www.kommunsense.de
Informationen - Hinweise - Erläuterungen

Bundesverfassungsgericht (BVerfG),
Pressemitteilung Nr. 20/2018 vom 10. April 2018:

„Erfolglose Verfassungsbeschwerde gegen die Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft“

► BVerfG-Urteil vom 10. April 2018
1 BvR 1236/11

Die Einführung der Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Juli 2002 verstößt nicht gegen Artikel 3 Abs. 1 GG. Dass die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft dabei die Gewerbesteuer schuldet, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils beim veräußernden Gesellschafter verbleibt, verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht. Auch das rückwirkende Inkraftsetzen der Vorschrift für den Erhebungszeitraum 2002 steht im Einklang mit der Verfassung. Dies hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts mit heute veröffentlichtem Urteil entschieden und die Verfassungsbeschwerde einer Kommanditgesellschaft zurückgewiesen, die für die bei den Veräußerern verbliebenen Gewinne aus dem Verkauf ihrer Kommanditanteile Gewerbesteuer zu entrichten hatte.

Sachverhalt:

1. Die Gewerbesteuer wird auf die objektive Ertragskraft eines Gewerbebetriebes erhoben. Anders als bei der Einkommensteuer können Schuldner der Gewerbesteuer neben natürlichen und juristischen Personen auch Personengesellschaften sein. Die Gewerbesteuer, die der Gewerbeertrag einer Kapitalgesellschaft auslöst, ist von der Kapitalgesellschaft geschuldet. Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern begann die Gewerbesteuerpflicht nach früherer gefestigter Rechtsprechung grundsätzlich erst mit Aufnahme der werbenden „aktiven“ Tätigkeit und endete mit deren Aufgabe. Aus diesem Grund unterlagen bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs oder von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft bis zur Einführung des § 7 Satz 2 GewStG grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer. Bei Kapitalgesellschaften unterlagen und unterliegen dagegen grundsätzlich sämtliche Gewinne der Gewerbesteuer. Allerdings ging die Rechtsprechung ungeachtet der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG davon aus, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften auch bei Kapitalgesellschaften, die ihre Anteile daran veräußern, nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Durch die Einführung des § 7 Satz 2 GewStG hat der Gesetzgeber diese Rechtslage für Mitunternehmerschaften beendet

und bei ihnen auch die Gewinne aus der Veräußerung ihres Betriebs, eines Teilbetriebs oder von Anteilen eines Gesellschafters weitgehend der Gewerbesteuer unterworfen. Die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die nach damaliger Rechtslage durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entstand.

2. Die Beschwerdeführerin ist ein weltweit agierendes Unternehmen im Braugewerbe. Sie ist eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin in den entscheidungserheblichen Jahren 2001 und 2002 eine Offene Handelsgesellschaft war. Gesellschafterinnen der Offenen Handelsgesellschaft waren zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Kommanditisten der Beschwerdeführerin waren neben zwei weiteren GmbH eine Stiftung, vier Kommanditgesellschaften, und natürliche Personen. Mit Ausnahme einer GmbH veräußerten alle an der Beschwerdeführerin beteiligten Kommanditisten in den Jahren 2001 und 2002 ihre Kommanditanteile. Um dies vorzubereiten, schlossen die Gesellschafter im Juli 2001 eine Gesellschaftervereinbarung. Sie beauftragten einen Lenkungsausschuss mit dem Abschluss eines Anteilsverkaufsvertrags im Namen der Gesellschafter. Im August 2001 wurde zwischen dem Lenkungsausschuss im Namen der veräußernden Kommanditisten, der Beschwerdeführerin, der Käuferin und deren Konzernmuttergesellschaft ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen. Am 1. September 2001 genehmigte eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der Beschwerdeführerin den Vertrag und stimmte der beabsichtigten Abtretung der Kommanditanteile zum Februar 2002 zu. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2002 erklärte die Beschwerdeführerin einen laufenden Verlust für beide Rumpfwirtschaftsjahre und Veräußerungsgewinne nach § 7 Satz 2 GewStG in Höhe von circa 663 Millionen Euro. Das Finanzamt setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf knapp 26 Millionen Euro und die Gewerbesteuer auf knapp 107 Millionen Euro fest. Der Einspruch der Beschwerdeführerin hatte keinen Erfolg.

