Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege, Abteilungsdirektor

Prof. Dr. Wulf Goette, Vors. Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Dietmar Gosch, Vors. Richter am Bundesfinanzhof

Helmut Messing, Steuerberater, vereidigt. Buchprüfer



Heft 1 Seiten 1 - 48 45. Jahrgang • 2007

Begründer und Mitwirkende:

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Walter Niemann, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Prof. Dr. Thomas Rödder, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Steuerberater Walter Ludwig Eckert † · Rechtsanwalt Dr. Hans Flick · Ministerialdirektor a.D. Paul G. Flockermann Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Dr. Klaus Heilgeist · Richter am BVerfG a.D. Prof. Dr. Paul Kirchhof Steuerberater Karl-Heinz Mittelsteiner † · Vors. Richter am BFH a.D. Dr. Max Rid · Präsident des BFH Dr. h. c. Wolfgang Spindler

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Vom Eintreten des Bundesfinanzhofs für mehr Steuerplanungssicherheit

Zugleich zum Gedenken an Gerd Rose

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Steuerplanungssicherheit droht zur Utopie zu werden angesichts eines Steuergesetzgebers, der die Gesetze immer schneller und immer häufiger mit Rückwirkung und unklarem Norminhalt ändert. Vor allem das StEntlG 1999/2000/2002 hat das Gesetzesvertrauen des Bürgers nachhaltig erschüttert. Diese Entwicklung hat in den vergangenen Jahren auch die Finanzgerichtsbarkeit auf den Plan gerufen. Dem BVerfG liegt ein ganzes Bündel von Normenkontrollanträgen auf der Grundlage von Art. 100 Abs. 1 GG vor. Die jüngsten Vorlagen des XI. Senats des BFH vom 2. 8. 2006 geben Anlass zu einer umfassenden Würdigung der Vorlagepraxis. Diese beiden Anträge sind vor allem deshalb bemerkenswert, weil sie sich sowohl gegen die Veranlagungszeitraumrechtsprechung wenden, als auch mit der Forderung, Vertrauensschutz grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der Verkündung zu gewähren, die Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des BVerfG in Frage stellen. Schließlich wird auch die Vorlage des XI. Senats vom 6, 9, 2006 zum Verstoß der Normenklarheit durch § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 gewürdigt.

1. Fehlende Steuerplanungssicherheit als ökonomisches und rechtliches Problem - Gerd Rose als Vorreiter

Gerd Rose¹ war ein Motor der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Er hat diesen Zweig der Betriebswirtschaftslehre entscheidend vorangebracht. Sein Tod ist ein großer Verlust. Der Name Gerd Rose wird nicht nur mit der von ihm entwickelten Teilsteuerrechnung2 verbunden bleiben, sondern auch mit seinem entschiedenen Eintreten für mehr Steuerplanungssicherheit. Wie ein roter Faden zog sich die Forderung nach Steuerpla-

nungssicherheit durch sein Schaffen3. Von rückwirkenden Gesetzesänderungen über steuerverschärfende Rechtssprünge infolge der Abkehr von einer gefestigten Rechtsprechung bis zu der durch § 42 AO verursachten Unsicherheit⁵ hat Rose das gesamte Spektrum der Ursachen mangelnder Steuerplanungssicherheit analysiert. Sogar einen Gesetzgebungsvorschlag für einen Vertrauensschutzbescheid zur Absicherung langfristiger Dispositionen hat er unterbreitet⁶. Einer seiner letzten Beiträge war der Vertrauensschutzproblematik des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG⁷ gewidmet⁸. Dabei näherte sich *Rose* dem Thema als Betriebswirt nicht von der gelegentlich praxisfernen Warte des Staatsrechts, sondern mit dem Erfahrungswissen, dass unternehmerische Entscheidungen ein stabiles steuerrechtliches Umfeld benötigen. Die Planbarkeit der Steuerbelastung galt ihm gerade in einem nicht entscheidungsneutralen Steuerrecht als unerlässlich⁹.

Gerd Rose stand mit seiner Forderung nach Planungssicherheit nie allein da 10. Kaum ein anderes Feld ist wissenschaftlich so intensiv durchdrungen wie das der Planungssicherheit, insbesondere in ihren Facetten der rückwirkenden Gesetzgebung und des Vertrauensschutzes. Die Zahl der in den letzten Jahren erschienen Aufsätze, Dissertationen 11 und Habilitationen 12 ist kaum noch

Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

Rose, DB 1968, Beilage 7; ders., BFuP 1979, 293; ders., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 1992, S. 38 ff.; vgl. hierzu z. B. Jacobs, Die Steuerbelastung der Unternehmung – Grundzüge der Teilsteuerrechnung – Bemerkungen zu dem gleichnamigen Werk von Rose, ZfB 1974, 197 ff.; Siegel, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, S. 42 ff.

³ Siehe vor allem Rose, StbJb 1975/1976, S. 41 ff.; ders., Harzburger Protokoll 1978, S. 54 ff.; ders., StuW 1985, 330; ders., StbJb 1987/88, S. 361 ff.; gewürdigt von Tipke, in: FS Rose, 1991, S. 91 ff.

Rose, in: FS Wallis, 1985, S. 275, 278; ders, in: FS D. Schneider, 1985, S. 479, 491; ders., in: FS Wöhe, 1989, S. 289, 293.

Rose/Glorius-Rose, Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung, 2005.

Rose, Steuerliche Absicherung langfristiger Dispositionen – ein Gesetzgebungsvorschlag, StbJb 1987/88, S. 361.

I. d. F des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl I 1999, 402.

Rose, FR 2006, 441.

So Rose, StuW 1985, 330, 335 ff.

¹⁰ S. insb. Tipke, in: FS Rose, 1991, S. 91 ff.

¹¹ Huep, Beschränkung einer Rückwirkung neuer richterlicher Erkenntnisse auf ältere Sachverhalte, 2001; Berger, Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen, 2002; Stötzel, Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung, 2002; Altmeyer, Vertrauensschutz im Recht der Europäischen Union und im deutschen Recht, 2003; Werder, Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot, 2005; Riechelmann, Struktur des verfassungsrechtlichen Bestandsschutzes, Das Verhältnis zwischen Vertrauensschutz, Rechtssicherheit und Kontinuität, 2. Aufl. 2006.

überschaubar¹³. Dass das Steuerrecht dabei so häufig als Referenzgebiet dient, verwundert nicht 14 angesichts des reichen Anschauungsmaterials, für das der Steuergesetzgeber fortwährend sorgt. Besonders skrupellos hat sich der Gesetzgeber mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 über die Vertrauensschutzinteressen der Bürger hinweggesetzt 15. Aber es lassen sich auch ganz aktuelle Beispiele finden: So ordnet das am 24.11. 2006 im Bundesrat beschlossene SEStEG die Anwendung der neuen Entstrickungsklausel der § 4 Abs. 1 Satz 3; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. Halbsatz EStG für nach dem 31. 12. 2005 endende Wirtschaftsjahre an 16. Rückwirkend auf den 1.1. 2006 wurde auch die Anwendung von § 15b EStG auf Kapitaleinkünfte beschlossen (§ 20 Abs. 2b i. V. m. § 52 Abs. 37d EStG i. d. F. des JStG 2007)¹⁷, nachdem bereits die Einführung von § 15b EStG mit Rückwirkung erfolgt war 18. Kaum ein aktuelles Gesetzesvorhaben ist vertrauensschutzrechtlich unproblematisch.

Doch die Bereitschaft, derartige Verletzungen der Planungssicherheit klaglos hinzunehmen, sinkt, und zwar nicht nur auf Seiten der Steuerpflichtigen (Stpfl.), die sich mit Verfassungsbeschwerden wehren¹⁹, sondern auch auf Seiten der Finanzgerichtsbarkeit²⁰. Mittlerweile sieht sich das BVerfG mit einer ganzen Welle von Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1

20 Zu den Anfängen s. Balmes, FR 2001, 392.

GG zu Fragen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes im Steuerrecht konfrontiert²¹.

Die jüngsten Vorlagen des XI. Senats des BFH vom 2. 8. 2006²³ zur rückwirkenden Verschärfung der Besteuerung von Abfindungen durch das StEntlG 1999/2000/2002²³ geben Anlass zu einer Würdigung der derzeitigen Vorlagepraxis. Dabei sind die Normenkontrollanträge des XI. Senats ganz besonders bemerkenswert, weil sie sich zum einen für eine generelle Abkehr von der Veranlagungszeitraumrechtsprechung aussprechen, zum anderen der ständigen Praxis der Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des BVerfG²⁴ widersprechen²⁵. Damit sind gleich zwei Dogmen der bisherigen Rechtsprechung in Frage gestellt²⁶.

2. Aufbruchstimmung seit der Schiffsbeteiligungsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 12. 1997

Dass der BFH nach Jahrzehnten der Abstinenz²⁷ wieder mit Rückwirkungsfragen an das BVerfG herantritt, dürfte in erster Linie auf die Entscheidung des BVerfG zur rückwirkenden Abschaffung der Sonderabschreibungen für den Schiffsbau vom 3. 12. 1997 zurückzuführen sein²⁸.

Einerseits hat diese Entscheidung mit der vorsichtigen Abkehr von der Veranlagungszeitraumrechtsprechung Hoffnung auf eine strengere Überprüfung rückwirkender Steuergesetze gemacht. Während bisher für Jahressteuern der Grundsatz galt, der Sachverhalt sei erst mit der Entstehung des Steueranspruchs am Ende der jeweiligen Besteuerungsperiode (§ 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG; § 31 Nr. 3 KStG; § 18 GewStG; § 13 UStG) abgeschlossen²⁹, so dass unterjährige Änderungen auf den 1. 1. des laufenden Jahres als unechte Rückwirkungen eingestuft wurden, hat das BVerfG in der Schiffsbeteiligungs-Entscheidung zu erkennen gegeben, dass es seine formal tatbestandstechnische Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung zugunsten einer stärker dispositionsbezogenen Betrachtung aufgeben wolle³⁰. Dies hatte der BFH bereits im Vorlagebeschluss vom 14. 5. 1982 zum AStG gefordert³¹. Ob damit auch die Aufgabe der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwir-

¹² Blanke, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, 2002; Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002; Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002; Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002; v. Arnauld, Rechtssicherheit, 2006.

