

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze im Steuerrecht

Eine kritische Erörterung unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung

Gesetzgeberisches Handeln tangiert regelmäßig das Vertrauen in das bisher geltende Recht. Die Bestimmung verfassungsrechtlicher Grenzen hinsichtlich der zeitlichen Dimension von Gesetzgebung ist hierbei, insbesondere im Bereich des Steuerrechts, Gegenstand einer langwierigen Kontroverse in Rechtsprechung und Literatur. Dieser Beitrag erarbeitet daher die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Gesetze im Steuerrecht. Besondere Aufmerksamkeit erhält eine kritische Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung.

I. Zeitreisen des Gesetzgebers

„Gesetze erlasse der Staat, weil sie ihm nützlich erscheinen, aber für die Zukunft“, sagte bereits Platon vor mehr als 2000 Jahren.¹ Doch was gilt, wenn der Gesetzgeber Gesetze erlässt, die ihm nützlich erscheinen, aber für die Vergangenheit?

Diese Frage ist Ausdruck einer Fülle gesetzlicher Beispiele², bei denen Sachverhalte, die zumindest Anknüpfungsmomente der Vergangenheit aufweisen, in der Zukunft veränderten gesetzlichen Rahmenbedingungen unterworfen wurden. Vor dem Hintergrund eines potenziell grenzenlosen staatlichen Finanzierungsbedarfs³ drängt sich daher insbesondere im Steuerrecht die Frage auf, ob dem staatlichen Zugriff auf das Steuersubst-

rat in zeitlicher Dimension verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt sind. Die Ermittlung dieser Grenzen bewegt sich im Spannungsfeld zwischen dem Vertrauensschutz der Bürger:innen in das bisherige Recht und dem öffentlichen Interesse, das Recht anzupassen und fortzubilden.⁴ Dazu befasst sich der erste Teil des Beitrags mit der Frage, was grundsätzlich unter einer Rückwirkung zu verstehen ist. Im zweiten Abschnitt erfolgt eine Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Zulässigkeit rückwirkender Gesetze im Steuerrecht. Der Schwerpunkt liegt auf der bisherigen Unterscheidung des Verfassungsgerichts zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung. Zum Schluss erfolgt eine Würdigung der verfassungsgerichtlichen Rückwirkungsdogmatik und eine abschließende Beurteilung der in der Arbeit gewonnenen Ergebnisse.

II. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Grundsätzlich wird von einer Rückwirkung gesprochen, sofern eine später getroffene Regelung Rechtswirkung für die Vergangenheit entfalten soll.⁵ Von verfassungsrechtlicher Bedeutung sind in diesem Zusammenhang nur solche Rechtsänderungen, die die Normadressat:innen belasten.⁶ Zur Bestimmung, ob sich die Rechtswirkung eines Gesetzes für die Vergangenheit oder Zukunft

1 Zitiert nach: *Heidinger*, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92 (92).

2 Vgl. hierzu u.a.: BVerfG, NJW 2018, 1379 ff.; BVerfG, DStR 2010, 1727 ff.; BVerfG, NJW 1974, 1751 ff.; BVerfG, NJW 1962, 291 ff.

3 *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, 2014, § 2 Rn. 74.

4 *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 19.

5 *Melchior*, in: Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rückwirkung Rn. 1, Stand: Jan. 2022; *Vogel*, in: Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag, 1999, S. 875 (876).

6 *Spindler*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen, DStR 1998, 953 (954).

belastend auswirkt, bedarf es zunächst der Ermittlung eines maßgeblichen Bezugspunktes, von dem aus sich die Vergangenheit oder Zukunft bestimmen lässt.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sieht die Existenz eines Gesetzes, nicht aber das Inkrafttreten, als den maßgeblichen Bezugspunkt.⁷ Das Gesetz existiert ab dem Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Verkündung⁸, die zugleich den abschließenden Teil des Gesetzgebungsverfahrens darstellt, vgl. Art. 82 I GG.⁹

Hiervon zu unterscheiden ist die Wirksamkeit eines Gesetzes, die sich nach dessen Inkrafttreten richtet. Der Gesetzgeber kann den Zeitpunkt des Inkrafttretens eines Gesetzes selbst bestimmen, vgl. Art. 82 II 1 GG.¹⁰ Es ist damit grundsätzlich möglich, dass der durch den Gesetzgeber bestimmte Zeitpunkt des Inkrafttretens vor dem Zeitpunkt der Verkündung liegt.¹¹

In solch einem Fall ist die Rückwirkung von Gesetzen anzunehmen.¹²

III. Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts

Das Grundgesetz enthält lediglich für den Bereich des Strafrechts in Art. 103 II GG ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot.¹³ Eine analoge Anwendung dieses Rückwirkungsverbots auf das dem öffentlichen Recht zugehörige Steuerrecht wird nach allgemeiner Auffassung jedenfalls mangels vergleichbarer Interessenlage abgelehnt.¹⁴

Die normative Anknüpfung eines prinzipiellen Rückwirkungsverbotes leitet das BVerfG teils aus

.....

