

Berlin, April 2012
Stellungnahme Nr. 41/2012
abrufbar unter www.anwaltverein.de

Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins durch den Verfassungsrechtsausschuss

**zu der Verfassungsbeschwerde der
Brauerei B. GmbH & Co. KG
- 1 BvR 1236/11 -**

Verfassungsrechtsausschuss:

Rechtsanwalt Prof. Dr. Thomas Mayen (Vorsitzender)
Rechtsanwältin und Notarin Mechtild Düsing, Münster
Rechtsanwalt Roland Gerold, München
Rechtsanwalt Dr. Rainard Menke, Stuttgart
Rechtsanwalt Prof. Dr. Frank Rottmann, Leipzig
Rechtsanwältin Dr. Birgit Spießhofer, Berlin (Berichterstatterin)
Rechtsanwalt Dr. Thomas Schröer, Frankfurt am Main
Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Winterhoff, Hamburg
Rechtsanwältin Dr. Antje Wittmann, Münster

zuständiger DAV-Geschäftsführer:

Rechtsanwalt Dr. Nicolas Lührig, Berlin

Verteiler:

- Bundesverfassungsgericht
- An die Mitglieder des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages
- Bundesministerium der Justiz
- An die Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Deutscher Steuerberaterverband
- An die Mitglieder des Vorstandes des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- An die Vorsitzenden der Landesverbände des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- An die Vorsitzenden der Fach- und Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- Forum Junge Anwaltschaft
- Redaktion NJW
- Redaktion DVBL
- Redaktion DÖV

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit circa 67.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Nach Auffassung des Verfassungsrechtsausschusses des Deutschen Anwaltvereins ist die Verfassungsbeschwerde begründet.

A.

Sachverhalt

Die Verfassungsbeschwerdeführerin, die Brauerei B. GmbH & Co. KG, wendet sich gegen die Heranziehung zur Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des 5. Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten – Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23. Juli 2002 (BGBl I S. 2715) durch Gewerbesteuermessbescheid 2002 des Finanzamts Bremen – Mitte i. d. F. vom 28. April 2010 (Az. – 71 540 10003) sowie gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2010 (Az. IV R 29/07) und den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 8. März 2011 (Az. IV S 14/10). Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung des aus Art. 20 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG folgenden Rückwirkungsverbots sowie eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG. Darüber hinaus wird die Verletzung der Rechte der Beschwerdeführerin aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG und Art. 103 Abs. 1 GG gerügt.

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin in den Jahren 2001/2002 eine OHG war, deren Gesellschafter wiederum zwei GmbHs waren. Zu den Kommanditisten gehörten neben der D-GmbH zahlreiche natürliche Personen sowie eine Stiftung, vier Kommanditgesellschaften und eine GmbH.

2. Im Juli 2001 schlossen sämtliche Kommanditisten der Beschwerdeführerin mit Ausnahme der D-GmbH eine Gesellschaftervereinbarung zur Vorbereitung eines angestrebten Verkaufs der Kommanditanteile. Mit dieser Gesellschaftervereinbarung schufen sie einen „Lenkungsausschuss“, den sie mit dem Abschluss eines Anteilsverkaufsvertrages beauftragten und bevollmächtigten. Der Anteilsverkaufsvertrag sollte für sämtliche veräußerungswilligen Kommanditisten wirksam werden, wenn
- der Lenkungsausschuss den Anteilskaufvertrag abschloss, und
 - die Mehrheit der vertragsschließenden Kommanditisten in einer Gesellschafterversammlung ihre Zustimmung erteilen.

Am 5.8.2001 schloss der Lenkungsausschuss einen Anteilsverkaufsvertrag („Sale Agreement“), an dem auch die Beschwerdeführerin und die Käuferin, eine GmbH, beteiligt waren. Das Sale Agreement stand unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Der dingliche Vollzug sollte frühestens am 1.2.2002 erfolgen.

Am 1.9.2001 stimmten die Gesellschafter, wie in der Vereinbarung vom Juli 2001 vorgesehen, dem Sale Agreement zu. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile erfolgte am 1. Februar 2002.

3. Das Wirtschaftsjahr der Beschwerdeführerin lief vom 1.7. jeden Jahres bis zum 30.6. des Folgejahres. Für die Zeit vom 1.7.2001 bis zum 31.1.2002 wurde mit Zustimmung der Finanzverwaltung ein Rumpfgeschäftsjahr gebildet.

