

Leitsätze

zum Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997

- 2 BvR 882/97 -

- 1. Bietet ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention (Sonderabschreibung) an, die er nur während des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schafft dieses Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stützt.**
- 2. Dem Steuerpflichtigen darf nach Ankündigung des Wegfalls einer für verfehlt erachteten Subvention verwehrt werden, die Gestaltungskompetenz und den Gestaltungswillen des Gesetzgebers zu unterlaufen, wenn dieser die Steuervergünstigung für Verträge entfallen lassen will, die zwischen dem Bekanntwerden der beabsichtigten Gesetzesänderung und deren Beschluß durch den Gesetzgeber geschlossen worden sind, deren steuererheblicher Vollzug aber erst nach dem Gesetzesbeschluß zu erwarten ist.**



Im Namen des Volkes

**In dem Verfahren
über die
Verfassungsbeschwerden**

1. der Firma N... GmbH & Co.,
2. der Firma N... GmbH & Cie.,
3. des Herrn R...,
4. der Reederei R... GmbH & Cie.

-

gegen Art. 8 Nr. 34 Buchst. a (Unterbuchst. aa) und Nr. 36 Buchst. m sowie gegen
Art. 9 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 20. Dezember
1996, BGBl I S. 2049

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsidentin Limbach,
Graßhof,
Kruis,
Kirchhof,
Winter,
Sommer,
Jentsch,
Hassemer

am 3. Dezember 1997 beschlossen:

1. Die Verfassungsbeschwerden der Beschwerdeführer zu 2. bis 4. werden verworfen.
2. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu 1. wird zurückgewiesen.

3. Artikel 8 Nummer 34 Buchstabe a Unterbuchstabe aa) und Nummer 36 Buchstabe m sowie Artikel 9 Nummer 4 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 (Bundesgesetzblatt I Seite 2049) sind mit dem Grundgesetz vereinbar, soweit die einkommensteuerliche Förderung durch Sonderabschreibungen nicht mehr in Anspruch genommen werden kann, wenn ein Schiffbauvertrag nach dem 24. April 1996 abgeschlossen worden ist.

Gründe:

A.

Die Beschwerdeführer wenden sich unmittelbar gegen das Einkommensteuergesetz (EStG) und die Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997, soweit dieses am 7. November 1996 vom Bundestag beschlossene Gesetz die einkommensteuerliche Förderung auch für solche Handelsschiffe aufgehoben hat, die aufgrund eines nach dem 24. April 1996 abgeschlossenen Schiffbauvertrages hergestellt werden.

1

I.

1. § 82f EStDV regelte bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1997 - JStG 1997 - vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049) die sog. Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe in der Weise, daß für diese Schiffe im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden konnten. Rechtsgrundlage dafür war § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG a.F. Diese Bestimmung ermächtigte in der vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1997 geltenden Fassung die Bundesregierung, mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen:

2

w) über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und vor dem 1. Januar 2000 von Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, angeschafft oder hergestellt worden sind. Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffes ist weitere Voraussetzung, daß das Schiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist. Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren bis zu insgesamt 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, daß die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden; für Anteile an einem Handelsschiff gilt dies entsprechend.

3

...

Von dieser Ermächtigung hat der Verordnunggeber in § 82f EStDV Gebrauch gemacht: 4

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können bei Handelsschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. § 9a gilt entsprechend. 5

(2) Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffs ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist.

(3) ...

(4) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(5) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können für Handelsschiffe in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Januar 2000 angeschafft oder hergestellt werden.

Mit dem Jahressteuergesetz 1997 wurde die mit der Verfassungsbeschwerde angegriffene Rechtslage geschaffen, wonach diese Sonderabschreibungen nur noch für Schiffe zulässig sind, die aufgrund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Kaufvertrages erworben worden sind. Aufgrund des Jahressteuergesetzes 1997 erhielten § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und § 82f Abs. 5 EStDV folgende Fassung: 6

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 EStG 7

w) über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, die auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Schiffbauvertrags hergestellt, in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen und vor dem 1. Januar 1999 von Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden sind, die den Gewinn nach § 5 ermitteln. Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffes ist weitere Voraussetzung, daß das Schiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Kaufvertrags bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist. Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 nach Abschluß des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eingetreten sind, dürfen Sonderabschreibungen nur zugelassen werden, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten.

§ 82f EStDV 8

(5) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1999 angeschafft oder hergestellt wird

und der Kaufvertrag oder Bauvertrag vor dem 25. April 1996 abgeschlossen worden ist. Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nach Abschluß des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eintreten, sind Sonderabschreibungen nur zulässig, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten.

2. Der Änderung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und des § 82f EStDV ging eine Ankündigung von Gesetzesinitiativen und sonstigen Vorhaben der Bundesregierung in ihrem am 25. April 1996 beschlossenen und bekanntgegebenen "Programm für mehr Wachstum und Beschäftigung" (Bundesministerium für Wirtschaft <Hrsg.>, Arbeitsplätze schaffen, Zukunft gewinnen, Dok. Nr. 405, S. 39 ff.) voraus. In diesem Programm kündigt die Bundesregierung eine "wachstums- und beschäftigungsfreundliche Steuerpolitik" an, in deren Rahmen acht Reformprojekte angegangen werden sollen: Die Reform der Einkommensteuer soll vorgezogen, das Steuerrecht durch Streichung steuerlicher Ausnahmeregelungen und Vergünstigungen transparenter und einfacher gemacht, der Solidaritätszuschlag abgebaut, die Unternehmensbesteuerung reformiert, die Erbschaft- und Vermögensteuer vereinfacht und zusammengefaßt, neue Beschäftigung in privaten Haushalten erschlossen, die Kraftfahrzeugsteuer umweltgerecht gestaltet, Steuerbegünstigungen sollen eingeschränkt, Steuerbetrug bekämpft und die Verpflegungspauschalen angemessen erhöht werden (a.a.O., S. 41 ff.). Für die meisten dieser Vorhaben wird jeweils ein konkretes Datum benannt, zu dem die Neuregelung wirksam werden soll. In diesem Rahmen enthält das Programm auch die Ankündigung: "Die Abschreibungsbegünstigung für Schiffe und Flugzeuge wird für Aufträge nach dem 30. April 1996 gestrichen".

Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 1997 (BTDrucks 13/4839 vom 11. Juni 1996) stützt sich auf die Absicht der Bundesregierung, steuerrechtliche Ausnahmen und Begünstigungen zu verringern und dadurch das Steuerrecht zu vereinfachen (Deutscher Bundestag, StenBer, 102. Sitzung, 26. April 1996, S. 8982 <A>). Der Entwurf sah die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für Schiffe nur noch vor, wenn der Kaufvertrag vor dem 1. Mai 1996 geschlossen worden ist. Als jedoch nach der Ankündigung der Bundesregierung weitere Schiffbauverträge geschlossen wurden, die noch für viele Jahre Abschreibungsbegünstigungen hätten beanspruchen können, wurde in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages eine Vorverlegung des Stichtages zunächst auf den 1. Januar 1996 erwogen, später auf Vorschlag des Bundesfinanzministers auf den 25. April 1996 empfohlen. Diese Beschlußempfehlung des Finanzausschusses wurde vom Bundestag übernommen und als Gesetz beschlossen. Dabei erschien dem Parlament die Vorverlegung des Stichtages auf den 25. April 1996 verfassungsrechtlich unproblematisch (BTDrucks 13/5952, S. 50 f.); sie entspreche auch dem von allen im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien geforderten Subventionsabbau und dämme die allseits kritisierten Steuersparmodelle ein (a.a.O., S. 35).

II.

1. Die Beschwerdeführerin zu 4., eine Reederei, hat ein Anlagemodell vorbereitet, um externe Kapitalanleger zur Mitfinanzierung von Schiffen zu gewinnen. Zu diesem Zweck ist die Beschwerdeführerin zu 2. errichtet worden. Sie ist für die Planung und Vorbereitung der einzelnen Schiffsprojekte, für die Prospektherausgabe und für den Vertrieb der Anteile an Investoren zuständig. Ist ein Projekt zur Durchführungsreife gediehen, veranlaßt sie die Gründung einer Schiffsbeteiligungs-Kommanditgesellschaft, die ein Schiff erwerben und die Bereederung anschließend an die Beschwerdeführerin zu 4. übertragen soll. Kommanditisten sind die jeweiligen Kapitalgeber. Die Beschwerdeführerin zu 1. ist eine solche Beteiligungsgesellschaft. Der Beschwerdeführer zu 3. ist der alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der Beschwerdeführerinnen zu 1. und zu 2. und hält die Mehrheit der Anteile an der Beschwerdeführerin zu 2. 11

Die Beschwerdeführerin zu 1. schloß am 30. April 1996 mit einer Werft in Taiwan einen Schiffbauvertrag über ein Container-Schiff im Auftragswert von etwa 32,2 Mio. US-Dollar. Der Vertrag wurde nach Angaben der Beschwerdeführerin im Vertrauen darauf geschlossen, daß die Sonderabschreibungen erst für nach dem 30. April 1996 vereinbarte Verträge aufgehoben würden; man habe auf die vom Bundesministerium für Wirtschaft herausgegebene Dokumentation vertraut, in der die Bundesregierung angekündigt habe, daß "die Abschreibungsbegünstigung für Schiffe und Flugzeuge... für Aufträge nach dem 30. April 1996 gestrichen" werden solle. 12

Die ursprüngliche Rechtslage, auf die sich die Beschwerdeführer berufen, wurde zuletzt durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 (BGBl I S. 1569) geregelt und stand unter dem Vorbehalt des Art. 20 Abs. 2 dieses Gesetzes, wonach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w Satz 1 EStG und § 82f EStDV nur "vorbehaltlich der Genehmigung durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften am Tag nach der Verkündung in Kraft" treten sollten. Diese Genehmigung wurde mit Schreiben der Kommission vom 15. Oktober 1996 (vgl. Schreiben des BMF vom 17. Februar 1997, BStBl I S. 194) erteilt. 13

2. Mit der Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w Satz 1 EStG und § 82f Abs. 5 EStDV entfalteten eine verfassungsrechtlich nicht zulässige Rückwirkung. Die Vorschriften verletzten sie in ihren Grundrechten aus Art. 2 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG. 14

a) Das vom Bundestag am 7. November 1996 beschlossene und am 27. Dezember 1996 im Bundesgesetzblatt verkündete Gesetz wirke auf die bisherige Rechtslage zurück, weil es auf Schiffbauverträge Anwendung finde, die vor Beschluß der Neuregelung abgeschlossen worden seien. Die Beschwerdeführerin zu 4. wolle das Schiff bereedern und habe zusätzlich eine unbeschränkte Vertragserfüllungsgarantie für den von der Beschwerdeführerin zu 1. abgeschlossenen Schiffbauvertrag übernommen. Die Beschwerdeführerin zu 2. habe sich gegenüber der Beschwerdeführerin zu 1. verpflichtet, Kommanditanteile für die Beteiligung an dem in Auftrag gegebenen 15

Schiff zu vertreiben und Anlageinteressenten aufzubringen. Der Beschwerdeführer zu 3. habe als Hauptteilhaber der Vertriebsgesellschaft neben dieser die persönliche Haftung für den Schiffbaukredit übernommen. Die Beschwerdeführer zu 2. bis 4. gehörten zwar nicht zu den Adressaten des Steuergesetzes und machten nicht primär Rechte als Steuerpflichtige geltend, seien aber dennoch selbst, gegenwärtig und unmittelbar betroffen.

