

Die Rückwirkung steuerlicher Vorschriften in Deutschland und Frankreich

I. Einleitung

Steuerliche Vorschriften mit Rückwirkung treffen Steuerpflichtige besonders, da sie ihre wirtschaftlichen Dispositionen, eingebettet in ihre Steuerplanung, bereits getroffen haben und diese in der Regel nicht mehr rückwirkend geändert werden können. Die ursprünglich einer bestimmten wirtschaftlichen Disposition beigemessenen steuerlichen Rechtsfolgen, die sie ihrer Entscheidung zugrunde gelegt haben, werden also rückwirkend geändert. Die Steuerpflichtigen werden durch die neuen rückwirkenden steuerlichen Vorschriften sozusagen vor vollendete Tatsachen gestellt, wobei der Spielraum für Anpassungsmaßnahmen aufgrund der bereits getroffenen und durchgeführten wirtschaftlichen Dispositionen in der Regel minimal sein wird. Es braucht nicht näher ausgeführt zu werden, daß die Steuerpflichtigen in vielen Fällen der Rückwirkung steuerlicher Vorschriften eine andere, nach der neuen Rechtslage für sie sinnvollere wirtschaftliche Disposition getroffen hätten.

Die Literatur kritisiert diese Vorgehensweise des Gesetzgebers und deren Absegnung durch die Rechtsprechung, indem sie dem Gesetzgeber Willkür, Bananenstaatmethoden oder in Anlehnung an den Roman „1984“ die Veränderbarkeit der Vergangenheit als Wesensmerkmal eines Orwell'schen Staates vorwirft. Die große Anzahl sowohl juristischer als auch betriebswirtschaftlicher Literatur zum Thema „Rückwirkung steuerlicher Vorschriften“ in Deutschland¹ als auch in Frankreich² belegt die hohe Aktualität des Themas in beiden Ländern und ist Indiz, daß die Literatur die gängige Gesetzgebungs- und Rechtsprechungspraxis für verbesserungsfähig hält.

¹ Vgl. neben der im nachstehenden Text zitierten Literatur z.B. Rose, G., Rückwirkende Steuerrechtsprechung und Steuerplanungssicherheit, Stbg 1999, S. 401 ff; Rose, G., Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 1985, S. 330; Rose, G., Steuerliche Absicherung langfristiger Dispositionen – ein Gesetzgebungsvorschlag, in: StBJb 1987/88, S. 361 ff; Schmidt, R., Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß, DB 1998, S. 1199 ff; Schmidt, R., Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, DB 1993, S. 2250; Spindler, W., Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen, DStR 1998, S. 953 ff; Tiedtke, K./Wälzholz, E., Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStZ 1998, S. 819 ff.

² Vgl. neben der im nachstehenden Text zitierten Literatur z.B. Camus, S./Pereira, S., Les Fondements Juridiques de la Rétroactivité Fiscale, Les Echos v. 23. November 1998, S. 61; Dieudonné, J.-L./Fravreau, V., Sécurité Juridique : le Grand Pas en Avant du Conseil Constitutionnel, Les Echos v. 11. Februar 1999, S. 57.

Der folgende Beitrag untersucht, unter welchen Voraussetzungen eine Rückwirkung steuerlicher Vorschriften abzulehnen bzw. anzuerkennen ist; daraufhin wird die gängige Gesetzgebungs- und Rechtsprechungspraxis in beiden Ländern rechtsvergleichend analysiert. Die Untersuchung beschränkt sich hierbei auf die Rückwirkung belastender steuerlicher Vorschriften. Auf die Frage der Rückwirkung von Verwaltungsanweisungen und der Rechtsprechung wird nicht eingegangen.

II. Arten einer steuerlichen Rückwirkung

Im folgenden sollen die wichtigsten Arten einer Rückwirkung belastender Steuergesetze kurz angeschnitten werden. Die folgende Auflistung wurde dem französischen Schrifttum³ entlehnt; eine ähnliche Aufzählung in deutschen Quellen war nicht ersichtlich.

1. Erhöhung des Steuersatzes

Die am deutlichsten erkennbare Art einer Rückwirkung ist die rückwirkende Erhöhung des Steuersatz für eine sonst unverändert fortbestehende Steuer. Der drastischste Fall einer rückwirkenden Erhöhung des Steuersatzes wäre ein Gesetz, das nach Ablauf eines Veranlagungszeitraums verabschiedet wird und rückwirkend für diesen Veranlagungszeitraum den Steuersatz erhöht. Als Beispiel sei der Fall erwähnt, daß im Jahre 1951 die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum II/1948 rückwirkend um 100 % erhöht wurde.⁴

Ebenfalls unter die Kategorie einer rückwirkenden Erhöhung des Steuersatzes würde eine Einführung einer zusätzlichen Steuer in Form eines Zuschlages fallen. Die Einführung einer Ergänzungsabgabe hätte im Ergebnis die selbe Wirkung wie eine Erhöhung des Steuersatzes. Als Beispiel sei die Einführung des Solidaritätszuschlags per Gesetz vom 24. Juni 1991 erwähnt, daß sich an der Jahreseinkommensteuerschuld des gesamten Veranlagungszeitraums 1991 orientiert.⁵

³ Vgl. Turot, J., Les Lois Fiscales Rétroactives, RJF 1990, S. 655 ff; Gest, G., L'Application de la Loi Fiscale dans le Temps : Les Différentes Formes de Rétroactivité, Droit Fiscal 1996, numéro hors série, S. 10 ff.

⁴ Das Beispiel wurde von Friedrich, W., Die Rückwirkung im Steuerrecht, StuW 1951, Sp. 82 f. angeführt.

⁵ Vgl. auch BFH-Urteil v. 25. Juni 1992 IV R 9/92, BStBl II 1992, S. 702.

Die Erhöhung des Steuersatzes betrifft nicht nur Periodensteuern, sondern kann auch auf stichtagsbezogene Steuern wie die Erbschaft- oder Grunderwerbsteuer Anwendung finden.

2. Änderung des im Gesetz normierten Tatbestandes

Anstatt einer Änderung des Steuersatzes kann eine Rückwirkung auch bei der Bemessungsgrundlage ansetzen. Dies führt bei einer belastenden Wirkung ebenfalls zu einer Erhöhung der Steuerlast.

Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage wird in der Regel durch ein rückwirkendes Abzugsverbot, Aktivierungsgebot oder Passivierungsverbot erreicht, wie z.B. einem rückwirkenden Verbot der steuerlichen Berücksichtigung von Rückstellungen, Einschränkung einer erhöhten AfA, einer Sonderabschreibung oder einer Teilwert-Abschreibung. Beispiel hierfür ist die Einführung des Verbotes der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (sog. Drohverlustrückstellungen) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1996 enden durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997.

Denkbar ist aber auch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch eine rückwirkende Pflicht zur Aufdeckung stiller Reserven, wie z.B. bei der Abschaffung eines Wahlrechts zur Buchwertübertragung.

3. Nachträgliche Verkürzung der Laufzeit einer Steuervergünstigung

Eine nachträgliche Verkürzung der Laufzeit einer Steuervergünstigung stellt zwar keine Rückwirkung im engeren Sinne dar, da sie sich nicht auf die Steuer oder Bemessungsgrundlage bereits abgeschlossener Veranlagungszeiträume bezieht. Aus steuerplanerischer Sicht sind aber die Wirkungen einer solchen nachträglichen Verkürzung dieselben wie bei einer Rückwirkung; die vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegten steuerlichen Rahmenbedingungen werden durch diese Laufzeitverkürzung nachträglich verändert und der Steuerpflichtige hat aufgrund der bereits verwirklichten wirtschaftlichen Disposition kaum mehr Möglichkeiten, korrigierend einzugreifen.

