

Hey | Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage!

Privat-Dozentin Dr. Johanna Hey, Wissenschaftliche Assistentin, Köln\*

# Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage!

Zum Beschluss des Zweiten Senats vom 5. 2. 2002 – 2 BvR 305, 348/93

Wird das Bundesverfassungsgericht den von der rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist des § 23 EStG und der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG betroffenen Steuerpflichtigen zur Seite springen? Diese Frage beschäftigt derzeit Gerichte wie Beratungspraxis und Bürger gleichermaßen. Aufmerksam sollte man daher die vorliegende Entscheidung zur Abschaffung der Steuerbegünstigung von sog. Sozialpfandbriefen zur Kenntnis nehmen, äußert sich das BVerfG hier doch erstmals seit der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung aus 1997 wieder zum Komplex steuerrechtliche Rückwirkung und Dispositionsschutz.

## I. Das Problem, der Ausgangspunkt

Mit der Entscheidung zur Abschaffung der Steuerbegünstigung von Sozialpfandbriefen (§ 3a EStG) vom 5. 2. 2002 hat das Bundesverfassungsgericht das erste Mal seit der viel beachteten Schiffsbaubeteiligungsentscheidung vom 3. 12. 1997<sup>1</sup> wieder zu Fragen der Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetzgebung Stellung bezogen. Es stellt sich die Frage, ob die von der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung geweckten Hoffnungen auf effektiveren, verfassungsgerichtlich einklagbaren Dispositionsschutz in Erfüllung gegangen sind.

Die Änderung von Steuergesetzen zwingt zum Ausgleich zwischen den Bestandsinteressen der Steuerpflichtigen, die ihre Dispositionen an der bisherigen Rechtslage ausgerichtet haben, und den Änderungsinteressen des Gesetzgebers. Dabei stehen sich Steuerbürger und Steuergesetzgeber zumeist unversöhnlich gegenüber. Gefragt ist die Vermittlung durch das Bundesverfassungsgericht. Doch dessen Signale sind nicht eindeutig.

Einerseits begehren Bundesfinanzhof und Finanzgerichte neuerdings gegen nachträgliche Eingriffe in im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage getätigte Dispositionen auf, indem sie etwa die Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfristen durch das Steuersenkungsgesetz 1999/2000/2002 in Zweifel ziehen<sup>2</sup>. Der Impuls hierzu ging vom Bundesverfassungsgericht aus. Seit der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung vom 3. 12. 1997<sup>3</sup> erkennt der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts an, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Vornahme der tatbestandsmäßigen Handlung des Schutzes gegenüber einer Verschlechterung der Steuerrechtslage bedarf. Statt wie bisher für die Beurteilung der Abgeschlossenheit des Sachverhalts – und damit für die Einordnung in die Kategorien echte und unechte Rückwirkung – an die Entstehung des Einkommensteueranspruchs am Ende des Veranlagungszeitraums anzuknüpfen, hat sich das Gericht damit dem handlungsorientierten Dispositionsschutzkonzept der Literatur<sup>4</sup> angenähert. Der neue Beschluss des 2. Senats zu den Sozialpfandbriefen vom 5. 2. 2002 bestätigt diesen Richtungswechsel.

Andererseits sind die Chancen des in seinem Gesetzesvertrauen verletzten Steuerpflichtigen, vor dem Bundesverfassungsgericht zu obsiegen, so schlecht wie eh und je. Gegen die Fiskalinteressen des Staates – so legt es das aktuelle Judikat zur Abschaffung der

Steuerbegünstigung von Sozialpfandbriefen nahe – kann sich das private Bestandsinteresse nicht durchsetzen. Finanznot überwindet Dispositionsschutz.

