



Das Bundesverfassungsgericht befindet rückwirkende Steueränderungen für verfassungswidrig

[09.09.2010]

Von: **Heiko Wunderlich / Christian Palm**

Das Bundesverfassungsgericht hat in drei Entscheidungen vom 19.08.2010 rückwirkende Gesetzesänderungen zulasten der Steuerpflichtigen für verfassungswidrig befunden. Die Entscheidungen betrafen das sogenannte Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Die damalige Bundesregierung hatte das Steuerentlastungsgesetz zum Ende des Jahres 1998 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Das Gesetz war dann zum 31.03.1999 verkündet worden. Entgegen seinem Titel sah das Steuerentlastungsgesetz gewichtige Verschärfungen im Einkommensteuerrecht vor, welche auch auf Sachverhalte vor der Verkündung des Gesetzes zur Anwendung kommen sollten. Das Bundesverfassungsgericht hatte in den drei Verfahren über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Rückwirkung folgender Steuerverschärfungen zu entscheiden:

Rückwirkende Änderung der Spekulationsfrist bei privaten Grundstücksgeschäften

Veräußerungsgewinne aus privaten Grundstücksgeschäften können steuerfrei vereinnahmt werden, wenn sie außerhalb der Spekulationsfrist abgeschlossen werden. Nach Rechtslage bis zum 31.12.1998 konnten Grundstücksgeschäfte steuerfrei erfolgen, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstückes eine Frist von mehr als zwei Jahren lag. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde die Spekulationsfrist auf zehn Jahre ausgedehnt. Nach der dazu ergangenen Anwendungsvorschrift sollten alle Grundstücksveräußerungen unter der neuen Spekulationsfrist erfasst werden, die nach dem 31.12.1998 erfolgten und damit ohne Rücksicht auf die Frage, ob für Steuerpflichtige die vormals geltende Spekulationsfrist von lediglich zwei Jahren bereits abgelaufen war. Das Bundesverfassungsgericht befand es als unzulässige Rückwirkung und damit die Neufassung der Spekulationsgeschäfte durch das Steuerentlastungsgesetz als verfassungswidrig, wenn der Steuerpflichtige Grundstücke noch vor Einführung der Neufassung wegen der abgelaufenen, vormals geltenden Spekulationsfrist hätte steuerfrei veräußern können.

Rückwirkende Änderung der Beteiligungshöhe bei wesentlichen Beteiligungen

Hält ein Steuerpflichtiger eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, so unterfällt der Verkauf von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft den gewerblichen Einkünften. Hält ein Steuerpflichtiger nur eine unwesentliche Beteiligung, so konnten Veräußerungsgewinne aus Anteilsdispositionen nach der Rechtslage vor 1999 steuerfrei vereinnahmt werden, wenn die



Anteile länger als ein Jahr gehalten wurden. Nach der Rechtslage bis zum 31.12.1998 bestand eine wesentliche Beteiligung erst, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor einer Veräußerung – zu irgendeinem Zeitpunkt in diesem Zeitraum – zu mehr als 25 % beteiligt war. Durch das Steuerentlastungsgesetz wurde die Beteiligungsgrenze auf 10 % gesenkt und galt für alle Veräußerungen schon ab dem 01.01.1999. Steuerpflichtige, die bereits vor Verkündung der Gesetzesneufassung Beteiligungen von weniger als 25 %, jedoch mehr als 10 % hielten, unterfielen mit ihren gesamten Veräußerungsgewinnen den gewerblichen Einkünften. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts können hingegen Veräußerungsgewinne nur soweit als gewerbliche Einkünfte erfasst werden, als die Wertsteigerungen nach Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes eingetreten sind.

Rückwirkende Änderung der Begünstigung für außerordentliche Einkünfte

Erzielt ein Steuerpflichtiger in einem Veranlagungszeitraum zusammengeballte Einkünfte, die wirtschaftlich aus mehreren Veranlagungszeiträumen stammten, so führt der progressive Steuertarif zu einer außerordentlichen Steuer Mehrbelastung. Das Einkommensteuerrecht mildert für bestimmte, einmalig gezahlte außerordentliche Einkünfte die Auswirkungen der Progression durch Ansatz eines besonderen Steuertarifs, damals des halben durchschnittlichen Steuertarifs ab. Der Gesetzgeber schränkte im Jahressteuergesetz 1999/2000/2002 den privilegierenden Steuertarif für außerordentliche Einkünfte ein (Einführung der sogenannten Fünftelregel) und wollte diese Einschränkung auf alle Zahlungen von außerordentlichen Einkünften schon ab Beginn des Jahres 1999 einführen. Die Beschwerdeführer hatten bereits im Jahr 1998 außerordentliche Einkünfte in Form von Abfindungszahlungen aus aufgelösten Arbeitsverhältnissen vereinbart, die 1999 noch vor Verkündung des Gesetzes zur Auszahlung gelangt waren. Das Bundesverfassungsgericht befand auch hier, dass eine unzulässige Rückwirkung und damit eine verfassungswidrige Gesetzesänderung erlassen worden war.