Beispiel hierfür ist die seit 1965 bestehende Sonderabschreibung für Handelsschiffe (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w) EStG i.V.m. § 82f Abs. 5 EStDV), die noch im Jahre 1993 durch das

Standortsicherungsgesetz bis zum 1. Januar 2000 verlängert wurde, jedoch durch das Jahressteuergesetz 1997 v. 20. Dezember 1996 rückwirkend für Verträge bis zum 25. April 1996 verkürzt wurde.⁶ Von einem ähnlichen Fall wird in der französischen Literatur durch die Verkürzung einer ursprünglich auf 25 Jahre festgelegten Befreiung von der Grundsteuer für vor 1973 hergestellte Gebäude auf 15 Jahre durch das Loi de Finances 1984 berichtet.⁷

4. Nachträgliche gesetzliche Bestätigung von Verordnungen („Lois de Validation“)

Diese Möglichkeit der Rückwirkung hat in Frankreich weitaus mehr Gewicht als in Deutschland. Die französische Verwaltung hat im Vergleich zu Deutschland eine weitaus größere Befugnis zum Erlaß von Verordnungen im Gesetzesrang, wie z.B. Durchführungsverordnungen⁸; allerdings ist in früheren Jahren die französische Verwaltung über das Ziel hinausgeschossen, indem sie die von der Legislative gesetzten Schranken bei der Formulierung übertrat. In nicht wenigen Fällen hat allerdings der Gesetzgeber diese aufgrund der mangelnden Befugnis nichtigen Verwaltungsverordnungen durch ein rückwirkendes Gesetz bestätigt.⁹

Diese Möglichkeit einer Rückwirkung, die in Deutschland nie eine große Rolle spielte, hat auch in Frankreich viel von seiner früheren Bedeutung verloren, da der Gesetzgeber in der Zwischenzeit bei Absehbarkeit einer fragwürdigen Verordnung dazu übergegangen ist, diese in Gesetzesform zu erlassen.

5. Nachträglich konkretisierende Gesetze („Lois Interprétatives“)

Eine weitere Art der Rückwirkung sind Gesetze, die früher erlassene Gesetze rückwirkend konkretisieren. Es handelt sich hierbei im engeren Sinne nur um eine "Reparatur" eines ungenauen Gesetzeswortlauts oder um die vom Gesetzgeber gewollte Interpretation zu präzisieren. Nachträglich konkretisierende Gesetze sind von Natur aus rückwirkend. Das Rechts-

⁶ Dieser Sachverhalt lag auch dem sog. „Handelsschiff“-Urteil des Bundesverfassungsgericht v. 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97, DStRE 1998, S. 270 zugrunde.

⁷ Vgl. Conseil Constitutionnel v. 29. Dezember 1983, n° 83-164 DC.

⁸ Der Conseil des Impôts führt in seinem 13. Bericht an der Präsidenten der Republik an, daß für alle Gesetze der Jahre 1970 - 1974, die steuerliche Vorschriften enthielten (insgesamt 17), die französische Finanzverwaltung 380 Dekrete und Verordnungen erlassen hat und darüber hinaus 2.900 Schreiben und Antworten des Ministers auf parlamentarische Anfragen veröffentlicht wurden. Vgl. Conseil des Impôts, Fiscalité et Vie des Entreprises, 13^e Rapport au Président de la République, Paris 1994, Band I, S. 346 f.

staatsprinzip wird hierbei nicht durchbrochen, sondern die nachträglich konkretisierenden Gesetze tragen zu seiner Verwirklichung bei.

Nachträglich konkretisierende Gesetze sind vor allem im Steuerrecht anzutreffen. Auf den ersten Blick scheinen diese nachträglich konkretisierenden Gesetze auf eine zu schnelle, oftmals nicht durchdachte Gesetzgebungspraxis hinzuweisen. In vielen Fällen wird diese Behauptung auch zutreffen, jedoch darf nicht übersehen werden, daß die Komplexität der Materie sowie die oftmals nicht vorhersagbaren Ausweich- und Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen den Gesetzgeber vor Hürden stellen, die ohne ein ähnliches Instrument nicht zu überwinden wären.

In der Vergangenheit gab es jedoch auch wiederholt Fälle, bei denen der Gesetzgeber nicht der Versuchung widerstehen konnte, unter dem Deckmantel des Begriffs "nachträglich konkretisierende Gesetze" auch materielle Änderungen vorzunehmen. Hierbei wird natürlich der Anwendungsbereich eines originär nachträglich konkretisierenden Gesetzes überschritten.

WWW.TAXATION.DE

III. Die Rückwirkung steuerlicher Gesetze im Spannungsfeld der Interessensgegensätze zwischen Staat und Steuerpflichtigen

Daß die unter Punkt II. angeführten Möglichkeiten einer Rückwirkung für die Steuerpflichtigen im Regelfall nachteilhaft sind, braucht nicht weiter ausgeführt zu werden. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß ein generelles Rückwirkungsverbot in bestimmten Fällen nachteilhaft sein kann:¹⁰

- soweit z.B. der Gesetzgeber während eines Jahres frühzeitig erkennt, daß die Steuereinnahmen höher sind als die Staatsausgaben, könnte durch ein Rückwirkungsverbot eine Steuererminderung für dieses Jahr nicht mehr durchführbar sein. Dieses Beispiel ist allerdings in Zeiten hoher Haushaltsdefizite in der Praxis nicht anzutreffen.

⁹ Vgl. Turot, J., Les Lois Fiscales Rétroactives, RJF 1990, S. 657.

¹⁰ In seinem 13. Bericht an den Präsidenten der Republik hat der Conseil des Impôts bei der Beurteilung der Rückwirkung im Großen und Ganzen positiv geäußert. So waren während des Zeitraums 1988 – 1993 von insgesamt 38 rückwirkenden Vorschriften insgesamt 23 für die Steuerpflichtigen begünstigend. Vgl. Conseil des Impôts, Fiscalité et Vie des Entreprises, 13^e Rapport au Président de la République, Paris 1994, Band I, S. 353 ff.

- soweit sich ein Gesetz aufgrund seines Wortlauts als wenig praxistauglich erweisen sollte, müßten bei Fehlen der Möglichkeit zur Konkretisierung durch ein rückwirkendes Gesetz sowohl Finanzverwaltung als auch Steuerpflichtige mit diesem Gesetz und den bekannten Auswirkungen einer Flut von finanzgerichtlichen Verfahren leben.
- Steuergesetze, die erst zum Zeitpunkt ihrer Verkündung in Kraft treten, sind aufgrund des Gesetzgebungsverfahrens bereits in ihrer Entstehungsphase zumindest in den Leitlinien den Steuerpflichtigen bekannt. Eine Gesetzesänderung ohne eine Rückwirkung würde den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, bereits während der Gesetzgebungsphase auf die vermutliche Gesetzesänderung mit unerwünschten Ausweichreaktionen und Anpassungsmaßnahmen zu reagieren.

Eine Rückwirkung steuerlicher Vorschriften ist somit nicht per se schlecht, sondern es muß die „gute“ Rückwirkung von der „schlechten“ unterschieden werden. Das Problem kann nur vor dem Hintergrund der Interessengegensätze zwischen

- dem Staat und somit der Allgemeinheit nach Einnahmenerzielung zur Erfüllung seiner Aufgaben unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben, hptsf. des Gleichheitsgrundsatzes sowie des Rechtsstaatsprinzips und
 - des einzelnen Steuerpflichtigen nach einer Minimierung der ihn treffenden Steuerlast, verbunden mit dem Anspruch auf Steuerplanungssicherheit,
- gelöst werden. Die Abwägung erfolgt durch die Formel „Veränderungsinteresse gegen Bewahrungsinteresse“¹¹, „Vertrauensschaden des Bürgers und dem gesetzgeberischen Anliegen für das Gemeinwohl“¹², und „Interessenabwägung zwischen den Individualinteressen und den Belangen der Gemeinschaft“¹³.

