
Prof. Dr. Johanna Hey

Direktorin des Instituts für Steuerrecht
Universität zu Köln



Institut für Steuerrecht, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Albertus-Magnus-Platz
50923 Köln

Telefon 0221/470-2271

Telefax 0221/470-5027

e-mail:

johanna.hey@uni-koeln.de

homepage:

www.uni-koeln.de/jur-fak/inststeu

Köln, den 10. 10. 2006

STELLUNGNAHME

zur rückwirkenden Anwendung von § 15b EStG auf Kapitaleinkünfte
(§§ 20 Abs. 2b; 52 Abs. 37d EStG idF des Jahressteuergesetzes 2007)

A. Zeitlicher Anwendungsbereich von § 20 Abs. 2b EStG-E

Durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. 12. 2005 (BGBl. I, 3683) hat der Gesetzgeber die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b EStG eingeführt. Der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 sieht nun in § 20 Abs. 2b EStG-E eine Ausweitung der Vorschrift auf Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Gemäß § 52 Abs. 37d EStG-E soll die Regelung erstmals anwendbar sein für den Veranlagungszeitraum 2006, d.h. auf den 1. 1. 2006 zurückbezogen werden. Aufgrund des Verweises in § 52 Abs. 37d Satz 2 EStG-E auf § 52 Abs. 33a EStG gilt die Verlustverrechnungsbeschränkung erst für nach dem 10. 11. 2005 getätigte Investitionen (Beitritt bzw. Beginn des Außenvertriebs des Steuerstundungsmodells). Hierbei handelt es sich um das Datum des Koalitionsvertrages, in dem eine Einschränkung der Verlustverrechnung aus Steuerstundungsmodellen allgemein angekündigt worden war.

B. Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung auf den 1. 1. 2006

Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, für die Zukunft gegen Steuerstundungsmodelle vorzugehen, mit denen Aufwand ausschließlich aus steuerlichen Gründen zeitlich vorgezogen wird. Von der Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit der Regelung, zu der hier nicht Stellung genommen werden soll, zu unterscheiden ist indes der **zeitliche Anwendungsbereich**. Diesbezüglich wirft der Gesetzentwurf erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken auf.

I. Eingriff in abgeschlossene Dispositionen

Eine Rückbeziehung auf den 1. 1. 2006 **verletzt** jene Steuerpflichtigen in ihrem **rechtsstaatlich und grundrechtlich geschützten Vertrauen**, die auf der Grundlage der bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 geltenden Rechtslage wegen der hiermit verbundenen steuerlichen Effekte in Steuerstundungsmodelle auf Zinsbasis investiert haben. Der **steuerliche Sachverhalt** ist mit der rechtsverbindlichen Zeichnung der Anlage **abgeschlossen**. Der Steuerpflichtige hat im Nachhinein keine Möglichkeiten, sein Verhalten der neuen Rechtslage anzupassen. Deshalb kann sich der Gesetzgeber nicht auf die sog. Veranlagungszeitraumrechtsprechung berufen, nach der es ihm erlaubt sein soll, verschärfende Steuerrechtsänderungen im laufenden Veranlagungszeitraum mit Rückwirkung auf den Beginn des Veranlagungszeitraums vorzunehmen (BVerfGE 13, 261, 274; BVerfGE 72, 200, 240 ff.). Diese Rechtsprechung ist für dispositionsbezogene Steuerrechtsänderungen überholt durch BVerfG v. 3. 12. 1997 (BVerfGE 97, 67, 78).

II. Verletzung verfassungsrechtlich geschützter Dispositionen ist nicht gerechtfertigt

Die Rückwirkung ist folglich an den Maßstäben der **echten Rückwirkung** zu messen. Diese ist **grundsätzlich unzulässig**, wenn nicht besondere Rechtfertigungsgründe eingreifen. Aber auch bei einer Einordnung als lediglich **unechte Rückwirkung** überwiegt vorliegend das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die im Zeitpunkt der maßgeblichen Investitionshandlung geltende Rechtslage gegenüber dem Interesse des Gesetzgebers an rückwirkender Änderung.

