

# Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit

2024

ISBN 978-3-406-81856-1

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG muss es bei der Entscheidung des Finanzgerichts im konkreten Ausgangsverfahren auf die Gültigkeit des Gesetzes ankommen. Dies ist dann der Fall, wenn das vorliegende Gericht bei Gültigkeit des formellen Gesetzes den Ausgangsstreit anders entscheiden müsste als bei Ungültigkeit.<sup>52</sup> Geht es um Verletzungen des Gleichheitssatzes, genügt es, dass eine Beanstandung der zur Prüfung gestellten Norm am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, an einer etwaigen Erweiterung einer begünstigenden Regelung durch den Gesetzgeber teilzuhaben.<sup>53</sup> Ausreichend ist es, dass das Finanzgericht aufgrund der Entscheidung des BVerfG verpflichtet sein kann, das Verfahren bis zur Behebung des Verfassungsverstoßes durch den Gesetzgeber nach § 74 FGO auszusetzen.<sup>54</sup> Dass das BVerfG dabei neben der Unvereinbarkeitsklärung die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (sog. *Fortgeltungsanordnung*), steht der Entscheidungserheblichkeit nicht entgegen.<sup>55</sup> Ausreichend ist es, wenn der Kläger des finanzgerichtlichen Ausgangsverfahrens in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt wird, weil er sich in einer vergleichbaren Situation wie die privilegierte Person befindet und sich für die Differenzierung kein Rechtfertigungsgrund findet.<sup>56</sup>

## 2. Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Frage

Das BVerfG legt in seiner Judikatur großen Wert auf das Merkmal der Entscheidungserheblichkeit. Solange die Möglichkeit besteht, dass das vorliegende Gericht den Rechtsstreit entscheiden kann, ohne die von ihm für verfassungswidrig gehaltene Norm anwenden zu müssen, fehlt es daran.<sup>57</sup> Dabei ist vorrangig die Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung in Betracht zu ziehen und im Vorlagebeschluss auch zu erörtern.<sup>58</sup> Zwar ist für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Frage grundsätzlich die Rechtsauffassung des vorlegenden Gerichts maßgebend. Dies gilt letztlich aber nur für die fachgerichtliche Auslegung des einfachen Rechts, die lediglich einer Evidenz- und Willkür-

---

ter, sodass es keiner „Rückübertragung“ auf den Senat bedarf (s. Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung/Krumm, 174. Akt. 2023, FGO § 79a Rn. 21, 23). Von einem abweichenden Konzept geht aber das FG Mecklenburg-Vorpommern 20.7.2022 – 3 K 149/20, EFG 2022, 1619 Rn. 35 aus, wonach es einer Rückübertragung auf den Senat bedarf.

<sup>52</sup> BVerfG 27.6.1991 – 2 BvL 3/89, BVerfGE 84, 233 (236 f.); BVerfG 20.2.2002 – 2 BvL 5/99, BVerfGE 105, 61 (67); BVerfG 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 Rn. 52.

<sup>53</sup> BVerfG 19.10.1982 – 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 (146); BVerfG 31.1.1996 – 2 BvL 39/93, 2 BvL 40/93, BVerfGE 93, 386 (395).

<sup>54</sup> BVerfG 13.12.1983 – 2 BvL 13/82 u. a., BVerfGE 66, 1 (17); BVerfG 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (130 f.); BVerfG 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (27 f.).

<sup>55</sup> BVerfG 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153 (180); BVerfG 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (28, 70); BVerfG 11.12.2018 – 2 BvL 4/11 u. a., BVerfGE 150, 204 Rn. 70.

<sup>56</sup> BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 101, 121; BVerfG 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., BVerfGE 148, 147 Rn. 94 ff.; s. a. Kube StuW 2018, 314 (316).

<sup>57</sup> BVerfG 28.6.1983 – 1 BvL 31/82, BVerfGE 64, 251 (254); BVerfG 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 (262); BVerfG 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149 Rn. 62 ff.