7 BVerfG, NJW 1983, 2757 (2757).
 8 Sannwald, in: Schmidt-Bleibtreu, GG, 15. Aufl.2022, Art. 82 Rn. 39.
 9 Bauer, in: Dreier, GG, 3. Aufl.2015, Art. 82 Rn. 18.
 10 Sannwald, in: Schmidt-Bleibtreu, GG, 15. Aufl.2022, Art. 82 Rn. 39.
 11 Coelln, in: Studienkommentar, GG, 5. Aufl.2022, Art. 82 Rn. 16; Inwieweit dies auf verfassungsrechtliche Grenzen stößt, gilt es in dieser Arbeit zu ermitteln.
 12 BVerfG, NJW 2013, 145 (146); BVerfG, NJW 1983, 2757 (2757, 2758).
 13 BVerfG, NJW 1957, 1395 (1396).
 14 BVerfG, NJW 1957, 1395 (1396); Huster/Rux, in: BeckOK GG, Art. 20 Rn. 184.1, Stand: Aug. 2022; Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20 VII. B. Rn. 72, Stand: Jan. 2022.

dem Art. 20 III GG immanenten Rechtsstaatsprinzip ab, welches insbesondere Ausdruck in den Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit findet.¹⁵ In einigen Fällen knüpft das Gericht auch unmittelbar an die betroffenen Grundrechte unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsstaatsprinzips an.¹⁶

Um die verfassungsrechtlichen Grenzen dieses prinzipiellen Rückwirkungsverbotes präziser zu konturieren, entwickelte das BVerfG in den 1960er Jahren eine Rückwirkungsdogmatik, die fortan zwischen der echten (retroaktiven) und unechten (retrospektiven) Rückwirkung differenziert.¹⁷

In der ursprünglichen Hoffnung, dem Phänomen der Rückwirkung treffender zu entgegnen, wandte sich der Zweite Senat Mitte der 1980er Jahre von der einheitlichen Dogmatik ab.¹⁸ Anstelle der echten Rückwirkung wählte er nunmehr die Figur der „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ und anstelle der unechten Rückwirkung die „tatbestandliche Rückanknüpfung“.¹⁹ Diese unterschiedlichen Ansätze führten jedoch nicht zu der erhofften Trennschärfe und bewirkten letztlich nur äußerst geringfügige Unterschiede in der Sache.²⁰ Auch die Senate verwenden die Begrifflichkeiten deshalb nunmehr synonym.²¹ Im Folgenden wird daher auf die Begriffe der echten (1.) und unechten (2.) Rückwirkung zurückgegriffen .

.....

15 BVerfG, NJW 1998, 1547 (1548); Zur Herleitung des BVerfG: Schön, in: Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, 2010, 221 (223).
 16 BVerfG, NJW 1998, 1547 (1548); BVerfG, NJW 1991, 743 (745); Zur Kritik an der teils inkonsequenten dogmatischen Begründung: Hey, Vom Eintreten des Bundesfinanzhofs für mehr Steuerplanungssicherheit, DStR 2007, 1 (3); Werder, Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen, 2005 S. 32f.
 17 BVerfG, NJW 1960, 1563; Hey, DStR, 2007, 1 (3); Zur Kritik an den Begrifflichkeiten: Fiedler, Neuorientierung der Verfassungsrechtsprechung zum Rückwirkungsverbot und zum Vertrauensschutz?, NJW 1988, 1624 (1626- 1629).
 18 BVerfG, NJW 1987, 1749 (1750); Fiedler, NJW 1988, 1624 (1624).
 19 BVerfG, NJW 1987, 1749 (1750); In ersten Ansätzen: BVerfG, NJW 1983, 2757 (2758).
 20 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl.2021, Rn. 3.261.
 21 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1728); Robbers, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 20 Rn. 2441, Stand: 211. Lief.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 207, 208.

1. Echte Rückwirkung

Nach der Rechtsprechung des BVerfG entfaltet ein Gesetz echte Rückwirkung, wenn es in Sachverhalte, die im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits abgeschlossen sind, ändernd eingreift.²² Dies gilt insbesondere, wenn eine Rechtsnorm belastende Rechtsfolgen für im Zeitpunkt der Verkündung abgeschlossene Tatbestände vorsieht.²³ Die echte Rückwirkung verstößt hierbei regelmäßig gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und ist damit grundsätzlich unzulässig.²⁴ Das Rückwirkungsverbot findet im rechtsstaatlich gewährten Vertrauensschutz jedoch nicht nur seine Begründung, sondern entsprechend auch seine Grenzen.²⁵ So erkennt das BVerfG die ausnahmsweise Zulässigkeit einer echten Rückwirkung für Fälle an, in denen die:der Betroffene entweder kein schutzwürdiges Vertrauen bilden durfte oder im Einzelfall das Allgemeinwohlinteresse dem Individualinteresse überwiegt.²⁶ Das Gericht entwickelte hierzu einen Katalog von Ausnahmetatbeständen, die typisierend darstellen sollen, wann die ausnahmsweise Zulässigkeit gegeben ist.²⁷ Diese typisierenden Fallgruppen sind nach Ansicht des BVerfG jedoch nicht abschließender Natur.²⁸

Ein schutzwürdiges Vertrauen soll insbesondere nicht vorliegen, wenn zuvor eine unklare und verworrene Rechtslage bestand, eine Neuregelung der Rechtslage für die:den Bürger:innen absehbar war oder sofern eine Norm berechtigte Zweifel an ihrer Gültigkeit begründet.²⁹

Der Ausnahmekatalog sieht überdies zwei Fallgruppen vor, bei denen trotz Vertrauens der Bürger:innen kein Schutz gewährt wird. Hierbei handelt es sich um die „zwingenden Gründe des Allgemeinwohls“ sowie den „Bagatellvorbehalt“.