In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (2002) erklärte die Beschwerdeführerin u. a. Veräußerungsgewinne i. S. des § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der Fassung des 5. Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten – Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 – StBAÄG – (BGBl I 2002, 2715; im Folgenden GewStG n.F.) i. Höhe v. EUR 663.148.530,16. Erklärungsgemäß setzte das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag gegen die Beschwerdeführerin fest.

Gegen diese Festsetzung wandte sich die Beschwerdeführerin mit einer Klage, mit der sie unter anderem die Verfassungswidrigkeit des § 7 Satz 2 GewStG n.F. rügte. Das Finanzgericht hielt § 7 Satz 2 GewStG n.F. nicht für verfassungswidrig. Die Revision war insoweit erfolglos. Der Bundesfinanzhof sah keinen Verstoß gegen

Art. 3 Abs. 1 GG; die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. auf den Streitfall begründe auch keine unzulässige Rückwirkung.

4. § 7 Satz 2 GewStG n.F. hat folgende Entstehungsgeschichte:

a) § 7 GewStG in der Fassung vom 19. Mai 1999 lautete:

„Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes oder des Körperschaftssteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Der nach § 5 a des Einkommenssteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 7 Satz 1 GewStG gehörten bei natürlichen Personen und Mitunternehmerschaften Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs nicht zum Gewerbeertrag. Dies ergab sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer (BFH-Urteil vom 17.3.2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381). Hingegen gehörten bei Kapitalgesellschaften auch Gewinne aus der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs zum Gewerbeertrag. Die Gewerbesteuerpflicht knüpft bei Kapitalgesellschaften allein an die Rechtsform an; nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit einer solchen Gesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 5.9.2001 I R 27/01, BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, unter II. 2. der Gründe).

b) Im „Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts“ des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 18.4.2001 heißt es:

„Die für Kapitalgesellschaften bestehende Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft (Objektgesellschaft) einzubringen, um sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung gewerbesteuerfrei zu veräußern, sollte künftig beseitigt werden [...]“

Am 17.8.2001 leitete die Bundesregierung dem Bundesrat den Entwurf für das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) zu (vgl. *BR Drs. 638/01*), am 10.9.2001 leitete sie diesen Entwurf dem Bundestag zu (vgl. *BT Drs. 14/6882*).

Der Entwurf für das UntStFG sah vor, dass in § 7 nach Satz 1 folgender Satz eingefügt wird:

„Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

- 1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,*
- 2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,*
- 3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,*

soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt“

Nach der Begründung dieses Gesetzesentwurfs (*BT Drs. 14/6882, S. 41*) hatte die gesetzliche Neuregelung folgendes Ziel:

„Veräußerungsgewinne sollen bei Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften, Erbengemeinschaften) künftig der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen. Insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft wird dies zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen für unverzichtbar gehalten. Kapitalgesellschaften hätten ohne die Regelung die Möglichkeit, Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, stattdessen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft zu übertragen und könnten anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußern.“

Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages schlug in seinem Bericht vom 7.11.2001 (*BT Drs. 14/7343, S. 40*) eine Änderung des letzten Halbsatzes des

§ 7 Satz 2 GewStG dahingehend vor, dass im letzten Halbsatz vor Mitunternehmer „unmittelbar beteiligter“ eingefügt werden sollte. Die Vorschrift sollte demnach wie folgt lauten: „... soweit er nicht auf eine natürliche Person als **unmittelbar beteiligter** Mitunternehmer entfällt“ [Hervorh. d. Verf.].

Der Finanzausschuss begründete dies wie folgt (BT Drs. 14/7344, S. 12):

„Durch die Änderung werden nur die Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften von der Gewerbesteuer steuerfrei gelassen, die auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallen. Soweit eine natürliche Person mittelbar beteiligt ist, erfolgt eine Entlastung um die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG. Die Ergänzung ist notwendig, um die Regelung in der Praxis anwenden zu können. Bei mehrstufigen Personengesellschaften ist es für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist.“

Der Deutsche Bundestag verabschiedete das UntStFG am 14.12.2001 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, der Bundesrat stimmte am 20.12.2001 zu. Am 24.12.2001 wurde das UntStFG im BGBl I 2001, 3858 veröffentlicht. Die Änderung des § 7 Satz 2 GewStG trat nach Art. 12 Abs. 1 UntStFG am Tag nach der Verkündung in Kraft, die neue Fassung des § 7 Satz 2 GewStG war aber nach § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung des UntStFG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden.

