Finanzgericht Münster, 9 K 5772/03 G

Datum:	02.03.2007
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Beschluss
Aktenzeichen:	9 K 5772/03 G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2007:0302.9K5772.03G.00

Tenor:

1. Das Verfahren wird ausgesetzt.

2. Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob die zu § 8 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) ergangene Anwendungs-regelung des § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG mit Ar-tikel 20 Abs. 3 i. V. m. Artikel 2 Abs. 1 Grundgesetz insoweit vereinbar ist, als die nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen, unter den in dieser Vorschrift weiter genannten Voraussetzungen auch dann dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG, hinzuzurechnen sind, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss der ausschüttenden Körperschaft vor dem 20. Dezember 2001 gefasst und der auf die als Gesellschafterin beteiligte Körperschaft entfallende Betrag auch vor dem 20. Dezem-ber 2001 ausgezahlt wurde und das im Zeitpunkt der Beschlussfassung und Auszahlung geltende Gesetz eine Hinzurechnung zum Gewinn nicht vorsah.

A. Tatbestand

Streitig ist, ob eine am 15. Dezember 2001 beschlossene und am 17. Dezember 2001 durch Überweisung ausgezahlte Ausschüttung, die nach § 8b Abs. 1 S. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes 2001 (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (Bundesgesetzblatt –BGBl.- I 2000, 1433, Bundessteuerblatt -BStBl.- I 2000, 1428) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibt, nach § 8 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der Fassung des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes – UntStFG – vom 20. Dezember 2001 (verkündet am 24. Dezember 2001 im BGBl. I 2001, 3858) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG, hinzuzurechnen ist. 2

Die Klägerin (Klin.) – eine GmbH - ist als Vermögensverwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft gewerblich tätig. Etwa seit Mitte der 90er Jahre war sie mit (umgerechnet) 80.000 Euro am Stammkapital einer anderen GmbH – der XXXXXX GmbH, nachfolgend nur noch GmbH beteiligt. Dies entsprach einer Beteiligungsquote von unter 10 v. H. – "Streubesitz" - am Stammkapital der GmbH. 3

Die Gesellschafterversammlung der GmbH beschloss am 15. Dezember 2001 eine Vorabausschüttung in Höhe von 3,75 Mio. DM; auf die Klin. entfiel ein Betrag in Höhe von 257.953,56 DM brutto (nach Abzug anteiliger Betriebsausgaben: 232.200 DM netto). Der Beschluss über die Vorabausschüttung im Streitjahr entsprach der regelmäßigen Übung der Gesellschafterversammlungen in den Vorjahren. Nach einem internen Protokoll der GmbH vom 19. Oktober 2001 sollte "der Gesellschafterversammlung am 15. Dezember 2001 eine ca. 50 %ige Ausschüttung zwischen 3 und 4 Mio. DM vorgeschlagen werden". 4

Da nach § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG vom 20. Dezember 2001, a.a.O., die durch dieses Gesetz eingeführte Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG schon für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden war, rechnete der Beklagte (das Finanzamt – FA-) im Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 19. August 2002 Gewinnanteile (Dividenden) in Höhe von 232.200 DM dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzu und setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf 19. 445 DM fest. 5

Mit ihrem Einspruch begehrte die Klin., den Messbetrag ohne Hinzurechnung der Dividenden festzusetzen, weil der Gesellschafterbeschluss über die Gewinnverwendung und die nachfolgende Auszahlung des Betrages vor der Gesetzesänderung am 20. Dezember 2001 lagen und die Klin. die Auszahlung der Dividenden nach der im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung der GmbH und nachfolgenden Auszahlung geltenden Rechtslage gewerbesteuerfrei vereinnahmen konnte. Der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2003). 6

Mit der hiergegen erhobenen Klage macht die Klin. geltend, sie habe im Hinblick auf die nach altem Recht geltende Rechtslage wirtschaftliche Dispositionen getroffen. In Kenntnis einer möglichen Belastung der Ausschüttung mit Gewerbesteuer hätte sie die Beteiligung, wie später auch geschehen, veräußert und insofern einen gewerbesteuerfreien Veräußerungsgewinn erzielt. Die Gesetzesänderung stelle eine echte und damit grundsätzlich verfassungswidrige Rückwirkung dar. 7

Die Klin. beantragt, 8

> den Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 19. August 2002 und die Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2003 dahin zu ändern, dass der 9

Gewerbesteuermessbetrag für 2001 auf 7.838 Euro festgesetzt wird.

