

Fahrzeuge der Gruppe 4, also der Gruppe mit der günstigsten Schadstoffbelastung, grün (§ 3 I 3 der 35. BImSchG). Auf diese Weise wird die Überwachung möglicher Verkehrsbeschränkungen erleichtert²⁸. Die Plakette, in die von der Ausgabestelle das Kennzeichen des jeweiligen Fahrzeugs eingetragen wird, ist deutlich sichtbar auf der Innenseite der Windschutzscheibe anzubringen (§ 3 II der 35. BImSchV).

b) *Ausgabe der Plaketten.* Die Ausgabe der Plaketten ist in § 4 der 35. BImSchV geregelt, wonach Ausgabestellen die Zulassungsstellen oder die nach Landesrecht zuständigen Stellen sind. Außerdem sollen auch die für die Durchführung der Abgasuntersuchung zugelassenen Stellen (z. B. Technische Überwachungsvereine und Werkstätten) die Plaketten ausgeben können. Die Zuordnung der Kraftfahrzeuge zu den Schadstoffgruppen erfolgt nach den emissionsbezogenen Schlüsselnummern in den Fahrzeugpapieren. Für Fahrzeuge, die unter die Mautregelung fallen, kann anhand der dort vorgenommenen Einstufung die Eingruppierung vorgenommen werden. Um die Zuordnung der Kraftfahrzeuge zu den Schadstoffgruppen und damit die Ausgabe der Plaketten zu

erleichtern, wird das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen eine Übersicht über die emissionsbezogenen Schlüsselnummern für die Schadstoffgruppe bekanntgeben²⁹.

4. Keine Verpflichtung zu einer Kennzeichnung

Eine Verpflichtung, sein Kraftfahrzeug mit einer Feinstaub-Plakette zu versehen, besteht nicht. In Anbetracht dessen, dass die Plaketten einen beträchtlichen Durchmesser, nämlich 80 mm haben (Anhang 1 der 35. BImSchV), dürfte es mit dem ästhetischen Empfinden manchen Autoliebhabers auch nicht vereinbar sein, einen derart auffallenden „Farbklecks“ auf der Windschutzscheibe seines Kraftfahrzeugs anzubringen. Wer jedoch in Zonen einfahren möchte, für die aus Gründen der Luftreinhaltung ein Verkehrsverbot nach § 40 I BImSchG verhängt wurde, wird nicht umhin kommen, sein Fahrzeug mit der Plakette zu kennzeichnen. ■

28 BR-Dr 552/05 (Beschluss), S. 14; *Scheidler*, SVR 2006, 161 (165).
29 BR-Dr 162/06, S. 24 f.

Zur Rechtsprechung

Professor Dr. Johanna Hey, Köln

Wird die Gesetzesverkündung wieder zum Maß des Vertrauensschutzes?*

BFH wendet sich gegen Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des BVerfG

I. Einführung

Gestützt auf die großzügige Rechtsprechung des *BVerfG* hat es sich der Steuergesetzgeber zur Gewohnheit gemacht, die gesetzlichen Rahmenbedingungen für in der Vergangenheit getätigte Dispositionen nachträglich zu verändern. Die Rückbeziehung auf Zeitpunkte vor der Verkündung, sei es der Bundestagsbeschluss, der Kabinettsbeschluss oder der Jahresbeginn, ist gängige Praxis. Doch nach Jahren der Abstinenz springt der *BFH* den Steuerpflichtigen zur Seite, indem er in großem Stil rückwirkende Gesetze gem. Art. 100 I GG dem *BVerfG* vorlegt. Die beiden jüngsten Normenkontrollanträge des *XI. Senats* vom 2. 8. 2006 sind dabei besonders bemerkenswert, weil sie sich mit der Forderung, das Vertrauen in die bisherige Rechtslage bis zur Verkündung des Änderungsgesetzes zu schützen, gegen die Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des *BVerfG* wenden. Die Entscheidung dieser Vorlagen könnte weit über das Steuerrecht hinausreichende Bedeutung erlangen.

