



Die Taufkirchner Antn moant:

Die Tonnagesteuer kommt!

Die Zeit ist gekommen, den Gürtel enger zu schnallen. Ab sofort wird nach Gewicht besteuert. Dies ist kein Widerspruch zur gewohnten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Wer viel zu essen hat, zahlt viel Steuern. Die Bemessungsgrundlage beträgt 1,8 Pfennige pro Tonne für jeden Tag des Kalenderjahrs. Ein 80 kg schwerer Steuerpflichtiger zahlt bei einem Steuersatz von 50 % 0,27 DM Steuern im Jahr, ein Auto 3,29 DM und ein Brot 0,03 Pfennige.

Falsch verstanden? Gilt vorerst nur für Reeder? Nun ja, irgendwo muß man anfangen.

Der zuständige Finanzbeamte kann sich seit der Verabschiedung des Seeschiffahrtsanpassungsgesetzes (mit dem in erster Linie nicht die See, sondern die Steuern an die Bedürfnisse der Schifffahrt angepaßt wurden) jedenfalls zurücklehnen: Hat er bisher den Gewinn einer Reederei nach den bisweilen komplizierten ertragsteuerlichen Vorschriften nachvollziehen müssen, kann er davon ausgehen, daß z.B. für ein Schiff mit 15 000 Nettotonnen ein stets gleichbleibender Gewinn in Höhe von exakt 67 342,50 DM pro Jahr erzielt wird. Daran

ändert sich in den nächsten zehn Jahren muß sich der Reeder zum Stillhalten verpflichtene Steuervereinfachung . . .

Wäre da nur nicht die Lohnsteuer der Matrosen? Ein großer Teil davon bleibt nun an Bord und erhöht das Schiffsgewicht. Spaß beiseite, 40 % der Lohnsteuer geht nicht mehr an den Fiskus, sondern an den Reeder. Der Reeder wird nicht lange zögern, dieses zu übernehmen, galt doch die Lohnsteuer bisher die Hälfte des Gewinns und deren Einbehalt als Unterschlagung.

Gleichwohl will alles gut überlegt sein, und es kommt Bedenkzeit, ob er zur Tonnagesteuer übergeht, das, was ihm da angeboten wird und doch nicht so klingt, wahr sein kann. Drei Jahre Bedenkzeit hat er wegs zuviel: er braucht die Zeit, denn er wird sich auf Antrieb fassen können. Während die Lohnsteuer streicht, muß er sich damit abfinden, daß er seine Einkünfte aus seinem Schiffsbetrieb seine anderen Einkünfte mindern.

. . . eines schönen Mittwoch vormittags im 21. Deutschen Abgeordnetenhaus:

„Die Wette hast Du gewonnen, mein Lieber mit der Besteuerung der Apotheker nach ich – das schaffst Du nicht.“

„Wart's ab!“

Dr. Johanna Hey, Köln

Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen

Wider steuerliche Planungssicherheit: Anmerkungen zum Beschluß des Zweiten Senats des BVerfG vom 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97*

Mit Beschluß vom 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97 hat das BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Handelsschiffe, Schiffe, die der Seefischerei dienen, und Luftfahrzeuge durch das JStG 1997 entschieden. Die bereits 1965 zur Erhaltung Deutschlands als Werftenstandort eingeführten Subventionstatbestände waren noch 1993 durch das StandOG bis zum 1. 1. 2000 verlängert worden. Am 25. 4. 1996 beschloß die Bundesregierung neben einem Bündel anderer steuerlicher Maßnahmen die Streichung der Abschreibungsbegünstigung. Als Stichtag war zunächst der 30. 4. 1996 vorgesehen; um die sog. „Torschlußverträge“ von der steuerlichen Förderung auszuschließen, kam es zu einer Vorverlagerung auf den 25. 4. 1996. Das BVerfG hat diese Praxis akzeptiert. Der Richterspruch gibt einerseits Hoffnung auf eine Aufgabe der im Schrifttum seit langem auf das heftigste bekämpften Veranlagungszeitraumsrechtsprechung. Andererseits entwertet er das geltende Gesetz als Planungsgrundlage.

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG) durch das Gesetz 1997 befunden¹. Diese bereits 1965² Deutschlands als Werftenstandort eingeführten Subventionstatbestände waren noch im Jahre 1993 durch das StandOG bis zum 1. 1. 2000 verlängert worden. Als Steuerbefreiung erfreuen sich Schiffsbeteiligungen seit langem der Subvention. Als indirekte Subvention der deutschen Schiffbauindustrie erwies sich die Sonderabschreibung bald als wenig effizient. Ein Großteil des Schiffsbauens wanderte nach Fernost ab, denn der Abbestand war nicht auf die Beteiligung an Schiffbau beschränkt worden. Das Werftenland wurde daher nicht nachhaltig verhindert werden. In der Gesetzgebung auf Initiative der Bundesregierung wurde am 25. 4. 1996 neben einem Bündel anderer Maßnahmen die Streichung der Abschreibungsbegünstigung für Schiffe und Flugzeuge⁴. Für eine Reihe d

* BB 1998, 1454 (Ls in diesem Heft), DÖV 1998, 377 ff. m. Anm. Th. Stapperfend.

1 Gesetz vom 20. 12. 1996, BGBl. I, 2049.

2 StÄndG 1964 vom 16. 11. 1964, BGBl. I, 885.

3 Gesetz vom 13. 9. 1993, BGBl. I, 1569.

4 „Programm für mehr Wachstum und Beschäftigung 1996, Bundesministerium für Wirtschaft, Dokumentation, allgemeine Ankündigung, Steuervergünstigungenprogramm für Investitionen und Arbeitsplätze“, Wirtschaftliche Umschau Nr. 35/96 vom 5. 2. 1996, S. 8.

I. Die Abschaffung der Sonderabschreibung für Handelsschiffe und Luftfahrzeuge

Mit Beschluß vom 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97 hat das Bundesverfassungsgericht über die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibung auf Handelsschiffe, Schiffe, die der Seefischerei dienen, und Luftfahrzeuge (§ 82 f EStDV i.V. mit

waren konkrete Daten angegeben. Die Streichung der Sonderabschreibungen nach § 82 f EStDV wurde für „Aufträge nach dem 30. 4. 1996“ angekündigt. Der Regierungsbeschluss mündete schließlich in den am 11. 6. 1996 in den Bundestag eingebrachten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997⁵. Obwohl dieser Entwurf zunächst vorgesehen hatte, die Sonderabschreibungen auf vor dem 1. 5. 1996 abgeschlossene Schiffsbauverträge zu beschränken, wurde später im Finanzausschuß sogar eine Vorverlagerung auf den 1. 1. 1996 diskutiert, bis man sich auf Empfehlung des Bundesfinanzministers auf den 25. 4. 1996 einigte. Die Förderung gilt demnach nur noch für Kauf- oder Bauverträge, die vor dem 25. 4. abgeschlossen wurden. In dieser Form wurde die Gesetzesänderung mit dem Jahressteuergesetz 1997 am 7. 11. 1996 vom Bundestag beschlossen und am 20. 12. 1996 im Bundesgesetzblatt verkündet. Nun war die Vorverlagerung des Stichtags auf den 25. 4. 1996 nicht ohne Grund erfolgt. Durch den Regierungsbeschluss vom 25. 4. 1996 aufgeschreckt war in den fünf Tagen zwischen dem 25. 4. und dem 30. 4. eine Vielzahl neuer Schiffsbauverträge abgeschlossen worden. Mit der Rückverlagerung des Stichtags sollten diese „Torschlussverträge“ von der steuerlichen Förderung ausgeschlossen werden.

II. Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 12. 1997

Das Bundesverfassungsgericht hat diese gesetzgeberische Praxis akzeptiert. Es vermochte auf die Verfassungsbeschwerde einer Beteiligungsgesellschaft, die im Vertrauen auf die Ankündigung der Regierung vom 25. 4. 1996 noch am 30. 4. 1996 einen Schiffsbauvertrag über ca. 50 Mio. DM abgeschlossen hatte, einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und die hieraus abzuleitenden Gebote der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht zu erkennen. Der Richterspruch, der übrigens in bewährter Tradition⁶ mit einer Gegenstimme erging, ist in zweierlei Hinsicht bemerkenswert. Er gibt einerseits Hoffnung auf eine Aufgabe der im Schrifttum seit langem auf das heftigste angefeindeten Veranlagungszeitraumsrechtsprechung. Andererseits verschreibt er sich in einem bisher nicht dagewesenen Maße den Fiskalinteressen des Staates und entwertet das geltende Gesetz als Planungsgrundlage. Wie läßt sich die Entscheidung vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung verstehen?

