

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

der M... Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co. KG i. L.,
vertreten durch die M... Verwaltungs GmbH,
diese vertreten durch die Geschäftsführer ...

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte VBR Dr. Paffen, Schreiber & Partner mbB,
Matthiashofstraße 47 - 49, 52064 Aachen -

gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Februar 2015 -
BVerwG 9 C 10.14 -

hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Richter Eichberger

und die Richterinnen Baer,

Britz

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntma-
chung

vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 28. Februar 2017 einstimmig beschlos-
sen:

**Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenom-
men.**

G r ü n d e :

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Frage, ob die in § 10a GewStG geregelte 1
Mindestbesteuerung des Gewerbeertrages in Fällen der endgültigen Verhinderung
von Verlustverrechnungen eine Billigkeitsmaßnahme gebietet.

I.

1. Auslöser des Ausgangsverfahrens war die Änderung der Verrechenbarkeit von 2
Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG durch das Gesetz zur Änderung des Gewer-
besteuerungsgesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I S. 2922).
Die Vorschrift führte - in paralleler Ausgestaltung der Verlustabzugsbeschränkung
nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Pro-
tokollklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfeh- lung zum Steuerver-
günstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) - eine gewerbe-

steuerliche Mindestbesteuerung ein, indem sie die Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen zunächst auf 1 Mio. Euro und hinsichtlich des übersteigenden Gewerbeertrages in einem Erhebungszeitraum auf 60 % des Gewerbeertrages begrenzte.

§ 10a Sätze 1 und 2 GewStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I S. 2922) lauten:

3

¹Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind.²Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 vom Hundert um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen.

2. Die Beschwerdeführerin ist eine Personengesellschaft, die sich in Liquidation befindet. Sie wurde im Jahr 1997 als Projektgesellschaft zur Durchführung und Finanzierung eines einzigen Projekts (Erwerb und Vermietung einer Müllverbrennungsanlage) gegründet. Nach gewerbesteuerlichen Verlusten fiel erst im Jahr 2008, dem letzten Jahr ihrer Geschäftstätigkeit, aufgrund des planmäßigen Ausscheidens eines Gesellschafters ein Gewinn von circa 140 Mio. Euro an (sogenannter Exitgewinn). Zwar standen diesem Gewinn festgestellte Gewerbeverluste in Höhe von circa 110 Mio. Euro gegenüber. Diese Verluste wurden jedoch aufgrund der Mindestbesteuerung gemäß § 10a GewStG nur teilweise zur Verrechnung zugelassen. Hiervon ausgehend setzte die Gemeinde die Gewerbesteuer für 2008 auf circa 4,67 Mio. Euro fest. Ohne die Mindestbesteuerung hätte die Gewerbesteuerfestsetzung nur circa 2,51 Mio. Euro betragen. Der Rechtsstreit gegen die Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrages ist noch anhängig.

4

In der Folgezeit beantragte die Beschwerdeführerin bei der Gemeinde, die Gewerbesteuer im Wege einer Billigkeitsmaßnahme wegen des Vorliegens eines Härtefalles um circa 2,16 Mio. Euro niedriger festzusetzen. Die Gemeinde lehnte diesen Antrag ab. Der hiergegen erhobenen Klage gab das Verwaltungsgericht statt und verpflichtete die Gemeinde, die begehrte Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO zu gewähren. Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht aus, eine zum Erlass verpflichtende unbillige Härte liege immer dann vor, wenn die Mindestbesteuerung - wie hier - zu einer endgültigen Belastung führe (sogenannter Definitivverlust), zu welcher der Steuerpflichtige nicht durch eigenes Verhalten beigetragen habe.