II. Die Verkündung als Wirksamkeitsvoraussetzung von Gesetzen

Art. 82 I 1 GG ordnet an, dass die nach den Vorschriften des Grundgesetzes zu Stande gekommenen Gesetze im Bundesgesetzblatt¹ zu verkünden sind. Art. 82 II GG bestimmt: „Jedes Gesetz und jede Rechtsverordnung soll den Tag des Inkrafttretens bestimmen. Fehlt eine solche Bestimmung, so treten sie mit dem 14. Tage nach Ablauf des Tages in Kraft, an dem das Bundesgesetzblatt ausgegeben worden ist.“

Die Verkündung ist Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens und notwendige Voraussetzung des Inkrafttretens von Geset-

zen. Erst durch die Verkündung wird das Gesetz existent², zuvor ist es ein rechtliches nullum. Eingriffe in Grundrechte des Bürgers können auf Grund eines noch nicht verkündeten Gesetzes nicht vorgenommen werden.

Die Bedeutung der Publizität von Gesetzen liegt auf der Hand. Gesetze können nur befolgt werden, wenn sie bekannt sind³. Wenn der Steuergesetzgeber gleichwohl Gesetze erlässt, die bereits in einem Zeitpunkt vor Verkündung anzuwenden sind, geht es ihm zwar insofern um Befolgung, als die auf dieser Grundlage entstandenen Steuern zu entrichten sind. Was er aber verhindern will, ist, dass sich die Steuerpflichtigen auf das neue Gesetz einstellen, ihr Handeln so ausrichten, dass sie den Steuertatbestand *nicht* erfüllen. Nachdem das *BVerfG* bereits in den 1950er Jahren konstatiert hat, es sei dem Steuerpflichtigen in Ausübung seiner Freiheitsrechte unbenommen, sich so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen habe⁴, wird ihm eben

* Besprechung von *BFH*, Vorlagebeschl. v. 2. 8. 2006 – XI R 34/02, DStRE 2006, 1333 = NJW 2006, 3664 I, sowie Vorlagebeschl. v. 2. 8. 2006 – XI R 30/03, DStR 2006, 1879. – Die Autorin ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

1 Verkündung in einem zentralen Veröffentlichungsorgan als Ausdruck der „formellen Publikation“, auch wenn die tatsächliche Verbreitung regelmäßig durch die Medien erfolgt, vgl. schon *Laband*, AöR 18 (1903), 305 (312); s. hierzu auch *Aschke*, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, 1987, S. 2 ff.
2 *BVerfGE* 7, 330 (337) = NJW 1958, 988; *BVerfGE* 42, 263 (283) = NJW 1976, 1783; *BVerfGE* 63, 343 (353) = NJW 1983, 2757.
3 *Wittling*, Die Publikation der Rechtsnormen einschließlich der Verwaltungsvorschriften, 1991, S. 97 ff.
4 Vgl. *BVerfGE* 9, 237 (250) = NJW 1959, 979; außerdem st. Rspr. im Zusammenhang mit § 42 AO, vgl. etwa *BFH*, BStBl II 1983, 272 (277) = BeckRS 1982, 22 006 332; BStBl II 1988, 942 (943) = BeckRS 1988, 22 008 600; BStBl II 1996, 214 (215) = NJW 1996, 2327.

diese Möglichkeit durch die rückwirkende Gesetzesanwendung genommen.

III. Unterscheidung zwischen Verkündung und Inkrafttreten

Art. 82 GG hindert den Gesetzgeber nicht daran, die Dispositionen der Bürger durch rückwirkende Gesetzgebung zu unterlaufen. Zwar bringt Art. 82 GG zum Ausdruck, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens grundsätzlich nach Verkündung (Ausgabe des Bundesgesetzblatts) liegen sollte. Indes ist die Festlegung des Zeitpunkts des Inkrafttretens nicht mehr Bestandteil des Gesetzgebungsverfahrens, sondern Teil des Gesetzesinhalts⁵. Dieser ist nicht an Art. 82 GG zu messen, sondern an den verfassungsrechtlichen Rückwirkungsgrenzen, die das BVerfG aus dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten gewinnt⁶.