Zudem unterscheide die Neufassung der streitigen Vorschrift ausdrücklich zwischen der schiffahrtsbezogenen Investitionsentscheidung - Abschluß des Bau- oder Kaufvertrages über ein Schiff - und dem Beitritt von Gesellschaftern zur Beteiligungsgesellschaft. Für diese beiden Sachverhalte kämen unterschiedliche zeitliche Grenzen zur Anwendung - im einen Fall der 25. April 1996, im anderen der 1. Januar 1999. Damit erlangten die "Schiffahrtsbeteiligten" eine rechtlich eigenständige Bedeutung; die Subventionswirkungen erreichten sie nicht als bloß wirtschaftliche Reflexe, sondern beträfen sie in ihrer eigenen Rechtsstellung. Dies gelte für die Beschwerdeführerin zu 1., die den Schiffbauvertrag abgeschlossen habe, für die Beschwerdeführerin zu 2., die als Vertriebsgesellschaft tätig sei, für die Beschwerdeführerin zu 4., die zukünftige Reederei des Schiffes, die zugleich den Schiffbauvertrag garantiere, sowie für den Beschwerdeführer zu 3., der als Hauptteilhaber der Vertriebsgesellschaft neben dieser die persönliche Haftung für den Schiffbaukredit übernommen habe.

16

b) Die Rückwirkung sei unzulässig, da dem Vertrauensschutz zu wenig Gewicht beimessen worden sei. Die steuerliche Förderung der Schifffahrt rege Investitionsentscheidungen an, die im Regelfall nicht von den späteren Steuerpflichtigen, sondern von Dritten getroffen würden; die Steuerpflichtigen - die Erwerber von Kommanditanteilen an einer Schiffsbeteiligungsgesellschaft - würden typischerweise erst hinzutreten, wenn die wesentliche Investitionsentscheidung - der Abschluß des Kaufvertrages über das Handelsschiff - schon getroffen worden sei. Der Vertrauensschutz müsse daher an den Zeitpunkt der Investitionsentscheidung anknüpfen, bei der ein Investor darauf angewiesen sei, seine Dispositionen auf eine verlässliche Grundlage stützen zu können. Der vom Finanzausschuß gewählte Stichtag, der 25. April 1996, habe als der "Tag des Koalitionsbeschlusses" keine Bedeutung, weil dieser Beschluß die Rechtsänderung erst für die vom 1. Mai 1996 an bestellten Schiffe ankündige.

17

Die Beschwerdeführer hätten im Zeitpunkt ihrer Dispositionen auf die geltenden rechtlichen Bestimmungen über die steuerliche Schifffahrtförderung vertraut und mit dem Schiffbauvertrag Verbindlichkeiten in Höhe von über 50 Mio. DM begründet. Durch die Veränderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen durch das Jahressteuergesetz 1997 sei es nunmehr praktisch unmöglich geworden, Kommanditanteile zu verkaufen. Nur die gemäß § 82f EStDV a.F. mögliche Sonderabschreibung in Höhe von bis zu 40 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten mache eine Beteiligung an einer Schiffsbeteiligungsgesellschaft finanziell so lukrativ, daß das Kommanditkapital bis zum Jahresende 1997 auf dem freien Kapitalmarkt aufgebracht werden könne. Die ansonsten nur degressive Abschreibung für Abnutzung lasse insbesondere keine Abschreibungen auf schon 1997 erbrachte Anzahlungen zu. Das Geschäft

18

mit steuerbegünstigten Kapitalanlagen sei ein typisches Saisongeschäft, weil die Steuerpflichtigen erst im Laufe des Veranlagungszeitraumes ihre voraussichtlichen Einkünfte und daraus resultierenden Steuerbelastungen errechnen könnten und sich sodann kurz vor Jahresende zu einer Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften entschlossen. Könne die Beschwerdeführerin zu 1. mangels rechtzeitigen Beitritts von Kommanditisten nicht die notwendigen Mittel zur Bezahlung des Schiffes bis zu seinem Abliefertermin 28. Februar 1998 aufbringen, würde sie zahlungsunfähig und müsse Konkurs anmelden.

c) Das Bundesverfassungsgericht hat den von den Beschwerdeführern beantragten Erlaß einer einstweiligen Anordnung mit Beschluß vom 3. Dezember 1997 abgelehnt. 19

III.

Zu den Verfassungsbeschwerden haben sich der Bundesminister der Finanzen namens der Bundesregierung und der Präsident des Bundesfinanzhofs geäußert. 20

1. Der Bundesminister der Finanzen hält die Verfassungsbeschwerden für unzulässig, jedenfalls aber für unbegründet. 21

Die Verfassungsbeschwerden seien unzulässig, weil die Beschwerdeführer in rechtlicher Hinsicht nicht selbst betroffen seien. Sie seien auch unbegründet. Im vorliegenden Fall könne nicht von einer "Rückbewirkung von Rechtsfolgen" gesprochen werden. Die steuerlichen Auswirkungen der Änderung träten erst in der Zukunft ein. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts durchziehe der Grundsatz der Jahresbezogenheit der Einkommensermittlung das gesamte Einkommensteuerrecht (vgl. BVerfGE 72, 200 <252>); der Veranlagungszeitraum 1996 sei zum Zeitpunkt der Verkündung des Jahressteuergesetzes 1997 noch nicht abgeschlossen, die maßgebende Rechtsfolge, das Entstehen der Einkommensteuer für 1996, noch nicht eingetreten. 22

Zudem habe ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführer nicht entstehen können, weil zu der maßgebenden Zeit die Genehmigung der EU-Behörden noch gefehlt habe. Die Verträge zum Schiffsneubau, die bis zur Erteilung der Genehmigung durch die EU-Behörden abgeschlossen worden seien, hätten die Verbände selbst als spekulative Verträge bezeichnet. Dies sei allgemein bekannt gewesen. 23

