

Die Rückwirkung von Steuergesetzen

Wissenschaftlicher Vortrag,
Korea University – College of Law, Seoul (Südkorea), 22.9.2006

Gliederung

I. Problemaufriss – Erläuterungsfall

II. Rechtliche Analyse

1. Rechtsstaatsprinzip und Rechtssicherheit
2. Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung
3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
4. Kritik
5. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
6. Zerstörung des schutzwürdigen Vertrauens: sog. Ankündigungseffekt
7. Entscheidung des Erläuterungsfalls

III. Zusammenfassung in Thesen

Redemanuskript mit schematischer Übersicht
auf den folgenden Seiten

Sehr geehrter Herr Prof. Dr. Park,

[...]

I. Problemaufriss

Jahrzehnte lang teilten Korea und Deutschland dasselbe Schicksal, nämlich die Spaltung ihrer Nationen. Deutschland hatte das Glück, seine Teilung im Jahr 1990 überwinden zu können. Korea wurde dieses Glück vorerst noch nicht zuteil – ich sage „vorerst“, denn ich bin überzeugt, dass die Spaltung Ihres Landes ebenfalls überwunden werden wird. Einstweilen mag Deutschland für Sie als Experiment dienen: Sie können studieren, wie gut – oder wie schlecht – die Folgen der nationalen Teilung überwunden werden. Der Wiederaufbau des ehemals sozialistischen Ostteils von Deutschland „verschlingt“ Milliardenbeträge. Dieses Geld muss vor allem der deutsche Steuerzahler aufbringen. Dies und andere Ursachen hatten eine Folge: Seit 1990 musste der deutsche Gesetzgeber die Staatseinnahmen spürbar erhöhen. Dabei änderte er auch sehr oft Steuergesetze. Und damit bin ich bei meinem Thema: bei der Rückwirkung von Steuergesetzen. Denn der staatliche „Geldhunger“ war und ist sehr groß. Es kam vor, dass der Gesetzgeber die Steuern nicht nur für die Zukunft erhöhte. Dies wäre der Regelfall. Nein: Die Steuergesetze wurden manchmal auch für die Gegenwart und teilweise sogar für die Vergangenheit verschärft. Damit geriet der staatliche Finanzbedarf in Konflikt mit einem der obersten Prinzipien der freiheitlichen Demokratie: nämlich mit dem Rechtsstaatsprinzip. In der deutschen Verfassung, dem Grundgesetz, ist das Rechtsstaatsprinzip insbesondere in Art. 20 Abs. 3 als unabänderliche Staatsfundamentalnorm festgeschrieben. Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips ist die Rechtssicherheit. Die Rechtssicherheit schützt unter anderem das Vertrauen des Bürgers: Gesetze dürfen grundsätzlich nicht rückwirkend zu seinem Nachteil geändert werden.

Als schönes Beispiel mögen die sogenannten Schiffsbausubventionen dienen: Bis 1996 wurden private Investitionen in Handelsschiffe durch das deutsche Einkommensteuerrecht gefördert. Dies geschah durch die Gewährung von großzügigen Steuerabzügen: In den ersten fünf Jahren nach Fertigstellung der Schiffe konnten bis zu 40% des Kaufpreises abgesetzt werden. Bei den Steuerpflichtigen hatte dies eine spürbar niedrigere Einkommensteuer zur Folge. Dem entsprachen auf staatlicher Seite schmerzliche Einnahmeausfälle. Hinzu trat, dass das wirtschaftspolitische Ziel weitgehend verfehlt wurde. Denn die Steuerpflichtigen investierten nicht bei deutschen Werften und schafften daher keine Arbeitsplätze im Inland. Stattdessen legten sie das Kapital bei Werften in Ostasien an, sehr oft in Taiwan – also gar nicht so weit weg von hier. So entpuppten sich die Steuersubventionen als Programm zur Förderung des Schiffsbaus in Ostasien. Dies entsprach nicht den Vorstellungen der Politiker. Daher wurde diese Steuersubvention abgeschafft. Die Besonderheit des Falls liegt nun darin, dass das zugrunde liegende Steuergesetz am 7. November 1996 im deutschen Parlament beschlossen und am 27. Dezember 1996 verkündet wurde. Die Abschaffung der Schiffsbausubventionen sollte aber bereits zum 25. April 1996 Geltung erlangen. Dieser Zeitpunkt wurde ge-

