

Probleme der Abschnittsbesteuerung am Beispiel der Rückwirkung und der Verlustberücksichtigung

-Vortragsbericht-

Am 07.12.2005 referierte Prof. Dr. LEHNER (Ludwig-Maximilian-Universität München) vor dem Westfälischen Steuerkreis e.V - WSK - über „Probleme der Abschnittsbesteuerung am Beispiel der Rückwirkung und der Verlustberücksichtigung“ und diskutierte diese anschließend mit den Zuhörern.

Zu Beginn seines Vortrages erläuterte LEHNER die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Rückwirkungsverbot, die von der herrschenden Auffassung insbesondere im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und den Freiheitsgrundrechten gesehen werden. Anschließend ging er dann näher auf die herkömmliche Rückwirkungsdogmatik des BVerfG ein, das zwischen „echter Rückwirkung“ („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“) und „unechter Rückwirkung“ („tatbestandliche Rückanknüpfung“) unterscheidet. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn der Gesetzgeber nachträglich in Tatbestände eingreift, die in der Vergangenheit sowohl begonnen als auch abgeschlossen wurden. Von einer unechten Rückwirkung wird gesprochen, wenn der Gesetzgeber auf Sachverhalte, die in der Vergangenheit zwar begonnen haben, jedoch noch nicht abgeschlossen wurden, für die Zukunft einwirkt. Während die unechte Rückwirkung grundsätzlich für verfassungsrechtlich zulässig erachtet wird, soll die echte Rückwirkung regelmäßig unzulässig sein.

Für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung im Steuerrecht stellt das BVerfG nicht auf das die Steuerpflicht auslösende Verhalten des Steuerpflichtigen (etwa die Zeichnung eines Fonds-Anteils) ab, sondern auf die Entstehung des Steueranspruchs (§ 38 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen), die u.a. bei der Einkommensteuer den Ablauf des Veranlagungszeitraums voraussetzt (vgl. § 36 Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG). Bei periodisch veranlagten Steuern beschränkt das BVerfG die echte Rückwirkung daher auf solche Fälle, in denen der Gesetzgeber Änderungen rückwirkend für vorangegangene, bereits abgeschlossene, Veranlagungszeiträume anordnet. Die Änderung von Steuergesetzen im laufenden Veranlagungszeitraum wird dementsprechend stets als Fall unechter Rückwirkung angesehen (sog. „Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung“).

Anschließend ging LEHNER auf die wachsende Kritik an der Rechtsprechung des BVerfG zur Rückwirkung ein, die in der Literatur zu einer Vielzahl von Vorschlägen geführt hätten, die in aller Regel auf einen einheitlichen, dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff zielten. Dort werde argumentiert, dass sich das zu schützende Vertrauen des Bürgers in dessen Handlungen - in der Sachverhaltsverwirklichung - manifestiere und nicht in den sich daran anknüpfenden Rechtsfolgen, wie dem Entstehen des Steueranspruchs. Diese beträfen nur die steuertechnische Seite und könnten u.U. erst erheblich später eintreten. Auch in der Rechtsprechung des BVerfG sei in neuerer Zeit die Tendenz erkennbar, den Dispositionsschutz bei Gesetzesänderungen im laufenden Veranlagungszeitraum verstärkt zu betonen. So wies LEHNER auf die Entscheidung zur rückwirkenden Abschaffung von Schiffsbausubventionen (BVerfGE 97, 67) hin, in der eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage bereits ab dem Zeitpunkt der Subventionsinanspruchnahme bejaht wurde. Es sei jedoch keinesfalls sicher, dass diese Rechtsprechung fortgesetzt und auch auf Fiskalzwecknormen erstreckt werde.

Im Anschluss an diese einleitenden Ausführungen zum gegenwärtigen Stand der Rückwirkungsdogmatik stellte LEHNER seine eigenen Vorstellungen zur Begrenzung rückwirkend belastender Steuergesetze dar. Ausgangspunkt war dabei sein Verständnis des Periodizitätsprinzips als „materielles Besteuerungsprinzip“. Während die herrschende Auffassung davon ausgeht, dass die Abschnittsbesteuerung als bloße steuertechnische Notwendigkeit anzusehen ist, die den Gerechtigkeitsvorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips sogar widerspricht, geht LEHNER davon aus, dass mit der Abschnittsbesteuerung ein Prinzip materieller Gerechtigkeit verwirklicht werde. Nur zeitlich abgeschlossene oder zumindest ihren Auswirkungen nach zeitlich überschaubare Sachverhalte könnten wertend in Beziehung zueinander gesetzt werden. Dies müsse nicht der aus Praktikabilitätsgründen sinnvolle Einjahresabschnitt sein, auch ein zwei- bis dreijähriger Zeitraum sei vertretbar. Zwingend für die Gewährleistung einer abschnittsbezogenen Belastungsgleichheit sei allerdings, dass die Maßstäbe, nach denen die Steuerbelastung erfolge, während des gesamten Besteuerungsabschnitts dieselben blieben. Auch Steuergesetzänderungen, die nur den laufenden Veranlagungszeitraum beträfen, müssten als Durchbrechungen eines materiellen Besteuerungsprinzips deshalb an den strengen Anforderungen einer echten Rückwirkung gemessen werden.

In der Folge legte LEHNER dann dar, welche Konsequenzen sein Verständnis des Periodizitätsprinzips als „materielles Besteuerungsprinzip“ für die Verlustverrechnung habe. Gehe man von seiner Prämisse aus, dass Steuerpflichtige nur zeitgebunden über finanzielle Leistungsfä-

higkeit verfügten, sei ein Veranlagungszeitraum übergreifender Verlustausgleich an sich nicht geboten, widerspräche sogar dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese Erkenntnis könne jedoch nur ein Zwischenergebnis darstellen, weil sie noch keine Antwort auf die Frage gebe, ob und unter welchen Voraussetzungen Ausnahmen vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung zulässig bzw. erforderlich seien. Insoweit müsse auf die den gleichheitsrechtlichen Ansatz ergänzende Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zurückgegriffen werden. Art. 14 Abs. 1 GG schütze positive Einkünfte vor steuerlicher Belastung, soweit diese unverzichtbar seien, um echte Verluste auszugleichen. Soweit aber Art. 14 Abs. 1 GG den infolge eigenverantwortlicher unternehmerischer Tätigkeit erzielten Ertrag ergänzend zu den rein gleichheitsrechtlich begründeten Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips schütze, dürfe dieser freiheitsrechtliche Schutz nicht durch typisierte zeitliche Begrenzungen beschränkt werden, die ihrerseits im Wesentlichen nur gleichheitsrechtlich gerechtfertigt werden könnten. Deshalb sei - jedenfalls im Grundsatz - ein periodenübergreifender unbeschränkter Abzug echter Verluste verfassungsrechtlich geboten.