

# Zur Zulässigkeit der Rückwirkung von Steuergesetzen

## Zugleich eine Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07



Dr. Thomas Frohnmayer, Rechtsanwalt, Florian Reinhart, LL.M. (NYU), Rechtsreferendar

Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit der praktisch bedeutsamen Frage, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber eine bei ihrer Umsetzung noch wirksame Gestaltung durch eine nachträgliche Änderung der Rechtslage entwerfen kann. Aus Anlass eines aktuellen Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts werden die verfassungsrechtlichen Grenzen und Anforderungen der gesetzlichen Rückwirkung aufgezeigt.

### I. Problemstellung

In den vergangenen Jahren bot sich dem Bundesverfassungsgericht mehrmals die Gelegenheit zu einer Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Gesetzesänderungen. Bedeutung erlangt diese Frage vor allem im Steuerrecht wegen der dort verbreiteten Praxis, Gesetzesänderungen noch während eines laufenden Veranlagungszeitraumes mit Rückwirkung zum Beginn dieses Zeitraumes in Kraft zu setzen. Diese gesetzgeberische Praxis bedeutet für Familienunternehmen eine erhebliche Rechtsunsicherheit: Eine optimierte Gestaltung droht (auch noch) nach ihrer Umsetzung durch nachträgliche Änderungen der Rechtslage mit einem Federstrich des Gesetzgebers entwertet zu werden.

Anlass, die Zulässigkeit dieser gesetzlichen Rückwirkungen zu untersuchen und sich mit der bisherigen Rechtsprechung auseinanderzusetzen, bietet nun ein jüngst ergangener, weiterer Beschluss des Bundesverfassungsgerichts.<sup>1</sup> Während das Verfassungsgericht dort zwar auf den ersten Blick an den Eckpunkten seiner bisherigen

<sup>1</sup> BVerfG, Beschluss v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, DStR 2012, 2322; hierzu auch Scharfenberg, DB 2013, 85

Rechtsprechung festhält, zeigt eine tiefergehende Betrachtung doch erhebliche Bewegung im Detail. Der erste Senat des Verfassungsgerichts setzt mit dieser Entscheidung eine bereits im Jahr 2010 durch den zweiten Senat in Gang gesetzte Entwicklung fort, verschiebt wiederum einige Akzente, wirft aber auch neue Fragen auf, die dann leider in Teilen unbeantwortet bleiben.

### II. Skizze des Ausgangsverhalts

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10.10.2012 befasst sich mit der Verfassungsmäßigkeit eines Ende des Jahres 2001 vom Bundestag beschlossenen und verkündeten Gesetzes, mit dem die gewerbesteuerliche Freistellung von Erträgen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG rückwirkend auch für den laufenden Veranlagungszeitraum aufgehoben worden war. Zu dieser Freistellung kam es nach einem Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht, bei dem das Anrechnungsverfahren durch das sogenannte Halbeinkünfteverfahren ersetzt wurde. Durch § 8b Abs. 1 KStG wurden danach Erträge bei Körperschaften aus Beteiligungen an anderen Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen

### INHALT

- I. Problemstellung
- II. Skizze des Ausgangsverhalts
- III. Die Rechtsprechung zur Rückwirkung im Steuerrecht
- IV. Verfassungsmäßige Voraussetzungen einer zulässigen Rückwirkung
  - 1. Echte Rückwirkung
  - 2. Unechte Rückwirkung
- V. Schlussbetrachtung

### Keywords

Rückwirkung; Steuergesetze; Verfassungsrecht; Vertrauensschutz

von der Körperschaftsteuer befreit. Wegen eines Verweises der Gewerbesteuer auf die Berechnung der Körperschaftsteuer schlug diese Freistellung zunächst auch entsprechend auf die Bemessung der Gewerbesteuer durch.