<sup>58</sup> BVerfG 12.2.1992 – 1 BvL 21/88, BVerfGE 85, 329 (333 f.); BVerfG 23.9.1992 – 1 BvL 15/85 u. a., BVerfGE 87, 114 (133); BVerfG 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149 Rn. 78 ff.

kontrolle durch das BVerfG unterliegt.<sup>59</sup> Ganz anders verhält es sich aber, wenn die Rechtslage von einer verfassungsrechtlichen Vorfrage abhängt oder wenn das Fachgericht Rechtssätze anwendet, die das BVerfG aus dem GG entwickelt hat. Dann nimmt das BVerfG seinen Anspruch auf letztverbindliche Interpretation des GG wahr und ersetzt – eine möglicherweise ebenso vertretbare – verfassungsrechtliche Auffassung des vorlegenden Gerichts durch eine eigene Beurteilung.<sup>60</sup> Besonderes Augenmerk legt das BVerfG zuweilen auf die Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG, woraus sich ergeben soll, dass dem BVerfG *nicht lediglich ein Wiederholungs- oder Parallelfall*, der hinsichtlich der tragenden Gründe einer früheren Entscheidung entspricht, unterbreitet wird.<sup>61</sup> Eine erneute Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG ist in solchen Fällen zwar zulässig, *wenn neue tatsächliche oder rechtliche Gesichtspunkte* auftreten, die eine Neubewertung rechtfertigen.<sup>62</sup> Dazu bedarf es aber einer qualifizierten eigenen Darlegung der konkreten Gesichtspunkte durch das Finanzgericht.

### 3. Überzogene Begründungsanforderungen

Nach § 80 Abs. 2 BVerfGG hat das vorlegende Gericht die Verfassungswidrigkeit der formellen Gesetzesnorm und deren Entscheidungserheblichkeit für den Ausgangsrechtsstreit zu begründen. Wie jüngste Entscheidungen deutlich zeigen,<sup>63</sup> stellt das BVerfG daran *unkalkulierbar strenge Anforderungen*. Der Vorlagebeschluss muss aus sich selbst heraus (ohne Beziehung der Akten) verständlich sein und den Sachverhalt sowie die rechtlichen Erwägungen erschöpfend darlegen.<sup>64</sup> Das vorlegende Gericht hat seine eigene Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit herauszuarbeiten. Dazu soll es sich auch eingehend mit der Rechtsprechung, der Literatur und den einschlägigen Gesetzesmotiven auseinandersetzen müssen.<sup>65</sup> Der Vorlagebeschluss muss hinreichend deutlich erkennen lassen, dass und aus welchen

<sup>59</sup> BVerfG 23.9.1992 – 1 BvL 15/85 u. a., BVerfGE 87, 114 (133); BVerfG 20.2.2002 – 2 BvL 5/99, BVerfGE 105, 61 (67); BVerfG 24.4.2018 – 2 BvL 10/16, BVerfGE 149, 1 Rn. 21.

<sup>60</sup> Burkiczak/Dollinger/Schorkopf, Bundesverfassungsgerichtsgesetz/Dollinger, 2. Aufl. 2022, BVerfGG § 80 Rn. 64 mwN.

<sup>61</sup> So zur Gewerbesteuer BVerfG 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 (510 f.) mkritAnm Tipke FR 1999, 532; zum Solidaritätszuschlag: BVerfG 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, FR 2010, 999 (1001) mkritAnm Birk; zur Abgrenzung s. aber BVerfG 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u. a., BVerfGE 139, 285 Rn. 43 ff.: keine Wirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG bei einer die §§ 138 ff. BewG aF im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer betreffenden Weitergeltungsanordnung für das GrEStG.

<sup>62</sup> Hey FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 2018, 451 (456) mwN.

<sup>63</sup> Siehe nur BVerfG 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149 zur Frage der Verfassungswidrigkeit der Versagung eines „Solidaritätszuschlagguthabens“ bei bestehendem Anspruch auf ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG (Vorlage des BFH 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603); BVerfG (2. Senat, 3. Kammer) 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, DStR 2023, 2051 zur Verfassungsmäßigkeit eines starren Rechnungszinsfußes von 6% bei der Barwertberechnung von Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 EStG (Vorlage des FG Köln 12.10.2017 – 10 K 977/17, EFG 2018, 287).