¹³ Weitere monographische Aufarbeitung s. Albert, Vertrauensschutz und rückwirkende Besteuerung., IFSt-Schrift Nr. 431, 2005 und die Tagungsbände Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG, Bd. 27, 2004; Holoubek/Lang/Calmes, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 2004; Mössner, DWS-Schriftenreihe Nr. 1, Die Rückwirkung von Steuergesetzen, 2003.

¹⁴ Drüen, StuW 2006, 358, 359.

¹⁵ BGBl I, 1999, 402. Insbesondere mit der übergangslosen Verlängerung der Spekulationsfristen des § 23 Nr. 1 und 2 EStG; der rückwirkenden Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG und der rückwirkenden Verschärfung der Besteuerung von Abfindungen (Kürzung des Freibetrages in § 3 Nr. 9 EStG; Abschaffung des halben Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F.).

^{16 § 52} Abs. 8b u. 16 EStG i. d. F. des SEStEG: Damit kommt es bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr bereits für nach dem 1. 1. 2006 verwirklichte Überführungen von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte unter bestimmten Umständen zur Sofortversteuerung, obwohl es auch in der im Finanzausschuss in letzter Minute abgemilderten Fassung (s. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/3315) zu einer Verschärfung gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis (BMF v. 24. 12. 1999, IV B 4 S 1300/111/99, BStBl I 1999, 1076, Beck Verw 027468, Tz. 2.6.1a) kommt.

¹⁷ Im Entwurf eines JStG 2007 v. 25. 9. 2006, BT-Drs. 16/2712, 64, wird diese Rückwirkung mit dem Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens begründet. Im Übrigen sei für die Stpfl. erkennbar gewesen, dass der Gesetzgeber gegen Steuersparmodelle vorgehen wolle.

¹⁸ Vgl. § 52 Abs. 33a EStG: Stichtag 10. 11. 2005, eingeführt durch Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22. 12. 2005, BGBl I 2005, 3683.

¹⁹ Gegen die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002, BVerfG-Az: 2 BvR 753, 748, 1738/05 nach Klageabweisung durch BFH v. 1. 3. 2005, VIII R 92/03, VIII R 25/02, BStBl II 2005, 398 u. 436, DStR 2005, 727; gegen die rückwirkende Neuregelung der Ermittlung der Zugewinnausgleichsforderung gemäß $\S 5$ Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 37 Abs. 10 ErbStG, BVerfG-Az. 1 BvR 887/06 gegen BFH v. 18. 1. 2006, II R 64/04, DStRE 2006, 541; gegen die rückwirkende Abschaffung der Mehrmütterorganschaft durch UntStFG, BVerfG-Az. 1 BvR 1416/06 gegen BFH v. 14. 3. 2006, IR 1/04, DStR 2006, 890; gegen die Änderung eines vorläufig ergangenen Investitionszulagenbescheides bei nachträglicher gesetzlicher Verkürzung des Investitionszeitraums BVerfG-Az.: 1 BvR 60/06 gegen BFH v. 21. 4. 2005, III R 10/03, DStRE 2005, 1035; gegen die Übergangsregelung beim Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (\S 36 f. KStG i. d. F. des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl I 2000, 1433) BVerfG-Az: 1 BvR 2192/05 gegen BFH v. 31. 5. 2005, IR 107/04, DStR 2005, 1686.

²¹ BFH v. 10. 11. 1999, X R 60/95, DStR 2000, 176; Az. BVerfG: 2 BvL 1/00 zu § 5 Abs. 4 i. V. m. § 52 Abs. 6 EStG (Verstoß des befristeten Passierungsverbots für Jubiläumsrückstellungen gegen das Rückwirkungsverbot); FG Köln v. 25. 7. 2002, 13 K 460/01, DStRE 2002, 1320, zu § 23 EStG, BVerfG-Az: 2 BvL 14/02; BFH v. 6. 11. 2002, XI R 42/01, DStR 2003, 283, zu § 39b Abs. 3 Satz 9 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG, BVerfG-Az. 2 BvL 1/03; v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199, zu § 23 EStG; FG Köln v. 24. 8. 2005, 14 K 6187/04, BeckRS 2005, 26019944, BVerfG-Az.: 2 BvL 13/05.

²² XIR 30/03, DStR 2006, 1879 und XIR 34/02, DStRE 2006, 1333.

²³ Ersetzung der Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes auf die Entlassungsentschädigung durch die sog. Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999).

²⁴ Siehe dazu unten 3.1.3.2.

²⁵ BFH v. 2. 8. 2006, XI R 34/02, DStRE 2006, 1333, 1338 f.

²⁶ Dieses entschiedene Eintreten des XI. Senats für mehr Steuerplanungssicherheit dürfte nicht zuletzt seinem Vorsitzenden, dem Präsidenten des BFH Wolfgang Spindler, zu verdanken sein, der sich wiederholt literarisch für eine Stärkung der Rechtsstaatlichkeit des Steuerrechts ausgesprochen hat; s. etwa Spindler, DStR 2001, 725; DStJG, Bd. 27, 2004, S. 69, 85 ff.; ders., Stbg 2006, 452.

²⁷ Der BFH hatte infolge seiner in BVerfG v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, NJW 1987, 1749, abschlägig beschiedenen Vorlage v. 3. 11. 1982, IR 3/79, BStBl II 1983, 259, BeckRS 1982, 22006293, in der Folgezeit keine weiteren Vorstöße mehr unternommen.

²⁸ BVerfG v. 3. 12. 1997, 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (Schiffsbeteiligungen), DStRE 1998, 270.

²⁹ Grundlegend BVerfG v. 19. 12. 1961, 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, NJW 1962, 291 und v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

³⁰ S. etwa die Bewertung von *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 4 Rz. 180.

³¹ $\,$ BFH $_{\rm V}$ 3, 11, 1982, I R 3/79, BStBl II 1983, 259, 265, BeckRS 1982, 22006293.

kung verbunden sein soll, blieb offen. Andererseits wurde der zuvor eher restriktiv gehandhabte Katalog der Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung³² in entscheidenden Punkten erweitert. Zum einen hat das Gericht vorlegislativen Akten wie dem Kabinettsbeschluss vertrauenszerstörendes bzw. -schwächendes Gewicht beigemessen³³ und damit die Anforderungen an die Vorhersehbarkeit einer Rechtsänderung empfindlich verschärft. Zudem hat es erstmals von dem Ausnahmetatbestand der "zwingenden Gründe des gemeinen Wohls"³⁴ zur Rechtfertigung einer echten Rückwirkung Gebrauch gemacht³⁵. Ein gewichtiges, die Vertrauensschutzinteressen des Bürgers überwiegendes Gemeinwohlinteresse soll in der Vermeidung von Ankündigungseffekten liegen. Damit ist vor allem auf der Rechtfertigungsebene eine Fülle neuer Fragen aufgeworfen.

Die bisher letzte Äußerung des BVerfG zum Themenkreis rückwirkender Steuergesetzgebung in der Entscheidung zu der Aufhebung der Steuerfreiheit von Sozialpfandbriefen vom 5. 2. 2002³⁶ hat keine Klärung der durch die Schiffsbeteiligungs-Entscheidung aufgeworfenen Fragen herbeiführen können. Zwar hält die Sozialpfandbrief-Entscheidung an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung fest, misst den im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getätigten Dispositionen aber für die Rechtfertigung der unechten Rückwirkung größeres Gewicht bei, als dies in früheren Entscheidungen der Fall war. Gleichzeitig wird der Abwägung von Bestands- und Änderungsinteressen mit dem Rekurs auf staatliche Haushaltsinteressen und Sparzwänge eine weitere, nicht unproblematische ³⁷ Facette hinzugefügt.

3. Steuerplanungssicherheit in der neueren Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte

3.1 Steuerplanungssicherheit und Gesetzesänderungen

3.1.1 Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung

3.1.1.1 Grundrechtlicher Vertrauensschutz als Dispositionsschutz

Die beiden BVerfG-Entscheidungen aus 1997 und 2002 deuten Verschiebungen bei der Einordnung rückwirkender Steuergesetze an, ohne sie jedoch in letzter Konsequenz und mit der für die Praxis erforderlichen Klarheit zu vollziehen. Die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung bleibt klärungsbedürftig: Soll an der Zweiteilung festgehalten werden? Und wenn ja, nach welchen Kriterien soll in Zukunft die Abgrenzung stattfinden?

Die Beurteilung dieser Frage hängt mit dem Verständnis des der Abgrenzung zugrunde liegenden Vertrauensschutzprinzips zusammen. Das BVerfG leitet das Vertrauensschutzprinzip sowohl aus dem Rechtsstaatsprinzip als auch aus den Grundrechten ab 38. Grundrechtlicher Vertrauensschutz kann aber nur Disposi-

tionsschutz bedeuten³⁹. Ob Gesetzesänderungen verfassungsrechtlich geschützte Positionen berühren, ist anhand der von dem betroffenen Bürger betätigten Grundrechte zu ermitteln. Die Besonderheit des rückwirkenden Besteuerungseingriffs gegenüber dem Eingriff mit ausschließlicher Zukunftswirkung liegt darin, dass sich der Stpfl. nicht in der gleichen Weise auf ihn einstellen kann. Eine sinnvolle Freiheitsbetätigung ist jedoch nur dann gewährleistet, wenn der Stpfl. die Rechtsfolgen seiner Handlungen kennt und sich darauf verlassen kann, dass das von ihm *im Zeitpunkt seiner Handlungen* zugrunde gelegte Recht Anwendung findet.

