Vorlagebeschluss vom 23. Oktober 2019, XI R 43/18

Verfassungsrechtlich zulässige Rückwirkung des § 43 Abs. 18 KAGG?

ECLI:DE:BFH:2019:VV.231019.XIR43.18.0

BFH XI. Senat

KAGG § 40a Abs 1 S 2, KAGG § 43 Abs 18, KStG § 8b Abs 3, GG Art 20 Abs 3, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80 Abs 1, StVergAbGProtUmsG , KAGG § 40a Abs 1, KStG § 8b Abs 2

vorgehend FG Münster, 19. Juni 2018, Az: 10 K 3981/16 K

Leitsätze

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 43 Abs. 18 KAGG, der die Anwendung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes auf alle noch nicht bestandskräftigen Festsetzungen auch des Veranlagungszeitraums 2003 anordnet, soweit Veräußerungen im Mai 2003 betroffen sind, infolge Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist .

Tenor

Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 43 Abs. 18 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften, der die Anwendung des § 40a Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften i.d.F. des sog. Korb II Gesetzes auf alle noch nicht bestandskräftigen Festsetzungen auch des Veranlagungszeitraums 2003 anordnet, soweit Veräußerungen im Mai 2003 betroffen sind, infolge Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist, ob sog. negative Aktiengewinne aus der Veräußerung von Sonder-Wertpapiervermögen bei der Einkommensermittlung nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Jahr 2003 (Streitjahr) geltenden Fassung (KStG) i.V.m. § 40a Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) i.d.F. des Art. 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840) im Streitjahr hinzuzurechnen sind.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Versicherungsverein a.G., gehört zu einem ...konzern und betreibt für diesen (als Unternehmen in einem sog. Gleichordnungskonzern i.S. des § 18 Abs. 2 des Aktiengesetzes) das Versicherungsgeschäft. Im Jahr 2003 veräußerte er Anteilscheine an drei Spezialfonds und erzielte hieraus Buchgewinne:

3

Fonds	Anzahl der Anteile	Veräußerung am	Buchgewinn
Fonds A	...	15.05.2003	
Fonds A	...	19.05.2003	
Fonds A	...	20.05.2003	

Fonds A	...	23.05.2003	... €
Fonds B	...	19.05.2003	... €
Fonds C	...	29.08.2003	... €
Gesamt			... €

4 Aus der Veräußerung der Anteilscheine an dem Fonds D erzielte er einen buchtechnischen Verlust in Höhe von ... €.

5 Im Rahmen seiner Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger die Buchgewinne (Fonds A, B, C) als nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG steuerfrei ("Steuerfreie Erträge aus dem Abgang von Investmentfondsanteilen"). Einen Anleger-Aktiengewinn oder -verlust ermittelte er nicht.

6 Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 06.07.2005, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, und mit Bescheid vom 06.01.2009, der den Ausgangsbescheid aus anderen Gründen änderte, veranlagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Kläger hinsichtlich der Buchgewinne aus der Veräußerung der Anteilscheine erklärungsgemäß. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb im Änderungsbescheid vom 06.01.2009, mit dem die Körperschaftsteuer auf ... € festgesetzt wurde, bestehen.

7 Im Zuge einer Außenprüfung ermittelte man zu der Veräußerung der Anteilscheine an den Fonds A, B und C die folgenden Anleger-Aktienverluste, die der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitig sind (Tz. 2.11.8 des Außenprüfungsberichts vom 09.03.2011):

8

Fonds	**Anleger-Aktienverlust**
A	... €
B	... €
C	... €
Gesamt	... €

9 Das FA änderte den Körperschaftsteuerbescheid in der Weise, dass dieser Betrag (als sog. negativer Aktiengewinn) dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet und zugleich die Steuerfreistellung der Buchgewinne rückgängig gemacht wurde; der Verlust aus dem Verkauf des Fonds D wurde nicht hinzugerechnet.

10 Betrag der Einkommenskorrektur:

Bisher	... €
abzgl. bisher steuerfrei belassene Buchgewinne	... €
errechneter Anleger-Aktienverlust	... €
Korrektur Verkauf Rentenfonds	... €
	... €

11 Die Einkommenserhöhung betrug folglich ... € und der Betrag der nicht abziehbaren Kosten minderte sich um ... € (Änderungsbescheid vom 12.04.2011; Festsetzung der Steuer auf ... €).

12 Mit seinem hiergegen erhobenen Einspruch wandte sich der Kläger gegen die Hinzurechnung der negativen Aktiengewinne aus der Veräußerung der Investmentfonds. § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG dürfe als Verweisungsnorm auf § 8b Abs. 3 KStG nicht herangezogen werden, da diese Regelung erst mit dem Korb II-Gesetz vom 22.12.2003 (Verkündung am 27.12.2003; Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 15.08.2003, Einbringung in den Bundestag am 08.09.2003) in Kraft getreten sei. Vor Einführung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG habe es keine dem § 8b Abs. 3

KStG entsprechende Regelung für Wertpapier-Sondervermögen gegeben. Die rückwirkende Einführung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG durch § 43 Abs. 18 KAGG sei unzulässig. Der Einspruch wurde zurückgewiesen (Einspruchsentscheidung vom 12.12.2016).

13 Im Klageverfahren, das erfolglos blieb (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 20.06.2018 - 10 K 3981/16 K, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1478), hatte das FA den Körperschaftsteuerbescheid aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen am 11.05.2018 geändert.

14 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.

15 Er beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 11.05.2018 dahingehend abzuändern, dass die außerbilanzielle Hinzurechnung der negativen Aktiengewinne in Höhe von ... € rückgängig gemacht und das zu versteuernde Einkommen entsprechend gemindert wird, und regt eine Normenkontrollvorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) an.

16 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

17 Infolge der vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit des § 43 Abs. 18 KAGG, der die Anwendung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes auf alle noch nicht bestandskräftigen Festsetzungen auch des Veranlagungszeitraums 2003 anordnet, soweit Veräußerungen im Mai 2003 betroffen sind, war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen.