wählt, weil die Bundesregierung an diesem Tag ihre Absicht offenbart hatte, die Schiffbaubausubvention zu streichen. Gleichwohl liegt die Abschaffung der Subvention ab April 1996 rund acht Monate vor der Verkündung des Gesetzes im Dezember. Für diese acht Monate entfaltete das Gesetz Rückwirkung. Dagegen klagte eine Kapitalanlagegesellschaft. Sie hatte am 30. April 1996, also fünf Tage nach dem Stichtag, einen Schiffbauvertrag mit einer Werft in Taiwan über ein Container-Schiff im Wert von 32 Mio. US-Dollar abgeschlossen. Wegen der Abschaffung der Steuersubvention zum 25. April erlitt die Gesellschaft erhebliche Verluste. Die Klage war erfolglos. Daher erhob die Gesellschaft Verfassungsbeschwerde vor dem Bundesverfassungsgericht: Die Streichung der Steuersubvention vor dem 30. April 1996 sollte für verfassungswidrig und nichtig erklärt werden.

II. Rechtliche Analyse

1. Rechtsstaatsprinzip und Rechtssicherheit

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts soll der Staatsbürger staatliche Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend verhalten können. Er muss darauf vertrauen können, dass sein rechtmäßiges Handeln anerkannt bleibt. Dieses Vertrauen wird durch die Rechtssicherheit im Rahmen des Rechtsstaatsprinzips geschützt. Enttäuscht wird das Vertrauen des Bürgers vor allem, wenn ein Gesetz auf einen Zeitpunkt zurückwirkt, der vor der Verkündung des Gesetzes im amtlichen Verkündungsblatt liegt. Denn der Bürger kann sich erst ab Verkündung des Gesetzes verlässlich Kenntnis von dessen Inhalt verschaffen. Die deutsche Verfassung verbietet eine Rückwirkung von Gesetzen allerdings nicht ausnahmslos. Stets aber fordert das Rechtsstaatsprinzip eine besondere Rechtfertigung für eine Rückwirkung.

2. Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung

Für die Frage der Rechtfertigung rückwirkender Gesetze haben Verfassungsrechtsprechung und Literatur zwei Fallgruppen entwickelt. Unterschieden wird zwischen der echten und der unechten Rückwirkung von Gesetzen:

- Echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich in abgewickelte, vergangene Tatbestände eingreift.
- Von unechter Rückwirkung wird gesprochen, wenn das Gesetz nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirke.

3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

a) Echte Rückwirkung

Die echte Rückwirkung zulasten des Steuerpflichtigen ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich unzulässig. Sie kann nur in folgenden Ausnahmefällen gerechtfertigt werden, und zwar

- erstens aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder
- zweitens bei nicht schutzbedürftigem Vertrauen.

b) Unechte Rückwirkung

Anders liegen die Dinge nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts bei der unechten Rückwirkung. Zwar wird das Vertrauen des Steuerpflichtigen auch bei der unechten Rückwirkung von Gesetzen enttäuscht. Allerdings ist dieses Vertrauen nicht so stark geschützt wie bei der echten Rückwirkung. Denn dem Gesetzgeber muss es möglich sein, auf veränderte soziale Gegebenheiten mit einer Änderung von Gesetzen zu reagieren. Das Bundesverfassungsgericht stellt klar, dass die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde sich nicht ändern nicht geschützt sei. Die unechte Rückwirkung ist nur in zwei Fallgruppen verboten:

- Entweder wenn das Handeln des Gesetzgebers ohne sachlichen Grund erfolgt und darum willkürlich ist
- oder wenn die Gesetzesänderung hinter ein schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers zurücktreten muss.