## II. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

### 1. Abschaffung der Steuerbefreiung von Zinsen aus Sozialpfandbriefen

Der neuen Entscheidung zum Ausmaß des bei steuerlichen Gesetzesänderungen zu gewährenden Dispositionsschutzes liegt die Aufhebung der Steuerbefreiung von Zinsen aus sog. Sozialpfandbriefen zugrunde. Die Steuerbegünstigung entstammt den Anfangsjahren der Bundesrepublik. § 3a EStG, eingeführt durch das Erste Gesetz zur Förderung des Kapitalmarkts vom 15. Dezember 1952, befreite Zinsen aus bestimmten, vor dem 1. 1. 1955 vom Bund oder den Kommunen ausgegebenen Pfandbriefen unter der Bedingung von der Steuer, dass die Erlöse überwiegend im sozialen Wohnungsbau eingesetzt wurden. Die Sozialpfandbriefe zeichnen sich durch eine Verzinsung unterhalb des marktüblichen Zinses sowie eine sehr lange Laufzeit von bis zu 70 Jahren, z. T. sogar ohne Endfälligkeit, aus. Die Steuerbefreiung sollte die niedrigere Verzinsung kompensieren. Bereits ab 1967 wurde Kritik an § 3a EStG laut, dessen Abschaffung man jedoch zunächst aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht für möglich hielt. 1992 kam es dann dennoch zur Abschaffung der Steuerbefreiung<sup>5</sup>. Infolge der Gesetzesänderung fiel der Kurswert der zuvor begünstigten Sozialpfandbriefe auf ca. 70 % des Ausgabewertes.

### 2. Die Kernaussagen des Gerichts

#### a) Die Aufhebung der Steuerfreiheit stellt trotz massiver Kursverluste keinen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG dar

Die Aufhebung von § 3a EStG berührt nach Auffassung des Gerichts weder im Hinblick auf die durch den Steuerzugriff ge-

\* Mehr über die Autorin erfahren Sie auf S. XII.

1 BVerfG, 3. 12. 1997 – 882/97, BVerfGE 97, 67 ff., BB 1998, 1454 Ls.

2 Siehe die Aussetzungsentscheidung des BFH, 5. 3. 2001 – IX B 90/00, BStBl. II 2001, 403, BB 2001, 661; FG Düsseldorf, 15. 6. 2000 – 2 K 4318/98 F, EFG 2000, 1423, sowie die auf Art. 100 Abs. 1 GG gestützte Richtervorlage FG Köln, 25. 7. 2002 – 13 K 460/01, www.fg-koeln.nrw.de; s. aber auch aktuell BFH, 6. 3. 2002 – XI R 50/00, BStBl. II 2002, 453 ff., BB 2002, 1403, wo bzgl. der Anwendung von § 233 Abs. 2a AO weiterhin veranlagungszeitraumorientiert judiziert worden ist. Zur Neuorientierung der Finanzrechtsprechung s. Balmes, FR 2001, 392 ff.; Spindler, DStR 2001, 725 ff.

3 Siehe Fn. 1; hierzu etwa J. Hey, BB 1998, 1444 ff.; Leisner, StuW 1998, 254 ff.; Spindler, DStR 1998, 953 ff.; Stapperfend, FR 1998, 383 ff.

4 Vgl. etwa Schaumburg, DB 2000, 1884 (1887 ff.); Münch, DStR 1997, 1674; Reimer, DStZ 2001, 725 (729); Jachmann, ThürVBl. 1999, 269 (272); Offerhaus, DB 2001, 556 (559); Vogel, in: Festschrift für Heckel, 1999, S. 875 (884); Kirchhof, in: Kirchhof, EStG KompaktKommentar, 2. Aufl., 2002, Einleitung Rz. 65 u. § 52 Rz. 14; Schmehl, Die Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 EStG und der Wandel in der Rückwirkungsdogmatik, 2001, S. 8 ff.; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 244; Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 568 f.

5 Steueränderungsgesetz 1992 v. 29. 2. 1992, BGBl. I 1992, 297.

schmälerte Rendite noch im Hinblick auf den Kursverlust Art. 14 Abs. 1 GG<sup>6</sup>. Dabei orientiert sich das BVerfG bei der Ausgestaltung des Eigentumsschutzes von Wertpapieren und Forderungen am Leitbild des Sacheigentums. Auch bei Wertpapieren soll Art. 14 Abs. 1 GG nicht den Tauschwert bzw. eine bestimmte Renditeerwartung schützen, sondern nur deren Grundlage in Gestalt des Wertpapiers und der darin verbrieften Forderungen. Eigentumsschutz würde nur dann eingreifen, wenn die Beschwerdeführerinnen zur Aufgabe ihrer Wertpapiere gezwungen würden. Geschützt sei zudem nur der Kapitalstamm, dieser werde aber nicht angetastet, da die Beschwerdeführerinnen am Ende der Laufzeit – also in der Regel spätestens 2025 – das eingesetzte Kapital zurückerhielten.

