

Sachgebiet:

BVerwGE: ja

Sonstiges Abgabenrecht

Fachpresse: ja

Sachgebietsergänzung:

Gewerbsteuerrecht

Rechtsquelle/n:

VwGO § 134 Abs. 1 Satz 1 und 3

AO § 163 Satz 1

GewStG § 10a Abs. 1 Satz 1 und 2

EStG § 10d Abs. 2 Satz 2

RsprEinhG § 2 Abs. 1

Titelzeile:

Kein Billigkeitserlass wegen Folgen der Mindestbesteuerung
nach § 10a GewStG

Stichworte:

Sprungrevision; Zustimmungserklärung; Telefax; Übermittlung; Einlegung;
Billigkeitsmaßnahme; Billigkeitserlass; Gewerbesteuer; Verlustvortrag;
Verlustrausgleich; Projektgesellschaft; Mindestbesteuerung; Verlust;
Definitiveffekt; Definitivverlust; strukturelle Gesetzesänderung;
Übergangsvorschrift.

Leitsatz:

1. Der Revisionskläger kann die Zustimmung zur Einlegung der Sprungrevision (§ 134 Abs. 1 Satz 3 VwGO) unabhängig davon, auf welchem Weg er sie empfangen hat, dem Gericht per Telefax vorlegen (im Anschluss an stRSpr des BSG zu § 161 Abs. 1 SGG).

2. Ein Billigkeitserlass nach § 163 AO kann geboten sein, wenn ein Gesetz - seine Verfassungsmäßigkeit im Allgemeinen unterstellt - im Einzelfall zu Ergebnissen führt, die dem Belastungsgrund des Gesetzes zuwiderlaufen. Billigkeitsmaßnahmen dürfen aber nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen (im Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 5. April 1978 - 1 BvR 117/73 - BVerfGE 48, 102 <116>).

3. Im Zusammenhang mit den Regelungen zur Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) scheiden Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zur generellen Vermeidung sog. Definitiveffekte aus, weil darin eine strukturelle Gesetzeskorrektur läge (im Anschluss an BFH, Vorlagebeschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 38).

Urteil des 9. Senats vom 19. Februar 2015 - BVerwG 9 C 10.14

I. VG München vom 30. Januar 2014
Az: VG M 10 K 13.3380



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 9 C 10.14
VG M 10 K 13.3380

Verkündet
am 19. Februar 2015

...
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
auf die mündliche Verhandlung vom 19. Februar 2015
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier,
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Prof. Dr. Korbmacher,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bick und
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Külpmann und Steinkühler

für Recht erkannt:

Das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts München
vom 30. Januar 2014 wird geändert. Die Klage wird abge-
wiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

G r ü n d e :

I

- 1 Die Klägerin begehrt den Erlass von Gewerbesteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 2 160 774 €

- 2 Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. November 1997 als Leasing-Projektgesellschaft zur Finanzierung eines einzigen Projekts (Erwerb und Vermietung einer Müllverbrennungsanlage) gegründet. Investorin war eine Familienstiftung, die mit der Klägerin einen atypischen stillen Gesellschaftsvertrag schloss und eine Einlage in Höhe von 438 Mio. DM in die stille Gesellschaft leistete. Das Leasing- und Finanzierungskonzept sah eine feste Laufzeit bis

zum 31. März 2008 vor. Nach abschreibungsbedingten Verlusten in den Anfangsjahren fiel erst beim planmäßigen Ausscheiden des stillen Gesellschafters im Jahr 2008 ein Gewinn aus Gewerbebetrieb (sog. Exitgewinn) in Höhe von 139 831 991 € an. Diesem Gewinn standen festgestellte Gewerbeverluste in Höhe von 110 134 400 € gegenüber; von ihnen waren aufgrund der sogenannten Mindestbesteuerung gemäß § 10a GewStG - einer Regelung, die erst im Jahre 2004, also während der Laufzeit der o.g. Verträge eingeführt worden war - nur 84 412 278 € anrechenbar. Hiervon ausgehend setzte das zuständige Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 1 945 671 € und - auf dieser Grundlage - die Beklagte mit Bescheid vom 12. Januar 2010 die Gewerbesteuer 2008 auf 4 669 610,40 € fest. Ohne die Mindestbesteuerung hätte die Gewerbesteuer nur 2 508 836 € betragen.