1. Feststellung des Vergangenheitsbezuges

Jeder Übergang von neuem zu altem Recht fordert die Übergangsgerechtigkeit heraus⁷, denn jedes neue Gesetz trifft auf eine Vergangenheit, fordert von dem Normadressaten eine Umstellung seines Verhaltens. Daher ist grundsätzlich jede Gesetzesänderung und nicht nur die Norm, der man die Einwirkung auf die Vergangenheit bereits durch ihre Ausgestaltung auf den ersten Blick ansieht, im Hinblick auf das Bedürfnis der Normadressaten nach Rechtssicherheit zu untersuchen.

a) Die formal typisierende Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

(1) Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung

Bereits früh hat sich in den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts die Unterscheidung zwischen *grundsätzlich unzulässiger* „echter“ Rückwirkung, in der Terminologie des Zweiten Senats „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“⁸, und der *grundsätzlich zulässigen* „unechten“ Rückwirkung („tatbestandliche Rückanknüpfung“) herauskristallisiert⁹. *Echt rückwirkend* ist ein Gesetz, wenn es nachträglich ändernd

in abgewickelte der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift¹⁰ bzw. „wenn der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, d.h. gültig geworden ist“¹¹ (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Wirkt das Gesetz hingegen auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft ein und entwertet damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich, so nimmt das Gericht lediglich „*unechte* Rückwirkung“ oder „tatbestandliche Rückanknüpfung“ an.

Zu dem grundsätzlichen Verbot echter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) hat das Verfassungsgericht im Laufe der Zeit einen – offenen – Ausnahmekatalog entwickelt. Danach darf ein Gesetz auch in abgeschlossene Tatbestände eingreifen,

- (1) wenn der Betroffene schon in dem Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht mehr mit dem Fortbestand der Regelung rechnen konnte,
- (2) wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, daß eine Klärung erwartet werden mußte,

5 BT-Drucks. 13/4839 vom 11. 6. 1996.

6 Sondervoten finden sich im Anschluß an allein fünf weitere Entscheidungen zur Rückwirkung, vgl. BVerfGE 31, 94 (Seuffert); BVerfGE 32, 129 (Rupp-v. Brünneck); BVerfGE 37, 415 (v. Schlabrendorff); BVerfGE 48, 23 (Steinberger); BVerfGE 72, 276 (Steinberger).

7 R. Herzog, in: Th. Maunz/G. Dürig, Grundgesetz, Kommentar, 1996, Art 20 II, Abschn. VII Rz. 70. Das Problem intertemporaler Gesetzgebung ist Gegenstand einer großen Anzahl allgemeiner Abhandlungen, vgl. etwa die Monographien von J. Mainka, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Diss. Bonn 1963; E. G. Heiderich, Übergangsvorschriften in der neueren Gesetzgebungspraxis. Studien zur Formtypik und verfassungsrechtlichen Problematik von Übergangsvorschriften, Diss. Heidelberg 1967; M. Klüßmann, Zulässigkeit und Grenzen von nachträglichen Eingriffen des Gesetzgebers in laufende Verträge, 1970; J. Burmeister, Vertrauensschutz im Rechtsstaat 2 Bd. Teil I: Die verfassungsdogmatischen Grundlagen und Grenzen bürgerlichen Dispositionsschutzes bei Änderung des Staatshandelns, Habil. Köln 1974; B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Habil. Berlin 1981; B. Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Habil. Basel/Frankfurt a.M. 1983; M. Aschke, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem. Europäische Hochschulschriften Reihe II Bd. 598, 1987; St. Muckel, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, Diss. Berlin 1989. Speziell zum Steuerrecht vgl.: F. Klein, Zulässigkeit der Rückwirkung von Steuergesetzen, Institut Finanzen und Steuern, Heft 19, 1952; ders., StuW 1954, Sp. 1 ff.; ders., ÖZfÖR, Band XV (1965), S. 25 ff.; A.-Th. Vogel, Das Problem der verschärfenden Rückwirkung im Steuerrecht, Diss. Heidelberg 1954; A. Schlensker, Die Rückwirkung von Steuergesetzen, Diss. Kiel 1956; J. Iliopoulos-Strangas, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen – Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts, Diss. Baden-Baden 1986; H. Hahn, Zur Rückwirkung von Steuergesetzen – Zugleich eine Kritik am Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 14. 5. 1986, Institut Finanzen und Steuern, Heft 269, 1987; P. Haas, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Diss. Saarbrücken 1988; St. Weinheimer, Steuerliche Rückwirkung – ein umfassendes Problem: Bestandsaufnahme und Neuansatz, Diss. Augsburg 1991.

8 Seit BVerfG, 22. 3. 1983, BVerfGE 63, 343, 353; weitergeführt in BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 241 f. Die Einführung der neuen Terminologie brachte jedoch inhaltlich keine Erneuerung, vgl. etwa K. Vogel, JZ 1988, 833, 837 f.; ebenso B. Pieroth, JZ 1990, 280 f., der von einer bloßen „Umetikettierung“ spricht.

9 Seit BVerfG, 31. 5. 1960, BVerfGE 11, 139, 145; präzisiert in BVerfG, 19. 12. 1961, BVerfGE 13, 261, 270 f.

10 Der Erste Senat hat die in BVerfG, 31. 5. 1969, BVerfGE 11, 139, 145 entwickelte Terminologie konstant beibehalten, vgl. aus neuerer Zeit etwa BVerfG, 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64, 86.

11 BVerfG, 22. 3. 1983, BVerfGE 63, 343, 353; BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 241.

(3) wenn das neue Gesetz der Behebung einer verfassungswidrigen Situation dient, auf deren Fortbestand nicht vertraut werden durfte,

(4) wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls dies erfordern und

(5) nach dem sog. Bagatellvorbehalt¹², wenn die Änderung insgesamt nicht ins Gewicht fällt.

Fälle der unechten Rückwirkung (tatbestandlichen Rückanknüpfung) prüft das Gericht vorrangig an dem Maßstab der „mit der Verwirklichung des (Steuer)tatbestandes ins Werk gesetzten Grundrechte“¹³. Allerdings hat das Gericht bisher nur in einigen wenigen, kaum verallgemeinerungsfähigen Fällen eine unechte Rückwirkung für unzulässig gehalten¹⁴. Hauptursache des Versagens rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Schutznormen in den Fällen der unechten Rückwirkung ist eine Schieflage der Abwägungsperspektive. Während das Bundesverfassungsgericht das individuelle Bestandsinteresse gegen das generelle Änderungsinteresse des Gesetzgebers abwägt, wobei letzteres grundsätzlich überwiegt, setzt sich in der Rechtswissenschaft allmählich die Erkenntnis durch, daß die gebotene Berücksichtigung der betroffenen Grundrechtspositionen und Bestandsinteressen nicht über das Ob, sondern lediglich über das Wie der Gesetzesänderung entscheiden kann¹⁵. Die Abwägung darf also nicht auf die Frage reduziert werden, ob der Gesetzgeber grundsätzlich zur Änderung einer Regelung berechtigt ist, sondern muß lauten: Gibt es ein berechtigtes, das Vertrauen der Betroffenen überwindendes Interesse an einer Einbeziehung auch von Altfällen?

(2) Die Abgeschlossenheit des Tatbestandes in der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Da das Verfassungsgericht aber bisher von seiner starren Abwägungsperspektive nicht abgerückt ist und die Einordnung der Rückwirkung stets präjudizielle Wirkung für die Beurteilung ihrer Zulässigkeit entfaltet, ist die *Abgeschlossenheit des Tatbestandes* zum zentralen Dreh- und Angelpunkt für den Vertrauensschutz geworden. Das Gericht knüpft hierbei regelmäßig an den jeweiligen *gesetzlichen Tatbestand* an und nicht an die diesem zugrundeliegenden *Lebenssachverhalte*. Selbst wenn der Betroffene alles seinerseits zur Tatbestandsverwirklichung Erforderliche getan hat, der Eintritt der Rechtsfolge aber noch aussteht, ist daher nach ständiger Rechtsprechung lediglich von unechter Rückwirkung auszugehen¹⁶.