Dass das Bundesverfassungsgericht selbst dann, wenn die Verschärfung der Besteuerung zu einem Kursverlust und damit einer teilweisen Entwertung des zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsguts führt, einen Eingriff in Art. 14 GG ablehnt, ist nicht nachvollziehbar. Der Versuch, den Inhalt des Forderungseigentums am Sacheigentum auszurichten, wird den Besonderheiten dieser Eigentumsform nicht gerecht. Wertpapiereigentum zeichnet sich gerade durch Fungibilität aus<sup>7</sup>. Diese hängt aber maßgeblich von der Entwicklung des Kurswertes ab. Der Einwand, dass trotz des Kursverfalls am Ende der Laufzeit das eingesetzte Kapital zu 100 % zurückgezahlt werde, ist angesichts der langen Laufzeiten einiger Sozialpfandbriefe bis 2025, z. T. sogar ohne Befristung, nicht geeignet, der Gesetzesänderung die eigentumsrechtliche Relevanz zu nehmen. Denn sie zwingt den Steuerpflichtigen dazu, diese Zeitspanne auszusitzen, wirkt wie ein zeitweiliges Verfügungshindernis. Würde der Gesetzgeber ein auf 35 Jahre begrenztes Veräußerungsverbot für bestimmte Wirtschaftsgüter anordnen bzw. eine Veräußerung innerhalb dieser Frist mit einer finanziellen Sanktion belegen, man hätte keinen Zweifel, dass Art. 14 Abs. 1 GG berührt wäre<sup>8</sup>.

### b) Die Aufhebung von § 3a EStG hält sich „noch“ im Rahmen einer verfassungsrechtlich zulässigen tatbestandlichen Rückwirkung

In einem zweiten Schritt prüft das Gericht, ob sich die Beschwerdeführerinnen – wenn nicht auf Art. 14 Abs. 1 GG – so doch auf die verfassungsrechtlichen Gewährleistungen des Vertrauensschutzes berufen können, lehnt jedoch auch dieses ab, da sich die Aufhebung von § 3a EStG „noch“<sup>9</sup> im Rahmen einer verfassungsrechtlich zulässigen tatbestandlichen Rückwirkung halte.

Das Gericht geht von einer tatbestandlichen Rückanknüpfung aus, da der Sachverhalt der Inhaberschaft der Sozialpfandbriefe noch nicht abgeschlossen sei, erkennt aber an, dass die Aufhebung von § 3a EStG Sachverhalte erfasst, die bereits vor der Verkündung „ins Werk gesetzt“ wurden. Als „maßgeblicher, einem Vertrauensstatbestand zugrunde liegender Sachverhalt“ sei auf „den Zeitpunkt des Erwerbs der Wertpapiere . . . abzustellen“. Die Erwerber von Sozialpfandbriefen hätten diese in Kenntnis der Steuerbefreiung erworben und im Rahmen ihres Rentabilitätskalküls darauf vertraut, dass § 3a EStG bis zum Ende der Laufzeit Anwendung finde.

Es folgen sehr differenzierte Aussagen zur Qualität der Vertrauensgrundlage des § 3a EStG. Wie bereits in der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung misst das Gericht § 3a EStG als steuerrechtlicher Lenkungs-vorschrift, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten veranlassen soll, eine verstärkte Vertrauensschutzqualität bei<sup>10</sup>. Andererseits sei § 3a EStG aber als Vorschrift zur Regelung eines – besonders langfristig angelegten – Dauersachverhalts die Änderungsanfälligkeit immanent. Darüber hinaus nimmt das Gericht dezidiert zur Bedeutung von außerhalb des Gesetzes liegenden vertrauensverstärkenden und vertrauensreduzierenden Mo-

menten Stellung. Praktisch in Umkehrung zu seiner Rechtsprechung in der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung, wo eine Regierungserklärung das Vertrauen in das geltende Gesetz zu zerstören oder doch stark einzuschränken vermochte, folgert das Gericht in der vorliegenden Entscheidung aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerinnen ihre Anteile vor einer Erklärung der Bundesregierung, die Steuerfreiheit bis zum Ende der Laufzeit beizubehalten, erworben hatten, dass sie kein besonderes Vertrauen in den Fortbestand der Steuerbefreiung für sich reklamieren konnten. Unter Missachtung des Gewaltenteilungsprinzips lässt das Gericht damit erneut die Wirkung des Parlamentsgesetzes hinter Erklärungen der Regierung zurücktreten.