Im Sinne eines konsequent dispositionsbezogenen Vertrauensschutzkonzepts ist von einer Rückwirkung daher immer dann auszugehen, wenn eine Gesetzesänderung die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen in der Vergangenheit getätigter Handlungen verändert. Bis hierhin besteht weitgehende Einigkeit⁴⁰. Erst die vom BVerfG zwecks stärkerer Konturierung der Rechtfertigungsprüfung 1 vorgenommene Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung verursacht die Abgrenzungsschwierigkeiten. Wenn das BVerfG die Einordnung als echte Rückwirkung davon abhängig macht, ob die Gesetzesänderung in abgeschlossene Sachverhalte eingreift, stellt sich die Frage, was der relevante "Sachverhalt" ist. Hebt man hier auf die Disposition ab, auf den Moment, in dem sich der Stpfl. in Erwartung einer bestimmten steuerlichen Behandlung rechtlich gebunden hat, wären insbesondere bei Dauersachverhalten⁴² und gestreckten Erwerbsvorgängen auch solche Sachverhalte der Kategorie der echten Rückwirkung zuzuordnen, die ggf. erst Jahrzehnte nach der Gesetzesänderung vollständig abgewickelt sind.

3.1.1.2 Die Position von BFH und FG Köln

Dass die jetzt an das BVerfG gerichteten Richtervorlagen vor dieser Konsequenz zurückschrecken, verwundert nicht. Sie orientieren sich stattdessen weiterhin an der traditionellen Zweiteilung des Rückwirkungsbegriffs⁴³, geben dabei aber auf die Frage, welche Bedeutung den in der Vergangenheit getätigten Handlungen des Stpfl. für die Abgrenzung zukommt, zum Teil unterschiedliche Antworten:

In seiner ersten Vorlage vom 6. 11. 2002 argumentierte der XI. Senat des BFH noch ganz auf der Grundlage der Veranlagungszeitraumrechtsprechung, dass die Verschärfung der Besteuerung einer am 30. 3. 1999 zugeflossenen Abfindungsentschädigung durch das am 31. 3. 1999⁴⁴ verkündete StEntlG

³² Darstellung und Kritik, s. z. B. Leisner, (Fn. 12), S. 494 ff.

³³ BVerfG v. 3. 12. 1997, 2 BvR 882/97, DStRE 1998, 270.

³⁴ Erwähnung schon in BVerfG v. 19. 12. 1961, 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 271, NJW 1962, 291, ferner v. 23. 3. 1971, 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 390 f.; v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, NJW 1987, 1749; zur lange Zeit angenommenen Bedeutungslosigkeit dieses Ausnahmetatbestandes s. *Götz*, Festgabe BVerfG, Bd. 2, 1976, S. 421, 433.

³⁵ BVerfG v. 3. 12. 1997, 2 BvR 882/97, DStRE 1988, 270.

³⁶ BVerfG v. 5. 2. 2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, BeckRS 2002, 22405; dazu Werder, (Fn. 11), S. 209 ff.

³⁷ Zu den Bedenken Hey, BB 2002, 2312; Englisch/Plum, StuW 2004, 342, 357 f.; Drüen, StuW 2006, 358, 364. Auch die Diskussion auf der 28. Jahrestagung der DStJG hat keine Klärung gebracht, s. Pezzer, DStJG, Bd. 27, 2004, S. 269, 279 f.

³⁸ Z. B. BVerfG v. 14. 11. 1961, 2 BvR 345/60, NJW 1962, 729; v. 19. 12. 1961, 2 BvL 6/59, NJW 1962, 291; v. 19. 12. 1967, 2 BvL 4/65, NJW 1968, 739; v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, NJW 1987, 1749; v. 15. 5. 1995, 2 BvL 19/91, 2 BvR 1206/93, NJW 1995, 1811. Zu den Quellen eines verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots aus jüngerer Zeit *Riechelmann*, (Fn. 11), S. 47 ff.; *Werder*, (Fn. 11), S. 82 ff.; *Englisch/Plum*, StuW 2004, 342, 346 ff.

³⁹ Für eine Dispositionsschutzkonzept plädieren weite Teile des steuerrechtlichen Schrifttums, insb. Rose, StuW 1985, 330, 337; ders., FR 2006, 441, 444; ferner z. B. Schaumburg, DB 2000, 1884, 1891; Lang, (Fn. 30), § 4 Rz. 177; Spindler, DStJG, Bd. 27, 2004, S. 69, 77 ff.

⁴⁰ In st. Rspr. grenzt das BVerfG (unecht) rückwirkende Gesetze von nicht rückwirkenden Gesetzen anhand der Frage ab, ob das neue Gesetz vor seiner Verkündung "ins Werk gesetzte" Sachverhalte erfasst, vgl. BVerfG v. 8. 7. 1971, 1 BvR 766/66, NJW 1972, 145; v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, NJW 1987, 1749; v. 3. 12. 1997, 2 BvR 882/97, DStRE 1998, 270; v. 5. 2. 2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 36 f., BeckRS 2002, 22405.

⁴¹ Zu den strukturellen Parallelen zu der Stufenprüfung im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG s. Schwarz, (Fn. 12), 284 ff.

⁴² Zur besonderen Problematik gestreckter Sachverhalte Rose, StuW 1985, 330, 337 und ausführlich Hey, (Fn. 12), S. 265 ff.

⁴³ Ausführlich begründet in BFH v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199.

⁴⁴ Ausgabedatum des BGBl I 1999, 402.

1999/2000/2002 lediglich eine unechte Rückwirkung darstelle, weil der Sachverhalt erst mit der *Entstehung des Steueranspruchs am Ende des Veranlagungszeitraums* abgeschlossen sei⁴⁵.

In den am 2. 8. 2006 an das BVerfG gerichteten Normenkontrollanträgen hat sich der XI. Senat nun nach einer sehr fundierten Auseinandersetzung mit der bisherigen BVerfG-Rechtsprechung von der Veranlagungszeitraumrechtsprechung gelöst und nimmt stattdessen an, der Sachverhalt des Bezugs einer steuerbegünstigten Abfindung sei mit ihrem Zufluss beim Stpfl. abgeschlossen 46. Begründet wird dies mit der Entstehung des Lohnsteueranspruchs in diesem Zeitpunkt (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Zutreffend ist, dass der Stpfl. spätestens im Zeitpunkt des Zuflusses von Einnahmen, Klarheit über die Höhe des ihm nach Steuern verbleibenden Nettobetrags haben muss, da er andernfalls nicht in der Lage ist, eine Einkommensverwendungsentscheidung 47 zu treffen. Aus der Sicht eines dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriffs hätte man jedoch statt auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindung auf deren Vereinbarung abstellen müssen 48. Geht man davon aus, dass die Steuerbegünstigung die Höhe der zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausgehandelten Abfindung beeinflusst hat, ist die frühere Fassung von § 34 Abs. 1 EStG bereits in diesem Zeitpunkt Dispositionsgrundlage geworden, so dass der Sachverhalt bezüglich der Erwerbsplanung abgeschlossen ist. Indem nicht auf den Vertragsschluss, sondern auf die Auszahlung der Abfindung durch den Arbeitgeber abgestellt wird, knüpft die Vorlage nicht an die Erwerbshandlungen des Stpfl. an, sondern an ein Ereignis, das vom Stpfl. allenfalls bedingt beeinflussbar ist. Folglich hat der XI. Senat – so deutlich die Kritik an der Veranlagungszeitraumrechtsprechung ausgefallen ist – keine echte Hinwendung zu einer dispositionsbezogenen Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung vollzogen. Er musste dies auch nicht, weil in beiden Fällen nicht nur die Vereinbarung der Abfindung, sondern auch der Zufluss vor Verkündung der Gesetzesänderung lag ⁴⁹. Eine Gefahr dieses Ansatzes besteht aber darin, dass es je nach Einkunftsart und Erhebungstechnik zu unterschiedlichen Zeitpunkten kommen könnte, ohne dass hierfür aus vertrauensschutzrechtlicher Sicht ein Grund erkennbar wäre⁵⁰. Denn die Argumentation des XI. Senats ist auf die Lohnsteuer und deren Entstehung mit Zufluss zugeschnitten und lässt sich ohne weiteres weder auf die Gewinneinkunftsarten noch auf die veranlagte Einkommensteuer übertragen.

In den drei Normenkontrollanträgen zur Verlängerung (Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch StEntlG 1999/2000/2002 mussten sich das FG Köln bzw. « IX. Senat des BFH dagegen mit der Frage auseinandersetzen, der Sachverhalt bereits mit Abschluss des der Einkünfteerzielu zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertrags vertrauensschu rechtlich abgeschlossen ist. Der Vorlage des FG Köln vom 25. 2002⁵¹ lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem das Grundstü 1990 angeschafft und am 26. 2. 1999 veräußert worden war. der Vorlage des FG Köln vom 24. 8. 2005 52 war das Grundstü im Jahr 1991 angeschafft und die Veräußerung am 16. 3. 19 notariell beurkundet worden, also nach dem Bundestagsb schluss (4. 3. 1999), aber vor dem Bundesratsbeschluss (18. 1999) und der Verkündung (31. 3. 1999). Schließlich hat die Volage des BFH vom 16. 12. 2003⁵³ die Veräußerung eines 1990 a geschafften Grundstücks am 22. 4. 1999, d. h. nach Verkündur des StEntlG 1999/2000/2002, zum Gegenstand.

Wiederum stellt sich die Frage, wann ist der Sachverhabgeschlossen ⁵⁴? Mit Erwerb des Grundstücks in der Erwartun es – entsprechend der bis einschließlich 1998 gültigen Fassur von § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG – zwei Jahre nach Anschaffung stel erfrei veräußern zu können? Mit Ablauf der vormaligen zweijäl rigen Spekulationsfrist? Mit Veräußerung durch Abschluss de notariellen Kaufvertrags? Mit Zufluss des Kaufpreises? Mit Allauf des Veranlagungszeitraums, in dem veräußert wurde?