- c) Durch Art. 11 des Gesetzes zur Fortführung des Solidarpaktes, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Abwicklung des Fonds „Deutsche Einheit“ (Solidarpaktfortführungsgesetz – SFG –) vom 20.12.2001 wurde § 7 GewStG erneut geändert. § 7 Satz 2 wurde danach wie folgt gefasst:

„Der nach § 5 a des Einkommenssteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des KStG ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

§ 36 GewStG wurde um einen Absatz 3 ergänzt, nach dem § 7 Satz 2 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden war. Das SFG vom

20.12.2001 wurde am 27.12.2001 verkündet (BGBl I 2001, 3955). Die Änderung des Gewerbesteuergesetzes trat nach Art. 12 Abs. 1 SFG am 1.1.2002 in Kraft.

- d) Am 24.4.2002 schlug der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages eine Neufassung von § 7 GewStG vor, um ein redaktionelles Versehen, das aus der Verkündungsreihenfolge im BGBl resultierte zu korrigieren (*BT Drs. 14/8887, S. 26*). Im zuerst verkündeten UntStFG sei in § 7 GewStG ein neuer Satz 2 eingefügt worden, wodurch der bisherige Satz 2 zu Satz 3 geworden sei. Der neue Satz 2 sei dann sogleich durch das SFG geändert worden, obwohl der alte Satz 2 der zu Satz 3 geworden sei, gemeint gewesen sei.

Durch Art. 5 Nr. 1 StBAÄG wurde § 7 GewStG entsprechend der Beschlussempfehlung neu gefasst und erhielt folgenden Wortlaut, der in Satz 2 dem des § 7 Satz 2 GewStG i. S. des UntStFG entspricht:

„Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes oder des Körperschaftssteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

- 1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,*
- 2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,*
- 3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,*

soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Der nach § 5 a des Einkommenssteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftssteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.“

Die Neufassung des § 7 Satz 2 GewStG war nach dem durch Art. 5 Nr. 2 StBAÄG ebenfalls geänderten § 36 Abs. 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden. Das StBAÄG vom 23. Juli 2002 wurde am 26. Juli 2002 verkündet (BGBl I 2002, 2715). Die Änderung des Gewerbesteuergesetzes trat nach Art. 17 Abs. 1 StBAÄG am Tag nach der Verkündung in Kraft.

B.

Rechtliche Würdigung

Die Verfassungsbeschwerde ist nach Auffassung des Verfassungsrechtsausschusses des Deutschen Anwaltvereins begründet.

Im Verfassungsbeschwerdeverfahren kann eine gerichtliche Entscheidung nur in engen Grenzen nachgeprüft werden. Prüfungsgegenstand ist allein die Frage, ob das Gericht Grundrechte des Beschwerdeführers verletzt hat. Die Auslegung des einfachen Rechts und seine Anwendung auf den konkreten Fall ist hingegen prinzipiell Sache der Fachgerichte und der Nachprüfung durch das Bundesverfassungsgericht entzogen (*vgl. BVerfGE 18, 85, 92 f.; 115, 320, 367; st. Rspr.*). Ein Gesetz kann mit der Verfassungsbeschwerde nur angegriffen werden, wenn der Beschwerdeführer davon selbst, gegenwärtig und unmittelbar betroffen ist (*BVerfG NJW 1987, 2987; NJW 1989, 1271; st. Rspr.*). Ob diese Voraussetzungen hier gegeben sind, kann dahingestellt bleiben, da die Beschwerdeführerin sich nur „mittelbar“ gegen § 7 S. 2 GewStG wendet.

Eine fachgerichtliche Entscheidung kann vom Bundesverfassungsgericht u. a. dann beanstandet werden, wenn sie willkürlich ist oder wenn das Gericht die Bedeutung und Tragweite der von der Entscheidung berührten Grundrechte unrichtig oder unvollkommen bestimmt oder ihr Gewicht unrichtig eingeschätzt hat (*vgl. BVerfGE 18, 85, 93; 85, 248, 257f; 97, 391, 401; 101, 361, 388f; st. Rspr.*).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG (1.) sowie in Bezug auf Art. 20 Abs. 3 i. V. m. Art. 14 Abs. 1 bzw. Art. 2 Abs. 1 GG (2.) erfüllt. Ob darüber hinaus auch noch ein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG sowie Art. 103 Abs. 1 GG vorliegt, kann dahingestellt bleiben.

1. Die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. ist mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar.