Im Rahmen der Abwägung zieht das Gericht dann neben den Zielen des Abbaus ungerechtfertigter Steuervergünstigungen sowie der Vereinfachung das „Ziel der Bewältigung der finanziellen Lasten der deutschen Wiedervereinigung als einen überragenden Belang des Gemeinwohls“ heran, „hinter dem auch die Vertrauensschutzinteressen der Beschwerdeführerinnen zurückstehen müssen“.

### III. Bewertung

Die vorliegende Entscheidung lässt sich nicht ohne weiteres auf andere steuerrechtliche Rückwirkungen übertragen. Die Besonderheit des Falles lag darin, dass § 3a EStG ein besonders langfristig angelegter Dauersachverhalt<sup>11</sup> zugrunde lag, da die Steuerbegünstigung sich auf Wertpapiere mit zum Teil 70-jähriger Laufzeit, zum Teil sogar ohne Endfälligkeitsbestimmung bezog. Dabei ging es lediglich um die Fortsetzung der Steuerbegünstigung der Altpfandbriefbesitzer, denn neue steuerbegünstigte Sozialpfandbriefe wurden nach dem 31. 12. 1954 ohnehin nicht mehr ausgegeben. Damit lief die Forderung nach Dispositionsschutz in diesem Fall auf eine absolute Änderungsschranke hinaus.

Trotz dieser Besonderheiten lässt die vorliegende Entscheidung erkennen, in welche Richtung sich die Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelt. Insbesondere weist sie einige Parallelen zu der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung auf. Bestätigt worden ist die bereits in der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung vollzogene Wende weg vom veranlagungszeitraumbezogenen Rückwirkungsbegriff hin zu einem Dispositionsschutzkonzept. Dass die Zinsen, um deren Steuerfreiheit es ging, erst im Veranlagungszeitraum der Gesetzesänderung bzw. sogar erst in zukünftigen Veranlagungszeiträumen bezogen werden, spielte keine Rolle. Diese eindeutige Abkehr von der Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung ist uneingeschränkt zu begrüßen. Endlich rücken nun auch all jene Sachverhalte in das Blickfeld des Vertrauensschutzes, bei denen der Steueranspruch erst in Zukunft entsteht, die zugrunde liegenden Dispositionen aber vor der Gesetzesänderung vorgenommen wurden. Soweit die gute Nachricht.

Doch wie bereits in der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung wird jede Hoffnung auf einen auch im Ergebnis erhöhten Dispositionsschutz auf der Rechtfertigungsebene zunichte gemacht. Hatte das Gericht in der 1997er Entscheidung als rechtfertigenden Gemeinwohlbelang immerhin noch auf die volkswirtschaftlichen Gefah-

6 Siehe dagegen die ausführlich begründete und bereits zuvor veröffentlichte Auffassung des Prozessvertreters *Isensee*, in: Festschrift für F. Klein, 1994, S. 611 (619).

7 BVerfG, 27. 4. 1999 – 1 BvR 1613/94, BVerfGE 100, 289 (305 ff.).

8 BVerfG, 19. 6. 1969 – 1 BvR 353/67, BVerfGE 26, 215 (222).

9 A. a. O., Tz. 61.

10 Zu dieser auch im Schrifttum weit verbreiteten Auffassung s. *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar, Vorbem. zu Art. 104a – 115, Rz. 492; *Kirchhof*, DStR 1989, 263 (268); kritisch *J. Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 306 ff.

11 Zur Problematik der Gewährung von Vertrauensschutz bei Dauersachverhalten s. *J. Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 400 ff.

