



**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

1. der Frau (...),

2. des Herrn (...),

- Bevollmächtigter: (...) -

1. unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12. November 2013 - VIII R 1/11 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Dezember 2010 - 5 K 3626/03 E -,

c) den Bescheid für 2001 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Finanzamts Herford vom 10. Februar 2003 - (...) -,

in Gestalt der Änderungsbescheide des Finanzamts Herford vom 25. April 2003 und 15. Mai 2003 - (...) -,

in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Finanzamts Herford vom 12. Juni 2003 - (...) -,

in Gestalt der Änderungsbescheide des Finanzamts Herford vom 4. Oktober 2004 - (...) - und 2. März 2009 - (...) -,

2. mittelbar gegen

a) § 20 Absatz 1 Nummer 7 Satz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 und

b) § 52a Absatz 8 Satz 2 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010

hat die 2. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Richter Müller

und die Richterinnen Langenfeld,

Fetzer

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 12. Juli 2023 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe:

A.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Einkommenbesteuerung von Zinsen, die vom Finanzamt an die Beschwerdeführer aufgrund von Einkommensteuererstattungen im Jahr 2001 gezahlt wurden.

1

I.

Die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer kann insbesondere aufgrund zuvor festgesetzter Vorauszahlungen und im Wege des Steuerabzugs erhobener Beträge zu einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen führen. Dieser Erstattungsbeitrag ist nach § 233a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 3 der Abgabenordnung (AO) nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten zu verzinsen (sog. Erstattungszinsen).

2

Die an den Steuerpflichtigen gezahlten Erstattungszinsen zählen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen damit der Einkommenbesteuerung. Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG wurde mit dem Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) eingefügt und ist nach § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG (i.d.F. des JStG 2010) auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden war. Der Hintergrund dieser Neuregelung stellt sich wie folgt dar:

3

1. Der Bundesfinanzhof hatte zunächst in jahrzehntelanger ständiger Rechtsprechung den Zufluss von Erstattungszinsen den (steuerbaren) Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet (vgl. BFH, Urteile vom 18. Februar 1975 - VIII R 104/70 -, BStBl II 1975 S. 568; vom 8. April 1986 - VIII R 260/82 -, BStBl II 1986 S. 557; vom 8. November 2005 - VIII R 105/03 -, BFH/NV 2006 S. 527). Finanzverwaltung und Literatur folgten dem einhellig (vgl. die Nachweise im BFH-Urteil VIII R 105/03 unter II.1.). Mit Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07, BStBl II 2011 S. 503) änderte der Bundesfinanzhof jedoch seine Rechtsprechung und urteilte, dass Zinsen auf Einkommensteuererstattungen nicht der Besteuerung unterlägen, weil sie durch § 12 Nr. 3 EStG dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen seien. Nachdem überdies der Gesetzgeber im Jahr 1999 (durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/ 2002, BGBl I 1999 S. 402) spiegelbildlich die Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben abgeschafft habe, werde durch die Rechtsprechungsänderung nunmehr wieder ein sachlicher Gleichlauf zwischen Erstat-

4

tungs- und Nachzahlungszinsen gewährleistet.

2. Das Urteil des Bundesfinanzhofs wurde am 8. September 2010 veröffentlicht (vgl. Pressemitteilung des BFH Nr. 78/2010). Zu diesem Zeitpunkt lief bereits das Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2010. Mit Beschlussempfehlung vom 27. Oktober 2010 schlug der Finanzausschuss des Bundestags die Einführung der mit der Verfassungsbeschwerde mittelbar angegriffenen Regelungen in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 und § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG (BTDrucks 17/3449, S. 13 und 27) vor. Er begründete dies damit, dass durch die Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG die Steuerbarkeit für vom Finanzamt auf Einkommensteuererstattungen geleistete Zinsen „klargestellt“ werde. Diese „Klarstellung“ sei nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) notwendig geworden, weil der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Erstattungszinsen zur Einkommensteuer geändert habe. Ohne die Steuerbarkeit der Erstattungszinsen würden Steuerpflichtige, die zum Ausgleich für eine späte Einkommensteuererstattung Zinsen vom Finanzamt erhielten, steuerlich bessergestellt als Steuerpflichtige, die – bereits vor Beginn des Zinslaufs – erhaltene Einkommensteuererstattungen zinsbringend bei einer Bank anlegten und diese Zinsen versteuern müssten.