.....

22 BVerfG, NJW 2013, 145 (146); *Robbers* in: Bonner Kommentar, GG, Art. 20 Rn. 2379, Stand: Okt. 2009.
 23 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1728).
 24 BVerfG, NJW 2010, 3629 (3631); *Sachs*, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 20 Rn. 133.
 25 BVerfG, DtZ 1993, 275 (276).
 26 *Huster/Rux*, in: BeckOK GG, Art. 20 Rn. 186, Stand: Aug. 2022.
 27 Vgl. BVerfG, NJW 1962, 291 (291).
 28 BVerfG, NJW 1987, 1749 (1751).
 29 *Hofmann*, in: Schmidt-Bleibtreu, GG, 15. Aufl. 2022, Art. 20 Rn. 88; *Kotzur*, in: Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 20 Rn. 160.

Die Fallgruppe einer unklaren und verworrenen Rechtslage kann hierbei nicht jede auslegungsbedürftige Norm erfassen.³⁰ Dies führte dazu, dass im Ergebnis die Vielzahl aller Normen kein Vertrauen erzeugen dürften und es dem Gesetzgeber damit freistünde, sie rückwirkend zu ändern.³¹ Die Rechtslage muss vielmehr derart verworren und unklar sein, dass auch unter Berücksichtigung der anerkannten Auslegungsregeln keine Bedeutung der Norm ermittelt werden kann.³² Die Absehbarkeit einer Neuregelung und damit das Entfallen des Vertrauensschutzes tritt in der Regel mit dem Gesetzesbeschluss des Parlaments ein.³³

Auch die Fallgruppe der „berechtigten Zweifel an der Gültigkeit einer Norm“ bedarf einer weitergehenden Eingrenzung. Regelmäßig ist hier eine Beanstandung durch das BVerfG erforderlich, um das Vertrauen in die Gültigkeit einer Norm entfallen zu lassen.³⁴

Ein wesentliches Problem der dargestellten Fallgruppen besteht darin, dass anhand objektiver Kriterien kaum bestimmbar ist, wann im konkreten Fall tatsächlich kein schutzwürdiges Vertrauen gebildet werden durfte. Die durch die Fallgruppen entwickelten Anforderungen, also die verfassungsrechtliche Bewertung einer Norm, Verfolgung von Gesetzesbeschlüssen oder auch die Bestimmung einer tatsächlich verworrenen Rechtslage, dürften bereits vorgebildete Juristen:innen beanspruchen, Durchschnittsbürger:innen aber mit Sicherheit überfordern.³⁵

Man könnte also erwägen, die Unzulässigkeit echter Rückwirkungen zu einer ausnahmslosen Regel umzugestalten, sodass echte Rückwirkungen stets unzulässig wären.³⁶ Doch in diesem Falle bestünde

.....

30 Im Ergebnis auch: *Kirchhoff*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 3 I Rn. 361, Stand: Sept. 2015.
 31 BVerfG, NVwZ 2014, 577 (582).
 32 BVerfG, NVwZ 2014, 577 (582).
 33 BVerfG, NJW 2013, 145 (146); BVerfG, NJW 1987, 1749 (1753); Zur Kritik an der uneinheitlichen Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunktes durch das BVerfG: *Hummel*, Maßgeblicher Zeitpunkt der Beendigung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei rückwirkenden Gesetzen, DStR 2003, 1 (1f.); *Weinheimer*, Steuerliche Rückwirkung, Diss., Univ. Augsburg 1991, S. 22f.
 34 Zu weiteren Ausnahmen und Einzelfragen: *Kirchhoff*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 3 I Rn. 362, Stand: Sept. 2015.
 35 So auch: *Roth-Stielow*, Die verfassungswidrige Rückwirkung des § 1708 Abs. 1 Satz 1 BGB n. F. durch Art. 9 II Ziff. 2 FamRÄndG, NJW 63, 571 (572).
 36 In Ansätzen, allerdings mit Vorbehalt für „zwingende Gründe“: *Spindler*, in: Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27, 2004, S. 86 (87).

die Gefahr, dass Akteure:innen, die kein Vertrauen in eine derartige Rechtslage bilden durften, diese zulasten der Allgemeinheit ausnutzen. Auch dies stünde in einem eklatanten Widerspruch zur dogmatischen Grundlage des Vertrauensschutzes.

Auch die völlige Abkehr von typisierenden Fallgruppen hin zu einer einheitlichen Gesamtabwägung vermag dieses Problem nicht zu lösen. Dies würde schlicht zu mehr Konturlosigkeit und damit größerer Rechtsunsicherheit im Bereich der echten Rückwirkung führen.³⁷

Dem Problem könnte dadurch begegnet werden, dass diese objektivierbaren Fallgruppen als notwendiges Indiz für das Entfallen eines schutzwürdigen Vertrauens verstanden werden. Ergänzend hierzu müsste im Einzelfall eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ergeben, dass die gesetzgeberischen Interessen an der rückwirkenden Änderung überwiegen. So ließe sich das hohe Schutzniveau der Fallgruppen aufrechterhalten und dennoch könnten die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt werden.