IV. Die bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur Zulässigkeit einer Rückbeziehung des Inkrafttretens auf Zeitpunkte vor Verkündung

Dabei akzeptiert das BVerfG in ständiger Rechtsprechung auch ein Inkrafttreten vor Verkündung. Zwar wird die Gesetzesänderung, wenn sie anordnet, dass die in ihr vorgesehene Rechtsfolge schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten soll, als so genannte echte Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen eingestuft⁷. Anerkannte Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot echter Rückwirkung ist aber insbesondere die Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss⁸, und zwar unabhängig davon, ob es sich um ein im Bundesrat zustimmungspflichtiges Gesetz handelt.

Im Bereich periodisch entstehender Steuern praktizierte das BVerfG zudem jahrzehntelang⁹ eine Sonderrechtsprechung, die es dem Gesetzgeber ermöglichte, unterjährige Gesetzesänderungen auf den Beginn des Veranlagungszeitraums zurückzubeziehen¹⁰. Da der maßgebliche Sachverhalt erst mit der Entstehung des Steueranspruchs am Jahresende¹¹ abgeschlossen sei, handele es sich hierbei nur um eine unechte Rückwirkung. Unechte Rückwirkungen sind aber grundsätzlich zulässig¹². Nur ganz ausnahmsweise können in diesem Fall die Bestandsinteressen der Betroffenen das Änderungsinteresse des Gesetzgebers überwiegen. Im Steuerrecht hat das BVerfG bisher in keinem einzigen Fall eine unechte Rückwirkung für verfassungswidrig erklärt¹³.

Ins Wanken geraten ist die im Schrifttum seit langem scharf kritisierte¹⁴ Veranlagungszeitraumrechtsprechung allerdings durch die so genannte Schiffsbaubeteiligungsentscheidung vom 3. 12. 1997, in der der Zweite Senat des BVerfG anerkannt hat, dass ein Sachverhalt auch während des laufenden Veranlagungszeitraums abgeschlossen sein kann, wenn der Steuerpflichtige auf der Grundlage der geltenden Rechtslage endgültig disponiert hat¹⁵. Dies soll jedenfalls für Lenkungsnormen¹⁶ gelten. Gleichwohl hat die Verschiebung der Grenze zwischen echter und unechter Rückwirkung nicht zu einer Verbesserung des Vertrauensschutzes geführt¹⁷. Im Gegenteil, seither ist unklar, inwieweit bereits Maßnahmen im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens (z. B. Referentenentwürfe, Kabinettsbeschlüsse) den Anspruch auf Vertrauensschutz reduzieren bzw. ganz entfallen lassen können¹⁸. Denn in der Schiffsbaubeteiligungs-Entscheidung hatte das BVerfG im Gegenzug zu der Erweiterung des Rückwirkungsbegriffs die Rechtfertigungsanforderungen in der Weise herabgesetzt, dass es das Interesse der Vermeidung von Ankündigungseffekten für geeignet erachtete, eine Rückbeziehung auf den Kabinettsbeschluss zu begründen¹⁹.

V. Die Vorlagen des XI. Senats

1. Rückwirkende Verschärfung der Besteuerung von Abfindungen

Klärung könnten die Vorlagen des XI. Senats vom 2. 8. 2006 bringen. Sie haben die rückwirkende Verschärfung der Besteuerung von Abfindungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002²⁰ zum Gegenstand.

Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1998 galt für Abfindungen als außerordentliche Einkünfte gem. §§ 19, 24 Nr. 1, 34 I und II Nr. 2 EStG der halbe Durchschnittssteuersersatz. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 wurde § 34 I EStG dahingehend geändert, dass die außerordentlichen Einkünfte zur Abmilderung von Progressionsnachteilen für die Ermittlung des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes rechnerisch auf fünf Jahre zu verteilen sind. Bei hohen außerordentlichen Einkünften wirkt sich diese so genannte Fünftelregelung nicht aus, so dass es zu einer erheblichen Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage kommt.

Der Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, in dem die Änderung von § 34 I EStG enthalten war, wurde am 9. 11. 1998 in den Bundestag eingebracht, am 20. 11. 1998 dem Bundesrat zugeleitet und am 4. 3. 1999 im Bundestag beschlossen. Der Bundesrat stimmte am 19. 3. 1999 zu. Das am 24. 3. 1999 ausgefertigte Gesetz wurde am 31. 3. 1999 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

In dem ersten dem BVerfG vorgelegten Fall²¹ hatte der Kläger am 22. 11. 1998 in einem Aufhebungsvertrag zum 30. 6. 1999 eine Abfindung vereinbart, die im März 1999 fällig werden sollte und am 22. 3. 1999 ausgezahlt wurde (Fall 1).