Das FG Köln ordnete die Rückwirkung in beiden Fällen at der Grundlage der bisherigen Veranlagungszeitraumrechtspre chung als lediglich unecht ein, weil der Steueranspruch bezüg lich des Veräußerungsgewinns auch bei Veräußerung vor Vei kündung des StEntlG 1999/2000/2002 erst mit Ablauf des Ver anlagungszeitraums (VZ) entstehe⁵⁵. FG Köln vom 25. 7. 200 setzt sich zwar mit der Entscheidung des BVerfG vom 3.12 1997 auseinander, lehnt eine Anwendung des dispositionsbezo genen Rückwirkungsbegriffs auf Fiskalzwecknormen jedoch ab Das Ergebnis ist wenig überzeugend. Zum einen beeinflussei auch Fiskalzwecknormen die Dispositionen des Stpfl. Dafür lie fert gerade die Steuerfreiheit einer Veräußerung außerhalb de Spekulationsfrist ein sehr anschauliches Beispiel, weshalb de BFH in seiner Vorlage zu § 23 EStG richtigerweise eine Unter scheidung zwischen Lenkungs- und Fiskalzwecknormen aus dis positionsschutzrechtlicher Sicht ablehnt 56. Zum anderen ist auch bei einer formal tatbestandstechnischen Betrachtung nicht erkennbar, inwieweit der Sachverhalt hier noch offen sein soll. Mi der Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist verwirklich der Stpfl. einen nicht steuerbaren Vorgang. Hieran können auch weitere Ereignisse im Laufe des VZ nichts mehr ändern 51.

Dem IX. Senat des BFH stellte sich dagegen in seiner Vorlage vom 16. 12. 2003 die Aufgabe, überhaupt zu einer Rückwirkung zu gelangen, da der Sachverhalt des § 22 Nr. 2; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erst nach Verkündung der Verlängerung der Spekulationsfrist verwirklicht worden war. Es handelt sich jedoch, wie der BFH zutreffend feststellt, um einen gestreckten Sachverhalt ⁵⁸, der mit Anschaffung beginnt und mit Veräußerung beendet wird, damit war richtigerweise von einer unechten Rückwirkung aus-

⁴⁵ BFH v. 6. 11. 2002, XIR 42/01, DStR 2003, 283.

⁴⁶ Ebenso Steinberger in seinem Sondervotum zu BVerfG v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, NJW 1987, 1749; BFH v. 3. 11. 1982, BStBl II 1983, 259, 266, BeckRS 1982, 22006293; Quack, DVBl 1962, 289, 291; Burmeister, in: FS Friauf, 1996, S. 759, 785; Haver, BB 1962, 91, 93; Löhlein, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, 1964, S. 54; Werder, (Fn. 11), S. 198 f.

⁴⁷ Aus diesem Grunde bietet sich eine Unterscheidung zwischen Erwerbsund Verwendungsplanung an, so Hey, (Fn. 12), S. 12 f.

⁴⁸ Der Abschluss des Aufhebungsvertrages lag in beiden Fällen deutlich vor dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens des StEntlG 1999/2000/2002. Im einen Fall war der Aufhebungsvertrag in 1996 geschlossen worden, im anderen Fall am 22. 11. 1998, damit zwar nach Einbringung des Änderungsgesetzes in den Bundestag (9. 11. 1998), aber deutlich vor dem Bundestagsbeschluss am 4. 3. 1999.

⁴⁹ Allerdings ergab sich hieraus ein Folgeproblem, weil in einem der beiden Vorlagefälle, XI R 34/02, DStRE 2006, 1333, die Entschädigung erst am 22. 3. 1999, d. h. nach dem Bundestagsbeschluss, 4. 3. 1999, und dem Bundesratsbeschluss, 19. 3. 1999, aber noch vor der Verkündung am 31. 3. 1999, ausgezahlt worden war, ein Zeitraum, innerhalb dessen das BVerfG in st. Rspr. auch echte Rückwirkungen für zulässig erachtet (dazu unten 3.1.3.2).

⁵⁰ Hey, (Fn. 12), S. 454 ff. Die a. A. von Werder, (Fn. 11), S. 199, der etwaige Unterschiede durch den Dualismus der Einkunftsarten für gerechtfertigt hält, vermag nicht zu überzeugen, weil der Unterscheidung keine vertrauensschutzrechtliche Wertung zugrunde liegt.

^{51 13} K 460/01, DStRE 2002, 1320

^{52 14} K 6187/04, BeckRS 2005, 26019944.

⁵³ IX R 46/02, DStRE 2004, 199.

⁵⁴ Zu den verschiedenen vertrauensschutzrechtlich relevanten Zeitpunkten s. *Werder*, (Fn. 11), S. 201 ff.

⁵⁵ FG Köln v. 25. 7. 2002, 13 K 460/01, DStRE 2002, 1320; v. 24. 8. 2005,

¹⁴ K 6187/04, BeckRS 2005, 26019944, Entscheidungsgründe II.1.c.bb.

⁵⁶ BFH v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199.

⁵⁷ Houben, Stu W 2006, 147, 152.
58 BFH v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199.

zugehen. Der IX. Senat hat die Gelegenheit – obwohl dies nach Lage des Falles gar nicht zwingend notwendig war – zudem dazu genutzt, sich ausdrücklich für einen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff auszusprechen⁵⁹. Hätte die Veräußerung im Vorlagefall des BFH – wie in den vom FG Köln unterbreiteten Fällen – vor Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 stattgefunden, wäre der Senat wohl zum Ergebnis einer echten Rückwirkung gekommen.

Damit sind dem BVerfG letztlich drei Zeitpunkte für die Annahme einer echten Rückwirkung vorgelegt: (1.) Die Handlung des Stpfl., durch die dieser den Tatbestand verwirklicht (2.) der Zufluss von Einnahmen, jedenfalls soweit mit Zufluss bereits Quellensteueransprüche entstehen (3.) die Entstehung des Steueransprüchs am Ende des Veranlagungszeitraums.

3.1.2 Rückwirkungsbegriff und Schutzwürdigkeit des Vertrauens

Ob man sich angesichts der Abgrenzungsschwierigkeiten von der Dichotomie der Rückwirkungskategorien zugunsten eines einheitlichen Rückwirkungsbegriffs lösen sollte, hängt wesentlich von der Handhabung der Rechtfertigungsprüfung ab. Gegen die Aufgabe der Zweiteilung wird eingewandt, es bestehe die Gefahr einer Schwächung des Vertrauensschutzes auch in den Fällen, die bisher als echte Rückwirkung eingeordnet wurden 60. Denn ein generelles Verbot rückwirkender Gesetzgebung lasse sich bei einem einheitlichen Rückwirkungsbegriff nicht aufrechterhalten. Zuzugeben ist, dass eine offene Abwägung – dies hat die Schiffsbeteiligungsentscheidung gezeigt – das Risiko kaum noch vorhersehbarer Einzelfallentscheidungen birgt. Andererseits bietet bereits heute das angebliche Verbot echter Rückwirkung aufgrund des stetig ausgeweiteten Ausnahmekatalogs weit weniger Schutz, als es auf den ersten Blick scheint. Zudem kann auch ausgehend von einem einheitlichen Rückwirkungsbegriff die Intensität des Vergangenheitsbezugs im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung berücksichtigt werden⁶¹. Ob man an zwei unterschiedlichen Rückwirkungskategorien festhält, ist letztlich weniger entscheidend als vielfach angenommen, wenn die Abgrenzung zum einen nicht formal, sondern materiell anhand der nach der Gesetzesänderung verbleibenden Reaktionsmöglichkeiten des Stpfl. vorgenommen wird⁶², und zum anderen auch für die unechte Rückwirkung in jedem Einzelfall eine Rechtfertigung gefordert wird⁶³. Dann dient die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung, wie Klaus-Dieter Drüen zutreffend formuliert 64, lediglich einer "Vorsortierung".

Auf dieser Linie liegen die Vorlagen des FG Köln sowie des XI. Senats vom 6. 12. 2002 und des IX. Senats vom 16. 12. 2003. Sie gehen zwar von einer unechten Rückwirkung aus, tragen dem Umstand, dass der Stpfl. bereits wesentliche Tatbestandsmerkmale im Vertrauen auf die alte Rechtslage verwirklicht hat, aber im Rahmen der Abwägung unter dem Aspekt der besonderen Schutzwürdigkeit des Vertrauens Rechnung. Die Intensität der Vertrauensbeeinträchtigung wird zu einem entscheidenden Element der Rechtfertigungsprüfung.

59 BFH v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199.

Obwohl alle Vorlagen bereits der Anschaffung vertrauensschutzrechtliche Relevanz beimessen, heben sie zusätzlich darauf ab, dass auch die alte zweijährige Spekulationsfrist bereits vor Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 abgelaufen war⁶⁵. Derjenige, dessen Grundstück bereits aus der steuerrechtlichen Verstrickung hinausgewachsen war, werde besonders schwer getroffen, weil ihm bereits entstandene Handlungsoptionen wieder genommen werden.

Darüber hinaus nennen die Vorlagen eine ganze Reihe weiterer Aspekte, welche die besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens auch in Fällen unechter Rückwirkung begründen sollen: So erzeugt eine seit Jahrzehnten unveränderte Rechtslage besondere Verlässlichkeit. Erhöhten Schutzes bedarf es gegenüber der Durchbrechung einer vom Gesetzgeber selbst gesetzten Systematik. Das Vorliegen einer befristeten Regelung soll ebenfalls besondere Schutzwürdigkeit nach sich ziehen, weil davon ausgegangen werden könne, dass der Gesetzgeber die Vorschrift nicht innerhalb der Frist aufheben werde. Gleiches gilt, wenn eine Regelung Gegenstand einer kontroversen Diskussion war, als deren Ergebnis sich der Gesetzgeber in Kenntnis der Probleme der Norm gleichwohl entscheidet, an ihr festzuhalten. Damit findet neben den Handlungen des Stpfl. auch das Verhalten des Gesetzgebers Eingang in die Abwägung.

