Urteil vom 07. April 2010, I R 42/09

Verfassungsmäßigkeit des § 8a GewStG 2003 - Voraussetzungen einer Vorlage an das BVerfG - Gleichheitssatz im Steuerrecht

BFH I. Senat

GewStG § 8a, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, GG Art 76 Abs 1, GG Art 77 Abs 2, GG Art 20 Abs 2, GG Art 42 Abs 1, GG Art 38 Abs 1, GG Art 12, GG Art 14, GG Art 20 Abs 3, GG Art 2 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 28. April 2009, Az: 3 K 224/06

Leitsätze

NV: § 8a GewStG in der Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBL I 2003, BStBl I 2003, 321) ist formell und materiell verfassungsgemäß.

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist die Verfassungsmäßigkeit des § 8a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) in der Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321 --GewStG 2003--) streitig.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Jahr 1990 als GmbH mit Sitz in A gegründet. Im August 1997 verlegte sie ihren Sitz und ihre gesamte Geschäftstätigkeit nach Norderfriedrichskoog.

3 Im streitigen Erhebungszeitraum 2003 waren am Stammkapital der Klägerin die X-GmbH und die Y-GmbH jeweils hälftig beteiligt. Der Gewerbesteuerhebesatz betrug null Prozent.

4 Mit Bescheid vom 11. Mai 2004 wurde der Gewerbesteuermessbetrag 2003 erklärungsgemäß in Höhe von 9.990 € unter Berücksichtigung eines Gewinns aus Gewerbebetrieb von 199.867 € festgesetzt. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber der Klägerin einen Bescheid über die "Gesonderte - und einheitliche - Feststellung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8a GewStG bei niedriger Gewerbesteuerbelastung für den Erhebungszeitraum (das Kalenderjahr) 2003". Danach wurde der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 8a Abs. 1 GewStG 2003 für das Kalenderjahr 2003 auf 199.800 € gesondert und einheitlich festgestellt. Hinsichtlich "der auf die einzelnen Feststellungsbeteiligten entfallenden Anteile" wurde auf die beigefügte Anlage GewSt NH verwiesen. In der Anlage GewSt NH 2003 wurden die Gesellschafter der Klägerin als Feststellungsbeteiligte aufgeführt sowie die Höhe ihrer Beteiligung am Nennkapital von jeweils 12.782 € (50 %) und die Besitzdauer vom "01.01.-31.12." angegeben. Die Spalte "Der Beteiligung am Nennkapital entsprechender Anteil am Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG in €" wurde nicht ausgefüllt. Einspruch und Klage gegen den Bescheid blieben ohne Erfolg (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 29. April 2009 3 K 224/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1133).

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die formelle und materielle Verfassungswidrigkeit des § 8a GewStG 2003. Sie beantragt, das angefochtene Urteil und den Bescheid betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8a GewStG für 2003 vom 13. Mai 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2006 aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

9 Die Voraussetzungen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 8a Abs. 4 Satz 1 GewStG 2003 liegen vor. Während des Streitjahres waren die Gesellschafter der Klägerin an deren Stammkapital jeweils ununterbrochen hälftig beteiligt und der Gewerbeertrag der in Norderfriedrichskoog ansässigen Klägerin unterlag einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung i.S. des § 8a Abs. 1, Abs. 2 GewStG 2003. § 8a GewStG 2003 ist verfassungsgemäß.

10 1. Gegenstand eines Feststellungsbescheids nach § 8a Abs. 4 Satz 1 GewStG 2003 ist die Feststellung des Erhebungszeitraums, für den der Bescheid ergeht, der Hinzurechnungsbetrag oder, wenn an der Tochtergesellschaft im Erhebungszeitraum mehrere Beteiligungen i.S. des § 8a Abs. 1 GewStG 2003 bestanden, die Hinzurechnungsbeträge sowie der Gewerbesteuerpflichtige, dem der festgestellte Hinzurechnungsbetrag hinzuzurechnen ist bzw. die Gewerbesteuerpflichtigen, denen die festgestellten Hinzurechnungsbeträge jeweils hinzuzurechnen sind. Daher ist für jeden Gesellschafter als Unternehmer i.S. von § 8a Abs. 1 GewStG 2003 eine Feststellung des ihn betreffenden Hinzurechnungsbetrags in Höhe des der Beteiligung entsprechenden Anteils am Gewerbeertrag der Tochtergesellschaft erforderlich.