- a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (*BVerfGE* 112, 268, 279; *st. Rspr.*). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (*BVerfGE* 110, 412, 431). Verboten ist daher ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber vorenthalten wird (*vgl. BVerfGE* 110, 412, 431; 112, 164, 174 *m. w. N.*). Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (*BVerfGE* 110, 274, 291; 112, 164, 174; 116, 164, 180; 120, 1, 29; 121, 108, 119; *st. Rspr.*). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen im Einzelfall das Willkürverbot oder das Gebot verhältnismäßiger Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber verletzt ist, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (*BVerfGE* 75, 108, 157; 93, 319, 348 *f.*; 93, 386, 397; 101, 275, 291; 103, 310, 318; 105, 73, 111; 110, 412, 432; 121, 108, 119; *st. Rspr.*).

Im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommenssteuerrechts, wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (*BVerfGE* 105, 73, 125; 107, 27, 46; 110, 412, 433; 116, 164, 180 *f.*; 121, 108, 119). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss (*vgl. BVerfGE* 107, 27, 47; 112, 268, 279; 116, 164, 180; 121, 108, 119). Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Er muss aber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umsetzen

(*BVerfGE* 84, 239, 271; 93, 121, 136; 99, 88, 95; 99, 280, 290; 101, 132, 138; 101, 151, 155; 105, 73, 126; 107, 27, 47; 121, 108, 120; *st. Rspr.*). Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.

Das Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, von dem nur aus besonderem Grund abgewichen werden darf, gilt auch für die Gewerbeertragssteuer. Auch hier steht dem Gesetzgeber grundsätzlich ein weiter Typisierungsspielraum zu (*BVerfGE* 120, 1, 44).

Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (*vgl. BVerfGE* 110, 274, 292; 117, 1, 31; 120, 1, 30). Außerdem darf eine gewählte Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (*vgl. BVerfGE* 27, 142, 150; 112, 268, 280 f.; 117, 1, 31; 120, 1, 30).

Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes ist mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, in wie weit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.

- b) Den vorgenannten Maßstäben wird § 7 Satz 2 GewStG n.F. nicht gerecht, da bereits das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verletzt ist und kein besonderer Grund ersichtlich ist, der diese Abweichung rechtfertigen würde. Das gilt selbst dann, wenn man von dem weiten Gestaltungs- und Typisierungsspielraums des Gesetzgebers ausgeht, der für die Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes von der ständigen Rechtsprechung zugrunde gelegt wird.
- aa) § 7 Satz 2 GewStG n.F. verstößt bereits gegen das Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, d.h. Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern, bzw. umgekehrt, bei ungleicher Leistungsfähigkeit nicht gleich hoch zu besteuern. Die Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft bei der Veräußerung von Kommanditanteilen ist darüber hinaus auch mit dem Charakter der Gewerbesteuer als einer Gewerbeertragssteuer nicht vereinbar, da sie voraussetzt, dass bei der Personengesellschaft durch den die Steuerpflicht auslösenden Vorgang überhaupt ein Ertrag anfällt.

Veräußert eine Kapitalgesellschaft eine Unternehmensbeteiligung, so fließt ihr der Gewinn aus der Veräußerung zu und gehört zum Gewerbeertrag (vgl. *BFH Urteil vom 5.9.2001, DStR 2001, 2111; st. Rspr.*). Die Gewerbesteuerpflicht knüpft bei Kapitalgesellschaften allein an die Rechtsform an; die Tätigkeit einer solchen Gesellschaft gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Deshalb gehören alle Gewinne von Kapitalgesellschaften, auch Gewinne aus der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung, zum Gewerbeertrag (BFH a. a. O.). Der Kapitalgesellschaft fließt der Veräußerungserlös zu; sie bezahlt die Gewerbeertragssteuer aus diesem ihr zugeflossenen Ertrag. Veräußern die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftsanteil, so fließt ihnen der Ertrag aus dieser Veräußerung zu. Der Verkauf von Gesellschaftsanteilen löst keine Gewerbeertragssteuer bei der Kapitalgesellschaft selbst aus.