Das FA beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

B. Entscheidungsgründe 12

Der Senat legt die Vorlagefrage dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG), § 80 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) zur Entscheidung vor und setzt bis dahin das Verfahren aus. 13

Nach der Überzeugung des Senats ist die zu § 8 Nr. 5 GewStG in der Fassung des UntStFG vom 20. Dezember 2001, a.a.O., ergangene Anwendungsregelung des § 36 Abs. 4 GewStG insoweit verfassungswidrig, als die sich steuererhöhend auswirkende Gesetzesänderung auf den gesamten Erhebungszeitraum 2001 und damit auch auf solche Gewinnanteile (Dividenden) anzuwenden ist, die auf Grund eines Gesellschafterbeschlusses vor dem 24. Dezember 2001 vereinbart und ausgezahlt wurden. Das Vertrauen in eine im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition und deren Umsetzung bestehende Rechtslage, die keine Hinzurechnung zum Gewinn aus Gewerbebetrieb anordnete, ist so lange schützenswert, bis die veränderte Rechtslage im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wird. 14

Gründe, die auch eine rückwirkende Anwendung des Änderungsgesetzes rechtfertigen können, sind bei der hier zu beurteilenden Anwendungsregelung des § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG zu verneinen. 15

Allerdings ist im Streitfall unerheblich, ob der Vertrauensschutz schon mit der Zustimmung des Bundesrates am 20. Dezember 2001 zum vom Deutschen Bundestag beschlossenen Gesetz entfällt, oder ob dies erst im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes im BGBl am 24. Dezember 2001 der Fall ist, denn in jedem Fall war der Sachverhalt durch den Ausschüttungsbeschluss vom 15. Dezember 2001 und die Überweisung der Dividende am 17. Dezember 2001 schon vor dem 20. Dezember 2001 abgeschlossen. 16

I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften 17

1. Das StSenkG 2001 vom 23. Oktober 2000, BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428, regelte ab dem Veranlagungszeitraum 2001 – nach Wegfall des Vollanrechnungsverfahrens – , dass Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes für Körperschaften bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben (§ 8b Abs. 1 KStG). Die Regelung war deshalb notwendig, weil die Beibehaltung der Besteuerung zwischengesellschaftlicher Ausschüttungen zu Mehrbelastungen gegenüber dem Anrechnungssystem geführt hätte. Aus dieser körperschaftsteuerlichen Regelung folgte nach der herrschenden – und auch vom erkennenden Senat für zutreffend erachteten - Meinung, dass die zwischen Kapitalgesellschaften geltenden Befreiungen nach § 8b Abs. 1 KStG in der Fassung des StSenkG 2001 vom 23. Oktober 2000, a.a.O., über § 7 S. 1 GewStG auch im Bereich der Gewerbesteuer gelten. Anders als das UntStFG vom 20. Dezember 2001 sah die bis dahin geltende Gesetzesfassung keine Regelung vor, die nach § 8b Abs. 1 KStG in der Fassung des StSenkG 2001 vom 23. Oktober 2000, a.a.O., außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) nach § 8 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG, wieder hinzuzurechnen. 18

2. Im Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG schlug der Bundesrat in seiner Stellungnahme die Hinzurechnung der nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne vor, um ein mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer unvereinbares Ergebnis zu vermeiden. Im Einzelnen wird auf die BT-Drucksache 14/7084, S. 4 (9. Zu Artikel 4 Nr. 3 und 4) vom 10. Oktober 2001 verwiesen. 19

In ihrer Gegenäußerung lehnte die Bundesregierung diesen Vorschlag ab, da er die Wiedereinführung der mit dem StSenkG v. 23. Oktober 2000 (a.a.O.) gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz (nicht strategischen Beteiligungen) mit Gewerbesteuer bedeutete. Wegen der weiteren Einzelheiten verweist der Senat auf die BT-Drucksache 14/7084, S. 8 (zu Ziffer 9 (Artikel 4 Nr. 3 und 4)). 20

3. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 7. November 2001 sah im streitigen Punkt keinen Änderungsbedarf gegenüber dem Vorschlag der Bundesregierung (BT-Drucksache 14/7343). 21

4. Nachdem der Bundesrat das vom Deutschen Bundestag in der Sitzung am 9. November 2001 beschlossene Gesetz abgelehnt hatte, gab der Vermittlungsausschuss am 11. Dezember 2001 (BT-Drucksache 14/7780) eine Beschlussempfehlung, die der Deutsche Bundestag in seiner Sitzung am 14. Dezember 2001 annahm und der der Bundesrat in der Sitzung am 20. Dezember 2001 zustimmte. Die mit Art. 4 Nr. 3 UntStFG als § 8 Nr. 5 GewStG eingefügte Regelung enthält die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung der nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibende Gewinnanteile (Dividenden), soweit nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt sind. Art. 4 Nr. 5 UntStFG regelt den Anwendungsbereich der neu eingefügten Vorschrift und ordnet in § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung vom 20. Dezember 2001 (a.a.O) - nach weiteren Änderungen des GewStG: nunmehr § 36 Abs. 6 – die erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2001 an. Das Gesetz wurde am 24. Dezember 2001 im BGBl. I 2001, S. 3858 verkündet. 22

II. Einfachgesetzliche Beurteilung des Streitfalls 23

1. Zwischen den Beteiligten ist – nach Auffassung des Senats zu Recht – unstreitig, dass die hier zu beurteilenden Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens außer Ansatz bleiben und nach § 8 Nr. 5 GewStG in der Fassung des UntStFG vom 20. Dezember 2001, a.a.O., dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG, hinzuzurechnen sind. 24

2. Für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages aus Billigkeitsgründen, § 163 Abgabenordnung – AO 1977 – besteht kein Anlass, da das einfache Recht keine Möglichkeit eröffnet, die bewusst vom Gesetzgeber geregelte – auch rückwirkende - Erstreckung auf alle unter die Normen der §§ 8b Abs. 1 KStG, 8 Nr. 5 GewStG fallenden Sachverhalte im Billigkeitswege zu korrigieren, unabhängig davon, dass eine solche Entscheidung nicht in diesem Verfahren ergehen könnte, vgl. hierzu zuletzt BFH-Vorlagebeschluss vom 2. August 2006 XI R 34/02, BStBl II 2006, 887 m.w.N. 25

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung des § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG vom 20. Dezember 2001 26

Nach Auffassung des Senats verstößt die zu § 8 Nr. 5 GewStG in der Fassung des UntStFG vom 20. Dezember 2001 ergangene Anwendungsvorschrift des § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG in Verbindung mit dem Grundsatz der Handlungsfreiheit insoweit 27

gegen das in Art. 20 Abs. 3 GG normierte Rechtsstaatsprinzip, als nach § 8b Abs. 1 KStG in der Fassung des UntStFG körperschaftsteuerlich außer Ansatz bleibende Gewinnanteile (Dividenden) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG, auch dann hinzugerechnet werden, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss und die Auszahlung der von der Gesellschafterversammlung beschlossenen Gewinnanteile bis zum Ablauf des Tages der Verkündung der Gesetzesänderung im BGBl I vom 24. Dezember 2001 erfolgten. Bei der Beurteilung der konkreten Norm sieht sich der Senat in Übereinstimmung mit dem Beschluss des FG Berlin vom 13. Februar 2004/ 26. Februar 2004 6 B 6314/03, EFG 2004, 1146.

1. Nach der Rechtsprechung des BVerfG fordert das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) eine besondere Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Die Rechtsprechung und den Meinungsstand haben der IX. Senat und der XI. Senat des BFH in ihren Vorlagebeschlüssen vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02 (BFHE 204, 288, BStBl II 2004, 284) und vom 2. August 2006 XI R 30/03 (BStBl II 2006, 895) und XI R 34/02 (BStBl II 2006, 887) ausführlich dargestellt (vgl. nachfolgend auch Hey, DStR 2007, 1ff. und NJW 2007, 408ff). 28