- 3 Die Klägerin legte Anfang Januar 2010 Einspruch gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 ein. Der Einspruch wurde unter Bezugnahme auf ein Parallelverfahren, das ebenfalls eine Projektgesellschaft betraf, zunächst ruhend gestellt. In dem Parallelverfahren hielt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20. September 2012 (IV R 36/10 - BFHE 238, 429) die Begrenzung des Verlustabzugs gemäß § 10a GewStG (Mindestbesteuerung) für verfassungsgemäß, wies aber zugleich darauf hin, dass verbleibende Härtefälle in Bezug auf etwaige Definitiveffekte (endgültiger Ausschluss der Möglichkeit der Verlustverrechnung) durch flankierende Billigkeitsmaßnahmen aufgefangen werden könnten. Hierauf gestützt entschloss sich die Klägerin, ihr Begehren zunächst über einen Billigkeitsantrag weiterzuverfolgen; der Einspruch gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 ist bis heute unbeschieden geblieben.
- 4 Unter dem 3. April 2013 beantragte die Klägerin bei der Beklagten einen Erlass der Gewerbesteuer 2008 in Höhe von 2 160 774 € wegen des Vorliegens eines Härtefalls; der Betrag entspricht dem durch die Mindestbesteuerung verursachten Differenzbetrag. Die Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 4. Juli 2013 mit der Begründung ab, Raum für eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO bleibe nur, sofern Nachteile für den Steuerpflichtigen über das Maß der Nachteile hinausgingen, die bereits im Besteuerungszweck selbst enthalten seien. Solche Nachteile seien weder vorgetragen noch ersichtlich.

- 5 Das Verwaltungsgericht hat der hiergegen gerichteten Klage stattgegeben. In Höhe der Differenz von 2 160 774 € sei bei der Klägerin durch die Mindestbesteuerung gemäß § 10a GewStG eine unzumutbare Definitivbelastung ausgelöst worden, die im Wege einer Billigkeitsentscheidung zu korrigieren sei. Ein Billigkeitserlass sei in Fällen einer Definitivbelastung stets vorzunehmen, es sei denn, der Steuerpflichtige habe durch eigenes Verhalten dazu beigetragen, dass der positive Gewerbeertrag entstanden sei. Dies gelte auch für zeitlich begrenzt angelegte Projektgesellschaften. Von dem Steuerpflichtigen könne nicht verlangt werden, bestehende Verträge nachträglich abzuändern, um den positiven Gewerbeertrag zu vermeiden.
- 6 Gegen dieses Urteil richtet sich die vom Verwaltungsgericht zugelassene Sprungrevision der Beklagten. Diese macht geltend, der Eintritt einer Definitivbelastung, der einen (mittelbaren) Eingriff in das objektive Nettoprinzip darstelle, sei grundsätzlich durch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt. Der Gesetzgeber habe gerade bei § 10a GewStG diesen Fall im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens berücksichtigt. Zu einer unbilligen Härte könne deshalb nur das Vorliegen weiterer besonderer und im Einzelfall zu prüfender Umstände führen. Der Klägerin sei nach Einführung des § 10a GewStG eine Anpassung ihrer Leasing- und Finanzierungsstruktur möglich gewesen.
- 7 Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom
30. Januar 2014 zu ändern und die Klage abzuweisen,
- 8 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 9 Sie bezieht sich zur Begründung im Wesentlichen auf das Urteil des Verwaltungsgerichts.
- 10 Der Vertreter des Bundesinteresses beim Bundesverwaltungsgericht hält die Revision für begründet. Eine abweichende Festsetzung aus sachlichen Billig-

keitsgründen nach § 163 AO müsse hier ausscheiden, denn der Gesetzgeber habe die Mindestbesteuerung in Kenntnis der Tatsache, dass diese unter Umständen zu einem endgültigen Wegfall nicht genutzter Verlustvorträge führen könne, zunächst ins Einkommensteuergesetz und anschließend ins Gewerbesteuer-gesetz übernommen.

II

- 11 1. Die Sprungrevision der Beklagten ist zulässig. Die Beklagte hat das vom Verwaltungsgericht zugelassene Rechtsmittel ordnungsgemäß eingelegt, insbesondere die schriftliche Zustimmungserklärung der Klägerin zur Einlegung der Sprungrevision frist- und formgerecht vorgelegt (§ 134 Abs. 1 Satz 1 und 3, § 139 VwGO). Die Übermittlung der Zustimmungserklärung an das Gericht per Telefax genügt, unabhängig davon, ob der Revisionskläger die Zustimmungserklärung seinerseits per Telefax oder auf andere Weise empfangen hat. Denn es besteht kein Grund, diesen Übermittlungsweg nicht für die Zustimmungserklärung des Gegners und deren Weiterleitung zuzulassen, nachdem auch die Einlegung der Revision selbst per Telefax zulässig ist (stRspr zu § 161 Abs. 1 SGG, vgl. BSG, Urteile vom 19. März 1997 - 6 RKa 36/95 - NZS 1998, 152, vom 22. April 1998 - B 9 SB 7/97 R - juris Rn. 17 f., vom 13. März 2001 - B 3 KR 12/00 R - BSGE 88, 1 <2 f.>, vom 7. Juli 2011 - B 14 AS 153/10 R - BSGE 108, 289 Rn. 13 und vom 12. Juli 2012 - B 3 KR 18/11 R - BSGE 111, 200 Rn. 8). Soweit der 2. und der 6. Senat des Bundesverwaltungsgerichts hierzu eine gegenteilige Auffassung vertreten hatten (vgl. Beschlüsse vom 25. August 2005 - 6 C 20.04 - Buchholz 310 § 134 VwGO Nr. 52 Rn. 14 ff., vom 18. Januar 2006 - 6 C 21.05 - Buchholz 310 § 134 VwGO Nr. 53 Rn. 5 ff. und vom 18. September 2008 - 2 C 125.07 - juris Rn. 1, 9), haben sie auf Anfrage des erkennenden Senats mitgeteilt, dass sie daran nicht festhalten.
- 12 2. Die Revision ist auch begründet. Das angefochtene Urteil verletzt Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO).
- 13 Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Persönliche Unbilligkeitsgründe sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Die Festset-