<sup>64</sup> BVerfG 7.12.1988 – 1 BvL 27/88, BVerfGE 79, 240 (243 f.); BVerfG 12.2.1992 – 1 BvL 1/89, BVerfGE 85, 337 (343 f.); BVerfG 13.5.1996 – 2 BvL 33/93, BVerfGE 94, 315 (325).

<sup>65</sup> BVerfG 17.1.1978 – 1 BvL 13/76, BVerfGE 47, 109 (114 f.); BVerfG 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 (260); BVerfG 1.4.2014 – 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127 Rn. 45 ff.

Gründen das vorliegende Gericht im Falle der Gültigkeit der in Frage gestellten Vorschrift zu einem anderen Ergebnis kommen würde als im Falle ihrer Ungültigkeit. Hängt das Entscheidungsergebnis vom Zusammenwirken mehrerer Normen ab, sind alle entscheidungserheblichen Normen zu behandeln.<sup>66</sup> Geht es um die Anforderungen an die hinreichende Bestimmtheit und Klarheit der Norm, hat das vorliegende Gericht auch zu begründen, inwiefern eine Entscheidung für eine der darzulegenden Auslegungsmöglichkeiten den Rahmen der Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären und Auslegungsprobleme mit den herkömmlichen juristischen Methoden zu bewältigen, sprengen würde.<sup>67</sup> Soweit das vorliegende Gericht einen von der BVerfG-Rechtsprechung abweichenden verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab anlegt, hat es diesen unter Auseinandersetzung mit dem BVerfG eingehend zu begründen. Ebenso stellt das BVerfG erhöhte Begründungsanforderungen an Richtervorlagen, die vom BVerfG *bereits entschiedene Rechtsfragen* aufwerfen.<sup>68</sup> Der dazu erforderliche Begründungsaufwand ist davon abhängig, wie lange die letzte Entscheidung zurückliegt, welcher Rechtsprechungsperiode sie angehört, wie sie im Schrifttum rezipiert wurde, wie sehr sich die Streitgegenstände entsprechen und wie stark sich seitdem rechtliche und/oder tatsächliche Rahmenbedingungen verändert haben.<sup>69</sup>

In seinen Ausführungen neigt das BVerfG dazu, nicht nur zu sich aus § 80 Abs. 2 BVerfGG ergebenden Zulässigkeitsfragen Stellung zu nehmen, sondern inzident lange Ausführungen zur Begründetheit zu machen.<sup>70</sup> Handelt es sich um eine Entscheidung des Vollsenats des BVerfG (acht Richter) mag man dies tolerieren. Anders als bei Normenkontrollvorlagen durch den BFH (s. § 81a S. 2 BVerfGG) entscheidet über die Zulässigkeit eines von einem Finanzgericht gestellten Normenkontrollantrags nach § 81a S. 1 BVerfGG aber nicht der Senat, sondern eine (Vorprüfungs-)Kammer in der kleinen Besetzung von drei Richtern. Deren Kompetenz ist (anders als bei Verfassungsbeschwerden, s. § 93b BVerfGG) auf die schlichte Zulässigkeitsprüfung beschränkt, sodass Begründetheitsüberlegungen an sich dem Vollsenat vorbehalten sind. Es verschwimmen damit die Kompetenzgrenzen innerhalb des jeweiligen Spruchkörpers des BVerfG.<sup>71</sup>

Besonders despektierlich und zugleich rechtsschutzverweigernd ist es, wenn das BVerfG – wie zuletzt mehrfach geschehen – erst nach ca. zehn Jahren (!) zur Erkenntnis gelangt, dass der seit langem anhängige Normenkontrollantrag unzulässig

<sup>66</sup> BVerfG 14.12.1993 – 1 BvL 25/88, BVerfGE 89, 329 (337); BVerfG 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 (260 mwN); BVerfG 2.5.2012 – 1 BvL 20/09, BVerfGE 131, 1 (15).

