

## Leitsätze

zum Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018

- 1 BvR 1236/11 -

1. Mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist es vereinbar, dass eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer grundsätzlich gewerbsteuerpflichtig ist, obwohl der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer verbleibt.
2. Die Freistellung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns von der Gewerbsteuerpflicht in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.
3. Nicht nur die Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag, sondern auch dessen Zuleitung zum Bundesrat kann das Vertrauen in die bestehende Rechtslage gegenüber einem Gesetz mit belastender Rückwirkung zerstören.

**BUNDESVERFASSUNGSGERICHT**

**- 1 BvR 1236/11 -**

Verkündet  
am 10. April 2018  
Langendörfer  
Tarifbeschäftigte  
als Urkundsbeamtin  
der Geschäftsstelle



**IM NAMEN DES VOLKES**

In dem Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerde

der Brauerei B... GmbH & Co. KG,  
vertreten durch die persönlich haftende Gesellschafterin .... GmbH & Co. OHG,  
diese vertreten durch die persönlich haftenden Gesellschafter ...

- Bevollmächtigte:
1. Rechtsanwälte Dr. Arvid Siebert und Katrin Piepho,  
in Sozietät Rechtsanwälte kessler&partner,  
Martinistraße 57, 28195 Bremen,
  2. Rechtsanwälte Dr. Bertold Gaede und Martin Ahlhaus,  
in Sozietät Rechtsanwälte Noerr LLP,  
Briener Straße 28, 80333 München -

1. unmittelbar gegen
  - a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 8. März 2011 - IV S 14/10 -,
  - b) das Urteil des Bundesfinanzhofs  
vom 22. Juli 2010 - IV R 29/07 -,
  - c) den Bescheid des Finanzamts Bremen-Mitte  
vom 28. April 2010 - ... -,

2. mittelbar gegen

§ 7 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG)  
in der Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des  
Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von  
Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23. Juli 2002 (BGBl I S. 2715)

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat -  
unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsident Kirchhof,  
Eichberger,  
Masing,  
Paulus,  
Baer,  
Britz,  
Ott

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2017 durch

### **U r t e i l**

für Recht erkannt:

Die Verfassungsbeschwerde wird zurückgewiesen.

Gründe:

A.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Fragen, ob die Einführung der Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmenschaft durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Juli 2002 und das rückwirkende Inkraftsetzen dieser Vorschrift für den Erhebungszeitraum 2002 verfassungsrechtlich zulässig sind. 1

I.

1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Außerdem gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). 2

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Das ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG). 3

Anders als bei der Einkommensteuer können Schuldner der Gewerbesteuer neben natürlichen und juristischen Personen auch Personengesellschaften sein. Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer die Gesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die Personengesellschaft bildet bei Vorliegen von Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative einkommensteuerlich wie auch gewerbesteuerlich eine Mitunternehmenschaft (vgl. BFH Großer Senat, Beschluss vom 25. Juni 1984 - GrS 4/82 -, BFHE 141, 405 <440 ff.>). 4

Die Gewerbesteuer, die der Gewerbeertrag einer Kapitalgesellschaft auslöst, ist von der Kapitalgesellschaft geschuldet (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Sie ist aufgrund gesetzlicher Regelung (§ 4 Abs. 5b EStG) seit 2008 für Kapitalgesellschaften nicht mehr als Betriebsausgabe bei der Gesellschaft abziehbar und auf Ebene des Gesellschafters auf dessen Einkommensteuer nicht anrechenbar. 5

2. Nach früherer gefestigter Rechtsprechung und damit übereinstimmender Auffassung in Rechtswissenschaft und Rechtspraxis begann die Gewerbesteuerpflicht bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern grundsätzlich erst mit Aufnahme der werbenden „aktiven“ Tätigkeit und endete mit deren Aufgabe. Aus diesem Grund unterlagen bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs oder von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft bis zur Einführung des § 7 Satz 2 GewStG durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 - StBAÄG - (BGBl I S. 2715) grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer (vgl. BFH, Urteil vom 25. Mai 1962 - I 78/61 S -, BFHE 75, 467 <470>; BFH, Urteil vom 27. März 1996 - I R 89/95 -, BFHE 181, 499 <502>; Abschnitt 38 Absatz 3 GewStR 1998; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 Rn. 13 f. <November 2017>).

Bei Kapitalgesellschaften unterlagen und unterliegen dagegen grundsätzlich sämtliche Gewinne der Gewerbesteuer. Daher sind bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch die Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben oder aus der Aufgabe des Betriebs gewerbesteuerpflichtig. Allerdings ging die Rechtsprechung ungeachtet dieser gesetzlichen Fiktion davon aus, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften - auch bei Kapitalgesellschaften, die ihre Anteile daran veräußern - nicht der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. BFH, Urteil vom 28. Februar 1990 - I R 92/86 -, BStBl II 1990, S. 699 = juris, Rn. 17). Der Bundesfinanzhof begründete dies damit, dass der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften deshalb nicht der veräußernden Kapitalgesellschaft zuzurechnen sei, weil in diesen Fällen die im Betrieb der Personengesellschaft liegenden stillen Reserven realisiert würden.

3. Mit der Einführung des mit der Verfassungsbeschwerde mittelbar angegriffenen § 7 Satz 2 GewStG durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen hat der Gesetzgeber diese Rechtslage für Mitunternehmerschaften beendet und bei ihnen auch die Gewinne aus der Veräußerung ihres Betriebs, eines Teilbetriebs oder von Anteilen eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist, weitgehend der Gewerbesteuer unterworfen.

a) § 7 GewStG in der angegriffenen Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen lautet: 9

Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes 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 § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.

Die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entsteht. Es sollte vermieden werden, dass die breitere, schon bisher Veräußerungsgewinne erfassende gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter steuerneutral vor ihrer Veräußerung aus der Kapitalgesellschaft geschleust und dann gewerbesteuerfrei veräußert werden. 10

b) Im Einzelnen lag dem neu eingefügten § 7 Satz 2 GewStG eine aufgrund eines redaktionellen Versehens des Gesetzgebers ungewöhnliche Gesetzgebungsgeschichte zugrunde: 11

aa) (1) Ein Entwurf zur Änderung des § 7 GewStG wurde zunächst im Rahmen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG) am 17. August 2001 dem Bundesrat zugeleitet (BRDrucks 638/01) und am 10. September 2001 beim Bundestag 12

eingebraucht. Die damalige Entwurfsfassung des neuen § 7 Satz 2 GewStG stimmte bereits weitestgehend mit der im Jahr 2002 Gesetz gewordenen Neuregelung überein. Lediglich der abschließende Halbsatz des zweiten Satzes lautete abweichend von der Endfassung wie folgt:

„... soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt.“

Art. 4 Nr. 5 UntStFG sah die Anwendung der Neuregelung erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 vor. 13

In der Einzelbegründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz heißt es dazu (BTDrucks 14/6882, S. 41): 14

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, statt dessen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft zu übertragen und könnten anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußern.

(2) Ausgangspunkt dieser Gesetzesinitiative war der „Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts“ an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vom 18. April 2001 (Beilage zu FR 11/2001, S. 1 <2 ff.>; im Weiteren „Bericht der Bundesregierung“). 15

Dort ist unter B.I.6 ausgeführt: 16

Der Gewinn aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, aber auch aus der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebes gehört bei Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit zum Gewerbeertrag (§ 8 Abs. 2 KStG). Hiervon ausgenommen ist der Gewinn einer Körperschaft aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft (Abschnitt 40 Abs. 2 S. 3 GewStR). Das verschafft Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG n.F. Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personenge-

sellschaft (Objektgesellschaft) einzubringen, um sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung gewerbesteuerfrei zu veräußern.

Es gibt keine nachvollziehbare Begründung dafür, dass eine Kapitalgesellschaft mit dem Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt, wenn sie ihren gesamten Betrieb oder Teilbetrieb veräußert, aber einen Betrieb oder Teilbetrieb gewerbesteuerfrei veräußern kann, wenn sie sich mit einer anderen Kapitalgesellschaft zusammenschließt oder wenn an ihr eine andere Person - das kann auch der Anteilseigner einer Ein-Mann-GmbH sein - als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt ist. [...]

Die Vertreter von Wissenschaft und Wirtschaft äußerten die Befürchtung, dass eine erweiterte gewerbesteuerliche Erfassung von Beteiligungsverkäufen möglicherweise den Mittelstand schädigen könne. Wegen einiger weniger Missbrauchsfälle sei eine allgemeine Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften nicht gerechtfertigt.

Die Vertreter der Verwaltung sind der Auffassung, dass die Möglichkeit der gewerbesteuerfreien Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft künftig beseitigt werden sollte.

Um diese Missbrauchsmöglichkeit künftig auszuschließen, sollte zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters gehören, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Personengesellschaft anzusehen ist.

Den Befürchtungen der Wirtschaft könnte durch eine Nichtanwendungsklausel für natürliche Personen als Mitunternehmer Rechnung getragen werden. Dadurch könnte sichergestellt werden, dass deren Veräußerungsgewinne wie bisher von der Gewerbesteuer befreit blieben.

(3) Im Bundestag wurde der Gesetzentwurf am 25. September 2001 zur Beratung an die Ausschüsse überwiesen. Am 10. Oktober 2001 fand eine öffentliche Anhörung hierzu statt (BTDrucks 14/7344, S. 2 f.). 17

In seiner Beschlussempfehlung vom 7. November 2001 schlug der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Änderung vor, im letzten Halbsatz vor Mitunternehmer „unmittelbar beteiligter“ einzufügen (BTDrucks 14/7343, S. 40). Der letzte Halbsatz des § 7 Satz 2 GewStG sollte demnach lauten: 18

[...] soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Die Begründung hierfür lautete (BTDrucks 14/7344, S. 12):

19

Durch die Änderung werden nur die Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmenschaften 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.

(4) Der Bundestag nahm das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz in 20  
der Fassung der BTDrucks 14/7343 am 9. November 2001 an (BRDrucks 893/01)  
und verabschiedete es am 14. Dezember 2001.

Der Bundesrat stimmte am 20. Dezember 2001 zu (BRDrucks 1061/01). Am 21  
24. Dezember 2001 wurde das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz im  
BGBl I S. 3858 veröffentlicht. Die Änderung des § 7 Satz 2 GewStG trat nach Art.  
12 Abs. 1 UntStFG am Tag nach der Verkündung in Kraft und war nach Art. 4 Nr.  
5 UntStFG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden.

bb) Zwischenzeitlich hatte der Bundestag in Art. 11 Nr. 2 des Gesetzes zur 22  
Fortführung des Solidarpaktes, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanz-  
ausgleichs und zur Abwicklung des Fonds „Deutsche Einheit“ vom 20. Dezember  
2001 (Solidarpaktfortführungsgesetz - SFG) ebenfalls eine Neufassung des § 7  
Satz 2 GewStG beschlossen. Sie stand in keinem inhaltlichen Zusammenhang mit  
der gewerbesteuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, die Gegen-  
stand der Regelung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes war. Ge-  
mäß Art. 11 Nr. 4 SFG sollte diese Fassung von § 7 Satz 2 GewStG erstmals für  
den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden sein.

Das Solidarpaktfortführungsgesetz wurde vom Bundestag am 30. November 23  
2001 beschlossen (BRDrucks 999/01). Der Bundesrat stimmte dem Gesetz am  
20. Dezember 2001 zu (BRDrucks 999/01). Es wurde am 27. Dezember 2001 ver-  
kündet (BGBl I S. 3955) und ordnete, wie vorgesehen, eine Neufassung des § 7  
Satz 2 GewStG mit dem Entwurfsinhalt nach dem Solidarpaktfortführungsgesetz  
an.