zung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (stRspr, vgl. BVerfG, Kammerbeschlüsse vom 8. Juli 1987 - 1 BvR 623/86 - juris Rn. 5 und vom 13. Dezember 1994 - 2 BvR 89/91 - NVwZ 1995, 989 <990>; BFH, Urteile vom 24. September 1987 - V R 76/78 - BFHE 151, 221 <224>, vom 21. Oktober 2009 - I R 112/08 - juris Rn. 9 und vom 4. Juni 2014 - I R 21/13 - BFHE 246, 130 Rn. 10; BVerfG, Urteil vom 4. Juni 1982 - 8 C 90.81 - Buchholz 401.0 § 163 AO Nr. 1 S. 3 f.). Auch wenn demnach Härten, die der Gesetzgeber bei der Regelung des gesetzlichen Tatbestands bedacht und in Kauf genommen hat, grundsätzlich keine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigen, so ist eine derartige Maßnahme gleichwohl geboten, wenn ohne die begehrte Billigkeitsmaßnahme das Verhalten des Gesetzgebers aus verfassungsrechtlichen Gründen zu beanstanden wäre. Dies ist der Fall, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt (stRspr, vgl. BVerfG, Kammerbeschlüsse vom 8. Juli 1987 - 1 BvR 623/86 - juris Rn. 5 und vom 3. September 2009 - 1 BvR 2539/07 - NVwZ 2010, 902 <904>; BFH, Urteile vom 27. Mai 2004 - IV R 55/02 - juris Rn. 16, vom 20. September 2012 - IV R 29/10 - BFHE 238, 518 Rn. 21 und vom 17. April 2013 - II R 13/11 - juris Rn. 17). Allgemeine Folgen eines verfassungsgemäßen Gesetzes, die den gesetzgeberischen Planvorstellungen entsprechen und die der Gesetzgeber ersichtlich in Kauf genommen hat, vermögen einen Billigkeitserlass allerdings nicht zu rechtfertigen. Denn Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand inwohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen. Mit verfassungsrechtlich gebotenen Billigkeitsmaßnahmen darf also nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden. Wenn solche Maßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen müssten, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig (BVerfG, Beschluss vom 5. April 1978 - 1 BvR 117/73 - BVerfGE 48, 102 <116>; Kammerbeschluss vom 3. September 2009 - 1 BvR 2539/07 - NVwZ 2010, 902 <904>).

- 14 Hiervon ausgehend scheidet ein Billigkeitserlass im vorliegenden Fall aus. Die festgesetzte Steuer entspricht nicht nur dem Wortlaut des Gesetzes - hier: den Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG - (a), sondern auch dessen Wertungen, denn der Gesetzgeber hat die von der Klägerin beanstandete Rechtsfolge - den Eintritt eines Definitiveffekts - bei der gebotenen objektiven Betrachtung bewusst in Kauf genommen (b). Billigkeitsmaßnahmen sind auch weder allgemein oder speziell bei Projektgesellschaften zur Vermeidung von Definitiveffekten (c) noch wegen des Fehlens einer Übergangsregelung (d) aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten; denn gegebenenfalls erforderliche Korrekturen kämen angesichts der Komplexität der geregelten Materie einer strukturellen Gesetzesänderung gleich.
- 15 a) Die Beklagte hat mit Bescheid vom 12. Januar 2010 die von der Klägerin für das Jahr 2008 zu entrichtende Gewerbesteuer unter Anwendung der Regelungen des § 10a Satz 1 und 2 GewStG (sog. Mindestbesteuerung) zutreffend in Höhe von 4 669 610,40 € festgesetzt. Nach § 10a Satz 1 und 2 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Mio. € um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 1 Mio. € übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 % um nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. Zweck der Bestimmung ist eine "Verstetigung" der Einnahmen (vgl. BT-Drs. 15/1518 S. 13). In der Regel führt die Vorschrift, da eine Verlustanrechnung zeitlich unbegrenzt möglich bleibt, lediglich zu einer zeitlichen Streckung des Verlustausgleichs. Aufgrund verschiedener Umstände, etwa im Falle der Beendigung des Unternehmens durch Insolvenz oder Liquidation sowie bei Veränderung der Unternehmer- oder der Unternehmensidentität, kann es aber auch zu einem endgültigen Verfall eines nicht genutzten Verlustvortrags kommen, einer sogenannten Definitivbelastung (vgl. Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 10a Rn. 114; Heuermann, FR 2012, 435 <440>; Fischer, FR 2007, 281 <283 ff.> und Schaumburg/Schaumburg, StuW 2013, 61 <65 f.>). Hiervon typischerweise betroffen sind Start-up-Unternehmen mit Anlaufverlusten, zeitlich begrenzt bestehende Projektgesellschaften (wie die Klägerin) und Unternehmen mit stark