Eine speziell steuerrechtliche Modifikation erfährt diese Rechtsprechung auf dem Gebiet des Steuerrechts durch die sog. *Veranlagungszeitraumsrechtsprechung*, wonach Veränderungen im Veranlagungszeitraum grundsätzlich nur als unechte Rückwirkung eingestuft werden. Diese Rechtsprechung basiert auf einer an § 38 AO i.V. mit § 36 Abs. 1 EStG orientierten Bestimmung des „Tatbestandes“. Da der Tatbestand der Entstehung der Einkommensteuer erst am Ende des Veranlagungszeitraums verwirklicht ist, werden alle Vorgänge im Veranlagungszeitraum als noch „offen“ eingestuft¹⁷.

b) Der Beschluß vom 3. 12. 1997: Vom steuerlichen Sonderweg der Veranlagungszeitraumsrechtsprechung hin zu einem einheitlichen handlungsbezogenen Rückwirkungsbegriff?

Die Abhängigkeit des Vertrauensschutzes von dem technischen Moment der periodischen Erhebung von Steuern hat diesen im Steuerrecht zu einem stumpfen Schwert werden lassen und ist deshalb in der Literatur stets beföhdet worden¹⁸. Die steuerlichen Folgen einer wirtschaftlichen Betätigung treten typischerweise mit zeitlicher Verzögerung ein und erstrecken sich oft über lange Zeiträume. Die Betätigung

der wirtschaftlichen Freiheit wird aber in vielen Fällen schon zuvor unumkehrbar *abgeschlossen* sein, etwa wenn der Steuerpflichtige vertragliche Bindungen und finanzielle Verpflichtungen eingegangen ist. Langfristige Planungen sind nur dann möglich, wenn sich der Steuerpflichtige in *diesem* Zeitpunkt auf den Fortbestand der Rechtslage verlassen kann. Der rechtsstaatliche Vertrauensschutz muß also im Steuerrecht als *Planungssicherheit* verstanden werden¹⁹. Dies erfordert eine *wirtschaftliche* Betrachtungsweise. Periodenübergreifende wirtschaftliche Sachverhalte lassen sich nicht artifiziell in Veranlagungszeiträume zerlegen. Formal an dem technischen Erhebungsprinzip der Jahressteuer orientierte Abgrenzungsversuche sind daher ungeeignet, die wirtschaftliche Situation zu erfassen und die berechtigten Bestandsinteressen herauszufiltern.

Man möchte glauben, der Zweite Senat hätte sich diese erst kürzlich von *Joachim Lang*²⁰ gerade für die Abschaffung von Sonderabschreibungen pointiert zusammengefaßte Kritik zu Herzen genommen. In seinem Beschluß vom 3. 12. 1997 formuliert das Gericht nämlich:

„Bietet aber das Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention an, die er nur *während* des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schafft dieses Angebot für die Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stützt. Er entscheidet sich um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte. Mit dieser Entscheidung ist die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend erreicht. Diese Dispositionsbedingungen werden damit vom Tag der Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage.“²¹

12 BVerfG, 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 367, 389; BVerfG, 25. 5. 1993, BVerfGE 88, 384, 407.

13 BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 253.

14 BVerfG, 4. 5. 1971, BVerfGE 31, 94, 99 f.; BVerfG, 9. 6. 1975, BVerfGE 40, 65, 75 ff.; BVerfG, 8. 2. 1976, BVerfGE 43, 291, 391 ff.; BVerfG, 26. 6. 1979, BVerfGE 51, 356, 362 ff.; BVerfG, 14. 1. 1987, BVerfGE 74, 129, 160 f.

15 *J. Burmeister*, in: Festschrift für K. H. Friauf, S. 759, 787; *St. Mukkel* (Fn. 7), S. 119 f.; *V. Götz* (Fn. 7), S. 421, 437; *K. H. Friauf*, StbJb. 1986/87, 279, 288 ff. Deshalb steht die etwa von *R. E. Dornfeld*, FR 1971, 281, 284, befürchtete „Verewigung von Rechtszuständen“ gar nicht im Raume.

16 Vgl. BVerfG, 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64, 87: „Insoweit traf die Neuregelung auf Tatbestände, in denen die Eigentümer des geförderten Wohnraums mit der vorzeitigen Rückzahlung zwar alles ihrerseits Notwendige getan haben, um das Förderverhältnis vorzeitig zum Erlöschen zu bringen, Rechtsbeziehungen in diesem Verhältnis in Gestalt der Wohnungsbindungen aber gleichwohl noch fortbestanden.“

17 BVerfG, 19. 12. 1961, BVerfGE 13, 274, 277; BVerfG, 19. 12. 1961, BVerfGE 13, 279, 282 f.; BVerfG, 7. 7. 1964, BVerfGE 18, 135, 142 f.; BVerfG, 10. 3. 1971, BVerfGE 30, 272, 285; BVerfG, 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 392, 401 ff.; BVerfG, 13. 3. 1979, BVerfGE 50, 386, 394 f.; BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 252 f., dort allerdings mit der Einschränkung, daß die Steuerpflicht als solche bereits zuvor begründet worden sein muß.

18 *K. H. Friauf*, BB 1972, 673, 675 f.; *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 279; *H. G. Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblatt-Kommentar, Einführung zum EStG (1990) Anm. 524; *P. Selmer*, StKRRep 1974, 83; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 187 ff.; *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, 15. Auflage, 1996, § 4 Rz. 175 ff.

19 Für die Entwicklung eines Instituts steuerlicher Planungssicherheit hat sich immer wieder *G. Rose* eingesetzt, vgl. StbJb. 1975/76, 41 ff.; *ders.*, Harzburger Protokoll 78, 54 ff.; *ders.*, StuW 1985, 330 ff.; *ders.*, StbJb. 1987/88, 361 ff. Hierzu auch *K. Tipke*, Zu Gerd Roses Bemühen um mehr Planungssicherheit. Ein Beitrag aus juristischer Sicht, in: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, Festschrift für Gerd Rose zum 65. Geburtstag, hrsg. von Norbert Herzog, 1991, S. 91 ff.

20 *J. Lang*, WPg 1998, 163, insb. 168 ff.

21 Ganz anders noch BVerfG, 7. 7. 1964, BVerfGE 18, 135, 144, im Hinblick auf die Einschränkung von Steuervergünstigungen für den Wohnungsbau.

Im weiteren Verlauf der Begründung stellt der Senat zwar auch fest, daß in dem hier vorliegenden mehrstufigen Subventionsablauf die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung durch die Kapitalanleger erst nach dem Zustandekommen des Gesetzes liegt und sich insofern die Frage nach der rückwirkenden Gesetzgebung nicht mehr stelle. Auch bleibt die Entscheidung zwischen tatbestandlicher Rückknapfung und Rückbewirkung von Rechtsfolgen im Ergebnis offen, weil die Neuregelung auch nach den strengeren Anforderungen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen als verfassungskonform bewertet wird. Dennoch rückt der Zweite Senat hier die Handlung des Steuerpflichtigen stärker als in bisherigen Entscheidungen in den Vordergrund²².

Wird die Handlung des Betroffenen zum Ausgangspunkt der Überlegungen, dann verschwimmen die bisher immer behaupteten Grenzen zwischen echter und unechter Rückwirkung, Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückknapfung²³. Stellte der Zweite Senat anlässlich der Erprobung seiner neuen Terminologie in der Entscheidung vom 14. 5. 1986 noch fest:

„Angesichts der Differenzierung in den verfassungsrechtlichen Maßstäben für die tatbestandliche Rückknapfung von Rechtsnormen einerseits und die rückwirkende normative Herbeiführung von Rechtsfolgen andererseits ist es nicht sinnvoll, beide Bereiche unter einen einheitlichen Oberbegriff bringen zu wollen. Dieser Oberbegriff, die ‚Rückwirkung im weitesten Sinne‘, vermöchte keinerlei verfassungsrechtliche Maßstäbe aufzuzeigen.“²⁴,

so wird die jetzige Entscheidung möglicherweise eine neue Ära eines solchen *einheitlichen Rückwirkungsbegriffs* einläuten. Ein Indiz dafür, daß die alte Unterscheidung sich überholt hat, mag man darin sehen, daß der Zweite Senat auch ohne ausdrückliche Einordnung zu einer Entscheidung über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit kommen konnte. Ohnehin bleibt die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung in den verfassungsgerichtlichen Judikaten immer häufiger offen²⁵. Wird die „verfassungsrechtliche Maßstäblichkeit“ in Zukunft einheitlich *handlungsbezogen* aus einer Verschmelzung des Gebots der Rechtssicherheit und den grundrechtlichen Freiheitsgarantien gewonnen, so ist nicht nur auf sachgerechtere Ergebnisse zu hoffen, sondern zugleich der Weg geöffnet für einen *einheitlichen Rückwirkungsbegriff*²⁶.

