Beschluss vom 15. April 2020, IV B 9/20 (AdV)

Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Änderung von § 7 Satz 3 GewStG durch "JStG 2019" nicht ernstlich zweifelhaft

ECLI:DE:BFH:2020:BA.150420.IVB9.20.0

BFH IV. Senat

GG Art 20 Abs 2, GewStG § 7 S 3, GewStG § 9 Nr 3, GewStG § 36 Abs 3 S 1, EStG § 5a Abs 4, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, GewStG VZ 2015 , EmoFöuaÄndG Art 8 Nr 2, EmoFöuaÄndG Art 39 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 07. Januar 2020, Az: 6 V 270/19

Leitsätze

1. NV: An der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der rückwirkenden Einführung von § 7 Satz 3 GewStG durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451 --"JStG 2019"--) bestehen jedenfalls ab Inkrafttreten der Neuregelung am 18.12.2019 keine ernstlichen Zweifel .

2. NV: In Bezug auf die Behandlung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG als Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags i.S. des § 7 Satz 3 GewStG konnte sich ein Vertrauen darin, dass die Unterschiedsbeträge nicht zu dem fiktiven Gewerbeertrag gehören, bis zu den BFH-Urteilen vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22), IV R 40/16 und IV R 41/16 nicht bilden .

Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 08.01.2020 - 6 V 270/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Aufhebung der Vollziehung (AdV) eines Gewerbesteuermessbescheids für das Streitjahr 2015.

2 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (im Folgenden KG) ist eine GmbH & Co. KG, die im Streitjahr 2015 ihren Gewinn nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte. Der Gewerbesteuermessbetrag war zunächst erklärungsgemäß mit Bescheid vom 25.04.2017 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) auf ... € festgesetzt worden. Unter dem 20.05.2019 erließ der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem der Messbetrag auf ... € herabgesetzt wurde. Hiergegen erhob die KG am 20.06.2019 Einspruch, mit dem beantragt wurde, für die im Gewerbeertrag enthaltene Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) um 80 % zu berücksichtigen. Ohne diesem Antrag zu entsprechen und unter Hinweis darauf, dass das Einspruchsverfahren fortgesetzt werde, erließ das FA unter dem 15.07.2019 erneut einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid und setzte darin den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest.

3 Anschließend erfuhr das FA davon, dass im Streitjahr zwei Treugeberkommanditisten Anteile unentgeltlich übertragen bzw. eingebracht hatten. Der Gesellschafter B war durch unentgeltliche Übertragung eines Teilanteils und Einbringung des restlichen Anteils in eine andere Gesellschaft ausgeschieden und der Gesellschafter C hatte einen Teil seiner Beteiligung ebenfalls in eine andere Gesellschaft eingebracht. Das FA ging davon aus, dass im

Zusammenhang mit dem ganzen bzw. teilweisen Ausscheiden der Gesellschafter die auf diese entfallenden Unterschiedsbeträge für das Schiff und Fremdwährungsdarlehen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ganz (... €) bzw. anteilig (... €) dem Gewinn hinzuzurechnen seien. Es berücksichtigte davon nur die Unterschiedsbeträge für das Schiff (... € und ... €) und rechnete zusammen mit den bisher bereits berücksichtigten Unterschiedsbeträgen für Schiffsdarlehen von ... € dem Gewinn insgesamt nach § 5a Abs. 4 EStG einen Betrag von ... € hinzu. Auf dieser Grundlage erließ das FA am 02.08.2019 erneut einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr und setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest. Einen Hinweis auf das schwebende Einspruchsverfahren enthielt der Bescheid nicht.

4 Gegen diesen Bescheid erhob die KG am 03.09.2019 Einspruch und machte unter Hinweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22), IV R 40/16 und IV R 41/16 geltend, die Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge sei nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG um 80 % zu kürzen. Dem Grunde nach wurde die Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG --anders als in einem Einspruch gegen den gleichfalls geänderten Gewinnfeststellungsbescheid-- nicht beanstandet. Die KG beantragte, den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € herabzusetzen. Nachdem das FA darauf hingewiesen hatte, dass der Bescheid nach § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sei, nahm die KG den Einspruch am 17.10.2019 wieder zurück.