Der Passus, mit dem dies rückwirkend beseitigt werden sollte, war dabei im Gesetzgebungsverfahren erstmals in einer Beschlussvorlage des Vermittlungsausschuss an den Bundestag vom 11.12.2001 enthalten. Der Bundestag stimmte dem Gesetzentwurf mitsamt dieser Regelung am 14.12.2001 zu und das entsprechende Gesetz wurde schließlich am

24.12.2001 im Bundesgesetzblatt verkündet.

### III. Die Rechtsprechung zur Rückwirkung im Steuerrecht

Das Bundesverfassungsgericht bekräftigt in seinem Beschluss zunächst die Differenzierung zwischen sogenannter „echter“ und „unechter“ Rückwirkung. Bei der alternativ auch als Rückbewirkung von Rechtsfolgen<sup>2</sup> bezeichneten *echten Rückwirkung* wird rückwirkend in einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt eingegriffen. Demgegenüber bezieht sich die *unechte Rückwirkung* auf einen Sachverhalt, der zwar bereits „*ins Werk gesetzt*“<sup>3</sup> wurde, aber noch nicht abgeschlossen ist. Bezeichnet wird dies teils auch als tatbestandliche Rückanknüpfung.

Elementare Bedeutung kommt dieser Kategorisierung vor allem deshalb zu, weil für beide Arten der Rückwirkung unterschiedliche verfassungsrechtliche Zulässigkeitsanforderungen etabliert wurden: Eine echte Rückwirkung ist grundsätzlich unzulässig und kann nur aus besonderen Gründen ausnahmsweise zugelassen werden. Eine unechte Rückwirkung wird dagegen grundsätzlich zugelassen und kann sich nur ausnahmsweise und aus besonderen Gründen, etwa bei besonderem Vertrauensschutz, als unzulässig erweisen. Die grundsätzliche Zulässigkeit unechter Rückwirkungen wird dabei vorrangig damit begründet, dass der Gesetzgeber andernfalls gelähmt und die aufgrund der sich ändernden Lebensverhältnisse nötige Wandlungsfähigkeit der

Rechtsordnung zu sehr beschnitten würde.<sup>4</sup>

Dieser allgemeine verfassungsrechtliche Ausgangspunkt wird für das Steuerrecht noch weiter präzisiert: So betont auch der vorliegende Beschluss vom 10.10.2012, dass es sich bei Änderungen steuerrechtlicher Normen, die rückwirkend für den gesamten, aber gegenwärtig noch laufenden Veranlagungszeitraum beschlossen werden, stets um Fälle unechter Rückwirkung handele. Diese Einordnung beruht vor allem auf der – teils als zu formalistisch kritisierten – Sicht, dass die Steuerpflicht endgültig jeweils erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes und nicht bereits mit der Verwirklichung der einzelnen steuerlich relevanten Handlungen entstehe.<sup>5</sup> Bedeutung erlangt dies allerdings allein für die Jahressteuern, also etwa die Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuern, die gesetzestechisch erst mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums entstehen.<sup>6</sup>

### IV. Verfassungsmäßige Voraussetzungen einer zulässigen Rückwirkung

Entlang der grundsätzlichen Einteilungslinien des Bundesverfassungsgerichts sind im Folgenden die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen im Einzelnen zu beleuchten, an denen die beschriebenen Typen der Rückwirkung gemessen werden.

#### 1. Echte Rückwirkung

Handelt es sich – auch unter Berücksichtigung der skizzierten „Veranlagungszeitraumrechtsprechung“ – bei der Änderung steuerlicher Regelungen um einen Fall echter Rückwir-

kung, ist das betreffende Gesetz grundsätzlich, aber nicht in jedem Fall, verfassungswidrig. Der Schutz des Vertrauens in die Rechtsordnung gebietet es allerdings, an nachträgliche Änderungen für bereits abgeschlossene Sachverhalte besonders hohe Anforderungen zu stellen.