schwankenden Einkommen (vgl. zu weiteren Beispielen BFH, Beschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 26).

- 16 b) Die Besteuerung der Klägerin widerspricht hinsichtlich des bei ihr eingetretenen Definitivverlusts nicht den Wertungen des Gesetzes. Denn der Gesetzgeber hat die Regelungen zur Mindestbesteuerung in Kenntnis der Tatsache, dass es in verschiedenen Fallkonstellationen, u.a. bei Leasing-Objektgesellschaften wie der Klägerin, zu solchen Definitivverlusten kommen kann, zunächst durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ins Einkommensteuergesetz (§ 10d EStG) und unmittelbar danach durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2922) ins Gewerbesteuergesetz (§ 10a GewStG) übernommen. Dabei hat er keine Vorsorge gegen den Eintritt von Definitivverlusten getroffen.
- 17 aa) Der Eintritt von Definitivverlusten war zwar nicht als Gesetzgebungsziel *beabsichtigt*. Vielmehr hat die Bundesregierung im Rahmen der parallel erfolgten Einführung der Mindestbesteuerung in das Einkommensteuergesetz ausdrücklich erklärt, der Gesetzeszweck einer Verstetigung des Steueraufkommens werde "mit der für die Unternehmen am wenigsten belastenden Maßnahme erreicht. Dabei gehen die Verlustvorträge nämlich nicht verloren, ihr Abzug wird lediglich zeitlich gestreckt" (BT-Drs. 15/1665 S. 4).
- 18 bb) Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist aber nicht die subjektive Vorstellung eines am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten, sondern der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift (stRpr, vgl. etwa BVerfG, Urteil vom 19. März 2013 - 2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11 - BVerfGE 133, 168 Rn. 66).

- 19 Hiervon ausgehend unterliegt es keinem Zweifel, dass Definitivverluste, wie sie bei der Klägerin aufgrund der planmäßigen Beendigung ihrer Projektgesellschaft entstanden sind, nicht ausgeschlossen werden sollten. Zwar zielt § 10a GewStG - wie aufgezeigt - unmittelbar (nur) auf die zeitlich gestreckte Anrechnung von Verlusten. Die Bestimmung ordnet den etwa eintretenden endgültigen Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit nicht selbst an; dieser ergibt sich vielmehr aus hinzutretenden Umständen oder im Zusammenspiel mit anderen Normen (vgl. Desens, FR 2011, 745 <749>). Da der Gesetzgeber aber weder in § 10a GewStG selbst noch in einem anderen Regelungszusammenhang Ausnahmen für solche möglicherweise eintretenden Fälle einer Definitivbelastung vorgesehen hat, kann dem Gewerbesteuerrecht bei der gebotenen objektiven Betrachtung keine Wertung dahin entnommen werden, dass ein endgültiger Wegfall von Verlustvorträgen - stets oder jedenfalls für Projektgesellschaften wie die Klägerin - vermieden werden soll.
- 20 cc) Dass der Gesetzgeber bei Einführung der Mindestbesteuerung die Problematik etwaiger Definitivverluste kannte, zeigt das Gesetzgebungsverfahren (im Ergebnis ebenso BFH, Beschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 33):
- 21 Bereits der Regierungsentwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen - Steuervergünstigungsabbaugesetz - vom 20. November 2002 hatte sowohl eine Mindestbesteuerung im Einkommen- als auch im Gewerbesteuerrecht vorgesehen (vgl. Art. 1 Nr. 11 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Änderung des § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG sowie Art. 5 Nr. 4 zur Änderung des § 10a Satz 1 GewStG, BR-Drs. 866/02 S. 4 und 20). Der Bundesrat lehnte den Gesetzentwurf mit Beschluss vom 20. Dezember 2002 ab (BR-Drs. 866/02 <Beschluss>). Der federführende Finanzausschuss führte am 15. Januar 2003 eine öffentliche Anhörung durch (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 15/481 S. 3 f.), bei der die Sachverständigen im Wesentlichen die negativen Auswirkungen einer Mindestbesteuerung auf die Liquidität und die Eigenkapitalbasis hervorhoben, daneben aber auch die Gefahr von Definitivverlusten, etwa bei Projektgesellschaften ansprachen (vgl. Finanzausschuss, Protokoll Nr. 7 zur BT-Drs. 15/119 S. 22 f., 27, 34 und 64). Das Gesetz wurde schließlich - nach Einschaltung des Vermittlungsausschusses -