Demgegenüber fällt bei der Veräußerung von Kommanditanteilen durch die Kommanditisten der die Steuerpflicht nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. auslösende Ertrag nicht auf der Ebene der Kommanditgesellschaft an, die als Schuldnerin der Gewerbesteuer herangezogen wird, sondern ausschließ-

lich auf der Ebene der veräußernden Gesellschafter. Hinsichtlich des Ertragszuflusses unterscheidet sich mithin die Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nicht von der Veräußerung eines Kommanditanteils einer Personengesellschaft. In beiden Fällen fällt der Erlös grundsätzlich ausschließlich auf der Gesellschafter-, nicht auf der Gesellschaftsebene an. Veräußert hingegen die Kapitalgesellschaft selbst eine betriebliche Beteiligung, so fällt der Ertrag bei ihr an und löste nach altem Recht Gewerbeertragssteuer auch nur bei ihr aus. Dies bleibt auch nach neuem Recht so, sofern nicht eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft verkauft wird, auf die wiederum § 7 Satz 2 GewStG n.F. Anwendung finden würde.

§ 7 Satz 2 GewStG n.F. führt dazu, dass Ungleiches gleich behandelt wird, da die Ebenen Gesellschaft/Gesellschafter in unzulässiger Weise vermischt werden. Während nach § 7 Satz 1 GewStG n.F. bei einem Verkauf einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft der Ertrag bei dem Gesellschafter anfällt und dort auch gewerbeertragssteuerlich belastet wird, führt § 7 Satz 2 GewStG n.F. dazu, dass die Personengesellschaft gewerbeertragssteuerpflichtig wird, obwohl ihr selbst ein Ertrag gar nicht zugeflossen ist, dieser vielmehr ausschließlich bei den Gesellschaftern anfällt.

Der Verkauf von Beteiligungen seitens einer Kapitalgesellschaft führt mithin zu einer Steigerung ihrer Leistungsfähigkeit, während der Verkauf von Kommanditanteilen mangels Ertragszufluss die Leistungsfähigkeit der Kommanditgesellschaft nicht erhöht. Wenn aber beide Gesellschaften gleichermaßen zur Gewerbesteuer herangezogen werden, wird eine aufgrund des unterschiedlichen Zuflusses des Veräußerungserlöses unterschiedliche Leistungsfähigkeit steuerrechtlich gleich behandelt. Da die finanzielle Leistungsfähigkeit aufgrund des unterschiedlichen Ertragszuflusses in den jeweiligen Fallkonstellationen unterschiedlich ist, ist das Gebot einer am Gleichheitssatz orientierten Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit grundsätzlich verletzt.

Der BFH hat auch selbst (*Urteil vom 5.9.2001, DStR 2001, 2111, 2112 m. w. N.*) festgehalten, dass sich Kapitalgesellschaften einerseits sowie natürliche Personen und Personengesellschaften andererseits grundlegend

voneinander unterscheiden; der BFH hat daher in der Gewerbesteuerpflicht von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsverkäufen keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Gewerbebetrieben anderer Rechtsformen gesehen, bei denen Veräußerungs- und Aufgabengewinne nach ständiger Rechtsprechung früher nicht gewerbesteuerpflichtig waren. Im Hinblick auf den Anfall der Veräußerungserlöse und damit eines Ertrags, aus dem eine steuerliche Belastung bezahlt werden kann, unterscheidet sich der Verkauf von Kapitalanteilen durch eine Kapitalgesellschaft grundlegend vom Verkauf von Kommanditanteilen durch eine Kapitalgesellschaft. Während bei der ersten Fallgestaltung Ertragszufluss und Steuerpflicht kongruent sind, fallen sie bei der zweiten Konstellation auseinander.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Urteil vom 21.06.2006 (*BVerfGE 116, 164, 184f*) ausgeführt, dass sich bei der Einkommenssteuer die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst zeige, bei der Gewerbesteuer hingegen „in der objektivierten Ertragskraft des Gewerbebetriebs“. In beiden Fällen ist jedoch Voraussetzung, dass dem Steuerpflichtigen Einnahmen zufließen bzw. Erträge generiert werden. Der bei einem Kommanditanteilverkauf generierte Erlös hat jedoch mit der Ertragskraft der Personengesellschaft als solcher keinen unmittelbaren Zusammenhang, vielmehr sind die Veräußerungserlöse in diesem Fall Einkommen der Gesellschafter und nicht Ausdruck und Bestandteil der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft.

- bb) Die Ungleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschaften hinsichtlich § 7 Satz 2 GewStG n.F. ist weder durch einen besonderen Grund gerechtfertigt, noch ist sie von dem Gesetzgeber grundsätzlich zustehenden weiten Typisierungsspielraum gedeckt.

