
Datum: 01.09.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 9 K 5772/03 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:0901.9K5772.03G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Vorlage bleibt aufrechterhalten.

Das Verfahren wird gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes erneut ausgesetzt.

Gründe:

Der Senat hat mit Beschluss vom 2. März 2007 die Entscheidung des Bundesverfassungsgericht (BVerfG) darüber eingeholt,

"ob die zu § 8 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz (GewStG) i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) ergangene Anwendungsregelung des § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG mit Artikel 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. Dezember 2001 ausgezahlt wurde und das im Zeitpunkt der Beschlussfassung und Auszahlung geltende Gesetz eine Hinzurechnung zum Gewinn nicht

1

2

3

vorsah.

- Die Äußerung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. März 2011 und die Stellungnahme des I. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) sowie die zeitlich nach dem vorgenannten Vorlagebeschluss ergangene neuere Rechtsprechung des BVerfG (insbesondere Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, Entscheidungen des BVerfG - BVerfGE - 127, 1; vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61) gaben Anlass, den Vorlagebeschluss zu überprüfen. Zwar geht der Senat davon aus, dass die Begründung seines Vorlagebeschlusses - entgegen der Ansicht des BMF - den Anforderungen des § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) genügt. Insbesondere lässt das BVerfG eine Bezugnahme auf die Entscheidung eines anderen Gerichts ausnahmsweise zu, wenn der Vorlagebeschluss des anderen Gerichts bereits beim BVerfG anhängig und zudem in der Fachpresse veröffentlicht ist; denn in der Sache wird nichts gewonnen, wenn ein vorlegendes Gericht zur Begründung seiner Vorlage den dem BVerfG bereits vorliegenden Beschluss abschreibt (BVerfG-Beschluss vom 9. März 1994 2 BvL 43/92 u.a., BVerfGE 90, 145 [167]). Die Verweise des Senats im Vorlagebeschluss vom 2. März 2007 erfüllten diese Voraussetzungen, zumal sie sich auf Vorlagen eines obersten Bundesgerichts (BFH-Beschlüsse vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 204, 228, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2004, 284; vom 2. August 2006 XI R 30/03, BFHE 214, 406, BStBl II 2006, 895; vom 2. August 2006 XI R 34/02, BFHE 214, 386, BStBl II 2006, 887) bezogen, die ausweislich der nachfolgenden Entscheidung des BVerfG vom 7. Juli 2010 (BVerfGE 127, 1 und BVerfGE 127, 31) den Anforderungen des § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG genügten. Unabhängig davon bedurfte es jedoch einer erneuten Entscheidung des Senats unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des BVerfG. Das Verfahren wurde deshalb durch Beschluss 17. August 2011 wieder aufgenommen und der Rechtsstreit am 1. September 2011 erneut mündlich verhandelt. 4
- Der Senat hält im Ergebnis an dem Vorlagebeschluss fest. 5
- Die Ausführungen im Vorlagebeschluss vom 2. März 2007 sind jedoch teilweise zu ergänzen und hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Beurteilung zu ändern. Der Senat hält es aus Gründen der Übersichtlichkeit für sachgerecht, die Entscheidungsgründe insgesamt neu zu fassen. 6
- A. Tatbestand** 7
- Streitig ist, ob eine am 15. Dezember 2001 beschlossene und aufgrund einer Überweisung vom 17. Dezember 2001 spätestens am 19. Dezember 2001 beim Gesellschafter zugeflossene Ausschüttung, die nach § 8b Abs. 1 S. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes 2001 (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (Bundesgesetzblatt - BGBl - I 2000, 1433) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibt, nach § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.d.F. des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes - UntStFG - vom 20. Dezember 2001 (verkündet am 24. Dezember 2001 im BGBl I 2001, 3858) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG hinzuzurechnen ist. 8
- Die Klägerin ist eine am 21. Juli 2000 durch Dr. A..... gegründete GmbH. Satzungsmäßiger Unternehmensgegenstand ist die Beteiligung an anderen Unternehmen und die Vermögensverwaltung. 9

Am 29. November 2000 erwarb die Klägerin 4 % des Stammkapitals der xxxxxxx gmbh (nachfolgend bezeichnet als X-GmbH), und zwar 2 % von B..... und 2 % von ihrem Gesellschafter Dr. A..... Insgesamt weitere 4 % des Stammkapitals derselben Gesellschaft wurden am 1. Oktober 2001 von Prof. Dr. C..... und der Prof. Dr. D..... Beteiligungen 2 GmbH an die Klägerin veräußert. Die seitens der Klägerin erworbenen Geschäftsanteile i.H.v. nominal insgesamt 80.000 EUR entsprachen nach einer Kapitalerhöhung der X-GmbH am 1. Oktober 2001 von 1.000.000 EUR auf 1.163.000 EUR einer Beteiligungsquote von nunmehr noch 6,88 %. Zum 31. Dezember 2001 waren - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - an der X-GmbH folgende Gesellschafter beteiligt:

a. <u>Anteil am Stammkapital</u>	11
b. <u>in % in EUR</u>	
Prof. Dr. D..... Beteiligungen 1 GmbH 1,20 14.000	12
Prof. Dr. D..... Beteiligungen 2 GmbH 46,63 542.300	13
Prof. Dr. C..... 15,28 177.700	14
Dr. E..... Beteiligungs GmbH 8,28 96.350	15
Dr. F..... Beteiligungs GmbH 8,28 96.350	16
Dipl.Bw. G..... 0,86 10.000	17
Klägerin 6,88 80.000	18
Dr. H..... 0,86 10.000	19
Dr. K..... 0,86 10.000	20
L..... 0,43 5.000	21
M..... 0,43 5.000	22
N..... Beteiligungs GmbH 5,00 58.150	23
O..... Beteiligungs GmbH <u>5,00</u> <u>58.150</u>	24
100,00 1.163.000	25
Zu allein vertretungsberechtigten Geschäftsführern der X-GmbH waren zum 31. Dezember 2001 Dr. E....., Dr. F....., Dr. A..... und Dr. P..... bestellt.	26
Mit Datum vom 22. Oktober 2002 veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung an der X-GmbH an ihren Gesellschafter Dr. A.....	27
Die Gesellschafterversammlungen der X-GmbH beschlossen in den Jahren 1994 bis 1999, im Streitjahr 2001 und im Folgejahr 2002 jeweils im Dezember eine Vorabausschüttung für das laufende Jahr. In der Gesellschafterversammlung vom 16. Dezember 2000 konnte ausweislich des darüber geführten Protokolls die Diskussion um eine mögliche Gewinnausschüttung hingegen nicht abgeschlossen werden; die Ausschüttung für das Jahr 2000 erfolgte deshalb erst im Februar 2001.	28

Betreffend das Streitjahr 2001 sollte bereits nach einem internen Protokoll der X-GmbH vom 19. Oktober 2001 "der Gesellschafterversammlung am 15. Dezember 2001 eine ca. 50 %ige Ausschüttung zwischen 3 und 4 Mio. DM vorgeschlagen werden". Die Gesellschafterversammlung der X-GmbH beschloss dementsprechend am 15. Dezember 2001 eine Vorabausschüttung in Höhe von 3,75 Mio. DM; auf die Klägerin entfiel ein Betrag in Höhe von 257.953,56 DM brutto. Dies entsprach nach Abzug der Kapitalertragsteuer (51.590,71 DM) und des Solidaritätszuschlags (2.837,48 DM) einem Nettobetrag von 203.525,37 DM. Dieser Nettobetrag wurde im Rahmen einer Sammelbuchung am 17. Dezember 2001 vom Bankkonto der X-GmbH abgebucht und am 18. Dezember 2001 mit Wertstellung zum 19. Dezember 2001 dem Bankkonto der Klägerin gutgeschrieben.

In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 sah die Klägerin die Ausschüttung i.H.v. 257.953,56 DM als steuerfrei an und ordnete dieser Betriebsausgaben i.H.v. 25.753,43 DM zu (Saldo: 232.200,13 DM).

Der Beklagte (das Finanzamt - FA-) rechnete im Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 19. August 2002 Gewinnanteile (Dividenden) in Höhe von 232.200 DM dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzu, da diese durch das UntStFG eingeführte Norm nach § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG schon für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden war. Der Gewerbesteuermessbetrag 2001 wurde dementsprechend auf 19.445 DM festgesetzt.

Mit ihrem Einspruch begehrte die Klägerin, 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 Klägerin 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).

Mit der hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin 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. Alternativ wäre außerdem in Betracht gekommen, mehrere Beteiligungen in einer Beteiligungsgesellschaft zusammenzufassen, um durch Überschreiten der 10%-Grenze nicht unter die Hinzurechnungsvorschrift zu fallen. Zum einen hätten sich andere Gesellschafter der X-GmbH in einer vergleichbaren Situation befunden und zum anderen habe ihr Gesellschafter-Geschäftsführer als Geschäftsführer auch der X-GmbH über die Vorbereitung der Gewinnausschüttung durchaus erheblichen Einfluss auf Letztere. Die Gesetzesänderung stelle eine echte und damit grundsätzlich verfassungswidrige Rückwirkung dar. Die Gewinnausschüttung der X-GmbH könne insbesondere nicht als eine missbräuchliche Gestaltung angesehen werden. Falls eine Umgehung des § 8 Nr. 5 GewStG beabsichtigt gewesen wäre, hätte man sicher nicht nur 50 %, sondern 100 % des Gewinns ausgeschüttet.

Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 19. August 2002 und die Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2003 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2001 auf 7.838 Euro festgesetzt wird.