c) Die planentwertende Wirkung der Stichtagsregelung in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG i.V.m. § 82 f Abs. 5 EStDV

Anhand des hier geforderten und wohl auch vom erkennenden Senat zugrunde gelegten handlungsbezogenen Rückwirkungsbegriffs läßt sich feststellen, daß die durch die Vorverlegung des Stichtags auf den 25. 4. 1996 rückwirkende Streichung der Schiffsbausonderabschreibungen die Beteiligungsgesellschaften, die noch im Vertrauen auf den Fortbestand der alten Rechtslage auch nach dem 24. 4. 1996 Schiffsbauverträge abgeschlossen hatten, in besonders harter Weise in ihrer Dispositionsfreiheit traf, da sie planentwertende Wirkung entfaltete. Mit dem Abschluß der Kaufverträge waren die Gesellschaften nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich gebunden, die bestellten Schiffe abzunehmen und zu bezahlen. Die *Betätigung* der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit war damit *abgeschlossen*. Durch die Streichung der Sonderabschreibungen entfiel nun aber nachträglich die wirtschaftliche Grundlage für die Durchführung der Verträge, denn die zur Erfüllung notwendige Kapitalaufbringung war ohne den allein auf den Sonderabschreibungsmöglichkeiten basierenden Verkauf von Anteilen nicht mehr möglich. Im Fall der Beschwerdeführerin drohte daher durch den Wegfall der Sonderabschreibung der Konkurs.

2. Interessenabwägung zwischen Planungssicherheit und gesetzgeberischem Änderungsinteresse

Dieser Situation hat das Verfassungsgericht insofern Rechnung getragen, als es im Ergebnis die strengeren Maßstäbe der Rückbewirkung von Rechtsfolgen zur Anwendung gebracht hat. Richtig ist hieran, daß der Abwägungsmaßstab mit dem Ausmaß des Vergangenheitsbezugs in Korrelation gebracht werden muß. Je weiter fortgeschritten die Handlung des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die an diese geknüpften wirtschaftlichen Folgen, desto strenger wird die Rückwirkung zu beurteilen sein. Verbleibt dem Betroffenen keine Reaktionsmöglichkeit mehr, sich auf die geänderte Gesetzeslage einzustellen, so sind besonders hohe Anforderungen an die Legitimität der Planentwertung zu stellen. Dennoch läßt die Feststellung, daß die Streichung der Sonderabschreibungstatbestände diejenigen, die auch nach dem 24. 4. 1996 noch Schiffsbauverträge abgeschlossen hatten, besonders empfindlich – nämlich planentwertend und existenzgefährdend – in ihrem Interesse an Planungssicherheit traf, noch keine Aussage über die Zulässigkeit der Rückwirkungsanordnung zu. Vielmehr kann es Gründe geben, die das Interesse des planenden Steuerbürgers an dem Fortbestand seiner Planungsgrundlagen hinter dem Änderungsinteresse des Staates zurücktreten lassen. Dabei sind neben dem Ausmaß des Vergangenheitsbezuges in den Abwägungsprozeß in erster Linie folgende Faktoren einzubeziehen²⁷:

- die Qualität der Planungsgrundlage, auf die sich der Steuerpflichtige verlassen hat.
- erkennbare Risiken einer Gesetzesänderung, die in der Planungsgrundlage selbst begründet sein können, sich aber auch aus außerhalb liegenden Umständen ergeben können.
- sowie ein besonderes Interesse des Gesetzgebers an der Einbeziehung von Altfällen, das von dem allgemeinen Interesse an einer Neuregelung zu unterscheiden ist.

a) Qualität gesetzlicher Planungsgrundlagen

Eine der Grundfesten des Rechtsstaates ist die Verlässlichkeit des Gesetzes²⁸. Geherrscht wird durch Gesetze. Gesetze, verfaßt von einem demokratisch legitimierten Gesetzgeber, verbürgen den Schutz der Grundrechte, binden die Staatsgewalt. Anders als Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen gelten Gesetze über den Einzelfall hinaus. Schon aufgrund ihrer Allgemeingültigkeit verheißen sie daher ein hohes Maß an Sicherheit²⁹. Als Planungsgrundlage sind Gesetze zudem un-

22 Der Finanzausschuß zeigte sich hingegen in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997 noch ganz auf der Linie der Veranlagungszeitraumsrechtsprechung und stufte – gestützt auf die bisherige Rechtsprechung des BVerfG – selbst die Vorverlagerung auf den 1. 1. 1996 lediglich als unechte Rückwirkung ein, vgl. BT-Drucks. 13/5952 vom 5. 11. 1997, 50.

23 R. E. Dornfeld, FR 1971, 281, 284/285; K. H. Friauf, BB 1972, 669, 675.

24 BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 243.

25 Etwa BVerfG, 24. 9. 1965, BVerfGE 19, 119, 127 f.; BVerfG, 20. 10. 1971, BVerfGE 32, 111, 122/123; BVerfG, 8. 6. 1977, BVerfGE 45, 142, 166 ff.

26 Siehe auch das Plädoyer von J. Lang für einen einheitlichen Rückwirkungsbegriff, WPg 1998, 172.

27 Maßstäbe für die Beurteilung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens stellen auch A. Henneke, FR 1966, 156, 161; St. Muckel (Fn. 7), 108 ff., auf.

28 Hierzu umfassend K. Sobota, Das Prinzip Rechtsstaat, Habil. Tübingen 1997, S. 79 ff., 489 f.

29 Zur sicherheitsstiftenden Funktion von Gesetzen im Rechtsstaat vgl. P. Kirchhof, in: P. Kirchhof/J. Isensee, Handbuch des Staatsrechts, § 59 Tz. 140.

erläßlich, denn der jeden Lebensbereich gestaltende Gesetzgeber setzt erst die Rahmenbedingungen, die ein geordnetes Wirtschaften ermöglichen. Um dem Bürger die Entfaltung seiner verfassungsrechtlich garantierten Freiheitsrechte zu ermöglichen, ist der Gesetzgeber daher verpflichtet, verlässliche gesetzliche Grundlagen zur Verfügung zu stellen. Dies gilt um so mehr im Steuerrecht als klassischer Domäne des Eingriffsrechts. Ebenso wie das Handeln der Finanzverwaltung von dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit (§ 85 AO) regiert wird, ist das geltende Gesetz Orientierungspunkt des Handelns des Steuerpflichtigen.

Noch stärkere Verantwortung trägt der *lenkende Gesetzgeber*. Lenkende Gesetze setzen Anreize, um den einzelnen für Gemeinwohlziele zu instrumentalisieren. Damit mischt sich der Gesetzgeber gezielt in die Entscheidungen des Bürgers ein. Dieser muß dem lenkenden Gesetz ein gesteigertes Maß an Vertrauen entgegenbringen, wenn er sich für ein unter normalen Bedingungen unwirtschaftliches Verhalten entscheidet, nur weil das lenkende Gesetz ihm verspricht, daß er für die ihm hierdurch entstehenden Nachteile eine Kompensation erhält. Der Bürger wird somit zum Partner des Staates; er unterstützt ihn bei der Verfolgung staatlicher und eben nicht privater Ziele. Diese Nähesituation erzeugt besonderes Vertrauen, das das allgemeine Gesetzesvertrauen noch übersteigt³⁰. An die rückwirkende Änderung von Lenkungsnormen sind daher besonders hohe Anforderungen zu stellen³¹.

b) Erkennbare Planungsunsicherheit wegen Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung

Auch wenn das Bekenntnis des Rechtsstaates zum Gesetz dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich gestattet, sein Handeln an dem geltenden Gesetz zu orientieren, so mag es Situationen geben, wo der Bürger den Willen des Gesetzgebers, das Gesetz zu ändern, bereits vor dessen endgültiger Betätigung erkennen kann und nicht ignorieren darf. Gesetze haben – wie schon der Vergleich mit Art. 79 Abs. 3 GG zeigt – keine Ewigkeitgarantie, sondern sind der ständigen Veränderung gesellschaftspolitischer Bedürfnisse unterworfen³². Allerdings reicht die generelle Änderbarkeit des Gesetzes noch nicht aus, das Vertrauen des Bürgers in das Gesetz zu erschüttern. Andernfalls bliebe vom Prinzip der durch Gesetz vermittelten Rechtssicherheit nichts übrig.

