



Universität Hamburg

**Professor Dr. Dr. h.c. Marian Paschke**

DIREKTOR DES SEMINARS FÜR HANDELS-,  
SCHIFFFAHRTS- UND WIRTSCHAFTSRECHT  
DER UNIVERSITÄT HAMBURG  
JURISTISCHE FAKULTÄT  
HEIMHUDER STR. 71  
20148 HAMBURG

Tel.: 040/42838-5999

Fax : 040/42838-4546

e-mail: marian.paschke@jura.uni-hamburg.de

Prof. Dr. Dr. h.c. Marian Paschke  
Heimhuder Str. 71 • 20148 Hamburg

---

## **Rechtsgutachten**

### **zur Frage der Verfassungswidrigkeit des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen**

#### **- Zusammenfassung und wesentliche Ergebnisse -**

1. Am 4. Mai 2005 hat das Bundeskabinett den „Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen“ verabschiedet. Der Gesetzesentwurf sieht in der neu zu schaffenden Regelung des § 15 b EStG eine sog. Verlustabzugsbeschränkung für Verluste aus der Beteiligung an sog. Steuerstundungsmodellen vor. In der ebenfalls neu vorgesehenen Vorschrift des § 52 Abs. 33 a EStG wird das Wirksamwerden in der Weise geregelt, dass die Regelung auf alle Fondsmodelle anzuwenden ist, denen der Steuerpflichtige nach dem 4. Mai 2005 beigetreten ist oder für die nach dem 17. März 2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde.
2. Die Stichtagsregelungen des Gesetzesentwurfs stellen ein Novum der Steuergesetzgebung der Bundesrepublik Deutschland dar. Mit ihnen wird erstmals in der bundesdeutschen Steuergesetzgebungsgeschichte versucht wird, eine steuerrechtliche Regelung rückwirkend auf den Zeitpunkt der Regierungserklärung des Bundeskanzlers (17. März 2005) bzw. des Kabinettsbeschlusses (4. Mai 2005) in Geltung zu setzen.
3. Die geplante Neuregelung unterliegt durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Stichtagsregelungen verletzen das grundgesetzlich geschützt Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bestehenden Steuergesetzgebung. Die Vorschriften verstoßen daher gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG und sind daher verfassungswidrig.
4. Das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG gewährleistet keinen uneingeschränkten Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bestehenden Steuergesetzgebung. Andernfalls würde die vom Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG geschützte Änderungsbefugnis des parlamentarischen Gesetz-

gebers nicht realisiert werden können.