11 Diese Feststellungen sind im angefochtenen Bescheid getroffen. Insbesondere kann der Feststellungsbescheid dahingehend ausgelegt werden, dass auf beide Gesellschafter der Klägerin jeweils ein Hinzurechnungsbetrag von 99.900 € entfällt. Denn entscheidend ist, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, und zu Feststellungsbescheiden BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699). Für die Klägerin war die Höhe der auf ihre Gesellschafter entfallenden Beträge hinreichend erkennbar. Dies wurde von ihr auch nicht in Frage gestellt.

12 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das Revisionsverfahren nicht gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit des § 8a GewStG 2003 einzuholen, da die Vorschrift verfassungsgemäß zustande gekommen ist und die gerügten materiellen Verfassungsverstöße die Klägerin oder ihre Gesellschafter nicht betreffen.

13 a) § 8a GewStG 2003 ist formell verfassungsgemäß. Die Regelung beruht auf einer Beschlussempfehlung des nach Art. 77 Abs. 2 GG einberufenen Vermittlungsausschusses, die sich im Rahmen der dem Vermittlungsausschuss zustehenden verfassungsrechtlichen Kompetenz hält.

14 Nach der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. BVerfG-Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297; BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56; BVerfG-Beschluss vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, Deutsches Verwaltungsblatt --DVBl-- 2010, 308; s. auch Senatsbeschluss vom 27. August 2008 I R 33/05, BFHE 222, 537, BStBl II 2010, 63) kommt dem Vermittlungsausschuss die Aufgabe zu, im Fall von Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat auf der Grundlage des Gesetzesbeschlusses des Bundestages und des vorherigen Gesetzgebungsverfahrens Änderungsvorschläge zu erarbeiten, die sich sowohl im Rahmen der parlamentarischen Zielsetzung des Gesetzgebungsvorhabens bewegen als auch die jedenfalls im Ansatz sichtbar gewordenen politischen Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat ausgleichen. Zur Wahrung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung und des Gesetzesinitiativrechts (Art. 76 Abs. 1 GG), der Rechte der Abgeordneten (Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG), der Öffentlichkeit der parlamentarischen Debatte (Art. 42 Abs. 1 Satz 1 GG), des Demokratieprinzips (Art. 20 Abs. 2 GG) und der demokratischen Kontrolle der Gesetzgebung, darf der Vermittlungsausschuss nur solche Änderungen, Ergänzungen oder Streichungen des Gesetzesbeschlusses vorschlagen, die sich im Rahmen des Anrufungsbegehrens und des Gesetzgebungsverfahrens bewegen. Dieser Rahmen wird durch die zuvor eingeführten Anträge und Stellungnahmen der Abgeordneten, aber auch des Bundesrates sowie gegebenenfalls der Bundesregierung, bestimmt. Entscheidend ist allein, dass die Anträge und Stellungnahmen im Gesetzgebungsverfahren vor dem Gesetzesbeschluss bekannt gegeben worden sind und die Abgeordneten in Wahrnehmung ihrer ihnen aufgrund ihres freien Mandats obliegenden Verantwortung die Möglichkeit hatten, diese zu erörtern, Meinungen zu vertreten, Regelungsalternativen vorzustellen und hierfür eine Mehrheit im Parlament zu suchen. Deshalb muss der Regelungsgegenstand so bestimmt sein, dass seine sachliche Tragweite dem Grunde nach erkennbar wird (vgl. im Einzelnen BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 56) und er sich nicht bloß in einer allgemeinen Zielformulierung erschöpft (dazu umfassend BVerfG-Beschluss in DVBl 2010, 308; Senatsbeschluss in BFHE 222, 537, BStBl II 2010, 63).

15 Das Steuervergünstigungsabbaugesetz beruht auf einer Vorlage der Bundesregierung (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28. November 2002, BRDrucks 866/02). In diesem Gesetzentwurf war die Regelung des § 8a GewStG 2003 noch nicht enthalten. Jedoch gab das Land Schleswig-Holstein in der 767. Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrates am 5. Dezember 2002, also vor der erstmaligen Befassung durch den Bundestag (vgl. Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht der 19. Sitzung am 16. Januar 2003, S. 1499 f.), als Maßnahme zur Verhinderung von "Steueroasen" bei der Gewerbesteuer einen Änderungsantrag zu Protokoll, der --vergleichbar mit dem später beschlossenen § 8a GewStG 2003-- unter bestimmten Voraussetzungen die Hinzurechnung des Gewerbeertrags einer Gesellschaft bei ihrem unternehmerisch tätigen Gesellschafter vorsah (vgl. Niederschrift der 767. Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrates am 5. Dezember 2002, S. 49 ff.). Auf diesen Vorschlag nahm das Land Schleswig-Holstein, vertreten durch seinen Minister für Finanzen und Energie, in der 784. Sitzung des Bundesrates vom 20. Dezember 2002 (vgl. Bundesrats-Plenarprotokoll Nr. 784 vom 20. Dezember 2002, S. 593), also ebenfalls vor der 1. Beratung im Bundestag, nochmals Bezug. Damit war der Inhalt der später in § 8a GewStG 2003 getroffenen Regelung hinreichend in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt.