18 Nach Überzeugung des Senats ist § 43 Abs. 18 KAGG mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar und verstößt insoweit gegen Art. 20 Abs. 3 GG, als durch die Anwendung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes auf alle noch nicht bestandskräftigen Festsetzungen auch des Veranlagungszeitraums 2003 Veräußerungen im Mai 2003 betroffen und dabei erzielte sog. negative Anleger-Aktiengewinne unter Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind.

19 I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschrift

20 1. Das Recht der inländischen Investmentgesellschaften war bis zum 31.12.2003 im Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften geregelt (ursprüngliche Fassung vom 16.04.1957, BGBl I 1957, 378). Dieses Gesetz enthielt die aufsichts- und steuerrechtlichen Vorschriften für inländische Kapitalanlagegesellschaften. Es wurde im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen (Investmentmodernisierungsgesetz) vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2676) mit Wirkung vom 01.01.2004 durch das Investmentgesetz für das Aufsichtsrecht und das Investmentsteuergesetz (InvStG 2004) für das Steuerrecht abgelöst. Das Investmentgesetz wurde inzwischen durch das am 22.07.2013 in Kraft getretene Kapitalanlagegesetzbuch ersetzt (BGBl I 2013, 1981), das Investmentsteuergesetz durch das Investmentsteuergesetz 2018 (Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19.07.2016, BGBl I 2016, 1730).

21 In dem Gesetzgebungsverfahren zum Investmentmodernisierungsgesetz setzte sich der Gesetzgeber u.a. mit einem Auslegungsproblem zur ertragsteuerrechtlichen Berücksichtigungsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auseinander (vgl. § 8 InvStG 2004). Es ging um die Frage, ob der in § 8b Abs. 3 KStG in der ab 01.01.2001 geltenden Fassung vorgesehene Ausschluss der Berücksichtigungsfähigkeit von Teilwertabschreibungen (vgl. BTDrucks 14/2683, 79) auch auf Kapitalanlagegesellschaften Anwendung findet, obwohl § 40a KAGG auf diese Vorschrift nicht verwies. Der Gesetzgeber erstreckte die seiner Auffassung nach im Vergleich zur bisherigen Rechtslage nur klarstellende Lösung, wonach § 8b Abs. 3 KStG auch auf Kapitalanlagegesellschaften Anwendung finde, durch eine Änderung des auslaufenden KAGG zugleich auf die Vergangenheit. Die dies anordnenden Regelungen des § 40a Abs. 1 Satz 2 und des § 43 Abs. 18 KAGG wurden in das sog. Korb II-Gesetz aufgenommen. Die Gesetzgebungsverfahren zum Korb II-Gesetz und zum Investmentmodernisierungsgesetz wurden in der zweiten Hälfte des Jahres 2003 durchgeführt (vgl. zu den Gesetzentwürfen der Bundesregierung BRDrucks 560/03 vom 15.08.2003 und BRDrucks 609/03 vom 28.08.2003; vgl. BTDrucks 15/1518 vom 08.09.2003 und BTDrucks 15/1553 vom 19.09.2003). Das Investmentmodernisierungsgesetz wurde am 19.12.2003, das Korb II-Gesetz am 27.12.2003 im Bundesgesetzblatt verkündet.

22 2. Hintergrund der Einführung des § 40a Abs. 1 KAGG war der Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (später Teileinkünfteverfahren). Dieser Systemwechsel hatte u.a. zu Änderungen des KAGG geführt (vgl. BTDrucks 14/2683, 132). An den durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433) eingeführten --zunächst nur aus einem Satz bestehenden-- § 40a Abs. 1 KAGG a.F. wurde durch das Korb II-Gesetz vom 22.12.2003 ein zweiter Satz angefügt, für den es in der vorherigen Fassung noch keine Entsprechung gegeben hatte:

"(1) [1]Auf die Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Anteilscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, sind § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden, soweit sie dort genannte, dem Anteilscheininhaber noch nicht zugeflossene oder als zugeflossen geltende Einnahmen enthalten oder auf Beteiligungen des Wertpapier-Sondervermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören. [2]Auf Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen stehen, sind § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden, soweit die Gewinnminderungen auf Beteiligungen des Wertpapier-Sondervermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören."

23 Die zeitliche Anwendung des § 40a Abs. 1 KAGG wurde durch das Korb II-Gesetz in § 43 Abs. 18 KAGG wie folgt festgelegt:

"(18) § 40a Abs. 1 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Festsetzungen noch nicht bestandskräftig sind."

24 Nach der Begründung des Regierungsentwurfs (vgl. BTDrucks 15/1518, 17) handelt es sich bei § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG um eine "redaktionelle Klarstellung, dass § 8b Abs. 3 KStG auch bei Investmentanteilen gilt, wenn Verluste aus der Veräußerung der Anteilsscheine oder Teilwertminderungen auf Wertminderungen der in dem Wertpapier-Sondervermögen befindlichen Beteiligungen beruhen". Zur Regelung ab Veranlagungszeitraum 2004 s. § 8 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 InvStG 2004 i.V.m. § 8b KStG.

25 3. Nach dem Beschluss des BVerfG vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08 (BVerfGE 135, 1) ist § 43 Abs. 18 KAGG wegen Verletzung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots partiell (Veranlagungszeiträume 2002 und früher) nichtig; dazu heißt es in den Leitsätzen: "1. Den Inhalt geltenden Rechts kann der Gesetzgeber mit Wirkung für die Vergangenheit nur in den verfassungsrechtlichen Grenzen für eine rückwirkende Rechtsetzung feststellen oder klarstellend präzisieren. 2. Eine nachträgliche, klärende Feststellung des geltenden Rechts durch den Gesetzgeber ist grundsätzlich als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn dadurch eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden wird oder eine davon abweichende Auslegung ausgeschlossen werden soll." Das BVerfG hat in seinem Beschluss die auf den Veranlagungszeitraum 2002 abzielende Vorlagefrage auf den Veranlagungszeitraum 2001 erstreckt, da sich die nach der Vorlage für den im Ausgangsverfahren entscheidungserheblichen Veranlagungszeitraum 2002 erheblichen Verfassungsrechtsfragen in gleicher Weise für das Jahr 2001 stellen würden. Im Weiteren ist dort (zu B.I.5. [= Rz 37] - Station "Zulässigkeit der Vorlage") ausgeführt: "... Eine Erstreckung der Vorlage auf den Veranlagungszeitraum 2003 kommt hingegen nicht in Betracht, weil die verfassungsrechtliche Beurteilung bezüglich dieses Veranlagungszeitraums (vgl. Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 21. Juli 2009 - 1 K 733/2007 -, EFG 2010, S. 163) schon im Hinblick auf die Einordnung der gesetzlichen Rückwirkung eigene Probleme und teilweise andere Fragen aufwirft."