Alle drei Änderungen als sogenannte unechte Rückwirkungen verfassungswidrig

In allen drei Fällen lag eine unzulässige Rückwirkung darin, dass das Jahressteuergesetz erst am 31.03.1999 verkündet worden war, jedoch bereits ab dem 01.01.1999 verwirklichte Sachverhalte erfassen sollte. Die Frage der Rückwirkung von Steuergesetzen bildete bisher eine hochumstrittene Frage im Steuerrecht. Durch die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts werden dem Gesetzgeber nun klare Vorgaben an die Hand gegeben. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet in langjähriger Rechtsprechung zwischen sogenannter echter und unechter Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn für einen vollständig abgeschlossenen Sachverhalt durch eine Gesetzesänderung neue Rechtsfolgen gelten sollen. Solche Rechtsänderungen stellen grundsätzlich einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip dar. Im Steuerrecht liegt jedoch eine echte Rückwirkung nur vor, wenn aus einem verwirklichten Sachverhalt eine Steuerschuld bereits feststeht und durch eine Rechtsänderung die Steuerschuld nachträglich neu bestimmt wird. Das Bundesverfassungsgericht ging für alle drei Fälle hingegen von einer unzulässigen unechten Rückwirkung aus. Diese greift in einen laufenden, noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt ein und knüpft an dessen Verwirklichung neue Rechtsfolgen. Eine



unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn in der vorzunehmenden Gesamtabwägung zwischen dem Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers und der Steuerplanungssicherheit die einzelnen Änderungen für den Steuerpflichtigen nicht unzumutbar erscheinen. Das Gericht hielt die kurzfristigen Steuerverschärfungen in allen Fällen in der Gesamtabwägung für unzulässig, da bereits eingetretene Wertzuwächse der Besteuerung unterworfen werden, die nach der kurz zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Wichtige Feststellung in den Entscheidungen bleibt die Aussage des Bundesverfassungsgerichts, dass die Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, eine rückwirkende steuerliche Belastung nicht zu rechtfertigen vermag.

Praxisfolgen

Von der Nichtigkeit der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 herbeigeführten Neuregelungen bei wesentlichen Beteiligungen, Grundstücksgeschäften und beim Steuertarif auf außerordentliche Einkünfte können nur Steuerpflichtige in gleich gelagerten Fällen profitieren, wenn deren Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Bei Immobilienbesitzern konnte eine Veräußerung nur steuerfrei erfolgen, wenn die vormalige Spekulationsfrist von zwei Jahren vor Verkündung der Neuregelung bereits abgelaufen war. War die alte Spekulationsfrist noch nicht vollständig abgelaufen und haben Immobilienbesitzer in der neuen Spekulationsfrist bis zum 31.03.2007 ihre Grundstücke verkauft, so ist der Teil der Wertsteigerung steuerfrei, welcher vor Verkündung der Neufassung am 31.03.1999 bereits entstanden war. Auch bei Veräußerungsgewinnen beim Verkauf von Anteilen aus wesentlichen Beteiligungen kann der Teil der Wertsteigerungen, der nachweislich bis zum 31.03.1999 schon entstanden war, steuerfrei bleiben, wenn nicht schon nach der alten Gesetzeslage eine wesentliche Beteiligung bestanden hatte. Das Bundesverfassungsgericht machte keine Ausführungen dazu, mit welchen Mitteln glaubhaft gemacht werden kann, wie die Wertsteigerung von Grundstücksverkäufen oder Beteiligungsverkäufen zeitlich aufzuteilen sind. Grundsätzlich bietet sich eine lineare Aufteilung an, bei komplexeren Bewertungsfragen kann es sich lohnen, Sachverständigengutachten zum Nachweis der Aufteilung der zu besteuerten Werte vorzulegen.

Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts können als mahnende Vorgaben für den Gesetzgeber gesehen werden, zukünftige Steuererhöhungen und – verschärfungen grundsätzlich nur in Ausnahmefällen rückwirkend einzuführen, keinesfalls jedoch aus rein fiskalischen Zwecken. In Zeiten weiterhin knapper Haushaltskassen darf man gespannt bleiben, ob sich der Gesetzgeber an diese verfassungsrechtlichen Vorgaben halten wird.