Das FA beantragt,	
die Klage abzuweisen,	37
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	38

B. Entscheidungsgründe

Der Senat hält seine mit Beschluss vom 2. März 2007 erfolgte Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG, § 80 BVerfGG im Ergebnis aufrecht und setzt das Verfahren bis zu dessen Entscheidung aus.	41
---	----

Der Senat ist (weiterhin) der Überzeugung, dass § 36 Abs. 4 GewStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG, jeweils i.d.F. des UntStFG vom 20. Dezember 2001 (verkündet am 24. Dezember 2001 im BGBl I 2001, 3858), insoweit verfassungswidrig ist, als die sich steuererhöhend auswirkende Gesetzesänderung auf den gesamten Erhebungszeitraum 2001 und damit auch auf solche Gewinnanteile (Dividenden) anzuwenden ist, deren Ausschüttung vor dem 24. Dezember 2001 durch die Gesellschafterversammlung beschlossen wurde und deren Auszahlung (Abfluss bei der Gesellschaft und Zufluss bei den Gesellschaftern) ebenfalls bereits vor dem vorgenannten Datum erfolgte.	42
---	----

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, die Überweisung der Dividende am 17. Dezember 2001 und deren Zufluss bei der Klägerin spätestens am 19. Dezember 2001 und damit schon vor dem 20. Dezember 2001 abgeschlossen.	43
--	----

I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften	44
--	----

1. Das StSenkG vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) führte ab dem Veranlagungszeitraum 2001 das sogenannte Halbeinkünfteverfahren ein, welches das bis dahin im Körperschaftsteuerrecht geltende Anrechnungsverfahren ablöste. § 8b KStG i.d.F. seit dem StSenkG ist Teil dieser Systemumstellung. Die Norm regelt die steuerliche Behandlung der Erträge von Körperschaften aus Beteiligungen an anderen Körperschaften (Bezüge und Veräußerungsgewinne) und der mit diesen Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen und Gewinnminderungen. Nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG sind die Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich bei der Einkommensermittlung der empfangenden Gesellschaft "außer Ansatz" zu lassen. Hierdurch wird zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sichergestellt, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben (vgl. näher dazu BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [225-229]). Nach der zumindest ganz herrschenden - und auch vom erkennenden Senat für zutreffend erachteten - Meinung (s. dazu im Einzelnen unter II.) gelten die Befreiungen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG i.d.F. des StSenkG über § 7 Satz 1 GewStG auch im Bereich der Gewerbesteuer. Anders als das UntStFG vom 20. Dezember 2001 sah die bis dahin geltende Fassung des GewStG keine Regelung vor, die nach § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) nach § 8 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG wieder hinzuzurechnen.	45
--	----

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

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

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

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-Drs. 14/7780) eine Beschlussempfehlung ab, 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 bleibenden Gewinnanteile (Dividenden), soweit nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG erfüllt sind. Art. 4 Nr. 5 UntStFG regelte den Anwendungsbereich der neu eingefügten Vorschrift und ordnete in § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. vom 20. Dezember 2001 (später § 36 Abs. 6 bzw. § 36 Abs. 6 Satz 1 GewStG, zwischenzeitlich in § 36 GewStG nicht mehr aufgeführt) die erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2001 an. Das Gesetz wurde am 24. Dezember 2001 im BGBl I 2001, 3858 verkündet.

II. Einfachgesetzliche Beurteilung des Streitfalls unter Berücksichtigung der Pflicht zur verfassungskonformen Auslegung

Gemäß § 6 GewStG ist Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag. § 7 Satz 1 GewStG bestimmt, dass der Gewerbeertrag bei Körperschaftsteuerpflichtigen - wie der Klägerin - der nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Die am 17./19. Dezember 2001 an die Klägerin überwiesenen und zu den Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zählenden Gewinnanteile bleiben nach § 8b Abs. 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens außer Ansatz. Dementsprechend rechnen diese Bezüge auch nicht zu dem nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG. Gemäß § 8 Nr. 5, § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG vom 20. Dezember 2001 sind die vorgenannten, nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (nach Abzug der hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben) jedoch dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, weil die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG (Schachtelprivilegien) nicht erfüllt sind.

Diese Rechtsfolge ist nach Auffassung des Senats - wie nachfolgend unter III. näher dargelegt - im Ergebnis mit den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes nicht vereinbar, weil § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG die rückwirkende Anwendung

des § 8 Nr. 5 GewStG anordnet. Eine von dem obengenannten Normverständnis abweichende verfassungskonforme Auslegung ist jedoch weder in Bezug auf die Regelung des § 36 Abs. 4 GewStG noch hinsichtlich der Berücksichtigung des § 8b Abs. 1 KStG im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG möglich.

1. Nach § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG ist § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden. 53

Für die Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift ist der in ihr zum Ausdruck gekommene objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Die Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten können (nur) insoweit berücksichtigt werden, als sie aus dem Gesetz selbst erkennbar sind. Ist der Wortlaut einer Vorschrift nicht eindeutig, ist sie unter Berücksichtigung der Systematik des Gesetzes, des Normzwecks und der Entstehungsgeschichte auszulegen (BFH-Urteil vom 18. März 2004 III R 50/02, BFHE 205, 278, BStBl II 2004, 594). Eine Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut der Norm ist nur dann zulässig, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (BFH-Urteile vom 8. Juni 2000 IV R 37/99, BFHE 193, 85, BStBl II 2001, 162; vom 1. August 1974 IV R 120/70, BFHE 113, 357, BStBl II 1975, 12). Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten (BVerfG-Beschlüsse vom 9. Januar 1991 1 BvR 929/89, BVerfGE 83, 201 [214 f.]; vom 30. März 1993 1 BvR 1045/89 u.a., BVerfGE 88, 145 [166 f.]; vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 [262]). Eine bestimmte Auslegungsmethode oder gar eine reine Wortlautinterpretation ist dabei nicht vorgeschrieben; eine teleologische Reduktion von Vorschriften entgegen dem Wortlaut gehört ebenfalls zu den anerkannten und verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Auslegungsgrundsätzen (Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats des BVerfG vom 6. April 2000, 1 BvL 18/99 u.a., Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - NVwZ - 2000, 910). Aber auch unter Berücksichtigung dieses Gebots einer verfassungskonformen Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz kein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Norm nicht grundlegend neu bestimmt oder das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt bzw. verfälscht werden (BVerfG-Beschlüsse vom 11. Juni 1958 1 BvL 149/52, BVerfGE 8, 28 [34]; vom 9. Februar 1988 1 BvL 23/86, BVerfGE 78, 20 [24]; Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG vom 16. Dezember 2010 2 BvL 16/09, NVwZ-Rechtsprechungs-Report - NVwZ-RR - 2011, 387). 54

§ 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG ist nach seinem Wortlaut und seiner Zielrichtung eindeutig und einem anderen Verständnis, welches die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG nur unter weiteren Voraussetzungen oder nur für einzelne Zeitabschnitte des Erhebungszeitraums 2001 zulassen wollte, nicht zugänglich. Andernfalls würde der Senat seine Vorstellung von den Grenzen einer verfassungsrechtlich zulässigen Rückwirkung an die Stelle der vom Gesetzgeber gewollten und von diesem als zulässig angesehenen Rückwirkung setzen. Ein derartiger Eingriff in die Kompetenz des Gesetzgebers steht dem Senat jedoch nicht zu. 55

2. Die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG wirkt sich auf den nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit (vorbehaltlich der Hinzurechnungen und Kürzungen gem. §§ 8, 9 GewStG) auf den Gewerbeertrag i.S. des § 7 56

Satz 1 GewStG aus. Der Senat teilt nicht die Auffassung des BMF, wonach sich eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend aufdränge, dass § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG nur eine Einkommensermittlungsvorschrift sei und damit noch nicht bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns ansetze, sondern erst im Anschluss bei der Ermittlung des Einkommens, und dies zur Folge habe, dass § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG lediglich eine Klarstellung beinhalte, weil § 8b KStG i.d.F. des StSenkG ohnehin im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG nicht gelte.

a) § 7 Satz 1 GewStG stellt auf den "Gewinn aus dem Gewerbebetrieb" ab, während § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG die "Ermittlung des Einkommens" betrifft. Gleichwohl lässt dieser Wortlaut unter Berücksichtigung der Entwicklung des GewStG und des KStG nicht den Rückschluss zu, § 8b Abs. 1 KStG beeinflusse nicht den nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb, sondern setze erst auf einer späteren Stufe der Einkommensermittlung an. 57

Bereits § 7 GewStG i.d.F. vom 1. Dezember 1936 (Reichsgesetzblatt - RGBl - I 1936, 979) und § 7 GewStG i.d.F. vom 27. Dezember 1951 (BGBl I 1951, 996) stellten auf den nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnden *Gewinn* ab, während z.B. offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen betreffende Regelungen im KStG nach ihrem Wortlaut die Ermittlung des *Einkommens* betrafen (vgl. § 6 KStG i.d.F. vom 16. Oktober 1934, RGBl I 1934, 1032; §§ 6, 7 KStG i.d.F. vom 28. Dezember 1950, BGBl I 1951, 34). § 17 Abs. 2 Nr. 1 der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) vom 30. April 1952 (BStBl I 1952, 277) bestimmte, dass als Gewinn, der nach den Vorschriften des KStG zu ermitteln ist, in den Fällen des § 2 Abs. 2 Ziffer 2 des Gesetzes (d.h. bei Kapitalgesellschaften) das Einkommen i.S. des § 6 des KStG (damaliger Fassung) galt, allerdings ohne Berücksichtigung eines Verlustabzugs. Wenngleich diese Regelung bereits in der GewStDV 1955 nicht mehr enthalten war, ging die BFH-Rechtsprechung nachfolgend davon aus, dass sich bei einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, das nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, die besonderen Vorschriften des KStG und der Körperschaftsteuerverordnung (KStDV) über die Ermittlung des Einkommens, insbesondere über abzugsfähige und nichtabzugsfähige Ausgaben, auf die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb auswirkten; d.h. sie galten, obgleich sie von der "Ermittlung des Einkommens" sprachen, auch für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 19. Februar 1969 I R 90/66, BFHE 95, 542, BStBl II 1969, 1128 zu § 6 Abs. 4 KStG damaliger Fassung). Des Weiteren normierte § 9 KStG i.d.F. vor Einführung des Anrechnungsverfahrens ein körperschaftsteuerrechtliches Schachtelprivileg, welches sich in Verbindung mit § 6 KStG damaliger Fassung auf die Ermittlung des *Einkommens* bezog und sich gleichwohl über § 7 GewStG auf den Gewerbeertrag auswirkte (vgl. BVerfG-Beschluss vom 18. Juni 1975 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109 [110 f.]; BFH-Urteil vom 2. April 1997 X R 6/95, BFHE 183, 208, BStBl II 1998, 25; Blümich-Boyens-Steinbring, GewStG, 5. Aufl., 1953, § 9 Anm. 12; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 161). Die unterschiedliche Wortwahl in § 7 GewStG ("Gewinn") im Vergleich zum KStG ("Einkommen") blieb nachfolgend erhalten (vgl. z.B. für die Nichtabziehbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG seit dem KStG 1977; für Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften in § 8b KStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes - StandOG - vom 13. September 1993, BGBl I 1993, 1569). Sowohl die Rechtsprechung wie das Schrifttum gingen und gehen weiterhin davon aus, dass Gewinnermittlungs- bzw. Gewinnkorrekturnormen, die sich über § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewerbesteuer auswirken, auch dann vorliegen können, wenn Regelungen des KStG sich begrifflich auf das Einkommen beziehen (so die ganz herrschende, wenn nicht gar einhellige Auffassung zu verdeckten 58

Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG: vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. Februar 1983 I R 229/81, BFHE 138, 208, BStBl II 1983, 487; vom 8. April 1997 I R 66/96, BFH/NV 1997, 804; vom 7. Februar 2007 I R 27-29/05, BFHE 216, 536, BFH/NV 2007, 1230; v. Twickel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 92, s.a. Rz. 90 f.; Roser in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 28; Voßkuhl in Deloitte, GewStG, § 7 Rz. 29; Lang in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, KStG § 8 Abs. 3 Teil C, Rz. 667; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anh. zu § 8 KStG Rz. 260j; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz. 6; Schulte in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., 2010, § 8 Rz. 299; Hauber in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 3, Rz. 271; Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 10. Aufl., 2010, Rz. 311; s. allgemein zur Einordnung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als Gewinnkorrekturnorm: BFH-Beschluss vom 6. Juli 2000 I B 34/00, BFHE 192, 307, BStBl II 2002, 490; vgl. auch zu den als verdeckte Gewinnausschüttungen geltenden Vergütungen für Fremdkapital i.S. des § 8a KStG i.d.F. des StandOG die besondere Kürzungsvorschrift in § 9 Nr. 10 GewStG i.d.F. des StandOG betreffend "die nach § 8a des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzten Vergütungen für Fremdkapital"; zu § 8b KStG i.d.F. des Stand-OG: Abschn. 40 Abs. 2 Satz 8 GewStR 1998 zu § 8b Abs. 2; Buyer in Dötsch/Everberg/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, 39. Erg-Lfg., August 2000, § 8b Rz. 68 m.w.N.; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG 2000, Stand 15. November 1999, § 8b Rz. 15).

b) § 8b KStG i.d.F. des StSenkG beinhaltet sowohl nach seiner Entstehungsgeschichte wie nach seiner Zielsetzung eine sachliche Steuerbefreiung und damit eine Gewinnkorrekturvorschrift. Dementsprechend wirkt er sich auch auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG aus. Der besondere Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer steht dem nicht entgegen. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG wirkt somit konstitutiv und nicht nur deklaratorisch. 59

Bereits der Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/Die Grünen vom 15. Februar 2000 erkannte die Auswirkungen der Neuregelung auf die Gewerbesteuer und führte zu § 8b KStG aus: "Es wird eine allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung für inländische und ausländische Beteiligungserträge eingeführt. Die Gewinne aus der Veräußerung inländischer und ausländischer Beteiligungen werden ebenfalls steuerfrei gestellt. Die Regelungen schlagen über § 7 GewStG auf den Gewerbeertrag durch." (BT-Drs. 14/2683, S. 124; zu der zuvor beabsichtigten Aufnahme entsprechend klarstellender Regelungen in § 9 und § 8 GewStG, um Zweifelsfragen in Bezug auf Mit-unternehmenschaften auszuschließen, vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zur Finanz-Rundschau - FR - 2011 zu Nr. 11, unter C.IV.2, und dazu Ritzer/Stangl, Die Information über Steuer und Wirtschaft - INF - 2002, 131, 133, Prinz/Simon, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2002, 149 und Watermeyer, Der GmbH-Steuerberater - GmbH-StB - 2002, 200; s.a. Rennings, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht - JbFSt - 2002/2003, 101). Außerdem sah der Gesetzentwurf eine Aufhebung des § 9 Nr. 7 und 8 GewStG vor, weil diese Vorschriften durch die Steuerbefreiung für Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 KStG überholt und daher aufzuheben seien. Die letztgenannte Annahme erwies sich aber als unzutreffend und wurde deshalb auch nicht umgesetzt, weil § 8b Abs. 1 KStG nur für Kapitalgesellschaften gilt, nicht aber für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses BT-Drs. 14/3366, S. 75, 125; s.a. Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 287). Aus der Nichtaufhebung der Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG durch das StSenkG kann deshalb nicht gefolgert werden, § 8b KStG habe nur für die Körperschaftsteuer, nicht aber für die Gewerbesteuer gelten sollen. Soweit in der Stellungnahme des Bundesrates zum späteren 60

Entwurf des UntStFG gleichwohl wegen der im dortigen Entwurf nicht vorgesehenen Aufhebung der Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG angenommen wurde, dass nicht beabsichtigt sei, § 8b KStG auf die Gewerbesteuer durchschlagen zu lassen (BT-Drs. 14/7084, S. 4), überzeugt dies bereits aus den vorgenannten Gründen nicht. Außerdem ist der Gesetzgeber dieser Beurteilung nicht gefolgt. Denn während der Bundesrat vorschlug, eine Hinzurechnung der nach § 8b KStG außer Ansatz bleibenden *Bezüge und Gewinne* zu normieren, sieht § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG letztlich nur eine Hinzurechnung von Bezügen, *nicht aber von Gewinnen* vor. Diese Differenzierung schließt die Annahme aus, mit der Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG sei lediglich eine Klarstellung bezweckt worden, wonach § 8b KStG als *Einkommensermittlungsvorschrift* nicht den *Gewinn* aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG beeinflussen solle. Denn die Steuerbefreiung des § 8b KStG bezieht sich sowohl hinsichtlich der dort im Abs. 1 genannten Gewinnanteile (Bezüge) wie hinsichtlich der im Abs. 2 bezeichneten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen auf die "Ermittlung des Einkommens".

Die Anwendung des § 8b KStG bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG und ohne eine nachfolgende Hinzurechnung (so die Rechtslage nach dem StEntlG) entsprach auch dem Sinn und Zweck der Neuregelung. Das Anliegen des Gesetzgebers war es, eine doppelte bzw. mehrfache Steuerbelastung zu vermeiden, indem nicht sowohl der durch Lieferungen oder Leistungen erzielten Gewinn auf der Ebene der Gesellschaft wie daneben die Einnahmen aus Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen auf jeder nachfolgenden Gesellschafterebene nochmals in vollem Umfang besteuert werden sollten. Um dies sicherzustellen, bestimmt § 8b KStG die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [227 ff., 233]: "Die Vorschrift ist damit Folge der mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gebotenen Systementscheidung, die Durchleitung von Dividenden in einer Gesellschaftskette steuerfrei zu stellen, um die nur 'hälftige' Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft sicherzustellen ..."). Dieses Ziel betraf die Besteuerung insgesamt, also nicht nur die Körperschaftsteuer, sondern gleichermaßen die Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279; so eventuell auch BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [227 i.V.m. 249]: "unternehmenssteuerrechtlichen System des Halbeinkünfteverfahrens", BVerfGE 127, 224 [253]: "Gesamtkonzeption des Gesetzgebers für das Ertragsteuer- und hier insbesondere für das Körperschaftsteuerrecht"; a.A. Finanzgericht - FG - FG Berlin, Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2007, 1345, Rev. I R 14/07: Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden als reiner Reflex der Reform der Körperschaftsteuer und nicht als ein vom Gesetzgeber verfolgtes eigenes Ziel der Gewerbesteuer; Sarazzin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 5 Rz. 3) und dort auch die Doppelbelastung von Streubesitz (nicht strategische Beteiligungen, s. dazu Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 14/7084, S. 8).

Gegenteiliges lässt sich nicht aus dem besonderen Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer ableiten. Vielmehr sind die Kürzungsvorschriften und die Ausnahmen von den Hinzurechnungsvorschriften gerade darauf gerichtet, gewerbesteuerliche Doppelbelastungen zu vermeiden (Gegenäußerung der Bundesregierung, a.a.O.; im Ergebnis wohl ebenso die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, der jedenfalls entgegen der Stellungnahme des Bundesrates keine Hinzurechnung vorschlug, vgl. BT-Drs. 14/7343). Insbesondere ist weder ersichtlich, weshalb unter dem Gesichtspunkt des Charakters der Gewerbesteuer als Objektsteuer eine Differenzierung zwischen strategischen Beteiligungen und Streubesitz

erforderlich bzw. sachgemäß sein sollte noch weshalb für die Gewerbesteuer dem für die Einführung der Befreiung von Veräußerungsgewinnen (§ 8b Abs. 2 KStG) maßgebenden Argument der Gleichwertigkeit von Erträgen aus Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus thesaurierten Erträgen (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/Die Grünen, BT-Drs. 14/2683, S. 96; BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [228]; s.a. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [84]) keine Bedeutung zukommen soll. Vielmehr scheint das fiskalische Motiv, andernfalls befürchtete Steuerausfälle der Kommunen zu vermeiden (vgl. BT-Drs. 14/7084, S. 5; Plenarprotokolle des Bundesrates 767. Sitzung, Anlage 19 und 771. Sitzung, S. 721), für die Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG bedeutsamer gewesen zu sein als steuersystematische Erwägungen (eher fiskalische Gründe annehmend auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. März 2010 3 K 1386/07, EFG 2010, 1714; Prinz/Simon, DStR 2002, 149, 150 und Fußnote 5; Baumgärtel/Lange, Die Unternehmensbesteuerung - Ubg - 2008, 525 unter 5.; Rennings, JbFSt 2002/2003, 102).