26 § 43 Abs. 18 KAGG ist damit verfassungswidrig, soweit er für Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen stehen, die rückwirkende Anwendung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG in den Veranlagungszeiträumen 2001 und 2002 anordnet. Insoweit entfaltet § 43 Abs. 18 KAGG schon in formaler Hinsicht echte Rückwirkung. Die rückwirkende Verweisung auf § 8b Abs. 3 KStG in § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG ist aus verfassungsrechtlicher Sicht als konstitutive Änderung der bisherigen Rechtslage zu behandeln und damit auch materiell an den Grundsätzen einer echten Rückwirkung zu messen. Die Voraussetzungen einer nur ausnahmsweise zulässigen echten Rückwirkung liegen nicht vor.

27 4. Die Rechtsfrage, ob auf eine Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG --ohne Berücksichtigung des § 43 Abs. 18 KAGG-- durch Auslegung "einfachen Rechts" für den Veranlagungszeitraum 2002 geschlossen werden kann, hat der

Bundesfinanzhof (BFH) durch Urteil vom 25.06.2014 - I R 33/09 (BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699) abschlägig beantwortet: "Der in § 40a Abs. 1 KAGG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 umfasst nicht zugleich die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 KStG 2002 als Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn." Diese Linie wurde durch Urteil vom 30.07.2014 - I R 74/12 (BFHE 249, 430, BStBl II 2016, 701) bestätigt. Insbesondere ist im BFH-Urteil in BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699 herausgestellt, dass das "Transparenzprinzip" (da nur als eingeschränktes zu verstehen, s. sogleich) nicht als teleologisches Leitprinzip geeignet ist, die Gesetzeslücke belastend und damit eingriffsrechtfertigend zu schließen.

28 II. Einfachgesetzliche Rechtslage

Die Revision ist unbegründet, wenn § 43 Abs. 18 KAGG verfassungsgemäß ist. Sie hat jedoch Erfolg, wenn die Regelung (gegebenenfalls in bestimmten Fallsituationen, die im Streitfall "auch" vorliegen) gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt.

29 Unter Anwendung des § 43 Abs. 18 KAGG ist der im Streitfall (Streitjahr 2003) im Zuge der Veräußerung der Anteilscheine realisierte sog. negative (Anleger-)Aktiengewinn bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens hinzuzurechnen (§ 8b Abs. 3 KStG). Dem entspricht die --von der Vorinstanz als rechtmäßig bestätigte-- angefochtene Steuerfestsetzung (zur Verwaltungsauffassung [Anwendung der Regelung ab Veranlagungszeitraum 2003] s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.07.2016, BStBl I 2016, 763). Dies ist unter den Beteiligten nicht im Streit.

30 Sollte allerdings § 43 Abs. 18 KAGG nicht oder jedenfalls in bestimmten Fallsituationen, die im Streitfall "auch" vorliegen, nicht anzuwenden sein, ist das im angefochtenen Steuerbescheid berücksichtigte zu versteuernde Einkommen des Klägers herabzusetzen. Denn der in § 40a Abs. 1 KAGG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000 enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG erfasst nicht zugleich die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 KStG als Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Veräußerung von Anteilscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn (s. die zu B.I.4. angeführte Rechtsprechung des BFH).

31 III. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Nach Überzeugung des vorlegenden Senats verletzt die bezogen auf das Streitjahr in § 43 Abs. 18 KAGG angeordnete und --(streitfallbezogen:) für Veräußerungen im Mai 2003-- rückwirkende Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG den Grundsatz rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes und verstößt insoweit gegen Art. 20 Abs. 3 GG.

32 1. Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 08.06.1977 - 2 BvR 499/74, 2 BvR 1042/75, BVerfGE 45, 142, 167 f.; vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 41). Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 23.11.1999 - 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239, 262; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, Rz 41; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 134). Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 45, 142, 167 f.; vom 22.03.1983 - 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 356 f.; vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242; vom 03.12.1997 - 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78 f.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 134).

33 a) Eine sog. unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 101, 239, 263; vom 10.06.2009 - 1 BvR 706/08, 1 BvR 814/08, 1 BvR 819/08, 1 BvR 832/08, 1 BvR 837/08, BVerfGE 123, 186, 257), beispielsweise, wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"; vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 63, 343, 356; in BVerfGE 72, 200, 242; in BVerfGE 97, 67, 79; vom 05.02.2002 - 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 37 f.; vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 17). Sie ist grundsätzlich zulässig (so BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 132, 302, Rz 43; in BVerfGE 135, 1, Rz 40; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 136). Allerdings können sich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem

Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen sind überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, Rz 43, m.w.N.).

34 b) Im Steuerrecht liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum ändert; denn nach § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1, § 25 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes bzw. § 30 Nr. 3 KStG entsteht die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, d.h. des Kalenderjahres (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 72, 200, 252 f.; in BVerfGE 97, 67, 80; in BVerfGE 132, 302, Rz 44; in BVerfGE 135, 1, Rz 42; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 142).

35 Sofern eine Steuerrechtsnorm nach diesen Grundsätzen unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, Rz 46; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 139). Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass rückwirkende Regelungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums, die danach der unechten Rückwirkung zugeordnet werden, in vielerlei Hinsicht den Fällen echter Rückwirkung nahestehen. Allerdings ist auch in diesem Fall eine unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, 17 f.; vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, 47 f.; vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, 76 f.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 138 f.). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht aber insbesondere nicht so weit, den Regelungsadressaten vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 08.03.1983 - 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312; vom 10.04.1984 - 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1; vom 30.09.1987 - 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256; vom 10.12.1985 - 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloße allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 105, 17, 40; vom 08.12.2009 - 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104, 135; in BVerfGE 132, 302, Rz 45; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 138).