am 16. Mai 2003 ohne Regelungen zur Mindestbesteuerung erlassen (BGBl. I S. 660). In einer "Protokollerklärung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerergünstigungsabbaugesetz" hielt die Bundesregierung allerdings fest, dass sie bestimmte Maßnahmen, darunter die Neugestaltung des geltenden Verlustverrechnungssystems (§ 2 Abs. 3 und § 10d EStG, § 10a GewStG), spätestens bis zum 1. Januar 2004 abschließen wolle (vgl. Rödder/Schumacher, DStR 2003, 817 <818 f.>).

- 22 Der die vorgenannte Protokollerklärung umsetzende Gesetzentwurf der Bundesregierung begründete die Einführung der Mindestbesteuerung mit dem erheblichen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen, das diese vor sich herschöben und der erwünschten Verstetigung der Staatseinnahmen (BT-Drs. 15/1518 S. 13). Der Entwurf sah zunächst einen Sockelbetrag von 100 000 € und einen hälftigen Abzug des Restbetrags vor (BT-Drs. 15/1518 S. 5). Eine zweite öffentliche Anhörung durch den federführenden Finanzausschuss, die am 26. September 2003 stattfand (vgl. BT-Drs. 15/1684), ergab ein ähnliches Bild wie die bereits im Januar 2003 durchgeführte Anhörung: Die meisten Sachverständigen kritisierten die Mindestbesteuerung aus steuersystematischen Gründen, wobei noch deutlicher als in der früheren Anhörung die Gefahr von Definitivverlusten, insbesondere für Projektgesellschaften, hervorgehoben wurde (Finanzausschuss, Protokoll Nr. 15/30 zu BT-Drs. 15/1518 S. 16 f., S. 39 ff.). Nach erneuter Ablehnung durch den Bundesrat führte erst die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zur Anhebung des Sockelbetrags auf 1 Mio. € sowie zur Änderung des Prozentwertes für den Abzug des Restbetrags von 50 auf 60 % (BT-Drs. 15/2243 S. 2).
- 23 Die Entstehungsgeschichte des § 10a GewStG verlief hierzu parallel: Die vorgesehene Regelung sollte ebenfalls der Verstetigung der Steuereinnahmen dienen. Auch hier sah der Regierungsentwurf zunächst einen Sockelbetrag von 100 000 € und einen hälftigen Abzug des Restbetrags vor (BT-Drs. 15/1517 S. 7, 12, 19). Die Anhebung des Sockelbetrags auf 1 Mio. € sowie die Änderung des Prozentwertes für den Abzug des Restbetrags von 50 auf 60 % waren - wie bei § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG - erst in der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses enthalten (BT-Drs. 15/2248 S. 2).

- 24 dd) Dem Gesetzgeber war die Problematik eintretender Definitivverluste somit bekannt. Er hat sich jedoch damit begnügt, ihr allein durch die vom Vermittlungsausschuss vorgeschlagenen Änderungen zu begegnen. Diese bewirken zwar, dass weniger Unternehmen von der Regelung erfasst werden. Hinsichtlich der übrigen Unternehmen, die die im Gesetz genannten Schwellenwerte überschreiten, ändert die vorgenommene Erhöhung der Werte aber nichts an der im Gesetz angelegten Möglichkeit eines endgültigen Untergangs von Verlustvorträgen. Da der Gesetzgeber insoweit keine Ausnahmen, etwa für bestimmte Branchen oder für Anfangsverluste, In-Gang-Setzungs-Verluste oder bei einzelnen Zweckgesellschaften für die Verluste aus einer bestimmten Besteuerungsart (vgl. Finanzausschuss, Protokoll Nr. 7 zur BT-Drs. 15/119 S. 34) vorgesehen hat, hat er die Möglichkeit von Definitivverlusten bewusst in Kauf genommen. Damit muss eine Billigkeitsentscheidung, die allein darauf gestützt wird, dass ein solcher Definitivverlust eintritt, grundsätzlich ausscheiden. Denn die Gewährung eines Billigkeitserlasses käme bei dieser Sachlage einer strukturellen Gesetzeskorrektur außerhalb der gesetzgeberischen Planvorstellung gleich, die gerade nicht Sinn einer Härtefallregelung im Einzelfall ist (ebenso BFH, Beschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 38 m.w.N.).
- 25 c) Die Billigkeitsmaßnahme ist auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, um in Einzelfällen aus der unerlässlichen Typisierung resultierende Härten zu mildern, um die Regelung also insgesamt als verfassungsmäßig erscheinen zu lassen (vgl. zu diesem Ansatz BVerfG, Beschluss vom 5. April 1978 - 1 BvR 117/73 - BVerfGE 48, 102 <114>). Selbst wenn man unterstellt, dass der Eintritt von Definitiveffekten verfassungswidrig ist, kann angesichts der Komplexität der hierdurch aufgeworfenen Fragen und der Vielzahl denkbarer Korrekturmöglichkeiten die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes nicht durch Verwaltungsentscheidung im Einzelfall vermieden werden.
- 26 Dagegen spricht bereits, dass das Gesetz keine Kriterien dafür enthält, wann überhaupt eine verfassungsrechtlich nicht mehr hinzunehmende Definitivbelastung vorliegt (vgl. Desens, FR 2011, 745 <750 f.> und Farle/Schmitt, DB 2012, 1746 Fn. 5 und S. 1747). Des Weiteren wäre zu entscheiden, ob sämtliche Fälle einer - noch näher zu definierenden - Definitivbelastung von den Wirkungen