3.1.3 Rechtfertigung rückwirkender Gesetzesänderungen

3.1.3.1 Rechtfertigungserfordernis auch bei unechter Rückwirkung

Die Vorlagen machen deutlich, dass sich das Gewicht von der Abgrenzungsdogmatik zur Rechtfertigungsdogmatik verschiebt. Auch die unechte Rückwirkung kann nicht ohne weiteres allein mit der Änderungsbefugnis des demokratisch legitimierten Gesetzgebers gerechtfertigt werden. Die Standardformel, der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz gehe nicht soweit, den Begünstigten vor jeder Enttäuschung seiner Erwartungen in die Dauerhaftigkeit der Rechtslage zu bewahren 70, bedarf bei differenzierterer Betrachtung der als unechte Rückwirkung eingestuften Konstellationen der Modifikation.

Je weiter der Stpfl. in seiner Tatbestandsverwirklichung fortgeschritten ist, desto eher hat er einen verfassungsrechtlichen Anspruch darauf, dass der Gesetzgeber seine in der Vergangenheit getätigten Dispositionen von der Steuerverschärfung ausnimmt. Vor allem der IX. Senat macht in seiner Vorlage deutlich, dass der Erlass von Übergangsregeln nicht im freien Ermessen des Gesetzgebers steht⁷¹. Zwar können die verfassungsrechtlich geschützten Bestandsinteressen der Stpfl. den Gesetzgeber nicht an der Änderung als solcher hindern, sie verpflichten ihn aber zur Gewährung von Dispositionsschutz durch Übergangsregeln⁷².

⁶⁰ So die Befürchtung von Spindler, DStJG 27, 2004, S. 69, 85 ff.; Weber-Grellet, StuW 2003, 278, 284; Mellinghoff, DStJG 27, 2004, S. 65.

⁶¹ I. d. S. BFH v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, DStRE 2004, 199; *Drüen*, StuW 2006, 358, 363.

⁶² Dazu ausführlich Hey, (Fn. 12), S. 248 ff.

⁶³ Ebenso verbunden mit einem Plädoyer für eine Rationalisierung des Abwägungsvorgangs Englisch/Plum, StuW 2004, 342, 356.

⁶⁴ Drüen, StuW 2006, 358, 363.

⁶⁵ Insb. BFH v. 16. 12. 2003, IX R. 46/02, DStRE 2004, 199 wo das Unterlassen der Veräußerung als Disposition im Vertrauen auf die nur zweijährige Spekulationsfrist einer Veräußerung gleichgestellt wird; in ähnlicher Weise sieht auch ein Teil des Schrifttums im Ablauf der Spekulationsfrist das maßgebliche Kriterium, vgl. Werder, (Fn. 11), S. 203; Birk/Kulosa, FR. 1999, 433, 438; Kirchhof, DStR. 2003, Beihefter 5 zu Heft 27, S. 3; Eilers, in: FS Isensee, 2002, S. 421, 433.

⁶⁶ FG Köln v. 25. 7. 2002, 13 K 460/01, DStRE 2002, 1320; BFH v. 16. 12. 2003, IX 46/02, DStRE 2004, 199.

⁶⁷ BFH v. 16. 12. 2003, IX 46/02, DStRE 2004, 199.

⁶⁸ BFH v. 6. 11. 2002, XIR 42/01, DStR 2003, 283.

⁶⁹ BFH v. 6. 11. 2002, XIR 42/01, DStR 2003, 283.

⁷⁰ BVerfG v. 17. 7. 1974, 1 BvR 75/74, BVerfGE 38, 61, 83, NJW 1974, 1809; v. 10. 12. 1985, 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255, 272.

⁷¹ BFH v. 16. 12. 2003, IX 46/02, DStRE 2004, 199.

⁷² Zu den mannigfaltigen – durchaus auch häufig vom Gesetzgeber eingesetzten – Techniken der Übergangsgesetzgebung s. Hey, (Fn. 12), S. 407 ff.; Borchardt, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 1988, S. 128 ff.

3.1.3.2 Erfordernis einer Rechtfertigung auch bei bloßer Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss

Häufig sind es allerdings gerade Übergangsregeln, die später verfassungsgerichtlichen Streit auslösen ⁷³, weil der Gesetzgeber für die partielle Fortgeltung des alten Rechts Stichtage wählt, die vor der Verkündung des Gesetzes liegen, insbesondere den Tag des Bundestagsbeschlusses. Dabei stützt sich der Gesetzgeber auf die sog. Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des BVerfG, nach der Rückwirkungen auf den Tag des Bundestagsbeschlusses unproblematisch sein sollen, weil der Stpfl. ab diesem Zeitpunkt mit der Änderung rechnen müsse ⁷⁴. Dieser am häufigsten zur Anwendung gebrachten und vielfach gar nicht mehr hinterfragten ⁷⁵ Ausnahme vom Verbot echter Rückwirkung widerspricht der Xl. Senat des BFH nun in einer der Vorlagen vom 2. 8. 2006 ⁷⁶: Ein Anspruch auf Vertrauensschutz bestehe grundsätzlich bis zur Verkündung eines neuen Gesetzes im BGBl.

Dem XI. Senat ist voll und ganz zuzustimmen. Denn die bisherige Rechtsprechungspraxis des BVerfG ist aus verschiedenen Gründen angreifbar:

Erstens setzt sie sich darüber hinweg, dass die Verkündung gemäß Art. 81 Abs. 1 Satz 1 GG notwendige Voraussetzung dafür ist, dass ein Gesetz Rechtswirkungen entfaltet. Vorher ist es ein rechtliches nullum⁷⁷. Dies zeigt sich auch daran, dass der Stpfl., soweit er dem BVerfG folgt und sich ab dem Bundestagsbeschluss an der potentiellen neuen Gesetzeslage orientiert, scheitert das Gesetz im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens, nicht verlangen kann, nach Maßgabe des Entwurfs besteuert zu werden. Vertrauensschutz in Gesetzesentwürfe gibt es nicht⁷⁸, darf es nicht geben, weil ansonsten elementare Grundsätze der Gewaltenteilung, des Demokratie- und Bundesstaatsprinzips verletzt würden⁷⁹.

- Zweitens bietet der Bundestagsbeschluss gerade im Steuerrecht aufgrund der von Art. 105 Abs. 3 GG für die meisten Gesetzesänderungen geforderten Zustimmung des Bundesrats keine hinreichend sichere neue Planungsgrundlage⁸⁰. Der Stpfl. weiß zwar, dass sich möglicherweise etwas ändern wird, das Gesetz kann jedoch in einem potentiellen Vermittlungsausschussverfahren noch gravierende Modifikationen erfahren. Erkennbare Rechtsunsicherheit darf nicht mit Rechtssicherheit verwechselt werden. Sie liefert gerade nicht die Basis für die grundrechtlich geschützte Freiheitsbetätigung, sondern hält den Stpfl. im Stadium der Untätigkeit.
- Drittens verstößt die Vorstellung, der Stpfl. müsse von vorlegislatorischen Maßnahmen Kenntnis nehmen und sein Verhalten entsprechend anpassen, gegen den in Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG normierten Grundsatz der formellen Publikation⁸¹. Maßgeblich ist allein der Inhalt des BGBl. Vom Stpfl. kann nicht verlangt werden, sich über Gesetzesbeschlüsse in einer Weise zu informieren, dass diesen bereits

gesetzesgleiche Wirkung beigemessen werden kann. Deshalb bie auch das Datum der Zustimmung durch den Bundesrat keine Alter: tive. Zwar wird das Gesetz – abgesehen von dem eher theoretische Fall, dass der Bundespräsident von seinem Prüfungsrecht Gebrat macht – mit dem im Bundesrat beschlossenen Inhalt in Kraft tret Doch ist es, gerade wenn es im Gesetzgebungsverfahren noch Änrungen gegeben hat, häufig schwierig, die Endfassung zweifelst festzustellen.

Wenn der Gesetzgeber gleichwohl auf den Bundestagsbeschli zurückgehen will, bedarf er hierfür einer gesonderten Rechtse tigung, dies gilt umso mehr, wenn an noch frühere Zeitpunk wie etwa den Kabinettsbeschluss oder den Abschluss eir Koalitionsvertrags⁸² angeknüpft werden soll. Und es mi ebenso gelten für alle übrigen Fälle der Erkennbarkeit möglich Anderung, wie sie das BVerfG bei rückwirkender Ersetzung ner nichtigen Norm und der Bereinigung einer unklaren, ve worrenen Rechtslage annimmt. Auch für die rückwirkende Ko rektur einer höchstrichterlichen Entscheidung ist, selbst wenn: von der (nicht demokratisch legitimierten) Finanzverwaltur unmittelbar angekündigt wird, ein besonderer Rechtfertiguns grund zu fordern⁸³, zumal hier ohnehin von der Erkennbarke des Änderungsrisikos nur dann ausgegangen werden kann, wei es sich um die Korrektur eines offensichtlichen Fehlurteils ha delt. Dass der Gesetzgeber systematisch begründete, wohl abg wogene Gerichtsentscheidungen aus fiskalischen Gründen auß Kraft setzt, mag zwar in praxi das Hauptmotiv von Nichtanwe dungsgesetzen sein, hiermit muss der Stpfl. aber nicht rechnen.

3.1.3.3 Gründe des gemeinen Wohls

Damit stellt sich die Frage, aus welchen Gründen eine Rückwirkung gerechtfertigt sein kann. Es geht um die Konkretisi rung der Gemeinwohlbelange⁸⁴, hinter denen die Bestandsinte essen des Stpfl. zurücktreten müssen⁸⁵.