2. Der Präsident des Bundesfinanzhofs hat mitgeteilt, daß der I. Senat des Bundesfinanzhofs die mit der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Vorschriften für verfassungswidrig halte. 24

Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs sehe insbesondere bei der Beschwerdeführerin, die das Schiff bestellt und die Kaufpreisverpflichtung begründet habe, ein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen. Es bestünden erhebliche Zweifel, ob die im Gesetzgebungsverfahren angeführten Gründe den Anforderungen an ein rückwirkendes Gesetz genügten. 25

Nach Auffassung des XI. Senats des Bundesfinanzhofs sei die durch das Jahressteuergesetz 1997 eingeführte und mit den Verfassungsbeschwerden angegriffene Neuregelung jedenfalls insoweit verfassungsrechtlich bedenklich, als diese an vor dem 25. April 1996 und nicht an vor dem 1. Mai 1996 abgeschlossene Verträge anknüpfe. 26

B.

1. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu 1. ist zulässig. 27

a) Die Beschwerdeführerin zu 1. ist als Kommanditgesellschaft grundrechtsfähig, soweit sich der staatliche Eingriff auf das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen und das von der Gesellschaft betriebene Handelsgewerbe bezieht (vgl. BVerfGE 42, 374 <383>; 53, 1 <13>). 28

b) Sie ist durch die angegriffenen Regelungen selbst, gegenwärtig und unmittelbar in ihren Rechten nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, § 90 Abs. 1 BVerfGG betroffen. 29

Die Beschwerdeführerin zu 1. ist durch die hier angegriffene Regelung über den für die Sonderabschreibungen maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses eines Schiffbauvertrages nicht bloß mittelbar faktisch berührt, sondern selbst unmittelbar rechtlich betroffen. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und die dazu ergangene Verordnung sagen eine Subvention zur Förderung des Baus von Handelsschiffen zu. Das Subventionsangebot richtet sich an die Personen, die einen Schiffbauvertrag abschließen und auf dieser Rechtsgrundlage ein Handelsschiff anschaffen oder herstellen. Die angegriffenen Vorschriften treffen Regelungen für die Beschwerdeführerin zu 1. auch als Gesellschaft, in der sich die zukünftigen Kapitalanleger zur Mitfinanzierung des Schiffes als Kommanditisten zusammenschließen. Die Beschwerdeführerin zu 1. ist deshalb als Adressatin und Begünstigte dieses Subventionsangebots rechtlich betroffen, wenn das Angebot entgegen der bisherigen Rechtslage für ihren am 30. April 1996 geschlossenen Schiffbauvertrag nicht mehr gelten soll. 30

Die Beschwerdeführerin zu 1. ist gegenwärtig betroffen, weil sie durch die Verminderung der steuerlichen Vergünstigung aktuell benachteiligt wird. Sie ist auch unmittelbar betroffen, weil die angebotene Steuerverschonung allein durch die Erfüllung des Subventionstatbestandes entgegengenommen wird, also nicht zusätzlich noch eines behördlichen Vollzugs (vgl. BVerfGE 78, 350 <355>) bedarf. 31

2. Die Verfassungsbeschwerden der Beschwerdeführer zu 2. bis 4. sind unzulässig, weil die Beschwerdeführer zu 2. bis 4. nicht selbst betroffen sind. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG fördert den Schiffsbesteller, indem er die Sonderabschreibungen von dem - fristgebundenen - Abschluß eines Schiffbauvertrages und der Anschaffung oder Herstellung abhängig macht. Garanten und Financiers, Reeder, Vertriebsgesellschaften und deren Hauptteilhaber hingegen, die für die Betreibergesellschaften tätig werden, sind nicht Adressaten des Subventionsangebots und werden von der Förderung nur mittelbar - vermittelt durch die Beschwerdeführerin zu 1. - betroffen. Die Beschwerdeführer zu 2. bis 4. werden nur allgemein in ihren Erwartungen auf künftige 32

Erträge und Gewinne aus den wirtschaftlichen Verbindungen mit der Beschwerdeführerin zu 1. enttäuscht; solche Erwartungen sind jedoch durch die Grundrechte nicht geschützt (vgl. BVerfGE 78, 205 <211>).

C.

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG sowie § 82f Abs. 5 EStDV in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 verletzen die Beschwerdeführerin zu 1. nicht in ihren von der Verfassung geschützten Rechten, soweit der dort vorgesehene Stichtag "25. April 1996" rückwirkend eingeführt worden ist. Eine derartige Änderung ist zwar grundsätzlich nur für die Zeit seit dem Gesetzesbeschluß des Bundestages, hier also dem 7. November 1996, zulässig. Die Bundesregierung und das Parlament haben die bisherige steuerliche Förderung des Schiffbaus für verfehlt erachtet. In solchen Fällen darf der Gesetzgeber Regelungen treffen, die einen Gesetzesadressaten für den Zeitraum zwischen dem Bekanntwerden einer beabsichtigten Gesetzesänderung und deren Beschluß durch den Gesetzgeber an tatsächlichen Gestaltungen hindern, mit denen der Staat an einem Subventionsangebot auch für solche Verträge festgehalten wird, die nach dem Bekanntwerden geschlossen worden sind, deren steuererheblicher Vollzug aber erst nach dem Gesetzesbeschluß über die Neuregelung zu erwarten ist.

33

I.

1.a) Vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes bedarf es besonderer Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten (vgl. BVerfGE 30, 272 <285>; 72, 200 <257 f.>; stRspr).