der Regelung ausgenommen werden sollen (so etwa Desens, a.a.O.) oder ob Differenzierungen sinnvoll sind, etwa danach, ob der endgültige Wegfall der Verlustvorträge durch den eigenen Willensentschluss des Steuerpflichtigen veranlasst worden und daher weniger schützenswert ist (vgl. zu dieser Unterscheidung etwa BFH, Urteil vom 20. September 2012 - IV R 29/10 - BFHE 238, 518 Rn. 28). In diesem Zusammenhang wäre weiter zu überlegen, ob hierzu Liquidationsfälle wie der vorliegende zählen sollen. Ebenso könnte man - ausgehend von den Sachverständigenanhörungen (s.o.) - auch an Ausnahmen für bestimmte Branchen oder für bestimmte Verlustarten denken oder Sachverhalte aussparen, in denen die Definitivwirkung auf ein Zusammenspiel der Mindestbesteuerung mit einer Regelung zurückzuführen ist, die einen Missbrauch verhindern soll. Schließlich wäre die Frage zu beantworten, in welchem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum der infolge des Definitiveffekts nicht mehr vorzugsfähige Verlust zu berücksichtigen ist. In Betracht kämen sowohl das Jahr des Eintritts des Definitiveffekts als auch das frühere Jahr (die früheren Jahre) einer Steuerfestsetzung infolge der Mindestbesteuerung; auch hier sind allerdings Differenzierungen denkbar, etwa danach, auf welche Gründe der Effekt zurückzuführen ist (vgl. zu den vorstehenden Erwägungen BFH, Beschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 41 f.).

- 27 Es liegt auf der Hand, dass die aufgeworfenen Fragen nicht die Verwaltungsbehörde im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung im Einzelfall, sondern allein der Gesetzgeber beantworten kann. Denn er muss - bei unterstellter Verfassungswidrigkeit von Definitiveffekten - ein in sich stimmiges Gesamtkonzept zur Mindestbesteuerung entwickeln. Ließe man die von der Klägerin begehrte Korrektur für Projektgesellschaften zu, bestünde die naheliegende Gefahr, dass es angesichts der Vielzahl anderer betroffener Fallgruppen zu verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlungen im Gesetzesvollzug käme (so auch BFH, Urteile vom 20. September 2012 - IV R 36/10 - BFHE 238, 429 Rn. 56 und vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27 Rn. 33). Steht wie im vorliegenden Fall eine „normierungsbedürftige Gruppenausnahme“ in Rede, muss ein Steuerdispens ausscheiden (Isensee, in: FS Flume, 1978, S. 129 <146>).