Das Verfassungsgericht hat diese Anforderungen in einer Reihe allgemeiner Ausnahmetatbestände für erfüllt gehalten, die auch im Steuerrecht denkbare Anwendungsbereiche finden. Vor allem der *Bereinigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage* und dem *Ersatz offenkundig verfassungswidriger Rechtsnormen*<sup>7</sup> dürfte dabei Bedeutung zukommen. Auch die Fallgruppe der *Bagatellbeeinträchtigung* erscheint bei nur geringfügigen Änderungen zumindest denkbar.<sup>8</sup> Schwer zu bestimmen ist hingegen der Auffangtatbestand der *zwingenden Gründe des Allgemeinwohls*,<sup>9</sup> wobei hier stets besonders hohe Anforderungen erfüllt sein müssen.<sup>10</sup>

Ferner ist der *Wegfall des schützenswerten Vertrauens der Steuerpflichtigen* zu beachten. Es stellt sich dabei vorrangig die Frage, ab welchem Zeitpunkt im Gesetzgebungsprozess der Bürger nicht mehr auf den Fortbestand der geltenden Rechtslage vertrauen darf. Für echte Rückwirkungen<sup>11</sup> hat das Bundesverfassungsgericht dabei im vorliegenden Beschluss vom 10.10.2012 erneut klargestellt, dass das Vertrauen in die Fortgeltung einer Regelung frühestens mit dem entsprechenden Bundestagsbeschluss entfällt.<sup>12</sup> Jedenfalls im Grundsatz

<sup>2</sup> Vgl. zu dieser zunächst durch den 2. Senat des BVerfG geprägten Terminologie, die inzwischen auch dort mit den hier gebrauchten Begrifflichkeiten des 1. Senats synonym verwendet wird Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 216. Lfg. März 2012, § 4 Rn. 715

<sup>3</sup> So statt vieler BVerfG, DStR 2010, 1727, 1728 (Rz. 55)

<sup>4</sup> Zuletzt etwa BVerfG, DStR 2012, 2327 (Rz. 62)

<sup>5</sup> Vgl. zu der Kritik an dieser auch als „Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung“ bezeichneten Auffassung des BVerfG statt vieler etwa Drüen, in: Tipke/Kruse 127. Lfg. 2011, § 4 Rn. 16a; ablehnend auch BFH, DStR 2006, 1886

<sup>6</sup> Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG, 66. EL. 2012, Art. 20 Rz. 80

<sup>7</sup> So bereits BVerfG, NJW 1960, 1195, zu dieser Fallgruppe aus Sicht des Steuerrechts vgl. auch Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 216. Lfg. März 2012, § 4 AO Rn. 753, der für Fragen des Steuerrechts wegen dessen Komplexität hohe Voraussetzungen an diese Fallgruppe stellt.

<sup>8</sup> Hierzu etwa BVerfG, NJW 1987, 1749, 1753

<sup>9</sup> Vgl. etwa BVerfG, NJW 1998, 1547, 1548 f.

<sup>10</sup> So etwa auch Drüen, in: Tipke/Kruse 127. Lfg. 2011, § 4 AO, Rn. 23

<sup>11</sup> Vgl. aber zu Fragen unechter Rückwirkung so gleich.

<sup>12</sup> Vgl. BVerfG, DStR 2012, 2322, 2326 (Rz. 59); ebenso bereits BVerfG, DStR 2010, 1727, 1728 (Rz. 56)

können hier weder die Einbringung des Gesetzesentwurfes, ein Regierungsentwurf noch die parlamentarischen Diskussionen eine vergleichbare Wirkung auslösen.<sup>13</sup>