Wie diese Abwägungsformel in der Praxis umzusetzen ist, könnte durch eine Betrachtung der Ansätze in anderen Ländern beantwortet werden, da auch dort die Problematik des Interessengegensatzes im Zentrum der Diskussion steht. Allerdings ist die Antwort unbefriedigend, da in vielen Ländern eine Rückwirkung generell möglich ist. Tipke faßt die Erfahrungen aus vielen anderen Ländern wie folgt zusammen: „Die Steuerpflichtigen sollten – ohne Rück-

¹¹ Vgl. Steiner, U., Vertrauensschutz als Verfassungsgrundsatz, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, hrsg. v. EFA, Köln, 1998, S. 34.

¹² Vgl. Lang, J., Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, WPg 1998, S. 165.

¹³ Vgl. Lenz, C., Vertrauensschutz im Gemeinschaftsrecht, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, hrsg. v. EFA, Köln 1998, S. 25.

sicht auf die Besteuerung – das wirtschaftlich Vernünftige tun und dann diejenigen Steuern entrichten, die der Gesetzgeber – ob rückwirkend oder nicht – für angemessen hält.“¹⁴

Ansatzpunkt für eine Lösung dieser Abwägungsproblematik sind in der Literatur wiederholt vorzufinden. Ein generelles Rückwirkungsverbot wird hierbei abgelehnt, jedoch dem Gesetzgeber für eine Rückwirkung steuerlicher Gesetze enge Schranken auferlegt: Maßstab für die Zulässigkeit einer Rückwirkung ist hierbei der Grundsatz der Proportionalität, d.h. die Verhältnismäßigkeit zwischen Zweck und Mittel. Die Kernfrage für eine Abwägung könnte zum Beispiel sein: hätte der Steuerpflichtige eine andere Disposition oder Entscheidung getroffen, wenn die rückwirkende Gesetzesänderung bereits zum Zeitpunkt der Entscheidung geltendes Recht gewesen wäre? Sollte diese Frage bejaht werden, so müßte die rückwirkende Gesetzesänderung mit einem überragenden Interesse des Gemeinwohls begründet werden, wie z.B. Bekämpfung der Steuerhinterziehung, wobei allerdings die Bedeutung des zur Neubewertung und Neuorientierung drängenden öffentlichen Interessen unter Berücksichtigung der Eingriffsintensität dem jeweiligen Grad des privaten Interesses an der Anerkennung der von den Betroffenen genutzten oder zu nutzenden Rechtslage entsprechen muß.¹⁵ Nicht übertreten werden darf jedoch die Pflichtengrenze der Unzumutbarkeit, die über die Wahrung der Proportionalität hinaus allen Eingriffen des Staates eine besondere Schranke setzt.

Lang hat in seinem Aufsatz „Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze“ unser Erachtens praktikable Grundsätze einer Lösung des Abwägungsproblems aufgestellt.¹⁶ Bei der Zulässigkeit einer Rückwirkung muß unterschieden werden, ob es sich um gemeinwohlbezogene oder dispositionsbezogene Gesetzesänderungen handelt:

- rückwirkende gemeinwohlbezogene Gesetzesänderungen zur Sicherstellung des staatlichen Finanzbedarfs in Gestalt einer Aufteilung der Steuerlast an die Allgemeinheit der Steuerschuldner sind bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums zulässig. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19.12.1961 ist eine Steuerer-

¹⁴ Tipke, K., Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 180.

¹⁵ In der Argumentation übereinstimmend Turot, J., Les Lois Fiscales Rétroactives, RJF 1990, S. 660 und Selmer, P., Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, in: StKongrRep. 1974, München 1974, S. 101 f.

¹⁶ Lang, J., Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, WPg 1998, S. 162.

höhung in maßvollen Grenzen zu halten, wobei eine Erhöhung des Steuersatzes von 10 % noch als angemessen angesehen wurde.¹⁷

- rückwirkende dispositionsbezogene Gesetzesänderungen hingegen sind unzulässig, da sie im Unterschied zu allgemeinen Steuererhöhungen spezifisch und punktuell wirken und daher eine Minderheit, die eben diese steuerauslösende Disposition getroffen haben, im Vergleich zu den anderen Steuerpflichtigen besonders empfindlich treffen. Seiner Meinung nach ist das Rückwirkungsverbot als ein Steuerplanungssicherheit vermittelndes Institut zum Zwecke des Dispositionsschutzes zu entfalten.¹⁸ Für die Frage einer Rückwirkung wären somit der Zeitpunkt, in dem die Disposition wirtschaftlich und rechtsverbindlich abgeschlossen ist und zum anderen der Zeitpunkt, in dem der Vertrauensschutz infolge legislatorischer Maßnahmen entfällt, maßgeblich. Aus diesen Überlegungen leitet Lang folgenden Leitsatz ab:

Rückwirkung i.S.d. allgemeinen Rückwirkungsverbots liegt vor, wenn ein Gesetz Rechtsfolgen für Vertrauensbestätigungen ändert, die vor dem endgültigen Gesetzesbeschluß als abgeschlossen zu beurteilen sind.

Lang geht somit in seinen Forderungen über die vor allem in der französischen Literatur oftmals als Vorbild angeführte Vorgehensweise in den USA des sog. „fair announce“ hinaus, bei der auf den Zeitpunkt der Ankündigung der Gesetzesänderung abgestellt wird.¹⁹ Lang begründet dies u.a. mit den Änderungen der ursprünglichen Gesetzesinitiative während des Gesetzgebungsverfahrens. Dem ist durchaus zuzustimmen, jedoch erscheint die Beibehaltung einer Möglichkeit des Abstellens auf den Zeitpunkt der Gesetzesinitiative bei einer begründeten Furcht vor Mißständen aus Gründen des Gemeinwohls weiterhin als sinnvoll.

Im folgenden soll untersucht werden, inwiefern der deutsche und französische Gesetzgeber und Rechtsprechung diesen Grundsätzen gerecht werden.

¹⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 – BVerfGE 13, S. 273 sowie BFH-Urteil v. 25. Juni 1992 IV R 9/92, BStBl II 1992, S. 704.

¹⁸ Lang, J., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz 177.

¹⁹ Vor allem in Frankreich ist die Forderung nach der Einführung von Grundsätzen nach dem „fair announce“ weit verbreitet. Vgl. z.B. Gest, G., Repenser les Règles d'Application dans le Temps des Normes Fiscales, Droit fiscal 1996, n° hors série, S. 46.

IV. Die Rückwirkung steuerlicher Vorschriften in der Bundesrepublik Deutschland

1. Grundzüge der allgemeinen Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Grundgesetz statuiert in Art. 103 Abs. 2 ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot nur für den Bereich des Strafrechts. Nach allgemeiner Ansicht ist Art. 103 Abs. 2 GG auf das Steuerrecht nicht entsprechend anwendbar.²⁰ Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht in der ersten Phase seiner Rechtsprechung, d.h. bis Ende der 50er Jahre, rückwirkende Gesetze grundsätzlich für zulässig erachtet. Angesichts teilweise drastischer Rückwirkungsmaßnahmen²¹ in der Nachkriegszeit wurde dies in der Literatur heftig kritisiert.²²

Erstmalig wurde die Verfassungswidrigkeit eines rückwirkenden Gesetzes in der Entscheidung vom 31. Mai 1960, die einen nichtsteuerlichen Sachverhalt betraf, anerkannt. Schon in diesem Urteil unterscheidet das Bundesverfassungsgericht für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit zwischen einer „echten (retroaktiven)“ und „unechter (retrospektiver)“ Rückwirkung.²³ Seit dem Urteil vom 19. Dezember 1961²⁴ zur rückwirkenden Erhöhung der Körperschaftsteuer geht das Bundesverfassungsgericht vom Grundsatz der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit echt rückwirkender Gesetze aus.

Nach der Terminologie des Bundesverfassungsgerichts liegt eine „echte Rückwirkung“ vor, wenn ein Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift. „Unechte Rückwirkung“ liegt demgegenüber vor, wenn die Rückwirkung auf gegenwärtige noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt.

Seit der Entscheidung vom 8. März 1983²⁵, vor allem aber vom 14. Mai 1986²⁶ versucht der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts die Begriffe "echte" und "unechte" Rückwirkung

²⁰ Hiervon ausgenommen ist das Steuerstrafrecht. Vgl. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., München 1996, § 369 AO Rz 22.