Die Fallgruppe der zwingenden Gründe des Allgemeinwohls lässt sich indes nicht mit einem fehlenden schutzwürdigen Vertrauen der:des Bürger:innen in die Rechtslage begründen. Sie muss daher als „Hintertür“ der Rechtsprechung für besonders schwerwiegende und zwingende Gründe, die dem Vertrauensschutz übergeordnet sein sollen³⁸, verstanden werden. Den Hauptanwendungsbereich dieses Ausnahmetatbestandes bildet die Vermeidung von sogenannten Ankündigungseffekten.³⁹ Gemeint sind Konstellationen, in denen Steuerpflichtige nach Ankündigung der Neuregelung ein Geschäft tätigen, um der beabsichtigten Wirkung zuvorzukommen. So hat das BVerfG eine echte Rückwirkung für zulässig erklärt, nachdem die Bundesregierung ankündigte, Sonderabschreibungen für Handelsschiffe künftig entfallen zu lassen und Reedereien entsprechende Verträge abzuschließen, um die Sonderabschreibung vor Entfallen der

.....

37 Wernsmann, Grundfälle zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, JuS 2000, 39 (42f.).
 38 So das BVerfG: BVerfG, NJW 1953, 1137 (1138).
 39 Zum Begriff: Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20 VII. B. (Stand: 01/2022) Rn. 82.

Subvention zu nutzen.⁴⁰ Problematisch ist hierbei, dass sich diese Fallgruppe nicht mehr mit dem Gedanken des Vertrauensschutzes begründen lässt und damit von der dogmatischen Grundlage abkoppelt. Begriffe wie „zwingende Gründe des Allgemeinwohls“ sind derart unbestimmt und subjektiv geprägt, dass sie drohen, die Konturen der grundsätzlichen Unzulässigkeit durch eine Gesamtabwägung der Interessen zu verwischen.⁴¹ Ferner liegt die Gefahr des Missbrauchs einer solchen Ausnahme zu beispielsweise fiskalpolitischen Zwecken auf der Hand.⁴² Das Ziel des Ausnahmekataloges sollte darin bestehen, möglichst objektivierbare Tatbestände zu schaffen, die sich politischen Einflüssen weitestgehend entziehen, um dem rechtsstaatlichen Gedanken des Vertrauensschutzes Rechnung zu tragen.⁴³ Somit vermag dieser Ausnahmetatbestand nicht zu überzeugen. Die zweite Fallgruppe, die trotz Vertrauens des Bürgers keinen Schutz gewährt, ist der sogenannte Bagatellvorbehalt. Dieser löst sich letztlich gänzlich von den vorig genannten Begründungsansätzen ab. Hier soll einzig der geringe Schaden der:des Bürger:innen eine echte Rückwirkung rechtfertigen.⁴⁴ Dass rechtsökonomische Erwägungen einen im Rechtsstaatsprinzip begründeten Grundsatz überwinden sollen, überzeugt ebenfalls nicht. Die Idee eines typisierenden Kataloges ist aus Perspektive der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes grundsätzlich überzeugend. Insoweit erscheint es jedoch wenig sinnvoll, einen Ausnahmetatbestand zu schaffen, der dann wiederum eine Gesamtabwägung ermöglicht. Begrüßenswert wäre somit eine tatsächliche Rückorientierung zum Vertrauensschutz und damit die Aufgabe der Fallgruppen, bei denen trotz Vertrauen kein Schutz gewährt wird.

.....

40 BVerfG, NJW 1998, 1547 (1549).
 41 Im Ergebnis auch: Haas, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Diss., Univ. Saarland 1988, S. 43f.
 42 Sondervotum Schlabrendorff: BVerfG, NJW 1974, 1751(1760); Zur Gefahr des Missbrauchs: Roth-Stielow, NJW 63, 571 (572); Zur Anwendung bei Haushaltsnotlagen: Spindler, DStJG 2007, 2004, S. 86, 87.
 43 Im Ergebnis auch Sondervotum Schlabrendorff: BVerfG, NJW 1974, 1751(1760, 1761).
 44 BVerfG, NJW 1987, 1749 (1752); BVerfG, BeckRS 1971, 103660; Weinheimer, Steuerliche Rückwirkung, 1991, S. 25.

2. Unechte Rückwirkung

Einen weiteren Grundstein der Rückwirkungsdogmatik bildet die unechte Rückwirkung. Nach der Rechtsprechung des BVerfG liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn die belastenden Rechtsfolgen eines Gesetzes erst nach dessen Verkündung eintreten, jedoch tatbestandlich von bereits ins Werk gesetzten Sachverhalten ausgelöst werden.⁴⁵ Hinsichtlich der Zulässigkeit von unechten Rückwirkungen kam es im Jahr 2010 zu einer Änderung der Rechtsprechung, die insbesondere für den Bereich des Steuerrechts von grundlegender Bedeutung ist.⁴⁶

In langjähriger Rechtsprechung galt die unechte Rückwirkung von (Steuer-) Gesetzen als grundsätzlich zulässig.⁴⁷ Bei einer Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz der:des Bürger:innen und dem gesetzgeberischen Anliegen für das Allgemeinwohl war das gesetzgeberische Anliegen grundsätzlich vorrangig.⁴⁸ Dies äußerte sich im Bereich der steuerrechtlichen Normen dahingehend, dass in sechzig Jahren Verfassungsgerichtsrechtsprechung nicht ein einziger Fall der unechten Rückwirkung für verfassungswidrig erklärt wurde.⁴⁹ Diese Rechtsprechungspraxis hatte zur Folge, dass der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung präjudizielle Wirkung zukam, sodass gerade im Steuerrecht die Annahme einer unechten Rückwirkung faktisch auch ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit bedeutete.⁵⁰ Die Zulässigkeit der unechten Rückwirkung glich damit mehr einer Regel als einem Grundsatz.⁵¹

In drei Beschlüssen im Jahr 2010 wandte sich das BVerfG dann gegen den bisherigen „Grundsatz“ der Zulässigkeit von unechten Rückwirkungen

45 BVerfG, DStR 2010, 1727 ff.

46 So auch: *Desens*, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, *StuW* 2011, 113 (113).

47 BVerfG, NJW 1971, 1211; *Selmer*, Rechtsstaatlicher Vertrauensschutz: Echte und unechte Rückwirkung von Gesetzen, *JuS* 2011, 189 (189).