36 c) Wenn der Gesetzgeber das Körperschaftsteuerrecht während des laufenden Veranlagungszeitraums umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn bezieht, bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens deshalb stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, 20; in BVerfGE 127, 31, 48 f.; in BVerfGE 132, 302, Rz 46; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 139).

37 Wo danach jeweils die Grenzen verfassungsrechtlich zulässiger unechter Rückwirkung innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums liegen, hängt wesentlich von den Umständen des Einzelfalls ab. Vertrauen ist besonders schutzwürdig, wenn die Betroffenen zum Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung nach der alten Rechtslage eine verfestigte Erwartung auf Vermögenszuwächse erlangt und realisiert hatten oder hätten realisieren können (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, 21; in BVerfGE 127, 61, 79 f.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 140). Das gilt vor allem dann, wenn auf der Grundlage des geltenden Rechts vor Verkündung des rückwirkenden Gesetzes bereits Leistungen zugeflossen waren (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31, 56 ff.; einschränkend insoweit BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, Rz 64 ff.). Besonders schutzwürdig ist das Vertrauen der Betroffenen zudem dann, wenn diese vor der Einbringung des neuen Gesetzes in den Bundestag verbindliche Festlegungen getroffen hatten (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 31, 50; in BVerfGE 132, 302, Rz 54 ff.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 140). Umgekehrt werden grundsätzlich (allgemeine) Gegenfinanzierungsinteressen (s. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31, 59; s. zur nicht ausreichenden Rechtfertigung durch das Argument der Erhöhung des Steueraufkommens auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, Rz 73) und Vorhaben, die die Rechtslage verbessern oder Besteuerungslücken schließen sollen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, 26; in BVerfGE 127, 31, 59), nicht als ausreichend angesehen.

38 2. Nach diesen Maßstäben führt § 43 Abs. 18 KAGG im Streitjahr nach der Maßgabe dieser formalen ("tatbestandstechnischen") Unterscheidung zu einer unechten Rückwirkung. Denn das sog. Korb II-Gesetz wurde am 27.12.2003 im Bundesgesetzblatt verkündet, seine belastenden Rechtsfolgen (hier: Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG) treten jedoch --unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt (Veräußerung der Anteilscheine im Lauf des Jahres 2003)-- erst im Zeitpunkt der Entstehung der Körperschaftsteuer für das Streitjahr,

also am 31.12.2003, ein (s.a. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 42; gl.A. --neben der Vorinstanz-- auch FG Nürnberg, Urteil vom 21.07.2009 - 1 K 733/2007, EFG 2010, 163; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.11.2017 - 4 K 3397/15, EFG 2018, 401 [anhängige Revision IV R 19/17]; s.a. Maciejewski/Thelen, Die Öffentliche Verwaltung 2015, 271, 275; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, AO/FGO, § 4 AO Rz 733; ablehnend Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz 16a, jeweils m.w.N.).

39 3. Vor dem Gesetzeserlass getätigte verbindliche Dispositionen des Klägers (hier: Veräußerung/Rückgabe der Anteilscheine) verdienen nach Auffassung des vorlegenden Senats dem Grundsatz nach Vertrauensschutz.

40 a) Allerdings hat die Vorinstanz auf ein Fehlen eines schutzwürdigen Vertrauens bei dem Kläger erkannt, und dies damit begründet, dass die Rechtslage von Anfang an umstritten gewesen sei (ebenso in der Sache FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2018, 401; FG Nürnberg, Urteil vom 13.12.2016 - 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606; Hinweis auf das Sondervotum von Masing zum BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, BVerfGE 135, 29, Rz 85 ff.). Auch wenn der BFH in seinem Urteil in BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699 die Auffassung vertreten habe, dass § 40a Abs. 1 KAGG in der bis zum sog. Korb II-Gesetz geltenden Fassung keine Rechtsgrundlage für die Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG "darstelle", ändere dies jedoch nichts daran, dass weder die eine noch die andere Auslegung "von Verfassungs wegen" zwingend geboten gewesen sei. Die Fachgerichte hätten ("von Verfassungs wegen") eine Auslegung von § 40a Abs. 1 KAGG in der bis zum sog. Korb II-Gesetz geltenden Fassung i.S. einer Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG ohne Weiteres herbeiführen können, womit die betroffenen Steuerpflichtigen auch hätten rechnen müssen.

41 b) Diese Deutung von "Vertrauen" wird jedoch sowohl der verfassungsrechtlichen Maßgabe einer "Kontinuitätsgewähr" des geltenden Rechts (s. allgemein Birk in Pezzer [Hrsg.], Vertrauensschutz im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- 27 [2004], 9, 13 ff.; Mellinghoff, ebenda, 25, 30 und 34 ff.) auf der Grundlage einer sog. Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung als auch der Grundstruktur der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (als Vorbehalt des Gesetzes [z.B. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 3 Rz 230]; Waldhoff, DStJG 27 [2004], 129, 143 f.; s.a. § 85 AO) nicht gerecht.