Deshalb konnten sich die potentiellen Investoren zunächst uneingeschränkt auf die Verfügbarkeit der von § 82 f EStDV versprochenen Subventionen verlassen. Der Appell des Gesetzgebers, Schiffsbeteiligungen zu erwerben, erfolgte unbedingt und vorbehaltlos³³. Bis zum 20. 12. 1996, dem Tag der Verkündung der Gesetzesänderung, ließ sich der gesetzlichen Planungsgrundlage selbst, d.h. § 82 f EStDV, kein Vorbehalt entnehmen, Schiffsbeteiligungen nicht über den 25. 4. 1996 hinaus fördern zu wollen. § 82 f Abs. 5 EStDV enthielt im Gegenteil in der Fassung, die die Vorschrift durch das StandOG erhalten hatte, die Aussage, die Förderung von zuvor 1. 1. 1995 bis zum 1. 1. 2000 zu verlängern. Gerade aus derartigen Befristungen wird teilweise ein gesteigerter Vertrauensschutz dahingehend abgeleitet, daß an eine Änderung *vor* Ablauf der Frist besonders hohe Anforderungen zu stellen sind, weil der Bürger damit rechnen darf, daß sich die Rechtslage vor dem Ablauf der Frist nicht ändert³⁴. Auch wenn das Verfassungsgericht bereits in einer frühen Entscheidung in der Befristung kein besonderes Versprechen der zeitlichen Fortgeltung des Gesetzes zu sehen vermochte³⁵, deutet die Befristung aus Sicht des Bürgers zumindest darauf hin, daß sich der Gesetzgeber über den zeitlichen Geltungsbereich schon bei Abfassung des Gesetzes Gedanken gemacht hat und daß er *ex ante* *mindestens* bis zu diesem Zeitpunkt eine Notwendigkeit für die gesetzliche Regelung sah.

(1) Bisherige BVerfG-Rechtsprechung zur Annullierung von Gesetzesänderungen

Das Vertrauen des Normadressaten kann allerdings auch durch außerhalb der gesetzlichen Planungsgrundlage liegende Umstände, etwa die Annullierung von Reformplänen, erschüttert werden. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts reichte hierfür jedoch nicht jedes Bekanntwerden einer Änderungsabsicht des Gesetzgebers. Der Bürger sollte sich erst dann nicht mehr auf sein Gesetzesvertrauen berufen können, wenn die Änderungsabsicht sich in dem Bundtagsbeschuß über das neue Gesetz verdichtet hat³⁶. Das Bekanntwerden von Gesetzesinitiativen und die öffentliche Berichterstattung über die Vorbereitung einer Neuregelung durch die gesetzgebenden Körperschaften ließ das Gericht hingegen nicht ausreichen³⁷.

Ab dem Gesetzesbeschuß im Bundestag soll einer Rückbeziehung des neuen Gesetzes auf den Tag des Beschlusses dann allerdings nichts mehr im Wege stehen. Dies ist mittlerweile gerade im Steuerrecht ständige Gesetzgebungspraxis³⁸, die auch von der Literatur kaum noch in Frage gestellt wird³⁹. Die Struktur dieser Ausnahme vom Verbot der echten Rückwirkung blieb indes immer unklar. Die meisten Richtersprüche legen nahe, daß das Verfassungsgericht ab dem Gesetzesbeschuß das Vertrauen selbst und nicht nur seine Schutzwürdigkeit entfallen lassen will. Für Rückbeziehungen auf den Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses scheint es demnach eines zusätzlichen Grundes des Gemeinwohls nicht mehr zu bedürfen. Eine nochmalige Abwägung zwischen Bestandsin-

30 Der Senat hat dem Umstand, daß es sich bei den Sonderabschreibungstatbeständen um Lenkungsnormen handelte, ebenfalls besonderes Gewicht beigemessen, hat dieses Argument aber bei der Frage der Abgeschlossenheit des Tatbestandes eingesetzt.

31 So auch K. Vogel, JZ 1988, 838; J. Burmeister (Fn. 15), 759, 786; J. Lang, WpG 1998, 174; ferner BFH, 23. 2. 1979, BStBl. II 1979, 455, 457.

32 Pointiert gegen das Diktum der Unverbrüchlichkeit des Gesetzes, St. Muckel (Fn. 7), S. 17 ff.

33 Die noch ausstehende Genehmigung durch die EU-Behörden ist als unzulässige Reserveursache insofern nicht von Belang, als es sich hierbei um ein ganz anderes Unwirksamkeitsrisiko handelte, das zudem – im Unterschied zu der vorzeitigen Aufhebung der Förderung – bekannt und damit kalkulierbar war.

34 St. Muckel (Fn. 7), S. 85, für den durchaus vergleichbaren Fall der zeitlich befristeten Verlängerung des Berlinhilfegesetzes.

35 BVerfG, 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 392, 404.

36 BVerfG, 11. 19. 1962, BVerfGE 14, 288, 298; BVerfG, 19. 12. 1967, BVerfGE 23, 12, 33; BVerfG, 29. 10. 1969, BVerfGE 27, 167, 173 f; BVerfG, 10. 3. 1971, BVerfGE 30, 272, 287; BVerfG, 8. 2. 1976, BVerfGE 43, 291, 392.

37 Ausdrücklich BVerfG, 10. 3. 1971, BVerfGE 30, 272, 287, BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 261. Anders teilweise der Bundesfinanzhof, vgl. BFH, 28. 3. 1966, BStBl. III 1966, 454, 456 und BFH, 27. 3. 1981, BStBl. II 1981, 595, 599; BFH, 26. 8. 1986, BStBl. II 1987, 57, 58.

38 Vgl. etwa die korrigierte Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (durch das Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. 12. 1997, BGBl. I, 3121), in der die zuvor heftig kritisierten Rückwirkungen bei der Streichung von § 3 Nr. 66 EStG und die Einschränkungen beim Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG) nur insoweit zurückgenommen wurden, als ein Teil der Vorschriften nun auf den Gesetzesbeschuß im Bundestag (5. 8. 1997) abstellt.

39 Vgl. etwa die Reaktion auf die entschärfte Version des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform von K. Olbig, StbG 1998, S. 111. Auch R. Füger/N. Rieger, DStR 1998, 64 ff. scheinen nach der anfänglichen heftigen Kritik an der ursprünglichen Fassung (DStR 1997, S. 1427 ff.) an der Neufassung keinen Anstoß mehr zu nehmen. Siehe aber auch die nachdrückliche Kritik von J. Lang, WpG 1998, 171 f., 174.

teressen und Änderungsinteressen findet regelmäßig nicht statt⁴⁰.

- (2) Der Beschluß vom 3. 12. 1997: Zusammenwirken von zwingenden Gründen des gemeinen Wohls und Vorhersehbarkeit

Der Beschluß des Zweiten Senats vom 3. 12. 1997 geht einen etwas anderen Weg. Die Überprüfung der rückwirkenden Aufhebung der Sonderabschreibung erfolgt unter der Rubrik „*zwingende Gründe des gemeinen Wohls*“, einem Ausnahmetatbestand, der zwar schon seit langem zum Repertoire der anerkannten Ausnahmen vom Verbot der echten Rückwirkung gehört, bisher aber immer nur in Verbindung mit anderen Ausnahmegründen angewandt wurde⁴¹. Auch diesmal hat sich das Verfassungsgericht nicht ausschließlich auf die „*zwingenden Gemeinwohlgründe*“ der Langwierigkeit des demokratischen Gesetzgebungsverfahrens und der Vermeidung von Ankündigungseffekten verlassen, sondern hat zusätzlich auf die *Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung* abgestellt. Dies wird deutlich, wenn der Senat den Schutz desjenigen zurücktreten lassen will, der „in Kenntnis der Änderungsabsicht“ Schiffsbauverträge geschlossen hat und in diesem Zusammenhang von dem Einsatz von „*Risikokapital*“ spricht. Nicht anders zu verstehen ist der Vorschlag, „*steuerveranlaßte Vertragsverbindlichkeiten ... zu verschieben.*“

De facto hat das Gericht damit – wenn auch verpackt in zwingenden Gemeinwohlgründen – den Zeitpunkt, ab dem der Steuerpflichtige auf eigenes Risiko handelt und sich nicht mehr auf sein Gesetzesvertrauen berufen darf, in Abkehr zu seiner bisherigen Rechtsprechung drastisch vorverlegt, nämlich auf den Zeitpunkt des Regierungsbeschlusses vom 25. 4. 1996. Das Gericht hat es zwar vermieden, diesem Zeitpunkt ausdrücklich vertrauenszerstörende Wirkung beizumessen, die Entscheidung fußt aber auf diesem Gedanken.