Im zweiten Fall²² war der Aufhebungsvertrag bereits am 21. 10. 1996 geschlossen worden. Das Beschäftigungsverhältnis sollte zum 31. 12. 1998 enden. Die Abfindung wurde im Januar 1999 ausgezahlt (Fall 2).

5 BVerfGE 34, 9 (23) = NJW 1972, 1943 L; BVerfGE 45, 297 (326) = NJW 1977, 2349; BVerfGE 87, 48 (60) = NJW 1993, 1123.

6 St. Rspr., vgl. etwa BVerfGE 13, 215 (224) = NJW 1962, 729; BVerfGE 23, 12 (32) = NJW 1968, 739; BVerfGE 72, 200 (242 ff.) = NJW 1987, 1749; BVerfGE 92, 277 (325) = NJW 1995, 1811; zu grundrechtlichen Rückwirkungsgrenzen s. auch Möller/Rübmain, NJW 1999, 908 (909 ff.).

7 St. Rspr., vgl. z. B. BVerfGE 97, 67 (78) = NJW 1998, 1547.

8 St. Rspr. seit BVerfGE 13, 206 (213); aus jüngerer Zeit BVerfGE 95, 64 (87) = NJW 1997, 722; ebenso z. B. BFH, BStBl II 1989, 733 (735) = BeckRS 1989, 22009 022.

9 Zur Entwicklung dieser Rspr. s. Vogel, in: Festschr. f. Heckel, 1999, S. 875 (879 ff.).

10 Erstmals BVerfGE 13, 261 (274) = NJW 1962, 291 und insb. BVerfGE 72, 200 (240 ff.) = NJW 1987, 1749.

11 Vgl. § 38 AO i. V. mit § 38 I EStG; § 31 Nr. 3 KStG; § 18 GewStG; § 13 UStG; Entstehung mit Ablauf des Besteuerungszeitraums, regulär Kalenderjahr.

12 St. Rspr., vgl. z. B. BVerfGE 38, 61 (83) = NJW 1975, 31; BVerfGE 76, 256 (348) = NVwZ 1988, 329 = NJW 1988, 1015 L; BVerfGE 105, 17 (36 ff.) = NJW 2002, 3009; Kein Schutz der allg. Erwartung, dass das Recht unverändert fortbestehen werde.

13 Hierzu Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 209 ff.

14 S. z. B. Lang, in: Tipke/Lang, SteuerR, 18. Aufl. (2005), § 4 Rdnr. 177 m. zahlr. w. Nachw.; a. A. kürzlich Arnould, Rechtssicherheit, 2006, S. 347 ff.

15 BVerfGE 97, 67 (79 f.) = NJW 1998, 1547; ähnlich BVerfGE 105, 17 (40) = NJW 2002, 3009. Dieser Auffassung hat sich mittlerweile in einem Nichtannahmebeschluss auch der Erste Senat des BVerfG angeschlossen, vgl. BVerfG, HFR 2001, 905.

16 Von BFH, BStBl II 2004, 284 (292) = NJW 2004, 270, zutr. auch auf Fiskalzwecknormen angewendet.

17 Ausf. Hey, BB 1998, 1444.

18 S. dazu ausf. IFSt-Schrift Nr. 431 (2005), S. 55 ff.; Hey (o. Fußn. 13), S. 319 ff.

19 BVerfGE 97, 67 (81 f.) = NJW 1998, 1547.

20 BGBl I, 402.

21 BFH, DStRE 2006, 1333 = NJW 2006, 3664 L.

22 BFH, DStR 2006, 1879.

Die beiden Sachverhaltsgestaltungen unterscheiden sich insofern, als in Fall 2 die Auszahlung vor dem Bundestagsbeschluss erfolgte, während sie in Fall 1 zwar vor der Verkündung des Änderungsgesetzes, aber nach dem Bundestagsbeschluss lag. In beiden Fällen war der Abfindungsvertrag vor dem Bundestagsbeschluss abgeschlossen worden, in Fall 1 aber erst nach Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag.

