



Deutscher
Industrie- und Handelskammertag

DIHK | Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. | 11052 Berlin

Herrn
Professor Dr. Dres. h. c. Papier
Präsident
Bundesverfassungsgericht
Schloßbezirk 3
76131 Karlsruhe

Bearbeitet von / E-Mail
Dr. Beland, RAin Neugebauer
beland.ulrike@berlin.dihk.de,
neugebauer.brigitte@berlin.dihk.de
Telefon
(030) 20308 - 2601

Telefax
(030) 20308 - 2666

vorab per Fax: 0721/9101-382

Berlin, 30. Juni 2008

Normenkontrollverfahren - 1 BvL 4/07 und 1 BvL 5/07
Verfassungsrechtliche Prüfung zur Vereinbarkeit der Anwendungsregelung des
§ 36 Abs. 9 GewStG i.d.F.d. JStG 2007 mit dem Grundgesetz
Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 19. April 2007 - IV R 59/05
und IV R 4/06

Sehr geehrter Herr Präsident,

wir danken Ihnen für die Übersendung der Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs zur Vereinbarkeit der rückwirkenden Anwendungsregelung des § 36 Abs. 9 GewStG in der Fassung des JStG 2007 mit dem Grundgesetz und die Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen. Als Spitzenorganisation der deutschen gewerblichen Wirtschaft, Dachverband der 80 IHKs, vertreten wir 3,6 Mio. Mitgliedsunternehmen. Wir nehmen im Folgenden zur Rückwirkungsproblematik Stellung (Anlage 1) und fügen die Resolution des DIHK-Vorstands mit der Forderung nach einem einfachen, bürgerfreundlichen Steuersystem bei (Anlage 2) – wie gewünscht in 20 Exemplaren.

Freundliche Grüße

Dr. Ulrike Beland
Referatsleiterin
Finanzpolitik, Gewerbesteuer,
Kommunalfinanzen, Ökosteuer

RAin Brigitte Neugebauer
Referatsleiterin
Erbschaft- und Schenkungsteuer,
Einkommen-, Kapitalertrag- und
Abgeltungsteuer, Verfassungsrecht

Stellungnahme

zu den Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des Bundesfinanzhofs vom 19. April 2007 – Aktenzeichen IV R 59/05 (1 BvL 4/07) und IV R 4/06 (1 BvL 5/07)

Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung über die Anträge, ob die zu § 10a Satz 4 und 5 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ergangene Anwendungsregelung des § 36 Abs. 9 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als danach für die Erhebungszeiträume 1999 und 2000 bei einer Mitunternehmerschaft der gewerbesteuerrechtliche Verlustabzug im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers in größerem Umfang gekürzt wird, als es das im Zeitpunkt des Ausscheidens des Mitunternehmers geltende Gesetz vorsah

Im Kern geht es um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein rückwirkendes Inkraftsetzen belastender Normen des Steuerrechts mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

1. Vorbemerkung

Als Dachverband der 80 Industrie- und Handelskammern in Deutschland vertritt der Deutsche Industrie- und Handelskammertag e.V. (im folgenden DIHK) die Interessen der 3,6 Mio. in ihnen organisierten Unternehmen. Den IHKs obliegt es, das Gesamtinteresse der ihnen zugehörigen Gewerbetreibenden zu vertreten, davon abgeleitet vertritt auch der DIHK das Gesamtinteresse der deutschen gewerblichen Wirtschaft.

Der DIHK hat seine Forderung nach einem einfachen, bürgerfreundlichen Steuersystem mit wenigen Sondertatbeständen, dafür niedrigen Steuersätzen und wenig Bürokratie in der Resolution des DIHK-Vorstands vom 8. Juni 2008 in Koblenz erneut bekräftigt (Anlage 2). Dies korrespondiert mit dem verfassungsgerichtlich bestätigten hohen Stellenwert von Typisierungen und Vereinfachungen im Steuerrecht (Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2008, Az. 1 BvL 2/04). Wir akzeptieren damit grundsätzlich auch die in dem vorliegenden Verfahren zur gewerbesteuerlichen Verlustzurechnung von Seiten der Finanzverwaltung vorgetragenen Forderungen einer Praxistauglichkeit und geringen Streit anfälligkeit steuerrechtlicher Vorschriften. Dem steht jedoch das Recht des Steuerpflichtigen auf verständliche und eindeutige gesetzliche Regelungen gegenüber, zurückgehend auf das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG und den darin verankerten Gesetzesvorbehalt. Diese und nur diese gesetzlichen Regeln muss der Steuerpflichtige kennen und beachten.