16 Die formelle Verfassungsmäßigkeit des § 8a GewStG 2003 wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass dieser Vorschlag vom Finanzausschuss des Bundestages nicht ausdrücklich in seinem Bericht vom 20. Februar 2003 (vgl. BTDrucks 15/481, S. 10, 16) erwähnt wurde. Nach den Vorgaben des BVerfG kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Form der Bundestag Anträge und Stellungnahmen in seinem Gesetzesbeschluss berücksichtigt. Aufgrund des protokollierten Antrags des Landes Schleswig-Holstein im Gesetzgebungsverfahren vor dem Gesetzesbeschluss des Bundestages war die Möglichkeit einer Hinzurechnungsregelung bei niedriger Gewerbesteuerbelastung bekannt, und die Abgeordneten hatten die Möglichkeit, diesen Vorschlag zu erörtern. Im Übrigen waren das Ziel der Verhinderung von Gewerbesteueroasen und die Frage eines Mindesthebesatzes Gegenstand der Beschlussempfehlungen und des Berichts des Finanzausschusses des Bundestages (vgl. BTDrucks 15/480, S. 5, 30 f. bzw. BTDrucks 15/481, S. 10, 16).

17 Der Verfassungsmäßigkeit steht weiterhin nicht entgegen, dass der Vermittlungsausschuss den Vorschlag des Finanzausschusses des Bundestages zur Einführung eines Mindesthebesatzes nicht übernommen, sondern in Teilen den Vorschlag des Landes Schleswig-Holstein aufgegriffen hat. Da es nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht erforderlich ist, dass zu dem Regelungsgegenstand ein ausformulierter Gesetzentwurf vorliegt, kann die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, über die spezifische Regelungstechnik des § 8a GewStG 2003 und den damit einhergehenden faktischen Druck auf die Gemeinden, den Hebesatz in Höhe von mindestens 200 % festzusetzen, sei weder vom Bundestag noch vom Bundesrat explizit diskutiert worden. Zwar enthält § 8a GewStG 2003 entgegen dem Vorschlag des Landes Schleswig-Holstein keine Möglichkeit der Anrechnung der von der Tochtergesellschaft gezahlten Gewerbesteuer bei ihren Gesellschaftern. Dennoch handelt es sich nicht --wie die Klägerin meint-- um ein "aliud" gegenüber der im vorherigen Gesetzgebungsverfahren diskutierten Fassung, sondern um eine thematisch verwandte Regelung, deren sachliche Tragweite im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG erkennbar war. Der Regelungsgegenstand war im Gesetzgebungsverfahren vor Befassung durch den Vermittlungsausschuss hinreichend konkretisiert.

18 b) Eine Vorlage an das BVerfG ist auch nicht aufgrund der von der Klägerin geltend gemachten materiellen Verfassungswidrigkeit des § 8a GewStG 2003 geboten.

19 aa) Eine Vorlage an das BVerfG erfordert nicht nur, dass das Gericht das Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält, sondern auch, dass die Entscheidung des Streitfalls von der Gültigkeit der zur Prüfung gestellten Vorschrift abhängig ist. Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss der Verfassungsverstoß gerade die Beteiligten des Ausgangsverfahrens betreffen. Das BVerfG behandelt eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG als unzulässig, wenn das vorlegende Gericht eine Vorschrift für verfassungswidrig hält, durch die nach seiner Auffassung aber nur am Verfahren nicht beteiligte Dritte in ihren Grundrechten beeinträchtigt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 24. Januar 1984 1 BvL 7/82, BVerfGE 66, 100).

20 Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall kann es dahin stehen, ob die gesonderte und einheitliche Feststellung des Hinzurechnungsbetrages aus Sicht der Klägerin verfassungsrechtlich zweifelhaft ist. Wenn die Klägerin rügt, die Anwendung des § 8a GewStG 2003 verstoße gegen Art. 14, Art. 12 sowie Art. 3 GG und das steuerliche Rückwirkungsverbot aus Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG, so bedarf diese Frage keiner Entscheidung.