Eine Minderung der Folgen der Ungleichbehandlung kann insbesondere nicht in § 35 EStG gesehen werden. § 35 EStG führt lediglich dazu, dass den veräußernden Gesellschaftern die von der Kommanditgesellschaft bezahlte Gewerbesteuer anteilig auf die von ihnen auf den Veräußerungserlös zu bezahlende Einkommenssteuer angerechnet werden kann. Dies bedeutet aber lediglich einen Steuervorteil für die verkaufenden Gesellschafter, eine Minderung der Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft als

solcher ist damit jedoch nicht verbunden. Die Steuerschuld der Kommanditgesellschaft belastet letztlich die verbleibende Komplementärin und den verbleibenden Kommanditisten, während die veräußernden Kommanditisten durch die anteilige Anrechnung der Gewerbeertragssteuer einen Vorteil erlangen. Dies führt auch zu einer deutlichen Ungleichbehandlung von veräußernden und verbleibenden Gesellschaftern, für die eine Rechtfertigung nicht ersichtlich ist.

Ein besonderer Grund, der eine Abweichung vom Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit rechtfertigen könnte, kann auch nicht darin gesehen werden, dass die vorstehend aufgezeigten Konsequenzen des § 7 Satz 2 GewStG n.F. durch entsprechende Vertragsgestaltungen kompensiert werden können. Unabhängig von der Frage, ob die Finanzverwaltung derartige vertragliche Regelungen überhaupt steuerrechtlich anerkennt, kann dieser Einwand hier schon deshalb nicht durchgreifen, weil zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile § 7 Satz 2 GewStG n.F. noch nicht einmal in den Bundestag eingebracht war und daher, unabhängig von der Frage der Rückwirkung dieser Regelung, jedenfalls keine Möglichkeit bestand, ihre Konsequenzen durch entsprechende vertragliche Regelungen im Rahmen des Sale Agreements abzumildern. Hinzu kommt, dass eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung durch § 7 Satz 2 GewStG n.F. auch nicht durch privatvertragliche Regelungen, auf die kein Anspruch besteht, kompensiert werden kann. Im Übrigen konnten sich die Personengesellschaft bzw. die nicht veräußernden Gesellschafter gegen den Verkauf der Kommanditanteile durch die anderen Gesellschafter in keiner Weise wehren.

Auch der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung kann für sich genommen diese erhebliche Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Dies wäre allenfalls dann denkbar, wenn bereits eine Minderung der Folgen der Ungleichbehandlung bei der Kommanditgesellschaft durch § 35 EStG oder vertragliche Kompensationsregelungen erfolgen würde.

Ein besonderer Grund kann schließlich auch nicht darin gesehen werden, dass eine Umgehung der Steuerpflicht verhindert werden soll, die dadurch eintreten könnte, dass eine Kapitalgesellschaft Einzelwirtschaftsgüter, die

bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, stattdessen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft überträgt und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußert. Dies ist der einzige Grund, der in der Gesetzgebungsgeschichte für die Einführung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. genannt wird. Auch wenn es sein mag, dass in Einzelfällen eine Personengesellschaft von einer Kapitalgesellschaft benutzt wird, um die ansonsten bei der Kapitalgesellschaft anfallende Gewerbeertragssteuer zu umgehen, ist jedoch weder aus der Gesetzesbegründung noch aus den Entscheidungen des Finanzgerichts und des Bundesfinanzhofs ersichtlich, dass die Umgehungs-konstellationen quantitativ oder qualitativ besonders gewichtig oder häufig d.h. „typisch“ wären. Hierfür fehlt jeder Anhaltspunkt. Vielmehr dürfte es sich insoweit um Einzelfälle handeln, denen mit § 42 AO wirksam begegnet werden könnte.

Nach § 42 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden (*vgl. Kühn/Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2011, § 42 AO Rn. 1ff*). Der Ansatz des § 42 AO ist im Übrigen auch systemadäquater, da er bei der Umgehung konstallierenden und von ihr profitierenden Kapitalgesellschaft anknüpft, nicht jedoch bei der für die Umgehung lediglich benutzten Personengesellschaft. § 42 AO bietet auch ein für die Ausnahmefälle der Umgehung hinreichendes Steuerungsinstrumentarium. Darüber hinaus könnte der vom Gesetzgeber als Regelungsgrund angegebene Umgehungsaspekt auch durch entsprechende, im Steuerrecht nicht unübliche Behaltensfristen angemessen behandelt werden.