Eines machen sämtliche Vorlagen deutlich: Auch für d Rechtfertigung einer unechten Rückwirkung reicht es nicht au dass der Gesetzgeber mit der Gesetzesänderung generell ane kennenswerte Ziele wie die Verbreiterung der Bemessung grundlage, die Schließung von Besteuerungslücken, die Ve wirklichung von Steuergerechtigkeit, Vereinfachung oder G genfinanzierung anderweitiger Mindereinnahmen verfolgt

⁷³ So ging es etwa in der Schiffsbeteiligungsentscheidung, (Fn. 28), nicht darum, generell für in der Vergangenheit getätigte Investitionen zukünftig die Sonderabschreibungen zu streichen, sondern allein um die Frage, für welche Altinvestitionen die alte Rechtslage konserviert werden sollte.

⁷⁴ Vgl. etwa BVerfG v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, NJW 1987, 1749.

⁷⁵ Siehe die Einschätzung in IFSt-Schrift Nr. 431, 2005, S. 57. So geht etwa *Houben*, StuW 2006, 147, 155, davon aus, die Rückwirkung sei ab dem Bundestagsbeschluss als solche legitimiert und "nur noch" an den Grundrechten und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu messen.

⁷⁶ BFH v. 2. 8. 2006, XI R 30/03, DStRE 2006, 1333, 1338 f.; ebenso Hey, BB 1998, 1444, 1450; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 161; Schaumburg, DB 2000, 1884, 1888; Schmidt/Hageböke, IStR 2002, 150, 156; Englisch/Plum, StuW 2004, 342, 354; IFSt-Schrift Nr. 431, 2005, S. 59 f. 77 BVerfG v. 19. 3. 1958, 2 BvL 38/56, NJW 1958, 988; v. 8. 7. 1976, 1 BvL 19/75, BVerfGE 42, 263, 283; v. 22. 3. 1983, 2 BvR 475/78, NJW 1983, 2757.

⁷⁸ Kloepfer, Vorwirkung von Gesetzen, 1974, S. 227 ff.

⁷⁹ Schneider, Gesetzgebung, 2. Aufl. 1991, § 15 Rz. 529.

⁸⁰ Hieraus folgert ein Teil des Schrifttums, statt auf den Bundestags-, auf den Bundesratsbeschluss abzustellen, vgl. etwa *Haas*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, 1988, S. 38; *Jekewitz*, NJW 1990, 3114, 3118 f.; *Henseler*, DB 1996, 2152, 2153; *Lang*, WPg 1998, 163, 172.

⁸¹ Vgl. schon *Laband*, AöR 18, 1903, 305, 312; s. hierzu auch *Aschke*, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, 1987, S. 2 ff.

⁸² Vgl. § 52 Abs. 33a EStG hinsichtlich der Unterbindung von Steuerspa modellen durch § 15b EStG durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlus verrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22. 1 2005, BGBl I 2005, 3683; vom Gesetzgeber mit der Unterbindung von A kündigungseffekten begründet, vgl. BT-Drs. 16/107, S. 8.

⁸³ Dies verkennt BFH v. 14. 3. 2006, I R 1/04, DStR 2006, 890; zur rückwirkenden Abschaffung der gewerbesteuerrechtlichen Anerkennung d Mehrmütterorganschaft, wo anstelle einer Rechtfertigung lediglich die gesetzgeberische Absicht, die Rechtslage vor der Rechtsprechungsänderur wiederherzustellen, wiederholt wird.

⁸⁴ Dabei differenziert das FG Köln v. 25. 7. 2002, 13 K 460/01, DStR 2002, 1320 – wohl als Ausfluss abgestufter Dringlichkeit der Änderung i Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung – zwischen "wichtigen Gemein wohlbelangen" und zwingenden Gründen des gemeinen Wohls. Letztere hat die Schiffsbeteiligungsentscheidung als Ausnahme vom Verbot echter Rücl wirkung herangezogen, erstere entsprechen der bisherigen Diktion bei de Rechtfertigung unechter Rückwirkungen. Worin der Unterschied besteht soll, ist unklar. So geht das FG Köln davon aus, zwingende Gründe des geme nen Wohls, die eine Rückwirkung rechtfertigen könnten, lägen vor, wenn du "Gesetzgeber mit einer Neuregelung das Ziel verfolgt, von ihm erkann Missstände zu beheben". Sollte der Gesetzgeber – mit Ausnahme der Fälle, i denen er das Steuergesetz als Instrument der Subventionsvergabe nutzt – nicl generell nur einschreiten, wenn es um die Beseitigung von Missständen geh Dann aber wäre die unechte Rückwirkung wiederum stets gerechtfertigt. E nen Schritt, den das FG Köln zu Recht nicht geht.

⁸⁵ S. die Forderung nach Konkretisierung von *Spindler*, DStJG, Bd. 2' 2004, S. 69, 86 f.

⁸⁶ Zutreffend FG Köln v. 25. 7. 2002, 13 K 460/01, DStRE 2002, 1320.

aufsätze

Vielmehr muss er ein *besonderes* Interesse daran geltend machen, diese im Nachhinein auch auf in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte zur Anwendung zu bringen.

Insbesondere das Gegenfinanzierungsargument⁸⁷ kann – wie sowohl IX. als auch XI. Senat deutlich herausgearbeitet haben⁸⁸ – das in der Vergangenheit betätigte Gesetzesvertrauen nicht überwinden. Will der Steuergesetzgeber die Gesamtheit der Stpfl. entlasten, muss er gleichwohl dem Dispositionsschutz des Einzelnen Rechnung tragen⁸⁹.

Übrig bleibt in erster Linie der Gemeinwohlbelang der Vermeidung von Ankündigungseffekten. Unklar ist dabei, ob jede Reaktion des Stpfl. auf das Bekanntwerden von Änderungsplänen zu einer Gegenreaktion des Gesetzgebers berechtigt oder ob es eines qualifizierten Ankündigungseffekts bedarf. Nachdem die Vermeidung von Ankündigungseffekten in der Schiffsbeteiligungsentscheidung den tragenden Rechtfertigungsgrund lieferte ⁹⁰, beschäftigt sich der XI. Senat ausführlich mit dieser Frage ⁹¹.

Dass es zu Vorzieheffekten kommt, wenn der Gesetzgeber Steuerverschärfungen ankündigt, ist nichts Ungewöhnliches, sei es das Vorziehen von Anschaffungen im Vorfeld einer Mehrwertsteuererhöhung, die Anschaffung von Wirtschaftsgütern vor einer Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen oder die Vermögensübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge, um einer drohenden Erbschaftsteuererhöhung aus dem Weg zu gehen. Letztlich macht der Stpfl. damit nur von seinem bereits in einer frühen Entscheidung des BVerfG anerkannten Recht Gebrauch, sich so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat ⁹².

Derartige Reaktionen des Stpfl. führen dazu, dass die mit der Steuerverschärfung intendierten Mehreinnahmen später eintreten als beabsichtigt. Volkswirtschaftlich schädliche Fehlallokationen, die aus Sicht der BVerfG-Entscheidung vom 3. 12. 1997 ein rückwirkendes Einschreiten des Gesetzgebers rechtfertigten, sind hiermit nicht verbunden. Zutreffend verneint der XI. Senat deshalb eine Rechtfertigung der rückwirkenden Verschärfung der Abfindungsbesteuerung unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung von Ankündigungseffekten. Selbst wenn es unter dem Eindruck der Abschaffung des halben Steuersatzes im Vorfeld des StEntlG 1999/2000/2002 zu einem Vorziehen ohnehin bevorstehender Aufhebungen von Arbeitsverträgen gekommen sein

87 Ausdrücklich offen gelassen hat BFH v. 16. 12. 2003, IX 46/02, DStRE 2004, 199, ob der Ausgleich unerwarteter Mindereinnahmen anders zu beurteilen ist, so die Differenzierung in BVerfG v. 5. 2. 2002, 2 BvR 305, 348/93, NJW 2002, 3009; kritisch hinsichtlich der Trennschärfe dieser Unterscheidung Hey, BB 2002, 2312; Englisch/Plum, StuW 2004, 342, 357; Schön, DStJG, Bd. 27, 2004, S. 61; Drüen, StuW 2006, 358, 364.

88 BFH v. 6. 11. 2002, XI 42/01, DStR 2003, 283; v. 16. 12. 2003, IX 46/02, DStR 2004, 199.

89 Diese Feststellung könnte in nicht allzu ferner Zukunft erneut Bedeutung crlangen. Denn der Gesetzgeber beabsichtigt, die Einführung einer niedrigen 25%igenAbgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne mit der Aufhebung der Veräußerungsfristen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zu verbinden und zu einer allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung überzugehen. Hiermit verfolgt er neben Vereinfachungs- auch Gegenfinanzierungsziele. Zwar sollen nach derzeitigem Planungsstand – möglicherweise mit Blick auf die gegen das StEntlG 1999/2000/2002 gerichteten Normenkontrollanträge – nur nach der für den 1. 1. 2009 geplanten Gesetzesänderung angeschaffte Wirtschaftsgüter der neuen Veräußerungsgewinnbesteuerung unterworfen werden. Damit wird die Vollbesteuerung aber allenfalls sehr langfristig zur Finanzierung der Absenkung des Tarifs auf 25 % beitragen können, so dass abzuwarten bleibt, ob der Gesetzgeber, wenn sich die Pläne konkretisieren und er feststellt, wie teuer die Abgeltungssteuer tatsächlich ist, an dem weitgehenden Vertrauensschutz festhält.