34

Eine Rechtsnorm entfaltet Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm gültig geworden ist (vgl. BVerfGE 72, 200 <241>). Der **zeitliche** Anwendungsbereich einer Norm bestimmt, in welchem Zeitpunkt die **Rechtsfolgen** einer gesetzlichen Regelung eintreten sollen. Grundsätzlich erlaubt die Verfassung nur ein belastendes Gesetz, dessen Rechtsfolgen für einen frühestens mit der Verkündung beginnenden Zeitraum eintreten. Die Anordnung, eine Rechtsfolge solle schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten (**Rückbewirkung von Rechtsfolgen**, "echte" Rückwirkung), ist grundsätzlich unzulässig. Der von einem Gesetz Betroffene muß grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der Verkündung einer Neuregelung darauf vertrauen können, daß er nicht nachträglich einer bisher nicht geltenden Belastung unterworfen wird (vgl. BVerfGE 72, 200 <242, 254>). Dieser Schutz des Vertrauens in den Bestand der ursprünglich geltenden

35

Rechtsfolgenlage findet seinen verfassungsrechtlichen Grund vorrangig in den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit (vgl. BVerfGE 45, 142 <167 f.>; 72, 200 <242>; 83, 89 <109 f.>).

Demgegenüber betrifft die **tatbestandliche Rückanknüpfung** ("unechte" Rückwirkung) nicht den zeitlichen, sondern den **sachlichen** Anwendungsbereich einer Norm. Die Rechtsfolgen eines Gesetzes treten erst nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfaßt aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. BVerfGE 31, 275 <292 ff.>; 72, 200 <242>). Diese Tatbestände, die den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig machen, berühren vorrangig die Grundrechte (vgl. BVerfG, a.a.O.) und unterliegen weniger strengen Beschränkungen als die Rückbewirkung von Rechtsfolgen (vgl. BVerfGE 92, 277 <344>). Für das Einkommensteuerrecht kommen je nach Art der betroffenen Einkünfte und der Wege, auf denen sie erzielt worden sind, namentlich Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 2 sowie Art. 2 Abs. 1 GG als betroffene Rechte in Betracht (vgl. BVerfGE 72, 200 <242 f., 253 f.>).

36

b) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entfällt das schutzwürdige Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtsfolgenlage allerdings in der Regel schon im Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über die Neuregelung. Mit dem Tag des Gesetzesbeschlusses müssen die Betroffenen mit der Verkündung und dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen; es ist ihnen von diesem Zeitpunkt an zuzumuten, ihr Verhalten auf die beschlossene Gesetzeslage einzurichten. Der Gesetzgeber ist deshalb berechtigt, den zeitlichen Anwendungsbereich einer Regelung auch auf den Zeitpunkt von dem Gesetzesbeschluß bis zur Verkündung zu erstrecken (vgl. BVerfGE 13, 261 <272 f.>; 31, 222 <227>; 95, 64 <87>).

37

c) Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot darf allein aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder wegen eines nicht - oder nicht mehr - vorhandenen schutzbedürftigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden (vgl. BVerfGE 72, 200 <258>). In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind solche Rechtfertigungsgründe falltypisch, aber nicht erschöpfend entwickelt worden (vgl. BVerfGE 72, 200 <258 ff.>).

38

Liegt in diesem Sinne ein Grund vor, der es von Verfassungs wegen rechtfertigt, das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot zu durchbrechen, so darf diese Durchbrechung gleichwohl nicht zu Ergebnissen führen, die den grundrechtlichen Schutz des Lebenssachverhalts verletzen, der von dem Eingriff betroffen ist (vgl. BVerfG, a.a.O.).

39

2. Der Steueranspruch entsteht gemäß § 38 i.V.m. § 37 Abs. 1 AO grundsätzlich, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das Einkommensteuergesetz allerdings bestimmt in § 36 Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1, daß die Einkommensteuer in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres als Veranlagungszeitraum entsteht. Nach dieser gesetzlichen Vorgabe finden die Regeln der tatbestandlichen Rückanknüpfung Anwendung, wenn nicht schon der gesamte gesetzli-

40

che Steuertatbestand vor Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht worden ist (vgl. BVerfGE 72, 200 <250, 252 f.>; ebenso Bundesfinanzhof, BStBl II 1993 S. 151 <152>).

Bietet aber ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention an, die er nur **während** des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schafft dieses Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stützt. Er entscheidet sich um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte. Mit dieser Entscheidung ist die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend erreicht. Diese Dispositionsbedingungen werden damit vom Tag der Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage.

41

II.

1. Die Neuregelung der §§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und 82f Abs. 5 EStDV nimmt eine Steuerverschonung auch für eine in der Vergangenheit begründete Vertragsverbindlichkeit zurück. Für die Bestellung des Schiffes hatte die bisherige Gesetzeslage eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage gebildet. Das die Einkommensteuer kennzeichnende Jährlichkeitsprinzip (§ 2 Abs. 7, § 25 Abs. 1 und § 36 Abs. 1 EStG) bestimmt zwar den zeitlichen Rahmen, in dem der Subventionsanspruch erfüllt wird; die Entscheidung, ein Schiff zu bestellen, ist davon aber unabhängig.

42

Andererseits ist der Schiffbauvertrag auf eine Mitfinanzierung von Kapitalanlegern angelegt, die ihre wirtschaftliche Disposition erst nach dem Beschluß des Bundestages vom 7. November 1996 treffen und damit eine Steuervergünstigung auch erst nach diesem Zeitpunkt entgegennehmen können. Die Kapitalgeber disponieren also über den Abschreibungstatbestand nach dem Beschluß über die Gesetzesänderung; insoweit stellt sich die Frage einer rückwirkenden Gesetzgebung nicht.

43

Ob ein derartiger mehrstufiger Subventionstatbestand, der für eine Investitionsentscheidung rückwirkend Rechtsfolgen ändert, die davon abhängige Steuervergünstigung für Kapitalanlagen aber erst für zukünftige Anlageentscheidungen neu regelt, nach den Maßstäben der Rückbewirkung von Rechtsfolgen oder der tatbestandlichen Rückanknüpfung zu beurteilen ist, kann hier offen bleiben. Die Anwendung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG sowie § 82f Abs. 5 EStDV i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 auf den am 30. April 1996 geschlossenen Schiffbauvertrag ist auch nach den - strengeren - Maßstäben einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen zulässig.