Aufgrund dieser zeitlichen Verkündungsabfolge wurde § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes durch die Neufassung des Solidarpaketfortführungsgesetzes „überschrieben“. 24

cc) Der ursprüngliche Entwurf des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes sah keine Änderungen von § 7 GewStG vor (BTDrucks 14/8286). In seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht zum Entwurf vom 24. April 2002 nahm der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags dann aber den Vorschlag einer Neufassung von § 7 Satz 2 GewStG auf, die der „überschriebenen“ Regelung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes entsprach, um ein redaktionelles Versehen zu beseitigen (BTDrucks 14/8887, S. 26). Art. 1 Buchstabe d Nr. 2 StBAÄG sah die Anwendung der Vorschrift erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 vor. 25

Das mittlerweile in Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen umbenannte Gesetz wurde in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses im Bundestag am 26. April 2002 beschlossen (BRDrucks 351/02). Nach Anrufung des Vermittlungsausschusses durchlief es am 28. Juni 2002 endgültig den Bundestag (BRDrucks 607/02) und wurde am 26. Juli 2002 verkündet (BGBl I S. 2715). § 7 Satz 2 GewStG in der heute noch gültigen Fassung trat nach Art. 17 Abs. 1 StBAÄG am Tag nach der Verkündung in Kraft. 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. 26

4. Die Behandlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Einzelunternehmer und Körperschaften folgt ertragsteuerlich eigenen Regeln. Die Mitunternehmerschaft selbst ist weder Einkommen- noch Körperschaftsteuersubjekt. Zudem sind Gewerbesteuer und Einkommensteuer in spezifischer Weise miteinander verknüpft. 27

a) Die Beendigung der Betätigung als Einzelunternehmer kann nur durch Aufgabe des Gewerbebetriebs oder Veräußerung des Einzelunternehmens erfolgen. Ein dort entstehender Veräußerungsgewinn unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nach denselben Regeln wie die laufenden Gewinne aus einem Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). 28

Wird die unternehmerische Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ausgeübt, unterliegt die Personengesellschaft selbst weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer (sog. Transparenz der Personengesellschaft). Diese Steuern fallen vielmehr bei ihren Gesellschaftern an, je nach deren Rechtsnatur bei natürlichen Personen als Einkommensteuer, bei juristischen Personen als Körperschaftsteuer. 29

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft unterliegt bei einer natürlichen Person als Veräußerungsgewinn beim veräußernden Gesellschafter der Einkommensteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und bei veräußernden Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in Verbindung mit § 8 Abs. 2 KStG). Veräußert eine Personengesellschaft ihren Mitunternehmeranteil an einer anderen Personengesellschaft, zählt der hieraus erzielte Veräußerungsgewinn zum Gewinnanteil der veräußernden Personengesellschaft aus ihrer Beteiligung an der anderen Personengesellschaft. Dieser wird den Gesellschaftern der veräußernden Personengesellschaft wiederum nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zugerechnet und je nach Art des beteiligten Steuerrechtssubjekts der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterworfen. 30

b) Einkommensteuer und Gewerbesteuer sind durch § 35 EStG miteinander verknüpft. Die Regelung trat mit Wirkung zum 1. Januar 2001 in Kraft und löste den bis dahin geltenden § 32c EStG ab (vgl. dazu BVerfGE 115, 97). Die Gewerbesteuer ist danach im dort geregelten Umfang auf die tarifliche Einkommensteuer anrechenbar und wirkt im Ergebnis vergleichbar einer Einkommensteuer-Vorauszahlung. Dies gilt allerdings nur für natürliche Personen, die unmittelbar oder mittelbar als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt sind. Für die Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer gibt es keine vergleichbare Anrechnungsregelung. 31

Wie beim Einzelunternehmer wird die Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei einer Mitunternehmerschaft anteilig auf die Einkommensteuer der Gesellschafter (steuerlich der Mitunternehmer) angerechnet. Der Anrechnungsbetrag eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des in der Gesellschaft vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinne sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 3 Satz 2 EStG in der Fassung des Veranlagungszeitraums 2001). 32

II.

1. Die Beschwerdeführerin ist ein weltweit agierendes Unternehmen im Brau- 33  
gewerbe. Sie ist eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin in den ent-  
scheidungserheblichen Jahren 2001 und 2002 eine Offene Handelsgesellschaft  
war. Gesellschafterinnen der Offenen Handelsgesellschaft waren zwei Gesell-  
schaften mit beschränkter Haftung. Kommanditisten der Beschwerdeführerin wa-  
ren neben der H.-B. Brauerei GmbH eine Stiftung, vier Kommanditgesellschaften,  
eine weitere Gesellschaft mit beschränkter Haftung und natürliche Personen.

2. Mit Ausnahme der H.-B. Brauerei GmbH veräußerten alle an der Be- 34  
schwerdeführerin beteiligten Kommanditisten in den Jahren 2001 und 2002 ihre  
Kommanditanteile.

a) Um dies vorzubereiten, schlossen die Gesellschafter im Juli 2001 eine Ge- 35  
sellschaftervereinbarung. Sie beauftragten einen Lenkungsausschuss mit dem Ab-  
schluss eines Anteilsverkaufsvertrags im Namen der Gesellschafter.

b) Am 5. August 2001 wurde zwischen dem Lenkungsausschuss im Namen 36  
der veräußernden Kommanditisten, der Beschwerdeführerin, der Käuferin und de-  
ren Konzernmuttergesellschaft ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen (im  
Weiteren „Sale Agreement“).

Ziffer 15.1 des Sale Agreements bestimmt: 37

Die dingliche Abtretung der Kommanditanteile von den Verkäufern  
an die Käuferin ist innerhalb von 14 (vierzehn) Tagen nach Erhalt al-  
ler notwendigen kartellrechtlichen Freigaben [...] zu vollziehen; die  
dingliche Abtretung erfolgt jedoch in keinem Fall vor dem 1. Februar  
2002.

Als aufschiebende Bedingungen des Sale Agreements sahen Ziffer 16.1 die 38  
mehrheitliche Zustimmung der Kommanditisten und Ziffer 16.2 die Erteilung kar-  
tellrechtlicher Genehmigungen vor. Zum Wirksamkeitszeitpunkt wurde - unter der  
Voraussetzung des Eintritts der aufschiebenden Bedingungen - der 1. Februar  
2002 bestimmt.

Das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditanteilen ging gemäß Ziffer 2.2 Satz 2 des Sale Agreements zum dort bestimmten Zeitpunkt, dem 1. Februar 2002, über. Gleichzeitig erfolgte auch die Abtretung der Gesellschaftsanteile. 39

In Ziffer 20.3 des Sale Agreements ist zu anfallenden Steuern geregelt: 40

[...] Die Käuferin trägt auch alle für die Übertragung gegebenenfalls anfallenden Steuern, insbesondere unter anderem die Grunderwerbssteuer [...]; dies berührt nicht die in Ziffer 5.2 (ii) bezeichneten Freistellungsansprüche.

In Ziffer 5.2 ist geregelt: 41

Die Verkäufer haben die Käuferin oder nach Wahl der Käuferin die Gesellschaft und die Tochtergesellschaften schadlos zu halten hinsichtlich (i) aller Steuern und Sozialabgaben, die sich auf vor dem oder zum Übertragungszeitpunkt abgelaufene Zeiträume und (ii) die von der Gesellschaft aufgrund der Übertragung der Kommanditanteile zu entrichtende Gewerbesteuer beziehen; [...]

c) Am 1. September 2001 fand eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der Beschwerdeführerin statt. Vor der Beschlussfassung wurden in einer Aussprache unter anderem die steuerlichen Auswirkungen auf Gesellschafterebene dargestellt. Sodann genehmigte die Gesellschafterversammlung das Sale Agreement und stimmte der beabsichtigten Abtretung der Kommanditanteile zu. 42

d) Am 4. November 2003 trafen die Beteiligten, darunter auch die Beschwerdeführerin, eine Vereinbarung zur Tragung der Gewerbesteuer aus dem Verkauf der Kommanditanteile (im Weiteren „Ergänzungsvereinbarung“). Sie ging davon aus, dass nur der Verkauf der Kommanditanteile der nicht-privaten Verkäufer (Kapital- und Personengesellschaften) der Gewerbesteuer unterliege. Die Ergänzungsvereinbarung beschränkte die vertragliche Verpflichtung der Verkäufer, die Käuferin von der Gewerbesteuer auf die Veräußerungsgewinne freizustellen, der Höhe nach. 43

e) In ihrer Gewerbesteuererklärung 2002 erklärte die Beschwerdeführerin einen laufenden Verlust für beide Rumpfwirtschaftsjahre und Veräußerungsgewinne nach § 7 Satz 2 GewStG in Höhe von circa 663 Mio. €. Das Finanzamt setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf knapp 26 Mio. € und die Gewerbesteuer auf knapp 107 Mio. € fest. Der Einspruch der Beschwerdeführerin hatte keinen Erfolg. 44

3. Die von der Beschwerdeführerin zum Finanzgericht erhobene Klage war nur teilweise erfolgreich. Gemäß ihrem Hilfsantrag wurde der Veräußerungsgewinn nicht in voller Höhe der Besteuerung unterworfen. Den Hauptvortrag, § 7 Satz 2 GewStG sei wegen unzulässiger Rückwirkung und wegen Verletzung des Gleichheitssatzes verfassungswidrig und daher der Veräußerungsgewinn nicht zu besteuern, hielt das Finanzgericht im Urteil vom 7. Februar 2007 (FG Bremen, Urteil vom 7. Februar 2007 - 3 K 73/05 (5) -, EFG 2007, S. 1720) hingegen für unbegründet. 45

Während des Revisionsverfahrens erließ das Finanzamt für den Gewerbesteuermessbetrag 2002 Änderungsbescheide, zuletzt vom 28. April 2010. Es berücksichtigte dabei unter anderem den teilweisen Klageerfolg der Beschwerdeführerin in der ersten Instanz. Die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Kommanditanteile blieben unverändert berücksichtigt. 46

4. Der Bundesfinanzhof wies die Revision mit angegriffenem Urteil vom 22. Juli 2010 zurück (BFH, Urteil vom 22. Juli 2010 - IV R 29/07 -, BStBl II 2011, S. 511). 47

a) § 7 Satz 2 GewStG sei mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar. Das gelte für die unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen, da diese sich grundlegend voneinander unterscheiden. Es sei dem Gesetzgeber unbenommen, an unterschiedliche Rechtsformen unterschiedliche gewerbsteuerliche Folgen zu knüpfen. 48

Ferner sei mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar, dass § 7 Satz 2 GewStG zwischen Personengesellschaften und natürlichen Personen unterscheidet. Die Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs durch eine Mitunternehmerschaft sei gewerbsteuerpflichtig, nicht hingegen der entsprechende Gewinn einer natürlichen Person als unmittelbar beteiligte Mitunternehmerin. Damit verfolge der Gesetzgeber das legitime Ziel, Steuerumgehungen zu verhindern. Es sollte insbesondere vermieden werden, dass Kapitalgesellschaften Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung der Gewerbesteuer unterliegen, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft übertragen und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbsteuerfrei veräußern. 49

Dabei liege die unterschiedliche Behandlung zwischen unmittelbar beteiligten natürlichen Personen und mittelbar beteiligten natürlichen Personen im Rahmen 50

des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bei der Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift; sie sei jedenfalls aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt.