²¹ Vgl. das bereits erwähnte Beispiel einer rückwirkenden Erhöhung im Jahre 1951 der Einkommensteuer II/1948 um 100 %. Vgl. Friedrichs, W., StuW 1951, Sp. 82.

²² Vgl. Vogel, A., Zur Rückwirkung von Steuergesetzen, FR 1960, S. 29.

²³ Vgl. BVerfG, Beschluß vom 31. Mai 1960 – 2 BvL 4/59 - BVerfGE 11, S. 145.

²⁴ Vgl. BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 – BVerfGE 13, S. 261.

²⁵ Vgl. BVerfG, Beschluß vom 8. März 1983 – 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, S. 784.

²⁶ Vgl. BVerfG, Beschluß vom 14. Mai 1986 – 2 BvL 2/83, BStBl II 1986, S. 641 u. 644.

durch die Unterscheidung zwischen „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ und „tatbestandlicher Rückanknüpfung“ zu präzisieren. Eine „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ liegt demnach vor, wenn der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereiches einer Norm auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm gültig (i.S.d. Art. 82 Abs. 2 GG) geworden ist. Eine „tatbestandliche Rückanknüpfung“ liegt hingegen vor, wenn eine Norm den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Sachverhalten abhängig macht, die vor ihrer Verkündung „ins Werk gesetzt“ worden sind. Der erste Senat scheint an seiner bisherigen Terminologie einer echten und unechten Rückwirkung festzuhalten; materielle Unterschiede sind durch die verschiedenen Begriffe allerdings nicht ersichtlich.²⁷

Die zwischenzeitlich grundsätzlich ablehnende Haltung des Bundesverfassungsgerichts bezüglich (echt) rückwirkender Gesetze wird mit dem Rechtsstaatsprinzip begründet. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu in seiner Entscheidung vom 19. Dezember 1961 ausgeführt:²⁸

„Zu den wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips gehört die Rechtssicherheit. Der Staatsbürger soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können; er muß darauf vertrauen können, daß sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt. In diesem Vertrauen wird der Bürger aber verletzt, wenn der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände ungünstigere Folgen knüpft als an diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Für den Bürger bedeutet Rechtssicherheit in erster Linie Vertrauensschutz.“

In ständiger Rechtsprechung hat das Bundesverfassungsgericht den Zeitpunkt des Wegfalls des Vertrauensschutzes auf den Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über die normative Neuregelung festgelegt. So führt das Bundesverfassungsgericht wie folgt aus:²⁹

„Jede Festlegung eines für das Ende des schutzwürdigen Vertrauens in die bisherige Rechtslage maßgeblichen Zeitpunkts stellt notwendig einen Ausgleich zwischen gegenläufigen Interessen dar. Bei diesen handelt es sich zum einen um das - rechtsstaatliche, aber auch aus dem Inbegriff der Grundrechte und letztlich aus dem Freiheitsverständnis entspringende - Interesse des Einzelnen, daß er sich eine Neuregelung erst entgegenhalten lassen muß, wenn sie endgültig verbindlich geworden ist und er sich über ihren vollständigen Inhalt genau unterrichten konnte. Bestmögliche Lösung aus dieser Sicht wäre das Fortbestehen des Vertrauensschutzes, bis die neue Regelung verkündet worden ist.“

²⁷ Vgl. z.B. Steiner, U., Vertrauensschutz als Verfassungsgrundsatz, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, hrsg. v. EFA, Köln 1998, S. 33 und Ruppe, H. G., in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, Einführung zum EStG (1990), Anm. 522.

²⁸ Vgl. BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 – BVerfGE 13, S. 271.

²⁹ Vgl. BVerfG, Entscheidung v. 14. Mai 1986 - 2 BvL 2/83, BStBl II 1986, S. 647.

Diesem Interesse steht gegenüber das staatliche Interesse, daß eine vom Gesetzgeber für geboten erachtete Neuregelung alsbald "greift" und so die zeitlichen Möglichkeiten weitgehend eingeschränkt werden, sie zu umgehen und damit den angestrebten politischen Erfolg zu mindern. Diesen Zweck diene es am besten, den Vertrauensschutz spätestens mit der Einbringung des Gesetzesentwurfs der Neuregelung entfallen zu lassen. In diesem Spannungsgeld ist es der verhältnismäßig beste Ausgleich, auf den Zeitpunkt des ... endgültigen Gesetzesbeschlusses des Bundestages abzustellen. Er setzt keines der beiden gegenläufigen Interessen über Gebühr hintan und läuft nicht ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Verankerungen zuwider.“

Das Bundesverfassungsgericht geht somit in seiner Rechtsprechung von einem grundsätzlichen Verbot einer (echten) Rückwirkung aus. Allerdings läßt das Bundesverfassungsgericht in folgenden Fällen eine Ausnahme des Rückwirkungsverbots zu:³⁰

- wenn der Betroffene schon in dem Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht mehr mit dem Fortbestand der Regelung rechnen konnte;
- wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, daß eine Klärung erwartet werden mußte;
- wenn das neue Gesetz der Behebung einer verfassungswidrigen Situation dient, auf deren Fortbestand nicht vertraut werden durfte;
- wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen;
- nach dem sog. Bagatellvorbehalt, wenn die Änderung insgesamt nicht ins Gewicht fällt.

2. Einschränkung eines Rückwirkungsverbots im Bereich der Periodensteuern

Diese deutlichen Aussagen des Bundesverfassungsgerichts müssen jedoch im Bereich der Periodensteuern relativiert werden. Bei den Entscheidungen des Bundesverfassungsgericht wurde für die Frage einer Rückwirkung nicht auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition, also der Verwirklichung des Steuertatbestandes, abgestellt, sondern auf das Entstehen des Steueranspruches. Dieser ist bei den Periodensteuern, wie z.B. der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer³¹ grundsätzlich der Ablauf des Veranlagungszeitraums, d.h. am Ende des Kalenderjahres. Soweit steuerliche Vorschriften mit Rückwirkung noch vor Entstehen des Steueranspruches, d.h. vor Ablauf des Kalenderjahres beschlossen werden, wird

³⁰ Vgl. Hey, J., Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen, BB 1998, S. 1445 f.

³¹ Vgl. etwa § 25 Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG.

die Verfassungswidrigkeit mangels Steueranspruch dieser somit unechten Rückwirkung durchweg verneint.

Beispiel:³² Die Einkommensteuer 01 entsteht am Ende des Jahres 01. Obwohl die Sachverhalte, die zu Einkünften führen, während des ganzen Jahres verwirklicht werden, soll es zulässig sein, z.B. noch am 31. Dezember 01 den Einkommensteuertarif 01 zu verschärfen. Darin sieht das Bundesverfassungsgericht eine bloß unechte Rückwirkung oder tatbestandliche Rückanknüpfung. Würde der Gesetzgeber hingegen am 2. Januar 02 beschließen, den Steuersatz für 01 zu erhöhen, so läge eine echte Rückwirkung vor. Unter Vertrauensschutzaspekten sind die Fälle jedoch wesentlich gleich.

Aus steuerplanerischer Sicht ist diese Rechtslage für Steuerpflichtige mit einem hohen Grad an Ungewißheit verbunden: der Gesetzgeber kann somit wirtschaftlichen Dispositionen des Steuerpflichtigen zu Beginn des Jahres durch eine Gesetzesänderung am 30.12. eine gänzlich unterschiedliche Rechtsfolge beimessen, ohne daß das Bundesverfassungsgericht dies als verfassungswidrig beurteilen würde. Daß der Gesetzgeber von dieser Möglichkeit allerdings selten Gebrauch macht, ist aufgrund der massiven Kritik, die eine solche Gesetzesänderung ausgesetzt wäre, und der drohenden Gefahr einer weiteren Verschlechterung der Steuermoral verständlich.