- 28 d) Aus den vorgenannten Gründen kommt eine Billigkeitsentscheidung auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Fehlens einer Übergangsvorschrift in Betracht.
- 29 Die Klägerin sieht eine besondere Härte darin, dass sie - anders als neu zu gründende Projektgesellschaften - bei Einführung der Mindestbesteuerung im Jahre 2004 aufgrund der feststehenden Leasing- und Finanzierungsstruktur nicht auf die geänderte Rechtslage habe reagieren können. Angesichts der zuvor geschilderten Vielzahl an "Korrekturmöglichkeiten" einerseits und der Gefahr von Gleichheitsverstößen durch die Herausnahme bestimmter Fallgruppen andererseits ergibt sich auch unter diesem Aspekt, selbst wenn man die Richtigkeit des klägerischen Vortrags bezüglich fehlender Reaktionsmöglichkeiten unterstellt, kein Ansatz für eine verfassungsrechtlich gebotene Billigkeitsentscheidung. Denn ebenso wie der nachträglich über Billigkeitsmaßnahmen bewirkte generelle Ausschluss von Definitivverlusten wäre auch die Schaffung einer Übergangsregelung für bestimmte schon bestehende Projektgesellschaften angesichts der Vielfalt denkbarer Differenzierungsmöglichkeiten eine mit dem Charakter einer Billigkeitsentscheidung nicht zu vereinbarende strukturelle Gesetzeskorrektur.
- 30 Hiervon abgesehen musste der Gesetzgeber aber auch keine Übergangsregelung vorsehen. Zwar darf der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung grundsätzlich darauf vertrauen, dass die zum Zeitpunkt des Abschlusses eines steuerrelevanten Geschäftsvorgangs geltende Steuerrechtsslage nicht ohne hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund rückwirkend geändert wird. Um einen dahingehenden Vertrauensschutz auslösen zu können, bedarf ein Geschäftsvorgang eines erkennbaren und belegbaren gesteigerten Grades der Abgeschlossenheit. Die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, genießt dagegen keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (stRspr, vgl. zuletzt BVerfG, Beschluss vom 10. Oktober 2012 - 1 BvL 6/07 - BVerfGE 132, 302 Rn. 45, 54, 71 m.w.N.). Unter Berücksichtigung dessen hat der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass die Anwendung des § 10a GewStG auf bestehende Gesellschaften, auch in Bezug auf bisher nicht ausgeglichene Verluste, die vor dem Inkrafttreten der Neuregelung entstanden sind, keinen durchgrei-

fenden rechtlichen Bedenken begegnet. Das Vertrauen in den Fortbestand einer bestimmten Ausgestaltung einer Verlustabzugsregelung müsse schon angesichts der Ungewissheit, ob und wann es tatsächlich zur Möglichkeit einer Verlustverrechnung kommt, gegenüber dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers zurücktreten. Denn es fehle an einer rechtlichen Verfestigung der wirtschaftlichen Position der Verlustausgleichsmöglichkeit im Augenblick der Gesetzesänderung (BFH, Urteil vom 22. August 2012 - I R 9/11 - BFHE 238, 419 Rn. 11 m.w.N.). Dem schließt sich der Senat an.

- 31 3. Der Umstand, dass der 1. Senat des Bundesfinanzhofs eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts dazu eingeholt hat, ob § 10a GewStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist (Vorlagebeschluss vom 26. Februar 2014 - I R 59/12 - BFHE 246, 27), gibt dem erkennenden Senat keinen Anlass, den vorliegenden Rechtsstreit entsprechend § 94 VwGO bis zum Abschluss des verfassungsgerichtlichen Verfahrens auszusetzen.
- 32 Der hier anhängige Rechtsstreit betrifft ausschließlich die Frage, ob die festgesetzte Steuer aus Gründen der Billigkeit zu erlassen ist. Die Entscheidung dieses Rechtsstreits hängt nicht von der Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Steuernorm ab. Die Frage der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes und mithin des auf seiner Grundlage ergangenen Steuerbescheides ist - von den Fällen sich aus unerlässlichen Typisierungen ergebender Billigkeitsmaßnahmen in Einzelfällen abgesehen (vgl. oben unter 2 c) - keine Frage der Billigkeit. Will der von einer Steuerfestsetzung Betroffene die Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden gesetzlichen Bestimmungen geltend machen, so muss er gegen den Steuerbescheid vorgehen. Allein im Rahmen eines solchen Verfahrens könnte das Bundesverfassungsgericht das Gesetz für mit dem Grundgesetz unvereinbar oder nichtig erklären (stRpr, vgl. BVerfG, Beschluss vom 5. April 1978 - 1 BvR 117/73 - BVerfGE 48, 102 <114> und Kammerbeschluss vom 8. Juli 1987 - 1 BvR 623/86 - juris Rn. 3; zur Zweigleisigkeit des Steuerfestsetzungs- und des Erlassverfahrens auch BVerwG, Urteil vom 4. Juni 1982 - 8 C 90.81 - Buchholz 401.0 § 163 AO Nr. 1 S. 2 f. und Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand November 2014, § 163 Rn. 21 m.w.N.) . Der Klägerin steht dieser Weg im Übrigen noch offen, da ihr Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbetrag bislang nicht beschieden wurde.