Der Senat verkennt nicht, dass nach der Rechtslage vor dem StEntlG (d.h. sowohl im zeitlichen Anwendungsbereich des Anrechnungsverfahrens wie davor) lediglich für Beteiligungen in einer bestimmten Mindesthöhe gewerbesteuerliche Schachtelprivilegien eingeräumt wurden (§ 9 KStG i.V.m. § 7 GewStG i.d.F. bis zum Jahr 1976; § 9 Nr. 2a GewStG - für Kapitalgesellschaften seit dem Steueränderungsgesetz 1965, BGBl I 1965, 377; § 9 Nr. 7 GewStG - eingefügt durch das Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsinvestitionen, BGBl I 1972, 1713; § 9 Nr. 8 GewStG - eingefügt durch das Steuerentlastungsgesetz 1984, BGBl I 1984, 1583; jeweils mit nachfolgenden Änderungen im Detail), also nicht für sog. Streubesitzanteile. Auch gibt es keinen Grundsatz, wonach jede Doppelbelastung im Rahmen der Gewerbesteuer zu vermeiden wäre (BVerfG-Beschluss vom 18. Juni 1975 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109; BFH-Urteile vom 8. Mai 2003 IV R 35/01, BFHE 111, 360, BStBl II 2004, 460; vom 23. September 2008, BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301 m.w.N.). Dies schließt es angesichts der obengenannten eindeutigen Ausführungen in der Gesetzesbegründung des StEntlG und der nach der Gesetzessystematik naheliegenden Annahme eines Verweises des § 7 Satz 1 GewStG auch auf § 8b KStG (Verweis des GewStG auf die Körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften, vgl. dazu oben unter a) aber nicht aus, dass das StEntlG mit der grundlegenden Änderung des § 8b KStG gerade auch eine gegenüber dem bisherigen Rechtszustand weitergehende Beseitigung von Doppelbelastungen im Rahmen der Gewerbesteuer anstrebte. Wie bereits dargelegt, wird diese Auslegung letztlich durch das UntStFG bestätigt, weil § 8 Nr. 5 GewStG sich nur auf Bezüge, nicht aber auf Veräußerungsgewinne bezieht.

Die vorgenannte einfachgesetzliche Auslegung durch den Senat entspricht der ganz herrschenden Auffassung. Dies gilt zunächst für die Auslegung, wonach § 8b Abs. 1 und 2 KStG i.d.F. des StEntlG bei einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [229]; BFH-Urteile vom 3. März 2010 I R 109/08, BFHE 229, 351, BFH/NV 2010, 1364; Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG als eine auf Dividenden aus Streubesitzanteilen beschränkte Ausnahme von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG; vom 23. Juni 2010 I R 71/09, BFHE 230, 177, BStBl II 2011, 129; vom 10. Januar 2001 I R 53/06, BFHE 217, 98, BStBl II 2007, 585; FG Berlin, Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03, EFG 2007, 1345, Rev. I R 14/07; Anlage 7 des Amtlichen Gewerbesteuer-Handbuchs 2009; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz. 74; Binnewies in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 8b Rz. 3; Schnitter in Froscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz. 173; 177; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Rz. 20; Menck in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Beck-Online, 103. Aufl., § 8b KStG Rz. 49;

63

64

Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 Rz. 75; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 5 Rz. 3, 5; Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8b KStG Rz. 87; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz. 75; Geißer in Mössner/Seeger, KStG, § 8b Rz. 51; Ritzer/Stangl, INF 2002, 131, 133 m.w.N.; Fischer, DStR 2002, 610; Prinz/Simon, DStR 2002, 149, 151; Gröning/Siegmund, DStR 2003, 617; Grotherr, Betriebs-Berater - BB - 2001, 597, 601; Starke, FR 2005, 681; Beckmann/Schanz, Der Betrieb - DB - 2011, 954; im Ergebnis ebenso Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz. 28a und Lademann, KStG, § 8b Rz. 39, wonach mit dem "Gewinn aus Gewerbebetrieb" die steuerpflichtigen Einkünfte gemeint seien; streitig waren allerdings die Auswirkungen in den Fällen der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft, vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279, BMF-Schreiben vom 21. März 2007, BStBl I 2007, 302 und zwischenzeitlich § 7 Satz 4 GewStG; zu den teilweise ebenfalls streitigen Fragen des Betriebsausgabenabzugs vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Januar 2007 I R 53/06, BFHE 217, 98, BStBl II 2007, 585; Grotherr BB 2001, 597). Entgegen der Ansicht des BMF vertritt Haas in DB 2002, 549 (550) keine gegenteilige Auffassung. Vielmehr verweist er lediglich darauf, dass die allgemein vertretene Auslegung nicht mit dem Wortlaut der Normen übereinstimmt. Die Richtigkeit der allgemein vertretenen Auslegung stellt er nicht in Frage, sondern baut seine weiteren Ausführungen vielmehr gerade auf diese Auslegung auf. Ob die ganz herrschende Meinung zur Anwendung des § 8b Abs. 1, 2 KStG im Rahmen des § 7 Satz 1 GewStG möglicherweise sogar eine einhellige ist, oder ob in zwischenzeitlich ausgehefteten Erläuterungen der verschiedenen Loseblattkommentare eventuell vereinzelt unter Hinweis auf den Wortlaut der Normen (einerseits "Gewinn", andererseits "Einkommen") zeitweise eine andere Auffassung vertreten wurde (vgl. die Stellungnahme des BMF zum vorliegenden Verfahren unter Hinweis auf Janssen im NWB-Kommentar zum KStG, 36. Ergänzungslieferung 2005, § 8b Rz. 68) bedarf keiner abschließenden Prüfung. Der erkennende Senat vermöchte sich einer derartigen (absoluten) Mindermeinung für die einfachgesetzliche Auslegung aus den obigen Gründen nicht anzuschließen. Dies gilt umso mehr, als § 8 Nr. 5 GewStG entsprechend seinem Wortlaut und dem oben dargestellten Gesetzgebungsverfahren nach zumindest ganz herrschender Auffassung dahingehend ausgelegt wird, dass die Hinzurechnung sich nur auf Gewinnanteile (Dividenden) i.S. des § 8b Abs. 1 KStG, nicht aber auf Veräußerungsgewinne i.S. des § 8b Abs. 2 KStG bezieht (Anlage 7 des Amtlichen Gewerbesteuerhandbuchs 2009; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 570 a.E.; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz. 177; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 5 Rz. 10; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 5 Rz. 3; Rehfeld in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 5 Rz. 8; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz. 130; Lademann, KStG, § 8b Rz. 59; Geißer in Mössner/Seeger, KStG § 8b Rz. 131; Stuhmann, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 2002, 638; Ritzer/Stangl, INF 2002, 131, 133; Prinz/Simon DStR 2002, 149, 150; vgl. auch zu § 8b Abs. 3 KStG - dem mit der Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne i.S. des § 8b Abs. 2 KStG korrespondierenden Abzugsverbots für Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen - BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 76/06, BFH/NV 2008, 247). Das Schrifttum beurteilt § 8 Nr. 5 GewStG im Übrigen vielfach als eher unsystematische, lediglich fiskalisch motivierte Norm (vgl. dazu Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 561; Rehfeld in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 5, Rz. 2; Ritzer/Stangl, INF 2002, 131, 134: Differenzierung zwischen Ausschüttungen und Anteilsveräußerungen regt zu Ausweichgestaltungen an; Gröning/Siegmund, DStR 2003, 617, 621; Baumgärtel/Lange, Ubg 2008, 525 unter 5.1; Schön, JbFSt 2009/2010, 66, 69: Doppelbelastung von Dividenden als systemfremde Störung; Beckmann/Schanz, DB 2011, 954, 958; ohne Wertung demgegenüber Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 5 Anm. 3f.; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., Rz. 1f.; evtl. eher zustimmend

Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz. 2).

c) Eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend, dass § 8b Abs. 1 KStG sich nicht auf § 7 GewStG auswirkt und § 8 Nr. 5 i.V.m. § 36 Abs. 4 GewStG deshalb nur eine Klarstellung beinhalten, ist nicht möglich. 65

Der Senat hat bereits Zweifel, ob verfassungsrechtliche Bedenken, die lediglich die Bestimmung über den zeitlichen Anwendungsbereich einer Norm betreffen, zu einer verfassungskonformen Auslegung der letztgenannten Norm berechtigen, die von der einfachgesetzlichen Auslegung abweicht. Denn in diesem Fall würde der Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich einer gesetzlichen Bestimmung, also einer regelmäßig eng begrenzten punktuellen Frage mit geringer Breitenwirkung, eine unter Umständen erhebliche Bedeutung für die Auslegung der gesetzlichen Neuregelung als solcher zukommen. Fraglich erscheint, ob Letzteres mit den wohlverstandenen Interessen des Gesetzgebers in Einklang stünde. 66

Jedenfalls ist nach Ansicht des Senats eine verfassungskonforme Auslegung bereits bestehender Rechtsnormen, die von deren einfachgesetzlicher Auslegung abweicht, ausgeschlossen, wenn - wie hier (vgl. nachfolgend unter III.) - eine rückwirkende gesetzliche Neuregelung mit den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes nicht vereinbar ist. Denn in diesem Fall muss der Steuerpflichtige nicht nur vor der rückwirkenden gesetzlichen Neuregelung, sondern aus denselben Gründen vor einer rückwirkenden verfassungskonformen Auslegung (gestützt auf die gerade verfassungsrechtlich zu beanstandende Neuregelung) der bereits zuvor bestehenden (und ihrerseits bisher verfassungskonformen) Rechtsnormen geschützt werden. 67

Unabhängig davon ist im Streitfall eine Gesetzesauslegung, wonach § 8b Abs. 1 KStG sich nicht auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG auswirkt, auch deshalb ausgeschlossen, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass dies dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Wollte man allein dem unterschiedlichen Wortlaut in § 8b Abs. 1 KStG (Ermittlung des *Einkommens*) und in § 7 Satz 1 GewStG (*Gewinn* aus Gewerbebetrieb) ein derartiges Gewicht beimessen, müsste dies gleichermaßen für § 8b Abs. 2 KStG gelten, obwohl der Wortlaut des § 8 Nr. 5 GewStG - wie unter II.2.b) dargelegt - eher auf eine gewollte Differenzierung zwischen Bezügen und Gewinnen aus einer Anteilsveräußerung hinweist. Auswirkungen hätte eine derartige streng am Wortlaut orientierte Auslegung des Weiteren für § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. unter II.2.a) und müsste dort zur Aufgabe einer jahrzehntelangen Gesetzesinterpretation mit der Folge unvertretbarer Ergebnisse führen. Wollte man demgegenüber nur eine eng auf den Anwendungsbereich des § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG begrenzte "verfassungskonforme" Auslegung vornehmen, wäre keine einheitliche Auslegung des § 7 Satz 1 GewStG mehr möglich, sondern diese würde unsystematisch und "zersplittert". Insbesondere würde sich die Frage stellen, ob die "verfassungskonforme" Auslegung auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 36 Abs. 4 GewStG, d.h. in den Folgejahren noch maßgeblich wäre, oder ob dann wieder die einfachgesetzliche Auslegung gelten soll. 68

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung des § 36 Abs. 4 GewStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG vom 20. Dezember 2001 69

Nach Auffassung des Senats verstößt die zu § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG vom 20. Dezember 2001 ergangene Anwendungsvorschrift des § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStFG insoweit gegen die grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG), als nach § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. 70

des UntStFG körperschaftsteuerlich außer Ansatz bleibende Gewinnanteile (Dividenden) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG auch dann hinzugerechnet werden, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss und die Auszahlung der von der Gesellschafterversammlung beschlossenen Gewinnanteile vor der Verkündung der Gesetzesänderung im BGBl I vom 24. Dezember 2001 erfolgten.

1. Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Eine Rechtsnorm entfaltet danach "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Das 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, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, 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. Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig, doch muss der Gesetzgeber auch insoweit dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Im Sachbereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) daher nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 [16 ff.]; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [75 ff.]; vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [46 ff.]).

Der Senat hält an seiner hiervon abweichenden Auffassung betreffend die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung in seinem Vorlagebeschluss vom 2. März 2007 nicht mehr fest. Die Ausführungen des BVerfG in seinen vorgenannten grundlegenden Entscheidungen zum Ertragsteuerrecht vom 7. Juli 2010 gewährleisten auch in den Fällen einer unechten Rückwirkung einen angemessenen Vertrauensschutz zugunsten der Steuerpflichtigen (s.a. nachfolgend unter III. 2.).

Im vorliegenden Streitfall ist die in Rede stehende Gesetzesänderung (Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG mit Rückwirkung für den Erhebungszeitraum 2001 gem. § 36 Abs. 4 GewStG durch das UntStFG) am 24. Dezember 2001 verkündet worden. Die streitige Gewerbesteuer 2001 entstand jedoch erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums am 31. Dezember 2001 (§ 38 AO 1977 i.V.m. § 18, § 14 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Dem-entsprechend handelt es sich hier um den Fall einer unechten Rückwirkung.

2. In den Fällen einer unechten Rückwirkung gilt zwar kein allgemeiner Grundsatz unzulässiger Rückwirkung, jedoch bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens auch insoweit stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 [19 ff.]; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [76 ff.]; vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [48 ff.]). 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 (Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats des BVerfG vom 4. November 2010 1 BvR 1981/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2011, 209). Das gilt auch, wenn der Gesetzgeber das Einkommensteuerrecht oder das - insoweit vergleichbare, die Steuerentstehung ebenfalls erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums bzw. Erhebungszeitraums vorsehende - Gewerbesteuerrecht während des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums umgestaltet und die Rechtsänderung auf dessen Beginn bezieht. Hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage gleichermaßen nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Wäre dies anders, so fehlte den Normen des Ertragsteuerrechts als Rahmenbedingung wirtschaftlichen Handelns ein Mindestmaß an grundrechtlich und rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 [20]; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [78]; vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [49]).

Durch ein bereits laufendes Gesetzgebungsverfahren kann zwar der Vertrauensschutz bezogen auf eine zu einem bestimmten Zeitpunkt getroffene Disposition gemindert sein, die unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht unmittelbar, sondern erst zeitlich gestreckt umgesetzt wird. Denn in diesem Fall geht es nicht allein um das Vertrauen auf das im Zeitpunkt der Disposition geltende Recht, sondern darüber hinaus um die Erwartung einer Fortgeltung des alten Rechts. Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind davon jedoch solche Sachverhalte zu unterscheiden, in denen noch unter der Geltung des alten Rechts ein Einkünfteerzielungstatbestand in vollem Umfang verwirklicht wurde oder bereits sämtliche Voraussetzungen einer Steuerbefreiung bzw. Steuerentstrickung vorlagen. So hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a. (BVerfGE 127, 31) den Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes dann als maßgeblich angesehen, wenn die Zahlung einer Abfindung an einen Arbeitnehmer wegen der Aufhebung des Dienstverhältnisses zuvor bereits zugeflossen war. Des Weiteren hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a. (BVerfGE 127, 1 [21 ff.]) eine schützenswerte konkret verfestigte Vermögensposition angenommen, wenn die zweijährige Spekulationsfrist i.S. des § 23 Abs. 1 EStG i.d.F. vor dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bereits vor dem Zeitpunkt der Verkündung des Änderungsgesetzes, welches eine Verlängerung der Spekulationsfrist einführt, abgelaufen war. Den gleichen Grundsätzen folgt der Beschluss des BVerfG vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 (BVerfGE 127, 61), in dem die rückwirkende Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen durch § 17 Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (u.a.) insoweit als verfassungswidrig angesehen wurde, als damit Wertsteigerungen steuerlich erfasst wurden, die bis zum Zeitpunkt der Verkündung des vorgenannten Änderungsgesetzes durch eine Anteilsveräußerung realisiert wurden. Nach den vorgenannten BVerfG-Entscheidungen kann ein im Zeitpunkt des Mittelzuflusses bereits schwebendes Gesetzgebungsverfahren die Gewährleistungsfunktionen des geltenden Rechts nicht von vornherein suspendieren.

75

Diesen Grundsätzen folgt der erkennende Senat (dem BVerfG zustimmend auch BFH-Vorlagebeschluss vom 7. 12. 2010 IX R 70/07, BFHE 232,121; BStBl II 2011, 346, Az. des BVerfG 2 BvL 1/11). Insbesondere hält er es in der Regel nicht für zumutbar, dass der Steuerpflichtige sich im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Einkünfterealisierungstatbestandes auf das alte Recht "nicht mehr" und auf das neue Recht "noch nicht" verlassen

76

darf und er sich deshalb nicht nur über den jeweiligen Stand des Gesetzgebungsverfahrens informieren müsste, sondern darüber hinaus bei einem schwebenden Gesetzgebungsverfahren unter Umständen selbst bei den laufenden Geschäften über Monate hinaus nicht wüsste, welche Rechtslage für diese letztlich gelten wird. Im Übrigen mag man darüber streiten können, ob eine "normale" Gewinnausschüttung bereits ein wirtschaftlicher Vorgang ist, der es gebietet, tagesaktuell aufwändige Recherchen über die aktuell laufenden Gesetzgebungsverfahren durchzuführen, zumal sich die etwaige Prognose - wie der Streitfall zeigt - während des Gesetzgebungsverfahrens mehrfach ändern kann (hier: Entwurf des UntStFG ohne § 8 Nr. 5 GewStG, Bundesrat für Hinzurechnung von Dividenden und Gewinnen, Bundesregierung und Finanzausschuss gegen eine Hinzurechnung, Vermittlungsausschuss für eine Hinzurechnung nur von Dividenden, dem folgen dann Bundestag und Bundesrat). Aber selbst bei bedeutenderen Dispositionen, die während der Abwicklungsphase immer mit in der Natur der Sache liegenden - auch außersteuerlichen - Unsicherheiten verbunden sind, erscheint es in der Regel nicht zumutbar, diese Unsicherheiten zeitlich über die Abwicklungsphase hinaus zu verlängern. Denn andernfalls würde der Steuerpflichtige trotz eines bei lebensnaher Anschauung bereits abgeschlossenen Sachverhalts noch mit dem Risiko geänderter steuerlicher Grundlagen belastet, obwohl sich das Ergebnis des Gesetzgebungsverfahrens trotz eines Gesetzesbeschlusses des Bundestages möglicherweise noch nicht absehen lässt. Zwar verkennt der Senat nicht, dass dem Bundestag die entscheidende Funktion im Gesetzgebungsverfahren zukommt (Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG; vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104 [123]). Gleichwohl sind Gesetzesmodifikationen z.B. im Rahmen einer nachfolgenden Anrufung des Vermittlungsausschusses nicht etwa nur eine seltene Ausnahme. Auch im Streitfall geht es nicht mehr um den ursprünglichen Gesetzesbeschluss des Bundestages vom 9. November 2001, sondern um den nach Einschaltung des Vermittlungsausschusses geänderten Gesetzesbeschluss des Bundestages vom 14. Dezember 2001. Außerdem wird es den Steuerpflichtigen häufig nicht möglich sein, sich durch entsprechende Anpassungsklauseln auf etwaige Gesetzesänderungen einzustellen, wenn der Einkünfterealisierungsstatbestand bereits vor der späteren Gesetzesänderung verwirklicht wird. Denn jedenfalls nach der bisherigen steuerrechtlichen Rechtsprechung führen zivilrechtliche Anpassungsklauseln gerade nicht stets zum rückwirkenden Wegfall der erzielten Einkünfte (vgl. z.B. zur Beurteilung einer zurückgeforderten Gewinnausschüttung als Einlage BFH-Beschluss vom 10. September 2003 I B 64/02, BFH/NV 2004, 231; zum Rückfluss von Einnahmen und Ausgaben vgl. Glensk in Blümich, EStG/KStG/GewStG § 11 EStG Rz. 18 ff., 23 ff.). Erst recht kann der Steuerpflichtige nicht steuerlich rückwirkend einen dem Grunde nach zulässigen und keinen Rechtsmissbrauch darstellenden "Ersatztatbestand" (z.B. eine Anteilsveräußerung vor bzw. statt einer Dividendenausschüttung) verwirklichen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG dürfen aber Ausweichoptionen gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzen, im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieses Steuergesetzes nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt (BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 [33]).