<sup>67</sup> BVerfG 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (356) zu § 2 Abs. 3 EStG aF (die Vorlage des BFH 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 sei unzulässig); dazu bereits krit. Brandt, Tagungsband 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag/Seer, 2017, 231 (245 f.).

<sup>68</sup> Kammerbeschlüsse zur Gewerbesteuer: BVerfG 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 (510 f.); mkritAnm: Tipke FR 1999, 532; zum Solidaritätszuschlag: BVerfG 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, FR 2010, 999 (1001) mkritAnm Birk.

<sup>69</sup> So Hey FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 2018, 451 (456).

<sup>70</sup> Exemplarisch BVerfG (2. Senat, 3. Kammer) 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, DStR 2023, 2051 zur Verfassungsmäßigkeit eines starren Rechnungszinsfußes von 6 % bei der Barwertberechnung von Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 EStG (Vorlage des FG Köln 12.10.2017 – 10 K 977/17, EFG 2018, 287); dazu eingehend Dommermuth FR 2023, 1078.

<sup>71</sup> Dazu bereits krit. Franz DStR 2011, 2118 (2124).

ist. Die Unzulässigkeit einer Richtervorlage sollte bei der Vorprüfung durch eine Kammer direkt ins Auge springen, sodass die Richtervorlage schon kurzfristig als unzulässig zurückgewiesen wird. Wenn es dann aber zur Begründung der Unzulässigkeit des jeweiligen Antrags viele Jahre und ca. 90 Randziffern (!) braucht,<sup>72</sup> ist dies ein *deutliches Indiz* dafür, dass die an die Vorlage durch die Fachgerichte gelegte Darlegungsmesslatte *zu hoch* ist. Dem BVerfG sind der Wortlaut sowohl des Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG als auch des § 80 Abs. 2 BVerfGG vorzuhalten:

*„Hält ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so ist das Verfahren auszusetzen und, [...] wenn es sich um die Verletzung des Grundgesetzes handelt, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen.“*

*„Die Begründung muß angeben, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig ist und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm sie unvereinbar ist.“*

Anders als im Recht der Nichtzulassungsbeschwerde verwendet das Gesetz nicht einmal den Begriff des „Darlegens“, sondern lediglich des „Angebens“. Das Begründungserfordernis beschränkt sich nach den gesetzlichen Vorgaben auf die Entscheidungserheblichkeit der Gültigkeit der vom vorlegenden Gericht als verfassungswidrig erkannten Gesetzesnorm und die Nennung des verletzten Grundgesetz-Artikels. Die vom BVerfG aufgestellten *Zulässigkeitshürden* gehen darüber weit hinaus und verstellen den klaren Blick auf den Zusammenhang: An sich ist jedes Gericht dazu berufen, bei der Anwendung des Rechts die Einhaltung des Grundgesetzes zu wahren und zu kontrollieren. Aus Respekt vor dem parlamentarischen Gesetzgeber und zur Verhinderung einer Rechtszersplitterung ist ihm dabei aber die Verwerfung eines Parlamentsgesetzes verwehrt und dem BVerfG vorbehalten. Wenn unabhängige Richter von der Verfassungswidrigkeit eines entscheidungserheblichen Parlamentsgesetzes überzeugt sind (und es für verfassungswidrig halten), soll das BVerfG in Ausübung seines Verwerfungsmonopols die Verfassungsfrage dann aber auch abschließend prüfen.

Demgegenüber verändert die Zulässigkeits-Rechtsprechung des BVerfG die Vorschriften des Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 BVerfGG in einer Art Selbstschutzmaßnahme zu *Gerichtsentlastungs- und Entscheidungsverhinderungsnormen*. Die vom BVerfG gesetzten Anforderungen sind im Richteralltag kaum zu erfüllen.<sup>73</sup> Selbst der BFH ist als Revisionsinstanz mehrfach daran gescheitert.<sup>74</sup> Sie schrecken

<sup>72</sup> So etwa in: BVerfG 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149 zur Frage der Verfassungswidrigkeit der Versagung eines „Solidaritätszuschlagguthabens“ bei bestehendem Anspruch auf ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG (Vorlage des BFH 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603); BVerfG (2. Senat, 3. Kammer) 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, DStR 2023, 2051 zur Verfassungsmäßigkeit eines starren Rechnungszinsfußes von 6 % bei der Barwertberechnung von Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 EStG (Vorlage des FG Köln 12.10.2017 – 10 K 977/17, EFG 2018, 287).