5

Unter Gleichheitsgesichtspunkten sei für die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen auch ohne Bedeutung, dass Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar seien. Vielmehr habe der frühere Sonderausgabenabzug innerhalb des Einkommensteuerrechts zu Systembrüchen geführt, da die Privilegierung der Nachzahlungszinsen durch den Sonderausgabenabzug gegenüber Steuerpflichtigen, die Zinsen für die Aufnahme eines privaten Darlehens zur Tilgung der Einkommensteuerschuld nicht abziehen könnten, nicht zu rechtfertigen sei.

6

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Nachzahlungszinsen (keine Abziehbarkeit) und Erstattungszinsen zur Einkommensteuer (Steuerbarkeit) führe regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit. Es handle sich vielmehr um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung, dass private Schuldzinsen nicht abzugsfähig, Guthabenzinsen aber steuerbar seien. Anderenfalls sei mit Steuermindereinnahmen in Höhe von rund 400 Millionen Euro pro Jahr zu rechnen (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 8 und S. 17 f.). Mit der Anwendungsregelung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG werde kein Vertrauen der Steuerpflichtigen in bestehende Regelungen verletzt, da die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) nicht umstritten gewesen sei (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 23).

7

Das Jahressteuergesetz 2010 trat am 14. Dezember 2010 in Kraft. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 und § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG erhielten die vom Finanzausschuss vorgeschlagene Fassung.

8

II.

1. Die Beschwerdeführer sind verheiratet und wurden im Jahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In diesem Jahr flossen ihnen aufgrund von Einkommensteue-

9

rerstattungen für die Jahre 1993, 1995, 1998 und 1999 Erstattungsinsen in Höhe von insgesamt 3.614 DM zu. Diese Zinsen erfasste das Finanzamt im angegriffenen Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2003 als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Den daneben von den Beschwerdeführern begehrten Abzug von Nachzahlungszinsen in Höhe von 4.850 DM als Sonderausgaben nahm das Finanzamt nicht vor.

2. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Beschwerdeführer Klage vor dem Finanzgericht. Während sich die Beschwerdeführer ursprünglich gegen die Versagung des Abzugs der Nachzahlungszinsen gewendet hatten, machten sie im Klageverfahren vorrangig die Verfassungswidrigkeit der die Steuerbarkeit von Erstattungsinsen betreffenden Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG geltend. Mit angegriffenem Urteil vom 16. Dezember 2010 - 5 K 3626/03 E - wies das Finanzgericht die Klage ab und ließ die Revision zu. 10

3. Die dagegen von den Beschwerdeführern eingelegte Revision, mit welcher die Beschwerdeführer nur noch die Nichtsteuerbarkeit der Erstattungsinsen geltend machten, wies der Bundesfinanzhof mit angegriffenem Urteil vom 12. November 2013 - VIII R 1/11 - als unbegründet zurück. Die von den Beschwerdeführern im Streitjahr 2001 erzielten Erstattungsinsen zur Einkommensteuer gehörten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG n.F.; diese Regelungen seien auch auf den Streitfall der Beschwerdeführer anzuwenden. Dem stehe § 12 Nr. 3 EStG nicht (mehr) entgegen, denn die Auffassung des Bundesfinanzhofs im Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) könne der Entscheidung des Streitfalls angesichts der durch das Jahressteuergesetz 2010 neu getroffenen Regelung nicht mehr zugrunde gelegt werden. Der Gesetzgeber habe dadurch seinen Willen, die Erstattungsinsen der Besteuerung zu unterwerfen, klar zum Ausdruck gebracht, ohne dass es hierzu einer Änderung von § 12 EStG bedürft habe, zumal § 12 Nr. 3 EStG nach Wortlaut und systematischer Stellung nur den Abzug von Ausgaben regle und Erstattungsinsen nicht anspreche. 11