42 Der BFH hat zwar erst im Jahr 2014 (BFH-Urteil in BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699) eine die Auslegungsfrage "einfachen Rechts" abschließend beantwortende Entscheidung getroffen; er hat dabei --in Kenntnis des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 135, 1 und der im Sondervotum von Masing konkret formulierten Rechtseinschätzung, der Gesetzeszweck erzwinge eine belastende Entscheidung-- auf das Fehlen eines allgemein auslegungsleitenden Gesetzesprinzips erkannt und dabei auch zugrunde gelegt, dass sich eine (etwaige) rechtspolitische Fehlerhaftigkeit nicht eingriffsrechtfertigend auswirken kann. Aber diese Entscheidung zum dortigen Streitjahr 2002 hat uneingeschränkt (rechtsbeschreibende) Wirkung auf den Folge-Veranlagungszeitraum 2003. Es kommt nicht in Betracht, für diesen Veranlagungszeitraum (das hier einschlägige Streitjahr 2003) relativierend zu berücksichtigen, dass "nur eine unechte Rückwirkung vorliegt, so dass die Erwägungen des BVerfG" (wohl gemeint: zur offenen Auslegungsfrage "einfachen Rechts", die eine "echte Rückwirkung" nicht rechtfertigt) "hier nicht in gleicher Schärfe gelten" (so Oellerich, EFG 2018, 406, 407; in der Sache aber ebenfalls FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2018, 401). Wenn es dem Gesetzgeber nicht ohne weiteres zuzugestehen ist, durch rückwirkende "klarstellende" Gesetzgebung eine Gesetzesauslegung seines Verständnisses unabhängig von der zur Norminterpretation berufenen Fachgerichtsbarkeit zu installieren (so die Erkenntnis aus dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1; s.a. z.B. Birk, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 338, 339; differenzierend Osterloh, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2015, 201, 206 ff.), hat dies nichts damit zu tun, ob als Prüfungsmaßstab auf der Grundlage der rein formalen Begrifflichkeit eine "echte" oder eine "unechte Rückwirkung" heranzuziehen ist. Jedenfalls kann sich die einzelfallbezogene Vertrauensfrage nicht an den Maßgaben des jahresbezogenen Veranlagungszeitraums ausrichten, so dass etwa eine Disposition am 31.12.2002 "schützenswerter" wäre als eine solche am 01.01.2003 (s.a. Pelka, DStJG 27 [2004], 118 f., und Spindler, ebenda, 119 f. [Diskussionsbeiträge]), sondern wird allein durch die vertrauensbezogenen Umstände --die im Streitjahr (zunächst) gegenüber dem Vorjahr unverändert vorliegen-- bestimmt (so im Ergebnis auch z.B. Mellinghoff, DStJG 27 [2004], 25, 53 und 59 [Diskussionsbeitrag]; Spindler, DStJG 27 [2004], 69, 88; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 28; wohl auch Osterloh, StuW 2015, 201, 206).

43 Eine andere Deutung lässt sich abweichend zur Auffassung des FG Baden-Württemberg (im Urteil in EFG 2018, 401) auch nicht aus Rz 37 des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 135, 1 zur Zulässigkeit der dortigen Vorlage (bzw. der Frage der [weiteren] Erstreckung der Vorlage auf das Folgejahr mit der Situation einer "unechten Rückwirkung") schließen, indem dort für die verfassungsrechtliche Beurteilung (schon im Hinblick auf die Einordnung der gesetzlichen Rückwirkung) auf "eigene Probleme und teilweise andere Fragen" hingewiesen wird. Denn diese Passage erklärt sich ohne weiteres schon aus dem eigenständigen Prüfungspunkt einer etwaigen

"Vertrauenszerstörung" im Änderungsjahr (hier: 2003), die auch Sachgegenstand der vom BVerfG (Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 37) zitierten Entscheidung des FG Nürnberg (Urteil in EFG 2010, 163) ist. Jedenfalls kann der Senat nicht darin zustimmen, dass abgesehen von den (auch) eine "echte Rückwirkung" rechtfertigenden Situationen (s. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 65, m.w.N.; s.a. Hey in Tipke/Lang, a.a.O., § 3 Rz 269; Wernsmann in HHSp, § 4 AO Rz 752 ff. - insbesondere: Beteiligte mussten mit einer belastenden Änderung rechnen; es lag eine "unklare/verworrene Rechtslage" vor; das Recht war systemwidrig/unbillig, so dass Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestanden) allein der Umstand einer offenen Auslegungsfrage --wenn bislang eine abschließende Entscheidung des zuständigen Fachgerichts zur Auslegung nicht vorliegt-- "vertrauenshindernd" ist. Denn eine Rechtslage ist nicht allein unter dem Aspekt "unklar", dass eine solche gerichtliche Entscheidung noch aussteht; und von einer "verworrenen Rechtslage" konnte mit Blick auf § 40a Abs. 1 KAGG nicht die Rede sein (s. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 67 ff.), ebenfalls nicht (s. die angeführte BFH-Rechtsprechung) von einer "systemwidrigen und unbilligen Regelung".

44 Nach der Überzeugung des Senats vertraut der Steuerpflichtige, wenn der (steuerrechtliche) Eingriffstatbestand nicht ausdrücklich normiert ist, auch nicht "lediglich" auf seine eigene (im Zweifel ihm "günstige") Rechtsauslegung bzw. "die Chance einer für ... (ihn) günstigen Rechtsprechung" (so aber Masing, Sondervotum zu BVerfGE 135, 1, BVerfGE 135, 29, Rz 90). Vielmehr vertraut er auf den Grundsatz, nicht ohne klare Rechtsgrundlage mit einer Steuerpflicht belastet zu werden (so im Ergebnis auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 69; s. insbesondere auch Hey, DStJG 27 [2004], 91, 101; Birk, FR 2014, 338, 339 f.). Und es ist bereits im Vorlagebeschluss des FG Münster vom 22.02.2008 - 9 K 5096/07 K (EFG 2008, 983, zum Verfahren 1 BvL 5/08 in BVerfGE 135, 1) ausgeführt, dass zeitlich vor der Gesetzesinitiative der Bundesregierung von einer ernsthaft umstrittenen Rechtsfrage nicht ausgegangen wurde (s. insoweit auch allgemein BFH-Beschluss vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398, Rz 54).