Im zweiten Fall ist demnach eine Interessenabwägung vorzunehmen. Gegenüberzustellen sind einerseits das Ausmaß des Vertrauensschadens und der Grundrechtsbeeinträchtigung des Einzelnen, andererseits die Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl. Als überragender Belang des Gemeinwohls in diesem Sinne wurde vom Bundesverfassungsgericht das Ziel qualifiziert, die finanziellen Lasten der deutschen Wiedervereinigung zu bewältigen.

c) Abgrenzung

Das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung und die großzügige Zulassung der unechten Rückwirkung macht eine Abgrenzung notwendig. Eine echte Rückwirkung liegt nur vor, wenn ein Gesetz im Zeitpunkt seiner Verkündung in abgeschlossene Sachverhalte eingreift. Wann aber ist ein Sachverhalt im Steuerrecht abgeschlossen? Früher legte das Bundesverfassungsgericht diesen Zeitpunkt auf die Entstehung der Steuer. Probleme ergeben sich dabei im überragend wichtigen Einkommensteuerrecht. Denn nach dem deutschen Einkommensteuergesetz entsteht die Einkommensteuer erst mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, also am 31. Dezember. Diese Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird den Finanzgerichten und im Schrifttum nahezu einhellig abgelehnt. Meines Erachtens zu Recht. Denn diese Rechtsprechung schützt das Vertrauen des Bürgers nicht ausreichend. Machen wir uns das an unserem Erläuterungsfall klar: Die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1996 entstand am 31. Dezember 1996 um 24.00 Uhr. Das Gesetz, das die Schiffsbausubventionen abschaffte, wurde am 27. Dezember 1996 verkündet. Damit waren alle Sachverhalte noch nicht abgeschlossen, die sich seit dem 1. Januar 1996 zugetragen hatten, auch der Schiffsbauvertrag unseres Erläuterungsfalls, der erst 30. April 1996 abgeschlossen worden war. Also hätte es sich hier um einen Fall der unechten Rückwirkung gehandelt, die in weitem Umfang als zulässig erachtet wird.

4. Kritik

Dieses Ergebnis kann nicht befriedigen. Denn der Zeitpunkt der Entstehung der Einkommensteuer zum Jahresende ist rein steuertechnisch begründet. Für das wirtschaftliche Handeln des Steuerpflichtigen erscheint er eher willkürlich. Die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung muss sich daher am steuerrelevanten Verhalten des Bürgers orientieren. Ein schützenswerter abgeschlossener Sachverhalt muss daher meines Erachtens schon dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die entscheidenden wirtschaftlichen Handlungen vorgenommen hat, wenn er seine Disposition getroffen hat, also insbesondere wenn er einen Vertrag geschlossen hat. Liegt dieser Augenblick vor dem Tag der Verkündung des Gesetzes, müsste eine echte Rückwirkung angenommen werden. Diese Ansicht vertritt jedoch nur die Steuerrechtswissenschaft. Die Rechtsprechung hat sich bisher so nicht akzeptiert. Allerdings bewegt sich das Bundesverfassungsgericht auf die Wissenschaft zu: Vertrauensschutz soll entstehen, sobald der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Betätigung (seine Disposition) „ins Werk gesetzt“ hat. Eine exakte Aussage zur Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung hat das Bundesverfassungsgericht damit indes (noch) nicht getroffen.

5. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Das oberste deutsche Gericht im Steuersachen, der Bundesfinanzhof, orientiert sich an den vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Maßgaben. Für den Zeitpunkt der Abgrenzung von echter und unechter Rückwirkung stellt der Bundesfinanzhof auf vollständige Erfüllung des Besteuerungstatbestandes ab. Dieser Zeitpunkt darf aber nicht mit dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen gleichgesetzt werden. Denn die wirtschaftliche Disposition wird typischerweise durch den Vertragsabschluss markiert. Demgegenüber wird der Steuertatbestand häufig erst mit dem Zufluss der Einnahmen vollendet, das heißt zum Beispiel mit der Zahlung des Kaufpreises, also häufig geraume Zeit nach der Disposition. Erst wenn ein Gesetz nach der vollständigen Erfüllung des Tatbestandes verkündet wird, kommt eine echte Rückwirkung. Nur in diesem Fall genießt der Steuerpflichtige in der Regel vollen Vertrauensschutz.