Bei der streitigen Vorschrift zur Aufteilung der gewerbesteuerlich relevanten Verluste in Personengesellschaften in § 10a GewStG stehen sich Verwaltungspraxis und Gesetzesauslegung gegenüber. Unseres Erachtens geht aus dem Gesetz bis zum Jahr seiner Änderung im Jahressteuergesetz 2007 nicht die Verlustzuweisungsregel der Verwaltungsanweisungen (Abschn. 68 Abs. 3 Satz 4 GewStR 1998) hervor. Vielmehr standen den Verwaltungsanweisungen andere, wirtschaftlich begründete Aufteilungsregeln des Verlustes gegenüber. Da diese das Gesetz nicht ausschloss, konnte der Steuerpflichtige sie als rechtlich zulässig ansehen, mehr noch als sie seiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Beteiligung der Mitunternehmer am Unternehmen entsprachen.

2. Der Unternehmer als Subjekt der Steuergesetzgebung

Vor dem Hintergrund politischer Anliegen wurde in der Vergangenheit eine Vielzahl unsystematischer, komplizierter und häufig streitanfälliger Regelungen geschaffen. Das Steuerrecht hat sich damit zu einem überaus komplizierten Rechtsgebiet entwickelt, so dass selbst Fachleute keinen zuverlässigen Überblick mehr über sämtliche Facetten haben können (so Dr. Wolfgang Spindler, DIHK-Symposium „Nachhaltige Steuerpolitik“ am 23.06.2008 in Berlin).

Diesen Überblick kann der einzelne Steuerpflichtige nicht erlangen, allenfalls kann er das für seine Tätigkeit relevante Gesetz kennen, sicherlich aber nicht untergeordnete interne Anweisungen der Finanzverwaltung.

Seine Grundlage findet dies im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG und dem sich daraus ableitenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und dem Bestimmtheitsgebot.

Ein steuerlicher Eingriff ist danach nur dann zulässig, wenn und soweit er auf einer gesetzlichen Grundlage beruht. Eine Facette ist dabei, dass sich der Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar aus dem Gesetz ergeben muss. Die in der Praxis häufig erforderliche inhaltliche Ausfüllung und Konkretisierung durch Ausführungs- und Anwendungsregelungen der Finanzverwaltung ist auch unter dem Aspekt der Gewaltenteilung grundsätzlich problematisch.

Hinzu tritt das Bestimmtheitsgebot: Der einzelne Steuerpflichtige muss eine ihn treffende steuerliche Belastung aus der jeweiligen steuerlichen Norm mit hinreichender Sicherheit erkennen können. Die Ansicht der Finanzverwaltung, Steuerpflichtiger und Berater seien durch die Gewerbesteuerrichtlinien 1998 hinreichend über die Verwaltungspraxis informiert, wird diesem Gebot nicht gerecht und ist aus unserer Sicht deshalb irrelevant. Der Steuerpflichtige muss die ihn nicht bindenden verwaltungsinternen Anweisungen nicht kennen und auch nicht befolgen. Maßgeblich ist für ihn allein das Steuergesetz.

Gegen rückwirkende gesetzliche Verschärfungen schützen den Steuerpflichtigen letztlich das Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes und das daraus hergeleitete grundsätzliche Verbot rückwirkend belastender Steuergesetze.

3. Gesetzgeberische Befugnis

Aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt, dass es originäre Aufgabe des Gesetzgebers ist, die rechtstaatliche Grundlage für Eingriffe des Staates in die Rechte seiner Bürger zu schaffen. Als Eingriffsverwaltung unterliegt auch das Steuerrecht diesem Gesetzesvorbehalt.

Dabei steht dem Gesetzgeber grundsätzlich ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Eine Zuteilung der gewerbsteuerlichen Verluste anhand der Anteile im Gesellschaftervertrag ist eine Vereinfachung und Typisierung, die in vielen Fällen nicht die tatsächliche Beteiligung am Unternehmen durch einen Gesellschafter widerspiegelt. Wie erwähnt, halten wir eine solche Typisierung wie im Jahressteuergesetz 2007 für § 10a GewStG vorgenommen, für grundsätzlich akzeptabel, wenn damit der Praxis hinreichend Rechnung getragen ist.