3. Die von der Beschwerdeführerin zum Finanzgericht erhobene Klage war nur teilweise erfolgreich. Gemäß ihrem Hilfsantrag wurde der Veräußerungsgewinn nicht in voller Höhe der Besteuerung unterworfen. Dem Vortrag der Beschwerdeführerin, § 7 Satz 2 GewStG sei wegen unzulässiger Rückwirkung und Verletzung des Gleichheitssatzes verfassungswidrig und daher der Veräußerungsgewinn nicht zu besteuern, folgte das Finanzgericht hingegen nicht. Die Revision zum Bundesfinanzhof blieb erfolglos. Hiergegen richtet sich die Verfassungsbeschwerde.

Wesentliche Erwägungen des Senats:

Die Verfassungsbeschwerde ist unbegründet. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in der Fassung vom 23. Juli 2002 verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen das Verbot rückwirkend belastender Gesetze. Das Urteil des Bundesfinanzhofs verletzt die Beschwerdeführerin auch nicht in ihren prozessualen grundrechtsgleichen Rechten.

I. Die von der Beschwerdeführerin als gleichheitswidrig beanstandeten Regelungen durch den von ihr mittelbar angegriffenen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sind gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz in seiner Ausprägung für das Steuerrecht verfassungsgemäß; der Gesetzgeber bewegt sich mit dieser Neuregelung des Jahres 2002 im Rahmen seiner Gestaltungsbefugnis.

1. Artikel 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Dabei ist dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung verwehrt. Sie bedürfen jedoch der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen. Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt. Der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft gilt auch für die Gewerbesteuer, da diese die objektivierte Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasst.

2. Der Gesetzgeber durfte ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch nach Einführung des § 7 Satz 2 GewStG an seiner in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zum Ausdruck kommenden Entscheidung festhalten, die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft zuzuweisen. Der Gesetzgeber kann es in den Fällen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ebenfalls bei der Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft belassen, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Dass die Personengesellschaft hier gleichwohl die Gewerbesteuer schuldet, verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip im Ergebnis nicht.

Ein durchgreifender Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip liegt jedenfalls deshalb nicht vor, weil die mit dem Mitunternehmeranteil veräußerten Anteile an den Vermögensgegenständen durch den in die Gesellschaft einrückenden Erwerber in der Mitunternehmerschaft verbleiben und die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft im Grundsatz unverändert erhalten. Soweit der veräußernde Mitunternehmer einen Verkaufserlös durch Aufdeckung stiller Reserven erzielt hat, übernimmt der Erwerber den entsprechend erhöhten Bilanzwert in einer Ergänzungsbilanz in der Mitunternehmerschaft. Verkauft die Gesellschaft später diese Vermögensgegenstände, wird durch die Auflösung der Ergänzungsbilanz beim eingetretenen Gesellschafter eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven vermieden.

Im Übrigen durfte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass die Begründung der Gewerbesteuerschuld bei der Personengesellschaft durch § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch in den Fällen des § 7 Satz 2 GewStG zu keinen unüberwindbaren Schwierigkeiten bei einer interessengerechten Verteilung der Gewerbesteuer innerhalb der Mitunternehmerschaft führt. Es ist Sache der Gesellschaft, die interne Gewinn- und Verlustverteilung auch unter Berücksichtigung anfallender Steuerpflichten zu regeln. Durch Gesellschaftsvertrag können etwaige Freistellungspflichten des die Gesellschaft verlassenden Gesellschafters im Hinblick auf Steuern vereinbart werden, die dadurch bei der Gesellschaft anfallen.