Das vorstehend Ausgeführte gilt allerdings in dieser Schärfe nur für Fälle echter Rückwirkung und damit im Steuerrecht vorwiegend dann, wenn die Steuerschuld direkt mit Vollen- dung des besteuerten Ereignisses entsteht oder – seltener – in einen bereits abgeschlossenen Veranla- gungszeitraum eingegriffen werden soll. Dies ist etwa bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer der Fall (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 ErbStG). Diese Steuer entsteht – vorbehaltlich der in § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufgeführten Sonderfälle wie der Erbschaft unter einer aufschiebenden Bedingung – nämlich mit dem Tod des Erblassers bzw. mit der Ausführung der Zuwendung bei Schenkungen unter Lebenden. Der frühe Entstehungs- zeitpunkt der Erbschaftsteuer wird damit gerechtfertigt, den staatlichen Zugriff auf den Vermögenszuwachs zu erlangen, wie er zum Zeitpunkt des Todesfalls eingetreten ist.<sup>14</sup> Im Umkehrschluss kann daher auch für Rückwirkungsgesichtspunkte allein der technische Entstehungszeitpunkt der Steuer relevant sein. Mit dem Erb- fall bzw. der Ausführung der Zuwen- dung ist der besteuerte Sachverhalt im Übrigen vollständig abgeschlos- sen. Eine spätere Gesetzesänderung mit Wirkung auch für bereits eingetrete- ne Erbfälle oder schon ausge- führte Zuwendungen unter Lebenden

ist damit allein an den Grundsätzen der echten Rückwirkung zu messen und grundsätzlich unzulässig.<sup>15</sup>

## 2. Unechte Rückwirkung

Greift der Gesetzgeber hingegen ändernd in Jahressteuern ein, führte die Anwendung der oben skizzier- ten Grundsätze zunächst auch bei Rückwirkungen für den noch lau- fenden Veranlagungszeitraum zu erheblichem legislativem Spielraum für Änderungen des Steuerrechts. Der Steuerpflichtige wurde in diesen Konstellationen daher bis vor kurzer Zeit als weitgehend schutzlos angesehen.<sup>16</sup> Die sich wohl vor allem hieran entzündende, erhebliche Kritik der rechtswissenschaftlichen Literatur an der verfassungsgerichtlichen Rück- wirkungsdogmatik setzte dabei oft bereits grundsätzlich an dem Gegen- satzpaar der echten und unechten Rückwirkung als entscheidendem Kriterium an.<sup>17</sup> Unbeeindruckt hier- von hat das Bundesverfassungsge- richt diese Kritikpunkte aber bereits in früheren Beschlüssen ausdrücklich verworfen.

Dennoch trägt das Gericht vielen der geäußerten Bedenken gerade in jün- gerer Zeit inhaltlich Rechnung.<sup>18</sup> Die Anforderungen an unechte Rückwir- kungen wurden dabei zumindest für das Steuerrecht schrittweise spürbar erhöht.<sup>19</sup> Als besonders bedeutsam sind hierfür drei miteinander verbun- dene Beschlüsse aus dem Jahr 2010<sup>20</sup> einzuordnen, in denen die Anforde- rungen auch an unechte Rückwirkun- gen deutlich schärfer gefasst und die dort geprüften Rückwirkungen erst-

mals in Teilen als verfassungswidrig verworfen wurden.<sup>21</sup>

Rhetorisch zeigte sich dieser Wan- del vor allem darin, dass die unechte Rückwirkung nun als „nicht grund- sätzlich unzulässig“ beschrieben wurde, während sie nach der bis dahin gebräuchlichen Formel als „grundsätzlich zulässig“ galt.<sup>22</sup> Der nun vorliegende Beschluss des Bun- desverfassungsgerichts knüpft hieran an und lässt die so erhöhten Anfor- derungen noch deutlicher und bereits im Leitsatz erkennen. Das Gericht hält dabei ausdrücklich fest, dass unechten Rückwirkungen im Steuerrecht eine ähnliche Eingriffsintensität zukom- men kann, wie sie in anderen Fällen allein mit echten Rückwirkungen ein- hergeht.<sup>23</sup> Es muss daher besonderen Anforderungen im Hinblick auf den Schutz des Vertrauens des Einzelnen entsprochen und das Allgemeininter- esse an einer rückwirkenden Ände- rung hiermit abgewogen werden.<sup>24</sup> Es ist zudem eine eigene Verhältnis- mäßigkeitsprüfung gerade in Bezug auf die Rückwirkung vorzunehmen, der eine rückwirkende Änderung nur dann gerecht wird, wenn sie „zur För- derung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Ver- trauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.“<sup>25</sup>

Das Bundesverfassungsgericht stellt allerdings auch nochmals klar, dass die „bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen

13 Hierzu etwa Drüen, in: Tipke/Kruse 127. Lfg. 2011, § 4 Rn. 20. Ausnahmen sollen nur dann in Betracht kommen, wenn Ankündigungs- und Mit- nahmeeffekte verhindert werden sollen, die etwa bei der geplanten Streichung von Subventionen eintreten können. Vgl. bspw. BVerfG NJW 1998, 1547. Dort hat das BVerfG aber bereits die Verletzung eines grund- rechtlich geschützten Lebenssachverhalts verneint, weil das gesetzliche Angebot von Steuersubventionen keine durch Einsatz von Arbeit oder Kapital erworbene Rechtsposition und folglich kein Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG sei. Diese Überlegung kann daher nicht ohne Weiteres auf andere, grundgesetzlich geschütz- ten Rechtspositionen – wie das Erbrecht und damit auf die Erbschaftsteuer – übertragen werden.

14 Meincke, in: Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 9 Rn. Rn. 2 a.E.

15 Ebenso Wehberg, BB 2013, 96, 98

16 Vgl. Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1725, 1726; Birk, FR 2011, 1, 2 („Gesetzgeber [hat] weitgehend freie Hand“)

17 So etwa bei Pahlke in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl. 2009, § 4 Rn. 80

18 Zu diesem inhaltlichen Wandel der Rechtspre- chung vgl. etwa Birk, FR 2011, 1, 5

19 Ausführlich hierzu etwa Wernsmann, in: Hübsch- mann/Hepp/Spitaler, AO, 216. Lfg. März 2012, § 4 AO Rn. 740; vgl. auch Birk, FR 2001, 1, 5; El Mourabit/ Seuffer, FR 2012, 335, 336

20 BVerfG – 2 BvL 14/02 = NJW 2010, 3629; BVerfG – 2 BvL 748/05 = NJW 2010, 3634; BVerfG – 2 BvL 1/03 = NJW 2010, 3638

21 Hierzu etwa Morgenthaler/Stracke, JZ 2011, 786, 788 ff.

22 So etwa Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spi- taler, AO, 216. Lfg. März 2012, § 4 AO Rn. 740

23 BVerfG, DStR 2012, 2322, 2326

24 Vgl. dahingegen etwa die klassische Prüfung ei- ner unechten Rückwirkung des II. Zivilsenats des Bun- desgerichtshofes im Falle der rückwirkenden Ände- rung der Regeln über die verdeckte Sacheinlage, BGH, NJW 2010, 1948, 1952 f. (Rz. 39 f.) („ADCOCOM“)

25 So jüngst BVerfG, DStR 2012, 2322, 2327 (Rz. 63) m.w.N.

*Schutz*“ genieße. Vielmehr wird ein darüber hinausgehender Vertrauensschutztatbestand in Form eines „*besonderen Moments der Schutzbedürftigkeit*“ verlangt, dessen konkrete Bestimmung aber bislang erhebliche praktische Schwierigkeiten bereitet.<sup>26</sup> Keine diesen Kriterien genügende besondere Schutzwürdigkeit erkannte das Gericht etwa bei der Verlängerung der Spekulationsfrist für Grundstücke von zwei auf zehn Jahre an. Dem Erwerb eines Grundstücks mit dem Ziel, es nach zwei Jahren wieder (steuerfrei) zu verkaufen, liege kein Vertrauen zugrunde, das über die Erwartung hinausgehe, das geltende Recht werde sich nicht verändern.<sup>27</sup> Dies gilt indes nur, soweit sich keine grundrechtlich geschützte „*konkret verfestigte Vermögensposition*“<sup>28</sup> eingestellt hat. Eine solche wurde im Fall der Spekulationsfrist für diejenigen Fälle angenommen, in denen bei Verkündung der Änderung die (bis dahin geltende) zweijährige Frist bereits abgelaufen war und bei denen die steuerfreie Veräußerung damit jederzeit hätte erfolgen können.<sup>29</sup>

Belastbare und verallgemeinerungsfähige Kriterien zur Bestimmung solch besonderer Schutzwürdigkeit konnten dabei bisher allerdings kaum entwickelt werden, da sich die Rechtsprechung der Frage in sehr einzelfallorientierter Weise annimmt.<sup>30</sup> Einzigem Orientierungspunkt bilden hier drei häufig genannte Fallgruppen. Neben der bereits betrachteten „*konkret verfestigten Vermögensposition*“ sind dies der „*Vertrauensschutz bei verbindlichen Dispositionen*“ und die wohl vorrangig als Auffangfallgruppe dienende „*Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung*“.<sup>31</sup> Vor allem den ersten beiden Kategorien wird

dabei auch erkennbarer Bezug zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG attestiert, der somit ebenfalls in die Verhältnismäßigkeitsabwägung einfließen könne.<sup>32</sup>

Eine konkret verfestigte Vermögensposition wurde dabei neben der bereits erwähnten abgelaufenen Spekulationsfristen auch im Falle der Herabsetzung der Wesentlichkeitsquote des § 17 EStG angenommen, soweit dadurch Wertsteigerungen betroffen sind, die bereits vor Verkündung der Gesetzesänderung eingetreten waren.<sup>33</sup>

Ein Fall der verbindlichen Disposition lag hingegen der Entscheidung zu Entschädigungszahlungen an Arbeitnehmer zugrunde,<sup>34</sup> die zwar bereits vor Einbringung des entsprechenden Gesetzentwurfes vereinbart, aber erst später ausbezahlt wurden. Dass es sich hierbei allerdings um eine eher eng gefasste und auch mit dem sozialen Motiv der erheblichen Bedeutung dieser Entschädigungszahlungen für den jeweiligen Arbeitnehmer aufgeladene Fallgruppe handelt, macht das Verfassungsgericht in dem den Anlass zu dieser Untersuchung gebenden Beschluss deutlich.<sup>35</sup> Die dort thematisierten, durch die Änderung des Steuerrechts beschnittenen Ausschüttungen aus Gewinnanteilen in Streubesitz schufen nach Ansicht des Gerichts jedenfalls keinen zu der Lage der Arbeitnehmer vergleichbaren Vertrauenstatbestand, vor allem aber auch keine entsprechende Disposition, da die Ausschüttung nicht von einer Entscheidung der nur geringfügig beteiligten Gesellschafter abhängen konnte.<sup>36</sup>

Die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung soll schließlich vor allem im Falle eines „*erkenn- und belegbaren gesteigerten Grades der Abgeschlossenheit*“<sup>37</sup> eingreifen, wie

ihn das Verfassungsgericht im vorliegenden Fall noch nicht im Ausschüttungsbeschluss der Gesellschaft, sondern erst darin erkennen konnte, dass die Ausschüttung auch dem Empfänger zugeflossen war.

Auch in den genannten Fallgruppen erweist sich eine rückwirkende und belastende Gesetzesänderung indes nicht automatisch als verfassungswidrig. Vielmehr sind dann vor allem an den Zweck der Rückwirkung erhöhte Anforderungen zu stellen. Das hinter jeder Neuregelung stehende Interesse, die Rechtslage „zu verbessern“ reicht dabei allerdings nicht alleine aus.<sup>38</sup> Gleiches gilt für das bloße staatliche Einnahmeinteresse.<sup>39</sup>