90 BVerfG v. 3. 12. 1997, 2 BvR 882/97, DStRE 1998, 270.

91 BFH v. 2. 8. 2006, XI R 30/03, DStRE 2006, 1333, 1340; zuvor BFH v. 6. 11. 2002, XI 42/01, DStR 2003, 283.

92 BVerfG v. 14. 4. 1959, 1 BvL 23, 34/57, NJW 1959, 979.

sollte, sind volkswirtschaftlich schädliche Verzerrungen nicht zu befürchten, zumal nicht davon auszugehen ist, dass intakte Arbeitsverhältnisse nur deshalb aufgelöst werden, um noch in den Genuss der Steuervergünstigung zu kommen.

3.2 Steuerplanungssicherheit und Normenklarheit: Vorlage des XI. Senats vom 6. 9. 2006

3.2.1 Mindestbesteuerung gemäß § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 als Paradebeispiel unklarer Regelungskonzeption

Außer durch rückwirkende Gesetzesänderungen wird die Plan- und Vorhersehbarkeit der Besteuerung auch durch die gehäufte Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, die Unübersichtlichkeit des Gesetzestextes und die mangelnde Klarheit der Regelungskonzeption beeinträchtigt⁹³. Auch dieses Problems hat sich der XI. Senat kürzlich angenommen, indem er dem BVerfG die Frage vorgelegt hat, ob § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 mit dem Grundsatz der Normenklarheit vereinbar ist⁹⁴. Wird die Kritik an Unsicherheit und Unbestimmtheit der Gesetze nicht aus der Laienperspektive des Stpfl. in einer Verfassungsbeschwerde, sondern aus der Expertenperspektive des BFH als Richtervorlage formuliert, ist sie umso überzeugender.

3.2.2 Normadressat

Dabei stellt sich zunächst die Frage, auf wessen Erkenntnismöglichkeiten es ankommt: die eines Durchschnittssteuerpflichtigen oder eines Experten? Die bisherige Rechtsprechung des BVerfG ist in diesem Punkt zwiespältig 95. Einerseits findet sich speziell für das Steuerrecht die Formulierung, der Stpfl. müsse in der Lage sein, anhand des Gesetzestextes die auf ihn entfallende Steuerlast vorauszuberechen 96. Andererseits soll eine verfasungswidrige Unbestimmtheit erst dann zu bejahen sein, wenn sich Zweifelsfragen auch unter Aufbietung der anerkannten Auslegungsmethoden weder durch Verwaltungsbehörden noch Gerichte klären lassen 97.

Die Laienverständlichkeit der Steuergesetze dürfte weithin eine Fiktion sein ⁹⁸. Richtigerweise ist jedoch zu differenzieren. Die Vorlage des XI. Senats wendet sich zu Recht vor allem gegen die Komplizierung von Kernbereichen des Steuerrechts, in denen nicht per se davon ausgegangen werden kann, der Normad-

⁹³ S. auch v. Arnauld, (Fn. 12), S. 204 ff., der als Topoi der Erkennbarkeit von Recht die "Überschaubarkeit der Rechtsinformation" mit den Unteraspekten der Eindämmung der Normenflut und der Vermeidung überkomplexer Rechtsakte, die Klarheit der Rechtsakte, inhaltliche Bestimmtheit sowie Widerspruchsfreiheit und Konsistenz des Rechts nennt.

⁹⁴ BFH v. 6. 9. 2006, XI R 26/04, DStR 2006, 2019.

⁹⁵ Hierzu ausführlich Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, S. 128 ff.

⁹⁶ Vgl. BVerfG v. 10. 10. 1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153; v. 14. 12. 1965, 1 BvR 571/60, NJW 1966; v. 14. 3. 1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209; v. 19. 4. 1978, 2 BvL 2/75, NJW 1978, 2143; v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, NJW 1989, 666; v. 3. 3. 2004, 1 BvF 3/92, NJW 2004, 2213: "Der Betroffene muss die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung so erkennen können, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag. Die Anforderungen an die Bestimmtheit und Klarheit der Norm erhöhen sich, wenn die Unsicherheit bei der Beurteilung der Gesetzeslage die Betätigung von Grundrechten erschwert. Soweit die praktische Bedeutung einer Regelung vom Zusammenspiel der Normen unterschiedlicher Regelungsbereiche abhängt, müssen die Klarheit des Normeninhalts und die Voraussehbarkeit der Ergebnisse der Normanwendung gerade auch im Hinblick auf dieses Zusammenwirken gesichert sein."

⁹⁷ BVerfG v. 14. 3. 1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209, 215; v. 8. 3. 1983, 2 BvL 27/81, NJW 1983, 1841; v. 9. 11. 1988, 1 BvR 243/86, NJW 1989, 1599; v. 18. 5. 2004, 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370, 396.

⁹⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, S. 1451.

aufsätze

ressat sei steuerlich beraten. Es mag hinnehmbar sein, wenn Vorschriften zur Regelung komplexer Sachverhalte, etwa des Konzernsteuerrechts oder grenzüberschreitender Umwandlungsvorgänge, eine gewisse Komplexität aufweisen⁹⁹, so dass sie nur für den Experten anwendbar sind. Bei Grundnormen des Einkommensteuerrechts wie dem vertikalen Verlustausgleich ist dagegen auf die Verständnismöglichkeiten des nicht steuerrechtskundigen Stpfl. als Normadressaten abzustellen¹⁰⁰.

Zudem hat das Steuerrecht in weiten Teilen eine Komplexität erreicht, die auch fachkundige Adressaten überfordert, insbesondere wenn sich die anzuwendenden Vorschriften in einem Tempo ändern, das es nicht erlaubt, sich ausgiebig mit ihnen auseinanderzusetzen. Der gelegentlich geäußerte Verdacht, die Beraterschaft profitiere vom miserablen Zustand der Steuergesetze und sei an einer Remedur gar nicht interessiert, ist angesichts der mit unverständlichem Recht verbundenen Haftungsrisiken nicht überzeugend.

Schließlich entbindet auch die Möglichkeit des Einsatzes elektronischer Datenverarbeitung nicht von der Pflicht zum Erlass klarer und verständlicher Normen. Sie ist der technischen Umsetzung vorgelagert. Der durch eine sachverhalts- und problemunangemessen ¹⁰¹ komplizierte Norm bewirkte Grundrechtseingriff bleibt unverhältnismäßig, auch wenn sich die mit ihm verbundenen komplexen Rechenvorgänge mittels EDV bewältigen lassen mögen. Im Übrigen setzt auch die Entwicklung eines entsprechenden Programms hinreichende Klarheit über den umzusetzenden Norminhalt voraus.

3.2.3 Unterscheidung zwischen Gesetzesbestimmtheit und Normenklarheit

Verdienstvoll ist, dass sich der vorlegende Senat um eine Präzisierung der rechtsstaatlichen Anforderungen bemüht, indem er die Gesetzesbestimmtheit als Problem der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe von der Normenklarheit als Forderung nach Widerspruchsfreiheit, Übersichtlichkeit und Verständlichkeit abgrenzt 102. Es handelt sich um unterschiedliche Kategorien von Rechtsunsicherheit. Zum einen ergibt sich der Befund fehlender Normenklarheit vielfach erst aus der Gesamtbetrachtung des maßgeblichen Normkomplexes, zum Teil auch aus dem unklaren Verhältnis verschiedener Normen oder Normkomplexe zueinander. Zum anderen lassen sich Verstöße gegen das Gebot der Gesetzesklarheit grundsätzlich nicht rechtfertigen. Denn anders als für die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, die für die notwendige Entwicklungsoffenheit des Gesetzes sorgen, gibt es kein Bedürfnis nach unklaren Vorschriften 103.

3.2.4 Entscheidungserheblichkeit auch nach Abschaffung von § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG

Die Mindestbesteuerung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ist – nicht zuletzt wegen ihrer Kompliziertheit 104 – zum 1. 1. 2004 abgeschafft worden 105. Doch nimmt dies der Vorlage nicht ihre Berechtigung, denn der Rechtsfolgenausspruch kann nur auf

99 Schön, StuW 2002, 38, 35.

Nichtigkeit der Norm lauten. Zwar ist das BVerfG im Hinblic auf die Vorgaben des Gewaltenteilungsgrundsatzes nicht befug den unverständlichen Normtext durch einen verständlichen z ersetzen. Dies steht allein dem Gesetzgeber zu. Für eine bloß Unvereinbarkeitserklärung ist indes kein Raum, weil das Geset auch ohne § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG vollständig bleibt. In dieser Fall würde lediglich der unbeschränkte vertikale Verlustaugleich wieder aufleben. Es entsteht damit keine Lücke, die eir vorübergehende Aufrechterhaltung des verfassungswidrige Zustandes rechtfertigen könnte.

Dass der Gesetzgeber mittlerweile Einsicht gezeigt hat, mach die Sache zudem nicht besser. Trial und Error-Gesetzgebung zu Austestung des Maßes an Kompliziertheit, das die Praxis gerac noch verkraftet, ist nicht hinnehmbar. Im Gegenteil, kompliziert Vorschriften werden noch unerträglicher, wenn sie unter Änderungsvorbehalt stehen, weil sich dann der intellektuelle Aufwart der Durchdringung des Normgestrüpps nicht amortisieren kam Andererseits kann der Stpfl. überkomplizierte Vorschriften auc nicht einfach in der Hoffnung, sie mögen alsbald wieder abgeschafft werden, ignorieren. Die drohende strafrechtliche Sanktic bei Nichtbefolgung zwingt ihn zur Befolgung auch noch de kompliziertesten und unverständlichsten Vorschrift.

Deshalb ist es an der Zeit, dass auch der Gesetzgeber, der desartige Normen erlässt, Sanktionen in Form einer deutliche BVerfG-Entscheidung zu spüren bekommt. Die Vorlage des X Senats böte dem BVerfG eine gute Gelegenheit, der fortschretenden Komplizierungswut des Gesetzgebers Einhalt zu gebieten, indem es seine bisherigen Aussagen zu Gesetzesbestimm heit und Normenklarheit konkretisiert 106. Die plakative Fordrung nach Vorausberechenbarkeit der Steuerlast ist in der Vergangenheit wohl auch deshalb am Gesetzgeber abgeprallt, we das BVerfG bisher stets davor zurückgeschreckt ist, mit letzte Konsequenz eine Steuerrechtsnorm wegen mangelnder Bestimmtheit für verfassungswidrig zu erklären.

