disposition der Klägerin– kein Erfolg beschieden sein kann, kann es hier schon deswegen dahingestellt bleiben, ob der traditionellen oder der modernen Rückwirkungsdogmatik zu folgen ist. 93

Letztlich wird durch diese Unterscheidung lediglich das bei rückwirkender Gesetzgebung bestehende Spannungsverhältnis zwischen dem aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Vertrauensschutz und der aus dem Demokratieprinzip folgenden Gesetzgebungsbefugnis des Parlaments im Wege der praktischen Konkordanz ausgeglichen: Während das Demokratieprinzip dem Rechtsstaatsprinzip in Fällen der echten Rückwirkung grundsätzlich weichen muss, ist es in Fällen der unechten Rückwirkung das Demokratieprinzip, das sich regelmäßig zu Lasten des Rechtsstaatsprinzip durchzusetzen vermag. Das Zurücktreten des Demokratieprinzips scheidet jedoch aus, wenn es – wie im vorliegenden Fall – mangels Beeinträchtigung schutzwürdigen Vertrauens in eine bestimmte Rechtslage an einer Kollisionslage mit dem Rechtsstaatsprinzip fehlt und damit das Demokratieprinzip Geltung beanspruchen kann. 94

Auch daran fehlt es vorliegend bei der Klägerin. 95

Die Klägerin durfte im Veranlagungszeitraum 2001 nicht auf die – erstmalige – Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden vertrauen, so dass aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten gegen die rückwirkende Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. zum 01.01.2001 keine Bedenken bestehen. 96

Schutzwürdiges Vertrauen setzt Recht voraus, das dem Gesetzesadressaten vertraut ist. Aus Sicht des Steuerpflichtigen bedeutet dies positiv, dass eine bisher ihn begünstigende Lage 97

grundsätzlich schonend in eine ungünstige Lage übergeführt werden muss. Das Grundprinzip, dass die Allgemeinheit der Gesetzesadressaten Gesetze nur nach gefestigter Gewohnheit – nicht durch tägliche Lektüre des Bundesgesetzblattes – befolgen und Gesetzesänderungen eines schonenden, zeitlich gedehnten Übergangs der Neugewöhnung bedürfen (vgl. hierzu Kirchhof, StuW 2000, 221, 222), hat jedoch umgekehrt zur Folge, dass erst nach einer gewissen Neugewöhnungszeit Steuerpflichtige ein schützenswertes Vertrauen auf die neue – begünstigende – gesetzliche Lage entwickeln können. Ob dies im Steuerrecht die Anwendung der Norm – auf deren Bestehen der Steuerpflichtige vertrauen darf – über mehrere Veranlagungszeiträume voraussetzt, kann dabei dahingestellt bleiben. Jedenfalls im vorliegenden Fall, wo anlässlich der Umstellung des Körperschaftsteuersystems von Anrechnungs- auf Halbeinkünfteverfahren lediglich mittelbar durch die Verweisungsvorschrift des § 7 GewStG erstmals ab dem 01.01.2001 – und entgegen der bis zum 31.12.2000 geltenden Rechtslage – Streubesitzdividenden gewerbesteuerfrei gewesen wären, musste die Klägerin anlässlich des Ausmaßes der Reform noch mit Nachbesserungen bis zum Ablauf der Veranlagungszeitraums rechnen.

98

Etwas anderes mag bei der Änderung von solchen Lenkungsnormen gelten, die den Steuerpflichtigen in qualifizierter Weise zu einem bestimmten Verhalten herausfordern. Hier dürfte die rückwirkende Abschaffung der privilegierenden Vorschrift nach Betätigung der herausgeforderten Disposition im selben Veranlagungszeitraum der Einführung regelmäßig eine beachtliche Verletzung von schutzwürdigem Vertrauen und damit einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip darstellen, der eine Beschränkung der Befugnis zur rückwirkenden Gesetzgebung des Parlaments zur Folge hat. Durch die nachträgliche Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. wird jedoch entgegen der Ansicht der Klägerin nicht ein im GewStG angelegter und eigener Lenkungszweck ins Gegenteil verkehrt. Zwar waren aufgrund der Verweisung in § 7 Satz 1 GewStG auf § 8b Abs. 1 KStG n.F. bis zur Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. Streubesitzdividenden (auch) gewerbesteuerfrei. Dies war jedoch Folge der vom Gesetzgeber gewählten Verweisungstechnik. Dem Tatbestand des § 7 GewStG selbst kann jedoch kein besonderer und schützenswerter Lenkungszweck entnommen werden, der geeignet wäre, eine wirtschaftliche Disposition zu veranlassen, die ohne diesen Vorteil so nicht vorgenommen worden wäre. Denn sicherlich erfolgten die Dividendenausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften an die Klägerin als Streubesitzaktionärin losgelöst von den sich für sie ergebenden steuerlichen Konsequenzen. Damit stellte sich die bis zur Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG n.F. ergebende Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden als reiner Reflex der Reform der Körperschaftsteuer und nicht etwa als ein vom Gesetzgeber verfolgtes eigenes Ziel der Gewerbesteuer dar. Daran ändert sich auch nichts, weil allen Beteiligten bei Änderung des KStG die sich ergebenden gewerbesteuerlichen Konsequenzen bewusst sein mussten. Entscheidend muss vielmehr sein, ob der Gesetzgeber mit einer Vorschrift hinreichend klar zu einem bestimmten Verhalten herausgefordert hat, denn letztlich geht es bei der Frage der Rückwirkung um die Beschränkung des Rechts des Gesetzgebers zur rückwirkenden Gesetzesänderung. Daher sind für die Beurteilung etwaige Äußerungen der Bundesregierung während des Gesetzgebungsverfahrens völlig ohne Belang. Da der Tatbestand des § 7 GewStG selbst für kein bestimmtes Verhalten eine steuerliche Privilegierung in Aussicht stellt und die sich bis zur Gesetzesänderung aus der Verweisungstechnik mittelbar ergebende gewerbesteuerliche Privilegierung von Streubesitzdividenden nicht wenigstens in einem Veranlagungszeitraum als Vertrauensgrundlage konkretisiert hat, durfte die Klägerin nicht auf die Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden vertrauen.

99

In Anbetracht des Umstandes, dass bis zum 31.12.2000 Streubesitzdividenden zweifelsfrei gewerbesteuerpflichtig waren, wurde letztlich durch die nachträglich Einführung des § 8 Nr. 5

GewStG n.F. rückwirkend zum 01.01.2001 nicht das Vertrauen in die Fortdauer des Rechts, sondern die Hoffnung auf Änderung des Rechts enttäuscht.

Eine andere verfassungsrechtliche Beurteilung ergibt sich für das Gericht auch nicht unter dem Eindruck der jüngsten Vorlagebeschlüsse des IX. und XI. Senats des BFH – Az. XI R 42/01 v. 06.11.2002, BStBl II 2003, 257 und Az. IX R 46/02 v. 16.12.2003, BStBl II 2004, 284 ff. –. In beiden Fällen ging es um die Änderung von seit vielen Jahren geltenden einkommensteuerlichen Vorschriften, die bei entsprechender Disposition in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen zu einer geringeren steuerlichen Belastung geführt hätten: Dort ging es – anders als im vorliegenden Fall – letztlich um das Vertrauen in die Fortdauer der zum Zeitpunkt der Disposition geltenden und die Disposition prägenden gesetzlichen Rahmenbedingungen und nicht um das Begehren der Änderung der in den vorherigen Veranlagungszeiträumen geltenden Rechtslage. 100

4. 101

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 102