5. Während nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Vergangenheit eine (echte) Rückwirkung der Steuergesetzgebung in abgeschlossene Sachverhalte durch das Rechtsstaatsprinzip als grundsätzlich verboten angesehen, die (unechte) Rückwirkung in noch nicht abgeschlossene Sachverhalte aber in der Regel als zulässig erachtet wurde, nimmt die neuere Rechtsprechung insbesondere aus Gründen des Dispositionsschutzes des Steuerpflichtigen eine Abwägung bei der Entscheidung über die Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetzgebung vor. Bei dieser Abwägung ist für die jeweilige Regulationssituation zu prüfen, ob das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende Rechtslage die für eine Rückwirkung sprechenden Gemeinwohlbelange überwiegen.
6. Eine Rückbeziehung des Steuergesetzes auf den Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestages ist vom Bundesverfassungsgericht in Einzelfällen anerkannt worden. Diese Rechtsprechung unterliegt allerdings gravierenden Einwendungen, weil die regelmäßig nach Art. 105 Abs. 3 GG zustimmungspflichtigen Steuergesetze bei divergierenden Mehrheiten im Bundestag und Bundesrat noch erhebliche Veränderungen im Vermittlungsausschuß erfahren können. Gesichert ist, dass für das Inkrafttreten eines Gesetzes vor seiner Verkündung stets eine besondere Rechtfertigung erforderlich ist. Maßnahmen und Ankündigungen im Vorfeld des Gesetzesbeschlusses sind grundsätzlich nicht geeignet, den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen entfallen zu lassen.
7. Die Rückbeziehung auf den Tag des Kabinettsbeschlusses hat das Bundesverfassungsgericht bisher nur in einem einzigen Fall zugelassen. In der Entscheidung vom 13.12.1997 (BVerfGE 97, S. 67 ff.) hat es die Intention des Gesetzgebers anerkannt, bei Vorliegen „zwingender Gründe des Gemeinwohls“ das Gesetz rückwirkend auf den Tag des Kabinettsbeschlusses in Kraft zu setzen, damit die Wirkung des Gesetzes nicht durch Ankündigungseffekte unterlaufen werden konnte. Die Rückbeziehung der Wirkungen eines Steuergesetzes auf den Tag einer Regierungserklärung hat es bisher noch in keinem Fall gegeben.
8. Den strikten Anforderungen für eine ausnahmsweise gerechtfertigte Rückwirkung des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen auf einen Tag vor dessen Verkündung und erst recht den noch strengeren Anforderungen an eine Rückbeziehung auf den Tag des Kabinettsbeschlusses genügt die vorgesehene Neuregelung nicht.
9. Die mangelnde Rechtfertigung der Rückwirkung beruht darauf, daß einerseits die Bundesregierung bis in das laufende Jahr besonderes Vertrauen der Anleger in den Fortbestand der geltenden Rechtslage geschaffen hat, indem sie nicht zuletzt auf den einschlägigen Fachtagungen – wie der Vierten Maritimen Konferenz am 24./25. Januar 2005 in Bremen – für ein besonderes Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Fortdauer des „maritimen Bündnisses“ von Politik und Anlegerschaft explizit geworben hat. Andererseits werden nicht etwa „zwingende Gründe des Gemeinwohls“ sondern schlichte fiskalische Interessen zur Begründung der Gesetzgebung vorgebracht, die ausdrücklich als Instrument zur Gegenfinanzierung der Körperschaftssteuerreform konzipiert wurde. Das fiskalische Interesse wiederum kann nicht als erheblich eingestuft werden. Die vorgelegten Schätzungen

der Einspareffekte belaufen sich zwar auf eine Summe von 2,5 Mrd. Euro. Sie betrifft aber branchenübergreifend sämtliche Fondsmodelle, ohne die sehr verschiedenen wirtschaftlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen jeweils in Rechnung zu stellen. Deshalb ist die Validität der in Aussicht gestellten Spareffekte unzureichend. Sekundäreffekte die sich aus einer nachlassenden Investitionstätigkeit ergeben können werden vernachlässigt, fondsspezifische Besonderheiten – wie die Fortführung von Tonnagesteuerfonds im Schiffsbereich trotz der erzwungenen Abschaffung von Kombinationsfonds – werden nicht in Ansatz gebracht. Schon deswegen fehlt es an einer hinreichenden verfassungsrechtlichen Legitimationsgrundlage für die Durchbrechung des begründeten Vertrauens der Steuerpflichtigen.