2. Richtungswechsel hinsichtlich Veranlagungszeitraumrechtsprechung

Der Beurteilung zu Grunde gelegt hat der XI. Senat nicht den Zeitpunkt des Abschlusses des Abfindungsvertrags, wie es einem dispositionsbezogenen Rückwirkungskonzept entsprechen hätte, sondern den Zeitpunkt der Auszahlung. Dem ist insofern zuzustimmen, als jedenfalls die Verwendungsentscheidung²³ des Steuerpflichtigen besonderen Schutzes bedarf. Sobald ihm die Abfindung zufließt, muss er Klarheit über die Höhe des ihm – etwa zum Abschluss einer Altersversorgung – zur Verfügung stehenden Nettobetrag haben. Dies schließt allerdings nicht aus, dass auch das im Zeitpunkt des Vertragsschlusses betätigte Vertrauen Schutz verdient, denn bei der Festlegung der Höhe der Abfindung werden die Vertragsparteien auch deren steuerliche Behandlung ins Kalkül gezogen haben.

Dies hatte der XI. Senat bereits im Vorlagebeschluss vom 6. 11. 2002²⁴ zur Kürzung des Freibetrags nach § 3 Nr. 9 EStG erkannt, in dem er – anders als in den vorliegenden Fällen – nicht auf die Auszahlung der Abfindung, sondern auf ihre Vereinbarung abgestellt hatte. Noch fest auf dem Boden der Veranlagungszeitraumrechtsprechung hatte er die Rückwirkung dann lediglich als unecht eingestuft, war aber – auch das bereits eine kleine Sensation – zu dem Ergebnis gelangt, dass diese gleichwohl nicht gerechtfertigt werden könne²⁵. Mit den Vorlagebeschlüssen vom 2. 8. 2006 vollzieht der Senat nunmehr einen beachtlichen Richtungswechsel, indem er sich von der Entstehung des Steueranspruchs als Maßstab der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung löst. Vielmehr sei der Sachverhalt bereits mit Zufluss „unabänderbar abgeschlossen“ und daher an den Maßstäben der echten Rückwirkung zu messen.

3. Bedeutung der Verkündung für den Vertrauensschutz

Noch bemerkenswerter ist die Bedeutung, die der XI. Senat der Verkündung beimisst. Während sich der Senat bezüglich der im Januar 1999 ausgezahlten Abfindung (Fall 2) insofern noch auf der Linie des BVerfG²⁶ bewegen konnte, als diese jedenfalls vor dem Bundestagsbeschluss (4. 3. 1999) lag, musste er bezüglich der am 22. 3. 1999 ausgezahlten Abfindung auf die Verkündung am 31. 3. 1999 abstellen. Obwohl selbst im Schrifttum – meist allerdings ohne nähere Begründung – die Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss weithin akzeptiert wird²⁷, verlangt der BFH nunmehr, der Steuerpflichtige müsse grundsätzlich bis zur Verkündung des neuen Gesetzes auf die ursprüngliche Rechtslage vertrauen dürfen²⁸. Er wendet sich damit ausdrücklich gegen die „Vorhersehbarkeitsrechtsprechung“ des BVerfG²⁹, das formelhaft davon ausgeht, der Schutz des Vertrauens in die bestehende Rechtslage ende mit dem Beschluss des Änderungsgesetzes im Bundestag. Der BFH begründet seine Forderung, der Verkündung wieder das entscheidende Gewicht zuzuerkennen, damit, dass den Betroffenen nicht zugemutet werden könne, sich über den jeweiligen Stand des Gesetzgebungsverfahrens zu informieren³⁰. Dies müsse umso mehr für im Bundesrat zustimmungspflichtige Gesetze gelten, da der Bundestags-

beschluss hier – insbesondere bei in Bundestag und Bundesrat auseinanderfallenden Mehrheiten – keine Gewähr dafür biete, dass das Gesetz auch tatsächlich zu Stande kommen wird. Die in Art. 82 I GG zum Ausdruck kommende Formenstrenge der Publikation werde ausgehöhlt, wenn an vorgelagerte Akte angeknüpft werde. Erst die Verkündung setze einen eindeutig definierten Schlusspunkt. Erst ab diesem Zeitpunkt sei das Gesetz rechtlich existent.