Es verstoße nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dass die Gesellschaft, deren Anteile veräußert würden, mit Gewerbesteuer belastet werde, obwohl der die Steuerpflicht auslösende Ertrag auf Ebene des Gesellschafters erzielt werde. Jedenfalls stehe es mit Art. 3 Abs. 1 GG im Einklang, bei der Gewerbesteuer an die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter einer Personengesellschaft anzuknüpfen. 51

b) Die Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG auf den Erhebungszeitraum 2002 begründe keine unzulässige Rückwirkung. Dabei könne offen bleiben, ob ein Fall echter oder unechter Rückwirkung vorliege. Selbst wenn man von einem Fall echter Rückwirkung ausgehe, sei die Neuregelung verfassungsgemäß. Die Rechtslage sei unklar und verworren gewesen, so dass die Bürger mit einer Änderung der Rechtslage hinsichtlich von Gewinnen aus der Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmenschaften und deren Anteilen rechnen mussten. 52

Vorliegend hätten die Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz und das Solidarpaktfortführungsgesetz jedenfalls dazu geführt, dass die Bürger mit einer Änderung hinsichtlich von Gewinnen aus der Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmenschaften und deren Anteilen rechnen mussten. Der Wortlaut von § 7 Satz 2 GewStG sei nach Verkündung des Solidarpaktfortführungsgesetzes und des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes offensichtlich fehlerhaft gewesen, weil Satz 3 der Vorschrift dann überflüssig gewesen sei. 53

Verfassungsrechtlich sei es zulässig, dass § 7 Satz 2 GewStG im Streitfall Anwendung finde, obwohl das Sale Agreement bereits am 1. September 2001 wirksam geworden sei. Soweit die Kommanditisten der Beschwerdeführerin dieses bereits in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2001 abgeschlossen hätten, liege ein Fall unechter Rückwirkung vor, wobei es auf die Zustimmung der Gesellschafterversammlung durch den Beschluss vom 1. September 2001 ankomme. Erst mit der Abtretung Anfang 2002 sei der Tatbestand abgeschlossen, an den die Rechtsfolgen anknüpften. Allerdings sei die Veräußerung bereits mit der verbindlichen schuldrechtlichen Vereinbarung ins Werk gesetzt. 54

Das Vertrauen der veräußernden Kommanditisten sei jedoch durch den Bericht der Bundesregierung vom 18. April 2001 und den Regierungsentwurf des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 17. August 2001 (BRDrucks 638/01) zwar nicht zerstört, aber abgeschwächt gewesen. 55

c) Ein Verstoß gegen § 96 FGO liege nicht vor. Die Urteilsgründe gäben die wesentlichen Erwägungen wieder, die im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 22. Juli 2010 für die gerichtliche Entscheidung aufgrund ihres Gesamtergebnisses maßgeblich gewesen seien. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung sei nicht in Betracht gekommen. 56

d) Mit dem mit der Verfassungsbeschwerde ebenfalls angegriffenen Beschluss vom 8. März 2011 wies der Bundesfinanzhof die von der Beschwerdeführerin erhobene Anhörungsrüge und Gegenvorstellung zurück. 57

### III.

Mit der Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin Verstöße gegen das Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 GG, Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 19 Abs. 3 GG), gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), gegen den Anspruch auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) sowie gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG). 58

1. Es liege ein Fall unechter Rückwirkung vor. Aufgrund der Vornahme des dinglichen Geschäfts am 1. Februar 2002 falle der Veräußerungsgewinn in das Rumpfgeschäftsjahr vom 1. Februar 2002 bis zum 31. Dezember 2002, das dem Veranlagungszeitraum 2002 zuzuordnen sei. Die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn entstehe mit dem Ablauf des Erhebungszeitraums, hier des Jahres 2002. Das Gesetz, mit dem der maßgebliche § 7 Satz 2 GewStG geändert worden sei - das Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz -, sei am 26. Juli 2002 und mithin vor Entstehen der Gewerbesteuerschuld für den Veranlagungszeitraum 2002 verkündet worden. 59

Der Steuerpflichtige dürfe im Zeitpunkt seiner Disposition grundsätzlich in den Bestand der Rechtsordnung vertrauen. Der Gesetzentwurf zum Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz sei am 20. Februar 2002 durch die Bundesregierung in den Bundestag eingebracht worden. Dieser Zeitpunkt liege nach der schuldrechtlichen Vereinbarung. Das Vertrauen sei auch deshalb uneingeschränkt schutzwürdig, 60

weil das Rechtsgeschäft am 1. Februar 2002, also noch vor der Verkündung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes, mit dem Closing vollständig abgewickelt worden sei.

Durch die Neuregelung des § 7 Satz 2 GewStG sei nachträglich in konkret 61  
verfestigte Vermögenspositionen eingegriffen worden (Berufung auf BVerfGE 127,  
1; 127, 31 und 127, 61). Diese lägen in den eingetretenen Wertzuwachsen und in  
der Kaufpreiszahlung. Die Interessenabwägung falle in beiden Fällen zugunsten  
der Beschwerdeführerin aus.

Für den Vertrauensschutz sei die Tatsache unbeachtlich, dass es bereits vor 62  
dem Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz Gesetzgebungsvorhaben zur Änderung  
des § 7 Satz 2 GewStG gegeben habe. Dies führe entgegen der Auffassung des  
Bundesfinanzhofs gerade nicht zu einer Verminderung der Schutzwürdigkeit ihres  
Vertrauens. Es sei durchaus nicht ungewöhnlich, dass ein initiiertes Gesetzge-  
bungsverfahren zunächst mehrfach scheitere und die grundsätzlich gewollte Re-  
gelung erst nach erneuter Einbringung eines Entwurfs Gesetzeswirkung entfalte.  
Gerade im Steuerrecht liefe der Vertrauensschutz des Bürgers angesichts der  
Vielzahl von Gesetzesinitiativen ansonsten nahezu leer.

Selbst wenn man von einer vom Solidarpaktfortführungsgesetz unbeeinflusst- 63  
ten Einführung des § 7 Satz 2 GewStG durch das Unternehmenssteuerfortent-  
wicklungsgesetz zum Jahresende 2001 ausginge, läge ebenfalls eine unechte  
Rückwirkung vor. Maßgeblich sei allein das durch den Abschluss des Sale  
Agreements am 5. August 2001 vorgenommene schuldrechtliche Geschäft. Soweit  
der Bundesfinanzhof nicht darauf abstellen wolle, sondern auf den 1. September  
2001, sei dies nicht zu rechtfertigen. Die wirtschaftliche Disposition des einzelnen  
veräußernden Gesellschafters sei bindend spätestens mit Abschluss des Sale  
Agreements am 5. August 2001 erfolgt. Der einzelne Kommanditist habe sich da-  
mit seiner Handlungsfreiheit begeben gehabt.

Die Einbringung des Gesetzentwurfs zum Unternehmenssteuerfortentwick- 64  
lungsgesetz am 10. September 2001 sei also nach dem schuldrechtlichen Ge-  
schäft am 5. August 2001 erfolgt. Selbst die nach ihrer Auffassung ohnehin unbe-  
achtliche Zuleitung an den Bundesrat sei erst am 17. August 2001 und damit nach  
dem Sale Agreement erfolgt.

2. Die Rückwirkung sei nicht gerechtfertigt. Das Argument der Missbrauchsvermeidung sei nicht geeignet, die Rückwirkung zu rechtfertigen. Generell sei die Veräußerung einer Beteiligung nicht rechtsmissbräuchlich. Hinzu komme, dass die Vorschrift zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, mit geringen Abweichungen den sogenannten Mitunternehmererlass aus dem Jahr 1977 (BMF, BStBl I 1978, S. 8) gesetzlich normiere. Die Bundesregierung habe diesen 1999 abgeschafft und dann mit Wirkung zum Jahr 2001 wieder in der Sache vergleichbar als Gesetz eingeführt. Eine Missbrauchsgefahr sei während der langjährigen Geltung des Mitunternehmererlasses nie gesehen worden. 65

Selbst wenn man von einer Missbrauchsgefahr ausgehen wollte, bestünde sie auch bei natürlichen Personen. Unverständlich sei, warum nach Ansicht des Gesetzgebers die steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine Personengesellschaft mit anschließendem steuerneutralem Verkauf des Mitunternehmeranteils durch eine unmittelbar beteiligte natürliche Person nicht ebenso missbräuchlich sein solle wie die mittelbare Realisierung über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft. 66

Ein Gesetzgebungsversehen sei - bezogen auf die Rückwirkung des § 7 Satz 2 GewStG - kein Rechtfertigungsgrund. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs liege kein Sachverhalt vor, in dem wegen besonderer Komplexität ein Einzelaspekt mit der Folge von Wertungswidersprüchen nicht berücksichtigt worden sei. Die geplante Neuregelung des § 7 Satz 2 GewStG durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz habe wegen der nachfolgenden Verkündung des Solidarpaketfortführungsgesetzes insgesamt keine Rechtswirkungen entfaltet. 67

3. Die Einbeziehung der Veräußerungsgewinne, die auf die ehemaligen Gesellschafter der Beschwerdeführerin entfielen, die nicht natürliche Personen seien (vier Kommanditgesellschaften, eine Stiftung und eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit insgesamt 42,64 % des verkauften Kommanditkapitals), sei auch deshalb verfassungswidrig, weil § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in mehrfacher Hinsicht Art. 3 Abs. 1 GG verletze. 68

a) Da der Gewinn aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils auf Ebene des Gesellschafters anfallt, erhöhe er nicht die objektive Ertragskraft des Gewerbebetriebs der Personengesellschaft. Damit widerspreche § 7 Satz 2 Nr. 2 69

GewStG dem Gebot der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Besteuert werde eine lediglich fiktive Steigerung der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft, deren Anteile veräußert würden. Schuldnerin der Gewerbesteuer sei gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausschließlich die Gesellschaft, doch fließe ihr der Veräußerungsgewinn nicht zu und führe daher in keiner Weise zu einer Steigerung ihrer Leistungsfähigkeit. Die Gesellschaft könne - insbesondere bei hohen Gewerbesteuerbeträgen wie im vorliegenden Fall - sogar allein aufgrund der Gewerbesteuerbelastung in die Insolvenz geraten.

Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters und die hierauf basierende Gewerbesteuerlast führten regelmäßig nicht dazu, dass die Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes insgesamt überschritten werde. Eine die Substanz aufzehrende Sonderbetriebseinnahme sei regelmäßig ausgeschlossen. Demgegenüber könne die Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen hinsichtlich der Anteile an der Personengesellschaft in den Gewerbeertrag und die hieran bemessene Gewerbesteuer durchaus die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft (signifikant) übersteigen. Das könne letztlich auch Insolvenzrisiken begründen. 70

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 7 Satz 2 GewStG sei mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft vereinbar. Selbst wenn die veräußernden Gesellschafter ungeachtet der Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft als (Mit-)Unternehmer anzusehen seien, führe ihre durch den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils eintretende Steigerung der Leistungsfähigkeit auch nicht mittelbar zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft. Die Verbindung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sei vielmehr ab diesem Zeitpunkt beendet und es liege kein laufender Gewinn der Personengesellschaft mehr vor. 71

Im Gewerbesteuerrecht dürfe allein an die Leistungsfähigkeit der Personengesellschaft - und nicht an die der Gesellschafter - angeknüpft werden. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Hinweis auf BVerfGE 116, 164 <184 f.>), wo der steuersystematische Unterschied zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer darin gesehen worden sei, dass sich die Leistungsfähigkeit bei der Gewerbesteuer in der objektivierten Ertragskraft des Gewerbebetriebs zeige. 72

b) Die angegriffene Vorschrift, der Gewerbesteuermessbescheid und das Urteil des Bundesfinanzhofs verletzen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 73

Abs. 1 GG) auch insoweit, als die Gewerbesteuerlast der Beschwerdeführerin davon abhängt, ob unmittelbar beteiligte oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte natürliche Personen ihre Anteile veräußert haben.