10. Der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauensschutz genießt vor allem aber auch deswegen Vorrang vor dem Interesse des Staates an einer rückwirkenden Ingeltungsetzung, weil angesichts der kontroversen politischen Diskussion um die Schaffung des Gesetzes eine Beseitigung des Anlegervertrauens durch die den Stichtagsregelungen zugrunde liegenden Ereignisse, nämlich der Regierungserklärung des Bundeskanzlers bzw. des Kabinettsbeschlusses, ausgeschlossen erscheint. Angesichts der derzeit vollständig verschiedenen Mehrheitsverhältnisse in Bundestag und Bundesrat, im Hinblick auf die politischen Kontroversen innerhalb der die Regierungskoalition tragenden Fraktionen und Parteien und nicht zuletzt infolge der angekündigten vorzeitigen Wahl zum Deutschen Bundestag und der damit einhergehenden Beeinflussung des politisch-parlamentarischen Geschehens können weder die Regierungserklärung noch der Kabinettsbeschluß vertrauensbeeinträchtigende Wirkung haben. Zweifelhaft ist schon generell, ob vorlegislativen Maßnahmen eine vertrauenserhebliche Publizitätswirkung beigemessen werden kann. Unter dem Grundgesetz gibt es kein rechtsstaatlich geordnetes Gesetzgebungsankündigungsverfahren dem eine solche, die Kontinuitätsersparungen der Bürger beseitigende Wirkung zukommt. Aus rechtstaatlicher Sicht erscheint es deshalb geboten, den frühestmöglichen Zeitpunkt der Rückwirkung eines Gesetzes zumindest auf den der rechtsförmlichen Einbringung des Gesetzesvorhabens in das Parlament zu fixieren. Jedenfalls aber unter den gegenwärtig obwaltenden Bedingungen extrem divergierender politischer Mehrheitsverhältnisse in den Gesetzgebungsorganen verdient der Vertrauensschutz der steuerpflichtigen Bürger in den Fortbestand der Steuergesetzgebung im Interesse rechtstaatlichen Dispositionsschutzes uneingeschränkter Vorrang und verbietet deshalb eine rückwirkende Steuergesetzgebung.

11. Angesichts der aktuellen politischen Entwicklung nach den Landtagswahlen in Nordrhein-Westfalen am 22. Mai 2005 kann der Fall eintreten, daß das geplante Gesetzesgebungsvorhaben nicht mehr in der laufenden Legislaturperiode verabschiedet wird. Dazu kann es kommen, wenn das Gesetzesvorhaben – etwa wegen der Ankündigung einer Vertrauensfrage des Bundeskanzlers mit der möglichen Folge einer Auflösung des Bundestages und der Ansetzung von Neuwahlen - gar nicht mehr in den Deutschen Bundestag eingebracht wird, oder es zwar eingebracht, aber nicht mehr von Bundestag und Bundesrat verabschiedet wird.

Sollte § 15 b EStG in der neuen Legislaturperiode ab dem Herbst 2005 verabschiedet werden, dann wäre eine Rückbeziehung der Wirkungen des Gesetzes auf den Zeitpunkt der Regierungserklärung am 17. März bzw. des Kabinettsbe-

schlusses am 4. Mai 2005 verfassungsrechtlich unzulässig. Diese würde nicht nur gegen den rechtstaatlichen Vertrauensschutz des Art. 20 Abs. 3 GG sondern auch gegen den Grundsatz der materiellen Diskontinuität (Art. 39 GG) verstoßen. Nach dem Ende der ablaufenden Legislaturperiode im Herbst 2005 muß der Bürger mit keinem (rückwirkenden) Inkrafttreten einer Gesetzesänderung mehr rechnen. Alle Gesetzgebungsvorhaben müssen in der neu anlaufenden Legislaturperiode neu begonnen werden. Das Kontinuitätsvertrauen der Bürger kann der Gesetzgeber nur in der jeweils laufenden Legislaturperiode beeinträchtigen, weil die Befugnisse des Parlaments nach Art. 39 GG auf die jeweilige Legislaturperiode begrenzt sind.

Für die nach Neuwahlen beginnende neue Legislaturperiode gelten dann wiederum die genannten rechtstaatlichen Vertrauensschutzerwägungen. Somit ergibt sich aus der verfassungsrechtlichen Rechtslage, dass dann, wenn § 15 b EStG nicht mehr in der laufenden Legislaturperiode verabschiedet werden sollte, dem Gesetzgeber nur ein sehr geringer zeitlicher Spielraum bleibt, das Gesetz noch im Jahr 2005 und damit für den Veranlagungszeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2005 wirksam werden zu lassen.

Hamburg, den 26. Mai 2005

(Prof. Dr. Dr. h.c. Marian Paschke)