4. Strenge Überprüfung behaupteter Rechtfertigungsgründe

Auch hinsichtlich der Anwendung der anerkannten Ausnahmetatbestände vom Verbot echter Rückwirkung argumentiert der Senat erfreulich präzise, indem er insbesondere nicht pauschal auf das gesetzgeberische Interesse an der Vermeidung von Ankündigungseffekten³¹ verweist, sondern nach den konkreten Auswirkungen eines etwaigen Vorziehs von Abfindungen fragt. Zutreffend erkennt der BFH, dass es bei der rückwirkenden Verschärfung der Abfindungsbesteuerung nicht um die Abwendung volkswirtschaftlicher Schäden durch Fehlallokationen geht, wie sie etwa denkbar sind, wenn auf Grund der Ankündigung der Abschaffung einer verfehlten Steuervergünstigung vermehrt in einen Bereich investiert wird, in dem bereits Überkapazitäten bestehen, sondern schlicht um ein früheres Erreichen der angestrebten Mehreinnahmen. Der reine Fiskalzweck ist aber nicht geeignet, Eingriffe in rechtsstaatlich und grundrechtlich geschützte Vertrauenspositionen zu rechtfertigen³².

Auch der besonderen Eilbedürftigkeit der Abschaffung einer nicht gerechtfertigten Privilegierung der Bezieher hoher Einkommen erteilt der XI. Senat eine Absage. Wenn der Gesetzgeber trotz Kenntnis ihrer Zweckwidrigkeit über Jahrzehnte an einer Regelung festhält³³, stellt es sich als *venire contra factum proprium* dar, wenn er die bisherige Tatenlosigkeit zu Lasten des vertrauenden Bürgers rückwirkend korrigiert.

VI. Bewertung der Vorlage

Dem BFH ist uneingeschränkt beizupflichten, dass es auch für die rückwirkende Anwendung neuer Gesetze auf Sachverhalte, die erst nach dem Bundestagsbeschluss, aber vor Verkün-

- 23 Unterscheidung zwischen Erwerbs- und Verwendungsplanung s. Hey (o. Fußn. 13), S. 12 f.
- 24 BFH, BStBl II 2003, 257 = DStRE 2003, 287 = NJW 2003, 1072 L.
- 25 BFH, BStBl II 2003, 257 (262 ff.) = DStRE 2003, 287 = NJW 2003, 1072 L.
- 26 Zwar ordnet das BVerfG Rückbeziehungen auf den Bundestagsbeschluss als echte Rückwirkungen ein, hält diese aber im Hinblick auf die Vorhersehbarkeit der Änderung für grundsätzlich gerechtfertigt, vgl. BVerfGE 13, 261 = NJW 1962, 291; BVerfGE 27, 167 (173 f.) = RzW 1970, 67; BVerfGE 72, 200 (260) = NJW 1987, 1749; BVerfGE 97, 67 (79) = NJW 1998, 1549; s. aber auch die dagegen gerichteten Sondervoten von Rupp-v. Brünneck in BVerfGE 32, 111 (138) = RzW 1972, 151, und v. Schlabrendorff in BVerfGE 37, 363 (419) = NJW 1974, 1751.
- 27 Vgl. etwa Ruppe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Losebl.-162. Erg.-Lfg. (Stand: Febr. 1990), Einf. ESt Anm. 525; Fiedler, NJW 1988, 1624 (1628); Wernsmann, JuS 1999, 1177 (1180).
- 28 BFH, DStRE 2006, 1333 (zu B III 4).
- 29 So bisher auch schon Hey, BB 1998, 1444 (1450); Maurer, HdbStR III, 3. Aufl. (2005), § 60 Rdnr. 33; Berger, Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen, 2002, S. 167; Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002, S. 129 f.; Pieroth, Jura 1983, 250 (251); F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (197); IFSt-Schrift Nr. 431 (2005), S. 59 ff.
- 30 Ebenso bereits Grabitz, DVBl 1973, 675 (684); ferner Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 495; Berger (o. Fußn. 29), S. 120 ff.
- 31 Seit BVerfGE 97, 67 (81 f.) = NJW 1998, 1547 hat dieser Ausnahmegrund auch in der Begründungspraxis des Gesetzgebers erhebliche Bedeutung erlangt.
- 32 Hey, BB 2002, 2312 (2314); Englisch/Plum, StuW 2004, 342 (357).
- 33 BFH, DStRE 2006, 1333 (zu B III 5 b dd).