Bei dieser Sachgestaltung stellt sich mithin bereits die Frage der Erforderlichkeit des § 7 Satz 2 GewStG n.F. zur Regelung von Umgehungssituationen. In jedem Fall ist es unverhältnismäßig und vom Typisierungsspielraum des Gesetzgebers nicht mehr gedeckt, wenn sämtliche Personengesellschaften zur Vermeidung einzelner Umgehungssituationen einer uneingeschränkten Gewerbesteuerpflicht unterworfen werden, auch solche, wie die Beschwerdeführerin, die eine alte Kommanditgesellschaft ist und bei der eine Umgehungs-konstellation nicht ersichtlich ist. Dies dürfte der Normalfall

sein, der Missbrauch einer Personengesellschaft zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft die Ausnahme.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darf auch bei grundsätzlich möglicher Typisierung die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastungen stehen. Außerdem darf eine gewählte Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (s.o. a)).

Bei § 7 Satz 2 GewStG n.F. hat sich der Gesetzgeber jedoch gerade von dem atypischen Fall der Benutzung einer Personengesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft zur Steuerumgehung leiten lassen. Realitätsgerecht ist es jedoch anzunehmen, dass der Großteil der Kommanditgesellschaften gewerblichen Zwecken dient und nicht der Umgehung der Gewerbesteuerpflicht. Die mit der Typisierung verbundenen steuerlichen Vorteile stehen nicht mehr im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung in den beiden Vergleichskonstellationen. Dies gilt insbesondere, wenn man sich vor Augen führt, dass die Gewerbeertragssteuerpflicht bei einer Personengesellschaft bei der Veräußerung von Kommanditanteilen mangels eines finanziellen Zuflusses zwingend aus sonstigen Erträgen oder aus dem Vermögen beglichen werden muss; dies kann im Einzelfall bis zur Insolvenz der Kommanditgesellschaft führen. Die steuerlichen Vorteile der Typisierung stehen mithin nicht mehr „im rechten Verhältnis“ zu der mit der Typisierung notwendigerweise oder möglicherweise verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Damit ist § 7 Satz 2 GewStG n.F. nicht mehr von dem grundsätzlich weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt.

2. **Darüber hinaus ist auch Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG bzw. Art. 2 Abs. 1 GG aufgrund der mit § 7 Satz 2 GewStG n.F. verbundenen unzulässigen Rückwirkung verletzt.**

§ 7 Satz 2 GewStG n.F. ist am 27.7.2002 in Kraft getreten, erfasst jedoch einen Verkaufsvorgang, der am 5.8.2001 stattgefunden hat.

- a) Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte „ins Werk gesetzt“ worden sind (vgl. *BVerfGE* 45, 142, 167f; 63, 343, 356f; 72, 200, 242; 97, 67, 78f; *NJW* 2010, 3629, 3630). Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, dürfte die Öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände ohne weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten (vgl. *BVerfGE* 30, 272, 285; 63, 343, 357; 72, 200, 257f; 97, 67, 78; 105, 17, 37; 114, 258, 300f; *NJW* 2010, 3629, 3630).

Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“). Das ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Erst mit der Verkündung 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 Rechtsfolgen und Anordnungen nachteilig verändert wird (vgl. *BVerfG NJW* 2010, 3629, 3630 *m.w.N.*).

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“ Rückwir-

kung vor (vgl. *BVerfGE* 63, 343, 356; 72, 200, 242; 97, 67, 79; 105, 17, 37f; *NJW* 2010, 3629, 3630). Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig, denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (vgl. *BVerfG NJW* 2010, 3629, 3630 *m.w.N.*). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht würde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. *BVerfG NJW* 2010, 3629, 3630 *m.w.N.*).

Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maße Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind gegeneinander abzuwägen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszweck 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 (vgl. *BVerfG NJW* 2010, 3629, 3630 *m.w.N.*).

- b) Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Im Bereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung daher nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des Einkommenssteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist (vgl. *BVerfGE* 72, 200, 252f; 97, 67, 80; *NJW* 2010, 3629, 3631 *m.w.N.*).

Der Zweite Senat hat in seinem Beschluss vom 7.7.2010 trotz der im Schrifttum geäußerten Kritik an diesen Grundsätzen festgehalten (vgl. *BVerfG NJW 2010, 3629, 3631 m.w.N.*). Er hat in seinem Beschluss vom 7.7.2010 (*NJW 2010, 3638, 3639*) einen Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes insbesondere dann als gegeben angesehen, wenn eine Vereinbarung, wie im vorliegenden Fall, innerhalb eines Jahres, aber noch vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag verbindlich getroffen wurde. In diesem Falle verdiene das durch den Abschluss der Vereinbarung betätigte Vertrauen grundsätzlich verfassungsrechtlichen Schutz. Weniger schutzbedürftig wäre es nur dann, wenn die Vereinbarung erst nach der Einbringung des Gesetzentwurfs im Bundestag getroffen worden wäre, da mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ geplante Gesetzesänderungen öffentlich werden. Ab diesem Zeitpunkt können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch im Folgejahr unverändert fortbestehen; es ist ihnen vielmehr dann grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen.