45 Jedenfalls ist der Senat davon überzeugt, dass allein der abstrakte Umstand einer Möglichkeit belastender Rechtsauslegung nicht bereits vertrauenshindernd ist. "Vertrauen" wird man nicht dadurch begrenzen können, dass dem Steuerpflichtigen angemaßt wird, eine Auslegung "von Verfassung wegen" i.S. einer nicht zweifelsbefreiten Erkenntnis, dass im Zeitpunkt der Disposition eine Situation der "verfassungswidrigen Besserstellung" vorliegt, auf deren Fortbestand nicht zu vertrauen ist, vorzunehmen (s.a. Hey in DStJG 27 [2004], 91, 104 f.). Der Steuerpflichtige wäre "vorauseilend" gehalten, stets eine (nachteilige) Änderung der bestehenden Rechtslage zu antizipieren und sein Verhalten danach auszurichten. Dem kann nicht zugestimmt werden. Vielmehr muss es nach der Überzeugung des Senats auch ein "Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz" geben (s. den Beitragstitel von Hey in DStJG 27 [2004], 91; s.a. dies. in Tipke/Lang, a.a.O., § 3 Rz 268).

46 c) Vertrauensschutz ist allerdings nicht mehr zu gewähren, wenn der Vertrauenstatbestand entfallen ist. Ein solcher Umstand ist nach der Überzeugung des Senats jedenfalls vor der auf den 29.08.2003 datierenden Veräußerung der Anteile des Fonds C durch den Kläger eingetreten.

47 aa) Die Veräußerung (oder Rückgabe) der Anteilscheine ist ein verbindlicher und willensgetragener Dispositionsakt; an ein solches "definitives" Ereignis (als abgeschlossener Lebensvorgang) ist für die vertrauensschutzbezogene Prüfung eines Besteuerungstatbestands zur Besteuerung von Veräußerungstatbeständen in zeitlicher Hinsicht anzuknüpfen (zur Diskussion einer differenzierten --unter möglicherweise zeitlich auf den Erwerb vorgezogenen-- Sicht je nach der Art der Dispositionsbezogenheit der Norm s. Spindler in DStJG 27 [2004], 69, 88 f.; Kirchhof in Isensee/Kirchhof [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl., § 118 Rz 114; Wernsmann in HHSp, § 4 AO Rz 772). Dabei ist nach der Überzeugung des Senats --entgegen der Ansicht des Klägers-- für die Frage, ob ein Vertrauensschutz gerechtfertigt ist, ohne Bedeutung, dass im Realisationszeitpunkt ein besitzzeitanteiliger Wert die Besteuerung (mit-)bestimmen soll, der je nach der (von der Vorinstanz nicht festgestellten) Behaltenszeit der Anteilscheine auch auf Vorjahre entfallen kann. Es handelt sich insoweit nicht um behaltenszeitzugehörige Komponenten eines Einkünftetatbestands, sondern um Komponenten, die den Veräußerungs- bzw. Rückgabepreis der Anteilscheine (die "Substanz") betreffen (s. die Darstellung der Funktionsweise z.B. bei FG Nürnberg, Urteil in EFG 2010, 163 Rz 39 f.). Insoweit kann allenfalls die Höhe der Besteuerung in Frage stehen, nicht aber die hier maßgebliche Entscheidung zur Besteuerung der Veräußerung/Rückgabe "dem Grunde nach".

48 bb) Für die Frage, ab welchem Zeitpunkt bereits vor Verkündung einer Neuregelung nicht mehr auf den Bestand der noch geltenden Rechtslage vertraut werden kann, ist in erster Linie der Gang des Gesetzgebungsverfahrens bis zur Neuregelung entscheidend, und dabei vor allem die öffentliche Bekanntgabe entsprechender Entwurfstexte (BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 150). Dabei kann nicht nur die Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag (Art. 76 Abs. 1 GG), sondern bereits dessen Zuleitung zum Bundesrat (Art. 76

Abs. 2 GG) vertrauenszerstörende Wirkung haben (BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 152; wohl auch Maurer in Isensee/Kirchhof, a.a.O., § 79 Rz 72; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., Einleitung Rz 49 a.E.; ders., Deutsches Steuerrecht 2015, 717, 720 ["bei einer noch in der Entwicklung begriffenen Rechtslage"]; eher kritisch Hey in Tipke/Lang, a.a.O., § 3 Rz 270 [enge Grenzen]; ablehnend Schaumburg/Schaumburg in Mellinghoff/Schön/Viskorf [Hrsg.], Festschrift Spindler, 2011, 171, 185, m.w.N.). Denn in beiden Fällen hat sich ein nach dem Grundgesetz initiativberechtigtes Verfassungsorgan entschlossen, ein Gesetzgebungsverfahren förmlich einzuleiten. Hierzu muss ein ausformulierter Gesetzentwurf als Beschlussvorlage vorliegen. Mit einer Veröffentlichung haben die durch das Vorhaben Betroffenen die Möglichkeit, sich in ihrem Verhalten auf die etwaige Gesetzesänderung einzustellen. Es ist ihnen zumutbar, jedenfalls bei in die Zukunft wirkenden Dispositionen darauf Bedacht zu nehmen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303; s.a. das --Veräußerungen nach dem Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs zum sog. Korb II-Gesetz in den Bundestag betreffende-- Urteil des FG Nürnberg in EFG 2010, 163). Dies gilt unbeschadet des zutreffenden Hinweises, dass "bis zur Verkündung (des Gesetzes) der maßgebliche Gesetzentwurf ein rechtliches Nullum ist" (Schaumburg/Schaumburg, a.a.O., Festschrift Spindler, 171, 185), da es hier nicht um Rechtswirkungen geht, sondern um die Frage, inwieweit ein individuelles Vertrauen in Abwägung zu (entgegenstehenden) öffentlichen Belangen "schutzwürdig" ist.