§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG differenziere hinsichtlich der Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an der Beschwerdeführerin in deren Gewerbeertrag. Nicht einbezogen würden allein solche Veräußerungsgewinne, die auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfielen. Bei bloß mittelbarer Beteiligung erhöhe sich demgegenüber die Gewerbesteuerlast für die Beschwerdeführerin. Die unterschiedliche Behandlung der Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in Abhängigkeit von der Gesellschafterstruktur führe zu willkürlichen Ergebnissen. 74

Eine sachliche Rechtfertigung der gerügten Ungleichbehandlung sei nicht gegeben. Der Anteilskäufer müsse nach dem Erwerb als neuer Gesellschafter mittelbar die Gewerbesteuerlast für den von ihm gezahlten Veräußerungspreis tragen. Daher sei nicht ausgeschlossen, dass der Kaufpreis bei Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns niedriger sei. Infolge dieser Kaufpreisrelevanz führe § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auf der Ebene der veräußernden Gesellschafter und der Gesellschaft zu einer personenbezogenen Ungleichbehandlung. 75

c) Der Verweis auf § 35 EStG sei für § 7 Satz 2 GewStG verfassungsrechtlich ohne Belang. Zwischen der gewerbesteuerlichen Belastung und der einkommensteuerlichen Entlastung bestehe keine verfassungsrechtliche Verbindung. Die Regelung könne eine gleichheitswidrige Besteuerung nicht beseitigen. Dies liege zum einen daran, dass § 35 EStG keinen Ausgleich auf Ebene der Gesellschaft, sondern auf Ebene des Gesellschafters herbeiführe. Zudem kompensiere sie die Gewerbesteuerbelastung nicht vollständig, weil hier der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz über 360 % liege und bei § 35 EStG eine vollständige Entlastung nur bis zu einem Hebesatz bis zu 360 % eintreten könne. 76

Besonders nachteilig wirke sich im vorliegenden Fall aus, dass der Maßstab, nach dem die Gewerbesteuer für Zwecke der Entlastung nach § 35 EStG verteilt werde, sich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel richte, der die Veräußerungsgewinne gerade nicht berücksichtige. 77

d) Die vom Bundesfinanzhof behauptete Möglichkeit, etwaige Verzerrungen durch zivilrechtliche Maßnahmen abzumildern, gebe es nicht. Selbst wenn dies 78

möglich wäre, seien aber solche Vereinbarungen nach Auffassung der Finanzverwaltung steuerlich nicht anzuerkennen und für die Anrechnung nach § 35 EStG unbeachtlich. Zudem trage der Verweis bereits aufgrund der rückwirkenden Einführung des § 7 Satz 2 GewStG nicht. Auch habe der einzelne Gesellschafter - zumal der mittelbare - keinen Anspruch gegen den Mitgesellschafter auf Abschluss einer solchen Vereinbarung. Schließlich könne es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen sein, dafür zu sorgen, gleichheitswidrige Gesetze in ihren Auswirkungen abzumildern.

e) Die Ungleichbehandlung sei nicht durch den Gedanken der Missbrauchsabwehr zu rechtfertigen. Der Bundesfinanzhof lasse unberücksichtigt, dass § 7 Satz 2 GewStG erheblich über den Aspekt der Missbrauchsvermeidung hinausreiche. Die Vorschrift beschränke sich ausdrücklich nicht auf die vom Gesetzgeber angeführten Missbrauchsfälle; eine Besteuerung trete auch dann ein, wenn zuvor keine steuerneutrale Veräußerung von Wirtschaftsgütern erfolgt sei. 79

f) Auch die vom Gesetzgeber beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung rechtfertige § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG nicht. Die Annahme, bei mehrstufigen Personengesellschaften könne das Finanzamt nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellen, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt sei, sei nicht haltbar. Um etwaige Ermittlungsschwierigkeiten auszuschließen, hätte der Gesetzgeber als milderer Mittel erhöhte Mitwirkungspflichten vorsehen können. 80

4. Das Urteil des Bundesfinanzhofs verletze ihren Anspruch auf rechtliches Gehör. Der Verstoß sei auch durch den Anhörungsrügebefehl nicht behoben worden. Der Bundesfinanzhof habe sie vor seiner Entscheidung über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht informiert und auch nicht gehört. 81

5. Der Anhörungsrügebefehl entziehe der Beschwerdeführerin den gesetzlichen Richter. Über die Anhörungsrüge habe der Bundesfinanzhof in der Besetzung mit drei Richtern entschieden und insofern die Regelung von § 10 Abs. 3 Alt. 2 FGO zur Anwendung gebracht. Die Entscheidung hätte jedoch in der Besetzung mit fünf Richtern ergehen müssen, weil andernfalls der mit § 133a FGO verfolgte Zweck einer wirksamen Selbstkontrolle des Senats nach durchgeführter mündlicher Verhandlung und ergangener Entscheidung nicht Rechnung getragen werden könne. Problematisch sei in diesem Zusammenhang auch, dass einer der drei unterzeichnenden Richter nicht zur Senatsbesetzung der mündlichen Ver- 82

handlung und der Revisionsentscheidung gehört habe. Auch dies sei vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 133a FGO (wirksame Selbstkontrolle) kritisch zu sehen.

#### IV.

1. Von Seiten des Bundes und der Länder haben das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung und die Freie Hansestadt Bremen Stellung genommen. 83

a) Das Bundesministerium der Finanzen sieht weder eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG noch eine unzulässige Rückwirkung. 84

aa) Die unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei natürlichen Personen bei mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung sei zwar eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte. Die Differenzierung sei aber gerechtfertigt, da die mittelbar beteiligte natürliche Person die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in Anspruch nehmen könne. Bei mehrstufigen Personengesellschaften sei die Feststellung der Unterbeteiligten schwierig. Im Regelfall erfolge durch § 35 EStG eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer. Im Einzelfall verbleibende Belastungsunterschiede seien unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt. 85

Des Weiteren werde Art. 3 Abs. 1 GG nicht dadurch verletzt, dass die Veräußerungsgewinne dem Gewerbeertrag der Personengesellschaft zugerechnet würden. Es stehe im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG, bei der Gewerbesteuer auch an die Leistungsfähigkeit ihrer Gesellschafter anzuknüpfen. Diese Möglichkeit ergebe sich aus der Einbeziehung von Sonderbetriebseinnahmen in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft. Es stehe dem Gesetzgeber ebenso frei, die zeitliche Reichweite des Gewerbebetriebes für gewerbesteuerliche Zwecke zu bestimmen. Ein Gleichheitsverstoß scheitere darüber hinaus auch daran, dass es zumutbare gesellschaftsrechtliche Gestaltungen zur Abmilderung der Belastungen gebe. 86

Zwischen Kapitalgesellschaften und unmittelbar beteiligten Personen könne der Gesetzgeber differenzieren, ohne den Gleichheitssatz zu verletzen, weil es ihm unbenommen sei, an die Rechtsform unterschiedliche Rechtsfolgen anzuknüpfen. 87

Die Zwischenschaltung von Personengesellschaften sei ein gängiges Umgehungsmodell zur gewerbesteuerfreien Realisierung von stillen Reserven gewesen. Diese gängige Missbrauchsgestaltung habe der Gesetzgeber im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterbinden dürfen. Schließlich sei auch zu berücksichtigen, ob die durch die Typisierung entstehende Ungerechtigkeit nur unter Schwierigkeiten vermeidbar gewesen wäre. Die Einführung von Behaltensfristen wäre wegen der Umgehungsgefahr nicht in gleicher Weise wirksam gewesen. 88

bb) § 7 Satz 2 GewStG ordne eine gerechtfertigte unechte Rückwirkung an. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den Fortbestand der Steuerfreiheit sei zumindest stark abgeschwächt, daher überwiege das gesetzgeberische Änderungsinteresse. Der Vertrauensschutz sei deswegen gemindert, weil es bei wirtschaftlich so gewichtigen Vertragsabschlüssen üblich und zumutbar sei, professionelle Beratung in Anspruch zu nehmen und gegebenenfalls Preisanpassungsklauseln zu vereinbaren. Vor der Beschlussfassung über die Zustimmung zum Sale Agreement sei am 1. September 2001 in der Gesellschafterversammlung eine Erläuterung der steuerlichen Konsequenzen vorausgegangen. Die Gewerbesteuerpflicht sei von den veräußernden Gesellschaftern bewusst in Kauf genommen worden, weil sie in Bezug auf die Einkommensbesteuerung der Veräußerungsgewinne eine Neuregelung in Anspruch hätten nehmen wollen, für die der Besteuerungszeitpunkt der Veräußerungsgewinne nach dem 31. Januar 2001 habe liegen müssen. Dass die Beschwerdeführerin den steuerlichen Realisationszeitpunkt danach habe erreichen wollen, zeige sich daran, dass sie diesbezüglich eine verbindliche Zusage bei den Finanzbehörden eingeholt habe. 89

b) Die Freie Hansestadt Bremen hält das Vertrauen der Beschwerdeführerin nicht für schutzwürdig, selbst wenn man von einer unechten Rückwirkung ausgehen wollte. Die Abwägung zwischen dem Vertrauen der Beschwerdeführerin und dem öffentlichen Interesse an der Durchsetzung des gesetzgeberischen Willens falle nicht zugunsten der Beschwerdeführerin aus, weil sie bewusst gewartet habe, um das für sie steuerlich vorteilhafte Halbeinkünfteverfahren zu nutzen. 90

Am Tag der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat (17. August 2001) habe keine konkret verfestigte Vermögensposition bestanden. Dies habe die Beschwerdeführerin selbst im Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft bestätigt, da sie dort ausgeführt habe, die Kommanditisten würden bei einer ab- 91

weichenden steuerlichen Beurteilung gegebenenfalls von der Durchführung der Veräußerung ihrer Anteile absehen.

2. Zur Verfassungsbeschwerde haben sich der Deutsche Anwaltverein, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. sowie die Bundesrechtsanwaltskammer schriftlich geäußert. 92

a) Der Deutsche Anwaltverein äußert Zweifel an der Rechtfertigung von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG als Missbrauchsvermeidungsnorm. Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus den angegriffenen Entscheidungen sei ersichtlich, dass die Umgehungskonstellation quantitativ oder qualitativ besonders häufig oder typisch sei. Einzelfällen könne wirksam mit § 42 AO begegnet werden. § 42 AO sei systemadäquater, da er bei der Kapitalgesellschaft anknüpfe und nicht bei der zur Umgehung verwendeten Personengesellschaft. 93

b) Die Bundessteuerberaterkammer geht davon aus, dass das Objektsteuerprinzip durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG durchbrochen werde. Daher passe die Verortung der Steuerschuldnerschaft auf Ebene der Gesellschaft nicht mehr. Eine konkrete Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch eine übermäßige Belastung der Personengesellschaft durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei aber nicht gegeben. Eine übermäßige Belastung der Personengesellschaft könne sich auch ohne das Vorliegen von Veräußerungsgewinnen durch Hinzurechnungen aufgrund von § 8 GewStG ergeben. 94

c) Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag sieht in § 7 Satz 2 GewStG einen Verstoß gegen das Verbot rückwirkender Gesetze, soweit Beteiligungsveräußerungen der Gewerbesteuer unterworfen werden, die auf vor der Einbringung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes getroffene Vereinbarungen zurückgehen. § 7 Satz 2 GewStG führe zudem zu einer Ungleichbehandlung von unmittelbar und mittelbar an einer Personengesellschaft beteiligten natürlichen Personen, die verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt sei. 95

d) Der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. ist der Auffassung, nach den Beschlüssen des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010 (Hinweis auf BVerfGE 127, 1; 127, 31 und 127, 61) dürften Wertsteigerungen, die bis zum Zeitpunkt der Gesetzesverkündung entstanden seien, nicht der Ertragsbesteuerung unterworfen werden. 96

e) Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die vom Bundesfinanzhof zugunsten der Beschwerdeführerin angenommene echte Rückwirkung nicht für gerechtfertigt. Es habe keine unklare oder verworrene Rechtslage vorgelegen, deren Ersetzung durch eine eindeutige neue hätte gerechtfertigt sein können. § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes sei zwar einige Tage in Kraft gewesen, aber mit Beginn des Jahres 2002 durch eine weitere Neufassung ersetzt worden, die keinen offensichtlich fehlerhaften Wortlaut gehabt habe. 97

3. Das Bundesverfassungsgericht hat am 25. September 2017 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Geäußert haben sich die Beschwerdeführerin, die Bundesregierung sowie die Freie Hansestadt Bremen. Als sachkundige Auskunftsperson hat sich in der mündlichen Verhandlung Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen geäußert. 98

## B.

Die Verfassungsbeschwerde ist unbegründet. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in der Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23. Juli 2002 (BGBl I S. 2715), auf den sich die angegriffenen Entscheidungen stützen, verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG (I) noch gegen das Verbot rückwirkend belastender Gesetze (II). Das Urteil des Bundesfinanzhofs verletzt die Beschwerdeführerin auch nicht in ihren prozessualen grundrechtsgleichen Rechten (III). 99

## I.

Die von der Beschwerdeführerin als gleichheitswidrig beanstandeten Regelungen durch den von ihr mittelbar angegriffenen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sind verfassungsgemäß; der Gesetzgeber bewegt sich mit dieser Neuregelung des Jahres 2002 im Rahmen seiner Gestaltungsbefugnis. 100

Die Beschwerdeführerin beanstandet als Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG, dass die Mitunternehmerschaft aufgrund von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG Gewerbesteuer auch in den Fällen schuldet, in denen der Veräußerungsgewinn dem veräußernden Mitunternehmer zufließt, ohne die Leistungsfähigkeit der Mitunternehmerschaft erkennbar zu erhöhen; die Besteuerung knüpfe damit nicht, wie aus Gleichheitsgesichtspunkten geboten, an Unterschiede der Leistungsfähigkeit an. 101

Zudem benachteilige § 7 Satz 2 Nr. 2 Hs. 2 GewStG Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften beteiligt sind, gegenüber solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen.

Gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz in seiner Ausprägung für das Steuerrecht (1) erweist sich § 7 Satz 2 GewStG in beiderlei Hinsicht als verfassungsgemäß (2). Soweit die Beschwerdeführerin eine Ungleichbehandlung wegen der unterschiedlichen Steuerpflicht bei der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft vor und nach der Neuregelung des § 7 Satz 2 GewStG beanstandet, ist dies eine Frage der Rückwirkung und an Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG zu messen (unten II). 102

1. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (vgl. BVerfGE 138, 136 <180 Rn. 121>; 139, 285 <309 Rn. 70> m.w.N.). 103

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (stRspr; vgl. BVerfGE 138, 136 <180 Rn. 122>; 139, 285 <309 Rn. 71> m.w.N.). 104

Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein 105

Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt (vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123, 185 Rn. 131>; 139, 285 <309 f. Rn. 72> jew. m.w.N.).

Die Belastung mit Finanzzwecksteuern ist an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen auszurichten (vgl. BVerfGE 137, 350 <367 Rn. 43> m.w.N.). Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert allerdings nicht einen gleichen Beitrag von jeder und jedem Steuerpflichtigen zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt, dass jede oder jeder von ihnen je nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird (vgl. BVerfGE 117, 1 <30 f.>). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <231>). Der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft gilt auch für die Gewerbesteuer, da diese die objektivierte Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasst (vgl. BVerfGE 120, 1 <44>; 135, 126 <144 f. Rn. 56>). 106

2. Es widerspricht im Ergebnis nicht dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. oben 1), dass die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nach dem neu ins Gewerbesteuergesetz eingefügten § 7 Satz 2 Nr. 2 bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig ist, obwohl der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer verbleibt (a). Auch die Privilegierung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (b). 107

a) Der Gesetzgeber durfte ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 135, 126 <144 f. Rn. 56>; 137, 350 <367 Rn. 43> m.w.N.) auch nach Einführung des § 7 Satz 2 GewStG an seiner in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für das Recht der Gewerbesteuer zum Ausdruck kommenden Entscheidung festhalten, die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft zuzuweisen. Dies weicht von dem ansonsten im Ertragsteuerrecht geltenden Transparenzprinzip ab, demzufolge die Einkommensteuer bei der Personengesellschaft immer vom Gesellschafter geschuldet wird. Der Gesetzgeber kann es in den Fällen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ebenfalls bei der Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft belassen, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Dass die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft hier gleichwohl die Gewerbesteuer schuldet, verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip im Ergebnis nicht. 108

Dabei ist fraglich, ob die Erwägung des Bundesfinanzhofs, dass bei der Gewerbesteuer ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG an die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter einer Personengesellschaft angeknüpft werden könne, weil diese ungeachtet der Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auch bei der Gewerbesteuer „die (Mit-) Unternehmer“ seien (Rn. 47 der hier angegriffenen Entscheidung unter Verweisung auf BFH-Urteil vom 3. April 2008 - IV R 54/04 - BFHE 220, 495), in verfassungsrechtlicher Hinsicht auch hier trägt. Die Begründung des Bundesfinanzhofs hierfür, dass die finanzielle Leistungsfähigkeit der Personengesellschaft durch Gewinne im Bereich des Sonderbetriebsvermögens II eines Gesellschafters „unzweifelhaft erhöht“ würde (BFH-Urteil vom 3. April 2008 - IV R 54/04 - BFHE 220, 495 <505>), ist nicht ohne Weiteres auf den für § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG maßgeblichen Fall übertragbar, weil hier der veräußernde Gesellschafter die Gesellschaft verlässt. 109

Ein durchgreifender Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip liegt jedenfalls deshalb nicht vor, weil die in steuerrechtlicher Hinsicht mit dem Mitunternehmeranteil veräußerten Anteile an den Vermögensgegenständen durch den in die Gesellschaft einrückenden Erwerber in der Mitunternehmerschaft verbleiben und die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft im Grundsatz unverändert erhalten. Soweit der veräußernde Mitunternehmer einen Verkaufserlös durch Aufdeckung stiller Reserven erzielt hat, übernimmt der Erwerber den entsprechend erhöhten Bilanzwert in Form einer Ergänzungsbilanz in der Mitunternehmerschaft. Verkauft die Gesellschaft später diese Vermögensgegenstände oder veräußert sie den Betrieb oder 110

Teile daran, wird durch die Auflösung der Ergänzungsbilanz beim eingetretenen Gesellschafter im Ergebnis eine Doppelbesteuerung auch nur von Teilen der stillen Reserven vermieden.

Im Übrigen durfte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass die grundsätzlich mit der Verfassung vereinbare Begründung der Gewerbesteuerschuld bei der Personengesellschaft durch § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch in den Fällen des § 7 Satz 2 GewStG zu keinen unüberwindbaren Schwierigkeiten bei einer interessengerechten Verteilung der Gewerbesteuer innerhalb der Mitunternehmerschaft führt. Es ist Sache der Gesellschaft, die interne Gewinn- und Verlustverteilung auch unter Berücksichtigung anfallender Steuerpflichten zu regeln. Durch Gesellschaftsvertrag können etwaige Freistellungspflichten des die Gesellschaft durch den Verkauf seines Anteils verlassenden Gesellschafters im Hinblick auf Steuern vereinbart werden, die dadurch bei der Gesellschaft anfallen. Dies ist mittlerweile - wie auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde - durchaus üblich. Mit diesen vertraglichen Gestaltungsoptionen werden die Mitunternehmer im Anwendungsbereich des § 7 Satz 2 GewStG nicht - was nur in engen Grenzen zulässig ist - auf Ausweichgestaltungen zur „Rettung“ eines ansonsten verfassungswidrigen Gesetzes verwiesen (vgl. dazu BVerfGE 120, 1 <53>), denn die Belastung der Mitunternehmerschaft mit der Gewerbesteuerschuld ist auch bei dieser Neuregelung schon für sich genommen nicht verfassungswidrig. 111

b) Art. 3 Abs. 1 GG wird nicht dadurch verletzt, dass § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebsanteils eines Mitunternehmers der Gewerbesteuer unterwirft, davon aber den Veräußerungsgewinn ausnimmt, der auf natürliche Personen entfällt, die unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind (§ 7 Satz 2 Nr. 2 Hs. 2 GewStG). 112

Diese Regelung benachteiligt Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften beteiligt sind, gegenüber solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen (aa). Der Gesetzgeber benötigt für diese Ungleichbehandlung einen hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund (bb), der hier vor allem in der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen besteht (cc). 113

aa) § 7 Satz 2 GewStG behandelt Mitunternehmerschaften ungleich, je nach der unmittelbaren Beteiligung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einerseits und natürlichen Personen andererseits. Dies führt dazu, dass der 114

auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallende Veräußerungsgewinn dem bisherigen Regelfall entsprechend behandelt wird, auch wenn die Regelung innerhalb des § 7 Satz 2 GewStG im Halbsatz 2 als Ausnahme normiert ist. Danach unterfallen Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Anteilen an Mitunternehmenschaften durch sie nicht der Gewerbesteuer. Mitunternehmenschaften werden dagegen im Hinblick auf beteiligte Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften nunmehr generell schlechter gestellt, da der Gesetzgeber für Veräußerungsgewinne durch diese eine Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmenschaft begründet hat.

bb) An die Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung sind keine hohen Anforderungen zu stellen; der Gesetzgeber bewegt sich bei der Ausformung der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG, die er mit dem Ziel der Vermeidung von Missbrauch in das Gesetz eingeführt hat (dazu unten cc), im Rahmen eines weiten Gestaltungsspielraums. Es genügt, wenn der Differenzierungsgrund auf vernünftigen Erwägungen beruht und keinen völlig unbedeutenden Gemeinwohlbelang verfolgt. 115

Die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, auch die Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und von Anteilen daran in Mitunternehmenschaften in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung (oben A I 2) der Gewerbesteuer zu unterwerfen, kann als Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes gesehen werden, bei der dem Gesetzgeber ein besonders weiter Spielraum zukommt (vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123>; 139, 285 <309 f. Rn. 72> jew. m.w.N.; s.o. 1). Hingegen betrifft die von der Beschwerdeführerin hier beanstandete Ungleichbehandlung die Binnendifferenzierung zwischen und innerhalb von Mitunternehmenschaften je nach Gesellschafterstruktur und dadurch ausgelöster Gewerbesteuerpflicht. Auch insoweit bietet allerdings keines der Kriterien, die zu einer strengeren Verhältnismäßigkeitskontrolle einer Ungleichbehandlung führen (vgl. dazu BVerfGE 138, 136 <180 f. Rn. 122>; 139, 285 <309 Rn. 71> m.w.N.; s.o. 1), Anlass, den Differenzierungsspielraum des Gesetzgebers substantiell einzuschränken. Dass die Mitunternehmenschaft als Steuerschuldnerin durch diese Unterscheidung bei der Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen in ihren Freiheitsrechten betroffen sein könnte, ist nicht erkennbar. Die nun grundsätzlich auch bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen daran bestehende Gewerbesteuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen mag die Gestaltungsinteressen der an der Mitunternehmenschaft Beteiligten beeinflussen; eine erhebliche Beeinträchtigung grundrechtlicher Freiheitsrechte, durch die eine strengere Gleichheitsprüfung veranlasst sein könnte, liegt darin jedoch nicht. Das 116

Differenzierungskriterium - mittelbar oder unmittelbar beteiligt - entzieht sich grundsätzlich auch nicht der Verfügbarkeit der von der Ungleichbehandlung nachteilig betroffenen Mitunternehmerschaft.

Die Besserstellung der Mitunternehmerschaften mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG begründet insbesondere keine strukturelle Ungleichbehandlung erheblichen Ausmaßes (vgl. dazu BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123>; 139, 285 <309 f. Rn. 72> jew. m.w.N.; s.o. 1). Sie nimmt bei der Belastung von Mitunternehmerschaften mit Gewerbesteuer lediglich den besonderen Fall der unmittelbar beteiligten natürlichen Person aus. Diese Ungleichbehandlung kann zwar im Einzelfall durchaus erheblich sein. Jedoch dürften die Veräußerungen durch unmittelbar beteiligte natürliche Personen im Vergleich zu Veräußerungen durch beteiligte Kapital- und Personengesellschaften dem Volumen nach tendenziell eher geringere Transaktionen betreffen. Dies verlangt jedenfalls keine strengere Verhältnismäßigkeitskontrolle. 117

Im Übrigen wird das Ausmaß der mittelbaren Benachteiligung der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Personengesellschaften in gewissem Umfang dadurch reduziert, dass die in diesem Falle auf den Gewinn einer Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen daran entfallende Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ihrer Gesellschafter nach § 35 EStG angerechnet wird. Die Anrechnung führt allerdings nicht in allen Fällen zu einem vollständigen Ausgleich. Daran fehlt es insbesondere bei Anrechnungsüberhängen und wegen der Verteilung des Anrechnungsvolumens gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel sowie wegen der unterschiedlich hohen Hebesätze. 118

cc) Danach ist die gewerbesteuerliche Besserstellung der Mitunternehmerschaften im Hinblick auf die Veräußerungsgewinne durch unmittelbar an ihnen beteiligte natürliche Personen in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG gerechtfertigt. Ausgehend von der legitimen Zielsetzung, steuerliche Umgehungsstrategien in diesem Bereich zu unterbinden ((1)), durfte der Gesetzgeber bei unmittelbar beteiligten natürlichen Personen ein von vornherein geringeres Umgehungspotential als bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften annehmen ((2)). Daneben können auch Erwägungen der Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs die Besserstellung stützen ((3)). 119

(1) Mit der Einfügung des Satzes 2 in § 7 GewStG sollte ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zu dem insoweit maßgeblichen Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz einer bis dahin möglichen und auch genutzten steuerlichen Umgestaltung der Boden entzogen werden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 41 sowie oben A I 3 b aa (1)). Ausgangspunkt der bekämpften Steuergestaltung war, dass Kapitalgesellschaften für Gewinne aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, aber auch aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben uneingeschränkt gewerbsteuerpflichtig waren, wohingegen ihr Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht gewerbsteuerpflichtig war (vgl. BFH, Urteil vom 28. Februar 1990 - I R 92/86 -, BStBl II S. 699 = juris, Rn. 17; Abschnitt 40 Abs. 2 Satz 3 GewStR 1998 sowie Bericht der Bundesregierung vom 18. April 2001, Beilage zu FR 11/2001, S. 1 <6 f.>). Diese Rechtslage verschaffte Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft einzubringen und sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung hieran gewerbsteuerfrei zu veräußern (vgl. dazu BTDrucks 14/6882, S. 41 und Bericht der Bundesregierung vom 18. April 2001, a.a.O., sowie oben A I 3 b aa (1) und (2)).