2. Der erkennende Senat ist in seiner Entscheidung vom 28. Januar 2005 9 K 1514/02 K, F (DStRE 2005, 712, EFG 2005, 1225; Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 33/05) den Rechtsausführungen des IX. Senats des BFH gefolgt und hält hieran – auch an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung – fest (so auch BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 92/93, BFHE 209, 285, BStBl II 2005, 398; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 753/05). Die Dichotomie der Rückwirkungskategorien erscheint schon aus dem Grunde überwiegend geboten, weil bei einem einheitlichen Rückwirkungsbegriff ein generelles Verbot rückwirkender Gesetzgebung nicht aufrecht erhalten bleiben könnte. 29

Allerdings ist nach Ansicht des Senats für die Unterscheidung zwischen echter Rückwirkung (bzw. der Rückbewirkung von Rechtsfolgen) und unechter Rückwirkung (bzw. der tatbestandlichen Rückanknüpfung) nicht mehr auf den Veranlagungszeitraum abzustellen. Der Senat schließt sich der Kritik an der sog. Veranlagungszeitraum – Rechtsprechung des BVerfG in BVerfGE 72, 200, 253, BStBl II 1986, 628, wonach bei Veranlagungssteuern für die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, also auf den Ablauf des Kalenderjahres, abzustellen sei, an und nimmt wegen der Begründung im Einzelnen Bezug auf den Vorlagebeschluss vom 2. August 2006 XI R 30/03, BStBl II 2006, 895 ff. unter B III. 2. 30

Eine regelmäßig unzulässige echte Rückwirkung ist nach Ansicht des Senats dann gegeben, wenn ein neues Gesetz steuererhöhend in Sachverhalte eingreift, die vor der Gesetzesverkündung abgeschlossen waren und die die Voraussetzungen eines bisher geltenden Tatbestandes erfüllten (so BFH-Vorlagebeschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284; vgl. auch Mellinghoff, DStJG Bd. 27, 2004, S. 25, 41, 43; Weber-Grellet, StuW 2003, 278, 285; Hey, DStR 2007, 1, 4). Liegt demgegenüber (nur) eine unechte Rückwirkung vor, ist eine einzelfallbezogene Abwägung erforderlich, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob öffentliche Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen, BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284; BFH-Beschlüsse XI R vom 2. August 2006 XI R 30/03, BStBl II 2006, 895 und XI R 34/02, BStBl II 2006, 887; so auch Albert, Vertrauensschutz und Rückwirkung, IFSt-Schrift Nr. 431, 2005, S. 91 f. 31

32

Der Senat folgt nicht der Auffassung, dass der Gesetzgeber im Interesse der Vermeidung von "Ankündigungseffekten" generell berechtigt sein muss, die erstmalige Geltung eines Änderungsgesetzes für einen Zeitpunkt vor dessen Verkündung anzuordnen und damit auch Sachverhalte zu erfassen, in denen die Dispositionen zu einem Zeitpunkt getroffen werden, in der mit der Änderung der Rechtslage gerechnet werden musste, so die BFH-Urteile vom 1. März 2005 VIII R 92/03 (BFHE 209,285 unter II. 2., BStBl II 2005 398), vom 8. November 2006 I R 69, 70/05 (DStRE 2007, 165 ff. unter III. 4. e) aaa)). Dies soll auch schon dann der Fall sein, wenn der Deutsche Bundestag ein einschlägiges Änderungsgesetz - also auch schon vor der notwendigen Zustimmung des Bundesrats - beschlossen hat, weil bereits mit dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags das Vertrauen in den Fortbestand des geltenden Rechts "zerstört" worden sei, BFH- Urteil vom 1. März 2005 (VIII R 92/03, BFHE 209, 285, BStBl II 2005, 298 unter II. 2. b) cc) bbb)); BVerfG-Beschlüsse vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83 (BVerfGE 72, 200, 261 BStBl II 1986, 628, 647); vom 3. Dezember 1997 (2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67); BVerfG-Beschluss vom 3. Juli 2001 1 BvR 328/01 (DB 2001, 1650). Der Senat schließt sich vielmehr der im Vorlagebeschluss des BFH XI R 34/02, BStBl II 2006, 887 ff, 892 unter III. 4. vertretenen Auffassung an, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich bis zur Verkündung des neuen Gesetzes auf die ursprüngliche Rechtslage vertrauen darf. Insbesondere hält der Senat es nicht für zumutbar, dass sich die Betroffenen über den jeweiligen Stand des Gesetzgebungsverfahrens informieren und nach einem Bundestagsbeschluss ihre wirtschaftlichen Dispositionen bis zu einem weiteren ungewissen Zeitpunkt – Zustimmung des Bundesrates, Ergebnis eines Vermittlungsverfahrens oder der Unterschriftsleistung durch den Bundespräsidenten - hinauszögern müssen. Zuzustimmen ist dem Vorlagebeschluss XI R 34/02 auch darin, dass die in Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG vorgesehene Verkündung den Abdruck des vollständigen Gesetzes im BGBl verlangt und die Formenstrenge der Publikation ausgehöhlt wird, wenn an vorgelagerte Akte – wie z.B. die Annahme nicht näher bekannter oder begründeter Vorschläge des Vermittlungsausschusses – angeknüpft wird. Erst die Verkündung im BGBl schafft Rechtsklarheit, die auch im einfachen Recht – z.B. bei der Publizität des Handelsregisters, § 15 HGB – das Rechtsleben prägt. 33