48 *Birk*, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, *FR* 2011, 1 (5).

49 *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.263.

50 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 209f.

51 So auch: *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 210.

und erklärte in allen drei vorgelegten Fällen die unechte Rückwirkung der Steuergesetze für verfassungswidrig.⁵² Diese Beschlüsse stellen damit einen Wendepunkt in der bisherigen Rückwirkungsrechtsprechung des BVerfG dar. Unechte Rückwirkungen sind seither nicht grundsätzlich zulässig, sondern „nicht grundsätzlich unzulässig“⁵³. Dieser vermeintlich kleinen sprachlichen Differenzierung kommt in der Sache allerdings fundamentale Bedeutung zu.

Die Gründe des Gesetzgebers, auch bereits ins Werk gesetzte Sachverhalte zu erfassen, werden nunmehr einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen.⁵⁴ Die unechte Rückwirkung muss somit zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet sowie erforderlich sein und eine Gesamtabwägung zwischen dem enttäuschten Vertrauen der:des Bürger:innen und der Dringlichkeit der Rechtsänderung muss die Grenze der Zumutbarkeit wahren.⁵⁵ Erst kürzlich stellte das BVerfG erneut klar, dass gerade im Bereich des Steuerrechts, aufgrund möglicher Dispositionen des Steuerpflichtigen, besonders hohe Anforderungen an die Abwägung zu stellen sind.⁵⁶

Auch die in der Gesamtabwägung gegenüberzustellenden Interessen wurden grundlegend überdacht. Nunmehr soll nicht lediglich das allgemeine öffentliche Interesse dem Vertrauensschutz entgegengestellt werden können. Vielmehr bedarf die Rückwirkung als solche einer besonderen Rechtfertigung.⁵⁷

Eine abschließende Kategorisierung von Aspekten, denen im Rahmen dieser Gesamtabwägung Bedeutung zukommt, ist aufgrund der Einzelfallbezogenheit nicht möglich.⁵⁸ Das BVerfG lieferte in seinen Beschlüssen jedoch einige, teils typi-

52 Vgl.: BVerfG, DStR 2010, 1727; BVerfG, DStR 2010, 1733; BVerfG, DStR 2010, 1736.

53 So zumindest der 2. Senat: BVerfG, DStR 2010, 1727 (1728); *Selmer*, *JuS* 2011, 189 (190).

54 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1729); BVerfG, NJW 1987, 1749 (1750).

55 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1729).

56 BVerfG, NJW 2018, 1379 (1384).

57 *Desens*, Echter Vertrauensschutz bei „unechten“ Rückwirkungen im Steuerrecht, *FR* 2013, 148 (155).

58 So auch: *Schönfeld/Häck*, DStR 2012, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit „unecht“ rückwirkender Steuergesetze, 1725 (1730).

sierende Aspekte, die geeignet sind, im Rahmen der Abwägung Berücksichtigung zu finden.

Nach Ansicht des BVerfG fallen insbesondere verbindliche Dispositionen, verfestigte Vermögenspositionen und die Verwirklichung eines Einkünftebestands zugunsten der Normadressat:innen im Rahmen einer Gesamtabwägung der widerstreitenden Interessen ins Gewicht.⁵⁹ Eine Disposition, beispielsweise eine Veräußerung, ist verbindlich, wenn sie aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unumkehrbar ist.⁶⁰ Allerdings ist auch hier eine Abstufung der Schutzwürdigkeit je nach Zeitpunkt der Disposition zu berücksichtigen.⁶¹ Als ausdrückliches Beispiel für eine bereits verfestigte Vermögensposition nennt das BVerfG steuerfreie Wertzuwächse, also beispielsweise Wertsteigerungen einer Immobilie außerhalb der Spekulationsfrist, die im Zeitpunkt der Verkündung zumindest realisierbar waren.⁶² Bloße Erwartungen auf künftig steuerfreie Einnahmen sollen hingegen nicht erfasst sein.⁶³ Auch die Verwirklichung eines Einkünftebestands soll Berücksichtigung finden. Wenn also das letzte Tatbestandsmerkmal eines Einkünfteerzielungstatbestandes⁶⁴ vor der Verkündung des Gesetzes verwirklicht wird, ist dies im Rahmen der Gesamtabwägung zugunsten des Vertrauensschutzes zu werten.⁶⁵

Hingegen vermögen es insbesondere Übergangsregelungen die Auswirkungen auf das enttäuschte Vertrauen abzumildern und wirken sich so zugunsten der Zulässigkeit der unechten Rückwirkung aus.⁶⁶

Das BVerfG stellte jedoch auch klar, welche Gründe grundsätzlich nicht geeignet sein sollen, um in der Abwägungsentscheidung zugunsten der Gesetzgebung berücksichtigt zu werden. Hierbei nannte es insbesondere gesetzgeberische Erwägungen, die Rechtslage zu verbessern und staatliche Mehreinnahmen zu generieren. Diese Erwägungen sind

59 Vgl.: BVerfG, DStR 2010, 1727 (1727).

60 Spindler, DStR 1998, 953 (953).

61 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1730); *Desens*, FR 2013, 148 (151).