3. Neuorientierung des Bundesverfassungsgerichts durch sein Urteil vom 3. Dezember 1997?

In seinem Beschluß vom 3.12.1997³³ hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts seine ständige Rechtsprechung, nach der Gesetzesänderungen vor Ablauf des Veranlagungszeitraums als unechte Rückwirkung als zulässig zu betrachten sind, für folgende Fallkonstellation eingeschränkt:

Seit 1965 bestand die Möglichkeit einer Sonderabschreibung für Handelsschiffe, die noch durch das Standortsicherungsgesetz 1993 bis zum 1. Januar 2000 verlängert wurde. Durch eine Gesetzesinitiative, die am 25. April 1996 eingebracht wurde, sollte diese für Schiffbauverträge, die nach dem 30. April 1996 abgeschlossen werden, abgeschafft werden. Durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 wurde der maßgebliche Zeitpunkt nicht, wie ursprünglich beabsichtigt, auf den 30. April abgestellt, sondern auf den Zeitpunkt der Einbringung der Gesetzesinitiative, d.h. dem 25. April 1996. Eine Anlagegesellschaften, die noch zwischen dem 25. April und dem 30. April Verträge abgeschlossen hatte, sah sich in ihrem Vertrauensschutz verletzt.

³² Entnommen aus Lang, J., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 174.
³³ BVerfG, Urteil vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97, DStRE 1998, S. 270.

Das Bundesverfassungsgericht akzeptierte in seinem Urteil das Abstellen auf den Zeitpunkt der Einbringung der Gesetzesinitiative, und begründete sein Urteil wie folgt: wenn eine steuerliche Vorschrift eine Verschonungssubvention beinhaltet, die der Steuerpflichtige nur während des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schaffe diese Norm "vom Tage der Entscheidung an" eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage für die Disposition des Steuerpflichtigen bis zum Zeitpunkt des endgültigen Beschlusses einer Gesetzesänderung. Diese Argumentation entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wobei wohlgemerkt für den Bereich der Steuern der Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses bei der erlaubten unechten Rückwirkung durch den Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs überlagert wird.

Die Besonderheit des Urteils liegt darin, daß das Bundesverfassungsgericht den Zeitpunkt des Wegfalls der schutzwürdigen Vertrauensgrundlage nicht wie in seiner ständigen Rechtsprechung auf den Zeitpunkt des endgültigen Beschlusses einer Gesetzesänderung, sondern, auch mit Wirkung für den im Bereich der Periodensteuern geltenden unechten Rückwirkung, auf den Zeitpunkt der Einbringung der Gesetzesinitiative festgelegt hat. Während bisher der Gesetzgeber im Rahmen der unechten Rückwirkung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums grundsätzlich freie Hand hatte, sind durch diese neue Rechtsprechung rückwirkende Steueränderungen, zumindest im Bereich der Steuersubventionen, nur mehr bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Gesetzesinitiative möglich. Sämtliche Dispositionen, die bis zum Einbringen der Gesetzesinitiative getätigt werden, genießen einen Vertrauensschutz.

4. Bewertung

Die Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts steht trotz der sichtlichen Verbesserung durch das Urteil vom 3.12.1997 weiterhin in der Kritik, da sie nach Literaturmeinungen, vor allem von Lang, nicht weitgehend genug ist. Seiner Forderung nach Abstellen auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition und den Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses wird die Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die weiterhin auf die Entstehung von Rechtsfolgen und die Verwirklichung des Steueranspruchs ausgerichtet ist, nicht gerecht.

Auch wenn eine Änderung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in diese Richtung vorerst als unwahrscheinlich zu betrachten ist, wäre es um so wünschenswerter,

wenn die Notwendigkeit der Einschaltung des Bundesverfassungsgerichts durch die Übernahme dieser Grundsätze durch den Gesetzgeber entfallen würde.

V. Die Rückwirkung steuerlicher Vorschriften in Frankreich

Im Vergleich zu Frankreich stellt sich die Situation der Steuerpflichtigen in Deutschland hinsichtlich der Rückwirkung von Steuergesetzen als geradezu paradiesisch dar. Allerdings hat die erstmalige Anerkennung eines Rückwirkungsverbots durch den Conseil Constitutionnel durch das Urteil vom 18. Dezember 1998 für großes Aufsehen gesorgt.³⁴

Die Gründe für dieses überraschende Ergebnis sind zum einen natürlich in der Rechtsprechung zu suchen, jedoch ist ein erheblicher Einfluß des französischen Rechts- und Staatsverständnisses deutlich zu erkennen. Die folgende Untersuchung soll die maßgeblichen Einflüsse und Überlegungen zur französischen Rückwirkung darstellen; gleichzeitig sollen auch die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu Deutschland analysiert werden.

1. Grundzüge der französischen Verfassungsgerichtsbarkeit

Gleichwohl die Verfassung auch in Frankreich die ranghöchste Norm darstellt, ist ihre praktische Bedeutung weitaus geringer als in Deutschland. Zum einen sind in der französischen Geschichte eine Vielzahl von unterschiedlichen Verfassungen (von einer konstitutionellen Monarchie hin zu einer republikanischen Regierungsform in verschiedenen Schattierungen) "ausprobiert" worden; zum anderen ist die französische Verfassung eine von der Rechtswirklichkeit entfernte Rechtsquelle, da es in Frankreich nie eine wirkliche Kontrolle der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen gegeben hat. Das französische Recht sieht keine Möglichkeit vor, die Gültigkeit eines Gesetzes aufgrund einer Verfassungswidrigkeit anzugreifen. So sind die in Deutschland bekannten Instrumente eines Normenkontrollverfahrens oder einer Verfassungsbeschwerde in Frankreich nicht existent. Der Grund für diese Besonderheit liegt in der Betonung der Volkssouveränität im Unterschied zur Betonung des in Deutschland praktizierten Konzepts von der wechselseitigen Kontrolle der Gewalten. Das französische

³⁴ Vgl. Conseil Constitutionnel, Urteil v. 18. Dezember 1998 n° 98-404 DC, RFD adm. 1999, S. 95.

Parlament ist Träger des Volkswillens und daher gerecht und souverän, so daß eine Überprüfung seiner Tätigkeit nicht erforderlich ist.³⁵

Neben diesem Staatsverständnis werden als weitere Gründe für das Fehlen einer dem Bundesverfassungsgericht vergleichbaren Institution zum eine die in Frankreich verwurzelte Furcht vor einer Jurisdiktionsgewalt als mächtigster Institution und zum anderen die für einen Zentralstaat typische geringere Bedeutung der Kontrolle der verfassungsmäßig zugewiesenen Kompetenzen angeführt.³⁶

Daß das gänzliche Fehlen einer Kontrollinstanz als unbefriedigender Zustand empfunden wurde, bezeugt die Einführung des „Conseil Constitutionnel“, also des Verfassungsrats durch die Verfassung der V. Republik aus dem Jahre 1958. Hauptaufgabe dieses Verfassungsrates ist die präventive Normenkontrolle, d.h. Prüfung von Gesetzen auf ihre Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen und zwar vor ihrer Verkündung, auf Antrag des Staatspräsidenten, des Premierministers, der Präsidenten der Nationalversammlung und des Senats sowie vor allem von 60 Senatoren oder Abgeordneten.³⁷

Grundsätzlich steht der Conseil Constitutionnel im Ruf, durch seine eher formalbezogene Vorgehensweise und seine wortlautbezogenen Interpretationen dem Gesetzgeber einen sehr weiten Spielraum zu geben.³⁸ Dies wird zum einen mit der Struktur der französischen Verfassungsgerichtsbarkeit begründet: da mangels einer Verfassungsbeschwerde nur eine präventive und abstrakte Kontrolle möglich ist, scheint die Anwendung eines subjektiven Prinzips, das auf eine Abwägung in concreto hinausläuft, wenig sinnvoll. Der Verfassungsrat hat den Auftrag, die Verfassungsmäßigkeit einer Norm zu überprüfen, nicht aber das Bestehen oder Fehlen einer Vertrauenslage. Daß die obenbeschriebene Gefahr eines „gouvernements des jeunes“ in Frankreich tatsächlich zur Debatte steht, verdeutlicht ein Unterabschnittes eines Standardwerks zum französischen Verfassungsrecht, der mit „Le gouvernement des jeunes existe-t-il?“ betitelt wurde.³⁹ Dies erklärt auch das Selbstverständnis des Conseil Constitutionnel, sich bei den Entscheidungen nur an die aus den Verfassungstexten deutlich

³⁵ Vgl. Hübner/Constantinesco, Einführung in das französische Recht, 3. Aufl., München 1994, S. 5 f.