5 Aufgrund des ebenfalls am 02.08.2019 ergangenen geänderten Gewerbesteuerbescheids ergab sich eine am 05.09.2019 fällige Nachzahlung auf die Gewerbesteuer von ... € zuzüglich Zinsen von ... €, die die KG am 18.09.2019 beglich.

6 Bereits mit der Erhebung des Einspruchs am 03.09.2019 hatte die KG die Aussetzung der Vollziehung "der Differenzbeträge zur Gewerbesteuer von EUR ... und zu den Zinsen in Höhe von EUR ..." beantragt. Unter dem 11.09.2019 lehnte das FA den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Gewerbesteuer 2015 ab. Es beständen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids und die Vollziehung habe keine unbillige Härte zur Folge. In den angegebenen Verfahren habe der BFH keine Urteile gefällt. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31.10.2008 - IV C 6-S 2133a/07/10001 (BStBl I 2008, 956) sei weiterhin gültig. Danach sei eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG ausgeschlossen.

7 Am 14.10.2019 beantragte die KG beim Finanzgericht (FG) "die Aufhebung der Vollziehung der Gewerbesteuer 2015 vom 2. August 2019". Nachdem das FA darauf hingewiesen hatte, dass Verfahrensgegenstand der Gewerbesteuermessbescheid hätte sein müssen, bezeichnete die KG mit Schriftsatz vom 11.11.2019 die AdV des Gewerbesteuermessbescheids 2015 als Ziel ihres Antrags.

8 Zur Begründung führte sie aus, das FA verstoße gegen Tz. 38 des weiterhin gültigen BMF-Schreibens vom 12.06.2002 - IV A 6-S 2133a-11/02 (BStBl I 2002, 614). In Bezug auf § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG beständen nicht nur ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids, sondern die Rechtswidrigkeit sei durch das BFH-Urteil in BFHE 263, 22 ausdrücklich bestätigt. Soweit der Bundesrat eine rückwirkende Änderung von § 7 Satz 3 GewStG vorgeschlagen habe, sei die Rückwirkung verfassungswidrig, weil mit dem Urteil des BFH in BFHE 263, 22 erstmals die in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden worden sei. Das vorherige Urteil vom 26.06.2014 - IV R 10/11 (BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300) habe eine andere Rechtsfrage betroffen.

9 Das FG hielt den Antrag für zulässig, aber für nur insoweit begründet, als die Vollziehung in Höhe eines Messbetrags von ... € bis einschließlich 17.12.2019 aufzuheben sei. Im Übrigen lehnte es den Antrag ab, ließ aber die Beschwerde zu.

10 Der Antrag sei dahin auszulegen, dass die AdV insoweit beantragt werde, als ein Messbetrag über den nach einer Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG verbleibenden Betrag festgesetzt worden sei. Die Vollziehung eines Gewerbesteuermessbescheids als Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid könne ausgesetzt werden. Sei der Bescheid vollzogen, trete die Aufhebung an die Stelle einer Aussetzung der Vollziehung. Hier sei der Gewerbesteuerbescheid durch Zahlung und Entstehung von Säumniszuschlägen vollzogen, was auch als Vollzug des Gewerbesteuermessbescheids als Grundlagenbescheid zu verstehen sei.

11 Der Antrag auf AdV durch das Gericht sei zulässig, weil das FA ohne zureichenden Grund nicht in angemessener Frist über die AdV des Gewerbesteuermessbescheids entschieden habe. Mit Bescheid vom 11.09.2019 sei ohne erkennbaren Grund nur über die AdV des Gewerbesteuerbescheids entschieden worden.