Eine Einschränkung muss sich aber in jedem Fall aus dem Gesetz ergeben und kann nicht durch Verwaltungsanweisung festgelegt werden. Der Steuerpflichtige muss selbst inkonsequente Folgen einer gesetzlichen Regelung, die die Finanzverwaltung an der BFH-Rechtsprechung kritisiert, in Anspruch nehmen können, wenn es der Gesetzgeber versäumt hat, das Gesetz eindeutig zu formulieren. Eine Interpretation des Gesetzes nach Logik und Willen des Gesetzgebers kann der Steuerpflichtige nicht leisten, anderenfalls würden die Kosten der Rechtsbefolgung ins Unermessliche steigen. Er muss sich nach dem Wortlaut oder - bei fehlender Konkretisierung - nach der wirtschaftlichen Realität richten können.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Vorlagebeschluss deutlich gemacht, dass es eine rechtlich mögliche Auffassung war, die Verluste anhand der tatsächlichen Gewinnbeteiligung festzulegen. Die Vorschrift in § 10a GewStG hat dies zugelassen. Erst mit der Neuregelung des § 10a GewStG durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde eine neue Rechtslage geschaffen. Diese ist – vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums – wohl auch nicht zu beanstanden.

4. Grenzen gesetzgeberischer Befugnis

Verfassungswidrig ist jedoch, die Neuregelung auf noch offene Altfälle vor 2007 anzuwenden. Die Anwendungsregelung des § 36 Abs. 9 GewStG verstößt gegen das Verbot rückwirkend belastender Steuergesetze.

Bei Veranlagungssteuern, zu denen auch die Gewerbesteuer gehört (§§ 14 Satz 1, 18 GewStG), wird für die Frage, ob es sich um eine sog. „echte“ Rückwirkung (bzw. eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen) im Gegensatz zu einer sog. „unechten“ Rückwirkung

(bzw. tatbestandliche Rückanknüpfung) handelt, auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Steuerschuld entsteht (vgl. u. a. BVerfG-Beschlüsse vom 14.05.1986, Az. 2 BvL 2/83, und vom 15.01.1992, Az. 2 BvR 1824/89). Eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündete Norm, die mit Wirkung für diesen abgeschlossenen Zeitraum die ursprünglich geltende steuerliche Rechtslage nachträglich ändert, stellt eine echte Rückwirkung dar. Diese ist grundsätzlich unzulässig und nur in Ausnahmefällen zu rechtfertigen.

In den Vorlagefällen des BFH handelt es sich eindeutig um Fälle echter Rückwirkung. In beiden Fällen waren die wirtschaftlichen Dispositionen der Steuerpflichtigen abgeschlossen und die maßgebenden Veranlagungszeiträume abgelaufen lange vor Verkündung der Neuregelung im Jahre 2006.

5. Keine hinreichende Rechtfertigung für eine echte Rückwirkung

Eine echte Rückwirkung kann nur in Ausnahmefällen, d.h. bei Vorliegen zwingender Gründe des gemeinen Wohls oder wegen eines nicht, oder nicht mehr, vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden (BVerfG vom 03.12.1997, Az. 2 BvR 882/97 und vom 14.05.1986, Az. 2 BvL 2/83).

Das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die bisherige Regelung kann entfallen, wenn eine Neuregelung angekündigt war, lediglich die herrschende Rechtspraxis kodifiziert worden ist sowie eine unklare gesetzliche Regelung vorlag.

Eine Neuregelung war weder angekündigt noch musste der Steuerpflichtige mit einer solchen rechnen. Interne Anweisungen der Finanzverwaltung an die nachgeordneten Behörden in Form des Nichtanwendungserlasses vom 16.12.1996 sowie in den Gewerbesteuerrichtlinien 1998 haben keine rechtliche Wirkung für den Steuerpflichtigen. Er muss sie nicht einmal kennen. Das langjährige Nebeneinander verwaltungsinternen Anweisungen einerseits und davon abweichender Rechtsprechung andererseits hinterließ geradezu den Eindruck, der Gesetzgeber wolle diese Parallelität aufrechterhalten.