## Hey | Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage!

ren von Fehlallokationen und Ankündigungseffekten verwiesen<sup>12</sup>, so reichte dem Gericht jetzt der staatliche Finanzbedarf als gewichtiger Gemeinwohlbelang, um die berechtigten Bestandsinteressen der Steuerpflichtigen zu überwinden. Zwar führt das Gericht zunächst aus, „die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist . . . für sich genommen noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger regelmäßig überwindendes Gemeinwohlinteresse, weil dieses Ziel durch jedes, auch durch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht würde“. Dennoch soll „das Interesse des Staates, durch Änderung von Steuergesetzen unerwartete Mindereinnahmen auszugleichen . . . , ein gewichtiger Gemeinwohlbelang“ sein. Über den Umstand, dass erstmalig dem allgemeinen staatlichen Finanzbedarf die ausschlaggebende Rolle bei der Überwindung von Vertrauensschutz zugewiesen wird, kann die Differenzierung zwischen der Erzielung von Mehreinnahmen und dem Ausgleich von Mindereinnahmen nicht hinwegtäuschen, zumal sie in der Sache nicht nachvollziehbar ist. Die in der Entscheidung herangezogenen Lasten der Wiedervereinigung legen nahe, dass es in Wirklichkeit gar nicht um den Ausgleich unerwarteter Mindereinnahmen ging. Denn nachdem sich § 3a EStG auf einen feststehenden Bestand an steuerbegünstigten Sozialpfandbriefen bezog, waren hier keine Überraschungen zu erwarten. Unerwartet war der Mehrbedarf der Wiedervereinigung und nicht die Mindereinnahmen aus der Steuervergünstigung des § 3a EStG.

Die Brisanz der Entscheidung liegt darin, dass der unreflektierte Einsatz des Fiskalarguments die Gefahr birgt, jedweden Dispositionsschutz auszuhebeln<sup>13</sup>. Die Gründe für den staatlichen Finanzbedarf sind vielfältig, oftmals auch gewichtig. So ließen sich den Bestandsinteressen der Steuerpflichtigen außer den Lasten der Wiedervereinigung etwa die gestiegenen Kosten für die innere Sicherheit, die demographische Entwicklung oder die Pflicht zur Einhaltung der Konvergenzkriterien entgegenhalten. Indes, ebensowenig wie der Fiskalargumentzweck in der Lage ist, gleichheitssatzwidrige Steuern zu rechtfertigen<sup>14</sup>, ist er in der Lage – als einziges Argument – Dispositionsschutz zu überwinden. Denn stets muss der Gesetzgeber sich den Einwand gefallen lassen, er habe den Finanzbedarf mit gleichheitssatzkonformen bzw. mit nicht vertrauensverletzenden Steuererhöhungen decken können.

Zwar führt das Gericht neben dem Finanzierungsargument auch die Ziele der Vereinfachung und des Abbaus gleichheitssatzwidriger Steuervergünstigungen an. Der Vereinfachungszweck hat jedoch so pauschal keine verfassungsrechtliche Qualität und ist dem Vertrauensschutz, zu dessen Überwindung er angeführt wird, folglich nicht gleichrangig. Auch das Argument des Abbaus gleichheitssatzwidriger Steuerprivilegien – grundsätzlich ein gewichtiger, durchaus mit dem Vertrauensschutz konkurrierender Gemeinwohlbelang – greift hier nicht durch. Denn nicht jede Steuervergünstigung ist per se gleichheitssatzwidrig<sup>15</sup>. § 3a EStG war als Kompensation einer niedrigen Verzinsung von staatlichen und kommunalen Anleihen sachlich gerechtfertigt, und zwar ohne dass es auf die mittlerweile ausgelaufene Zweckbindung ankam.

Dass das Gericht sich von dem Argument beeindrucken ließ, man habe mit der Abschaffung der Steuerbefreiung ein Zeichen setzen wollen, dass in Zukunft, insbesondere im Rahmen der Wiedervereinigung, nicht erneut steuerbegünstigte festverzinsliche Wertpapiere (sog. Deutschlandanleihe) ausgegeben werden sollten, erscheint vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion um den Jobfloater, bald vielleicht auch einen Hochwasserfloater, überrascht. Die Versuchung bleibt, nur die Bezeichnungen werden moderner. Die größere Abschreckwirkung hätte wahrscheinlich eine Bundesverfassungsgerichtsentscheidung gehabt, die dem Gesetzgeber klar gemacht hätte, dass sich einmal ins Leben gerufene Begünstigungen, auf die der Bürger berechtigterweise vertrauen konnte, nicht ohne weiteres wieder abschaffen lassen.

