Urteil vom 26. Januar 2011, IX R 81/06

Rückwirkende Herabsetzung des Höchstbetrags gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1990

BFH IX. Senat

EStG § 34 Abs 1, EStG § 17, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG München, 15. März 2006, Az: 5 K 3605/04

Leitsätze

Die Anwendung des durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform mit Wirkung zum 1. August 1997 von 30 Mio. DM auf 15 Mio. DM herabgesetzten Höchstbetrags für außerordentliche Einkünfte auf eine Anteilsveräußerung im August 1997 verletzt nicht in unzulässiger Weise Vertrauensschutzinteressen des Veräußerers.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger veräußerte mit notariellem Vertrag vom 25. August des Streitjahres (1997) seine Anteile von 65 % an der R-GmbH mit Wirkung zum 1. September 1997. Dem vorausgegangen war die Unterzeichnung eines "Memorandum of Understanding" (MOU) am 4. Juni 1997, das diverse Veräußerungsmodalitäten enthielt. In der Einkommensteuererklärung 1997 erklärte der Kläger einen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der R-GmbH in Höhe von 16.425.917 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unterwarf diesen Gewinn im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr bis zur Höhe von 15.000.000 DM einem ermäßigten Steuersatz von 26,375 % und besteuerte den darüber hinausgehenden Betrag mit dem allgemeinen Steuersatz. Einspruch und Klage hiergegen blieben ohne Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 979 veröffentlichten Urteil, der Kläger habe außerordentliche Einkünfte nach §§ 17, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erzielt, d.h. nach dem Vertrag vom 25. August 1997 am 1. September 1997. Das FA habe § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (UntStRFoG) zutreffend angewendet und den Veräußerungsgewinn nur in Höhe von 15 Mio. DM ermäßigt besteuert. Es bestünden auch keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm. Das zwischen dem Kläger und dem späteren Erwerber am 4. Juni 1997 abgeschlossene MOU habe noch zu keiner wirtschaftlichen Disposition des Klägers geführt. Es begründe keine Verpflichtung zum nachfolgenden Vertragsabschluss. Es handle sich nicht um einen Vorvertrag, der einklagbare Pflichten begründete.

4 Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung des Vertrauenstatbestandes sei der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition des Klägers im Sinne einer rechtlichen Bindung, also der notarielle Vertrag vom 25. August 1997. Zu diesem Zeitpunkt sei das Vertrauen des Klägers in den Fortbestand der gesetzlichen Regelung des § 34 EStG 1990, der den Höchstbetrag für den ermäßigten Steuersatz auf 30 Mio. DM begrenzte, nicht mehr schutzwürdig gewesen.

5 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen und sich auf Vertrauensschutz gegen die Anwendung des rückwirkend zum 1. August 1997 herabgesetzten Höchstbetrags von 15 Mio. DM (§ 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRFoG) berufen.

6 Die Kläger beantragen (sinngemäß),

das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2004 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG in

voller Höhe der ermäßigten Besteuerung nach § 34 EStG 1990 unterworfen wird.

7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG den herabgesetzten Höchstbetrag nach § 34 Abs. 1 EStG a.F. angewandt und eine verfassungswidrige Rückwirkung von dessen Herabsetzung auf die streitige Veräußerung abgelehnt.

9 1. Der Höchstbetrag für den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG (halber durchschnittlicher Steuersatz) galt erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1990, und zwar in Höhe von 30 Mio. DM. Dieser Höchstbetrag wurde nach dem Beschluss des Vermittlungsausschusses vom 4. August 1997 zum 1. August 1997 auf 15 Mio. DM herabgesetzt, nachdem der Entwurf des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform die Tarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte nicht angetastet hatte. Dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses folgten Bundestag (Beschluss vom 5. August 1997) und Bundesrat (Beschluss vom 5. September 1997). Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform wurde am 29. Oktober 1997 ausgefertigt und am 31. Oktober 1997 verkündet (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928; zum Gesetzgebungsverfahren vgl. auch Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 18. Juli 2001 I R 38/99, BStBl II 2002, 27, unter B.II.2.a).