Ausgehend von den vorgenannten Wertungen liegt im Streitfall eine unzulässige echte Rückwirkung vor, da der Sachverhalt vor der Verkündung des UntStFG im BGBl I am 24. Dezember 2001 abgeschlossen war. Wie dargelegt, kommt es nach Auffassung des erkennenden Senats insoweit weder auf die Annahme der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses durch den Deutschen Bundestages am 14. Dezember 2001 noch auf die Zustimmung des Bundesrates am 20. Dezember 2001 an. Für die Entscheidung des Streitfalls ist allerdings nur erheblich, ob bereits vor der Zustimmung des Bundesrates am 20. Dezember 2001 abgeschlossene wirtschaftliche Dispositionen dazu führen, das Vertrauen der Klin. als grundsätzlich schützenswert anzusehen. Dementsprechend bezieht sich die Vorlagefrage nur auf dieses Datum. 34

Stellt man mit dem Vorlagebeschluss des XI. Senats XI R 34/02 auf den Zeitpunkt der Verkündung des Änderungsgesetzes im BGBl I ab, so liegt das Verkündungsdatum (24. Dezember 2001) später als die hier zu beurteilenden gesellschaftsrechtlichen Vorgänge, die spätestens mit der Überweisung der beschlossenen Ausschüttungen am 17. Dezember 2001 abgeschlossen waren. Würde hingegen – entgegen der Ansicht des erkennenden Senats - auf den Zeitpunkt der Zustimmung des Bundesrates am 20. Dezember 2001 abgestellt, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Gesetzesänderung – vorbehaltlich der Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten – sicher war, so war der zu beurteilende Sachverhalt zu diesem Zeitpunkt – nämlich am 17. Dezember 2001 – ebenfalls bereits abgeschlossen. 35

Somit bestand nach der hier vertretenen Auffassung im Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses und dessen Verwirklichung noch ein verfassungsrechtlich schützenswertes Vertrauen in die bestehende Rechtslage. In Fällen echter Rückwirkung mögen zwar ausnahmsweise zwingende öffentliche Interessen an einer rückwirkenden Gesetzesänderung das Vertrauen des Steuerpflichtigen überwiegen. Auch kann im Rahmen dieser Abwägung die Ankündigung einer Gesetzesänderung zu berücksichtigen sein. Im Streitfall sind jedoch keine Gründe für ein derartiges zwingendes öffentliches Interesse ersichtlich. 36

a) Die Rückwirkung war nicht zur Vermeidung eines Ankündigungseffekts, der eine beabsichtigte Wirkung der Gesetzesänderung ganz oder teilweise verhindern würde, notwendig. 37

Die rückwirkende Erhöhung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnung der körperschaftsteuerfreien Dividenden geschah nicht zur Abwendung volkswirtschaftlicher Schäden, sondern – unausgesprochen – um ein früheres Erreichen angestrebter Mehreinnahmen zu bewirken. Der reine Fiskalzweck ist aber nicht geeignet, Eingriffe in rechtsstaatlich und grundrechtlich geschützte Vertrauenspositionen zu rechtfertigen (FG Berlin vom 13. Februar, 26. Februar 2004, EFG 2004, 1146; Hey, BB 2002, 2312 und NJW 2007, 408). 38

