

**Professor Dr. Rupert Scholz**

**Koenigsallee 71 a  
14193 Berlin**

Berlin, den 12. Oktober 2006

**Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum Entwurf eines  
Jahressteuergesetzes 2007 am 16.10.2006**

**Frage der Verfassungsmäßigkeit der geplanten Neuregelungen gem. §§ 20  
Abs. 2b, 52 Abs. 37d EStG i. V. m. § 15b EStG**

1. Über die Regelung des § 15b EStG wurden seinerzeit bestimmte Steuerstundungsmodelle, vor allem solche aus Medienfonds, Schiffsbeteiligungen usw., rechtlich eingeschränkt – und dies schon mit Rückwirkung auf den 10.11.2005, obwohl die Regelung des § 15b EStG erst am 22.12.2005 in Kraft getreten ist. Schon damals stellten sich verfassungsrechtliche Probleme unter dem Aspekt einer verfassungswidrigen Rückwirkung gegenüber dieser Neuregelung.

Mit der jetzt geplanten Neuregelung gem. § 20 Abs. 2b, 52 Abs. 37d EStG sollen diese Einschränkungmaßnahmen auf weitere bzw. auf andere Steuerstundungsmodelle erstreckt werden. § 20 Abs. 2b EStG verfügt insoweit die „sinngemäße“ Anwendung des § 15b. Diese Neuregelung soll bereits bzw. „erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2006“ gelten (vgl. § 52 Abs. 37d). Laut der Amtlichen Begründung zu § 20 Abs. 2b soll es darum gehen, die Regelung des § 15b „für sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen erstmalig auf in dem Veranlagungszeitraum 2006 erzielte Verluste anzuwenden“.

Die Amtliche Begründung beruft sich hierbei darauf, dass ein „massives Auftreten von Steuerstundungsmodellen bei Einkünften aus Kapitalvermögen zu nicht hinnehmbaren Gestaltungen geführt habe, die der generellen Einschätzung von Steuerstundungsmodellen durch den Gesetzgeber im Jahre 2005 klar widersprechen und zu gravierenden negativen Auswirkungen auf die öffentliche Haushalte führen würden, wenn nicht die Anwendungsregelung den gesamten Veranlagungszeitraum mit einbezieht“.

Die Amtliche Begründung macht hierbei geltend, dass die seinerzeitige Regelung des § 15b Steuerstundungsmodelle, die zu beschränken seien, lediglich „beispielhaft aufgelistet“ habe.

2. Diese Tatsacheneinschätzung bzw. Tatsachenbehauptung der Amtlichen Begründung ist jedoch unrichtig. Die Regelung des § 15b in der Fassung von 2005 war definitiv von abschließender Regelungsqualität. Sie regelte konstitutiv-enumerativ die in der Amtlichen Begründung im Einzelnen aufgeführten Steuerstundungsmodelle und war keineswegs nur als beispielhafte Regelung gedacht. Dies ergibt sich ebenso aus dem Gesamtkontext wie auch aus der Tatsache, dass schon im Jahre 2005 bzw. in den Jahren zuvor Steuerstundungsmodelle, die jetzt eingeschränkt werden sollen, auf dem Markt existierten und von den Finanzverwaltungen auch akzeptiert wurden.
3. Über die Regelung des § 52 Abs. 37d soll die geplante Neuregelung bereits mit Wirkung ab 01.01.2006 wirksam werden. Damit wird mit rückwirkender Qualität auch in Dispositionen steuerpflichtiger Personen eingegriffen, die im Laufe des Jahres 2006 im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage getroffen würden, bspw. durch den Beitritt in entsprechende Fonds. Diese Rückwirkungsproblematik wird auch von der Bundesregierung gesehen. Die Bundesregierung macht jedoch geltend, dass „die Anbieter dieser Beteiligungen damit rechnen mussten, dass der Gesetzgeber auch diese Lücke schließt“ (Presseerklärung des Bundesfinanzministeriums vom 24.08.2006). Laut Handelsblatt vom 24.08.2006 hat die Parlamentarische Staatssekretärin Hendricks aus dem Bundesfinanzministerium erklärt, dass „das Bundesfinanzministerium selbstverständlich diese Frage (sc. Frage der verfassungskonformen Rückwirkung) in verfassungsrechtlicher Hinsicht geprüft hat, mit dem Ergebnis, dass die vorgesehene sogenannte unechte Rückwirkung ver-

fassungsrechtlich zulässig ist“; die Betroffenen genössen keinerlei Vertrauensschutz“.