Dabei geht es nicht darum, Unmögliches zu verlangen ur unrealistische Radikalvereinfachungsforderungen zu erhebe: Trotzdem lässt sich der Stoff besser ordnen 107, sollte der Gesetz geber Regelungsziele, die sich nur vermittels überkomplex Normen erreichen lassen – im Zweifel werden sie dann ohneh verfehlt – noch einmal hinterfragen und neue Gesetze vor Veral schiedung in Planspielen erproben.

4. Ausblick: Erwartungen an das Bundesverfassung gericht

Obwohl das BVerfG bisher keine der ihm angetragenen No menkontrollen entschieden hat, scheint der Gesetzgeber sich zu mindest teilweise davon beeindrucken zu lassen, dass niemar geringeres als der BFH ihm in seiner Rückwirkungsgesetzgbung die Gefolgschaft aufkündigt. Immerhin wurde bei der en gültigen Abschaffung des im StEntlG 1999/2000/2002 noc rückwirkend gekürzten Freibetrags des § 3 Nr. 9 EStG durch d Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vo. 22. 12. 2005 108 dem Vertrauen der Stpfl. Rechnung getragen 11

¹⁰⁰ BFH v. 6. 9. 2006, XI R. 26/04, DStR. 2006, 2019, 2023; ebenso BVerfG v. 12. 4. 2005, 2 BvR. 581/01, NJW 2005, 1338; zwischen Bestimmtheitsgebot und Klarheitsgrundsatz differenzierend *Jehke*, (Fn. 95), S. 131 ff., S. 213 ff. für einen objektivierten Maßstab.

¹⁰¹ Jehke, (Fn. 95), S. 211; auch Noll, Gesetzgebungslehre, 1967, 185: Forderung nach Sachadäquanz der Regelung.

¹⁰² Ebenso Jehke, (Fn. 95), S. 189 ff., 220.

¹⁰³ Hey, (Fn. 12), S. 555; Jehke, (Fn. 95), S. 184 f.

¹⁰⁴ BT-Drs. 15/1518, S. 13.

¹⁰⁵ Durch Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG v. 22. 12. 2003, BGBl I 2003, 2840.

¹⁰⁶ Hoffnung macht eine Reihe jüngerer Entscheidungen des BVerfG, in d nen die Bedeutung des Grundsatzes der Normenklarheit betont wird, v BVerfG v. 10. 11. 1998, 2 BvR 1057/91, DStRE 1999, 99; v. 9. 4. 2003, 1 B· 1/01, 1 BvR 1749/01, NJW 2003, 2733; v. 3. 3. 2004, 1 BvF 3/92, NJW 200 2213.

¹⁰⁷ I. d. S. auch v. Arnauld, (Fn. 12), S. 209 ff., zur Idee der Kodifikation ins für das Steuerrecht s. auch Lang u. a., Kölner Entwurf eines Einkommenste ergesetzes, Begründung Rz. 100 ff., 106 ff.

¹⁰⁸ BGBl I 2005, 3682.

¹⁰⁹ So ausdrücklich die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 16/105, S. 7.

indem die Steuerfreiheit für alle vor dem 1. 1. 2006 entstandenen Abfindungsansprüche weiter gilt, soweit die Abfindung vor dem 1. 1. 2008 zufließt (§ 52 Abs. 4a EStG). Ebenso heißt es in den Eckpunkten zur Unternehmenssteuerreform vom 2. 11. 2006 110, dass die Aufhebung der Steuerfreiheit der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern nur für nach dem 31. 12. 2008 angeschaffte Wirtschaftsgüter gelten soll. Der Gesetzgeber scheint das Risiko, dass das BVerfG die Zweifel des BFH bezüglich der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden bzw. übergangslosen Verlängerung der Spekulationsfristen teilt,

zusammen mit den anhängigen Verfassungsbeschwerden 🖽 eine

110 www.bundesfinanzministerium.de. 111 Siehe Fn. 19.

nicht eingehen zu wollen. Die Vorlagen des BFH und des FG Köln bieten dem BVerfG regelrechte Steilvorlage zur Entwicklung einer geschlossenen Rückwirkungsdogmatik. Denn nahezu das gesamte Feld streitiger Fragen ist abgedeckt. Die Situation ist vor allem deshalb günstig, weil den jetzigen Vorlagen "Normalfälle" zugrunde liegen, die über jeden Verdacht, hier solle der Steuergesetzgeber ausgetrickst werden, erhaben sind. Anders als in der Vergangenheit geht es weder um (aggressive) Steuersparmodelle noch um atypisch langfristig angelegte Subventionstatbestände.

Es ist zu hoffen, dass das BVerfG klare Worte finden und den Gesetzgeber in die Schranken der Rechtsstaatlichkeit zurückverweisen wird. Die Fülle des vorliegenden Fallmaterials erlaubt mehr als nur punktuelle Aussagen und könnte genutzt werden, um ein System eines verfassungskonformen Übergangsrechts zu verdeutlichen. Damit wäre zugleich ein wichtiges Anliegen Gerd Roses verwirklicht, das zu erleben ihm leider nicht mehr vergönnt war: Mehr Steuerplanungssicherheit!

Der neue § 37b EStG: Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Von Anne van Dülmen, Berlin*

Mit § 37b EStG wird durch das Jahressteuergesetz 2007 eine Regelung zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen eingeführt. Die Vorschrift wird vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Rechtslage und unter besonderer Berücksichtigung umsatzsteuerlicher und verfahrensrechtlicher Aspekte bewertet. Dabei wird noch bestehender Regelungsbedarf aufgezeigt.

1. Einleitung

Vor dem Hintergrund der FIFA Fußball-Weltmeisterschaft 2006 (FIFA WM 2006) hatte das BMF mit Schreiben vom 22. 8. 2005 die Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen im Zusammenhang mit VIP-Logen in Sportstätten zur Verfahrensvereinfachung zugelassen (VIP-Logen-Erlass)². Danach kann die Besteuerung der Empfänger der Zuwendungen (Geschäftsfreunde, Arbeitnehmer) unter bestimmten Bedingungen durch das zuwendende Unternehmen pauschal übernommen werden. Diese Verwaltungsregelungen ließen jedoch die Rufe nach einer weitergehenden gesetzlichen Regelung nicht verstummen³. Nun wird mit § 37b EStG durch das Jahressteuergesetz 20074 eine solche Regelung eingeführt. Diese Vorschrift wird nachfolgend vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Rechtslage und unter besonderer Berücksichtigung umsatzsteuerlicher und verfahrensrechtlicher Aspekte bewertet. Dabei wird noch bestehender Regelungs- bzw. Klarstellungsbedarf aufgezeigt.

2. Ausgangslage

2.1 Sachverhaltsgestaltungen

Im Wirtschaftsleben ist es üblich, geschäftliche Beziehungen beispielsweise durch bestimmte Sachzuwendungen zu pflegen oder eigene Arbeitnehmer und Vertriebspartner damit zu belohnen und zu motivieren⁵. Typischerweise handelt es sich um Einladungen zu Sport- und Kulturveranstaltungen, in VIP-Logen von Sportstadien bzw. Arenen sowie zu Ausflügen, Veranstaltungen oder Reisen mit einem allgemein touristischen Programm (sog. Incentive-Reisen). Diesen unterschiedlichen Sachverhaltsgestaltungen ist in der Regel gemeinsam, dass es sich um ein Gesamtpaket unterschiedlicher Arten von Aufwendungen handelt. So können etwa auch Bewirtungs- oder Reiseleistungen einen nicht unbeträchtlichen Anteil haben. Teilweise wird aber auch nur eine Eintrittskarte zugewendet.

Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich auf zwei Grundkonstellationen:

Konstellation A:

Maßnahmen zur Pflege von Unternehmensimage und Geschäftsbeziehungen, die sich an (potenzielle) Kunden, Geschäftsfreunde und deren Mitarbeiter richten. Häufig stehen diese Maßnahmen im Zusammenhang mit einem Engagement des Unternehmens als Sponsor. Eigene Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen können selbst eingeladen sein, nehmen aber häufig auch als Betreuer der Kunden und Geschäftsfreunde teil.

Anne van Dülmen, Rechtsanwältin, ist als Referentin im Geschäftsbereich Steuern des Bundesverbandes deutscher Banken tätig.

IV B 2 – S 2144 – 41/05, BStBl I 2005, 845, DStR 2005, 1492

Vgl. auch die hieran anknüpfenden BMF-Schrb. v. 30. 3. 2006, IV B 2 – S 2144 – 26/06, BStBl I 2006, 307, DStR 2006, 704 und v. 11. 7. 2006, IV B 2 – S 2144 - 53/06, BStBl I 2006, 447, DStR 2006, 1370, sowie die Vfg. des Bayer. Landesamtes für Steuern v. 28. 4. 2006, S 2144 – 4 St 32/St 33.

Vgl. Stellungnahmen der Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft v. 6. 7. 2005, v. 15. 9. 2005 und v. 13. 1. 2006 sowie des Zentralen Kreditausschusses v. 18. 1. 2006 und v. 30. 5. 2006 sowie Anmerkungen des Bundesrechnungshofs zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 12. 12. 2005, BT-Drs. 16/160, Tz. 32, S. 161 ff.

⁴ BT-Drs. 16/2712, 16/3036, v. Bundestag am 9. 11. 2006 in 2./3. Lesung auf Grundlage der Beschlüsse des Finanzausschusses verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 24. 11. 2006 zugestimmt.

Bundesrechnungshof, (Fn. 3).