10 2. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (BFH/NV 2010, 1968) entfaltet ein Steuergesetz nur dann eine --grundsätzlich unzulässige-- echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen), wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, nach § 25 Abs. 1 EStG des Kalenderjahres.

11 Auch dann aber, wenn der Gesetzgeber das Einkommensteuerrecht während des laufenden Veranlagungszeitraums umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn bezieht, bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage ebenfalls nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Im Rahmen dieser Abwägung erachtet das BVerfG Vereinbarungen für uneingeschränkt schutzwürdig, die noch vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag verbindlich getroffen wurden. Weniger schutzbedürftig sind Vereinbarungen, die nach dem Tag der Einbringung des Gesetzentwurfs im Bundestag abgeschlossen wurden. Hier konnten sich die an der Vereinbarung Beteiligten in gewissem Umfang auf eine Änderung der Rechtslage einstellen. Mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch im Folgejahr unverändert fortbestehen; sie sind vielmehr grundsätzlich in der Lage, ihre wirtschaftlichen Dispositionen an mögliche zukünftige Änderungen anzupassen.

12 3. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der Einführung des geminderten Höchstbetrags durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zum 1. August 1997 um eine unechte Rückwirkung.

13 Das Vertrauen des Klägers ist im Streitfall nicht schutzwürdig. Denn die nach dem Beschluss des BVerfG in BFH/NV 2010, 1968 mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs erreichte Öffentlichkeit einer geplanten Gesetzesänderung bewirkte im Streitfall der Beschluss des Vermittlungsausschusses am 4. August 1997. Der Kläger hat die für die Anteilsveräußerung maßgebliche wirtschaftliche Disposition aber erst am 25. August 1997 getroffen, da das MOU vom 4. Juni 1997 noch keine vertragliche Bindung bewirkte. Auch fehlen Anhaltspunkte dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an den veräußerten Anteilen bereits früher als zum 1. September 1997 --wie vom FG festgestellt-- übergegangen wäre.

14 Die insoweit maßgeblichen tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) zum MOU sind möglich, sie verstoßen nicht gegen Denkgesetze und allgemeine Auslegungsregeln; sie sind daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere der Vertragsauslegung durch das FG pflichtet der Senat bei. Sie folgt schon aus den Ziff. 15, 16 und 18 des MOU: In Ziff. 15 ist als "Tag des Closings" der 1. September 1997 oder "das (spätere) Datum des Eintritts der letzten aufschiebenden Bedingung" vorgesehen. Nach Ziff. 16 hängt der "Vollzug des Kaufes" von diversen notwendigen Zustimmungen und Genehmigungen, um die sich die Vertragspartner nach Ziff. 18 "unmittelbar nach Unterzeichnung dieses MOU" erst noch bemühen müssen, sowie dem Abschluss verschiedener weiterer Vereinbarungen ab. Vor allem aber haben die Parteien nach Ziff. 21 des MOU bis zum Abschluss des Anteilskaufvertrags, des Beratervertrags und der Mietverträge und des Eintritts der aufschiebenden Bedingungen "keinerlei rechtliche Verpflichtungen und Rechte nach diesem MOU gegeneinander". Sie verzichten auf die "Geltungmachung von Schadensersatzansprüchen, Ansprüchen auf Kosten und Auslagen sowie von sonstigen Ansprüchen im Zusammenhang mit diesem MOU".

15 Danach war am 25. August 1997 das Vertrauen auf den Fortbestand des Höchstbetrags von 30 Mio. DM im Sinne der dargelegten Rechtsprechung des BVerfG nicht mehr schutzwürdig. Da die Minderung des Höchstbetrags keine schutzwürdige Vertrauensposition des Klägers verletzte, ist die Anwendung des geminderten Höchstbetrags auf den Streitfall auch nicht unverhältnismäßig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de