49 Auch wenn der Gesetzentwurf der Bundesregierung nach den Bedingungen des Art. 76 Abs. 2 Satz 3 GG in den Bundestag (erst) am 08.09.2003 eingebracht wurde, ist der erkennende Senat davon überzeugt, dass sich die spätere Änderung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG nicht erst in diesem Zeitpunkt "vertrauenszerstörend" abzeichnete. Denn der Gesetzentwurf der Bundesregierung datiert vom 15.08.2003 (BRDrucks 560/03, 8 f. und 20). Das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage im Streitfall wird nach der Überzeugung des Senats (schon) mit dem öffentlich gewordenen Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 15.08.2003 (BRDrucks 560/03) erschüttert. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen ungeachtet der nicht prognostizierbaren Unwägbarkeiten betreffend Änderungsvorhaben im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens allgemein vorhersehbar (s. z.B. allgemein auch BFH-Beschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398 [Az. beim BVerfG: 2 BvL 7/13]). Denn Gegenstand dieses Gesetzentwurfs waren sowohl der Hinweis auf eine "redaktionelle Änderung" des § 40a Abs. 1 KAGG als auch die Anwendungsregelung auf alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen. Für einen steuerrechtlich beratenen Marktteilnehmer bestand schon zu diesem Zeitpunkt ein erkennbares Risiko, dass der --bislang in der Situation negativer Aktiengewinne "günstige"-- Rechtszustand keinen Bestand mehr haben könnte (so auch FG Nürnberg, Urteil in EFG 2010, 163, Rz 49; s.a. die --wenn auch jeweils normspezifischen-- Erwägungen [dort zu § 2a EStG a.F.] zu Grenzen des Vertrauensschutzes im BFH-Urteil vom 22.02.2017 - I R 2/15, BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709). Auch wenn die Überlegungen zum (eingeschränkten) sog. Transparenzprinzip nicht dazu ausreichen konnten, als teleologisches Leitprinzip eine Auslegung der Ursprungsnorm i.S. der Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG zu ermöglichen (s.o. zu der konkret das Jahr 2002 betreffenden BFH-Rechtsprechung), konnte eine situationsbezogene Konkretisierung des Prinzips bzw. (so das FG Nürnberg im Urteil in EFG 2010, 163) eine weitere Realisierung des Transparenzprinzips bei der Besteuerung der Anteilscheininhaber von Investmentfonds durch die klare gesetzliche Anordnung einer Anwendung der Abzugsbeschränkung in § 8b Abs. 3 KStG kraft ausdrücklicher und im Gesetzgebungsverfahren erfolgreich umgesetzter Initiative der gesetzgebenden Organe naheliegen.

50 Immerhin wird ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der Steuerrechtslage für den davor liegenden Zeitraum (hier: Mai 2003) durch diese Vorgänge im Gesetzgebungsverfahren (s. dazu oben) nicht beseitigt.

51 4. Der Kläger muss eine Enttäuschung seines in den Veräußerungszeitpunkten Mai 2003 bestehenden Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Diese Voraussetzung ist nach der Überzeugung des Senats im Streitfall nicht erfüllt.

52 a) Allerdings hat die Vorinstanz insoweit abweichend erkannt (ebenfalls FG Nürnberg, Urteil in EFG 2017, 1606; FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2018, 401 [anhängige Revision IV R 19/17]). Die Rechtslage vor der Gesetzesergänzung sei systemwidrig gewesen. Und die Beseitigung dieser Systemwidrigkeit und der damit verbundenen Besserstellung der Fondsanleger habe im Interesse der Allgemeinheit gelegen. Dem Vertrauen der Betroffenen in die Nichtanwendung von § 8b Abs. 3 KStG sei wegen der unsicheren Rechtslage kein besonderes Gewicht beizumessen, wohingegen die unbillige Begünstigung der Fondsanleger eklatant gewesen sei.

53 b) Der Senat folgt dieser Auffassung nicht. In der BFH-Rechtsprechung wurde in ausreichender Deutlichkeit geklärt, dass das von der Vorinstanz bemühte sog. Transparenzprinzip, das zum Gegenstand hat, dass im Prinzip dieselben

Besteuerungsfolgen eintreten sollen wie bei einer sog. Direktanlage, nicht als allgemeines teleologisches Leitprinzip für die Besteuerungsfolgen bei Besitz von Anteilscheinen herhalten kann, auch wenn es einzelnen KAGG-Strukturen --insbesondere den positiven Aktiengewinnen (s. z.B. Gosch, BFH-PR 2014, 422, 423)-- zugrunde lag (s. dazu die oben angeführte BFH-Rechtsprechung mit den dortigen Nachweisen, insbesondere das BFH-Urteil in BFHE 246, 310, BStBl II 2016, 699, Rz 14; s.a. ["eingeschränktes Transparenzprinzip"] FG Nürnberg in EFG 2010, 163, Rz 31 f.; FG München, Urteil vom 25.06.2019 - 6 K 1543/16, EFG 2019, 1608, Rz 29 [anhängige Revision I R 38/19]). Die Gesetzesänderung kann daher nicht als "systemlückenausfüllende" gesetzgeberische Maßnahme (zu einer solchen Situation z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709, Rz 25) verstanden werden, weil keine "Systemlücke" bestand. Wenn auf dieser Grundlage aber allenfalls eine "rechtspolitische Fehlerhaftigkeit" der geltenden Rechtslage zu erkennen sein könnte (ausstehende Parallelbehandlung zur Steuerfreistellung positiver Aktiengewinne), wird die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung zugunsten des Steuerpflichtigen aktiviert (wohl ablehnend Osterloh, StuW 2015, 201, 208 f.). Er vertraut --unabhängig davon, ob er einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn, wenn ein solcher errechnet worden wäre, steuerfrei erzielt hätte-- darauf, dass der auf seine Anteile entfallende besitzzeitanteilige Anleger-Aktienverlust bei einem Anteilsverkauf bzw. einer Anteilsrückgabe (der den Rückgabepreis negativ beeinflusst --s. z.B. FG Nürnberg, Urteil in EFG 2010, 163, Rz 40) nicht zu einer Einkommenserhöhung (auf der Grundlage der typisierenden Überlegung, dass der Veräußerungs-/Rückgabepreis um diesen Betrag gemindert ist) führt. Diese (erwartete) Besteuerungsfolge kann als "Planungs- und Handlungsgrundlage" (Mellinghoff, DStJG 27 [2004], 25, 46) für den Deinvestitionsentschluss bestimmend sein.