Artikel 3 Abs. 1 GG wird auch nicht dadurch verletzt, dass § 7 Satz 2 Nr. 2 Halbsatz 2 GewStG den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebsanteils eines

Mitunternehmers der Gewerbesteuer unterwirft, davon aber den Veräußerungsgewinn ausnimmt, der auf natürliche Personen entfällt, die unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Diese Regelung benachteiligt zwar Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften beteiligt sind, gegenüber solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen. Der hierfür hinreichend gewichtige Rechtfertigungsgrund besteht in der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen. Der Gesetzgeber durfte bei unmittelbar beteiligten natürlichen Personen ein von vornherein geringeres Umgehungspotential als bei Kapital- und Personengesellschaften annehmen. Daneben stützen auch Erwägungen der Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs die Besserstellung.

II. Die Beschwerdeführerin wird nicht in ihrem verfassungsrechtlich durch Artikel 2 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 20 Abs. 3 GG geschützten Vertrauen verletzt, nicht von in unzulässiger Weise rückwirkenden Gesetzen belastet zu werden. Das Verbot rückwirkend belastender Gesetze schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der Rechtsordnung.

1. Der Gesetzgeber muss, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen des 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. Vertrauen ist dann besonders schutzwürdig, wenn die Betroffenen zum Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung nach der alten Rechtlage eine verfestigte Erwartung auf Vermögenszuwächse erlangt und realisiert hatten oder hätten realisieren können. Das gilt vor allem dann, wenn auf der Grundlage des geltenden Rechts vor Verkündung des rückwirkenden Gesetzes bereits Leistungen zugeflossen sind. Besonders schutzwürdig ist das Vertrauen der Betroffenen zudem dann, wenn diese vor der Einbringung des neuen Gesetzes in den Bundestag verbindliche Festlegungen getroffen haben.

2. Die Anwendung des im Juli 2002 in § 7 GewStG eingefügten Satzes 2 Nr. 2 auf Veräußerungsgewinn der Beschwerdeführerin ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es liegt ein Fall unechter Rückwirkung vor, da die Norm mit Wirkung zum 27. Juli 2002 in das Gewerbesteuergesetz eingefügt wurde und erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden war. Die Norm wirkt auf den 1. Januar 2002 zurück, weil die Gewerbesteuer erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht. Die Rückwirkung der angegriffenen Regelung auf den Erhebungszeitraum 2002 verletzt kein schützenswertes Vertrauen der Beschwerdeführerin in den Bestand der alten Rechtslage. Denn § 7 Satz 2 GewStG in der seit dem Gesetz vom 27. Juli 2002 und auch noch heute geltenden Fassung war durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz mit Wirkung zum 25. Dezember 2001 schon einmal in das Gewerbesteuergesetz eingefügt worden und sollte erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 Anwendung finden. Durch das Solidarpaktfortführungsgesetz wurde die Norm jedoch schon zum 1. Januar 2002 versehentlich wieder außer Kraft gesetzt und konnte somit zunächst keine steuerrechtliche Wirkung entfalten.

3. Das Vertrauen der Beschwerdeführerin in den Bestand des zuvor geltenden Gewerbesteuerrechts war bereits mit der Zuleitung des Entwurfs des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes zum Bundesrat nicht mehr schutzwürdig. Die ursprünglich geplante und schließlich erst durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen umgesetzte Neuregelung des § 7 Satz 2 GewStG betrifft dasselbe Gesetzgebungsziel mit demselben Inhalt durch denselben Gesetzgeber. Beide Gesetzgebungsverfahren sind als Einheit zu werten. Daher kann nicht nur die Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag, sondern bereits dessen Zuleitung zum Bundesrat vertrauenszerstörende Wirkung haben.

a) Das Bundesverfassungsgericht hat in jüngerer Zeit bereits mehrfach entschieden, dass die Einbringung eines Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag das Vertrauen der Betroffenen zerstören kann und eine Neuregelung unechte Rückwirkung entfalten darf. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen absehbar. Dann können Steuerpflichtige nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde unverändert fortbestehen; es ist ihnen auch möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen auf zukünftige Änderungen einzustellen.

b) Diese Erwägungen gelten in gleicher Weise für die Zuleitung eines Gesetzentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat. Die Zuleitung einer ausformulierten Gesetzesvorlage an den Bundesrat zerstört Vertrauen ebenso. Mit ihrer Veröffentlichung erhalten Betroffene ebenfalls die Möglichkeit, sich auf die etwaige Gesetzesänderung einzustellen.