<sup>73</sup> Krit. bereits Drüen FR 1999, 289 (292); Tipke FR 1999, 532 ff.; Tipke StuW 2004, 3 (20 f.); Hey FR 2004, 876 (877 f.); Schorkopf AöR 130 (2005), 465 (492); Tipke/Lang SteuerR/Seer, 24. Aufl. 2021, Rn. 22.282.

<sup>74</sup> BVerfG 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 (BFH 14.11.2001 – X R 32-33/01 u. a., BStBl. II 2002, 183); 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (BFH 6.9.2006 – XI

Finanzrichter leider davon ab, Richtervorlagen zu formulieren, zumal angesichts des mit der Vorlage verbundenen immensen Arbeitsaufwands eine (karrieregefährdende) Verschlechterung der Erledigungsstatistik in Kauf genommen werden muss. Hinzu kommt der Imageverlust, der in den Augen von Richterkollegen bei einem Scheitern in dem „prozessualen Roulette“ bzw. „Lotteriespiel“<sup>75</sup> eintreten kann. Demgemäß verwundert es nicht, dass überhaupt nur noch vereinzelt Vorlagen eines Finanzgericht zu verzeichnen sind. So führt der Jahresbericht des BVerfG für 2023 nur noch eine einzige Vorlage aus der Finanzgerichtsbarkeit auf!<sup>76</sup> Damit bleibt der verfassungsrechtliche Rechtsschutz durch die Finanzgerichtsbarkeit leider auf der Strecke.

## VI. Abschließende kritische Bemerkung

Die Untersuchung hat gezeigt, dass der von den Finanzgerichten zu gewährleistende verfassungsrechtliche Rechtsschutz durch eine weder in der Verfassung noch in den Prozessordnungen angelegte, vom BFH und dem BVerfG aber praktizierte *Verhürdung* erschwert bis vereitelt wird. Die unter III. gezeigte, zu einem kafkaesken Prozess führende Überhöhung des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses bei Vorläufigkeitsvermerken durch den BFH gehört ebenso dazu wie die unter V. aufgeführten, überzogenen Anforderungen des BVerfG an die Formulierung von Normenkontrollvorlagen. Die in Richterkreisen umstrittene, mittlerweile pensionierte Richterpersönlichkeit *Balke* hat in einer Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 27.10.2021 (2 BvL 12/11) den Welthit „Imagine“ von *John Lennon* bemüht, um seine Vorstellungen von einem wirksamen Verfassungsrechtsschutz zu formulieren.<sup>77</sup> Ihnen kann ich abschließend nur zustimmen und wünschen, dass es bei den Finanzgerichten weiterhin Richterpersönlichkeiten gibt, die ein sich zu-lasten des effektiven Rechtsschutzes auswirkendes Stolperdraht-Recht kritisch ansprechen und sich dagegen offen wenden. Zugleich ist zu wünschen, dass Richterpersönlichkeiten, wenn sie denn selbst zu Oberrichtern werden sollten, den höchstrichterlichen Verhürdungspraktiken ein Ende bereiten.

---

R 26/04, BStBl. II 2007, 167); 1.4.2014 – 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127 (8.10.2008 – I R 95/04, BFHE 223, 105); 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, BVerfGE 159, 149 (BFH 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603).

<sup>75</sup> So die Bezeichnung schon von Heun, AöR 122 (1997), 610 (618 f., 628).

<sup>76</sup> Von insgesamt gerade einmal insgesamt 29 Richtervorlagen aus allen Gerichtsbarkeiten, s. Jahresbericht des BVerfG für das Geschäftsjahr 2023, 60, <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2024/bvg24-029.html>, abgerufen am 8.5.2024. Dem von Hey FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 2018, 451 (454) geäußerten Befund, dass ein „weit überproportionaler Anteil“ konkreter Normenkontrollvorlagen aus der Finanzgerichtsbarkeit stammen, kann daher nicht mehr zugestimmt werden.