62 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1727).

63 Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1725 (1727).

64 Bspw. die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 23 I Nr. 2 EStG (privates Veräußerungsgeschäft) durch Veräußerung eines Gemäldes.

65 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1730); *Schwarz*, Rückwirkung von Gesetzen, JA 2013, 683 (686).

66 *Grzeszick*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20 VII. B. Rn. 93, Stand: Jan. 2022; *Schwarz*, JA 2013, 683 (686).

lediglich Ausdruck des allgemeinen Änderungsinteresses, begründen jedoch nicht ein besonderes Interesse an der Rückwirkung.⁶⁷ Auch Missbrauchsbekämpfung soll jedenfalls in den Fällen, die dem Gesetzgeber seit längerer Zeit bekannt sind, keine besondere Dringlichkeit einer rückwirkenden Regelung begründen.⁶⁸

Die teils typisierenden Abwägungskriterien verleihen der Gesamtabwägung eine gewisse Kontur. Folgerichtig ist die Entscheidung des Gerichts, dass die Rückwirkung als solche besonderer Rechtfertigungsgründe bedarf und keine allgemeine Abwägung mit öffentlichen Interessen stattfindet.

IV. Abgrenzung bei Steuergesetzen

Ein grundlegendes Problem, das dem dualen Rückwirkungsbegriff des BVerfG innewohnt, ist die kaum trennscharf durchführbare Abgrenzung zwischen der echten und unechten Rückwirkung.⁶⁹ Das BVerfG geht davon aus, dass im Steuerrecht anhand des Entstehens der Rechtsfolge, also der Steuerschuld, festzustellen ist, wann ein Sachverhalt abgeschlossen ist.⁷⁰ Wie bereits dargestellt, bildet der Abschluss des Sachverhaltes das wesentliche Abgrenzungsmerkmal zwischen echter und unechter Rückwirkung, sodass diese Unterscheidung von großer praktischer Bedeutung ist. Eine echte Rückwirkung liegt im Steuerrecht demnach vor, wenn eine bereits entstandene Steuerschuld⁷¹ durch den Gesetzgeber abgeändert wird.⁷² So deutlich die Abgrenzung durch das BVerfG zunächst scheinen mag, zeigen sich bei näherer Betrachtung grundlegende Probleme. Zur Näherung dieser Probleme bedarf es der Differenzierung zwischen periodischen und aperiodischen Steuern.

67 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1731).

68 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.272.

69 So auch: *Werder*, Dispositionsschutz, 2005, S. 76; *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 79f.

70 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1729).

71 Meint die Verpflichtung eine bestimmte Steuer (bspw. Einkommensteuer) zu entrichten.

72 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1729); BVerfG, NJW 1987, 1749 (1755).

1. Abgrenzung bei periodischen Steuern

Der Begriff „periodische Steuern“ ist ein Sammelbegriff für Steuern, die zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Ablauf einer gesetzlich bestimmten Periode erhoben werden.⁷³ Hierzu zählen beispielsweise die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer.⁷⁴

Die verfassungsgerichtliche Abgrenzung anhand des Entstehens der Steuerschuld führte im Bereich des Einkommensteuerrechts zur sogenannten Veranlagungszeitraumrechtsprechung. Die Folgen dieser Rechtsprechung beschränken sich indes nicht nur auf das Einkommensteuerrecht, sondern lassen sich auch auf die übrigen periodischen Steuern übertragen.⁷⁵

Gemäß § 38 Abgabenordnung (AO) entsteht eine Steuerschuld erst mit Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Bei periodischen Steuern entsteht die Steuerschuld damit regelmäßig erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.⁷⁶ Maßgeblicher Bezugspunkt für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung ist bei periodischen Steuern damit das Ende des Veranlagungszeitraums, also häufig der Abschluss des Kalenderjahres.⁷⁷ Nach diesen Grundsätzen liegt eine echte Rückwirkung bei periodischen Steuern vor, wenn eine Norm nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündet wird und belastende Rechtsfolgen an den abgeschlossenen Veranlagungszeitraum knüpft.⁷⁸ Eine unechte Rückwirkung liegt hingegen vor, wenn eine Norm noch vor Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündet wird und die Rechtsfolgen des laufenden Veranlagungszeitraums belastend ändert.⁷⁹

73 *Grashoff/Mach*, Steuerrecht, 15. Aufl. 2021, Kap. 1 Rn. 28; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 164.

74 *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.262.

75 So auch der BFH zur Anwendung bei GewSt und Solidaritätsbeitrag: BFH, DStR 2004, 1787 (1788); BFH, DStR 1992, 1089 (1090).

76 Vgl. bspw.: §§ 14 S. 2, 18 GewStG; §§ 25 I, 36 I EstG; „Veranlagungszeitraum“ meint die zeitliche Periode, die für die Berechnung der Steuer zugrundegelegt wird.

77 BVerfG, DStR 2010, 1727 (1729).

78 *Grzeszick*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 20 VII. B. Rn. 80, Stand: Jan. 2022; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.262.