Die Beschwerdeführerin musste sich jedenfalls für das Erhebungsjahr 2002 auf eine nachteilige Änderung der Gewerbebesteuerung von Anteilsveräußerungen durch ihre Mitunternehmer einstellen. Nach Zuleitung des Entwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes am 17. August 2001 durch die Bundesregierung an den Bundesrat konnten Mitunternehmerschaften nicht mehr darauf vertrauen, dass eine Anteilsveräußerung durch ihre Gesellschafter auch künftig noch gewerbesteuerfrei sein würde.

c) Die verbindlichen Entscheidungen über die Anteilsveräußerungen fielen zeitlich nach der Zuleitung des Entwurfs an den Bundesrat.

aa) Der Entwurf zu einem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz wurde am 17. August 2001 dem Bundesrat zugeleitet. Die Gesellschafter der Beschwerdeführerin stimmten erst am 1. September 2001 dem Kauf- und Abtretungsvertrag zu. Zu diesem Zeitpunkt war der Gesetzentwurf in einer Bundesratsdrucksache bereits veröffentlicht.

bb) Die vertrauenszerstörende Wirkung der Zuleitung des Entwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes beschränkt sich nicht streng auf den durch den Wortlaut des Entwurfs von § 7 Satz 2 GewStG betroffenen Kreis von Mitunternehmern. Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf sollte künftig der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, der Gewerbesteuer unterfallen, „soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt“. Gesetz wurde dann jedoch eine Formulierung, die

lediglich den auf „eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer“ entfallenden Gewinn gewerbesteuerfrei ließ. Angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen einer Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer zu unterwerfen, um Umgehungsgestaltungen zu vermeiden, durften sich Mitunternehmer auch schon nach Bekanntwerden der ursprünglichen Entwurfsfassung nicht darauf verlassen, dass Veräußerungsgewinne von mittelbar beteiligten Personen verschont bleiben würden.

cc) Das rückwirkende Inkraftsetzen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Beginn des Erhebungszeitraums 2002 ist mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes auch insoweit vereinbar, als er Veräußerungsgewinne erfasst, die zwar vor Verkündung des Gesetzes im Juli 2002 den Verkäufern zugeflossen sind, aber auf Dispositionen beruhen, die erst nach der Zuleitung des Gesetzes an den Bundesrat verbindlich getroffen wurden. Eine besonders verfestigte Vermögensposition, die einem unecht rückwirkenden Zugriff des Steuergesetzgebers entzogen wäre, besteht nicht. Gewinne aus Dispositionen, die erst vorgenommen werden, nachdem ein ordnungsgemäß in das Gesetzgebungsverfahren eingebrachter Gesetzentwurf etwaiges Vertrauen zerstört hat, hindern den Gesetzgeber nicht an einer unecht rückwirkenden Steuerbelastung, selbst wenn die Erträge vor der Verkündung des Gesetzes zugeflossen sind.

III. Die gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs und gegen dessen Beschluss über die Anhörungsrüge erhobenen Verfahrensrügen bleiben ohne Erfolg. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin hierzu genügt insgesamt nicht den sich aus dem Bundesverfassungsgerichtsgesetz ergebenden Begründungsanforderungen. Im Übrigen liegt es im Spielraum des Gesetzgebers, aus Gründen der Praktikabilität die Anhörungsrüge so auszugestalten, dass der darüber befindende Spruchkörper nicht personenidentisch mit dem sein muss, der die Entscheidung in der Hauptsache getroffen hat.