dung verwirklicht wurden, einer Rechtfertigung bedarf. Erst die Verkündung einer Gesetzesänderung im Bundesgesetzblatt bietet eine hinreichend verlässliche Zäsur. Vorgelagerte Verfahrensschritte können das Vertrauen in die bis zur Verkündung des Änderungsgesetzes geltende Rechtslage nicht entfallen lassen. Alles andere würde den Bürger für weite Phasen des Gesetzgebungsverfahrens zu Untätigkeit verdammen. Der Bundestagsbeschluss ist insbesondere im Fall zustimmungspflichtiger Gesetze und damit für den größten Teil aller Steuerrechtsänderungen (vgl. Art. 105 III GG) allenfalls ein Indiz für eine Änderung, bietet aber keine neue Planungsgrundlage. Ebenso wenig kann auf den Zeitpunkt der Zustimmung des Bundesrats abgestellt werden. Zwar ist – abgesehen von den seltenen Fällen, in denen der Bundespräsident in Wahrnehmung seines Prüfungsrechts³⁴ das Gesetz nicht unterzeichnet – zumindest ab dem Bundesratsbeschluss klar, dass und mit welchem Inhalt sich die Rechtslage ändern wird³⁵. Doch kann dem Bürger nicht abverlangt werden, sich über Stand und Inhalt von Bundesratsbeschlüssen zu informieren, zumal es häufig ausgesprochen schwierig ist, Änderungen, die im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens angebracht worden sind, verlässlich in Erfahrung zu bringen, bevor nicht eine konsolidierte Fassung im Bundesgesetzblatt abgedruckt wurde.

Um eine Rückwirkung zu rechtfertigen, reicht zudem die bloße Behauptung eines Interesses an rückwirkender Änderung nicht aus, vielmehr muss die Rückwirkung zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels *erforderlich* sein³⁶. In diesem Sinne ist die bloße Erzielung von Steuerermehreinnahmen zur Rechtfertigung rückwirkender Gesetzgebung ungeeignet, da sich der Fiskalzweck auch durch reine pro-futuro-Steuererhöhungen erreichen lässt³⁷. Ebenso wenig kann der Gesetzgeber, wenn es darum geht, seit langem bekannte Missstände zu beheben, Versäumtes zu Lasten derjenigen nachholen, die ihr Handeln auf das im Dispositionszeitpunkt geltende Gesetz gestützt haben.

Indem der *BFH* für eine Stärkung des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen eintritt, wird vom Gesetzgeber nichts Unmögliches verlangt, sondern lediglich die Rückkehr zu einer einem Rechtsstaat angemessenen Gesetzgebungskultur.

VII. Folgerungen für die Praxis

Bis das *BVerfG* die Vorlagen entschieden hat, bleibt es unerlässlich, jedes Gesetzgebungsverfahren mit all seinen Kapriolen aufmerksam zu verfolgen, weil damit gerechnet werden muss, dass man sich spätestens ab dem Bundestagsbeschluss über die Änderung nicht mehr auf das geltende Gesetz berufen kann. In der Zwischenzeit sollte jedoch gegen Bescheide, die auf der Grundlage auf den Bundestagsbeschluss zurückbezogener Gesetzesänderungen ergehen, Einspruch eingelegt werden, um von einer möglichen Rechtsprechungsänderung des *BVerfG* zu profitieren. Dies gilt keineswegs nur für die Fälle der Abfindungsbesteuerung, sondern für jegliche Steuergesetze, die als Anwendungsstichtag den Bundestagsbeschluss vorsehen. Darüber hinaus wird man die Forderung des *BFH*, der Verkündung wieder das entscheidende Gewicht beizumessen, nicht auf das Steuerrecht beschränken können, sondern für jedwede belastende Gesetzesänderung bis zu diesem Zeitpunkt Vertrauensschutz verlangen können. ■

34 Zu der umstrittenen Frage, ob der Bundespräsident neben dem formellen auch ein materielles PrüfungsR besitzt, s. *Pieroth*, StaatsR I, 2006, § 10 Rdnrn. 713 ff.