- (3) Das Sondervotum des Richters Kruis

Unterstrichen wird dieser Eindruck durch das „*dissenting vote*“ des Richters *Kruis*. Denn auch *Kruis* orientiert sich an der Ankündigung der Bundesregierung in ihrem „*Programm für mehr Wachstum und Beschäftigung*“. Er möchte dieser Erklärung aber nicht nur vertrauenszerstörende negative Wirkung beimessen, sondern auch positive Wirkung in der Weise, daß die Betroffenen auf den Fortbestand der Sonderabschreibungen bis zu dem in dem Programm genannten Datum des 30. 4. 1996 vertrauen durften. Von der Senatsmehrheit war dies ausdrücklich abgelehnt worden mit dem Hinweis darauf, daß die Regierung nicht über die Kompetenz verfüge, den Gesetzgeber bindende Erklärungen abzugeben. Statt dessen habe die „*Ankündigung, die Abschreibungsbeugünstigung auf bis zum 30. 4. abgeschlossene Verträge zu begrenzen, nur eine Aussage über die Absicht der Bundesregierung, durch eine Gesetzesinitiative im Parlament auf alsbaldige Änderung der gesetzlichen Ermächtigung hinwirken zu wollen*“, enthalten. Wird nun von der Senatsmehrheit im Hinblick auf den 30. 4. 1996 die Ankündigung der Regierung zur bloßen „*Absichtserklärung*“ verharmlost, so verwundert es um so mehr, daß die gleiche Absichtserklärung im Hinblick auf den Tag der Beschlußfassung, den 25. 4. 1996, das Vertrauen in den Fortbestand der Sonderabschreibungen endgültig zu vernichten vermochte.

Unstreitig kann der Regierungsbeschluß den Gesetzgeber in keiner Weise binden⁴². Dies gilt sowohl für die Ankündigung der Abschaffung der Sonderabschreibungstatbestände als auch für deren Fortbestand bis zum 30. 4. 1996. Soll der Regierungserklärung dennoch Relevanz für das Vertrauen in das geltende Gesetz beigemessen werden, so darf diese Wirkung nicht auf die negative Aussage der Abschaffung beschränkt werden, sondern muß auch auf die positive Aussa-

ge, Fortbestand bis zum 30. 4. 1996, erstreckt werden. Insofern ist die Ansicht des Richters *Kruis* konsequent, der die vertrauenserzeugende Wirkung der Regierungserklärung zwar nicht aus einer Bindung des Gesetzgebers, aber aus der funktionalen Nähe zwischen der Bundesregierung als Verordnungsgeberin nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EStG und dem Steuergesetzgeber ableitet.

- (4) Eigene Meinung

Doch auch diese Korrektur des Richters *Kruis* vermag die Frage, wie vorlegislatorische Maßnahmen auf die gesetzliche Planungsgrundlage einwirken, nicht dogmatisch befriedigend und vor allem *nicht rechtssicher* zu lösen. Die vertrauenserzeugende Wirkung von Gesetzen kann allein der Gesetzgeber zerstören. Die Veränderung öffentlich-rechtlicher Rechtsbeziehungen erfolgt grundsätzlich in derselben Form wie ihre Begründung. Wie im Verwaltungsrecht der Rechtssicherheit erzeugende Verwaltungsakt nur durch Verwaltungsakt zurückgenommen werden kann, so kann auch die Wirkung von Gesetzen nur durch Gesetze beseitigt werden. Daß Beschlüsse und Erklärungen der Regierung keinen Einfluß auf die Gesetze als Planungsgrundlagen nehmen können, läßt sich zunächst mit dem Gewaltenteilungsprinzip begründen⁴³. Es ermangelt der Regierung bereits an der Kompetenz, auf das Gesetz einzuwirken. Auch *rechtstatsächlich* ergibt sich kein anderer Befund. Nicht jede Regierungserklärung wird von einer entsprechenden Gesetzesänderung gefolgt. Die Einflüsse im Gesetzgebungsverfahren sind – ganz abgesehen von einem etwaigen Auseinanderfallen der Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat – so mannigfaltig⁴⁴, daß sich aufgrund von Regierungserklärungen die neue Regelung nicht im mindesten voraussehen läßt. So vermag die Regierungserklärung zwar vielleicht das alte Gesetz in Frage zu stellen, bietet aber keine hinreichende Sicherheit für eine neue Planung⁴⁵. Der Rat des Verfassungsgerichts, in dieser Interimsphase der Unsicherheit zwischen altem und neuem Gesetz Investitionsentscheidungen zurückzustellen, mutet angesichts der Zähigkeit von Reformprozessen kaum zumutbar an. Immerhin hat schon die politisch wie rechtlich verhältnismäßig einfache Abschaffung der Schiffsbau Sonderabschreibungen zwischen Ankündigung und Inkrafttreten der Gesetzesänderung knapp ein $\frac{3}{4}$ Jahr in Anspruch genommen⁴⁶. Wie aber soll sich der Steuerbürger verhalten, wenn es um langwierige Reformprojekte geht? Genannt sei hier nur der „*Dauerbrenner*“ der Reform der Besteuerung der Alterseinkünfte. Abwarten? Rechtsstaatlichkeit beinhaltet nicht nur die Rücksichtnahme auf einmal getätigte Dispositionen, sondern wird auch durch *Planbarkeit* konstituiert. Gerade weil alle Lebensbereiche bis ins kleinste durchnormiert

40 Etwa BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 258: „*Sie sind Ausprägungen des Grundgedankens, daß allein zwingende Gründe des gemeinen Wohls oder nicht – oder nicht mehr – vorhandenes schutzwürdiges Vertrauen des Einzelnen eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots zugunsten der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers rechtfertigen oder gar erfordern*“ und 262.

41 Vgl. B. *Pteroth* (Fn. 7), S. 59.

42 H. *Vogel*, BB 1971, S. 533, 534; K. *Hohlfeld*, BB 1972, 509; K. *Offenhaus*, FR 1971, 425, 432.

43 F. *Landwehrmann*, ZRP 1973, 81, 83; G. *Rettig*, BB 1966, 1184, 1186; H. *Ehlers*, DStR 1966, 555, 557; K. H. *Friauf*, BB 1972, 669, 678; W. *Lipps*, DStR 1972, 647, 648; H. *Neumann*, GmbHRR 1971, 217, 219.

44 Zu den Einflüssen auf das steuerliche Gesetzgebungsverfahren, vgl. grundlegend K. *Tipke* (Fn. 18), S. 1453 ff.

45 Sehr klar W. *Leisner*, in: Festschrift für F. Berber, 1973, S. 273, 277, der davor warnt, die rechtsstaatlich gebotene Vorhersehbarkeit der rechtlichen Folgen des Handelns des Bürgers mit der Vorhersehbarkeit von Gesetzesänderungen gleichzusetzen.

46 P. *Haas* (Fn. 7), S. 38, geht davon aus, daß die vertrauenszerstörende Wirkung einer Gesetzesankündigung wieder entfällt, wenn der Gesetzgeber nicht zeitnah handelt.

sind, ist der Gesetzgeber verpflichtet, rechtliche Vakuumzustände zu vermeiden. Andernfalls laufen die grundrechtlichen Freiheiten leer.

Deshalb wird zu Recht von der h.M. Gesetzesankündigungen und -initiativen keine vertrauenszerstörende Wirkung beigegeben⁴⁷. Deshalb hat zumindest ein Teil der Literatur – ebenfalls zu Recht – auch die bisherige Praxis der Rückbeziehung auf den Gesetzesbeschluß im Bundestag kritisiert, meist mit dem Argument, daß über das endgültige Erscheinungsbild der im Regelfall⁴⁸ zustimmungsbedürftigen Steuergesetze erst der Vermittlungsausschuß entscheide⁴⁹.