Jedenfalls bis zur Veröffentlichung des Referentenentwurfs zum Jahressteuergesetz 2007 im Juli 2006 gab es keine konkreten Anhaltspunkte, dass es zu einer Ausweitung von § 15b EStG auf Kapitaleinkünfte kommen würde. Damit war der Vertrauenstatbestand der bis dahin geltenden Fassung des EStG **weder zerstört noch geschwächt**.

Auch der in der Gesetzesbegründung angegebene Zweck, wonach § 20 Abs. 2b EStG-E der **Vermeidung von Umgehungsgestaltungen** dienen soll, rechtfertigt die Rückwirkung auf den 1. 1. 2006 nicht. Es handelt sich bei der jetzt vorgenommenen Ausweitung auf Kapitaleinkünfte nicht um die Korrektur eines gesetzgeberischen Versehens. § 15b EStG ist zwar sehr kurzfristig

eingeführt worden, wurde aber trotzdem intensiv diskutiert. Die Vorschrift richtete sich nicht gegen Steuerstundungsmodelle jeglicher Art, sondern hatte einen klar begrenzten Anwendungsbereich. Deshalb hat § 20 Abs. 2b EStG-E auch nicht lediglich klarstellenden Charakter, sondern wirkt konstitutiv.

Zudem kann, soweit der Gesetzgeber bei Einfügung von § 15b EStG die Möglichkeit von Steuerstundungsmodellen im Rahmen anderer Einkunftsarten übersehen haben sollte, ein derartiges **gesetzgeberisches Versehen** nicht rückwirkend zu Lasten der Steuerpflichtigen korrigiert werden. Die Verantwortung für die zielgenaue Abfassung von Gesetzen liegt in der Risikosphäre des Gesetzgebers. Vom Steuerpflichtigen kann nicht verlangt werden, er habe erkennen müssen, dass der Gesetzgeber auch Steuerstundungsmodelle im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen habe erfassen wollen und eine entsprechende Regelung lediglich vergessen habe. Vielmehr darf der Steuerpflichtige grundsätzlich von einem sorgfältig und vorausschauend agierenden Gesetzgeber ausgehen.

Auch die **Vermeidung von Ankündigungseffekten** kann eine Rückwirkung auf den 1. 1. 2006 nicht rechtfertigen. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht in der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung vom 3. 12. 1997 (BVerfGE 97, 67 ff.) eine Rückwirkung – wohlgernekt nur auf den Kabinettsbeschluss – zur Vermeidung von Ankündigungseffekten für zulässig erachtet, um volkswirtschaftliche Fehlinvestitionen zu verhindern. Die in der Vergangenheit getätigten Kapitalanlagen würden aber auch durch die Rückwirkung nicht ungeschehen gemacht. Die Rückwirkung auf den 1. 1. 2006 kann etwaige allokativen Fehlleitungen, für die es im Übrigen keine Anhaltspunkte gibt, folglich nicht verhindern. Zudem konnten Ankündigungseffekte frühestens mit dem Beginn des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2007, also frühestens ab dem Kabinettsbeschluss, auftreten.

Zur Rechtfertigung ungeeignet ist schließlich der Hinweis auf die Höhe der aufgrund der zwischenzeitlich vermarkteten Anteile drohenden **Steuerausfälle**. Jede Rückwirkung einer verschärfenden Steuerregelung führt zu Mehreinnahmen, ohne dass das bloße Fiskalinteresse die Verletzung berechtigter Vertrauensschutzinteressen der Steuerpflichtigen rechtfertigen könnte.

III. Schlussfolgerung

Die Rückbeziehung von § 20 Abs. 2b EStG idF des Jahressteuergesetzes 2007 auf den 1. 1. 2006 begegnet **erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken**. Der Gesetzgeber sollte zu der rechtsstaatlichen Grundregel eines **Inkrafttretens von Gesetzen mit Verkündung** im Bundesgesetzblatt zurückkehren. Allenfalls denkbar wäre eine **Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss** (vgl. BVerfGE 13, 206, 213; BVerfGE 13, 261, 272 f; BVerfGE 27, 167, 173 f.; BVerfGE 43, 291, 392).