Dem Gesetzgeber war die streitige Ansicht der Rechtsprechung bekannt. Er hätte unmittelbar mit einer Gesetzesänderung reagieren können, tat dies jedoch erst 12 Jahre nach der umstrittenen BFH-Entscheidung. Im Falle der Rechtsprechungsänderung in Fällen der sog. Mehrmütterorganschaft hat der Gesetzgeber demgegenüber umgehend reagiert (BFH-Entscheidung vom 09.06.1999, Az. I R 37/98; Gesetzesänderung mit UntStFG vom 20.12.2001). Hinzu kommt, dass auch im Jahr 2003 das Gewerbesteuergesetz zwar geändert, nicht aber die Klarstellung bei der Verlustberücksichtigung umgesetzt wurde.

Infolge der streitigen Auslegung der Gewerbesteuerregelung durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung (BFH vom 16.02.1994, Az. XI R 50/88, FG Düsseldorf vom 15.09.2005, Az. 11 K 7141/01 F, FG München vom 29.09.2004, Az. 9 K 3768/03, FG Düsseldorf vom 14.09.2004, Az. 16 K 5972/03 F) greift auch die Begründung des Bundesrates nicht, es han-

dele sich lediglich um die Kodifizierung einer in der Vergangenheit herrschenden Rechtspraxis. Es bestand schlicht keine herrschende Rechtspraxis. Die Finanzverwaltung ist kein „verlängerter Arm“ des Gesetzgebers, denn dies wäre ein eklatanter Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung. Demgegenüber kommt der höchstrichterlichen Rechtsprechung als Organ der Rechtspflege die Aufgabe zu, die Einhaltung der Gesetze durch den Steuerpflichtigen und die Exekutive zu überwachen. Dabei obliegt ihr die rechtsverbindliche Auslegung strittiger Gesetzesregelungen.

Ein zwingender Grund des Gemeinwohls ist ebenfalls nicht ersichtlich.

Mithin gibt es keine Rechtfertigung für die rückwirkende Anwendung des § 10a Satz 4 und 5 GewStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007.

Die Regelung des § 36 Abs. 9 GewStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 ist wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot des Art. 20 Abs. 3 GG aus unserer Sicht verfassungswidrig.

Zusammenfassung

1. Im Kern geht es in den Verfahren um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein rückwirkendes Inkraftsetzen belastender Normen des Steuerrechts mit dem Grundgesetz vereinbar ist.
2. Der DIHK nimmt zu dieser Frage im Gesamtinteresse aller Gewerbetreibender Stellung.
3. Der Steuerpflichtige ist gegen rückwirkende gesetzliche Verschärfungen durch das Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes und das daraus hergeleitete grundsätzliche Verbot rückwirkend belastender Steuergesetze geschützt.
4. In den Vorlagefällen liegt eine echte Rückwirkung vor.
5. Die Rechtfertigung für eine echte Rückwirkung reicht nicht aus: Weder sind zwingende Gründe des gemeinen Wohls ersichtlich, noch ist das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen entfallen.
6. Die Regelung des § 36 Abs. 9 GewStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 ist wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot des Art. 20 Abs. 3 GG verfassungswidrig.

**„Mehr Netto für alle“
Resolution des DIHK-Vorstandes zur Steuerpolitik
Koblenz, 19. Juni 2008**

Deutschland bleibt aufgrund der hohen Belastung mit Unternehmens- und Einkommensteuern weit hinter seinem Wachstums- und Beschäftigungspotenzial zurück. Auch die drastische Erhöhung der Mehrwertsteuer zum 1. Januar 2007 war und ist ein großer Fehler. Sie belastet Unternehmen und Verbraucher nachhaltig. Besonders betroffen sind konsumnahe Branchen wie Einzelhandel, Bauwirtschaft oder das Hotel- und Gaststättengewerbe. Aber auch angrenzende Wirtschaftszweige, wie z. B. die Kfz-Zulieferer, sind betroffen, da sie die Steuererhöhung vielfach nicht weiterreichen können. Denn die Mehrwertsteuer-Erhöhung schmälert die Kaufkraft der Konsumenten um mehr als 20 Mrd. Euro pro Jahr.

Die Politik muss deshalb umsteuern. Statt Einnahmeverbesserung und Einzelfallbegünstigung muss mehr Wert auf Vereinfachung und Ausgabenbegrenzung gelegt werden. Der DIHK verlangt deshalb stärkere Zurückhaltung bei den Staatsausgaben und „mehr Netto für alle“ statt Lenkungsnormen oder sektorspezifische Ausnahmen.