Eines ist jedoch nicht von der Hand zu weisen: Der Gesetzgeber befand sich in einer – allerdings selbst verantworteten – Zwickmühle: Die Crux der Sozialpfandbriefe ist ihre ungewöhnlich lange Laufzeit. Hätte man die Steuerfreiheit bis zum Ende der Laufzeit gewähren wollen, wäre der Gesetzgeber noch auf lange, bei den „Ewigkeitspapieren“ sogar ohne zeitliches Limit gebunden gewesen. Ein sachgerechter Interessenausgleich hätte hier nur darin bestehen können, die Emittenten der Sozialpfandbriefe gesetzlich zur Anpassung der Zinsen bzw. zur vorzeitigen Rückzahlung des Nominalbetrages zu verpflichten, um auf diese Weise den Wegfall der Steuerfreiheit zu kompensieren. Auch wenn die Abwälzung staatlicher Vertrauensverantwortung auf die Ebene der Bürger grundsätzlich abzulehnen ist, wäre diese Lösung hier vertretbar gewesen, da es sich bei den Sozialpfandbriefen ausschließlich um staatliche Anleihen handelte, den ändernden Staat also auch die Anpassungsverpflichtung getroffen hätte. Nicht ausreichend war jedoch der – übrigens auch bereits aus der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung bekannte – allgemeine Hinweis des Bundesverfassungsgerichts auf etwaige zivilrechtliche Anpassungsansprüche, da eine Anpassung über das Institut des Wegfalls der Geschäftsgrundlage mit erheblichen Risiken behaftet ist<sup>16</sup>.

#### IV. Folgerungen für zukünftige Entscheidungen

Versucht man nun auf der Grundlage der vorliegenden Entscheidung den Ausgang der die Gerichte aktuell beschäftigenden Rückwirkungsprobleme des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002<sup>17</sup> zu prognostizieren, so tappt man weitgehend im Dunkeln. Zwar ist davon auszugehen, dass das Gericht in den Fällen der Verlängerung der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 EStG und der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bereits dem Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstücks bzw. des Anteils, jedenfalls aber der Veräußerung vertrauensschutzrechtliche Relevanz beimessen wird. Ob das Gericht aber im Ergebnis die übergangslose Verlängerung der Spekulationsfristen bzw. Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze beanstanden wird, ist ungewiss. Einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG wird das Gericht wohl verneinen, zumal nach Aussitzen der – verlängerten – Spekulationsfristen Grundstücke und Wertpapiere ja weiterhin steuerfrei veräußert werden können. Daher wird es die Verlängerung der Spekulationsfrist aller Voraussicht nach allein am verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzprinzip messen, dessen Durchsetzungsschwäche allseits bekannt ist. So lassen sich zahlreiche das Vertrauen schwächende Momente anführen. Ist nicht die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne eine der im Fachschrifttum am meisten angeprangerten Ausprägungen des Einkünftedualismus<sup>18</sup>? War die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne nicht bereits mehrfach auf der politischen Agenda? Sucht man nicht vergeblich eine posi-

12 BVerfG, 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 67 (82).

13 Friauf, StbJb. 1986/87, 279 (289); Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 23; Schön, BB 1997, 1333 (1338); Tipke, StRO Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 162; ausführlich zum Budgetargument Drüen, FR 1999, 289 (290 f.).

14 K. Tipke, StRO Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 232 f.

15 K. Tipke, StRO Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 331, 340 ff.

16 Allerdings hat das OLG Köln einen derartigen Anspruch auf vorzeitige Rückzahlung des Nominalbetrages anerkannt, s. OLG Köln, 28. 12. 1994, DB 1995, 421 ff.; zu den zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen s. ferner Meilicke/Heidel, DB 1993, 313 (315 ff.); Beyer, WM 1994, 489 ff.; ders., DB 1995, 1062 ff.