Die sachliche Anordnung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG n.F. verstoße nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Gesetzgeber zwar die Erstattungsinsen zur Einkommensteuer als Einkünfte erfasse, etwaige Nachzahlungszinsen hingegen nicht zum Abzug zulasse. Es fehle bereits an einer Ungleichbehandlung, weil der Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen unterschiedliche Sachverhalte – nämlich eine zu geringe Vorleistung beziehungsweise eine Überzahlung – zugrunde lägen, die weder in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung noch in ihrer steuerrechtlich maßgeblichen Veranlassung vergleichbar seien. Es fehle daher an den Voraussetzungen zur Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots; vielmehr bestehe keine Korrespondenz zwischen der Behandlung des Abzugstatbestands in § 12 Nr. 3 EStG und des Einnahmetatbestands in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG. 12

Die Regelung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG n.F. zum zeitlichen Anwendungsbereich sei nach abschließender Prüfung nicht verfassungsrechtlich unzulässig und verstoße nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Dies gelte auch dann, wenn man 13

in der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG n.F. keine „Klarstellung“ sehe, sondern von einer echten Rückwirkung für bereits abgeschlossene Erhebungszeiträume ausgehe. Das Rückwirkungsverbot trete im Falle einer echten Rückwirkung zurück, wenn sich – wie im Streitfall – kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts habe bilden können. Mit der Neuregelung habe der Gesetzgeber die Rechtslage so geregelt, wie sie bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch das Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis entsprochen habe. Vor der Rechtsprechungsänderung Mitte 2010 habe deshalb kein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführer auf die Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen zur Einkommensteuer entstehen können.

Ein Vertrauenstatbestand habe sich deshalb allenfalls ab der Veröffentlichung der Rechtsprechungsänderung entwickeln können. Angesichts des kurzen Zeitraums zwischen der Veröffentlichung (am 8. September 2010) und dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 (am 14. Dezember 2010) fehle es an der Schutzbedürftigkeit eines Vertrauens in den Fortbestand der Rechtsprechungsänderung, zumal in diesen Zeitraum keine schutzwürdigen Vermögensdispositionen der Beschwerdeführer gefallen seien. 14

III.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot aus Art. 20 Abs. 3 GG sowie einen Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot. Ergänzend haben sie ein siebzigseitiges Rechtsgutachten eines Universitätsprofessors übersandt. 15

1. § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 verstoße gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgende Rückwirkungsverbot und sei daher nichtig. 16

a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Hinweis insbesondere auf Beschlüsse vom 17. Dezember 2013 - 1 BvL 5/08 -, BVerfGE 135, 1, und vom 15. Oktober 2008 - 1 BvR 1138/06 -, BVerfGK 14, 338) sei eine echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig. Eine solche habe hier unzweifelhaft vorgelegen. Mithin komme es darauf an, ob eine der vom Bundesverfassungsgericht anerkannten Fallgruppen vorliege, die einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot ausnahmsweise rechtfertigten. 17

b) Soweit die angegriffenen Gerichtsentscheidungen davon ausgingen, dass die durch das Jahressteuergesetz 2010 erfolgte Neuregelung nur die bis zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) geltende Rechtslage wiedergäbe, übersähen die Entscheidungen, dass durch die Abschaffung der Abzugsmöglichkeit für Nachzahlungszinsen im Jahr 1999 die bis dahin bestehende Korrelation zwischen Nachzahlungs- und Erstattungszinsen aufgehoben worden sei, sodass offen gewesen sei, ob Erstattungszinsen weiterhin steuerpflichtig seien. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) sei seitdem die erste höchstrichterliche Entscheidung über die Besteuerung der Erstattungszinsen gewesen; bis dahin sei die Frage der Steuerpflicht umstritten gewesen. 18