5

3. Durch das angegriffene Revisionsurteil vom 19. Februar 2015 (BVerwG, Urteil vom 19. Februar 2015 - 9 C 10/14 - BVerwGE 151, 255) änderte das Bundesverwaltungsgericht das Urteil des Verwaltungsgerichtes und wies die Klage ab. Die Festset-

6

zung einer Steuer sei nur dann aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspreche, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderlaufe. Dies sei hier nicht der Fall, denn dem Gesetzgeber sei bei Einführung der Mindestbesteuerung - nicht zuletzt aufgrund von Sachverständigenanhörungen - das Problem etwaiger Definitivverluste - das heißt der endgültige Untergang ungenutzter Verlustvorträge - durchaus bekannt gewesen. Er habe diese aber bewusst in Kauf genommen und auf Ausnahmeregelungen verzichtet. Die Gewährung eines Billigkeitserlasses käme bei dieser Sachlage einer strukturellen Gesetzeskorrektur gleich, die aber nicht Sinn einer Härtefallregelung im Einzelfall sei. Ob die Mindestbesteuerung in ihrer gegenwärtigen Form als verfassungsgemäß anzusehen sei, ließ das Bundesverwaltungsgericht offen. Denn diese Frage sei nicht in dem vorliegenden Rechtsstreit, sondern im finanzgerichtlichen Verfahren gegen den Gewerbesteuermessbescheid zu klären.

II.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin insbesondere die Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie beruft sich vor allem darauf, dass die Versagung der Billigkeitsmaßnahme Art. 3 Abs. 1 GG verletze, soweit durch die Mindestbesteuerung nach § 10a Satz 2 GewStG tatsächlich realisierte Verluste nach Beendigung des Projekts und ihrer Liquidation endgültig ungenutzt untergingen. Es verstoße gegen das objektive Nettoprinzip, wenn - wie in ihrem Fall - betriebliche operative Aufwendungen in Höhe von circa 25 Mio. Euro von einer steuerlichen Geltendmachung ausgeschlossen würden. Diese verfassungswidrige Definitivbesteuerung sei durch die Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme zu beseitigen.

7

III.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen. Ihr kommt weder grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu, noch ist ihre Annahme zur Wahrung der Grundrechte der Beschwerdeführerin angezeigt (§ 93a Abs. 2 BVerfGG). Es ist nicht erkennbar, dass die Versagung einer Billigkeitsmaßnahme durch die angegriffene Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts die Beschwerdeführerin in ihren Grundrechten - namentlich in Art. 3 Abs. 1 GG - verletzt.

8

1. Steuern können nach § 163 AO niedriger festgesetzt oder nach § 227 AO ganz oder teilweise erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der Zweck der §§ 163, 227 AO liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 20. September 2012 - IV R 29/10 -, BFHE 238, 518 und vom 17. April 2013 - X R 6/11 -, BFH/NV 2013, S. 1537).

9

2. Die verfassungsrechtliche Bedeutung der Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme und deren Verhältnis zur Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden Steuergesetzes ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geklärt (vgl. BVerfGE 48, 102 <114 ff.>, sowie zuletzt BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 11. Mai 2015 - 1 BvR 741/14 -, juris Rn. 9 ff. m.w.N.).

10

Die Frage, ob im Einzelfall von der Möglichkeit, den Gesetzesvollzug im Wege von Billigkeitsmaßnahmen zu suspendieren, in einem der Wirkkraft der Grundrechte (insbesondere aus Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG) ausreichend Rechnung tragenden Maße Gebrauch gemacht worden ist, ist der verfassungsgerichtlichen Prüfung nicht schlechthin entzogen (vgl. BVerfGE 48, 102 <114>). Eine Billigkeitsmaßnahme kann geboten sein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt. Mit Billigkeitsmaßnahmen darf jedoch nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden. Müssten notwendige Billigkeitsmaßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig (vgl. BVerfGE 48, 102 <116>).