17 Zur Verlängerung der Spekulationsfristen und zur Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze s. Eilers, in: Festschrift für J. Isensee, 2002, S. 421 ff.; Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (437 f.); Pleyer, NJW 1999, 3156 ff.; Schweyer/Dannecker, BB 1999, 2375 ff.; Wehrheim/Schmitz, StuB 2001, 759 f.

18 Siehe stellvertretend den Beschluss des 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1998, S. 212. Dagegen nimmt die Rechtsprechung keinen Anstoß, BVerfG, 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (310 f.); aktuell z. B. FG Nürnberg, 13. 10. 1999 – VI 212/1999, EFG 2000, 505 (Az.-BFH: IV R 90/99), das die Privilegierung privater Veräußerungsgewinne für gerechtfertigt erachtet, weil Privatvermögen und Privatsphäre unter dem besonderen Schutz des Staates stehen, und zudem die lange Tradition der Differenzierung und die geringere Bedeutung privater Veräußerungsgeschäfte anführt.

tive Aussage des Gesetzgebers bzw. der Regierung, dass es bei der Steuerfreiheit bleiben werde? Und ist nicht die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Abschaffung der Privilegien einzelner ein legitimes Mittel zur Finanzierung von Steuersatzsenkungen für alle Steuerpflichtigen? Allenfalls die Fälle, in denen Steuerpflichtige zwischen dem 1. 1. 1999 und dem Beschluss des Steuerentlastungsgesetzes am 24. 3. 1999 veräußert haben, werden sich nicht ganz so einfach abweisen lassen.

Für den Steuerpflichtigen lässt sich aus der vorliegenden Entscheidung vernünftigerweise nur eine Lehre ziehen: Hände weg von Investitionen, die sich nur im Hinblick auf staatliche Steuersparan-

gebote und Besteuerungslücken rechnen. Der Steuergesetzgeber seinerseits wäre gut beraten, wenn er – soweit er auf Lenkungsmaßnahmen nicht ganz verzichten mag – diese kurzfristig anlegt, und damit mit überschaubarem Risiko für den Staatshaushalt ebenso wie für den Steuerpflichtigen<sup>19</sup>. Unbefristete Fördertatbestände bergen hingegen die Gefahr, dass sich die berechtigten Erwartungen der Steuerpflichtigen in die Beibehaltung von Steuervergünstigungen und die Haushaltslage auseinander entwickeln.

<sup>19</sup> Goldberg, Tax Review Bd. 49 (1994), 305 ff.

## EINKOMMENSTEUERRECHT

### Sanierungsabsicht eines Fremdgäubigers, wenn ein Akkord mehrerer Beteiligten vorliegt

**BFH**, Urteil vom 16. 5. 2002 – IV R 11/01

**VORINSTANZ:** FG Bremen vom 7. 3. 2000 – 296226K 5 (EFG 2000, 723)

#### LEITSATZ:

Erlässt der einzige gesellschaftsfremde Gläubiger einer sanierungsbedürftigen und sanierungsgeeigneten Besitzpersonengesellschaft einen Teil ihrer Schulden, so ist davon auszugehen, dass er in Sanierungsabsicht handelt, wenn zugleich eine Gesellschafterin auf den ihr gegenüber der Gesellschaft zustehenden Rentenanspruch verzichtet und der Hauptlieferant der Betriebsgesellschaft an diese einen nicht rückzahlbaren Zuschuss leistet.

ESTG § 3 Nr. 66 a. F.

**SACHVERHALT:** Die Klägerin ist eine KG. Sie war im Streitjahr (1986) lediglich Besitzgesellschaft. Betriebsgesellschaft war die A-GmbH. An der Klägerin waren die Beigeladene und B als Komplementäre sowie D als Kommanditistin beteiligt. Die Beigeladene nahm am Ergebnis lt. Handelsbilanz der Klägerin nicht teil; sie bezog von der Klägerin lediglich eine Leibrente, die steuerlich als Sonderbetriebseinnahme erfasst wurde.