54 Der Senat weist auf dieser Grundlage und zur Vermeidung von "Vertrauensschutzlücken" (Hey in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], Festschrift BFH, 2018, 451, 475 f.) der "Enttäuschung" des Rechtsunterworfenen ein erhebliches Gewicht zu, da (auch) im Fall des Klägers nicht ersichtlich ist, dass dem Erwerb, dem Behalten und der Veräußerung der Anteilscheine eine Situation einer "gezielten und spekulativen Steuerplanung" (s. allgemein Mellinghoff, DStJG 27 [2004], 25, 51 f.) zugrunde liegt. Demgegenüber wird man dem allgemeinen Ziel der Weiterentwicklung oder Umgestaltung des Steuerrechts und der Erhöhung des Steueraufkommens --die schon nicht als Begründung des Änderungsvorhabens, das vermeintlich nur "klarstellend" sein sollte, angeführt waren-- jedenfalls nicht das ausschlaggebende Gewicht zuweisen können, eine rückwirkende Steuerbelastung zu rechtfertigen (s. allgemein z.B. BFH-Beschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398, Rz 55 und 57; BFH-Urteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709, Rz 23; s.a. Hey in Tipke/Lang, a.a.O., § 3 Rz 272; Wernsmann in HHSp, § 4 AO Rz 773, m.w.N.). Nach der Überzeugung des Senats führt dann aber eine Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht sowie der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe im Streitfall dazu, dass das Vertrauen des Klägers im konkreten Fall ("Bestandsinteresse" - hier bezogen auf die Veräußerungen im Mai 2003) einen Vorrang vor dem (aus fiskalischen Interessen auch möglichst rückwirkenden) Änderungsinteresse des Gesetzgebers hat (in der Tendenz für vergleichbare Konstellationen wohl ablehnend Osterloh, StuW 2015, 201, 208). Damit wird vertrauensbezogenen Dispositionen des Steuerpflichtigen nicht durchgehend ein Vorrang zugewiesen; aber der Gesetzgeber ist zur Wahrung eines berechtigten individuellen Vertrauensschutzinteresses gehalten, sein Änderungsinteresse grundsätzlich auf solche Dispositionen zu beschränken, die zeitlich nach der erkennbaren Initiative zur Änderung des Gesetzes unternommen worden sind.

55 Wenn man für den Zeitpunkt einer öffentlich erkennbaren Initiative zur Änderung des Gesetzes von einer "vertrauenszerstörenden Wirkung" bezogen auf die Gewährleistungsfunktion der (bestehenden) Rechtsordnung ausgeht, besteht nach der Überzeugung des Senats auch kein gesetzgeberischer Bedarf, zur gezielten Verhinderung eines sog. Ankündigungs- bzw. Mitnahmeeffekts eine Rückwirkung anzuordnen.

56 5. Eine verfassungskonforme Auslegung von § 43 Abs. 18 i.V.m. § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG ist nicht möglich. Der Gesetzgeber hat durch seine Vorstellung, eine "klarstellende Regelung" für alle offenen Verfahren (sowohl für das Streitjahr als auch alle Vorjahre) zu schaffen, ausreichend deutlich gemacht, dass er einen Vertrauensschutz nicht vorsehen wollte. Es ist nicht ersichtlich, dass die zeitliche Anwendungsvorschrift eine verdeckte Regelungslücke (s. allgemein BFH-Beschluss in BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398, Rz 60) aufweist.

57 6. Indem der Senat zunächst den Vertrauensbegriff auch bei der Prüfung der rechtsstaatlichen Grenzen einer unechten Rückwirkung im Grundsatz auf eine Weise versteht, die den Maßgaben der Prüfung bei der echten Rückwirkung nahekommt (s. z.B. auch Mellinghoff, DStJG 27 [2004], 25, 40 ff. und 53; Spindler, DStJG 27 [2004], 69, 75 und 88; Schaumburg/Schaumburg, a.a.O., Festschrift Spindler, 171, 184; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 28; Kirchhof, FR 2016, 530, 531 f.), dabei aber gerade dem Korrektiv eines etwaigen "vertrauenszerstörenden Umstandes" im Zuge der belastenden Gesetzgebungsinitiative eine besondere Bedeutung beimisst, und der Senat im Streitfall bei der gebotenen Gesamtabwägung zwischen Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen und Änderungsinteresse des Gesetzgebers dem Letzteren auch bei einem möglicherweise legitimen (rechtspolitischen)

Änderungsgrund nicht zwangsläufig den Vorrang einräumt, behindert er die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers des Jahres 2003 nicht unangemessen (wohl abweichend Masing, Sondervotum zum BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, BVerfGE 135, 29, Rz 92). Er sieht vielmehr das verfassungsrechtlich gebotene Bedürfnis, Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit durch spezifisch einzelfallbezogene Abwägung beider als zunächst gleichwertig anzusehender Gesichtspunkte zu einem Ausgleich zu bringen; nicht zuletzt ist die Möglichkeit des Gesetzgebers einzuberechnen, "Steuergleichheit ... unter Wahrung des Vertrauensschutzes (in der Zukunft) zu verwirklichen" (s. Hey, DStJG 27 [2004], 91, 110 f.; s.a. dies. in Tipke/Lang, a.a.O., § 3 Rz 268; Drüen, StuW 2015, 210, 220 f.). Dies lässt das "Anliegen, die notwendige Flexibilität der Rechtsordnung zu wahren", unberührt, und "zielt ... auf künftige Rechtsänderungen und relativiert nicht ohne Weiteres die Verlässlichkeit der Rechtsordnung innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums" (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 132, 302, Rz 54 a.E.; in BVerfGE 135, 1, Rz 63).

58 7. Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung zu treffen. Ist die Regelung in § 43 Abs. 18 i.V.m. § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG verfassungsgemäß, ist die Revision des Klägers unbegründet. Hält es das BVerfG hingegen für mit den Grundsätzen rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) unvereinbar, dass § 43 Abs. 18 KAGG die rückwirkende Anwendung von § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG auf alle noch nicht bestandskräftigen Festsetzungen auch des Veranlagungszeitraums 2003 anordnet, soweit Veräußerungen im Mai 2003 betroffen sind, führt die Revision zur Herabsetzung des Einkommens des Klägers. Das dem BVerfG vorgelegte Normenkontrollersuchen ist damit entscheidungserheblich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de