12 Bis zum Inkrafttreten der Änderung des § 7 Satz 3 GewStG durch Art. 8 Nr. 2 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen

Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) am Tag nach dessen Verkündung (Art. 39 Abs. 1 des Gesetzes) hätten ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestanden. Denn mit Urteilen vom 25.10.2018 habe der BFH in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nicht als Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 3 GewStG anzusehen sei (BFH-Urteile in BFHE 263, 22; vom 25.10.2018 - IV R 40/16, und IV R 41/16). Damit seien die hinzugerechneten Beträge auch nicht von der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG, deren Voraussetzungen hier unstreitig erfüllt seien, ausgeschlossen.

13 Mit Inkrafttreten der Neuregelung seien die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids entfallen. In seiner neuen Fassung regele § 7 Satz 3 GewStG ausdrücklich, dass auch die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge Bestandteil des Gewerbeertrags seien. Sie seien deshalb von der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG ausgenommen. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 sei am 17.12.2019 verkündet worden, so dass die Neuregelung am folgenden Tag in Kraft getreten sei. Sie sei nach § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (GewStG n.F.) erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden und gelte damit rückwirkend auch für das Streitjahr 2015. Die Rückwirkung verstoße nicht gegen den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz, weil nach bisheriger Rechtsprechung eine Kürzung für hinzugerechnete Unterschiedsbeträge nicht gewährt wurde, auf die Gewährung also bis zur Änderung der Rechtsprechung nicht vertraut werden konnte. Nach der Rechtsprechungsänderung habe sich auch kein Vertrauen bilden können, weil die Finanzverwaltung die Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze über die entschiedenen Einzelfälle hinaus abgelehnt habe.

14 Eine AdV komme auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer unbilligen Härte in Betracht. Anhaltspunkte dafür seien nicht ersichtlich, zumal die KG die Steuer auch bereits entrichtet habe.

15 Mit der rechtzeitig erhobenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, verfolgt die KG ihr Begehren auf vollständige AdV des Gewerbesteuermessbescheids 2015 vom 02.08.2019 weiter.

16 Sie trägt vor, die von § 36 Abs. 3 GewStG n.F. angeordnete Rückwirkung des § 7 Satz 3 GewStG n.F. sei verfassungsrechtlich unzulässig. Es handele sich um eine echte Rückwirkung, weil § 7 Satz 3 GewStG n.F. erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden sei und damit auch für Betroffene gelte, denen der Gewerbeertrag zwischen dem 01.01.2009 und dem 31.12.2018 zugeflossen sei. Die Neuregelung sei nicht klarstellend, sondern konstitutiv. Konstitutiv sei eine Regelung, wenn der Gesetzgeber nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen suche (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). Dies bezwecke § 7 Satz 3 GewStG n.F. in Bezug auf die Urteile des BFH vom 25.10.2018. Keine der für echt rückwirkende Gesetzesänderungen anerkannten Rechtfertigungen, bei denen kein Vertrauen in die bestehende Gesetzeslage bestehen könne bzw. der Vertrauensschutz zurücktrete, sei hier erfüllt. Insbesondere sei die Rechtslage nicht in diesem Sinne unklar oder verworren gewesen. Eine uneinheitliche Rechtsprechung durch die Finanzgerichte begründe eine solche Rechtslage nicht. Erst recht könne eine verworrene Rechtslage nicht entstehen, wenn zu einem bestimmten Sachverhalt eine höchstrichterliche Entscheidung vorliege.