Ich möchte sogar noch einen Schritt weiter gehen. Selbst der Beschluß des Vermittlungsausschusses ist nicht in der Lage, das Vertrauen, das ein noch bestehendes Gesetz erzeugt, endgültig zu vernichten. Beschlüsse können, unabhängig von welchem Gremium sie getroffen werden, nicht dieselbe Wirkung entfalten, wie sie Gesetzen zukommt. Eine solche Praxis von „Schattengesetzen“ würde die Rechtssicherheit und das verfassungsrechtlich abgesicherte Gesetzgebungsverfahren unterhöhlen. Für den Bürger wäre eine rechtssichere Bestimmung der aktuell anwendbaren Vorschriften nicht mehr möglich, vor allem dann, wenn je nach Gesetzgebungsverfahren – oder Haushaltssituation – auf unterschiedliche Beschlüsse abgestellt würde. Nach Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG ist konstituierend für das Zustandekommen von Gesetzen auch deren Verkündung. Der der Verkündung innewohnende Rechtsgedanke der Publizität ist seinerseits Bestandteil der Rechtsstaatlichkeit⁵⁰. Der Bürger ist nicht verpflichtet, sich ständig über den Stand des Gesetzgebungsverfahrens zu informieren⁵¹. Daher muß es bei dem Grundsatz bleiben, daß Gesetze erst ab dem Zeitpunkt der Verkündung im Bundesgesetzblatt Wirkung entfalten dürfen.

Es bedarf deshalb für *jedes* Inkrafttreten vor Verkündung eines besonderen Grundes⁵². Die Vorhersehbarkeit der Rechtsänderung ist Bestandteil der Abwägung, macht diese aber nicht von vornherein entbehrlich. Dabei mögen die Anforderungen an die das Vertrauen in geltende Gesetze überwindenden Gründe geringer sein, je klarer dem Bürger die Rechtsänderung ist. Der Verkündung vorgelagerte Gesetzgebungsakte können die Abwägung aber niemals ganz entfallen lassen.

c) Das Interesse an der Gesetzesänderung

Der demokratisch legitimierte Gesetzgeber ist zunächst frei in der Ausübung seiner Gestaltungssouveränität. Allein die Verfassung kann dieser Gestaltungsfreiheit Grenzen ziehen. Eine solche Grenze ist die Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit. Werden ins Werk gesetzte Planungen des Bürgers tangiert, so muß sich der Gesetzgeber nicht nur die Frage nach der Notwendigkeit der Neuregelung, sondern insbesondere auch nach der *rückwirkenden* Neuregelung gefallen lassen.

(1) Gründe für die Abschaffung der Sonderabschreibungstatbestände für die Zukunft

Gute Gründe für die Abschaffung der Sonderabschreibungen für Schiffe und Flugzeuge gab es zahlreiche. Ganz grundsätzlich sind die Bedenken gegen in die Bemessungsgrundlage progressiver Steuern eingreifende Sonderabschreibungen aufgrund ihrer degressiven Wirkung⁵³. Wesentlicher ist jedoch, daß die Sonderabschreibung für Schiffe ihren Sozialzweck seit geraumer Zeit nahezu vollständig verfehlte. Bereits seit langem stand fest, daß ein Großteil des Subventionsvolumens Werften in Fernost und in Polen zugute kam. Hinzu kommt, daß durch die deutschen Schiffbausubventionen auf dem Weltmarkt eine erhebliche Überkapazität an Containerschiffen zu verzeichnen ist. Diese Tatsachen lagen der verfassungsgerichtlichen Beurteilung der Schiffbausubvention als

„wirtschaftlich unsinnig“ zugrunde. Ein rasches korrigierendes Handeln des Gesetzgebers war also tatsächlich dringend erforderlich.

(2) In die Vergangenheit gerichtetes Änderungsinteresse – Verhinderung von Ankündigungseffekten als „zwingender Grund des gemeinen Wohls“

Darüber hinaus bedurfte es aber eines *besonderen*, die Bestandsinteressen der Betroffenen überwindenden Grundes für die Erstreckung der Neuregelung auch auf vor ihrer Verkündung abgeschlossene Schiffsbauverträge.

Aus der Sicht des Gesetzgebers – durch den erkennenden Senat bestätigt – ergab sich ein solcher Grund aus dem Problem des sog. „Ankündigungseffekts“. Beteiligungsgesellschaften, die aufgeschreckt durch die Regierungserklärung die Steuervergünstigung kurz vor Schluß noch massiv ausgenutzt hatten, sollten überrumpelt werden. Das Gesetzgebungsverfahren ebenso wie der schließlich gewählte Stichtag belegen diese legislatorische Überraschungstaktik eindrucksvoll. Dem Jahressteuergesetzgeber 1997 ging es nicht darum, die Steuerpflichtigen, die bereits aufgrund der Regierungserklärung damit rechnen mußten, daß die Sonderabschreibungen abgeschafft werden sollten, von der Förderung auszuschließen, sondern um einen Überraschungseffekt. Schließlich war an dem zunächst diskutierten Stichtag 1. 1. 1996 die Gesetzgebungsabsicht nicht nur noch nicht bekannt, sondern der Regierung selbst noch gar nicht bewußt. Und auch der am Ende gewählte Stichtag 25. 4. 1996 verrät die wirklichen Absichten des Gesetzgebers. Denn der Regierungsbeschluß, die Schiffsbau-sonderabschreibungen abzuschaffen, wurde erst *im Laufe* des 25. 4. 1996 getroffen, so daß – ganz unabhängig davon, wie schnell dieser Beschluß an die Öffentlichkeit drang – das Auslaufen der Förderung am 24. 4. 1996, 24.00 Uhr nicht auf die Kenntnis der Steuerpflichtigen von den Gesetzgebungsplänen gestützt werden konnte. Dem Steuerpflichtigen wurde also gar keine faire Chance gegeben, sein Verhalten umzustellen, selbst wenn er aufgrund der Ankündigung das Risiko neuer Verträge nicht mehr hätte eingehen wollen.

Hier setzt nun die Zweigleisigkeit der Argumentation des Zweiten Senats an, der neben der Vorhersehbarkeit auch zwingende Gemeinwohlgründe berührt sah. Der Gesetzgeber müsse in den Stand gesetzt werden, „aufgetretenen Mißständen einer Gesetzeslage alsbald abzuweichen, ohne daß Dispositionen der Gesetzesadressaten die Neuregelung kurz vor ihrem Erlaß durch Ausnutzung der bisherigen Regelung unterlaufen können“. Da das rechtsstaatliche Gesetzgebungsverfahren gewisse Zeiträume erfordere, sei es zulässig, zur sofortigen Abwehr von aufgetretenen Mißständen einer Gesetzeslage alsbald abzuweichen⁵⁴. „Der Gesetzgeber“, heißt es weiter, „muß die zur sofortigen Abwehr offensichtlicher Gefahren und Mißstände geeigneten und notwendigen Maßnahmen treffen können.“

47 Vgl. oben Fn. 42 und 43.

48 Art. 105 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 106 GG.

49 Etwa P. Haas (Fn. 7), S. 38; K. H. Friauf, BB 1972, 676; F. Landwehrman, ZRP 1973, 81; Rupp-v. Brünneck, BVerfGE 32, S. 129, 137, Sondervotum zu BVerfG vom 20.10.1971, BVerfGE 32, 111 ff.

50 R. Mohl, Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaats, 2. Auflage, 1844, 1. Bd., S. 36, zitiert nach K. Sobota (Fn. 28), S. 317.

51 So auch St. Weinheimer (Fn. 7), S. 22.

52 In diese Richtung auch H. Hahn, IFuSt Heft Nr. 269, S. 69; etwas schwächer: H. W. Scheerbarth, Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte (Sogenannte Rückwirkung von Gesetzen), 1961, 68 ff.

53 K. Tipke (Fn. 18), S. 365.

54 Der Gedanke der Sofortmaßnahme wohnte auch schon einer der frühen Entscheidungen des Ersten Senats inne, BVerfG, 20. 7. 1954, BVerfGE 4, 7, 21.