³⁶ Vgl. ebenda, S. 6

³⁷ Vgl. ebenda, S. 43 f.

³⁸ Vgl. Christmann, B., Le Conseil Constitutionnel et les Organes de la Convention Européenne des Droits de l'Homme face à la Rétroactivité des Lois Fiscales, in: Annales de la Faculté de Droit de Strasbourg, hrsg. v. O. Jouanjan, Strasbourg, 1998, S. 214.

³⁹ Vgl. Lavroff, D., Le Droit Constitutionnel de la V^e République, 2. Aufl., Paris 1997, S. 233.

erkennbaren Prinzipien zu halten, und keine sich aus den Texten nicht unmittelbar ergebenden Prinzipien heranzuziehen oder sogar zu entwickeln.

Die Wichtigkeit dieser Ausführungen kommt u.a. dadurch zum Ausdruck, daß sich der Conseil Constitutionnel bis heute geweigert hat, der Rechtssicherheit als einem nicht explizit in der Verfassung genannten Prinzip, Verfassungsrang einzuräumen. Dasselbe gilt somit auch für das Prinzip des Vertrauensschutz als direktem Ausfluß des Rechtssicherheitsprinzips.⁴⁰

2. Rückwirkende Steuernormen sind nicht durch ein generelles Rückwirkungsverbot untersagt

a) Verfassungsrechtlich anerkanntes Rückwirkungsverbot im Strafrecht

Generell haben Rückwirkungsverbote in Frankreich eine lange Tradition. Bereits in Art. 8 der „Déclaration de 1789 des droits de l'homme et du Citoyen“ wurde festgelegt, daß

„... nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée.“

Der Conseil Constitutionnel hat dieses Prinzip, was in Art. 112 Abs. 1 des französischen Strafgesetzbuches kodifiziert wurde, in seiner ständigen Rechtsprechung als ein allgemeingültiges Verfassungsprinzip, allerdings beschränkt auf das (Steuer-) Strafrecht, anerkannt.⁴¹

Dieses Rückwirkungsverbot findet somit zweifelsohne Anwendung auf alle Bereiche des französischen Steuerstrafrechts. Aus Sicht des deutschen Steuerrecht, das nur in sehr beschränktem Maße Verspätungs- und Säumniszuschläge kennt⁴², erscheint diese Regelung als unmißverständlich. Allerdings sieht das französische Steuergesetzbuch teilweise sehr empfindliche Geldbußen vor (z.B. bis zu 80 % der geschuldeten Steuer bei vorsätzlichen Falschangaben, s. Art. 1729 CGI). Die Höhe dieser Geldbußen sowie die Berücksichtigung des Verhaltens des Steuerpflichtigen rücken diese Steuererhöhungen in die Nähe von Geld-

⁴⁰ Vgl. Mathieu, B., *Rétroactivité des Lois Fiscales et Sécurité Juridique : l'Application Concrète d'un Principe Implicite*, RFD adm. 1999, S. 89 ff.

⁴¹ Gleichzeitig wurde dieses Prinzip auch in Art. 112 Abs. 1 des Code Pénal (Strafgesetzbuch) kodifiziert.

⁴² Vgl. hierzu das Urteil des Bundesverfassungsgericht v. 6. Juni 1967 – 2 BvR 375/60, BStBl III 1967, S. 443, durch das Strafen nicht mehr durch die Finanzverwaltung ausgesprochen werden durften.

strafen; sie werden allerdings nicht von dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot aufgrund des fehlenden strafrechtlichen Charakters nicht erfaßt.

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in Strasbourg hat in seiner Entscheidung „Bendenoun“⁴³ diese Geldbußen als Bestandteil des Strafrechts gewertet; eine Reaktion des französischen Gesetzgebers auf diese Entscheidung blieb jedoch bis heute aus.

b) Eingeschränktes Rückwirkungsverbot im Zivilrecht

Obwohl in der französischen Verfassungsgeschichte mehrfach ein generelles Rückwirkungsverbot vorgesehen oder vorgeschlagen wurde, konnten sich die Erfinder der derzeit gültigen Verfassung nicht zu einer Kodifizierung eines solchen Prinzips durchringen. Bestand hat hingegen weiterhin der Art. 2 des Code Civil aus dem Jahre 1803:

„La loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif.“

Diese Regelung wurde oftmals als Bestätigung der Existenz eines allgemeinen Rückwirkungsverbots bezeichnet, das als allgemeine Richtlinie zur Auslegung der Exekutive und Judikative verwendet werden soll.⁴⁴ Der Conseil Constitutionnel nähert sich dieser Sichtweise an, indem er bei der Frage einer Rückwirkung von steuerlichen Gesetzen diese als Ausnahme zu der Generalregel des Art. 2 Code Civil zuläßt.⁴⁵ Daß sich der Conseil Constitutionnel jedoch nicht zu einer Anerkennung dieser Vorschrift als verfassungsrechtliches Prinzip durchringen konnte, erscheint zum einen aus den obigen Ausführungen verständlich. Darüber hinaus darf nicht übersehen werden, daß das Rückwirkungsverbot des Art. 2 Code Civil aufgrund seiner Stellung in der Normenpyramide als einfaches Gesetz durch jede weitere einzelgesetzliche Vorschrift mit ausdrücklicher Rückwirkung wieder ausgehebelt werden kann.

3. Die Rückwirkung steuerlicher Vorschriften im französischen Steuerrecht

Der französische Gesetzgeber hat sich seit jeher rückwirkender steuerlicher Vorschriften bedient, wobei es vor allem in den 80er Jahren zu einer spürbaren Erhöhung von durchschnitt-

⁴³ Vgl. EGM v. 24.2.1994, Bendenoun, Serie A Nr. 284.

⁴⁴ Vgl. Renoux/Villiers, Code Constitutionnel, Paris 1994, S. 61.

⁴⁵ Der genaue Wortlaut ist: „...par exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du Code civil, le législateur peut ...“.

lich zwei pro Jahr zwischen 1978 – 1984 auf sechs pro Jahr zwischen 1985 und 1993 kam.⁴⁶ Diese Entwicklung wurde mitgetragen zum einen durch den drastischen Anstieg der Geschwindigkeit der Änderung der Steuergesetze und zum anderen auch durch die französische Rechtsprechung, die dem Gesetzgeber einen weitaus größeren Spielraum als in Deutschland einräumt.⁴⁷

Die französische Rechtsprechung verwendet nicht die in Deutschland gängige Unterscheidung zwischen einer unechten und echten Rückwirkung. Gleichwohl findet man in der Literatur in letzter Zeit (aufgrund deutschen Einflusses?) vermehrt Meinungen, die zwischen einer „véritable rétroactivité“, also einer echten Rückwirkung, und einer unechten Rückwirkung mit den unterschiedlichen Bezeichnungen „rétroactivité de fait“, „rétroactivité économique“ oder „rétrospectivité“ differenzieren.⁴⁸ Für eine bessere Vergleichbarkeit mit der Situation in Deutschland wird diese Unterscheidung beibehalten.

a) Die Behandlung einer unechten Rückwirkung steuerlicher Vorschriften in Frankreich

Wie in Deutschland wird die steuerliche Rückwirkung nicht an den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen und des Zeitpunkts der Gesetzesinitiative bzw. Gesetzesbeschluß oder –verkündung geknüpft, sondern an die Entstehung des Steueranspruchs, der wie in Deutschland nach Art. 12 i.V.m. Art. 156 des CGI⁴⁹ bei Periodensteuern immer zu Ende des Veranlagungszeitraums verwirklicht wird. Wie in Deutschland ist damit eine unechte Rückwirkung grundsätzlich möglich. Allerdings ist festzustellen, daß der Anwendungsbereich der unechten Rückwirkung vom französischen Gesetzgeber im Unterschied zu Deutschland tatsächlich auch voll ausgenutzt wird.⁵⁰

⁴⁶ Vgl. Turot, J., Les Lois Fiscales Rétroactives, RJF 1990, S. 650 und Conseil des Impôts, Fiscalité et Vie des Entreprises, 13^e Rapport au Président de la République, Paris 1994, Band I, S. 354.

