FG Baden-Württemberg: Verfassungsmäßigkeit des § 15b EStG

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob § 15b und § 52 Abs. 33a EStG verfassungsgemäß sind.

Der Kläger erklärte am 11.11.2005 mit Wirkung zum 11.11.2005 seinen Beitritt zu der Beigeladenen, die als einzige Kommanditistin an vier Windpark-KGs beteiligt ist. Die Beigeladene nahm die Beitrittserklärung des Klägers am 01.12.2005 mit Wirkung zum 11.11.2005 an. Der Kläger überwies seine Kommanditeinlage am 25.11.2005. Nach dem Beteiligungsprospekt sollten rund 97 % der Anlage im Jahr 2005 als Verlust zugewiesen werden und mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sein.

Im Verkaufsprospekt wurde auf eine mögliche rückwirkende Änderung der Steuergesetze durch Einfügung eines § 15b EStG explizit hingewiesen. Parallel dazu wurde die Möglichkeit, Verluste mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen, durch das VerlustverrBeschrG vom 22.12.2005 durch § 15b EStG eingeschränkt. Außerdem ordnete der Gesetzgeber in einem neuen § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG an, dass § 15b EStG auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden ist, denen der Steuerpflichtige nach dem 10.11.2005 beigetreten ist.

Das FA stellte die Einkünfte der Beigeladenen für das Streitjahr gesondert und einheitlich fest und verband damit die Feststellung, dass die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb nur nach § 15b Abs. 4 EStG verrechenbar seien. Nach Anwendung des § 15b EStG seien im Folgebescheid (d. h. dem Est-Bescheid des Klägers für das Streitjahr) laufende Einkünfte i. H. v. 0 Euro anzusetzen.

Mit seiner Klage wendet sich der Kläger gegen die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 15b EStG.

Entscheidung

Die Klage wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wendet § 15b EStG zutreffend auf den Streitfall an.

Die Beteiligten gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass der Verlust des Klägers (erst) auf Ebene der Beigeladenen als Obergesellschaft aus einem Steuerstundungsmodell i. S. des § 15b Abs. 2 EStG stammt. Die Beteiligung des Klägers an der Beigeladenen erfolgte im Rahmen einer modellhaften Gestaltung, mit der steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollten. Die Beteiligten gehen ebenfalls zutreffenderweise übereinstimmend davon aus, dass § 15b EStG i. d. F. des VerlustverrBeschrG nach dem Gesetzesbefehl des § 52 Abs. 33a Satz 1 Alt. 1 EStG auf die Beteiligung des Klägers an der Beigeladenen anzuwenden ist, weil der Beitritt des Klägers nach dem 10.11.2005 erfolgte.

Die Auffassung des Klägers zur Unbestimmtheit der Norm teilt der Senat im Ergebnis nicht, denn die Norm ist angesichts der ins Gesetz aufgenommenen Legaldefinition des § 15b Abs. 2 Satz 2 EStG und der klar definierten Verlustquote des § 15b Abs. 3 EStG mit juristischen Methoden handhabbar.

Auch bestehen nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung, als die Verlustverrechnung nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Ausgehend davon ist die in § 15b EStG enthaltene Einschränkung der Möglichkeiten zum Verlustausgleich verfassungsgemäß.

Entgegen der Auffassung des Klägers liegt keine echte Rückwirkung vor. Denn eine Rechtsnorm entfaltet nach der Rechtsprechung des BVerfG echte Rückwirkung nur dann, wenn ihre Rechtsfolge schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll. § 52 Abs. 33a EStG entfaltet jedoch eine unechte

Rückwirkung. Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm (hier: § 15b EStG) erst nach ihrer Verkündung (hier: am 30.12.2005) eintreten, tatbestandlich aber (hier: über § 52 Abs. 33a EStG) von einem bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden, liegt eine sog. unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) vor. Eine unechte Rückwirkung ist zwar nicht grundsätzlich unzulässig, mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes aber nur vereinbar, wenn sie - in Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit - zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.

Als mögliche Rechtfertigungsgründe, die das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen überwiegen können, kommen z. B. die Missbrauchsbekämpfung und - jenseits der Missbrauchsbekämpfung - das Interesse, Besteuerungslücken zu schließen, in Betracht. Außerdem sind Ausnahmen zur Vermeidung von „Ankündigungseffekten“ zulässig, jedoch nur in Sondersituationen. Die Verhinderung von Ankündigungseffekten ist insbesondere zulässig, wenn missbräuchliche steuerliche Gestaltungen möglichst ohne Verzögerung unterbunden werden sollen, wenn es zu verhindern gilt, dass zukünftige Ansprüche auf offenkundig zweckwidrig gestaltete Subventionen in erheblicher Größenordnung begründet werden, oder wenn aufgrund vergleichbarer Umstände der Gesetzgeber größere Steuerausfälle durch zeitlich "vorgezogene" Zahlungszeitpunkte befürchten muss oder befürchtet. Bei der Beurteilung, ab welchem Zeitpunkt die Wirkung der Ankündigung einer Gesetzesänderung den Gesetzeszweck durchkreuzt, und bei der daran orientierten Festsetzung von Stichtagen steht dem Gesetzgeber ein beträchtlicher Einschätzungsspielraum zu. Die Rechtsprechung hat sich insoweit auf die Prüfung zu beschränken, ob der Gesetzgeber seinen Spielraum in sachgerechter Weise genutzt, die für in Betracht kommenden Faktoren hinreichend gewürdigt und eine sachlich begründete Entscheidung getroffen hat. Gemessen daran ist die vom Gesetzgeber angeordnete Rückwirkung unter Umständen wie denen des Streitfalls zulässig, weil das Vertrauen des Klägers am 11.11.2005 oder 25.11.2005 nicht mehr schutzwürdig war.

Das Vertrauen des Klägers in die bisherige Rechtslage war jedoch bereits durch die Beigeladene nahezu völlig zerstört worden, da im Beteiligungsprospekts bereits auf eine mögliche rückwirkende Änderung der Steuergesetze durch Einfügung eines § 15b EStG explizit hingewiesen wurde.

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen und ist vor dem BFH anhängig: BFH IV R 40/11.

Betroffene Norm

§ 15b EStG

Streitjahr 2005

Fundstelle

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Urteil vom 07.07.2011, 3 K 4368/09, EFG 2011, S. 1897; BFH-anhängig: IV R 40/11

Weitere Fundstellen

VerlustverrBeschrG vom 22.12.2005, BGBl I 2005, S. 3683 (ausgegeben am 30.12.2005)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.