Anders als das BMF in seiner Stellungnahme vom 29. März 2011 (dort S. 12) versteht der Senat die vorgenannten BVerfG-Entscheidungen somit gerade nicht dahingehend, dass es besonderer Gründe für eine unechte Rückwirkung nur bezogen auf den Zeitraum zwischen Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag und dem endgültigen Gesetzesbeschluss des Bundestages bedarf. Denn das BVerfG differenziert in seinem Beschluss unter dem Az. 2

BvL 1/03 u.a. (BVerfGE 127, 31 [58]) explizit zwischen dem "Vertrauensschutz bei Abschluss der Entschädigungsvereinbarung einerseits" und "dem Zeitpunkt der Verkündung des neuen Gesetzes als maßgeblich für den Vertrauensschutz beim Zufluss der Entschädigung andererseits". Ausdrücklich sieht es in der letztgenannten Alternative keinen Widerspruch zu der Rechtsprechung des BVerfG, wonach namentlich in den Fällen der echten Rückwirkung wiederholt der Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses (des Bundestags) für ausschlaggebend erklärt wurde (BVerfGE 127, 31 [58]). Zwar kann eine unechte Rückwirkung von Gesetzen Vertrauen grundsätzlich nur in geringerem Ausmaß enttäuschen, als das bei der echten Rückwirkung der Fall ist (Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats des BVerfG vom 4. November 2010 1 BvR 1981/07, HFR 2011, 209). Andererseits war in den vom BVerfG entschiedenen Fällen einer echten Rückwirkung nicht ohne Weiteres stets allein der Gesetzesbeschluss für die Versagung des Vertrauensschutzes ursächlich. Im BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06 u.a. (BVerfGE 126, 369) bestand aufgrund einer uneinheitlichen Rechtsprechung eine unklare Rechtslage. Im Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97 (BVerfGE 97, 67) nahm das BVerfG (zusätzlich) an, zwingende Gründe des gemeinen Wohls (Abschaffung einer wirtschaftlich unsinnigen Subvention) und drohende Ankündigungseffekte rechtfertigten eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots. Von daher erscheinen differenzierende Lösungen durchaus sachgerecht. Im Übrigen hat der Zweite Senat des BVerfG die Abgrenzungsfragen (insbesondere auch zum BVerfG-Beschluss vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 mit Sondervotum) offensichtlich gesehen. Der erkennende Senat versteht die Entscheidungen des Zweiten Senats des BVerfG vom 7. Juli 2010 (a.a.O.) daher als Weiterentwicklung der bisherigen BVerfG-Rechtsprechung unter Abwägung der in den dortigen Verfahren vorgebrachten Argumente.

Der erkennende Senat folgt den BVerfG-Beschlüssen vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a. (BVerfGE 127, 1 [22]) und vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a. (BVerfGE 127, 61 [80]) auch darin, dass es nicht auf die konkrete Motivations- und Entscheidungslage des einzelnen Steuerpflichtigen bei der Disposition und ihrer Umsetzung ankommt, sondern für die Frage der Verfassungsmäßigkeit die generalisierende Sicht des Gesetzgebers maßgeblich ist (s.a. BFH-Urteil vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178). Der erhöhte Rechtfertigungsbedarf folgt bereits aus der Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts. Die Steuerpflichtigen dürfen bei ihren Entscheidungen über Sparen, Konsum oder Investition der erzielten Einnahmen darauf vertrauen, dass der Steuergesetzgeber nicht ohne sachlichen Grund von hinreichendem Gewicht die Rechtslage zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend zu ihren Lasten verändert und dadurch den Nettoertrag der Einkünfte erheblich mindert (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [57 f.]).

3. Ausgehend von den vorgenannten Wertungen liegt im Streitfall eine verfassungswidrige unechte Rückwirkung vor, da der Sachverhalt (Einkünfteerzielungstatbestand) mit der dem Gewinnausschüttungsbeschluss nachfolgenden tatsächlichen Überweisung des entsprechenden Betrages am 17./19. Dezember 2001 bereits vor der Verkündung des UntStFG im BGBl I am 24. Dezember 2001 abgeschlossen war.

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). Auch im Schrifttum sind - wenngleich mit unterschiedlicher und teilweise aufgrund der neueren Rechtsprechung des BVerfG überholter Begründung - Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung des § 8 Nr. 5 GewStG geäußert worden (vgl. Prinz/Simon, DStR 2002, 149, 150; Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8b KStG Rz. 87; Rödder/Schumacher, DStR 2002, 105, 107; Rödder,

JbFSt 2002/2003, 92; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Beck-Online, 85. Aufl., GewStG § 8 Rz. 152: Verfassungswidrigkeit - wohl i.S. von "zumindest" - soweit die Beteiligungserträge in einem vor der Beschlussempfehlung des Bundesrates endenden Wirtschaftsjahr erzielt wurden). Der gegenteiligen Auffassung des FG Köln im Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03 (EFG 2007, 1345, das beim BFH unter dem Az. I R 14/07 anhängige Revisionsverfahren wurde im Hinblick auf das vorliegende Verfahren ausgesetzt) folgt der Senat nicht.

a) Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt einer zugeflossenen Gewinnausschüttung unterscheidet sich in seinen relevanten Merkmalen nicht von dem vom BVerfG entschiedenen Fall einer zugeflossenen Abfindung an einen Arbeitnehmer. Mit dem Zufluss des Arbeitslohns ist der Einkünfterzielungsstatbestand bereits verwirklicht, wobei die Einkünfte insoweit als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind (§ 19 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Gleichmaßen führt aber auch eine bei einer Kapitalgesellschaft - und damit im Rahmen gewerblicher Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG) - zugeflossene Gewinnausschüttung zu (gewerblichen) Einkünften. Dem steht nicht entgegen, dass die Einkünfte insoweit als Gewinn ermittelt werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1, § 5 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1, 2 KStG), d.h. als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), wobei an die Stelle der Entnahmen hier die verdeckten Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG treten. Diese auf ein Wirtschaftsjahr bezogene Einkünftermittlung ändert ebensowenig wie die auf einen Veranlagungszeitraum bezogene Überschussrechnung etwas an der grundsätzlichen Steuerpflichtigkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles. Deutlich wird dies insbesondere an der Rechtsprechung des BFH, wonach abgeflossene Ausschüttungen auch unterjährig nicht in dem Sinne "rückgängig" gemacht werden können, dass sie quasi rückwirkend steuerlich wie "ungeschehen" behandelt werden; vielmehr führt die Rückzahlung einer Ausschüttung nunmehr zu Einlagen (BFH-Beschluss vom 10. September 2003 I B 64/02, BFH/NV 2004, 231).

81

b) Für die Frage des Vertrauensschutzes kann es nach Ansicht des Senats außerdem nicht darauf ankommen, ob von den betreffenden Einkünften ein Steuerabzug vorzunehmen ist bzw. tatsächlich vorgenommen wird (Lohnsteuerabzug bei Einkünften des Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Arbeit) oder ob wegen gewerblicher Einkünfte Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer festzusetzen waren bzw. tatsächlich festgesetzt wurden (§ 19 GewStG). In beiden Fällen vertraut der Steuerpflichtige auf den ihm letztlich verbleibenden Nettoertrag.

82

Wie bereits dargelegt, bedarf es keiner weitergehenden Überlegungen, ob und wie die Verwendung dieses Nettoertrags konkret im Einzelfall durch die Gesetzeslage beeinflusst worden ist. Maßgebend ist vielmehr die generalisierende Sicht des Gesetzgebers. Entgegen der Auffassung des FG Köln im Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03 (EFG 2007, 1345) und der Äußerung des I. Senats des Bundesfinanzhofs vom 20. April 2011 kommt es deshalb nach Ansicht des vorliegenden Senats nicht darauf an, ob die Klägerin als Minderheitsgesellschafterin in der Lage war, Zeitpunkt und Höhe des Gewinnausschüttungsbeschlusses zu beeinflussen.

83

Der vorliegende Fall einer Gewinnausschüttung spricht eher für die Richtigkeit einer derartig abstrakten Betrachtung des Vertrauensschutzes. Ob die Gesellschafterversammlung einer GmbH den Ausschüttungsbeschluss in Kenntnis einer sich steuerverschärfend auswirkenden Gesetzesänderung getroffen hätte, kann - als rein hypothetischer Sachverhalt - häufig nicht

84

sicher festgestellt werden. Denn 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. Dies kann etwa von verwandtschaftlichen oder geschäftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern abhängen, von der Zugehörigkeit zu einem Konzern oder von der Frage, ob ein Gesellschafter gleichzeitig unmittelbar und mittelbar an der Gesellschaft beteiligt ist. Grundsätzlich denkbar wären auch gestalterische Maßnahmen, etwa eine Veräußerung der Beteiligung einschließlich des Gewinnbezugsrechts für das - nahezu - abgelaufene Wirtschaftsjahr ohne gewerbesteuerliche Mehrbelastung (§ 8b Abs. 2 KStG i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG). Ob eine kurzfristige Veräußerung tatsächlich möglich ist, ist wiederum eine Frage des Einzelfalls. Insbesondere ist dabei nicht nur die Möglichkeit der Veräußerung an fremde Dritte in Betracht zu ziehen, sondern etwa eine Anteilsveräußerung durch die Kapitalgesellschaft an ihren/ihre Gesellschafter, eine ringweise Anteilsveräußerung (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 40/09, BFHE 232, 1, BStBl II 2011, 427) oder ggf. ein sog. Dividendenstripping (s. dazu BFH-Beschluss vom 20. November 2007 I R 85/05, BFHE 223, 414, BStBl II 2008, 551 m.w.N.). Auf derartige Ausweichgestaltungen weist das Schrifttum ausdrücklich hin (vgl. Ritzer/Stangl, INF 2002, 131, 134, 138). Im Übrigen dürften auch in den Fällen einer Arbeitnehmerabfindung die konkreten Dispositionsmöglichkeiten der Arbeitnehmer in Bezug auf die Abfindung nicht selten gering sein.