⁴⁷ Vgl. Conseil des Impôts, Fiscalité et Vie des Entreprises, 13^e Rapport au Président de la République, Paris 1994, Band I, S. 343 und S. 353.

⁴⁸ Vgl. z.B. Lemaire, F., Actualité du Principe de Rétroactivité de la Loi Fiscale, RJF 1999, S. 186 ff; Conseil des Impôts, 13^e Rapport au Président de la République, „Fiscalité et Vie des Entreprises, Paris 1994; Douet, F., Les Lois Fiscales Rétrospectives, Les Petites Affiches, n° 128/1996, S. 5 ff.

⁴⁹ Code Général des Impôts, das französische Steuergesetzbuch.

⁵⁰ Vgl. aber auch die Ausführungen in FN 10.

Folgende Beispiele mögen dies illustrieren.

Durch das „Loi portant sur des mesures urgentes à caractère fiscal et financier (MURFF)“ vom 10. November 1997 wurden, ausnahmsweise nicht in einem Loi de Finances, wichtige Änderungen der Bemessungsgrundlage sowie der Steuersätze vorgenommen, die bereits für den laufenden Veranlagungszeitraum 1997 voll zur Anwendung kamen. Dies war zum einen die Einführung einer Ergänzungsabgabe in Höhe von 15 % auf die festzusetzende Körperschaftsteuer und zum anderen die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes von 19 % auf die Gewinne aus der Veräußerung von langfristigem Anlagevermögen (sog. „langfristige Veräußerungsgewinne“). Im Vergleich zu Deutschland, wo etwa zeitgleich die Einführung des § 50c Abs. 11 EStG zu einem erheblichen Aufruhr in der Steuerwelt führte, blieben die Wogen in Frankreich erstaunlich glatt.

Um das Verständnis einer Rückwirkung von steuerlichen Vorschriften in Frankreich abzurufen, ist ein Blick auf die Besonderheiten der französischen Gesetzgebungstechnik auf steuerlichem Gebiet notwendig. Der überwiegende Teil der französischen Steuergesetzgebung erfolgt über die sog. „Loi de Finances“, wobei allerdings die steuerlichen Bestimmungen nur einen geringen Umfang einnehmen. Diese Loi de Finances haben eher den Charakter von Haushaltsgesetzen, weshalb eine Übersetzung als „Jahreshaushaltsgesetz“ diesem mehr entsprechen würde als „Jahressteuergesetz“. Der Verfahrensablauf von diesen Loi de Finances, die in der Ordonnance Organique⁵¹ n° 59-2 vom 2. Januar 1959 festgelegt sind, unterscheidet sich aufgrund seiner formellen Anforderungen sowie klarer Fristsetzungen der einzelnen Stufen deutlich von anderen Gesetzen. So bestimmt z.B. Art. 2 dieser Ordonnances, daß die Bestimmungen des Lois de Finances eines Jahres nur durch „Lois de Finances Rectificatives“ desselben Jahres verändert werden können.⁵²

Das Jahressteuergesetz des Jahres N muß aufgrund der strengen formellen Vorgaben des Loi Organique für den Staatshaushalt spätestens am 31. Dezember des Jahres N-1 in der Assemblée Nationale beschlossen worden sein. Allerdings tritt das Gesetz nach dem Dekret vom 5. November 1870 in Paris einen Tag nach seiner Verkündung und in allen anderen Teilen Frankreichs einen Tag, nachdem das Gesetzblatt, dem Journal Officiel, in dem das neue Gesetz enthalten ist, am Hauptort des jeweiligen Département eingetroffen ist, in Kraft.⁵³

Somit wären alle Jahreshaushaltsgesetze aufgrund ihres Inkrafttretens nach dem Entstehen des Steueranspruchs, also am 1. Januar des Jahres N als echte Rückwirkung anzusehen.

⁵¹ Parlamentsgesetze mit verfassungsergänzendem Charakter.

⁵² „La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat.... Seules les lois de finances dites „rectificatives“ peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année.“

⁵³ Vgl. Trotabas/Cotteret, Droit Fiscal, 8. Aufl., Paris 1997, S. 103.

Der Gesetzgeber umgeht dieses Problem, in dem in Art. 1 des jeweiligen Loi de Finances der zeitliche Anwendungsbereich der Steueränderungen bestimmt wird. Dieser ist nicht für alle Steuerarten einheitlich, sondern für

- die Einkommensteuer (l'impôt sur le revenu – IR) für das Jahr N-1;
- die Körperschaftsteuer (l'impôt sur les sociétés – IS) für das Jahr N;
- alle anderen Steuern i.d.R. das Jahr N.

Diese Vorgehensweise ist in der französischen Literatur auf scharfe Kritik gestoßen, da sie bei belastenden Gesetzesänderungen das Gemeinwohl hinter den finanziellen Interessen der Steuerpflichtigen und vor allem einer drohenden Gefahr einer Beeinträchtigung der Steuermoral zu stehen hätten.⁵⁴

b) Die „Nichtunzulässigkeit“ echter Rückwirkungen steuerlicher Vorschriften in der Rückwirkungsrechtsprechung des Conseil Constitutionnel

Während die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit unechter Rückwirkungen nie ernsthaft in Frage gestellt wurde, ist die bereits während den 90er Jahren breite Diskussion um die echte Rückwirkung steuerlicher Vorschriften in den letzten 2 Jahren nochmals verschärft in Bewegung geraten. In der Literatur diente die Frage nach der Rückwirkung allerdings oftmals nur als Anknüpfungspunkt für die Forderung nach einer Anerkennung des Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes als verfassungsrechtliche Prinzipien.⁵⁵

Während die Rechtsprechung bis Ende der 70er Jahre keine grundsätzlichen Einwände gegen eine Rückwirkung von Steuergesetzen hatte⁵⁶, wurde die Rechtsprechung seit Beginn der 80er Jahre nuancierter:

In seinem Urteil vom 29.12.1984 entschied der Conseil Constitutionnel, daß eine Rückwirkung den Vorschriften der „Ordonnance Organique“ v. 2. Januar 1959 hinsichtlich des Jahresprinzips des Staatshaushalts nicht entgegensteht.⁵⁷

⁵⁴ Vgl. Turot, J., Les Lois Fiscales Rétroactives, RJF 1990, S. 661.

⁵⁵ Vgl. z.B. Mathieu, B., Rétroactivité des Lois Fiscales et Sécurité Juridique : l'Application Concrète d'un Principe Implicite, RFD adm. 1999, S. 89 ff.

⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 655.

⁵⁷ Vgl. Conseil Constitutionnel v. 29. Dezember 1984, n° 84-184 DC : RJF 3/1985 n°482.

Die Entscheidung des Conseil Constitutionnel vom 29. Dezember 1986⁵⁸ ist aus mehreren Gründen interessant. In diesem Urteil wird erstmals die echte Rückwirkung insofern eingeschränkt, als daß er die Rückwirkung nur als Ausnahme zu dem einfachgesetzlichen Rückwirkungsverbot des Art. 2 des Code Civil zuläßt. Dies hat der Conseil Constitutionnel seitdem regelmäßig bestätigt. Darüber hinaus wurden in diesem Urteil erstmals Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung aufgeführt. Die Rückwirkung

- darf nicht dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot zuwider laufen;
- darf sich nicht auf Sachverhalte erstrecken, die bereits durch ein Urteil rechtskräftig entschieden wurden;
- muß mit Interessen des Gemeinwohls begründet sein.