35 Weshalb *Lang*, Wpg 1998, 163 (171 f.), Rückbeziehungen auf den Bundesratsbeschluss für zulässig hält.

36 Für eine Rationalisierung des Abwägungsvorgangs *Berger* (o. Fußn. 29), S. 157 ff., und (bezogen auf die unechte Rückwirkung) *Englisch/Plum*, StuW 2004, 342 (356 f.).

37 *Hey* (o. Fußn. 13), S. 374 ff. Der von *Spindler*, DStJG 27 (2004), 69 (85), in Erwägung gezogene Notstandsvorbehalt für bedrohliche Haushaltslagen, die das Funktionieren des Staates gefährden, mag unechte Rückwirkungen rechtfertigen, nicht aber echte Rückwirkungen.

Bericht

Richter am OLG Dr. Gerhard Pape, Göttingen

Entwicklung des Regelinsolvenzverfahrens in den Jahren 2004 bis 2006*

Der nachfolgende Beitrag berichtet über die Rechtsprechung zum Regelinsolvenzverfahren in den Jahren 2004 bis 2006 und schließt damit an den Beitrag des Verfassers in NJW 2004, 2946 an.

I. Einleitung

Bei der Zahl der eröffneten Insolvenzverfahren ist zwar ein stetig ansteigendes Übergewicht von Verfahren über das Vermögen natürlicher Personen zu beobachten, in denen der Schuldner auf Basis der Verfahrenskostenstundung über das Insolvenzverfahren seine Restschuldbefreiung erreichen will¹. Hieraus folgt aber nicht, dass es einen signifikanten Rückgang der Unternehmensinsolvenzen gegeben hat. Zwar ist die Zahl der Unternehmensinsolvenzen auf Grund der konjunkturellen Entwicklung leicht rückläufig, gleichwohl bewegen sich die Verfahrenszahlen weiter auf hohem Niveau. Entsprechend vielfältig sind die zum Regelinsolvenzverfahren ergangenen Entscheidungen. Nachfolgend werden die Schwerpunkte der Entwicklung der Rechtsprechung zum Unternehmensinsolvenzrecht aufgezeigt, ohne dass sämtliche Verästelungen im Detail dargestellt werden können. Hinzuweisen ist etwa auf die Entscheidungen zur Auswahl des Insolvenzverwalters. Hier hat es mit dem Zwang zu einem

gerichtlichen Vorauswahlverfahren durch mehrere Entscheidungen des *BVerfG* eine vollkommen neue Entwicklung gegeben². Auf gesetzgeberischer Ebene zeichnet sich ab, dass es im kommenden Jahr zu der Verabschiedung eines Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens³ kommen könnte, in dem es um die Korrektur von Vorschriften des Regelinsolvenzverfahrens geht, die aber keinen allzu großen Einfluss auf die Verfahrensabwicklung haben werden.

II. Entscheidungen zum Insolvenzeröffnungsverfahren

Eine in Vollzug gesetzte fehlerhafte Gesellschaft ist hinsichtlich des von ihr gebildeten Gesellschaftsvermögens insolvenzfähig i. S. des § 11 I, II Nr. 1 InsO⁴. Wird über das Vermögen der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG das Insolvenzverfahren eröffnet, so führt dies zum Ausscheiden der

* Der Autor ist stellvertretender Vorsitzender im 4. Zivilsenat des OLG Celle.

1 Zur Entwicklung des Verbraucherinsolvenzverfahrens im Jahr 2005 vgl. *Pape*, NJW 2006, 2744.

2 Zu diesem Themenbereich wird auf *Gaier*, ZInsO 2006, 1177; *Pape*, NZI 2006, 665; *Vallender*, NJW 2006, 2597, verwiesen.

3 Dazu *Wimmer*, DB 2006, 2331.

4 *BGH*, NJW-RR 2007, 259 = NZG 2007, 69 = ZIP 2006, 2174.