Die Neuregelung in § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, welche die Gewerbsteuerpflicht auch für solche Veräußerungsgewinne eingeführt hat, wird in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Vermeidung der beschriebenen, dort als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen „für unverzichtbar gehalten“ (BTDrucks 14/6882, S. 41).

Nicht entscheidend ist hier, ob für den Gesetzgeber bei der Neuregelung daneben auch der Wunsch nach einer generellen Verbreiterung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage bestimmendes Motiv war. Das klingt im Bericht der Bundesregierung von Anfang 2001 an (a.a.O. unter B.I.6). In der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung ist insoweit nur noch von dem Ziel der Missbrauchsverhinderung die Rede. Die ausdrückliche Beschränkung der Ausnahme von der neu eingeführten Gewerbsteuerpflicht auf Veräußerungen durch unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligte natürliche Personen im Unterschied zu ursprünglich allen natürlichen Personen als Mitunternehmer (s. dazu oben A I 3 b aa (3)) erfolgte auf Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (vgl. BTDrucks 14/7343 S. 40) mit der Begründung, dass die Beschränkung auf diesen Beteiligtenkreis notwendig sei, um die Beteiligungsbeziehungen bei mehrstufigen Personengesellschaften mit vertretbarem Verwaltungsaufwand fest-

stellen zu können (vgl. BTDrucks 14/7344, S.12). Selbst wenn der Gesetzgeber mit der Neuregelung im Segment der Mitunternehmerschaft auch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer angestrebt haben sollte - wofür die Beschränkung der Ausnahmeregelung des Halbsatzes 2 auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen, vor allem aber das Fehlen einer tatbestandlichen Eingrenzung der Norm auf Missbrauchsfälle spricht -, ändert dies nichts an der Eignung des Gesetzes für das primäre Ziel, Umgehungsgestaltungen zu verhindern, noch konterkariert es sie.

(2) Mit der Bekämpfung von Steuergestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht verfolgt der Gesetzgeber ein legitimes Ziel. Er darf Vorkehrungen treffen, um die Bemessungsgrundlage einer Steuer auch im praktischen Vollzug möglichst weitgehend zu erhalten. Unter Umständen folgt aus dem Gebot der gleichheitsgerechten Besteuerung sogar eine Pflicht, Möglichkeiten für Umgehungsgestaltungen im Gesetz zu vermeiden (vgl. BVerfGE 138, 136 <235 f. Rn. 254 f.>). 123

Durch die Erweiterung der Gewerbesteuerpflicht in § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auf die Anteilsveräußerung durch Kapitalgesellschaften als Beteiligte einer Mitunternehmerschaft wurde der vom Gesetzgeber als Hauptumgehungsfall erkannte Tatbestand erfasst. Dies gilt angesichts des vergleichbaren Umgehungspotentials auch für die Erstreckung der Gewerbesteuerpflicht auf Gewinne aus Anteilsveräußerungen durch an der Mitunternehmerschaft beteiligte Personengesellschaften. Die mit der Ausnahme von dieser Regelung verbundene Privilegierung für natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG ist gerechtfertigt. 124

(a) In der Begründung zum Gesetzentwurf des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes und im Bericht der Bundesregierung von 2001 wurde als Grundfall der Steuergestaltung das Verhalten von Kapitalgesellschaften beschrieben. Sie sind Ausgangspunkt und notwendig Teil der Gestaltung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft. Ihre Einbeziehung in die auf die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltung zielende Norm ist dadurch legitimiert. Sie ist zudem auch deshalb nicht zu beanstanden, weil das Gesetz damit für die Einbindung in eine Personengesellschaft wieder zum Regelfall der Gewerbesteuerpflicht jeglicher Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs oder von Teilen hieran durch eine Kapitalgesellschaft zurückkehrt (s.o. A I 2). 125

Die Einbeziehung von Personengesellschaften als Gesellschafter der Mitunternehmerschaft in die erweiterte Gewerbesteuerpflicht nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG führt ebenfalls zu keiner ungerechtfertigten Schlechterstellung dieser Mitunternehmerschaft gegenüber einer solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen. Denn Personengesellschaften lassen sich grundsätzlich leichter für die hier in Rede stehenden Umgehungsgestaltungen einsetzen als natürliche Einzelpersonen, weil Personengesellschaften ihrerseits mit einer oder mehreren Kapitalgesellschaften gebildet werden können, unter denen sich dann auch die Ausgangsgesellschaft befinden mag, die die gewerbesteuerfreie Herauslösung eines Vermögensgegenstandes aus ihrem Gesellschaftsvermögen anstrebt. Auf diese Weise konnte der Gewinn aus der bis dahin gewerbesteuerfrei möglichen Veräußerung des Anteils an der Mitunternehmerschaft ohne größeren gestalterischen Aufwand im Ergebnis im Vermögen der Ausgangskapitalgesellschaft verbleiben. Abwandlungen dieser Grundstruktur der Umgehungsgestaltung sind bei Personengesellschaften ebenfalls leichter und wahrscheinlicher als bei unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligten natürlichen Personen. 126

Auf der anderen Seite ist es zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, an der Mitunternehmerschaft unmittelbar beteiligte natürliche Personen in die zu verbindende Umgehungsgestaltung einzubeziehen. Die schwierigeren Rahmenbedingungen machen eine solche Gestaltung jedoch für die Beteiligten unattraktiv und damit unwahrscheinlich. Wird nämlich der Vermögensgegenstand, um dessen gewerbesteuerfreie Veräußerung es geht, von der Ausgangskapitalgesellschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral so in eine Personengesellschaft überführt, dass eine unmittelbar beteiligte natürliche Einzelperson die ganz überwiegenden Gesellschaftsanteile hieran hält, besteht die Gefahr einer dann für die Kapitalgesellschaft gewerbesteuerlich und für den Gesellschafter einkommensteuerlich relevanten verdeckten Gewinnausschüttung. Daher durfte es der Gesetzgeber für nicht geboten halten, die unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligten natürlichen Personen in die Ausdehnung der Gewerbesteuerpflicht einzubeziehen. 127

(b) Soweit § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG - abweichend von dem in den Gesetzmaterialien beschriebenen Grundfall - die gewerbesteuerfreie Veräußerung eines im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befindlichen Vermögensgegenstandes über die steuerneutrale Einbringung in eine Personengesellschaft weiterhin ermöglicht, begründet auch dies keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber den Kapital- und Personengesellschaften. Derartige Gestaltungen waren in der steuerbehördlichen Praxis bisher offenbar nicht in einem Ausmaß 128

aufgetreten, das dem Gesetzgeber ein Tätigwerden erforderlich erscheinen ließ. Gegen eine relevante Größenordnung solcher Gestaltungsfälle spricht auch, dass es sich bei Einzelunternehmern regelmäßig um Betriebe mit erheblich geringerem Gewerbesteuerpotenzial handeln dürfte als bei Kapital- und Personengesellschaften.

(c) Ob für die in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG geschaffene Privilegierung der auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallenden Veräußerungsgewinne daneben noch weitere Motive des Gesetzgebers eine Rolle gespielt haben - wie etwa die Schonung des Mittelstandes (vgl. Bericht der Bundesregierung vom 18. April 2001 a.a.O. unter B.I.6; s.o. A I 3 b aa (2)) - ist neben den tragfähigen Überlegungen zur Umgehungsverhinderung nicht erheblich. 129

(d) Unschädlich für die Vereinbarkeit der Besserstellung von Mitunternehmerschaften mit unmittelbar an ihnen beteiligten natürlichen Personen mit Art. 3 Abs. 1 GG ist die Ausgestaltung von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch insoweit, als sie sich nicht auf eine möglichst eng gehaltene Erfassung allein der Missbrauchsfälle beschränkt, sondern den Missbrauchsgestaltungen durch eine allgemeiner gefasste Erweiterung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen entgegenwirkt. Die Norm ist tatbestandlich nicht auf die Umgehungsfälle begrenzt, die Anlass für sie waren, wie etwa an das Vorliegen der steuerneutralen Übertragung eines Vermögensgegenstandes auf die Mitunternehmerschaft innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Sie bezieht Veräußerungsvorgänge in die neu geschaffene Gewerbesteuerpflicht mit ein, die in keinem Zusammenhang mit einem Umgehungsgeschäft stehen. Zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung von Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Kapital- und Personengesellschaften beteiligt sind, gegenüber solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen führt dies indessen nicht, da die Freistellung von Veräußerungsgewinnen, die auf natürliche Personen entfallen, schon im Umgehungsfall und damit erst recht in den mit erfassten Nichtumgehungsfällen gerechtfertigt ist. Eine Freistellung auch der auf Kapital- und Personengesellschaften entfallenden Veräußerungsgewinne in den von der jetzigen Regelung mit erfassten Fällen ohne erkennbaren Umgehungsbezug ist aus Gleichheitsgründen nicht geboten. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt keine derart feinen Unterscheidungen. 130

(3) Schließlich sprechen auch Gründe der Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs (vgl. BVerfGE 139, 285 <313 Rn. 77>) für die Freistellung der auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallenden Veräußerungsgewinne von der 131

Gewerbesteuerpflicht. Sie sind allerdings von geringem Gewicht, so dass sie allein die Besserstellung in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG nicht tragen können.

## II.

Die Beschwerdeführerin wird nicht in ihrem verfassungsrechtlich durch Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG geschützten Vertrauen verletzt, nicht mit in unzulässiger Weise rückwirkenden Gesetze belastet zu werden. 132

Das auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes beruhende grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (1). Die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG auf den Erhebungszeitraum 2002 entfaltet unechte Rückwirkung (2 a). Die Regelung durfte ohne Verstoß gegen Verfassungsrecht den der Beschwerdeführerin im Erhebungszeitraum 2002 zugeflossenen Veräußerungsgewinn erfassen, obwohl die verbindliche Verfügung hierüber bereits im Jahre 2001, aber erst nach Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat erfolgt ist (2 b). 133

1. a) Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (stRspr; vgl. BVerfGE 132, 302 <317 Rn. 41> m.w.N.). 134

Normen mit echter Rückwirkung sind danach grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (vgl. BVerfGE 13, 261 <271>; 101, 139 <263>). Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift (vgl. BVerfGE 132, 302 <318 Rn. 42> m.w.N.). Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“; vgl. BVerfGE 127, 1 <17>). 135

Normen mit unechter Rückwirkung sind hingegen grundsätzlich zulässig. Allerdings können sich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung 136

zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (vgl. BVerfGE 95, 64 <86>; 101, 239 <263>; 122, 374 <394 f.>; stRspr). Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet (vgl. BVerfGE 101, 239 <263>; 123, 186 <257>), etwa wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden (vgl. BVerfGE 132, 302 <318 Rn. 43> m.w.N.; ferner BVerfGE 127, 1 <17> m.w.N.; „tatbestandliche Rückanknüpfung“).

b) Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfGE 127, 1 <18 f.>; 127, 31 <48 f.>; 127, 61 <77 f.>). Für den Bereich des Gewerbesteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Erhebungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist (vgl. BVerfGE 132, 302 <319 Rn. 44> unter Verweisung auf §§ 14, 18 GewStG; entsprechend für den Veranlagungszeitraum im Einkommensteuerrecht vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 127, 31 <47 f.>). 137

Sofern eine Steuerrechtsnorm nach diesen Grundsätzen innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen. Allerdings ist auch in diesem Fall eine unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfGE 132, 302 <319 Rn. 45> m.w.N.). 138

Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich 139

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. BVerfGE 127, 1 <17 f.>; 127, 31 <47 f.>; 127, 61 <76 f.>). Insbesondere muss der Normadressat hier eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <48 f.>; 132, 302 <319 f. Rn. 45 f.> m.w.N.).