44

2.a) Zwingende Gründe des gemeinen Wohls rechtfertigen hier eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots. Die weitere Schiffbausubvention war nach Einschätzung der Bundesregierung wirtschaftlich unsinnig und sollte deshalb aufgegeben werden. Die Bundesregierung war entschlossen, die Sonderabschreibungen alsbald entfallen zu lassen. Das rechtsstaatliche Gesetzgebungsver-

45

fahren erfordert aber eine gewisse Zeitdauer. Diese kann von den Steuerpflichtigen genutzt werden, um den bisherigen Subventionstatbestand noch vor dem Beschluß über die Änderung des Subventionsgesetzes zu erfüllen und damit dem drohenden Wegfall der Subvention zuvorzukommen. Deshalb benötigt der Gesetzgeber zur Verwirklichung des gemeinen Wohls einen Gestaltungsraum, um aufgetretenen Mißständen einer Gesetzeslage alsbald abzuhelpfen, ohne daß Dispositionen der Gesetzesadressaten die Neuregelung kurz vor ihrem Erlaß durch Ausnutzung der bisherigen Regelung unterlaufen können. Der Gesetzgeber muß die zur sofortigen Abwehr offensichtlicher Gefahren und Mißstände geeigneten und notwendigen Maßnahmen treffen können (vgl. H. Maurer, in: HStR III, § 60 Rn. 39; H. Schneider, Gesetzgebung, 2. Aufl., 1991, § 15 Rn. 540; vgl. auch BVerfGE 95, 64 <89>; - für die tatbestandliche Rückanknüpfung). Wenn die Beschwerdeführerin zu 1. dennoch die Ankündigung einer Gesetzesänderung nutzt, um der vom Gesetzgeber beabsichtigten Wirkung zuvorzukommen, schützt das Rechtsstaatsprinzip ihr Vertrauen in die bisherige Gesetzeslage nicht. Das Rechtsstaatsprinzip baut auf ein zwar Zeit beanspruchendes, aber im Wettlauf mit kurzfristigen Vertragsdispositionen dennoch effektives Gesetzgebungsverfahren.

Der Beschwerdeführerin zu 1. durfte nach Ankündigung des Subventionswegfalls verwehrt werden, die Gestaltungskompetenz und den Gestaltungswillen des Gesetzgebers zu unterlaufen, wenn dieser die Steuervergünstigung für Verträge entfallen lassen will, die in Kenntnis der Änderungsabsicht geschlossen worden sind, deren steuererheblicher Vollzug aber erst nach dem Gesetzesbeschluß des Bundestages vom 7. November 1996 zu erwarten ist. Die Beschwerdeführerin mußte bei Abschluß und inhaltlicher Gestaltung ihres Schiffbauvertrages in Rechnung stellen, daß das Subventionsangebot geändert werden sollte. Steuerveranlaßte Vertragsverbindlichkeiten sind deshalb zu verschieben, soweit als zulässig mit Vorbehalts- und Rücktrittsklauseln auszustatten (zu deren Wirksamkeit vgl. BFH, BStBl II 1993 S. 296; Tipke/Kruse, AO, § 41 Rn. 22 ff.) oder in sonstiger Weise anpassungsfähig zu gestalten. Anderenfalls müßte der Kapitaleinsatz bewußt als Einsatz von Risikokapital bemessen, der Investitionsaufwand gegenüber einer drohenden Minderung oder einem Wegfall der Subvention abgewogen oder auf die steuerlich veranlaßte Investition verzichtet werden.

46

b) Ungeachtet der zulässigen Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbot es darf diese Durchbrechung gleichwohl nicht zu Ergebnissen führen, die den grundrechtlichen Schutz des Lebenssachverhaltes verletzen, der von dem Eingriff - durch die nachträgliche Änderung der Rechtsfolgen - betroffen ist (vgl. BVerfGE 72, 200 <258>; 95, 64 <93 f.>). Das ist hier nicht der Fall. Das gesetzliche Angebot von Steuersubventionen ist keine durch Einsatz von Arbeit oder Kapital erworbene Rechtsposition und folglich kein Eigentum i.S. des Art. 14 Abs. 1 GG (vgl. BVerfGE 18, 392 <397>; stRspr). Ebenso schützt die von Art. 2 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Unternehmerfreiheit (vgl. BVerfGE 50, 290 <363, 366>) nur die Dispositionsbefugnis des Unternehmers über die ihm und seinem Unternehmen zugeord-

47

neten Güter und Rechtspositionen, verfestigt aber nicht eine bestehende Gesetzeslage zu einem grundrechtlich geschützten Bestand.

3. Die Ankündigung der Bundesregierung, die Abschreibungsbegünstigung für Aufträge nach dem 30. April 1996 streichen zu wollen (a.a.O., S. 43), begründet kein rechtsstaatlich schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführerin in die Einhaltung dieses Termins. 48

a) Diese Ankündigung war Teil eines achtstufigen Programms einer wachstums- und beschäftigungsfreundlichen Steuerpolitik, in dem die Bundesregierung bestimmte Gesetzesinitiativen und deren Verwirklichung jeweils zu bestimmten Zeitpunkten in Aussicht gestellt hat. Diese Vorhaben können aber nur vom Parlament im Rahmen seiner Gesetzgebungskompetenz verwirklicht werden; die Bundesregierung kann dem Parlament mit ihrem Initiativrecht (Art. 76 Abs. 1 GG) einen Gegenstand vorgeben, Parlamentsbeschlüsse jedoch nicht - auch nicht hinsichtlich eines Zeitpunktes - vorherbestimmen und deshalb auch nicht vorankündigen. 49