<sup>77</sup> Balke FR 2022, 183.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

## Liegt die neuere Rechtsprechung des Ersten und des Zweiten Senats des BVerfG zur unechten Rückwirkung im Steuerrecht auf einer Linie?

### *I. Einleitung*

Die Entscheidung, ob ein (formelles und nachkonstitutionelles) Gesetz aufgrund einer unzulässigen Rückwirkung verfassungswidrig und aus diesem Grund (teilweise) nichtig ist, obliegt allein dem Bundesverfassungsgericht (sog. Verwerfungsmonopol). Gleichwohl haben auch die Fachgerichte im finanzgerichtlichen Verfahren und hierbei auch die Finanzgerichte in der ersten Instanz sich mit den dabei stehenden Fragen zu befassen. Kommt in einem finanzgerichtlichen Verfahren die Frage auf, ob eine gesetzliche Neuregelung bzw. die entsprechende Übergangsregelung zu einer verfassungswidrigen Rückwirkung führt, muss das Finanzgericht prüfen, ob es diese nach § 100 Abs. 1 S. 1 GG dem BVerfG vorzulegen hat, wozu es selbst von der Verfassungswidrigkeit überzeugt sein muss. In diesem Zusammenhang muss das Finanzgericht zudem prüfen, ob stattdessen eine verfassungskonforme Auslegung der entsprechenden Übergangsregelung möglich ist, wozu es gleichfalls zu der Überzeugung kommen muss, dass ohne eine solche Auslegung eine verfassungswidrige Rückwirkung vorläge.<sup>1</sup> In jedem Fall muss daher vor dem BVerfG zunächst das Finanzgericht die Verfassungsrechtslage beurteilen. Hierzu

---

<sup>1</sup> In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung hat sich – zumindest teilweise – die Sichtweise entwickelt, dass eine solche verfassungskonforme Auslegung für Übergangsregelungen sehr weitgehend und sogar gegen deren (eindeutigen) Wortlaut im Wege einer verfassungskonformen Rechtsfortbildung iSe verfassungskonformen Reduktion möglich ist, vgl. etwa BFH 27.3.2012 – I R 62/08, BStBl. II 2012, 745 Rn. 16 ff., betr. die Anwendung von § 15 Abs. 4 S. 6, § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG auf Zeiträume ab 2003; BFH 15.2.2012 – I B 7/11, BStBl. II 2012, 751 Rn. 8 ff., betr. die Übergangsregelung zur Abschaffung der Mehrmütterorganshaft, jeweils mwN; s. aus der finanzgerichtlichen Rspr. jüngst FG Münster 23.3.2023 – 1 K 2478/21, EFG 2023, 1079 Rn. 71 ff., betr. die Erfassung von vor dem 8.12.2010 entstandenen Wertsteigerungen aus ausländischen Trusts nach § 20 EStG; FG Düsseldorf 30.3.2022 – 7 K 905/19, EFG 2022, 1226 Rn. 43 ff. (Rev. I R 20/22), betr. die Anwendung von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG auf Jahre vor 2013. Das Bestehen einer verdeckten Regelungslücke wird hierbei allerdings letztlich schlicht damit begründet, es könne nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber eine verfassungswidrige Anwendungsbestimmung habe treffen wollen. Dadurch wird die verfassungskonforme Auslegung in gewisser Weise „schrakenlos“. Auch wenn die Vorgehensweise unter pragmatischen Gesichtspunkten nachvollziehbar ist, erscheint sie insoweit nicht ganz unproblematisch. Nicht für möglich hält diese Rechtsprechung eine solche verfassungskonforme Auslegung allerdings dann, wenn nicht festgestellt werden kann, welche Übergangsregelung der Gesetzgeber getroffen hätte, hätte er die Verfassungswidrigkeit seiner Regelung erkannt, vgl. BFH 6.6.2013 – I R 38/11, BStBl. II 2014, 398 Rn. 59 ff.; 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651 Rn. 60 ff., betr.