4. Tatbestandlich ist nach der Rechtsprechung des BVerfG zwischen der echten und der unechten Rückwirkung zu unterscheiden. Um einen Fall der echten Rückwirkung handelt es sich dann, wenn die Rechtsfolgen eines belastenden oder eingreifenden Gesetzes schon für einen vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Regelung liegenden Zeitpunkt eintreten soll, wenn das Gesetz also nachträglich in bereits abgeschlossene, der Vergangenheit zugehörige Sachverhalte eingreift und die an die Tatbestände geknüpften Rechtsfolgen nachträglich zulasten des Bürgers ändern. Solche Gesetze sind nach der Rechtsprechung des BVerfG grundsätzlich unzulässig, weil sie den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz des Bürgers verletzen. Im Gegensatz zur echten Rückwirkung betrifft die unechte Rückwirkung nicht den zeitlichen, sondern den sachlichen Geltungsbereich einer Norm. Von einer unechten Rückwirkung ist demgemäß dann auszugehen, wenn das Gesetz, dessen Rechtsfolgen erst nach der Verkündung der gesetzlichen Regelung eintreten, auf gegenwärtige, d. h. noch nicht abgeschlossene Sachverhalte belastend oder eingreifend für die Zukunft einwirkten und damit nachträglich erworbene Rechtspositionen beschränkten oder entwerteten. Solche unechten Rückwirkungen sind nach der Rechtsprechung des BVerfG prinzipiell zulässig; sie unterliegen nicht vergleichbar strengen Begrenzungen wie die echte Rückwirkung, gewähren aber auch einen prinzipiellen Vertrauensschutz.
5. Im hiesigen Falle handelt es sich um einen Tatbestand der echten und nicht nur der unechten Rückwirkung. Im Steuerrecht ist zwar von der früheren Rechtsprechung davon ausgegangen worden, dass steuerliche Belastungen, namentlich bestimmte Erhöhungen von Steuersätzen im Laufe eines Veranlagungszeitraums, d. h. im Laufe des jeweiligen Kalenderjahres, nach Maßgabe des sogenannten Annuitätsprinzips Tatbestände einer bloßen unechten Rückwirkung darstellen. Diese Rechtsprechung ist jedoch spätestens seit der Entscheidung des BVerfG vom 03.12.1997 im sogenannten Schiffsbeteiligungsfall (BVerfGE 97, 67 ff.) nicht mehr maßgebend. Mit dieser Entscheidung hat das BVerfG die – ohnehin im Steuerrecht schon längst fragwürdig gewordene – Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung zugunsten eines einheitlichen Rückwirkungstatbestandes dahingehend verändert, dass es nunmehr allein auf die Dispositionen des Steuerpflichtigen

ankommt, unabhängig davon, ob dies bereits vor oder während des Veranlagungszeitraums geschehen ist. Das BVerfG hat Einschränkungen dieses Vertrauensschutzes für bereits getätigte Dispositionen nur unter der Voraussetzung unter Einschränkungs- oder Änderungsvorbehalte gestellt, wenn „zwingende Gründe des gemeinen Wohls eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots rechtfertigen“.

Solche „zwingenden Gründe des gemeinen Wohls“ sind im hiesigen Fall nicht erkennbar.

Soweit die Amtliche Begründung darauf hinweist, dass erhebliche Ausfälle für die öffentlichen Haushalte zu befürchten seien, handelt es sich um ein rein fiskalpolitisches Argument, das anerkanntermaßen nicht geeignet ist, einen rechtsstaatlich garantierten Vertrauensschutz des Bürgers aufzuheben. Soweit die Amtliche Begründung darüber hinaus erklärt, es gehe hier angeblich um „als wirtschaftlich unsinnig erkannte und auf Steuervermeidung abzielende Steuergestaltungen“, so ist auch dieses Argument nicht stichhaltig. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ist der Bürger stets berechtigt, alle legalen Mittel zur Steuervermeidung zu nutzen. Darüber hinaus ist es nicht Aufgabe bzw. das Recht des Gesetzgebers, entsprechend legale steuerrechtliche Verhaltensweisen des Bürgers nachträglich als „wirtschaftlich unsinnig“ zu disqualifizieren.

6. Insgesamt ergibt sich hiernach, dass die geplante Neuregelung nicht mit rückwirkender Qualität ausgestattet werden darf. Alle diejenigen Steuerpflichtigen, die bereits während des Veranlagungszeitraums 2006 entsprechende wirtschaftliche Dispositionen in abgeschlossener Form getätigt haben, genießen uneingeschränkten Vertrauensschutz. Dem muss die gesetzliche Neuregelung gerecht werden (Verzicht auf die Regelung des § 52 Abs. 37d).
7. Das Gleiche ergibt sich in grundrechtlicher Hinsicht, vor allem nach Maßgabe der Grundrechte gem. Art. 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG.



- Prof. Dr. Rupert Scholz -