• **Für ein konsistentes und einfaches Steuersystem**

Ein einfaches, bürgerfreundliches Steuersystem verträgt sich nicht mit Sondertatbeständen und Subventionen. Ein System mit weniger Ausnahmen, niedrigeren Steuersätzen und weniger Bürokratie erhöht die Rechts- und Planungssicherheit und mindert ungerechtfertigte punktuelle Be- oder Entlastungen. Die Finanzverwaltung hat es in einem solchen System leichter, die gesetzliche Steuer festzustellen.

Höhere Freibeträge und damit auch stärkere Typisierung von Kosten sind geeignete Mittel, um die Einkommensbesteuerung gerecht und trotzdem unbürokratisch zu machen. Die kalte Progression muss durch Erhöhung des Grundfreibetrages auf 8.000 Euro pro Person und Anpassung des Tarifs an die Inflation entschärft werden.

• **Für Leistungsfähigkeit bei der Unternehmensbesteuerung**

Die Besteuerung der Unternehmen wird immer mehr von Lenkungsnormen beeinflusst. Diese Entwicklung muss umgekehrt werden. In der Marktwirtschaft sollte sich der Staat auf die Funktionsfähigkeit des Wettbewerbs konzentrieren und mit Eingriffen in Unternehmensentscheidungen zurückhalten. Die verschiedenen Sondernormen in der Reform 2008 sind exemplarisch für unangemessene Eingriffe.

Die Verschlechterungen bei der Gewerbesteuer bedrängen viele Unternehmen, vor allem in innerstädtischen Lagen. Vordringlich sind hier Korrekturen bei der Hinzurechnung von Mieten, Pachten, Leasingraten. Die Gewerbesteuer sollte eine am Gewinn orientierte kommunale Wirtschaftsteuer sein. Auf jeden Fall müssen die pauschalen Hinzurechnungen bei Immobilien auf höchstens 35 % abgesenkt werden.

Die Zinsschranke darf normale Finanzierungen nicht erschweren; sie muss klar auf Missbrauchsfälle, z. B. auf gezielte Gewinnverlagerungen ins Ausland, beschränkt werden. Verlustverrechnungen bei Unternehmenssanierungen müssen trotz Mantelkaufverbots erhalten bleiben.

Die ungehinderte Nutzung von Forschungs- und Entwicklungserkenntnissen in Unternehmen ist ein entscheidender Faktor für die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Wirtschaft. Dieser Standortfaktor darf nicht durch eine Zusatzsteuer auf Funktionsverlagerungen beeinträchtigt werden.

- **Für eine familienunternehmensfreundliche Erbschaftsteuer**

Die Reform der Erbschaftsteuer muss die Standorttreue von Familienbetrieben honorieren, egal welcher Branche sie angehören. Deshalb muss der Reformentwurf der Bundesregierung an entscheidenden Punkten nachgebessert werden, wenn der Königsweg „Verzicht“ nicht gangbar ist. Eine Verhaftungsfrist von fünf Jahren ist völlig ausreichend, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen für eine Schonung der Betriebe im Generationswechsel zu genügen.

Längere Fristen verbieten sich schon deshalb, weil sie weder den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen genügen, noch Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten können. Eine Lohnsummenklausel ist verfassungsrechtlich nicht nötig. Falls sie eingeführt wird, muss die Indexierung gestrichen und eine Notfallklausel für unverschuldeten Rückgang der Lohnsumme eingeführt werden.

- **Für eine unternehmer- und verbrauchergerechte Mehrwertsteuer in Europa**

Wir fordern einen funktionsfähigen Europäischen Binnenmarkt ohne behindernde nationale Umsatzsteuerregeln. Zwar führt die Europäische Kommission im Hinblick auf die kommende französische Ratspräsidentschaft ein Konsultationsverfahren über Erweiterungen des Waren- und Dienstleistungskatalogs für den ermäßigten Mehrwertsteuersatz durch. Der DIHK warnt jedoch davor, aus den Ergebnissen der Konsultation vorschnelle Schlüsse zu ziehen. Denn Vergünstigungen in einzelnen Branchen verfestigen eine zu hohe Steuerlast insgesamt und eine falsche, weil komplizierte und betrugsanfällige Steuerstruktur. Ausnahmen an der einen Stelle werden schnell zur Rechtfertigung von Mehrbelastungen an anderer Stelle missbraucht. Statt sektorspezifischer Steuersubventionen sollte deshalb mehr Raum für Vereinfachung und niedrigere Sätze geschaffen werden.