Wo danach jeweils die Grenzen verfassungsrechtlich zulässiger unechter Rückwirkung innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums liegen, hängt wesentlich von den Umständen des Einzelfalls ab. Vertrauen ist besonders schutzwürdig, wenn die Betroffenen zum Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung nach der alten Rechtslage eine verfestigte Erwartung auf Vermögenszuwächse erlangt und realisiert hatten oder hätten realisieren können (vgl. BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <79 f.>). Das gilt vor allem dann, wenn auf der Grundlage des geltenden Rechts vor Verkündung des rückwirkenden Gesetzes bereits Leistungen zugeflossen waren (vgl. BVerfGE 127, 31 <56 ff.>; einschränkend insoweit BVerfGE 132, 302 <327 ff. Rn. 64 ff.>). Besonders schutzwürdig ist das Vertrauen der Betroffenen zudem dann, wenn diese vor der Einbringung des neuen Gesetzes in den Bundestag verbindliche Festlegungen getroffen hatten (vgl. BVerfGE 127, 31 <49>; 132, 302 <323 f. Rn. 54 ff.>). 140

2. Gemessen an diesen Grundsätzen ist die Anwendung des im Juli 2002 in § 7 GewStG eingefügten Satzes 2 Nr. 2 auf den in diesem Erhebungszeitraum realisierten Veräußerungsgewinn der Beschwerdeführerin verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es liegt ein Fall unechter Rückwirkung vor (a). Die Rückwirkung der angegriffenen Regelung auf den Erhebungszeitraum 2002 verletzt kein schützenswertes Vertrauen der Beschwerdeführerin in den Bestand der alten Rechtslage (b). 141

a) § 7 Satz 2 GewStG wurde durch Art. 5 des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23. Juli 2002, verkündet am 26. Juli 2002 und in Kraft getreten am 27. Juli 2002 (BGBl I S. 2715), in das Gewerbesteuerengesetz eingefügt. Nach § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 2 StBAÄG war § 7 Satz 2 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden; die Norm wirkt daher auf 142

den 1. Januar 2002 zurück. Damit entfaltet § 7 Satz 2 GewStG nach der Rechtsprechung über den Erhebungszeitraum unechte Rückwirkung, weil die Gewerbesteuer erst mit dessen Ablauf entsteht (vgl. BVerfGE 132, 302 <319 Rn. 44>). Die Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin aus der Veräußerung der Geschäftsanteile ihrer Mitunternehmer entstand danach Ende des Erhebungszeitraums 2002 für den in diesem Zeitraum durch die Mitunternehmer realisierten Veräußerungsgewinn.

Für die verfassungsrechtliche Einordnung insoweit nicht maßgeblich ist hingegen das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858). Durch dieses am 24. Dezember 2001 verkündete und am 25. Dezember 2001 in Kraft getretene Gesetz wurde § 7 Satz 2 in der auch heute geltenden Fassung zwar bereits einmal in das Gewerbesteuergesetz eingefügt und sollte nach § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung von Art. 4 Nr. 5 UntStFG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden sein. § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes war jedoch durch das Solidarpaktfortführungsgesetz (SFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3955), das am 27. Dezember 2001 verkündet wurde und am 1. Januar 2002 in Kraft getreten ist (Art. 12 Abs. 1 SFG), schon zum 1. Januar 2002 wieder außer Kraft gesetzt worden. Jener § 7 Satz 2 GewStG war somit im Dezember 2001 nur vier Tage in Kraft. Steuerrechtliche Wirkung konnte die Vorschrift insoweit nicht entfalten, da sie zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Anwendung bereits wieder außer Kraft gesetzt worden war. 143

b) Diese Entstehungsgeschichte des § 7 Satz 2 GewStG kann bei der verfassungsrechtlichen Bewertung des schutzwürdigen Vertrauens der Beschwerdeführerin nicht außer Betracht bleiben (aa). Ihr Vertrauen in den Bestand des geltenden Gewerbesteuerrechts war mit der Zuleitung des Entwurfs des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes zum Bundesrat nicht mehr schutzwürdig (bb). Die rückwirkende Inkraftsetzung des § 7 Satz 2 GewStG für den Erhebungszeitraum 2002 verletzt die Beschwerdeführerin daher nicht in ihrem schutzwürdigen Vertrauen (cc). 144

aa) Für die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt bereits vor Verkündung einer Neuregelung nicht mehr auf den Bestand der noch geltenden Rechtslage vertraut werden kann, sind in erster Linie der Gang des Gesetzgebungsverfahrens bis zur Neuregelung und dabei vor allem die öffentliche Bekanntgabe entsprechender Entwurfstexte entscheidend (näher dazu unten bb). 145

Insofern muss hier auch auf die Entstehung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes abgestellt werden.

Beschränkte man die Betrachtung dagegen auf das Gesetzgebungsverfahren zum Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen im Hinblick auf die letztlich maßgebliche Verkündung des § 7 Satz 2 GewStG im Rahmen dieses Gesetzes im Juli 2002, wäre der Zeitpunkt der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 24. April 2002 zum Entwurf dieses Gesetzes maßgeblich. Durch diese Empfehlung wurde erstmals für das Gesetzgebungsvorhaben die erneute Einfügung des Satzes 2 in § 7 GewStG zur „Beseitigung eines redaktionellen Versehens“ (vgl. BTDrucks 14/8887, S. 26) vorgeschlagen. Eine solche Sichtweise würde jedoch dem Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz und dessen Bedeutung für die Schutzwürdigkeit des Vertrauens der Betroffenen in den Fortbestand der Rechtslage nicht hinreichend Rechnung tragen. 146

Zwar handelt es sich bei dem für § 7 Satz 2 GewStG letztlich maßgeblichen Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen und dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz um zwei im Ausgangspunkt selbständige Gesetzgebungsvorhaben mit unterschiedlichen Gegenständen und je eigenen Gesetzgebungsverfahren. Im Hinblick auf die Frage, ab welchem Zeitpunkt Mitunternehmerschaften mit für sie nachteiligen Änderungen der Rechtslage im Gewerbesteuerrecht rechnen mussten, sind hier jedoch beide Gesetzgebungsverfahren zusammen in den Blick zu nehmen. Denn die ursprünglich im Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz geplante und schließlich erst durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen umgesetzte Neuregelung des § 7 Satz 2 GewStG betrifft ein und dasselbe Gesetzgebungsziel mit demselben Inhalt durch denselben Gesetzgeber. 147

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass Gesetzgebungsvorhaben - gerade im Steuerrecht - nicht selten über mehrere Legislaturperioden immer wieder in Angriff genommen werden, ehe sie schließlich zu einem Gesetz führen. In diesen Fällen kann in der Tat den vergeblichen Gesetzesinitiativen keine vertrauenszerstörende Wirkung im Hinblick auf die später Gesetz werdende Regelung beigemessen werden. Es ist grundsätzlich nicht vorhersehbar, ob ein im parlamentarischen Verfahren gescheitertes oder der Diskontinuität zum Opfer gefal- 148

lenes Vorhaben von einem späteren Gesetzgeber wieder aufgegriffen wird. Es wäre der Rechtssicherheit in hohem Maße abträglich und den Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, wenn sie in solchen Fällen unter Umständen über viele Jahre ihr Handeln nicht mehr in berechtigtem Vertrauen am geltenden Recht ausrichten könnten.

Damit ist der vorliegende Fall jedoch nicht vergleichbar. Es gab hier keinerlei öffentliche Bekundungen oder sonstige Signale, die den Rückschluss zugelassen hätten, dass der (identische) Gesetzgeber nach dem versehentlichen Scheitern des § 7 Satz 2 GewStG im Dezember 2001 von dem von ihm ersichtlich für wichtig gehaltenen Gesetzgebungsvorhaben hätte Abstand nehmen wollen. Angesichts der Besonderheiten im Ablauf dieses Gesetzesvorhabens mussten die Gewerbetreibenden von einer alsbaldigen Reparatur des Redaktionsfehlers im Jahre 2002 ausgehen. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt und auch geboten, die Verfahren zum Erlass des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes und zum Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen unter Vertrauensschutzgesichtspunkten als ein einheitliches Gesetzgebungsverfahren zu behandeln. 149

bb) Für die danach in einer Gesamtsicht zu bewertenden Gesetzgebungsverfahren kann nicht nur die Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag ((1)), sondern bereits dessen Zuleitung zum Bundesrat vertrauenszerstörende Wirkung haben ((2)). 150

(1) Das Bundesverfassungsgericht hat in jüngerer Zeit bereits mehrfach entschieden, dass die Einbringung eines Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag das Vertrauen der Betroffenen auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage zerstören kann und deshalb eine darin vorgesehene Neuregelung ohne Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes unechte Rückwirkung entfalten darf (vgl. dazu BVerfGE 127, 31 <50>; 143, 246 <385 Rn. 377>; BVerfG, Beschluss vom 7. März 2017 - 1 BvR 1314/12 u.a. - juris, Rn. 199; in BVerfGE 132, 302 <326 Rn. 60> offen gelassen, weil in jenem Fall jedenfalls der Vorschlag des Vermittlungsausschusses das Vertrauen zerstört hatte). Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein absehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch im Folgejahr unverändert fortbestehen; es ist ihnen vielmehr grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögli- 151

che zukünftige Änderungen einzustellen (BVerfGE 127, 31 <50>). Dabei ist maßgeblich, inwieweit ein solcher Gesetzentwurf das Vertrauen in den Fortbestand der gegenwärtigen Rechtslage zerstört, nicht aber, inwieweit er die Erwartung rechtfertigt, eine bestimmte Regelung würde bald Gesetz. Denn der Ablauf des anschließenden Gesetzgebungsverfahrens bleibt in der Hand des demokratisch legitimierte Gesetzgebers. Die Einbringung eines Gesetzentwurfs erlaubt kein Vertrauen darauf, dass eine eingebrachte Regelung Gesetz wird. Sie nimmt aber unter Umständen dem Vertrauen darauf die Grundlage, die jetzige Gesetzeslage in einem Regelungsbereich werde auf absehbare Zeit bestehen bleiben (zur Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts vgl. BVerfGE 127, 31 <57>; 132, 302 <327 Rn. 65, 330 f. Rn. 71>).