Weniger schutzwürdig sind verbindliche Vereinbarungen auch dann, soweit der Zahlungszeitpunkt über einen längeren Zeitraum als über das Folgejahr hinaus verschoben wurde (vgl. *BVerfG NJW 2010, 3638, 3640*).

- c) Nach den vorstehenden Ausführungen insbesondere der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts liegt im vorliegenden Fall eine unechte Rückwirkung vor, der grundsätzlich Vertrauensschutz entgegensteht. Das Sale Agreement wurde am 5. August 2001 geschlossen, die Zustimmung der Gesellschafter erfolgte am 1. September 2001, der Gesetzentwurf für die erstmalige Einführung des § 7 Satz 2 GewStG n.F. durch das UntStFG wurde von der Bundesregierung am 10. September 2001 dem Bundestag zugeleitet. Es kann daher dahinstehen, ob die verbindliche Disposition bereits mit dem Sale Agreement oder erst mit der Zustimmung der Gesellschafter erfolgt ist. In jedem Fall ist die schuldrechtliche Disposition wirksam vor der Einbringung des Gesetzentwurfes in den Bundestag abgeschlossen worden. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte am 1. Februar 2002, d.h. im Folgejahr. Die Differenz zwischen Kaufvertragsabschluss und Zahlungsfluss ist damit noch in dem vom Bundesverfassungsgericht gesteckten Rahmen, in dem die Schutzwürdigkeit des Vertrauens besteht. Es

kann daher dahingestellt bleiben, ob auf das UntStFG abzustellen ist, oder, ob das erst am 24.4.2002 eingebrachte StBAÄG, auf dem der streitgegenständliche Bescheid beruht, heranzuziehen wäre. Selbst nach der frühestmöglichen Gesetzesänderung des UntStFG wäre das Vertrauen der Beschwerdeführerin schutzwürdig. Hinzu kommt, dass auch der Käufer im vorliegenden Fall Vertrauen betätigt hat, und zwar bereits mit Abschluss des Sale Agreements. Für ihn sind die Konsequenzen desaströs, da er in Folge der Gewerbesteuerpflicht der Kommanditgesellschaft ein deutlich geringer zu bewertendes Unternehmen erworben hat.

Hinreichend gewichtige Gründe, die geeignet wären, die nachträgliche gewerbesteuerrechtliche Heranziehung der Beschwerdeführerin für die Veräußerung der Kommanditanteile durch ihre Kommanditisten zu rechtfertigen, sind nicht ersichtlich. Der in der Gesetzesbegründung genannte Aspekt der Missbrauchsbekämpfung rechtfertigt den Zugriff auf bereits eingetretene steuerfreie Wertsteigerungen nicht. Er bezeichnet ein als in erster Linie in die Zukunft gerichtetes Änderungsinteresse (vgl. *BVerfG NJW 2010, 3634, 3637*). Im Übrigen handelt es sich bei der Erschwerung missbräuchlicher Gestaltungen nur um einen Nebeneffekt, denn generell ist die steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung nicht rechtsmissbräuchlich. Zum Zeitpunkt der wirksamen Disposition der Kommanditisten über ihre Kommanditanteile konnte und durfte daher die Beschwerdeführerin darauf vertrauen, dass dieser Veräußerungsvorgang keine Gewerbeertragssteuer bei ihr auslösen würde. Insofern bestand eine konkret verfestigte Vermögensposition, die bei einer nachträglichen Einführung der Gewerbesteuer durch das StBAÄG im Jahre 2002 wieder entwertet würde. Auch darüber hinaus sind keine Gründe erkennbar, die bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die rückwirkende Besteuerung der Beschwerdeführerin zumutbar erscheinen ließen.

Der Gewerbesteuerbescheid ist daher rechtswidrig, da § 7 Satz 2 GewStG n.F. sowohl gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als auch in der Anwendung im konkreten Fall gegen das Verbot der Rückwirkung verstößt.