Wollte man - entgegen der hier vertretenen Auffassung - auf die individuelle Situation des Steuerpflichtigen abstellen, so wäre zu berücksichtigen, dass die Klägerin problemlos kurzfristig durch eine Anteilsveräußerung an ihren alleinigen Gesellschafter auf die geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen hätte reagieren können. Dies wird durch die spätere tatsächliche Veräußerung am 22. Oktober 2002 - vor der nachfolgenden Vorabausschüttung im Dezember 2002 für das Jahr 2002 - bestätigt. 85

c) Entsprechend den BVerfG-Beschlüssen vom 7. Juli 2010 ist nach Auffassung des erkennenden Senats für die Gewährung des Vertrauensschutzes regelmäßig auf den Zeitpunkt der Gesetzesverkündung abzustellen (vgl. unter III.2.), d.h. es kommt weder auf die Annahme der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses durch den Deutschen Bundestag 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 realisierte Einkünfte dazu führen, das Vertrauen der Klägerin als grundsätzlich schützenswert anzusehen. Dementsprechend bezieht sich die Vorlagefrage nur auf dieses Datum. 86

d) Nach der hier vertretenen Auffassung bestand somit im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung bei der Klägerin (spätestens am 19. Dezember 2001) noch ein verfassungsrechtlich schützenswertes Vertrauen in die bestehende Rechtslage. Gleichwohl können 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. Der Schutz des Steuerpflichtigen kann im Fall der hier vorliegenden unechten Rückwirkung nicht stärker sein als in den Fällen einer echten Rückwirkung. Im Streitfall sind jedoch keine Gründe für ein derartiges zwingendes öffentliches Interesse ersichtlich. 87

aa) Überwiegende Interessen des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, liegen vor, wenn die Gesetzesänderung der Abschaffung ungerechtfertigter Steuervorteile, systemwidriger Ausnahmeregelungen oder der Beseitigung einer unklaren, verworrenen oder lückenhaften Rechtslage dient (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. 88

Juli 2010 1 BvL 11/06 u.a., BVerfGE 126, 369 [393 ff.]; vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [129 ff.]; vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17 [40 ff.]; Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187; Urteil des erkennenden Senats vom 28. Januar 2005 9 K 1514/02, EFG 2005, 1225, nachgehend Vorlagebeschluss des BFH vom 27. August 2008 I R 33/05 zur Frage der Befugnisse des Vermittlungsausschusses, BVerfG-Az. 2 BvL 1/09; Mellinshoff, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft - DStJG - Bd. 27, 2004, S. 50, 52; Weber-Grellet, Steuer und Wirtschaft - 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).

In dem hier interessierenden Zusammenhang käme nur eine "systemwidrige Ausnahmeregelung" in Betracht, die der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 10. Oktober 2001 (BT-Drs. 14/7084 S. 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 davon, ob - abweichend von der Auffassung des vorliegenden Senats (vgl. oben unter II. 2. b und speziell zur Frage der Mitunternehmerschaft BFH-Urteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279) - steuersystematische Gesichtspunkte eine Neuregelung erforderten, waren diese zumindest nicht zweifelsfrei und zwingend.

89

Im Übrigen galt die Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 KStG ebenso wie diejenige in § 8b Abs. 2 KStG nach Ansicht des Senats klar und eindeutig auch für die Gewerbesteuer (vgl. oben unter II.2.b). Die steuerliche Behandlung von Dividenden - und damit sowohl in den Grundfällen einer Schachtelbeteiligung wie in den Fällen von Streubesitz - gehörten zum engsten Kern der mit dem StEntlG neu geregelten Materie. Zu den "Standardfragen" zählt auch, ob und wie sich körperschaftsteuerrechtliche Änderungen auf die Gewerbesteuer auswirken. Es handelte sich nicht um rechtlich schwer zu überblickende Sonderfälle. Die Steuerpflichtigen durften deshalb erwarten, dass die künftige steuerliche Behandlung vom Gesetzgeber insoweit wohl durchdacht war. Ausweislich der Gesetzesmaterialien (vgl. oben unter II.2.b) hat der damalige Gesetzgeber des StEntlG eine derartige sorgfältige Prüfung auch tatsächlich durchgeführt und die Geltung der Steuerbefreiungen des § 8b KStG für die Gewerbesteuer zugelassen. Dies hindert den Gesetzgeber zwar nicht, kurzfristig später seine Meinung zu ändern und für die Zukunft andere Regelungen vorzusehen. Der Gedanke der Steuervereinfachung in Form einer gewissen "Haltbarkeitsdauer" steuerrechtlicher Regelungen genießt keinen Verfassungsrang. In Bezug auf den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen in das geltende Recht dürfte aber eine kurz zuvor vom Gesetzgeber bewusst getroffene System- und Be- bzw. Entlastungsentscheidung die Vermutung in sich tragen, zumindest vertretbar zu sein. Auch deshalb lässt sich im Streitfall eine rückwirkende Gesetzesänderung nicht auf den Gesichtspunkt einer "Systemwidrigkeit" der geänderten Norm oder auf ungerechtfertigte Steuervorteile durch die geänderte Vorschrift stützen. Zwar erkennt der Senat das Ausmaß und die Schwierigkeit der Reform an. Gleichwohl teilt er nicht die Auffassung des FG Köln in dessen Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03 (EFG 2007, 1345), wonach die Steuerpflichtigen allein deshalb noch mit Nachbesserungen (selbst hinsichtlich eines Standardfalls) bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums rechnen mussten.

90

bb) Soweit die Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG mit dem Ziel begründet wurde, die andernfalls befürchteten Steuerausfälle der Kommunen zu vermeiden (vgl. BT-Drs. 14/7084, S. 5; Plenarprotokolle des Bundesrates 767. Sitzung, Anlage 19 und 771. Sitzung, S. 721), vermag dies jedenfalls in Bezug auf die später Gesetz gewordene Fassung dieser Norm

91

keinen Grund zu bezeichnen, der das Interesse des Steuerpflichtigen an einem Schutz seines Interesses an der Anwendung der bestehenden Gesetzeslage auf bereits verwirklichte Einkünfteerzielungstatbestände überwiegen würde.

Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist für sich genommen grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [54]). Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass mit den Mehreinnahmen an anderer Stelle gewährte Steuererleichterungen gegenfinanziert werden sollen (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [83]). Selbst eine angestrebte Schließung von Besteuerungslücken führt grundsätzlich nur zu einem generellen, nicht aber zu einem spezifisch die Rückwirkung legitimierenden Änderungsinteresse (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 [84]). Rückwirkend zulässig können allerdings unter Umständen relativ geringfügige Steuerbelastungen sein. Als eine relativ geringfügige Steuerbelastung hat das BVerfG z.B. eine effektive Steuerbelastung an sich steuerfreier Einnahmen i.H.v. 1,25 % beurteilt (BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [262] zur Pauschalierung des Betriebsausgabenabzugs nach § 8b Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 KStG i.d.F. vom 22. Dezember 2003, dort allerdings ohne Einbeziehung der Belastung mit Gewerbesteuer). In seiner älteren Rechtsprechung hat das BVerfG eine maßvolle Erhöhung von Steuertarifen im laufenden Veranlagungszeitraum als zulässig angesehen (BVerfG-Urteil vom 19. Dezember 1961 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274; BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 1964 2 BvL 22/63 u.a., BVerfGE 18, 135 [144]). Außerhalb des Steuerrechts wurde eine Belastung des Bürgers mit dem vollen Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenkasse als erheblich angesehen (Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 28. September 2010 1 BvR 1660/08, DB 2010, 2343).

Mit einer Tarifierhöhung ist § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des UntStRefG allerdings von vornherein nicht vergleichbar, weil diese Norm nicht eine allgemeine, alle Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Höhe ihres Gewerbeertrags gleichmäßig treffende Zusatzbelastung darstellt, sondern eine Sonderbelastung nur für Dividenden aus Streubesitz (vgl. - wenngleich zur sog. Fünftelregelung für Entschädigungen i.S. des § 34 EStG - den BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 [54]). Unabhängig davon tritt durch § 8 Nr. 5 GewStG nicht nur eine geringfügige, sondern eine erhebliche Steuermehrbelastung für die betroffenen Kapitalgesellschaften ein (zur Steuerentlastung bei Einkommensteuerpflichtigen vgl. § 35 EStG). Z.B. ergibt sich bei durchaus üblichen Gewerbesteuerhebesätzen zwischen 350 % bis 400 % eine Gewerbesteuerbelastung der Dividenden - im Falle der Berücksichtigung einer gewinnmindernden Gewerbesteuerrückstellung - i.H.v. rd. 14,9 % bis 16,7 %, unter damaliger gleichzeitiger Körperschaftsteuerersparnis i.H.v. ca. 3,7 % bis 4,2 % (d.h. von 25 % - dem damaligen Körperschaftsteuer-Satz gem. § 23 Abs. 1 KStG - auf die erstgenannten Prozentsätze). Per Saldo folgt daraus eine Steuermehrbelastung i.H.v. häufig ca. 11,2 % bis 12,5 %. Wollte man die Gewerbesteuer in diesem Fall als nicht abziehbare Betriebsausgabe ansehen (vgl. dazu Fischer, DStR 2002, 610; Rödder, Die Wirtschaftsprüfung - WPg - 2002, 625) wäre die Steuermehrbelastung insgesamt noch höher.