79 *Huster/Rux*, in: *BeckOK*, GG, Art. 20 Rn. 187.1, Stand: Aug. 2022.

Die Veranlagungszeitraumrechtsprechung des BVerfG ist in der Literatur und teils auch der Rechtsprechung selbst seit geraumer Zeit auf Kritik gestoßen.⁸⁰ Den Kern der Kritik bildet die Ansicht, dass das Entstehen der Steuerschuld einen rein formellen Hintergrund habe und somit nicht den Abschluss des Lebenssachverhaltes darstellen könne.⁸¹ Daraus folgt, dass die unterschiedliche Schutzintensität, die echte und unechte Rückwirkung vermitteln, nicht die Schutzwürdigkeit des zugrundeliegenden Vertrauens der Normadressat:innen abbildet. Der Veranlagungszeitraumrechtsprechung ist insbesondere entgegenzuhalten, dass sich die Höhe der Steuerpflicht bei periodischen Steuern auf eine Vielzahl von Einzelhandlungen, die die Steuerpflichtigen innerhalb des Veranlagungszeitraumes vornehmen, bezieht.⁸² Diese Einzelhandlungen sind richtigerweise bei der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung getrennt zu betrachten. Für den Abschluss eines Sachverhaltes kann es nicht darauf ankommen, dass der Gesetzgeber die Einzelhandlungen zu Erhebungszwecken in einem von ihm vorbestimmten Zeitraum zusammenfasst.

Veräußert die:der Steuerpflichtige beispielsweise einen Oldtimer innerhalb eines Jahres nach dessen Anschaffung zu Beginn des Kalenderjahres und schließt Kausal- und Verfügungsgeschäft zu diesem Zeitpunkt ab, so trifft sie:er eine aus rechtlichen Gründen unumkehrbare Disposition. Die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 22 Nr. 2, 23 I 1 Nr. 2 Einkommenssteuergesetz (EStG) sind erfüllt, sodass die Steuerpflicht „dem Grunde nach“ bereits feststeht.⁸³ Bei lebensnaher Betrachtung ist der Sachverhalt der Veräußerung hiermit abgeschlossen. Dass die Steuerschuld erst mit Ende des Kalenderjahres entsteht, kann an diesem Ergebnis nichts ändern.

80 Etwa: Sondervotum *Steinberg*: BVerfG, NJW 1987, 1749 (1757); BFH, BeckRS 1982, 22006293; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 232f.; *Vogel*, in: *FS Heckel*, 1999, S. 875 (879f.); *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 79f.

81 *Desens*, FR 2013, 148 (150); *Hey*, Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen, BB 1998, 1444 (1446).

82 BFH, BeckRS 1982, 22006293; *Vogel*, in: *FS Heckel*, 1999, S. 875 (884).

83 Im Ergebnis auch: BFH, BeckRS 1982, 22006293.

Im Ergebnis vermengt das BVerfG durch seine Rechtsprechung die formal abgeschlossene Verwirklichung eines Steuerschuldtatbestandes mit dem für die Rückwirkungsdogmatik relevanten Abschluss des Lebenssachverhaltes.⁸⁴ Es erscheint realitätsfern und formalistisch zu glauben, das Vertrauen der Bürger:innen manifestiere sich durch den Ablauf eines zu Erhebungszwecken gesetzten Veranlagungszeitraums.⁸⁵ Das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage manifestiert sich vielmehr in dem Moment, in dem eine aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen unumkehrbare steuerrechtlich relevante Disposition getroffen wird.⁸⁶

Die besondere Bedeutung der Veranlagungszeitraumrechtsprechung folgte insbesondere aus dem Umstand, dass nach der ursprünglichen Rechtsprechung des BVerfG im Bereich der unechten Rückwirkung praktisch kein verfassungsrechtlicher Schutz bestand. Der Zuordnung kam faktisch präjudizielle Wirkung zu.⁸⁷ Dispositionen waren gesetzgeberischen Änderungen damit während des laufenden Veranlagungszeitraums schutzlos ausgeliefert.⁸⁸ Insoweit dürften jedoch aufgrund der Rechtsprechungsänderung hinsichtlich der Zulässigkeit unechter Rückwirkung die praktischen Auswirkungen nicht mehr von derselben immensen Tragweite sein. Die Rechtsprechungsänderung lässt die Veranlagungszeitraumrechtsprechung damit zwar nicht richtig erscheinen, führt allerdings dazu, dass ihre Fehlerhaftigkeit weniger gravierend für die Steuerpflichtigen ist. Das BVerfG erkennt inzwischen an, dass Gesetzesänderungen, die einen bereits laufenden Veranlagungszeitraum betreffen, einer echten Rückwirkung nahestehen und somit besonders hohe Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit zu stellen sind.⁸⁹ Dennoch besteht aufgrund dieser Zuordnung eine unterschiedliche Schutzintensität, die durch dogmatische Erwägungen nicht zu rechtfertigen ist.

.....

84 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 4 Rn. 175.
 85 So auch: Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 213f.
 86 So auch: Spindler, DStR 1998, 953 (953,954); Hey, BB 1998, 1444 (1449).
 87 Birk, FR 2011, 1 (5).
 88 So auch: Desens, FR 2013, 148 (149); Birk, FR 2011, 1 (5).
 89 BVerfG, DStR 2012, 2322 (2325); Desens, FR 2013, 148 (150).