11

Die Frage nach der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes und der auf seiner Grundlage ergangenen Steuerbescheide ist kein Gegenstand des Billigkeitsverfahrens (vgl. BVerfGE 48, 102 <117>), mag auch die Möglichkeit einer individuellen Billigkeitsmaßnahme zur Vermeidung unbilliger Härten dazu beitragen können, die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes zu bestätigen. Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (vgl. BVerfGE 48, 102 <116>; 99, 246 <267>; 99, 268 <272>; 99, 273 <279>). Typische, den gesetzgeberischen Vorstellungen von einer gesetzlichen Regelung entsprechende Folgen vermögen keine sachliche Unbilligkeit zu begründen (vgl. Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 3. September 2009 - 1 BvR 2539/07 -, NVwZ 2010, S. 902 <904>). Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, können einen Billigkeitserlass nicht rechtfertigen, sondern sind gegebenenfalls durch Korrektur des Gesetzes zu beheben (vgl. Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 13. Dezember 1994 - 2 BvR 89/91 -, NVwZ 1995, S. 989 <990>).

12

Fragen der abstrakt-generellen Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes sind dabei von jenen zu unterscheiden, welche die Unbilligkeit im konkret-individuellen Einzelfall betreffen. Nur letztere sind im fachgerichtlichen Billigkeitsverfahren zu beantworten. Gegenstand der den Billigkeitsantrag betreffenden Verfassungsbeschwerde ist daher allein die Frage, ob die Entscheidung hierüber die Beschwerdeführerin in ihren Grundrechten verletzt (vgl. BVerfGE 48, 102 <117 f.>). Um die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes durch Verfassungsbeschwerde geltend machen zu können, muss die steuerpflichtige Person demgegenüber im Ausgangsverfahren gegen den jeweiligen

13

Steuerbescheid vorgegangen sein (vgl. BVerfGE 48, 102 <118>).

3. Gemessen an diesen Grundsätzen ist nicht erkennbar, dass das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Grundrechte der Beschwerdeführerin verletzt. 14

Die Einschätzung des Bundesverwaltungsgerichts, dass eine Billigkeitsmaßnahme ausscheidet, weil die Steuerfestsetzung den Wertungen des Gesetzes nicht zuwiderlaufe, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. 15

Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts war es das primäre Ziel der Änderung des § 10a GewStG durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I S. 2922), die Gewerbesteuereinnahmen zeitlich „zu verstetigen“, indem die Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen in einem Erhebungszeitraum der Höhe nach begrenzt wurde (BT-Drucks 15/1517, S. 7, 12, 19). Der Gesetzgeber habe bei der Ausgestaltung des Tatbestandes bewusst in Kauf genommen, dass diese zeitliche Streckung in bestimmten Konstellationen zu einem endgültigen Untergang der vorgetragenen Verluste und damit zu einer Definitivbesteuerung führen kann, insbesondere bei Projektgesellschaften. Dabei handelt es sich um eine für das Bundesverfassungsgericht zunächst grundsätzlich maßgebliche Auslegung des einfachen Rechts. Dass dieses auf die Gesetzesmaterialien und auch auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gestützte Verständnis der Regelung über die Verlustabzugsbeschränkung in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG unhaltbar wäre, ist nicht erkennbar. 16

Ausgehend hiervon ist auch der weitergehende Schluss des Bundesverwaltungsgerichts von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden, dass hier eine Billigkeitsmaßnahme ausscheidet, weil sie nicht eine den Wertungen des Gesetzes widersprechende, atypische Härte eines Einzelfalls betreffe, sondern eine vom Gesetz bewusst in Kauf genommene Härte korrigierte. Diese Annahme entspricht den Grundsätzen über die verfassungsrechtliche Notwendigkeit einer Billigkeitsmaßnahme und ihrer Grenzen. 17

4. Die Frage, ob § 10a GewStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I S. 2922) verfassungsgemäß ist, ist nicht Gegenstand des steuerrechtlichen Verfahrens über die Billigkeitsmaßnahme und damit hier auch nicht der verfassungsgerichtlichen Kontrolle. 18

5. Von einer weiteren Begründung wird abgesehen (§ 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG). 19

Diese Entscheidung ist unanfechtbar. 20

Eichberger

Baer

Britz

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom
28. Februar 2017 - 1 BvR 1103/15**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 28. Februar 2017 - 1 BvR 1103/15 - Rn. (1 - 20), http://www.bverfg.de/e/rk20170228_1bvr110315.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2017:rk20170228.1bvr110315