Die Abwehr plötzlich auftretender Gefahren mag als wichtiger Grund des gemeinen Wohls eine Rückwirkung grundsätzlich legitimieren können. Nur lagen hier die Voraussetzungen dieses Ausnahmegrundes nicht vor. Anders als im Jahre 1996 der Erste Senat hat der Zweite Senat weder den Ankündigungseffekt näher definiert noch hinterfragt, ob die Rückwirkung zur Vermeidung des Ankündigungseffekts überhaupt *geeignet und erforderlich* war. Der Erste Senat hatte in einer Entscheidung vom 15. 10. 1996⁵⁵ eine Rückbeziehung der Änderung von Bindungsfristen für öffentlich geförderten Wohnraum weit vor den eigentlichen Gesetzesbeschluß im Interesse einer Vermeidung von Ankündigungseffekten gebilligt. In diesem Fall konnte allerdings der angestrebte Effekt, Engpässe im Bereich verbilligten Wohnraums zu verhindern, durch die Rückbeziehung noch erreicht werden. Es soll hier nicht diskutiert werden, ob die Entscheidung des Ersten Senats im Ergebnis richtig war, jedenfalls hat sie Vorgaben für den Umgang mit Ankündigungseffekten gemacht. Nichts davon findet sich in der Entscheidung des Zweiten Senats vom 3. 12. 1997. Dabei war die auf den 25. 4. 1996 rückwirkende Streichung der Sonderabschreibungen ungeeignet, die Fehlleitung von Kapital in den Schiffsbausektor im nachhinein zu verhindern. Die zwischen dem Regierungsbeschluß und der Verkündung des Jahressteuergesetzes 1997 geschlossenen Verträge waren zivilrechtlich wirksam und mußten eingehalten werden. Der der Neuregelung zugrundeliegende Zweck, „wirtschaftlich unsinnige“ Entwicklungen zu stoppen, konnte also für die Vergangenheit gar nicht mehr erreicht werden. Eine Verhaltens(um)lenkung ist immer nur pro futuro möglich⁵⁶.

Im übrigen handelte es sich auch nicht um einen akut aufgetretenen Mißstand. Der Bundesregierung wird die Erkenntnis, daß die Schiffbausubventionen wirtschaftlich unsinnig waren, nicht erst am 25. 4. des Jahres 1996 zuteil geworden sein⁵⁷. Die zweifelhafte Effizienz von Sonderabschreibungen als Wirtschaftsförderungsinstrument kann bereits seit geraumer Zeit als Allgemeingut volkswirtschaftlicher Forschung bezeichnet werden⁵⁸. Daß durch die Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen zudem in erster Linie die Schiffbauindustrie in Fernost subventioniert wurde, war ebenso bekannt wie die Entstehung unrentabler Überkapazitäten⁵⁹. Der Gesetzgeber hat sich dennoch nicht abhalten lassen, eine bereits seit geraumer Zeit zweifelhafte Sonderabschreibungsmöglichkeit durch das Standortsicherungsgesetz abermals zu verlängern. Was aber noch schwerer wiegt: Er hat diese Regelung nicht beizeiten abgeschafft, sondern sich durch sein Abwarten dann plötzlich in einen derartigen Zugzwang gesetzt, daß er in haltlosem Aktionismus noch nicht einmal fünf Tage, geschweige denn die ordnungsgemäße Durchführung des Gesetzgebungsverfahrens abwarten konnte, um den von ihm initiierten wirtschaftlich unsinnigen Schiffsbeteiligungsmodellen ein Ende zu setzen. Dabei war der Gesetzgeber, weil er bereits zuvor hätte erkennen können, daß die steuerlichen Schiffsbauvergünstigungen zu gesamtwirtschaftlich unsinnigen Ergebnissen führten, nicht gehindert, zeitnah zu reagieren. Die Durchsetzung des Steuerrechts mit Sozialzwecken erfordert die ständige Kontrolle der angestrebten Zwecke. Hat der Gesetzgeber ein sofortiges Handeln versäumt, so kann er später nicht mit einem durch den – ihm im übrigen bekannten – langwierigen Gesetzgebungsprozeß begründeten „Nachholinteresse“⁶⁰ die Rückwirkung rechtfertigen, sondern ist nur berechtigt, für die Zukunft Abhilfe zu schaffen.

Entschieden von der Hand zu weisen ist ferner jede Form von Mißbrauchsvorwurf, von der auch die Dezision des Verfassungsgerichts nicht frei ist, wenn sie dem Steuerpflichtigen die „Ausnutzung“ der Begünstigungstatbestände vorhält. Es ging hier nicht um die schnelle Schließung eines von findigen Beratern entarteten Steuerschlupflochs, bei der es vielleicht noch vertretbar wäre, zur Vermeidung von Ankündigungsef-

fekten schnell und überraschend zu handeln. Nein, es handelte sich um ein vom Gesetzgeber in voller Absicht geschaffenes Steuersparmodell. Der Gebrauch geltender Gesetze kann aber nicht mißbräuchlich sein⁶¹.

So lassen sich die „zwingenden Gründe des gemeinen Wohls“ auf den Steuerausfall reduzieren, der dadurch hervorgerufen worden wäre, daß sich die durch die Abschaffung der Sonderabschreibungen erwarteten Mehreinnahmen ohne die Rückbeziehung des Stichtags aufgrund des Ankündigungseffekts erst mit zeitlicher Verzögerung eingestellt hätten. Der Steuerausfall gibt aber ebenfalls keinen „zwingenden Grund des gemeinen Wohls“ ab, denn eine Gefahr für die Haushalts-situation stand kaum zu befürchten angesichts der vergleichsweise geringen Steuermehreinnahmen aus der Streichung der Sonderabschreibungen von lediglich 75 Mio. DM p.a.⁶².

III. Fazit

Die Empörung – dies legen schon die ersten Stimmen in der Tagespresse nahe⁶³ – wird in den fünf Tagen zwischen dem angekündigten 30. 4. und dem dann Gesetz gewordenen 25. 4. gipfeln. Das wirklich Empörende sind jedoch nicht diese fünf Tage, sondern ein Gesetzgeber, der nicht in der Lage ist, ein demokratisches Gesetzgebungsverfahren abzuwarten, sondern gesetzliche Zusagen im nachhinein bricht, und ein Verfassungsgericht, das diesem eindeutig fiskalisch motivierten Vorgehen die berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen an steuerlicher Planungssicherheit opfert. Aber die Entscheidung des Verfassungsgerichts gibt nicht nur Anlaß zu Kritik, schließlich schürt sie die Hoffnung auf einen sachgerechteren, an der Handlung des Steuerpflichtigen orientierten Rückwirkungsbegriff für das Steuerrecht. Erkennt doch das Verfassungsgericht erstmals ausdrücklich an, daß auch während des noch laufenden Veranlagungszeitraums Investitionsentscheidungen vertrauensrechtlich bereits abgeschlossen sein können. Anlaß zur Hoffnung auf einen auch *im Ergebnis* verbesserten Vertrauensschutz gibt die Entscheidung dennoch nicht. Was dem Steuerpflichtigen auf der Tatbestandsseite gegeben wird, wird ihm auf der Rechtsfolgenseite genommen, wenn im Gegenzug die Anforderungen an die bisher restriktiv gehandhabten Ausnahmen vom Verbot des Eingriffs in abgeschlossene Sachverhalte heruntergeschraubt werden.

55 BVerfG, 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64, 88 ff.

56 K. Vogel, JZ 1988, 838; W. Hoffmann-Riem, DStR 1971, 3, 8; R. Knieper, NJW 1969, 215, 216. K. A. Bettermann; E. Loh, BB 1969, 70 ff.

57 Von offizieller Seite wird diese Subventionspolitik allerdings immer noch schöngeredet, siehe H. Kolb, Parlamentarischer Staatssekretär BMWi, Unternehmer-Magazin 1998, S. 40.

58 Z. B. K. Littmann, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 1964, S. 112, 115 ff.; Wiss. Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe Heft 9, 1967, S. 15 f.; H. Timm, Fin-Arch. N.F. Bd. 27 (1968), 87 ff.; F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 223; L. Jasper, Problematik von Subventionen als Instrument der Wirtschaftspolitik, Institut Finanzen und Steuern, Brief 259, 1986, 79 ff.; 82 ff.

59 Vgl. etwa o.V., Der Spiegel, 29. 3. 1993, S. 134 f.; o.V., FAZ, 28. 12. 1995, S. 9.

60 Zu dieser Begriffsbildung vgl. H. W. Scheerbarth (Fn. 52), S. 73 f.

61 So auch R. E. Dornfeld, FR 1971, S. 281, 286; M. Kloepfer, Vorwirkung von Gesetzen. Habil. München 1974, S. 24 Fn. 98.

62 Vgl. die Angabe im Zweiten Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997, BT-Drucks. 13/5952 vom 5. 11. 1996, 50.

63 H. Mundorf, Steuervergünstigungen darf der Gesetzgeber auch rückwirkend aufheben, Handelsblatt vom 16. 3. 1998, S. 2; R. Zitelmann, Das Gemeinwohl und der Wettlauf mit dem Igel, Welt vom 17. 3. 1998, S. 4.