Die Darstellungen zeigen, dass die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung im Bereich der periodischen Steuern bisher nicht gelungen ist. Zwar hat die Bedeutung der Abgrenzung durch die Neuorientierung der Rechtsprechung im Bereich der unechten Rückwirkung abgenommen, dies ändert jedoch nichts an der verfehlten Zuordnung durch das BVerfG.

2. Abgrenzung bei aperiodischen Steuern

Ferner ist auf die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung im Bereich der aperiodischen Steuern einzugehen. Aperiodische Steuern fallen üblicherweise unregelmäßig mit der Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes an.⁹⁰ Beispielhaft zu nennen sind die Erbschaft⁹¹ - oder Grunderwerbsteuer⁹². Maßgeblich für das Entstehen der Steuerschuld ist ein bestimmtes Ereignis, zum Beispiel der Tod des Erblassers.⁹³ Bei aperiodischen Steuern werden einzelne Vorgänge mithin nicht innerhalb eines gesetzlich festgesetzten Zeitraumes zusammengefasst, sondern entstehen punktuell. Insoweit korrespondiert der Abschluss des Sachverhaltes unmittelbar mit dem Entstehen der Steuerschuld, § 38 AO.⁹⁴ Im Bereich der aperiodischen Steuern gelten damit nicht die Besonderheiten der Veranlagungszeitraumrechtsprechung. Die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung anhand des Entstehens der Steuerschuld führt bei aperiodischen Steuern daher nicht zu unbilligen Ergebnissen.

Die Untersuchungen verdeutlichen, dass eine Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung kaum trennscharf durchführbar ist. Im Bereich des Steuerrechts zeigt sich dieses Problem insbesondere bei periodischen Steuern. Die Abgrenzung des BVerfG anhand der Steuerschuld führt hier zu strukturell unbilligen Ergebnissen, die mit dem Gedanken des Vertrauensschutzes nicht vereinbar sind. Insoweit gilt es, sich von dem

.....

90 Grashoff/Mach, Steuerrecht, 15. Aufl. 2021, Kap. 1 Rn. 28.
 91 Vgl.: § 9 ErbStG.
 92 Vgl.: § 14 GrEStG bzw. § 38 AO i.V.m. § 1 GrEStG.
 93 Vgl.: § 9 I Nr. 1 ErbStG.
 94 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 213.

formalistischen Merkmal der Steuerschuld als Abgrenzungskriterium zu lösen und stattdessen die tatsächlich zugrundeliegenden Lebenssachverhalte heranzuziehen. Zwar verblieben auch hier im Einzelfall Abgrenzungsschwierigkeiten, diese ließen sich jedoch im Rahmen der Gesamtabwägung berücksichtigen.

Das Gericht geht durch die in den Entscheidungen⁹⁵ ausdrücklich genannten Abwägungskriterien einen vermittelnden Weg hin zu einer dispositionsschutzorientierten Rückwirkungsdogmatik, ohne dabei das hohe Schutzniveau der echten Rückwirkung aufgeben zu müssen.⁹⁶

Trotz den positiv zu bewertenden Rechtsprechungsänderungen verbleiben auch in der heutigen Rückwirkungsdogmatik des BVerfG die bereits dargestellten Defizite, derer es sich anzunehmen gilt. Es erscheint jedoch grundsätzlich sinnvoll, die bisherige Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung beizubehalten, um der Rechtfertigungsprüfung Konturen zu geben. Eben diese Konturen gilt es nun weiter zu präzisieren.⁹⁷

V. Resümee

Dem staatlichen Zugriff auf das Steuersubstrat sind in zeitlicher Dimension verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt. Eine trennscharfe Bestimmung dieser Grenzen erscheint im Einzelfall schwierig. Dies ist jedoch nicht als grundlegendes Problem der Rückwirkung zu verstehen, sondern als allgemeine Herausforderung, widerstreitende Interessen in Ausgleich zu bringen.

Die Vielzahl literarischer Beiträge und Sondervoten unterstreicht allerdings, dass insbesondere im Steuerrecht ein interessengerechter Ausgleich zwischen Vertrauensschutz und öffentlichem Änderungsinteresse in der Vergangenheit oft nicht gelungen ist. Dieser Beitrag zeigt jedoch, dass das BVerfG in jüngeren Entscheidungen die Bereitschaft gezeigt hat, der gesetzgeberischen Praxis im Interesse des Vertrauensschutzes zugunsten der Steuerpflichtigen entgegenzutreten.

.....

95 BVerfG, DStR 2010, 1727; BVerfG, DStR 2010, 1733; BVerfG, DStR 2010, 1736.

96 Im Ergebnis auch: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.268.

97 So auch: Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1725 (1730).

Dies führt im Bereich des Steuerrechts zu einem deutlich erhöhten Schutzniveau. Wenngleich auch im Steuerrecht weiterhin Vertrauensschutzdefizite durch die bisherige Rechtsprechung verbleiben, ist die allgemeine Entwicklung aus Perspektive des Vertrauensschutzes durchaus positiv zu bewerten. Insofern bleibt zu hoffen, dass das BVerfG den bisherigen Trend fortsetzt und die aufgezeigten Defizite in künftigen Entscheidungen überdenkt.

- **Der Autor** ist Student der Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg. Dieser Beitrag beruht auf einer Schwerpunktthausarbeit im Schwerpunktbereich IX (Steuerrecht und Finanzverfassung).