c) Die Auslegung durch den Bundesfinanzhof im Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) mache zudem deutlich, dass die vorherige Auslegung des Gesetzes – wie sie auch der Einkommensteuerfestsetzung für 2001 zugrunde gelegen habe – unzutreffend gewesen sei. Ein aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen hergeleiteter Vertrauensschutz könne sich jedoch nur auf eine zutreffende Gesetzesauslegung beziehen. Deshalb sei das Vertrauen des Steuerpflichtigen in das zuletzt als richtig erkannte Recht schützenswert. 19

d) Vertrauensschutz bestehe auch deshalb, weil die Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) wegen der Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen durch die Abschaffung der Abzugsmöglichkeit für Nachzahlungszinsen im Jahr 1999 und der daraus resultierenden systematischen Widersprüchlichkeit zu erwarten gewesen sei. 20

e) Auch das vorgelegte Rechtsgutachten kommt zu dem Ergebnis, dass die rückwirkende Anordnung der Steuerpflicht von Erstattungszinsen für die Zeiträume vor dem Jahr 2010 eine unzulässige echte Rückwirkung darstelle. Das Bundesverfassungsgericht habe für die unechte Rückwirkung eine strenge Orientierung am Verhältnismäßigkeitsprinzip hervorgehoben, was für die echte Rückwirkung erst recht gelten müsse. Insofern habe der Gesetzgeber aber bereits keinen legitimen Rückwirkungszweck benannt und ein solcher sei auch nicht ersichtlich. 21

Es liege darüber hinaus auch keine der vom Bundesverfassungsgericht anerkannten Fallgruppen vor, in denen eine echte Rückwirkung ausnahmsweise zulässig sei. So sei die Rechtslage weder unklar noch verworren, vielmehr sei sie durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) geklärt gewesen. Die durch dieses Urteil bewirkte Rechtslage sei auch nicht systemwidrig oder unbillig gewesen. Des Weiteren hätten die Betroffenen auch nicht mit einer gesetzlichen Neuregelung rechnen müssen. Mit der Rechtsprechungsänderung durch das Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) liege eine hinreichende Vertrauensgrundlage vor, da damit nur ausgesprochen worden sei, was immer schon gegolten habe. Sofern man generell eine konkrete schutzwürdige Disposition des Betroffenen fordere, könne es darauf jedenfalls im konkreten Fall nicht ankommen, da die Entstehung von Erstattungszinsen zum größten Teil der Einflussnahme des Steuerpflichtigen entzogen sei und vielmehr im Einflussbereich des Finanzamts liege. Schließlich sei die echte Rückwirkung auch nicht ausnahmsweise aufgrund zwingender Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt. 22

2. Überdies verstoße die Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen und die demgegenüber bestehende Steuerbarkeit von Erstattungszinsen gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Gestalt des Gebots der Folgerichtigkeit. 23

Durch die Anordnung ihrer Nichtabzugsfähigkeit habe der Gesetzgeber die Nachzahlungszinsen der nichtsteuerbaren Sphäre zugewiesen und damit eine Grundentscheidung im Sinne der Belastungsgleichheit getroffen. Diese habe er jedoch nicht folgerichtig umgesetzt, wenn er die Erstattungszinsen als steuerpflichtig behandle. Rechtfertigende Gründe hierfür seien nicht ersichtlich. Der Steuerpflichtige, der eine Einkommensteuererstattung erhalte, sei insbesondere nicht vergleichbar mit einem priva- 24

ten Darlehensgeber, der ebenfalls seine Zinseinnahmen versteuern müsse, da der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nicht wie ein Vertragspartner auftreten könne, der die Vertragskonditionen aushandele.

B.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen, weil Gründe für ihre Annahme zur Entscheidung nach § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht vorliegen. Der Verfassungsbeschwerde kommt keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Ihre Annahme ist überdies nicht zur Durchsetzung der in § 90 Abs. 1 BVerfGG genannten Rechte angezeigt, da die Verfassungsbeschwerde keine Aussicht auf Erfolg hat. Sie ist unzulässig, soweit sie die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG rügt, und offensichtlich unbegründet, soweit eine Verletzung des Rückwirkungsverbots geltend gemacht wird. 25

I.