sind die Finanzgerichte auf eine möglichst klare Rechtsprechung des BVerfG angewiesen. Zu einer solchen klaren Rechtsprechung gehört auch, dass die Rechtsprechung des Ersten und des Zweiten Senats des BVerfG auf einer Linie liegt. Insofern stellt sich die Frage, ob die neuere Rechtsprechung des Ersten und des Zweiten Senats des BVerfG zur Rückwirkung im Steuerrecht tatsächlich auf einer solchen einheitlichen Linie liegt oder ob ihr jeweils unterschiedliche Grundsätze zugrunde liegen.

## II. Untersuchungsgegenstand: Die Entscheidungen des BVerfG seit 2010

Die „Neuzeit“ in der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerrechtlichen Rückwirkung hat mit den vom Zweiten Senat des BVerfG getroffenen Entscheidungen *Rückwirkung im Steuerrecht I bis III* (zu diesen sogleich unter → II.1.) aus dem Jahr 2010 begonnen.<sup>2</sup> Mit diesen Entscheidungen hat der Zweite Senat des BVerfG das verfassungsrechtliche Schutzkonzept für den Bereich der unechten Rückwirkung im Steuerrecht vollständig „überholt“ und neu justiert.<sup>3</sup> In der Folge ist es zu weiteren Entscheidungen zum einen des Ersten Senats und zum anderen dann wieder des Zweiten Senats des BVerfG zur Rückwirkung im Steuerrecht gekommen. Betrachtet man die seit 2010 ergangenen Entscheidungen genauer, wird erkennbar, dass die beiden Senate von einer unterschiedlichen „Neujustierung“ ausgehen und damit letztlich unterschiedliche Schutzkonzepte zugrunde legen. Im Einzelnen sind seit 2010 die folgenden Entscheidungen des BVerfG zur Rückwirkung im Steuerrecht ergangen. Diese bilden den Gegenstand für die weitere Untersuchung. Hierbei geht es ausschließlich um den Bereich der sog. unechten Rückwirkung.<sup>4</sup>

### 1. Zweiter Senat des BVerfG: Rückwirkung im Steuerrecht I bis III (2010)

In den Entscheidungen *Rückwirkung im Steuerrecht I bis III* aus dem Jahr 2010 hat der Zweite Senat zunächst einmal in begrifflicher Hinsicht die Kontinuität zur bisherigen Rechtsprechung des BVerfG beibehalten. Er hat weiterhin zwischen der echten Rückwirkung (auch: Rückbewirkung von Rechtsfolgen) und der unechten Rückwirkung (auch: tatbestandlichen Rückanknüpfung) unterschieden.<sup>5</sup> Des Weiteren hat der Zweite Senat für den Bereich des Steuerrechts seine bisherige Abgren-

---

vororganschäftliche Mehrabführungen (zur nachfolgenden Entscheidung des BVerfG s. unter → II.3.b)).

<sup>2</sup> Vgl. zur Rechtsprechung des BVerfG bis dahin etwa Müller/Dittrich, *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts/Bleschick*, Band 6, 2022, 103 (106 ff.).

<sup>3</sup> Vgl. Tipke/Lang, *Steuerrecht/Hey*, 24. Aufl. 2020, Rn. 3.266: „Quantensprung“; Birk FR 2011, 1 (2): „Paradigmenwechsel“; Musil/Lammers BB 2011, 155 (160): „Wendepunkt“; s. hierzu auch Müller/Dittrich, *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts/Bleschick*, Band 6, 2022, 103 (115 f.).

<sup>4</sup> Entscheidungen zur echten Rückwirkung bleiben daher unberücksichtigt, so etwa BVerfG 17.12.2013 – 1 BvI 5/08, BVerfGE 135, 1, betr. die Anwendung des 2003 eingeführten § 40a Abs. 1 S. 2 KAGG für die Jahre 2001 und 2002.

<sup>5</sup> Vgl. hierzu etwa Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung/Wernsmann*, 260. Akt. 2020, § 4 AO Rn. 715, 731 mwN.