Zum anderen hatten die Klin. und mit ihr die übrigen Gesellschafter der GmbH nicht im Hinblick auf eine drohende negative Rechtslage vorab reagiert. Vielmehr entsprach es –unstreitig- der gesellschaftlichen Gepflogenheit in der ausschüttenden GmbH, Gewinnausschüttungsbeschlüsse regelmäßig vor Ablauf des Geschäftsjahrs - Mitte Dezember - zu treffen. So stand bei dem zu beurteilenden Sachverhalt schon Mitte Oktober 2001 das Datum der Gesellschafterversammlung, die über die Gewinnausschüttung zu beschließen hatte, und im Wesentlichen auch die Höhe der Ausschüttung fest. Ob die Gesellschafterversammlung der GmbH den Gesellschafterbeschluss in Kenntnis einer sich steuerverschärfend auswirkenden Gesetzesänderung getroffen hätte, kann nicht festgestellt werden. Dies hängt letztlich von der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises und von der Frage ab, ob die von der Änderung nicht betroffenen Gesellschafter der GmbH von einer entsprechenden Beschlussfassung abgesehen hätten. Für bedeutend hält es der Senat allerdings, dass die Klin. ihre Beteiligung einschließlich des Gewinnbezugsrechts für das – nahezu – abgelaufene Wirtschaftsjahr ohne gewerbesteuerliche Mehrbelastung hätte veräußern können. 39

b) Überwiegende Interessen des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, liegen ebenfalls nicht vor. Solche Interessen sind zu bejahen, wenn die Gesetzesänderung der Abschaffung ungerechtfertigter Steuervorteile, systemwidriger Ausnahmeregelungen oder der Beseitigung einer unklaren, verworrenen oder lückenhaften Rechtslage dient (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17; Mellinghoff, DStJG Bd 27, 2004, S. 50, 52; Weber-Grellet, StuW 2003, 278, 285; Kirchhof, StuW 2000, 221, 228; teilweise anders Hey, DStJG Bd 27, 2004, S. 101 und Englisch/Plum, StuW 2004, 342, 358). 40

In dem hier interessierenden Zusammenhang käme nur eine "systemwidrige Ausnahmeregelung" in Betracht, die der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 10. Oktober 2001 (BT-Drucksache 14/7084 S. 4 (9. Zu Artikel 4 Nr. 3 und 4)) mit der von der Rechtsform des Mitunternehmers einer Personengesellschaft – natürliche Person oder Körperschaft – abhängigen Höhe des Gewerbeertrages begründet und hierin eine dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer widersprechende Regelung sieht. Unabhängig 41

davon, ob steuersystematische Gesichtspunkte eine Neuregelung erfordern – die Bundesregierung hat dem in der Gegenäußerung widersprochen (BT-Drucksache 14/7084) -, kann dies kein Grund für eine echte Rückwirkung sein, da die angeführten systematischen Gesichtspunkte - wie auch die Bundesregierung in ihrer ablehnenden Stellungnahme zum Änderungsvorschlag des Bundesrates dargelegt hat – nicht zweifelsfrei und zwingend sind.

IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 42

Die Entscheidung des Streitfalls hängt maßgeblich von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vorlagefrage ab. Zwar besteht nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung zwischen den Beteiligten Übereinstimmung darüber, dass bei zu bejahender Verfassungsmäßigkeit der Anwendungsnorm des § 34 Abs. 4 GewStG in der Fassung des UntStFG der für den Gewerbesteuermessbetrag zugrunde zu legende Gewinn noch durch eine Gewerbesteuerrückstellung zu korrigieren wäre. Dies beeinflusst jedoch nicht die maßgebliche Vorfrage, ob die hier streitigen Dividenden dem Gewinn nach § 7 GewStG im Erhebungszeitraum 2001 hinzugerechnet werden dürfen. Wäre die Norm verfassungsgemäß, wäre die Klage weitgehend abzuweisen; wäre sie hingegen verfassungswidrig, wäre der Klage stattzugeben. 43

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE