

**Jens Escher<sup>1</sup> : „Vertrauensschutz im Bereich der privaten Veräußerungsgewinne“ -  
Vortrag von BFH-Vizepräsident Wolfgang Spindler am 28.01.2004 in Münster im Rahmen  
der Vortragsreihe des Westfälischen Steuerkreises e.V.**

Der WESTFÄLISCHER STEUERKREIS E. V.<sup>2</sup> verfolgt das Ziel, Forschung und Lehre auf dem Gebiet des Steuerrechts an der Universität Münster sowie die Verbindung zwischen Theorie und Praxis ideell und finanziell zu fördern. Regelmäßig werden deshalb u.a. Vortragsreihen zu wichtigen Themenbereichen oder einzelne Vortragsveranstaltungen zu aktuellen Fragen im Bereich des Steuerrechts durchgeführt, in denen ein wissenschaftlicher und praktischer Meinungs- und Erfahrungsaustausch stattfindet. Im Rahmen der diesjährigen Vortragsreihe referierte BFH-Vizepräsident Wolfgang Spindler am 28.01.2004 über aktuelle Fragen zum „Vertrauensschutz im Bereich der privaten Veräußerungsgewinne“ und diskutierte diese mit den Zuhörern.

Zu Beginn seines Vortrages wies SPINDLER darauf hin, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes umfassend für alle drei Staatsgewalten gelte. Trotz der gebotenen Rechtssicherheit sei jedoch von Seiten des Gesetzgebers eine deutliche Tendenz zur Verabschiedung rückwirkender Gesetze mit belastender Wirkung festzustellen, wodurch steuerliche Dispositionsgrundlagen zerstört würden und das Vertrauen der Steuerpflichtigen enttäuscht werde. Zwar gäbe es für Steuergesetze kein geschriebenes Rückwirkungsverbot. SPINDLER wies jedoch darauf hin, dass die nachträgliche belastende Änderung der Rechtsfolgen eines in der Vergangenheit liegenden Verhaltens nach der Rechtsprechung des BVerfG einer Rechtfertigung bedarf und schutzwürdige Interessen des Steuerpflichtigen verletzt werden können, wenn eine Rechtfertigung im Einzelfall fehlt.

Anschließend erläuterte SPINDLER die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Vertrauensschutzes, wozu insbesondere das Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG und das sich hieraus ergebende Kontinuitätsgebot sowie die Freiheitsrechte des Grundrechtskatalogs des Grundgesetzes zählen. Sodann ging SPINDLER auf die herkömmliche Rückwirkungsdogmatik des

---

<sup>1</sup> Jens Escher ist Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht (Prof. Dr. Dieter Birk) an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und Mitglied des Westfälischen Steuerkreises e.V.

<sup>2</sup> Weitere Informationen zum Westfälischen Steuerkreis e.V. finden Sie unter <http://www.westfaelischer-steuerkreis.de>

BVerfG ein, welches zwischen einer grds. unzulässigen „echten Rückwirkung“ („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“) und einer grds. zulässigen „unechten Rückwirkung“ („Tatbestandliche Rückanknüpfung“) unterscheidet. In diesem Zusammenhang kritisierte SPINDLER insbesondere die kasuistische, kaum überschaubare Rechtsprechung zur ausnahmsweisen Zulässigkeit einer „echten Rückwirkung“. Ferner wies SPINDLER auf die sog. „Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung“ des BVerfG hin, wonach die Einführung bzw. Verschärfung belastender Steuergesetze grds. bereits dann zulässig ist, wenn die Rechtsfolgen lediglich einen noch nicht abgeschlossenen Veranlagungszeitraum betreffen.

Im Anschluss an diese Darstellung verwies SPINDLER auf die wachsende Kritik an der grds. Zulässigkeit einer „unechten Rückwirkung“ in der Literatur, in welcher verstärkt Vorschläge bzgl. eines einheitlichen, dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriffs geäußert würden. Hiernach soll nicht der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgeblich für die Zulässigkeit einer rückwirkend belastenden Regelung sein, sondern der Zeitpunkt der Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen. Auch SPINDLER forderte ein Nachdenken über eine neue Rückwirkungsdogmatik und plädierte für einen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff.

In der Rechtsprechung des BVerfG sei ebenfalls eine entsprechende Tendenz erkennbar. So wies SPINDLER auf die Entscheidung zu Schiffsbausubventionen (BVerfGE 97, 67) hin, welche eine maßgebliche Änderung der bisherigen Rechtsprechung beinhalte. In dieser Entscheidung bejahte das Gericht eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage bereits ab dem Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses einer Vergünstigung, eine spätere Enttäuschung des auf dieser Grundlage betätigten Vertrauens sei unzulässig. In dieselbe Richtung weise die Entscheidung des BVerfG zu Sozialpfandbriefen (BVerfGE 105, 17). Es bleibe jedoch abzuwarten, ob diese Rechtsprechung fortgesetzt und ausdrücklich auch auf Fiskalnormen erstreckt werde. Insbesondere die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 biete möglicherweise Gelegenheit hierzu, ebenso die rückwirkende Anwendung der sog. „Fünftel-Regelung“, des § 34 EStG (Vorlagebeschluss des XI. Senats, BStBl. II 2003, 257).

Daraufhin stellte SPINDLER seine eigenen Vorstellungen zur Begrenzung rückwirkend belastender Steuergesetze dar. Wünschenswert sei, dass der Gesetzgeber belastende Regelungen grds. nur ex nunc in Kraft setze. Gerade im Bereich des Steuerrechts, welches durch gestreckte

Tatbestände bzw. Dauersachverhalte gekennzeichnet sei, könne jedoch auch eine ex-nunc-Regelung schutzwürdiges Vertrauen verletzen. Zur Lösung dieses Problems plädierte SPINDLER nicht für die Aufgabe der alten Dogmatik, sondern lediglich für deren Modifikation. Eine „echte Rückwirkung“ solle „immer“ unzulässig sein, dieses sei notwendige Voraussetzung zur Gewährleistung eines zuverlässigen Vertrauensschutzes. Lediglich ein „Notstandsvorbehalt“ solle für den Fall einer ernsthaft bedrohlichen Lage des Staathaushaltes gelten. Die bislang vom BVerfG zur Rechtfertigung einer „echten Rückwirkung“ angeführten „zwingenden Gründe des Gemeinwohls“ seien hingegen nie eindeutig definiert worden und böten keine ausreichende Rechtssicherheit.

Hinsichtlich der „unechten Rückwirkung“ sei eine Abkehr von deren grds. Zulässigkeit geboten und in jedem Einzelfall eine Abwägung zwischen dem schutzwürdigen Vertrauen des Steuerpflichtigen und den öffentlichen Belangen vorzunehmen. Besonderer Schutz müsse dem „betätigten Vertrauen“ in Kenntnis der geltenden Rechtslage zukommen. Ein solches kann sich nach Auffassung von SPINDLER als „unantastbar“ erweisen, soweit auf eine befristete Regelung vertraut wurde. Das Vertrauen auf unbefristete Tatbestände genieße hingegen geringeren Schutz und sei einer Abwägung zugänglich. In jedem Fall seien jedoch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sowie das Gebot schonender Übergangsregelungen zu beachten, welches für Fiskal- wie für Lenkungsnormen gelte.

Im Anschluss erläuterte Spindler seine Auffassung am Beispiel des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Auf Grundlage des von ihm vertretenen „dispositionsbezogenen“ Lösungsansatzes differenzierte SPINDLER zunächst anhand des Zeitpunkts der Grundstücksveräußerung. Soweit dieser vor Verkündung der Neuregelung liege, sei eine unzulässige „echte Rückwirkung“ gegeben. Im Fall einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes liege hingegen eine „unechte Rückwirkung“ vor, da erst der Veräußerungsakt die Rechtsfolgen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG auslöse (gestreckter Tatbestand) und somit kein abgeschlossener Sachverhalt vorliege. Im Rahmen der gebotenen Abwägung komme es dann darauf an, ob die bislang geltende zweijährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung der Fristverlängerung bereits abgelaufen war. Ist dies der Fall, so geht SPINDLER jedenfalls wegen des Fehlens einer schonenden Übergangsregelung von einem überwiegenden Interesse des Steuerpflichtigen aus, da dieser das Grundstück im Vertrauen auf die Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung behalten habe. Insoweit liege daher eine unzulässige „unechte Rückwirkung“ vor. Ein derart schutzwürdiges

Vertrauen des Steuerpflichtigen bestehe hingegen nicht, sofern die bisher geltende Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung im Einzelfall noch nicht abgelaufen war und somit noch keine „Steuerentstrickung“ eingetreten ist. Der Steuerpflichtige könne nicht uneingeschränkt auf den unbefristeten Bestand der Rechtslage vertrauen, insbesondere sei der Gesetzgeber grds. berechtigt, auch private Veräußerungsgewinne zu besteuern. Insoweit liegt nach Auffassung von SPINDLER eine zulässige „unechte Rückwirkung“ vor.

Als Resümee stellte SPINDLER fest, dass eine stärkere Gewichtung des Vertrauensschutzes unumgänglich sei. Insbesondere das Gebot zur Schaffung schonender Übergangsregelungen müsse vom Gesetzgeber mehr als bislang geschehen beachtet werden. Nur so sei die Rückkehr zu einem „verlässlichen“ Steuerrecht zu erreichen, welches den Steuerpflichtigen die nötige Planungssicherheit bietet.