17 Zunächst sei die Rechtslage durch die BMF-Schreiben vom 24.06.1999 - IV C 2-S 1900-65/99 (BStBl I 1999, 609) und in BStBl I 2002, 614 (sog. Tonnagesteuererlass) dahingehend klargestellt worden, dass § 9 Nr. 3 GewStG auf die Auflösung des Unterschiedsbetrags anzuwenden sei. Die BFH-Urteile vom 06.07.2005 - VIII R 72/02 (BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828) und VIII R 74/02 (BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180) hätten eine nicht vergleichbare Fragestellung betroffen, nämlich ob Sondervergütungen i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG zu dem nach § 5a EStG ermittelten Gewinn gehörten. Mit seinem Urteil vom 13.12.2007 - IV R 92/05 (BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583) habe der BFH entschieden, dass die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Verkauf des einzigen Schiffs unter Aufgabe des Betriebs der Gewerbesteuer unterliege. Im dortigen Fall sei die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG gewährt worden. Gleichwohl habe die Finanzverwaltung daraufhin Tz. 38 des Tonnagesteuererlasses dahin geändert, dass der hinzugerechnete Unterschiedsbetrag nicht der Kürzung unterliege, was als rechtswidrige norminterpretierende Verwaltungsanweisung zu verstehen sei und keinen Vertrauensschutz auslösen könne. Das BFH-Urteil vom 29.11.2012 - IV R 47/09 (BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324) habe nicht im Zusammenhang mit der Einbeziehung des Unterschiedsbetrags in den Gewerbeertrag gestanden, allerdings bereits erkennen lassen, dass der Unterschiedsbetrag nach Meinung des BFH ausschließlich stille Reserven aus der Zeit der Regelbesteuerung enthalte. Demgegenüber sei mit dem BFH-Urteil in BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300 entschieden worden, dass während der Zeit der Tonnagebesteuerung aufgelöste Unterschiedsbeträge Bestandteil des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 3 GewStG seien. Von diesem Fall unterscheide sich das BFH-Urteil in BFHE 263, 22, das beim Rückwechsel

zur Regelbesteuerung hinzugerechnete Unterschiedsbeträge betreffe, für die der BFH die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG zugelassen habe. Der BFH habe ausdrücklich darauf hingewiesen, dass damit von der bisherigen Rechtsprechung abgewichen werde.

18 Wenn der BFH annehme, dass eine rückwirkende Gesetzesänderung zur Wiederherstellung der Rechtslage nach einem Rechtsprechungswechsel zulässig sei, weil sich ein schutzwürdiges Vertrauen nicht habe bilden können, sei das für den vorliegenden Fall abzulehnen. Die Rechtslage ergebe sich allein aus dem Gesetz selbst. Zwar könne ein Steuerpflichtiger auf eine gefestigte Rechtsprechung vertrauen; diese könne ihm aber nicht entgegengehalten werden, wenn das Gesetz zu seinen Gunsten anders auszulegen sei. Hier habe es keine gefestigte frühere Rechtsprechungslage gegeben, weil nicht über gleichartige Sachverhalte entschieden worden sei. Umgekehrt hätte sich in Verbindung mit den früheren Tonnagesteuererlassen schutzwürdiges Vertrauen in die Anwendbarkeit des § 9 Nr. 3 GewStG ergeben. Dem Urteil in BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300 könne keine vertrauensschutzbrechende Wirkung für einen Fall der Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags ohne Rückwechsel zur Regelbesteuerung beigemessen werden. Das Urteil betreffe einen Einzelfall und sei vom BFH vier Jahre später wieder verworfen worden. Für die KG sei außerdem Vertrauensschutz an der Rechtslage bei der Entscheidung zu einem Wechsel zur Besteuerung nach § 5a EStG im Jahr 2006 zu messen. Zu jenem Zeitpunkt habe es keinen Grund für die Annahme gegeben, dass die Auflösung des Unterschiedsbetrags nicht unter § 9 Nr. 3 GewStG fallen würde.

19 Die KG beantragt sinngemäß,
die Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheids vom 02.08.2019, insoweit unter Aufhebung des Beschlusses des FG vom 08.01.2020 - 6 V 270/19, ab dem 18.12.2019 aufzuheben.

20 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

21 Es macht sich die Vorentscheidung zu eigen und trägt ergänzend vor, der Gesetzgeber habe mit § 7 Satz 3 GewStG n.F. den bisherigen Regelungswillen klarstellen wollen, nachdem der BFH erstmals mit seinem Urteil in BFHE 263, 22 einen abweichenden Auslegungsspielraum gesehen habe. Die KG sei selbst nicht von einer Kürzung ausgegangen und habe entsprechend der langjährigen Verwaltungsmeinung --bestätigt durch das BFH-Urteil in BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300-- bei Abgabe der Gewerbesteuererklärung eine solche auch nicht geltend gemacht. Erst nach der überraschenden Rechtsprechungsänderung habe sie die Kürzung beantragt. Zu Unrecht berufe sich die KG für den Vertrauensschutz auch auf den Zeitpunkt der Bildung des Unterschiedsbetrags. Im Hinblick auf die noch ungewisse Zeit bis zur Auflösung des Unterschiedsbetrags und die Ungewissheit des dann ggf. aufzulösenden Betrags habe sich kein geschütztes Vertrauen darauf bilden können, dass die Rechtslage bis zur Auflösung unverändert fortbestehen werde.