Im Verlauf des Streitjahres waren zu Lasten der Klägerin bei ihrer Hausbank, der E-Bank, Verbindlichkeiten von 1 305 448 DM entstanden, die in Höhe von ca. 1 025 000 DM gesichert waren. Im Sommer 1986 erklärte die E-Bank, sie sei auf Grund der wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der Klägerin nicht mehr bereit, ihr Engagement in der bestehenden Form fortzuführen. Der Klägerin gelang es in der Folgezeit, die F-Bank dazu zu gewinnen, an Stelle der E-Bank unter bestimmten Voraussetzungen ihre Finanzierung zu übernehmen. Die F-Bank verlangte eine Umschuldung, die im Wesentlichen darauf beruhen sollte, dass die E-Bank einen Teil ihrer Forderungen erließ und dass die Beigeladene auf den ihr gegenüber der Klägerin zustehenden Leibrentenanspruch verzichtete. Außerdem sollte der Hauptlieferant C einen nicht rückzahlbaren Zuschuss von 150 000 DM gewähren, den allerdings nach dem Vorbringen des FA die Betriebs-GmbH erhielt.

Nachdem die Klägerin gegenüber der E-Bank zunächst einen Forderungsverzicht in Höhe von 350 000 DM angeregt hatte, erklärte sich die Bank bereit, 250 000 DM zu erlassen, korrigierte jedoch diesen Betrag mit Schreiben vom 23. Dezember 1986 auf 200 000 DM.

Mit Erklärung vom 6. Dezember 1986 verzichtete die Beigeladene auf die ihr zustehende Rentenforderung. Gleichzeitig schied sie als Gesellschafterin aus der Klägerin aus. Zu diesem Zeitpunkt war für sie in einer negativen Ergänzungsbilanz der Betrag von 593 695 DM ausgewiesen. Die negative Ergänzungsbilanz hatte bei Gründung der KG dazu gedient, einen Einbringungsgewinn der Beigeladenen bzw. ihres verstorbenen Ehemannes zu vermeiden.

Gegen Übergabe der von der Klägerin zur Verfügung gestellten Sicherheiten übernahm die F-Bank die verbliebenen Kredite der Klägerin von der E-Bank. Der Teilverzicht von 200 000 DM reduzierte sich durch eine Zahlung aus dem Privatvermögen des Komplementärs B an die E-Bank auf 157 220 DM.

Diesen Betrag betrachtete die Klägerin zusammen mit dem Forderungsverzicht der als Gesellschafterin ausgeschiedenen Beigeladenen von 195 787 DM als steuerfreien Sanierungsgewinn gemäß § 3 Nr. 66 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a. F.) und reichte eine entsprechende Gewinnfeststellungserklärung für das Streitjahr ein.

In ihrer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 1986 wies die Klägerin einen laufenden Verlust von 151 049 DM aus. Für die Beigeladene errechnete sie einen Aufgabegewinn von 397 907 DM. Das FA ermittelte demgegenüber einen Aufgabegewinn der Beigeladenen von 376 327 DM, der auf der Auflösung des negativen Kapitalkontos in der Ergänzungsbilanz beruhte. Die hieraus resultierende Einkommensteuer wurde der Beigeladenen später in vollem Umfang erlassen. Als laufenden Verlust der Klägerin berücksichtigte das FA lediglich einen Betrag von 829 DM, den es in Höhe von 821 DM B und in Höhe von 8 DM D zurechnete. Es behandelte zwar den Verzicht der Beigeladenen auf ihren Rentenanspruch gewinnneutral als Einlage, erkannte jedoch den Forderungsverzicht der E-Bank nicht als steuerfreien Sanierungsgewinn an. Das FG wies die Klage ab. Die Revision führte zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Änderung des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheides.

**AUS DEN GRÜNDEN:** Bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses, das die Klägerin im Streitjahr erzielt hat, muss der von der E-Bank gewährte Schuldenerlass in Höhe von 157 220 DM außer Betracht bleiben. Es handelt sich insoweit um einen steuerfreien Sanierungsgewinn.

#### Steuerfreier Sanierungsgewinn setzt nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. . . .

Nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. waren Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstanden, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, von der Einkommensteuer befreit. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung sind unter einer Sanierungsmaßnahmen zu verstehen, die geeignet