Der Bundesrat begründete die begehrte Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG speziell mit drohenden Mindereinnahmen gerade aus der gesetzlichen Neuregelung des Halbeinkünfteverfahrens, deren Auswirkungen es deshalb zu beschränken gelte. Ob dieses angegebene Ziel einer punktuellen Begrenzung von Steuermindereinnahmen in der Regel geeignet ist, den angestrebten Mehreinnahmen bzw. der bezweckten Verhinderung von Steuermindereinnahmen bei der Abwägung der berechtigten Interessen des Staates

einerseits und der Steuerpflichtigen andererseits ein höheres Gewicht beizumessen, kann hier jedoch dahingestellt bleiben. Zum einen ist nicht ersichtlich, dass dieser Gesichtspunkt nicht bereits bei der Verabschiedung des StEntlG geprüft worden wäre und sich zwischenzeitlich neue Erkenntnisse ergeben hätten. Zum anderen beruhen etwaige Steuerausfälle der Kommunen nicht nur auf der Regelung des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG, die nunmehr auch zu einer Steuerbefreiung von Dividenden aus Streubesitzanteilen führte (Dividenden aus Schachtelbeteiligungen waren bereits zuvor von der Gewerbesteuer befreit, § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG), sondern gleichermaßen auf der Regelung des § 8b Abs. 2 KStG i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG, welche die Steuerbefreiung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen normierte. Soweit im Schrifttum als Gestaltungsmaßnahme erwogen wurde, die private Vermögensverwaltung von Einkommensteuerpflichtigen über eine Vermögensverwaltungs-GmbH abzuwickeln, soweit es sich um Dividenden oder einkommensteuerpflichtige Veräußerungsgewinne handelt (vgl. Scheffler, BB 2001, 2297; Schefczyk/Peterson, BB 2001, 441), entstand der beabsichtigte Vorteil aus der erst zeitversetzten (mit der späteren Ausschüttung der zwischengeschalteten Vermögensverwaltungs-GmbH eintretenden) Erfassung bei der Einkommensteuer, nicht aber aus gewerbsteuerlichen Effekten; die durch § 8 Nr. 5 GewStG eintretende Doppelbelastung von Streubesitzdividenden mit Gewerbesteuer wird allerdings die mit einer derartigen Gestaltung angestrebten Einkommensteuervorteile im Ergebnis häufig aufwiegen. Ausgehend von der Erklärung des Staatsministers Walter Zuber für das Land Rheinland-Pfalz (Plenarprotokoll der 767. Sitzung des Bundesrates am 27. September 2001, Anlage 19; s.a. Antrag des Landes Rheinland-Pfalz vom 25. September 2001, Bundesrats-Drs. 638/5/01) betrafen die befürchteten Mindereinnahmen außerdem nicht nur die Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens, sondern daneben die rückwirkende Herabsetzung der Gewerbesteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und des Weiteren eine Minderung der Körperschaftsteuer, an der die Kommunen über den obligatorischen Steuerverbund beim kommunalen Finanzausgleich beteiligt waren. Einen konkreten Zusammenhang zwischen etwa speziell aus § 8b Abs. 1 KStG drohenden erheblichen Gewerbesteuermindereinnahmen und der Einführung des § 8 Nr. 5 GewStG vermag der Senat deshalb nicht festzustellen. Eher sollte die letztgenannte Norm zu einer Gegenfinanzierung der insgesamt aus der Systemumstellung auf das Halbeinkünfteverfahren befürchteten Mindereinnahmen und einer ungünstigen Entwicklung der Gewerbesteuervorauszahlungen für das Vorjahr dienen. Unter diesen Umständen hält der Senat bei einer Abwägung der gegensätzlichen Interessen die Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts und damit das Vertrauensschutzinteresse des Steuerpflichtigen für vorrangig.

cc) Das Vertrauensschutzinteresse der Klägerin muss des Weiteren nicht allein deshalb 95
zurücktreten, weil eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür sprechen könnte, dass nach dem
Bundestag auch der Bundesrat dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses folgen würde.

Nach Ansicht des Senats kommt der Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts für die 96
unter seiner Geltung abgeschlossenen Einkünfteerzielungstatbestände ein derartiges
Gewicht zu, dass der Steuerpflichtige den Ausgang des Gesetzgebungsverfahrens nicht
prognostizieren muss. Denn aus der Prognose, mag sie auch noch so wahrscheinlich sein,
folgt für ihn eben kein "Recht" oder "Vertrauensschutz" darauf, dass das prognostizierte neue
Recht tatsächlich zu Geltung gelangt. Für einen bestimmten Zeitraum würde es zeitweise
zumindest faktisch an einer verbindlichen rechtlichen Regelung fehlen. Das mag für
steuerliche Subventionen oder in Sondersituationen (s. dazu auch nachfolgend unter dd)
hinnehmbar sein. § 8 Nr. 5 GewStG, der im Ergebnis zu einer gewerbsteuerliche
Doppelbelastung führt, beinhaltet aber keine steuerliche Subvention. Im Übrigen dürfte
bezogen auf den Streitfall eine Zustimmung des Bundesrates zum Vorschlag des

Vermittlungsausschusses allenfalls zu vermuten gewesen sein, war aber nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten. Denn der Bundesrat hatte sich mit seiner Position (Hinzurechnung von Bezügen und Gewinnen) nicht vollständig durchsetzen können.

dd) Die Rückwirkung war nicht zur Vermeidung eines Ankündigungseffekts, der eine beabsichtigte Wirkung der Gesetzesänderung ganz oder teilweise verhindern würde, notwendig. 97

Zwar kann das Ziel, einen unerwünschten "Wettkampf" zwischen Steuerpflichtigen und Gesetzgeber zu korrigieren, die Vorverlegung des Anwendungsbereichs einer steuerverschärfenden Regelung rechtfertigen. Insoweit hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 (BVerfGE 127, 31 [59 f.]) aber hervorgehoben, dass es grundsätzlich keinen Missbrauch darstellt, sondern zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen (wirtschaftlichen) Handlungsfreiheit gehört, wenn Steuerpflichtige darum bemüht sind, die Vorteile geltenden Rechts mit Blick auf mögliche Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen. Dem folgt der erkennende Senat. 98

Wie im Sachverhalt, welcher dem vorgenannten BVerfG-Beschluss zugrunde lag, geht es im vorliegenden Streitfall weder abstrakt noch konkret um eine missbräuchliche steuerliche Gestaltung, die möglichst ohne Verzögerung unterbunden werden soll; auch liegt keine offenkundig zweckwidrig gestaltete Subvention vor. Vielmehr ist eine Vorabausschüttung von Gewinnen eine gesellschaftsrechtlich zulässige Vorgehensweise und die Vermeidung der durch § 8 Nr. 5 GewStG eintretenden steuerlichen Doppelbelastung ein legitimes Anliegen der Steuerpflichtigen. Zum anderen hatten die Klägerin und mit ihr die übrigen Gesellschafter der X-GmbH nicht im Hinblick auf eine drohende negative Rechtslage vorab reagiert. Vielmehr entsprach es - unstreitig - der gesellschaftlichen Gepflogenheit in der ausschüttenden X-GmbH, Gewinnausschüttungsbeschlüsse regelmäßig vor Ablauf des Geschäftsjahres - 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. 99

Ankündigungseffekte darf der Gesetzgeber unter Umständen allerdings auch dann berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber größere Steuerausfälle durch zeitlich "vorgezogene" Zahlungszeitpunkte hätte befürchten müssen oder tatsächlich befürchtet hat (vgl. dazu BVerfG in seinem Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 (BVerfGE 127, 31 [60])). Mit dem BMF wird man annehmen können, dass allgemein betrachtet, Gewinnausschüttungen leicht durchzuführen und ggf. vorzuziehen sind. § 8 Nr. 5 GewStG betrifft jedoch nur Minderheitsgesellschafter. Hinsichtlich der Gruppe der Minderheitsgesellschafter, die keinen Einfluss auf den Zeitpunkt und die Höhe der Gewinnausschüttung haben (Ritzer/Stangl, INF 2002, 131, 134 Fußn. 55 sehen dies als Regelfall an), drohen aber von vornherein keine Vorzieheffekte. Allenfalls könnten diese Gestaltungsmöglichkeiten nutzen, die ihnen unter der neuen Gesetzeslage ohnehin zur Verfügung stünden und nicht etwa als rechtsmissbräuchlich zu beurteilen sind (wie z.B. die Veräußerung der Anteile). Bezogen auf die Gruppe der Minderheitsgesellschafter, die trotz ihrer geringen Beteiligung von unter 10 % (für höhere Beteiligungen griff nach damaliger Rechtslage i.d.R. ohnehin das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG) Einfluss auf den Zeitpunkt und die Höhe der Gewinnausschüttung haben, ist zwischen Einkommensteuerpflichtigen und Körperschaftsteuerpflichtigen zu unterscheiden. Die Einkommensteuerpflichtigen werden über § 35 EStG in Bezug auf die Gewerbesteuer 100

zumindest teilweise entlastet. Bei den Körperschaftsteuerpflichtigen mit Einflussmöglichkeiten auf die ausschüttende Gesellschaft besteht aber ohnehin die Möglichkeit, über die weiterhin zugelassene steuerfreie Veräußerung der Anteile der gewerbsteuerlichen Doppelbelastung durch § 8 Nr. 5 GewStG auszuweichen (siehe zu den Gestaltungsmöglichkeiten bereits oben unter III.3.b). Schließlich umfasst der hier relevante Zeitraum, der für Vorzieheffekte zur Verfügung stand, d.h. der Zeitraum vom Gesetzesbeschluss des Bundestages am 14. Dezember 2001 bis zur Gesetzesverkündung am 24. Dezember 2011 nur wenige Tage. Unter Berücksichtigung dieser Gesamtumstände vermag der Senat nicht zu erkennen, dass dem Gesetzgeber größere Steuerausfälle gedroht hätten, wenn auf den vorgenannten Zeitraum abgestellt wird. Ein weitergehender Zeitraum, etwa der gesamte Veranlagungszeitraum 2001, ist nicht in die Betrachtung einzubeziehen, weil dies die Zulässigkeit der Rückbeziehung auf Dispositionen (Gewinnausschüttungsbeschlüsse) vor dem Gesetzesbeschluss des Bundestages am 14. Dezember 2001 voraussetzen würde.

IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 101

1. Die Entscheidung des Streitfalls hängt maßgeblich von der Entscheidung des BVerfG über die Vorlagefrage ab. Zwar besteht nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlungen zwischen den Beteiligten Übereinstimmung darüber, dass bei zu bejahender Verfassungsmäßigkeit der Anwendungsnorm des § 34 Abs. 4 GewStG i.d.F. 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. 102

2. Für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages aus Billigkeitsgründen gem. § 163 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 BFH-Vorlagebeschluss vom 2. August 2006 XI R 34/02, BFHE 214, 386, BStBl II 2006, 887 m.w.N.). 103

3. Bei der Übergangsregelung des § 36 Abs. 4 GewStG handelt es sich zwar um ausgelaufenes Recht. Da das Steuerrecht jedoch ständigen Gesetzesänderungen unterliegt, sind die verfassungsrechtlichen Vorgaben für Übergangsregelungen über die zur Entscheidung vorgelegte Rechtsnorm hinaus auch für andere Übergangsregelungen bedeutsam (vgl. auch BFH-Beschluss vom 14. März 2011 I R 95/04, BFH/NV 2011, 1192, BVerfG-Az. 2 BvL 2/09). 104