Schwerpunkt des vorliegenden Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts bildet im weiteren Verlauf indes nicht die Konkretisierung der Abwägungskriterien, sondern die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt im Gesetzgebungsprozess ein solch schützenswertes Vertrauen überhaupt bestehen kann. Während dabei im Rahmen der echten Rückwirkung wie oben bereits angesprochen weiterhin von der Fassung des Bundestagsbeschlusses als frühestmöglichem Zeitpunkt auszugehen ist, zeigt sich das Verfassungsgericht hier im Falle der unechten Rückwirkung erheblich offener.<sup>40</sup> Auch eine später inhaltsgleich umgesetzte Beschlussvorlage des Vermittlungsausschusses sei bereits geeignet, entsprechendes Vertrauen zu zerstören. Begründet wird dies vor allem mit dem Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens, bei dem eine Beschlussvorlage des Vermittlungsausschusses erst am Ende des Prozesses liegen könne.<sup>41</sup> Gerade deshalb sei die Umsetzungswahrscheinlichkeit dieser Vorlagen besonders hoch und deren Einbringung entsprechend schädlich für bis dahin

26 Vgl. Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1725, 1727

27 BVerfG, NJW 2010, 3629, 3630 (Rz. 57)

28 BVerfG, NJW 2010, 3629, 3632 (Rz. 66); hierzu etwa Birk, FR 2011, 1, 5

29 BVerfG, NJW 2010, 3629, 3632 a.O.

30 Vgl. etwa den Überblick der verschiedenen Entscheidungen bei Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1725, 1730

31 So etwa bei Scharfenberg, DB 2013, 85, 87; vgl. auch Schönfeld/Häck, DStR 2012, 1727 f.

32 Vgl. Birk, FR 2011, 1, 5

33 So BVerfG, NJW 2010, 3634, 3636 (Rz. 54)

34 BVerfG, NJW 2010, 3638, 3639 (Rz. 71)

35 BVerfG, DStR 2012, 2322, 2329 (Rz. 82, 83)

36 Kritisch dazu Scharfenberg, DB 2013, 85, 88

37 BVerfG, DStR 2012, 2322, 2330 (Rz. 88)

38 BVerfG, NJW 2010, 3629, 3633 (Rz. 74)

39 BVerfG, NJW 2010, 3629, 3633 (Rz. 75)

40 Vgl. hierzu auch schon Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 216. Lfg. März 2012, § 4 Rn. 747, 748

41 BVerfG, DStR 2012, 2322, 2328 (Rz. 76)



bestehendes Vertrauen in den Weiterbestand der Rechtslage.

#### IV. Schlussbetrachtung

Während das Bundesverfassungsgericht seine zunehmend restriktive Haltung auch gegenüber unechten Rückwirkungen im Steuerrecht mit dem Beschluss vom 10.10.2012 ausgebaut hat, bleibt doch gerade im Kernbereich der Entscheidung für unechte Rückwirkungen offen, ab welchem Stadium des Gesetzgebungsprozesses ein schutzwürdiges

Vertrauen nicht mehr bestehen kann. Zwar herrscht nun insoweit gegen Ende des Gesetzgebungsverfahrens Klarheit, dass nicht nur der Bundestagsbeschluss oder gar erst die Veröffentlichung der Neuregelung im Bundesgesetzblatt diesen Effekt hat, sondern bereits eine entsprechende Vorlage des Vermittlungsausschusses genügen kann. Ausdrücklich offengelassen wird hingegen die Frage, ob und ab welchem Zeitpunkt eine sonstige, durch ein anderes zuständiges Verfassungsorgan eingebrachte

Gesetzesvorlage entsprechende Wirkungen auslösen kann. Es bleibt daher zu hoffen, dass das Bundesverfassungsgericht die Gelegenheit bekommt und nutzt, auch diesen Aspekt zu beleuchten. Bei auch steuerlich optimierten Gestaltungen in Familienunternehmen sind jedenfalls laufende Gesetzgebungsverfahren genau zu beobachten. Werden für die geplanten Gestaltungen nachteilige Änderungen erwartet, sind die Gestaltungen möglichst zügig umzusetzen.

## Fachinformationen bequem online bestellen!

Informieren Sie sich über das aktuelle Programm, Neuerscheinungen und elektronische Angebote:

Recht  
vielseitig!

www.bundesanzeiger-verlag.de