Dieser Katalog wurde durch die Entscheidung vom 29. Dezember 1988 insofern erweitert, als daß sich die Rückwirkung nicht auf verjährte Sachverhalte erstrecken darf.⁵⁹

Seitdem ist die Rechtsprechung bis vor kurzem auf der Stelle getreten. So hat der Conseil Constitutionnel auch in 1997 noch seine Meinung vertreten, daß es dem Gesetzgeber ausdrücklich freisteht, rückwirkende steuerliche Vorschriften einzuführen.⁶⁰

Daß diese Vorgaben des Conseil Constitutionnel bei weitem nicht als ausreichend angesehen wird, verdeutlicht ein Oppositionsvorschlag vom 26.10.1998 zur Veränderung der Ordonnanz vom 2. Januar 1959⁶¹. Die Ordonnanz sollte insofern verändert werden, daß die Abschaffung steuerlicher Vorteile vor Ablauf ihrer ursprünglichen Frist verfassungsrechtlich untersagt werden sollte. Trotz seiner positiven Aufnahme in der Literatur kam der Vorschlag nicht über eine Anhörung in der Assemblée Nationale hinaus.⁶²

⁵⁸ Vgl. Conseil Constitutionnel v. 29. Dezember 1986, n° 86-223 DC : RJF 11/1987 n° 1156.

⁵⁹ Vgl. Conseil Constitutionnel v. 29. Dezember 1989, n° 89-250 DC.

⁶⁰ „...qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives ...“, Conseil Constitutionnel v. 7. November 1997.

⁶¹ Es handelt sich hierbei nicht um die einfache Änderung einer Ordonnanz, sondern vielmehr um die Änderung einer Loi Organique, d.h. der Vorschlag hätte verfassungsändernden Charakter gehabt.

⁶² Vgl. Lemaire, F., Actualité du Principe de Rétroactivité de la Loi Fiscale – à propos de la Proposition de Loi Organique du 26 octobre 1998, RJF 1999, S. 186 ff.

4. Neuorientierung durch das Urteil vom 18. Dezember 1998?

Von weitaus größerer Brisanz hingegen ist die Entscheidung des Conseil Constitutionnel vom 18. Dezember 1998⁶³, der das erste richterliche Verbot einer Rückwirkung in Frankreich darstellt. Es darf nicht übersehen werden, daß der sehr spezielle Sachverhalt einer Verallgemeinerung entgegensteht, jedoch wurde die Entscheidung als großer Durchbruch gefeiert.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Durch eine Ordonnanz vom 24. Januar 1996 wurde für das Jahr 1995 eine Sonderabgabe für Pharmaunternehmen eingeführt. Die Bemessungsgrundlage betraf alle in Frankreich erzielten Umsätze mit Pharma-Produkten, deren Kosten von den jeweiligen Kassen an die Verbraucher erstattet wurden. Allerdings konnten alle Aufwendungen, die mit in Frankreich realisierter Forschung zusammenhingen, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Das „Loi de Financement de la Sécurité sociale pour 1999“ sah auch aufgrund europarechtlicher Bedenken vor, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen rückwirkend aufzuheben und statt dessen den Abgabensatz zu mindern.

Sowohl die Oppositionspolitiker des Senats als auch der Assemblée Nationale machten von ihrem Anrufungsrecht Gebrauch. Der Conseil Constitutionnel entschied am 18. Dezember 1998, daß eben diese Rückwirkung verfassungswidrig sei. Der Conseil Constitutionnel begründete seine Entscheidung, daß nicht *ausreichende* Gründe des Gemeinwohls⁶⁴ für eine solche Rückwirkung vorlagen, vor allem vor dem Hintergrund, daß es sich um eine Sonderabgabe handelte, daß sich die Rückwirkung sich auf Tatbestände von vor zwei Jahren erstreckte und daß der Gesetzgeber andere Maßnahmen, die den selben Zweck, allerdings ohne Rückwirkung erfüllt hätten, hätte ergreifen können.

Auf die von den Abgeordneten und Senatoren – auch – vorgebrachten Gründe hinsichtlich einer Verletzung der Rechtssicherheit und Vertrauensschutz ging der Conseil Constitutionnel wie bereits in früheren Entscheidungen nicht ein.

⁶³ Vgl. Conseil Constitutionnel v. 18. Dezember 1998, n° 98-404 DC : RFD adm. 1999, S. 95.
⁶⁴ In früheren Urteilen wurde nur auf „Gründe des Gemeinwohls“ Bezug genommen wurde; das Wort ausreichend wurde erstmals in diesem Urteil hinzugefügt („...un motif d'intérêt général suffisant...“).

5. Bewertung

Die unter Punkt III. aufgestellten Forderungen für die Zulässigkeit bzw. Unzulässigkeit einer Rückwirkung steuerlicher Vorschriften werden von der französischen Gesetzgebung und Rechtsprechung bei weitem verfehlt. So wurde durch das Urteil vom 18. Dezember 1998 die erstmalige Verfassungswidrigkeit einer echten Rückwirkung als großer Erfolg gefeiert. Von einer Umsetzung eines Verbots einer unechten Rückwirkung im Falle von dispositionsbezogenen Gesetzesänderung sind sowohl Gesetzgebung als auch Rechtsprechung noch weit entfernt. Ein Lichtblick für die französischen Steuerpflichtigen ist allerdings der breite Raum, der der Diskussion um ein Rückwirkungsverbot gewährt wird sowie die nicht überhörbaren Stimmen in der Literatur nach einem Rückwirkungsverbot dispositionsbezogener Gesetzesänderungen in Form eines „fair announce“.

Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten, jedoch wäre eine Änderung der bisherigen restriktiven Rückwirkungsrechtsprechung des Conseil Constitutionnel angesichts der massiven Forderung in der Literatur nach einer weiteren Einschränkung der Zulässigkeit einer Rückwirkung nicht überraschend.

VI. Zusammenfassung

Der Vergleich zur Frage der Rückwirkung steuerlicher Vorschriften zeigt, daß sowohl in Frankreich als auch in Deutschland die Situation der Steuerpflichtigen stark verbesserungsfähig ist. Eines der bemerkenswerten Ergebnisse der Untersuchung ist, daß die Situation der deutschen Steuerpflichtigen aufgrund des Rechtsschutzes durch die Möglichkeit einer Verfassungsbeschwerde bzw. Normenkontrolle weitaus besser ist als die Situation französischer Steuerpflichtiger, die nur auf die präventive Normenkontrolle durch den Conseil Constitutionnel hoffen können. Dieser grundlegende Unterschied, der in der jeweiligen Staatsauffassung begründet ist, kann als Erklärung des unterschiedlichen Standes der Rechtsprechung in beiden Ländern angesehen werden.

Des weiteren fällt auf, daß in beiden Ländern die unechte Rückwirkung aufgrund des Abstellens auf den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs durch die Rechtsprechung grundsätzlich als zulässig anerkannt wird. In beiden Ländern ist auch die häufig in Literaturmeinungen anzutreffende Forderung nach dem Abstellen auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition und dem Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses im Sinne eines Rückwir-

kungsverbot dispositionsbezogener Gesetzesänderungen bzw. eines „Fair Announce“ nicht zu übersehen.

Beide Länder bewegen sich in Richtung dieser Forderung, jedoch ist der Stand der Rechtsprechung grundsätzlich verschieden: in Frankreich wurde die erstmalige Anerkennung einer Verfassungswidrigkeit eines echt rückwirkenden Steuergesetzes als großer Erfolg gefeiert, während in Deutschland das Abstellen des Zeitpunkts einer unechten Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Einbringens der Gesetzesinitiative einen weiteren wegweisenden Schritt der Rechtsprechung darstellt. Da beide Urteile zu sehr speziellen Sachverhalten ergangen sind, wäre eine Übertragbarkeit beider Urteile auf allgemeine Sachverhalte als überstürzt zu betrachten. Es bleibt somit weiterhin spannend.

WWW.TAXATION.DE