Dementsprechend sind die verschiedenen und bis in das Jahr 2003 vorausgreifenden Daten nur programmatische Erklärungen der Bundesregierung, die das Parlament bei seinen Gesetzesentscheidungen zu erwägen und zu würdigen hat. Ihnen kommt schon nicht der Erklärungswert definitiver Gesetzesinitiativen zu. Der Deutsche Bundestag hat im Finanzausschuß die Äußerung der Bundesregierung in seine Abwägungen einbezogen und in ihren Folgewirkungen gewürdigt. Seine Entscheidung, den Stichtag vorzulegen, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. 50

b) Die Ankündigung der Bundesregierung könnte ein rechtsstaatlich schützenswertes Vertrauen allenfalls dann begründet haben, wenn die Bundesregierung als Verordnunggeber einen allein in ihre Zuständigkeit fallenden Beschluß über eine Änderung der Rechtsverordnung bekanntgegeben hätte. Wie der Gesetzesadressat sich auf einen Gesetzesbeschluß des Bundestages einstellen muß, so könnte der Verordnungsadressat in einem Verordnungsbeschluß eine Vertrauensgrundlage finden. 51

Das Programm der Bundesregierung für mehr Wachstum und Beschäftigung enthält jedoch nur Vorstellungen für eine Gesetzesinitiative, nicht eine Aussage über eine Änderung der Rechtsverordnung. Der gesamte Abschnitt "Wachstums- und beschäftigungsfreundliche Steuerpolitik" handelt von geplanten Gesetzesänderungen. Dementsprechend enthält die Ankündigung, die Abschreibungsbegünstigung auf bis zum 30. April abgeschlossene Verträge zu begrenzen, nur eine Aussage über die Absicht der Bundesregierung, durch eine Gesetzesinitiative im Parlament auf alsbaldige Änderung der gesetzlichen Ermächtigung hinwirken zu wollen. Zudem wäre das Regelungsprogramm nicht durch Rechtsverordnung - in der Zuständigkeit der Bundesregierung -, sondern nur durch Gesetz zu verwirklichen gewesen. Dabei hätten sowohl das Einkommensteuergesetz wie die Einkommensteuerdurchführungsverordnung nur mit Zustimmung des Bundesrates geändert werden können. 52

4. Die Frage, inwieweit ein gesetzliches Subventionsangebot eine Grundlage schutzwürdigen Vertrauens bieten kann, wenn es einem gemeinschaftsrechtlichen Genehmigungsvorbehalt unterliegt, der Dispositionen im Frühjahr betrifft, aber erst im Herbst ausgeübt wird, bedarf hier keiner Entscheidung. 53

III.

Dem Antrag auf Erlaß einer einstweiligen Anordnung, der mit Beschluß vom 3. Dezember 1997 zurückgewiesen und den Beteiligten gemäß § 32 Abs. 5 BVerfGG bekannt gegeben worden ist, konnte nicht entsprochen werden, weil die Anordnung den Beschwerdeführern eine Steuervergünstigung gesichert hätte, die ihnen nach dem Beschluß über die Verfassungsbeschwerde nicht zusteht. 54

Abweichende Meinung des Richters Kruis
zu dem Beschluß vom 3. Dezember 1997
- 2 BvR 882/97 -

Ich halte die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu 1. für begründet. Die Vorschriften des Art. 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und des § 82f Abs. 5 EStDV - jeweils in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 (BGBl I 1996 S. 2049) - sind meines Erachtens insoweit verfassungswidrig (Art. 20 Abs. 3 GG), als sie rückwirkend auch jenen Schiffbauverträgen die steuerlichen Abschreibungsbegünstigungen entziehen, die zwischen dem 25. April und dem 30. April 1996 abgeschlossen sind. 55

1. Der Senat nimmt an, daß sich jedenfalls in den Grenzen des Zeitbedarfs eines Normsetzungsverfahrens gewichtige Gründe des Gemeinwohls für die rückwirkende Inkraftsetzung einer belastenden Regelung ergeben können, wenn es gilt, sichtbare und benannte Mißstände zu beseitigen. Er variiert damit einen Fall aus dem in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts tradierten - offenen - Katalog von Gründen, die es rechtfertigen, den rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutz durch die Rückbewirkung von Rechtsfolgen zu durchbrechen (vgl. BVerfGE 13, 261 <271 f.>; 45, 142 <167 f.>; 72, 200 <242>). Nach einem derartigen Maßstab, dem ich zustimme, kann der Gesetzgeber die staatliche Subventionierung von Schiffsbestellungen in fernen Ländern, wie in unserem Fall in Taiwan, als Mißstand bewerten. Ein solcher Mißstand muß möglichst rasch abgestellt werden, denn insoweit ist nicht nur die staatliche Subventionierung volkswirtschaftlich sinnlos, sondern es wird auch die Steuergerechtigkeit gekränkt. Nicht in gleicher Weise gilt dies für Schiffbauverträge mit inländischen oder europäischen Werften. Hier mag aber angesichts vorhandener Überkapazitäten an Handelsschiffen die Erwägung weiterhelfen, daß der Gesetzgeber - unter vorausgesetzter Schonung von Arbeitsplätzen deutscher Werften - Investitionen rasch umsteuern wollte. 56