Entscheidungsgründe

II.

22 Die Beschwerde ist nicht begründet und war deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei summarischer Prüfung bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Gewerbesteuermessbescheids ab dem 18.12.2019.

23 1. Die Beschwerde ist zulässig. Sie ist statthaft, weil das FG sie zugelassen hat (§ 128 Abs. 3 FGO). Der Senat legt den Antrag der KG dahin aus, dass sie die AdV des Gewerbesteuermessbescheids über den 17.12.2019 hinaus begehrt. Da das FG bereits AdV bis einschließlich 17.12.2019 angeordnet hat und dieser Beschluss vom FA nicht angefochten worden ist, kann die KG ein Rechtsschutzinteresse nur für die Zeit ab dem 18.12.2019 haben.

24 2. Die Beschwerde ist jedoch nicht begründet. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Vollziehung des Bescheids ab dem 18.12.2019 keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags entgegenstehen.

25 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit

oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die Aussetzung der Vollziehung setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20.05.1997 - VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.). Ist der Verwaltungsakt bereits vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Vollziehung aufheben (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO).

26 b) Bei summarischer Prüfung bestehen vom hier maßgeblichen Zeitpunkt 18.12.2019 an keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids.

27 aa) Der Gewerbesteuermessbescheid 2015 entspricht der seit dem 18.12.2019 geltenden Gesetzeslage, insbesondere § 7 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 3 GewStG n.F., wie die Beteiligten auch nicht in Frage stellen. § 7 Satz 3 GewStG n.F. enthält die Fiktion, dass der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 EStG als Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG gilt. Er ist deshalb weder um Hinzurechnungen nach § 8 GewStG zu vermehren noch um Kürzungen nach § 9 GewStG zu vermindern (grundlegend zur Auslegung der Fiktion BFH-Urteile in BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828, und in BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180). Abweichend von der bisherigen Gesetzesfassung umfasst die Fiktion nach der Neuregelung ausdrücklich auch die nach § 5a Abs. 4 EStG hinzugerechneten Unterschiedsbeträge. Zweck der Neuregelung ist es, der Rechtsprechung zur bisherigen Fassung der Vorschrift den Boden zu entziehen, wonach die Fiktion die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG nicht umfasst und deshalb insoweit die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG anwendbar ist (BFH-Urteile in BFHE 263, 22; vom 25.10.2018 - IV R 40/16, und IV R 41/16). Dieses Ziel des Gesetzgebers wird durch die ausdrückliche Erwähnung des § 5a Abs. 4 EStG in § 7 Satz 3 GewStG n.F. erreicht (vgl. BTDrucks 19/14909, 49).

28 bb) § 7 Satz 3 GewStG n.F. ist für das Streitjahr 2015 anwendbar. Nach § 36 Abs. 3 Satz 1 GewStG n.F. ist § 7 Satz 3 GewStG n.F. erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Er gilt deshalb auch für den Erhebungszeitraum 2015. Die Rückwirkung der gemäß Art. 39 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 am Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes (17.12.2019) in Kraft getretenen Regelung beruht auf dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks 19/14909, 49).

29 cc) An der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der rückwirkenden Einführung von § 7 Satz 3 GewStG n.F. durch § 36 Abs. 3 GewStG n.F. bestehen jedenfalls ab Inkrafttreten der Neuregelung am 18.12.2019 keine ernstlichen Zweifel.