(2) Diese Erwägungen gelten in gleicher Weise für die Zuleitung eines Gesetzentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat (Art. 76 Abs. 2 Satz 1 GG). Auch in diesem Fall hat sich ein nach dem Grundgesetz initiativberechtigtes Verfassungsorgan entschlossen, ein Gesetzgebungsverfahren förmlich einzuleiten. Hierzu muss ein ausformulierter Gesetzentwurf als Beschlussvorlage vorliegen. Die Zuleitung der Gesetzesvorlage an den Bundesrat ist im Ergebnis nicht mehr und nicht weniger verbindlich als die Einbringung in den Bundestag. Mit ihrer Veröffentlichung haben die durch das Vorhaben Betroffenen die Möglichkeit, sich in ihrem Verhalten auf die etwaige Gesetzesänderung einzustellen. Es ist ihnen zumutbar, jedenfalls bei in die Zukunft wirkenden Dispositionen darauf Bedacht zu nehmen. Ein qualitativer Unterschied zur Einbringung einer Gesetzesvorlage in den Bundestag ist im Hinblick auf die vertrauenszerstörende Wirkung der Zuleitung einer Gesetzesvorlage an den Bundesrat nicht erkennbar. Es bedeutete im Gegenteil einen Wertungswiderspruch, versagte man im erstgenannten Fall Vertrauensschutz, würde hingegen der Zuleitung an den Bundesrat keine vertrauenszerstörende Wirkung beimessen.

152

cc) Gemessen hieran musste sich die Beschwerdeführerin, zumal sie durchgängig steuerrechtlich beraten war, jedenfalls für das Erhebungsjahr 2002 auf eine auch sie betreffende nachteilige Änderung der Gewerbebesteuerung von Anteilsveräußerungen durch ihre Mitunternehmer einstellen. Nach Zuleitung des Entwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes am 17. August 2001 durch die Bundesregierung an den Bundesrat (BRDrucks 638/01) konnten Mitunternehmenschaften nicht mehr darauf vertrauen, dass eine Anteilsveräußerung durch ihre Gesellschafter auch künftig noch gewerbesteuerfrei sein würde.

153

Die verbindlichen Entscheidungen über die Anteilsveräußerungen fielen zeitlich nach der Zuleitung des Entwurfs zu einem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz an den Bundesrat ((1)). Die daraus folgende Einschränkung des Vertrauensschutzes erfasst auch die später Gesetz gewordene, gegenüber dem Entwurf engere Ausnahme des § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG von der Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns ((2)). An der Geltung der Neuregelung für den gesamten Erhebungszeitraum 2002 auch gegenüber der Beschwerdeführerin ändert sich auch nichts dadurch, dass die Veräußerungsgewinne den Mitunternehmern schon vor Verkündung des Gesetzes im Juli 2002 zugeflossen sind ((3)).

(1) Die Zuleitung des Entwurfs der Bundesregierung zu einem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz an den Bundesrat erfolgte am 17. August 2001 (BRDrucks 638/01). Der Inhalt des dem Bundesrat zugeleiteten Gesetzentwurfs zur Einfügung eines neuen § 7 Satz 2 GewStG war identisch mit dem am 10. September 2001 beim Deutschen Bundestag eingebrachten Gesetzentwurf (BTDrucks 14/6882). Zwar hatte der Lenkungsausschuss der Beschwerdeführerin das Sale Agreement bereits am 5. August 2001 beschlossen. Die Zustimmung der Gesellschafter der Beschwerdeführerin zu dem Sale Agreement, durch die es für sie verbindlich wurde, erfolgte jedoch erst in der außerordentlichen Gesellschafterversammlung am 1. September 2001. Zu diesem Zeitpunkt war der Gesetzentwurf zum neuen § 7 Satz 2 GewStG in der Bundesratsdrucksache bereits veröffentlicht und die Beschwerdeführerin und ihre Mitunternehmer hätten sich demzufolge darauf einstellen können. Zwar hatte sich der einzelne veräußerungswillige Kommanditist aufgrund der Gesellschaftervereinbarung vom Juli 2001 der Entscheidung des gemeinsam eingesetzten Lenkungsausschusses in Verbindung mit einer Mehrheitsentscheidung der veräußernden Kommanditisten unterworfen. Dies ändert indessen nichts daran, dass das Sale Agreement nach dessen Ziffer 16.1. weiterhin des Mehrheitsbeschlusses der Kommanditisten bedurfte. Die fachgerichtliche Deutung der Veräußerungsvereinbarungen durch den Bundesfinanzhof, wonach erst die Zustimmung in der außerordentlichen Gesellschafterversammlung am 1. September 2001 zur rechtlich verbindlichen Disposition über die Geschäftsanteile geführt hat, ist vor diesem Hintergrund verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

(2) Die vertrauenszerstörende Wirkung der Zuleitung des Entwurfs eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes beschränkt sich nicht streng auf den durch den Wortlaut des Entwurfs von § 7 Satz 2 GewStG betroffenen Kreis von Mitunternehmern. Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf sollte künftig der Ge-

winn aus der Veräußerung oder Aufgabe unter anderem (Nr. 2) des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, der Gewerbesteuer unterfallen, „soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt“ (Halbsatz 2). Gesetz wurde dann jedoch eine Formulierung des Halbsatzes 2, die dahin präzisiert war, dass lediglich der auf „eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer“ entfallende Gewinn gewerbesteuerfrei war. Es bedarf hier keiner Entscheidung, ob die ursprüngliche Fassung des Entwurfs tatsächlich die Veräußerungsgewinne, die auf alle natürlichen Personen entfallen, die in einer Personengesellschaft als Mitunternehmer beteiligt waren, von der Gewerbesteuer freistellen sollte, oder ob diese Ausnahmevorschrift von Anfang an insoweit auf die unmittelbar beteiligten natürlichen Personen beschränkt war. Angesichts der klaren Zielsetzung des Gesetzgebers, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen einer Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer zu unterwerfen, um so Umgehungsgestaltungen zu vermeiden, durften sich Mitunternehmer auch schon nach Bekanntwerden der ursprünglichen Entwurfsfassung nicht darauf verlassen, dass Veräußerungsgewinne von mittelbar beteiligten natürlichen Personen von der Besteuerungserweiterung verschont bleiben würden. Denn vor dem Hintergrund der Begründung des Regierungsentwurfs und des hier betonten Umgehungsverhinderungszwecks der Neuregelung lag keineswegs auf der Hand, dass hiervon Veräußerungsgewinne mittelbar beteiligter natürlicher Personen nicht betroffen und deshalb ausgenommen werden sollten. Daher mussten sich Mitunternehmer nach Veröffentlichung des Gesetzentwurfs bei ihren Dispositionen darauf einstellen, dass Gewinne bei der Veräußerung von Betriebsanteilen in die erweiterte Gewerbesteuerpflicht einbezogen würden. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Einschränkung der Ausnahmeklausel des Halbsatzes 2 von § 7 Satz 2 GewStG später in dem entsprechenden Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages mit Verwaltungspraktikabilitätsabwägungen begründet wurde (vgl. BTDrucks 14/7344, S. 12). Entscheidend für die Reichweite der das berechnete Vertrauen relativierenden Bedeutung des ursprünglichen Gesetzentwurfs ist demgegenüber allein das die Betroffenen zur Vorsicht mahnende Signal, die Rechtslage werde in dem aus dem Entwurf erkennbaren Umfang geändert. Das Gesetzesvorhaben zielte hier im Grundsatz zunächst einmal auf die Einbeziehung der Veräußerungsgewinne von Mitunternehmeranteilen insgesamt. Ein berechtigtes Vertrauen darauf, dass Mitunternehmer, die nicht selbst natürliche Personen sind, davon ausgenommen seien, bestand nicht.

(3) Das rückwirkende Inkraftsetzen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Beginn des Erhebungszeitraums 2002 ist mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes auch insoweit vereinbar, als die Regelung Veräußerungsgewinne erfasst, die zwar vor Verkündung des Gesetzes im Juli 2002 den Verkäufern zugeflossen sind, aber auf Dispositionen beruhen, die erst nach der Zuleitung des Gesetzes an den Bundesrat verbindlich getroffen wurden. Eine besonders verfestigte Vermögensposition, die einem unecht rückwirkenden Zugriff des Steuergesetzgebers entzogen wäre, besteht hier zu Gunsten der Beschwerdeführerin nicht. Gewinne aus Dispositionen, die erst vorgenommen wurden, nachdem ein ordnungsgemäß in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht und damit auch veröffentlichter Gesetzentwurf etwaiges Vertrauen zerstört hat, hindern den Gesetzgeber nicht an einer unecht rückwirkenden Steuerbelastung, selbst wenn die Erträge vor der Verkündung des Gesetzes zugeflossen sind (so bereits BVerfGE 132, 302 <327 ff. Rn. 64 ff.>). Elemente besonderer Schutzwürdigkeit, wie sie das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss zur sogenannten „Fünftel-Regelung“ des § 34 Abs. 1 EStG mit Rücksicht auf damals betroffene Abfindungsvereinbarungen zwischen Arbeitgebern und aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidenden Arbeitnehmern angenommen hat (vgl. BVerfGE 127, 31 <57 ff.> sowie dazu wiederum BVerfGE 132, 302 <327 ff. Rn. 65 ff.>), sind hier nicht erkennbar. Hinzu kommt, dass § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in Juli 2002 nicht mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Zuleitung des Gesetzentwurfs zum Bundesrat im August 2001, sondern - deutlich moderater - erst für den Erhebungszeitraum 2002 in Kraft gesetzt wurde.

### III.

Die gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs und gegen dessen Beschluss über die Anhörungsrüge erhobenen Verfahrensrügen bleiben ohne Erfolg. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin hierzu genügt insgesamt nicht den sich aus § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG ergebenden Begründungsanforderungen (vgl. dazu BVerfGE 140, 229 <232 Rn. 9> m.w.N.).

Die Beschwerdeführerin beanstandet als Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) insbesondere, dass ihr nicht die Möglichkeit gegeben worden sei, zur Frage der Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung Stellung zu nehmen, die durch die zwischenzeitlich ergangenen Grundsatzentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juli 2010 (BVerfGE 127, 1; 127, 31; 127, 61) zur Zulässigkeit rückwirkender Gesetze im Steuerrecht aufgeworfen worden sei. Sie führt jedoch nicht aus, welche Gründe

sie für eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nach § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO vorgetragen hätte und weshalb ein solches Vorbringen ungeachtet der gegenteiligen Ausführungen des Bundesfinanzhofs im Anhörungsrügebefehl eine abweichende Entscheidung in diesem Punkt zur Folge hätte haben können. Die Rüge bliebe aber auch in der Sache ohne Erfolg. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass er wegen der zwischenzeitlich am 5. August 2010 erfolgten telefonischen Bekanntgabe der Urteilsformel und der dadurch eingetretenen Selbstbindung die erst am 19. August 2010 veröffentlichten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juli 2010 in seinem Urteil nicht mehr hätte berücksichtigen können (BFH, Beschluss vom 8. März 2011 - IV S 14/10 -, juris, Rn. 8 ff.), betrifft die fachgerichtliche Auslegung einfachen Prozessrechts. Es ist weder substantiiert gerügt noch ohne Weiteres erkennbar, dass dieser Standpunkt verfassungsrechtlich zu beanstanden wäre. Die Verletzung rechtlichen Gehörs kann allein mit der vom eigenen Standpunkt abweichenden Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs ohnehin nicht begründet werden.

Die Verfassungsbeschwerde genügt auch nicht den Begründungsanforderungen, soweit sie verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zusammensetzung des Gerichts bei dessen Entscheidung über die Anhörungsrüge in den Raum stellt, ohne sich mit den sich dabei stellenden Fragen näher auseinanderzusetzen. Im Übrigen liegt es im Spielraum des Gesetzgebers, aus Gründen der Praktikabilität die Anhörungsrüge so auszugestalten, dass der darüber befindende Spruchkörper nicht personenidentisch mit dem zusammengesetzt sein muss, der die Entscheidung in der Hauptsache getroffen hat (§ 10 Abs. 3 Hs. 2 FGO, § 133a FGO), und es damit bei der funktionalen Identität des Spruchkörpers bewenden zu lassen; insoweit darf der Gesetzgeber den Gedanken der Selbstkontrolle, welcher der Anhörungsrüge zugrunde liegt (vgl. BVerfGE 107, 395 <411 f.>), hinter zwingende prozessökonomische Erwägungen zurücktreten lassen.

160

IV.

Das Urteil ist zu Punkt B I 2 b) mit 6:1 Stimmen ergangen.

161

Kirchhof

Eichberger

Masing

Paulus

Baer

Britz

Ott