- 33 4. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RsprEinhG für die Einleitung eines Vorlegungsverfahrens an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes gemäß §§ 11 ff. RsprEinhG sind nicht gegeben. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20. September 2012 (IV R 36/10 - BFHE 238, 429), beruht nicht auf der unterschiedlichen Beantwortung einer identischen Rechtsfrage im Sinne von § 2 Abs. 1 RsprEinhG.
- 34 Nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG muss sich die Rechtsfrage auf der Grundlage von Vorschriften stellen, die in ihrem Regelungsgehalt gänzlich übereinstimmen und nach denselben Prinzipien auszulegen sind (Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschlüsse vom 6. Februar 1973 - GmS-OGB 1/72 - BVerwGE 41, 363 <365> und vom 12. März 1987 - GmS-OGB 6/86 - BVerwGE 77, 370 <373>). Darüber hinaus muss die Rechtsfrage sowohl für den ererkennenden Senat in der anhängigen Sache als auch für den divergierenden Senat in der bereits entschiedenen Sache entscheidungserheblich sein (vgl. BAG, Urteil vom 7. Dezember 2005 - 5 AZR 254/05 - juris Rn. 34; BGH, Beschluss vom 18. Februar 2002 - II ZR 331/00 - NJW 2002, 1207 <1208>; vgl. auch Pietzner, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Anh. § 11 RsprEinhG Rn. 13, Stand Januar 2000).
- 35 An der letztgenannten Voraussetzung fehlt es hier. Der Bundesfinanzhof hat zwar seine Entscheidung auf die Annahme gestützt, dass besondere Härten, die allein von der durch die Verluststreckung ausgelösten Definitivbelastung herrühren, durch Billigkeitsmaßnahmen - gemeint sind solche nach §§ 163, 227 AO - vermieden werden könnten; die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen in besonderen Einzelfällen flankiere die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers (Urteil vom 20. September 2012 - IV R 36/10 - BFHE 238, 429 Rn. 57). Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof aber nicht entscheidungstragend darauf abgestellt, dass Definitivbelastungen, die durch die Regelungen zur Mindestbesteuerung entstehen, entweder in allen Fällen überhaupt oder jedenfalls in allen Fällen, in denen eine Projektgesellschaft betroffen ist, durch Billigkeitsmaßnahmen vermieden werden müssen. Gegen eine derartige grundsätzliche Festlegung des Bundesfinanzhofs, die hier auf eine Abweichung in einer Rechtsfrage i.S.d. § 2 Abs. 1 RsprEinhG führen würde, spricht nicht nur der Hinweis auf "besondere Härten" bzw. auf die "Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen in be-

sonderen Einzelfällen", sondern vor allem der weitere Kontext, in dem die o.g. Aussage steht. Der Bundesfinanzhof erläutert nämlich, es sei nicht zu erkennen, dass "eine Definitivbelastung in allen verbleibenden denkbaren Einzelfällen hätte ausgeschlossen werden können, ohne das System der Mindestbesteuerung insgesamt aufzugeben und ohne zugleich weitere Verletzungen des Gleichheitssatzes zu bewirken" (Urteil vom 20. September 2012 - IV R 36/10 - BFHE 238, 429 Rn. 56). In diesem Zusammenhang erwähnt er ausdrücklich die Fallgruppe, in der die Ursache für die Definitivbelastung darin liegt, dass "ein positiver Gewerbeertrag nur im letzten Jahr der werbenden Tätigkeit entsteht", der Sache nach also die Fallgruppe der Projektgesellschaft. Dieser Fallgruppe stellt er solche Unternehmen gegenüber, in denen es trotz gleichförmiger Ergebnisentwicklung zu einer Definitivbelastung kommt und wendet sich gegen eine Ungleichbehandlung beider Fallgruppen.

- 36 Dies berücksichtigend kann der Bundesfinanzhof folglich weder gemeint haben, dass generell in allen verbleibenden Einzelfällen einer Definitivbelastung noch dass für sämtliche Projektgesellschaften Billigkeitsmaßnahmen gewährt werden müssen. Vielmehr wollte der Bundesfinanzhof solche Maßnahmen offenbar - im Einklang mit der Rechtsauffassung des erkennenden Senats - auf besonders gelagerte Härtefälle beschränken.
- 37 Eine Abweichung von zwei weiteren unter demselben Datum ergangenen Urteilen des Bundesfinanzhofs, die sich gleichfalls zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung äußern (Urteile vom 20. September 2012 - IV R 29/10 - BFHE 238, 518 Rn. 27 f. sowie - IV R 60/11 - juris Rn. 22 f.), scheidet ebenso mangels Entscheidungserheblichkeit aus; dort war die Unbilligkeit schon aus anderen Gründen verneint worden.
- 38 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO.

Dr. Bier

Prof. Dr. Korbmacher

Dr. Bick

Dr. Külpmann

Steinkühler

B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren auf
2 160 774 € festgesetzt (§ 47 Abs. 1, § 52 Abs. 3 GKG).

Dr. Bier

Prof. Dr. Korbmacher

Dr. Bick