30 (1) § 36 Abs. 3 GewStG n.F. entfaltet eine echte Rückwirkung, soweit die Vorschrift § 7 Satz 3 GewStG n.F. auf Erhebungszeiträume vor 2019 für anwendbar erklärt. Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll. Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, m.w.N.). Für den Bereich des Gewerbesteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für vor dem laufenden Erhebungszeitraum liegende Erhebungszeiträume als echte Rückwirkung anzusehen ist, denn nach § 38 AO i.V.m. § 18 GewStG entsteht die Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums. Erhebungszeitraum ist regelmäßig das Kalenderjahr (§ 14 Satz 2 GewStG). Die Anwendung von § 7 Satz 3 GewStG n.F. auf noch nicht bestandskräftige Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrags für Erhebungszeiträume vor 2019, hier den streitigen Erhebungszeitraum 2015, ist danach als echte Rückwirkung im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG zu beurteilen.

31 (2) Die echte rückwirkende Anwendung von § 7 Satz 3 GewStG n.F. erscheint bei summarischer Betrachtung als verfassungsrechtlich zulässig.

32 (a) Dies folgt entgegen der im Gesetzgebungsverfahren gegebenen Begründung allerdings nicht daraus, dass § 7 Satz 3 GewStG n.F. rein deklaratorisch wäre (so Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags in BTDrucks 19/14909, 49 im Anschluss an die Stellungnahme des Bundesrats, BRDrucks 356/19 (Beschluss), 52 f.). Vielmehr handelt es sich um eine konstitutive Regelung, weil die bisherige Rechtslage nach höchstrichterlicher Rechtsprechung dahin zu verstehen war, dass Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG nicht zu dem fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG gehörten (BFH-Urteile in BFHE 263, 22; vom 25.10.2018 - IV R 40/16, und IV R 41/16). Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten

Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 55). Mit seinen Urteilen vom 25.10.2018 hat der BFH über die Rechtsfrage entschieden, wie die Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG im Verhältnis zu der Gewinnermittlung vor der Wahl der pauschalen Gewinnermittlung und nach Rückkehr zur Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen ist. Aus diesem dogmatischen Konzept hat er den Schluss gezogen, dass die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht Bestandteil der von § 7 Satz 3 GewStG angesprochenen pauschalen Gewinnermittlung, sondern letzter Teil der vorherigen Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen sind. Dementsprechend gehörten die Unterschiedsbeträge nach Auffassung des BFH nicht zum fiktiven Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG, sondern zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG, auf den die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG Anwendung finden. Wenn der Gesetzgeber mit § 7 Satz 3 GewStG n.F. die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge ausdrücklich zum Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags erklärt, um die Anwendung von §§ 8, 9 GewStG zu vermeiden, bedeutet dies die Schaffung einer neuen Rechtslage. Wird diese Rechtslage auf zurückliegende Erhebungszeiträume erstreckt, hat sich die Vorschrift an den Grundsätzen über die Zulässigkeit echt rückwirkender Gesetze messen zu lassen.

33 (b) Zwar sind echt rückwirkende Gesetze grundsätzlich mit dem von Art. 20 Abs. 2 des Grundgesetzes geschützten Rechtsstaatsprinzip nicht vereinbar, weil sie gegen die rechtsstaatlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoßen. Die Anordnung der rückwirkenden Geltung von § 7 Satz 3 GewStG n.F. durch § 36 Abs. 3 GewStG n.F. verstößt bei summarischer Prüfung jedoch nicht gegen dieses Rückwirkungsverbot.

34 Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 64, m.w.N.). Vertrauensschutz kann auch hinsichtlich der Auslegung einer Norm durch die Rechtsprechung zu gewähren sein. Da zur verbindlichen Auslegung von Normen die rechtsprechende Gewalt berufen ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 48), bei Normen des einfachen Rechts grundsätzlich durch die Fachgerichtsbarkeiten mit den an ihrer Spitze stehenden obersten Bundesgerichten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 50), ist eine Auslegungsfrage zu einer einfachgesetzlichen Norm jedenfalls dann als geklärt anzusehen, wenn das zuständige oberste Bundesgericht diese Frage in gefestigter Rechtsprechung beantwortet hat (BVerfG-Beschluss vom 02.05.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rz 81, m.w.N.). Auf die dadurch entstandene Rechtslage dürfen die Normadressaten bis zu dem Zeitpunkt vertrauen, in dem das Vertrauen durch abweichende Gesetzgebung oder eine geänderte Rechtsprechung durch das oberste Bundesgericht selbst oder durch diesem übergeordnete Gerichte zerstört wird.