21 Eine möglicherweise nicht gerechtfertigte Doppelbelastung träte erst gemäß § 8a Abs. 1 GewStG 2003 auf der Ebene der Gesellschafter der Klägerin ein. Gleiches gilt für die von ihr beanstandete Rückwirkung in den Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres. Diese könnte allenfalls zu einer unzulässigen Rückwirkung auf der

Besteuerungsebene der Gesellschafter führen. Aus diesen Gründen würde die Klägerin von einer möglicherweise durch das BVerfG angeordneten Neuregelung des § 8a GewStG voraussichtlich nicht profitieren, da sie selbst, mit Ausnahme der gegen sie gerichteten Feststellung, keiner steuerlichen Belastung unterliegt. Ein abstrakter Verstoß gegen Grundrechte, der tatsächlich bei der Klägerin nicht eingetreten ist, reicht für die Zulässigkeit einer Vorlage an das BVerfG nicht aus.

22 bb) Aber auch für die Gesellschafter der Klägerin, deren Rechte die Klägerin in Anbetracht der ihr durch § 8a Abs. 4 Satz 3 GewStG 2003 überantworteten Erklärungspflichten im vorliegenden Verfahren geltend machen kann (vgl. Art. 19 Abs. 4 GG), führt die Hinzurechnung nicht zu einer verfassungswidrigen Besteuerung. Nach dem für die Klägerin geltenden Gewerbesteuerhebesatz von null droht tatsächlich keine doppelte Besteuerung i.S. einer nochmaligen Erfassung desselben Gewerbeertrags auf der Ebene ihrer Gesellschafter.

23 Ebenso wenig droht nach den Verhältnissen im Streitfall eine unzulässige Rückwirkung, da die Klägerin kein abweichendes Wirtschaftsjahr hat. Insoweit hat der erkennende Senat zu den gewerbesteuerrechtlichen Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz bereits entschieden, dass der Gesetzgeber berechtigt war, im Lauf des Erhebungszeitraums bis zum Entstehen des Steueranspruchs die gesetzlichen Grundlagen zu verändern (vgl. Senatsbeschluss vom 18. August 2004 I B 87/04, BFHE 206, 453, BStBl II 2005, 143; zur Rechtslage bei Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung vgl. auch Senatsurteil vom 12. November 2008 I R 77/07, BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831).

24 Ohne Erfolg bleibt insoweit auch die Rüge, § 8a GewStG 2003 verstoße gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung. Die Hinzurechnung des Gewerbeertrags bei den Gesellschaftern bewirkt zwar eine Ungleichbehandlung gegenüber Gesellschaftern, deren Tochtergesellschaften keiner niedrigen Gewerbesteuerbelastung unterliegen. Diese Ungleichbehandlung ist jedoch durch einen sachlichen Grund, nämlich die Verhinderung von (Gewerbe-)"Steueroasen" gerechtfertigt. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Steuerrecht wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit begrenzt. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden (vgl. Senatsurteil vom 1. Juli 2009 I R 76/08, BFHE 225, 566). Die gesetzgeberische Entscheidung kann aber mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG nur daraufhin überprüft werden, ob die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise unvereinbar ist, ob also ein sachlicher Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt (vgl. Senatsurteil vom 8. November 2006 I R 69, 70/05, BFHE 215, 491, BStBl II 2007, 662, m.w.N. zur Rechtsprechung des BVerfG). Zutreffend weist das FG darauf hin, dass die Verhinderung von "Steueroasen" ein legitimer gesetzlicher Zweck und damit ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung ist (so auch BVerfG-Beschluss vom 27. Januar 2010 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, DVBl 2010, 509). Dies wird auch von der Klägerin nicht beanstandet. Soweit die Klägerin geltend macht, dieser legitime Zweck sei wegen der (abstrakten) Möglichkeit einer Doppelbesteuerung in unverhältnismäßiger Weise umgesetzt worden, folgt dem der Senat nicht. Nach den Verhältnissen im Streitfall kann es, wie bereits dargestellt, nicht zu einer doppelten Besteuerung desselben Gewerbeertrags kommen. Daran hätte auch eine Anrechnungsregelung, deren Fehlen von der Klägerin gerügt wird, nichts geändert.

25 Dass der Gesetzgeber § 8a GewStG 2003 schließlich als "gestaltungsanfällig und verwaltungsaufwändig" (BTDrucks 15/1517, S. 18) beurteilt und durch die Festlegung eines Mindesthebesatzes ersetzt hat, begründet weder die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift noch seine Verpflichtung, die Nachfolgeregelung rückwirkend auf den streitigen Erhebungszeitraum 2003 zu erstrecken. Das Beibehalten der Rechtslage für den Erhebungszeitraum 2003 liegt im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de