2. Die Begünstigung von Schiffbauverträgen durfte entsprechend der Ankündigung der Bundesregierung in dem "Programm für mehr Wachstum und Beschäftigung" rückwirkend gestrichen werden. Doch setzt der von der Bundesregierung eingeführte Stichtag - 1. Mai 1996 - unter dem Blickwinkel des Vertrauensschutzes der Rückwirkung eine Grenze. 57

a) Der Gesetzgeber ist zwar - schon aus Gründen der Teilung der Gewalten zwischen Legislative und Exekutive - nicht an Erklärungen oder Ankündigungen der Bundesregierung gebunden. Doch findet er im Felde seiner ihm rechtsstaatlich gebotenen Erwägungen die Erklärung der Bundesregierung als Rechtstatsache vor. Rechtstatsächlicher Inhalt ihrer Erklärung war unter anderem, daß der Fortbestand der bisherigen Rechtslage bis einschließlich 30. April 1996 bekräftigt wurde. Dies stabilisiert den Schutz des Vertrauens in den Fortbestand der Rechtslage. Ins Gewicht fällt hier, daß die Bundesregierung gegenüber dem Steuergesetzgeber eine besondere partnerschaftliche Stellung einnimmt. Sie ist gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 2 EStG Trägerin der Ermächtigung, durch Rechtsverordnung die in Buchstabe w derselben Vor- 58

schrift vorformulierte Steuervergünstigung in geltendes, unmittelbar wirksames Recht umzusetzen. Die Regelungstechnik behält dem Gesetzgeber die Formulierung steuerpolitischer Zielsetzungen vor, ermöglicht aber zugleich, im Wege der Verordnungsregelung vollzugspraktischen Bedürfnissen zu entsprechen und auf geänderte Verhältnisse rasch zu reagieren. Der Bundesregierung fehlte es als Verordnungsgeberin nicht an der inhaltlichen Gestaltungsmacht, die Abschreibungsbegünstigung gemäß § 82f EStDV in Verbindung mit § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w EStG von sich aus zeitlich zu beschränken. Denn es stand ihr frei, im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben von der Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w EStG ("kann") auch nur einen gegenständlich oder zeitlich beschränkten Gebrauch zu machen.

Auf derartige Überlegungen kann keinen Einfluß haben, daß der Erlaß der Rechtsverordnung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EStG an die Zustimmung des Bundesrates geknüpft ist. Wie immer man das Zustimmungserfordernis des Bundesrates qualifizieren mag (Geltungsbefehl nach Art eines Gesetzesbeschlusses oder bloße Geltungsbedingung), für den Inhalt der Rechtsverordnung ist allein der Wille der Bundesregierung entscheidend.

59

Schließlich verlor die Schutzwürdigkeit des Vertrauens, das der Einzelne auf die vorgenannte Erklärung der Bundesregierung gründen durfte, auch nicht dadurch an Gewicht, daß die Ankündigung der Bundesregierung innerhalb ihres Gesamtprogramms auf eine Gesetzesinitiative, nicht aber auf eine Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung gerichtet war. Da es an abweichenden Erklärungen aus dem parlamentarischen Raume fehlte, war die Erklärung der Bundesregierung als Bekräftigung zu werten, daß - aus welchen Gründen auch immer - es für die Zeit vor dem 1. Mai 1996 bei der geltenden Gesetzeslage sein Bewenden habe.

60

b) Gründe, mit denen der Vertrauensschutz überwunden werden könnte, sind nicht erkennbar. Ausweislich des zweiten Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997 führte die Abschaffung der Sonderabschreibungen für Schiffe "nur zu vergleichsweise geringen Steuermehreinnahmen in Höhe von jährlich 75 Mio. DM" (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 50). Angesichts dessen kann dem - grundsätzlich aner kennenswerten - finanziellen Interesse des Staates, letzte "Torschluß-Reaktionen" vor Abschaffung eines steuerrechtlichen Subventionsangebots zu verhindern, keine besondere Durchschlagskraft derart zukommen, daß auch der hier verstärkte Vertrauensschutz überwunden werden könnte. Die im Gesetzesbeschluß angeordnete Rückwirkung auf den 25. April 1996 konnte auch nicht mit Lenkungs zwecken gerechtfertigt werden. Denn die durch die unerwartete Zurückverlagerung des Stichtages betroffenen Investitionsentscheidungen waren zum Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses am 7. November 1996 bereits getätigt. Im übrigen geht aus den Gesetzgebungsmaterialien nicht hervor, daß der Gesetzgeber die vertrauensstiftende Bedeutung der Erklärung der Bundesregierung überhaupt erkannt und ihre Konsequenzen für das verfassungsrechtliche Verbot der Rückwirkung von Gesetzen hinreichend bedacht hätte.

61

3. Nach allem bin ich in Übereinstimmung mit dem I. und dem XI. Senat des Bundesfinanzhofs der Auffassung, daß bei der klaren und eindeutigen Ankündigung der Bundesregierung vom 25. April 1996 kein Bürger mit dem Wegfall der Abschreibungsbegünstigung für Schiffbauverträge vor dem 1. Mai 1996 zu rechnen hatte. Diese Zeitbestimmung ist von der Bundesregierung ins Spiel gebracht worden, obwohl sie die Streichung der Vergünstigung auch als Sofortmaßnahme - ohne bestimmtes Datum - hätte ankündigen können. So aber - mit der Ankündigung zum 1. Mai 1996 - bestand bei Vertragsabschlüssen vor diesem Zeitpunkt keine Veranlassung, geeignete Klauseln für den Fall geänderter steuerlicher Abschreibungsmöglichkeiten zu vereinbaren. Diese Erwägungen schließen eine über den 1. Mai 1996 erweiterte Rückwirkung aus, und zwar unabhängig von der Qualifikation der Rückwirkung als tatbestandliche Rückanknüpfung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen.

62

Vertrauen ist ein konstituierendes Element unserer Gemeinwesen. Der Staat muß sich deshalb auch in einer Zeit, in der durchgreifende und rasche Reformen anstehen, an den Erklärungen seiner leitenden Organe festhalten lassen.

63

Kruis

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 -
2 BvR 882/97**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 -
2 BvR 882/97 - Rn. (1 - 63), [http://www.bverfg.de/e/
rs19971203_2bvr088297.html](http://www.bverfg.de/e/rs19971203_2bvr088297.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:1997:rs19971203.2bvr088297