6. Zerstörung des schutzwürdigen Vertrauens: sog. Ankündigungseffekt

Verlassen wir diese Abgrenzungsproblematik und stellen uns eine andere Frage: Gibt es Zeitpunkte vor der Verkündung eines Gesetzes, ab denen das Vertrauen des Bürgers nicht mehr schutzwürdig ist? Die Rechtsprechung versagt Vertrauensschutz in jedem Falle, sobald der Bürger mit dem Erlass eines Gesetzes „rechnen musste“. „Rechnen muss“ der Bürger mit dem Erlass eines neuen Gesetzes jedenfalls ab dem Tag, an dem das Parlament über das Gesetz beschließt. Auf die tatsächliche Kenntnis des einzelnen Steuerpflichtigen kommt es dabei nicht an. Sehr umstritten ist, ob es auch Zeitpunkte vor dem parlamentarischen Gesetzesbeschluss gibt, die das Vertrauen zerstören. Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof stellen hier auf den sogenannten Ankündigungseffekt ab: Das rechtsstaatliche Gesetzgebungsverfahren dauert eine gewisse Zeit. Dieser Zeitraum kann vom Steuerpflichtigen dazu missbraucht werden, eine

günstige Regelung noch vor einem parlamentarischen Änderungsbeschluss auszunutzen. Dieses Verhalten aber soll vom Rechtsstaatsprinzip nicht geschützt werden. Maßgeblicher Tag, ab dem der Bürger mit dem Erlass des Gesetzes „rechnen muss“, soll daher bereits die Einbringung des Gesetzentwurfs ins Parlament sein, vor allem wenn die Medien darüber berichtet haben. Darüber hinaus wird sogar vertreten, dass das Vertrauen bereits zerstört sein soll, wenn die Bundesregierung die Absicht formuliert, ein Gesetz abzuschaffen, wenn das Finanzministerium eine Gesetzesänderung erarbeitet oder wenn eine bestimmte Regelung in der Wissenschaft kritisiert wird. Dies geht meines Erachtens zu weit: Wer sich in Deutschland für Steuerrecht und Steuerpolitik interessiert, wird Folgendes beobachten: Es gibt vergleichsweise wenige Vorschriften, die nicht im Kreuzfeuer der Kritik stehen. Politische Parteien und Lobbygruppen unterbreiten unablässig Vorschläge zur Änderung des Steuerrechts. Konsequenz dessen sind eine große Menge von Gesetzesinitiativen. Von diesen wird letzten Endes nur ein gewisser Prozentsatz umgesetzt, zum Teil stark modifiziert. Angesichts dessen ist es dem Bürger nicht zuzumuten, sich ununterbrochen über die Winkelzüge der Steuerpolitik auf dem Laufenden zu halten. Der Bürger soll sich seinen Geschäften widmen können. Er darf nicht gezwungen sein, täglich die Verlautbarungen der Politik zu studieren. In der Regel ist daher der früheste Zeitpunkt, zu dem der Bürger mit einem Änderungsgesetz „rechnen muss“, der Beschluss des entsprechenden Gesetzes im Parlament. Erst dann ist das Vertrauen des Bürgers zerstört. Ausnahmen sollten nur in groben Missbrauchsfällen zugelassen werden.