35 In Bezug auf die hier streitige Behandlung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG als Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags i.S. des § 7 Satz 3 GewStG konnte sich ein Vertrauen darin, dass die Unterschiedsbeträge nicht zu dem fiktiven Gewerbeertrag gehören, bis zu den Urteilen des BFH vom 25.10.2018 nicht bilden. Bis dahin war der BFH davon ausgegangen, dass die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge Bestandteil des pauschal nach § 5a EStG ermittelten Gewinns seien. Das BFH-Urteil in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583 hatte die Frage zum Gegenstand, ob die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG der Gewerbesteuer unterliegt, wenn der Verkauf des Schiffs im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erfolgt. Diese Frage bejahte der BFH, weil Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach § 5a Abs. 5 EStG von der pauschalen Gewinnermittlung umfasst und deshalb auch Bestandteil des fiktiven Gewerbeertrags nach § 7 Satz 3 GewStG (damals noch § 7 Satz 2 GewStG in seiner früheren Fassung) seien. Zu der Frage, ob dann folgerichtig auch Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG nicht auf hinzugerechnete Unterschiedsbeträge anzuwenden sind, musste der BFH nicht Stellung nehmen, weil der damalige Beklagte die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG berücksichtigt hatte. Das BFH-Urteil in BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324 enthält keine Anhaltspunkte für die gewerbesteuerrechtliche Behandlung von Unterschiedsbeträgen, denn es betraf ausschließlich einkommensteuerrechtliche Rechtsfragen. Geklärt wurde die hier entscheidungserhebliche Rechtsfrage erstmals durch das BFH-Urteil in BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300. Unter Auseinandersetzung mit entgegenstehenden Rechtsansichten entschied der BFH, dass § 7 Satz 3 GewStG auch hinzugerechnete Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG einschließe, weil § 7 Satz 3 GewStG auf § 5a EStG insgesamt und nicht nur auf § 5a Abs. 1 EStG verweise. Die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG war danach auch in Bezug auf die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge nicht zu gewähren. Die Frage war damit in dem Sinne beantwortet worden, wie es jetzt durch § 7 Satz 3 GewStG n.F. ausdrücklich geschieht. Ein Vertrauen auf eine entgegengesetzte Rechtslage konnte nicht entstehen.

36 Im Hinblick darauf, dass das FG rechtskräftig Vertrauensschutz ab Bekanntgabe des Bescheids bis einschließlich 17.12.2019 gewährt hat, ist im Beschwerdeverfahren nicht darüber zu entscheiden, inwieweit durch die geänderte

Rechtsprechung mit BFH-Urteilen vom 25.10.2018 schützenswertes Vertrauen entstanden sein kann (zu Ausnahmen vom Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderungen vgl. etwa BVerfG-Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369).

37 c) Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts kann auch ausgesetzt werden, wenn die Vollziehung eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstreitig, dass diese Voraussetzung für einstweiligen Rechtsschutz hier nicht erfüllt ist, weshalb der Senat von weiteren Rechtsausführungen dazu absieht.

38 d) Da weder ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids bestehen noch die Vollziehung eine erhebliche Härte zur Folge hätte, kann für den Streitfall dahinstehen, ob ein Gewerbesteuermessbescheid nach Entrichtung der durch den Gewerbesteuerbescheid festgesetzten Steuerschuld bzw. nach Entstehung von Säumniszuschlägen i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO vollzogen ist, so dass einstweiliger Rechtsschutz nicht mehr durch Aussetzung, sondern nur noch durch Aufhebung der Vollziehung gewährt werden kann, wie das FG angenommen hat.

39 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de