



Aktueller Begriff

Weiterentwicklung der Rechtsprechung zur unechten Rückwirkung von Steuergesetzen

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 10. Oktober 2012 seine Rechtsprechung zur **unechten Rückwirkung** von Steuergesetzen weiterentwickelt. Danach sind rückwirkende Änderungen des Steuerrechts für den laufenden Veranlagungszeitraum (VZ) zwar **nicht grundsätzlich unzulässig**. Jedoch stehen sie den Fällen **echter Rückwirkung** so nahe, dass gesteigerte Anforderungen an den **Vertrauensschutz** und die **Verhältnismäßigkeit** zu stellen sind.

Hintergrund: Beim Rechtsbegriff der Rückwirkung von Gesetzen geht es um die Frage, ob belastende Gesetze ihre Wirkung auch für Zeiträume vor ihrem Inkrafttreten entfalten können. Ein Gesetz ist belastend, wenn es die Rechtsposition des Betroffenen verschlechtert oder eine Vergünstigung desselben aufhebt oder verkürzt. Ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot gilt nach Art. 103 Abs. 2 Grundgesetz nur für das Strafrecht; eine entsprechende Anwendung auf das Steuerrecht scheidet aus. Dennoch leitet das BVerfG aus dem **Rechtsstaatsprinzip** und den Grundrechten sowie den damit einhergehenden Prinzipien der **Rechtssicherheit** und des **Vertrauensschutzes** auch für das Steuerrecht ein grundsätzliches Verbot rückwirkender belastender Gesetze ab. Der Bürger soll auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für seine Selbstbestimmung und Freiheit vertrauen können. Eine nachträglich Änderung der Rechtslage bedarf daher einer besonderen Rechtfertigung im Rahmen der **Verhältnismäßigkeitsprüfung**.

Es wird zwischen der echten Rückwirkung („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“) und der unechten Rückwirkung („tatbestandlichen Rückkanknüpfung“) unterschieden. Ein Fall der **echten Rückwirkung** liegt vor, wenn ein belastendes Gesetz nachträglich in bereits abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände ändernd eingreift. Diese Rückwirkung ist bis auf wenige Ausnahmen **grundsätzlich unzulässig**. Dagegen wird ein Fall der **unechten Rückwirkung** angenommen, wenn ein belastendes Gesetz auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirkt. Die unechte Rückwirkung war verfassungsrechtlich **bislang regelmäßig zulässig**.

Im Steuerrecht ist hinsichtlich der **Abgrenzung** zwischen echter und unechter Rückwirkung maßgeblich, ob der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld abändert. Die Steuerschuld entsteht im Bereich der Einkommen- und Gewerbesteuer mit Ablauf des VZ (regelmäßig das Kalenderjahr). Greift also eine Regelung in einen früheren VZ ein, liegt eine echte Rückwirkung vor; wirkt sich die Änderung demgegenüber auf den laufenden VZ aus, stellt dies eine unechte Rückwirkung dar.

Nr. 03/13 (30. Januar 2013)

Ausarbeitungen und andere Informationsangebote der Wissenschaftlichen Dienste geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Der Deutsche Bundestag behält sich die Rechte der Veröffentlichung und Verbreitung vor. Beides bedarf der Zustimmung der Leitung der Abteilung W, Platz der Republik 1, 11011 Berlin.

Zum Beschluss: Das BVerfG hatte über die Frage zu entscheiden, ob der frühere § 36 Abs. 4 Gewerbesteuerengesetz (GewStG) in der Fassung des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 die rückwirkende Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG bereits für den gesamten VZ 2001 anordnen durfte. Nach § 8 Nr. 5 GewStG sind die nach Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht außer Ansatz gebliebenen Gewinnanteile aus sogenannten Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 % im Gewerbesteuerrecht dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Die Besonderheit des Falles liegt darin, dass § 8 Nr. 5 GewStG erst in der **Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses** vom 11. Dezember 2001 und nicht bereits im Gesetzentwurf zum UntStFG enthalten war. Entsprechend dieser Beschlussempfehlung beschloss der Bundestag am 14. Dezember 2001 das UntStFG. Am 24. Dezember 2001 wurde das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet. Das BVerfG entschied, dass das rückwirkende Inkraftsetzen der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG verfassungsgemäß sei, soweit es den Zeitraum nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses vom 11. Dezember 2001 betrifft. Soweit hingegen bis einschließlich 11. Dezember 2001 angefallene Gewinnanteile erfasst werden, sei dies unvereinbar mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes. Im Rahmen der **Verhältnismäßigkeitsprüfung** argumentierte das BVerfG, dass eine **unechte Rückwirkung von Steuergesetzen** in vielerlei Hinsicht mit der echten Rückwirkung vergleichbar sei. Zwar sei die unechte Rückwirkung von Steuergesetzen **nicht grundsätzlich unzulässig**, da der Gesetzgeber zur Erhaltung des Allgemeinwohls, insbesondere im Hinblick auf den ständigen Wandel der Lebensverhältnisse, eines gewissen Handlungsspielraums bedürfe, der über den Vertrauensschutz des Einzelnen hinausgehe. Aber bei der Abwägung der Interessen der Allgemeinheit mit denen des Einzelnen müsse dem **Vertrauensschutz besondere Aufmerksamkeit beigemessen** werden. Der Steuerpflichtige müsse grundsätzlich darauf vertrauen können, dass die Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses eines steuerrelevanten Geschäftsvorgangs nicht ohne hinreichende Rechtfertigung nachträglich geändert würde. Daher sei eine unechte Rückwirkung von Steuergesetzen erst dann mit dem Vertrauensschutz vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sei und dem Betroffenen die Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage aufgrund besonderer, die Rückwirkung in verhältnismäßiger Weise rechtfertigender öffentlicher Interessen zumutbar sei.

Nach Auffassung des BVerfG ist im vorliegenden Fall das **Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage ab dem Zeitpunkt der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses beseitigt** worden. Die Annahme eines solchen Vermittlungsvorschlages durch den Bundestag sei regelmäßig erheblich wahrscheinlicher als die eines Gesetzentwurfs. Denn der Vermittlungsvorschlag stehe am Ende des parlamentarischen Entscheidungsfindungsprozesses einschließlich der Kompromissbemühungen des Vermittlungsausschusses und markiere deren Ergebnis.

Ausblick: Die strengeren Anforderungen an den Vertrauensschutz und die Verhältnismäßigkeit bei unecht rückwirkenden Steuergesetzänderungen bieten größere Rechtssicherheit für den Betroffenen. Jedoch könnte die gesetzgeberische Tätigkeit durch die strengeren Maßstäbe gelähmt werden. Es bleibt weiter klärungsbedürftig, ob auch bereits mit Einbringung eines Gesetzentwurfs in den Bundestag das Vertrauen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage beseitigt wird.

Quellen:

- BVerfG, 1 BvL 6/07 vom 10.10.2012, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, S. 2322 ff.
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 3 Rz. 260 ff.