7. Entscheidung des Erläuterungsfalls

Wie wurde nun unser Erläuterungsfall entschieden? Leider wählte das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 3. Dezember 1997 einen undogmatischen und nicht recht überzeugenden Weg. Es ließ die Frage offen, ob echte oder unechte Rückwirkung vorliege. Das Gericht rechtfertigte die Rückwirkung mit zwingenden Gründen des gemeinen Wohls. Die Kapitalanlagegesellschaft habe mit der Abschaffung des Subventionstatbestandes „rechnen müssen“, und zwar seit der Ankündigung der Bundesregierung vom 25. April. Wenn die Gesellschaft am 30. April trotzdem ihre Disposition treffe, sei das ihr Risiko. Ihr Vertrauen sei jedenfalls nicht schutzwürdig. Das Ergebnis des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts mag richtig sein. Man hätte aber auch anders entscheiden können. Entscheidender Gesichtspunkt in solchen Fällen muss meines Erachtens die Frage sein, ob ein Missbrauch vorliegt.

III. Zusammenfassung in Thesen

Zum Schluss möchte ich meinen Vortrag in Thesen zusammenfassen:

1. Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit gebieten den Vertrauensschutz des Bürgers. Sein Verhalten darf nicht nachträglich einer anderen rechtlichen Beurteilung unterworfen werden.

2. Vertrauensschutz hängt von drei Voraussetzungen ab:
 - a) Erstens ist ein Vertrauenstatbestand zu fordern. Seine Grundlage besteht in der Regel aus einem Gesetz. Gestützt auf dieses Gesetz muss der Bürger sein Vertrauen betätigt haben. Zum Beispiel muss der Steuerpflichtige im Vertrauen auf das Gesetz eine wirtschaftliche Disposition „ins Werk gesetzt“ haben.
 - b) Zweitens muss das Vertrauen des Bürgers durch den Staat enttäuscht worden sein. Im Steuerrecht geschieht dies typischerweise dadurch, dass ein verschärfendes Steuergesetz rückwirkend in Kraft tritt.
 - c) Das Vertrauen des Bürger allein reicht nicht aus. Es muss – drittens – schutzwürdig sein. Diese Voraussetzung stellt das Einbruchstor für normative Wertungen dar.
 - Eine echte Rückwirkung ist grundsätzlich verboten und nur aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls zulässig.
 - Dagegen kommt eine unechte Rückwirkung in Betracht, soweit besondere Belange des Allgemeinwohls das Vertrauensinteresse des Bürgers überwiegen.In keinem Fall genießt der Bürger Vertrauensschutz, sobald und soweit er mit dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes „rechnen musste“. Dies ist jedenfalls ab dem endgültigen Gesetzesbeschluss im Parlament der Fall.
3. Damit hängt der Vertrauensschutz maßgeblich von zwei Zeitpunkten ab, nämlich dem Beginn und dem Ende des Vertrauens:
 - a) Maßgeblich für den Beginn des Vertrauens sind meiner Ansicht nach die Vertrauensbetätigung: die Disposition.
 - b) Das Ende des Vertrauens darf meines Erachtens grundsätzlich erst mit dem Beschluss des betreffenden Gesetzes im Parlament eintreten.Alle anderen Zeitpunkte beeinträchtigen die Freiheit des Bürgers im demokratischen Rechtsstaat.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vertrauensschutz im Steuerrecht

1. Vertrauenstatbestand		
a) Vertrauensgrundlage	Steuergesetz	
b) Vertrauensbetätigung	Disposition des Steuerpflichtigen („Ins-Werk-Setzen“)	
2. Vertrauens- enttäuschung	Inkrafttreten des Steuergesetzes vor seiner Verkündung	
3. Schutzwürdigkeit des Vertrauens	echte Rückwirkung	unechte Rückwirkung
	Vorrang des Vertrauens- schutzes <i>Ausnahme:</i> zwingende Gründe des gemeinen Wohls	Abwägung: – Vertrauensinteresse des Bürgers gegen – Rückwirkungsinteresse des Staates
	Vertrauen jedenfalls zerstört, sobald mit Inkrafttreten des Gesetzes „ gerechnet werden muss “ – Problem: Ankündigungseffekt	