Im Hinblick auf die Rüge der Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG ist die Verfassungsbeschwerde bereits unzulässig, weil sie nicht den Darlegungs- und Begründungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG genügt. Die Beschwerdeführer haben die Möglichkeit einer Grundrechtsverletzung nicht schlüssig dargetan. 26

1. Eine Begründung im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG erfordert, dass der Beschwerdeführer die Möglichkeit einer Verletzung seiner Grundrechte oder grundrechtsgleichen Rechte hinreichend deutlich aufzeigt (vgl. BVerfGE 89, 155 <171>; 98, 169 <196>). Soweit das Bundesverfassungsgericht für bestimmte Fragen bereits verfassungsrechtliche Maßstäbe entwickelt hat, muss anhand dieser Maßstäbe aufgezeigt werden, inwieweit Grundrechte durch die angegriffene Maßnahme verletzt werden (vgl. BVerfGE 99, 84 <87>; 101, 331 <346>; 102, 147 <164>). Bei Urteilsverfassungsbeschwerden ist zudem in der Regel eine ins Einzelne gehende argumentative Auseinandersetzung mit den Gründen der angefochtenen Entscheidung erforderlich. Es bedarf demnach einer umfassenden einfachrechtlichen und verfassungsrechtlichen Aufarbeitung der Rechtslage (vgl. BVerfGE 140, 229 <232>). 27

2. Die Beschwerdeführer rügen im Wesentlichen eine angeblich dadurch bewirkte Ungleichbehandlung, dass Erstattungszinsen steuerbar, Nachzahlungszinsen aber nicht abziehbar seien. Sie setzen sich jedoch nicht hinreichend mit der Gesetzesbegründung des Jahressteuergesetzes 2010 auseinander, an die maßgeblich auch der Bundesfinanzhof in seiner von der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Entscheidung angeknüpft hat. Der Gesetzgeber hatte nämlich darauf abgestellt (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 17 f.), dass mit der von ihm durch das Jahressteuergesetz 2010 und zuvor durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 verfolgten Neukonzeption eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts in zweierlei Richtung gewährleistet werde: zum einen im Hinblick auf die Gleichstellung von Steuerpflichtigen, welche Einkommensteuererstattungen und damit zusammenhängend Erstattungszinsen erhalten, mit Steuerpflichtigen, die ihre vor Ablauf der Karenzzeit erhaltenen Erstattungen zinsbringend bei einer Bank anlegen (in beiden Fällen Besteuerung der Zinsen), und zum anderen im 28

Hinblick auf die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Nachzahlungszinsen zu zahlen haben, mit solchen, welche die Nachzahlung durch Kredit finanzieren (in beiden Fällen Versagung des Abzugs der Zinsen). Mit diesen gesetzgeberischen Erwägungen setzen sich die Beschwerdeführer nicht hinreichend auseinander. Sie wenden dagegen vielmehr nur ein, dass ein Steuerpflichtiger im Gegensatz zu einem privaten Darlehensgeber keinen Einfluss auf die Entstehung von Erstattungszinsen habe. Diesbezüglich legen sie nicht dar, inwieweit eine solche Einflussmöglichkeit dem gesetzgeberischen Grundkonzept der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zugrunde liegen soll (auch der Bundesfinanzhof erachtet die Freiwilligkeit der Kapitalüberlassung im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG für unerheblich, vgl. BFH, Urteil vom 24. Mai 2011 - VIII R 3/09 -, BStBl II 2012 S. 254).

II.

Im Hinblick auf die Rüge der Verletzung des Rückwirkungsverbots ist die Verfassungsbeschwerde zulässig, aber offensichtlich unbegründet. 29

1. Die Verfassungsbeschwerde ist insoweit zulässig. Insbesondere genügt sie – jedenfalls unter Berücksichtigung der Ausführungen in dem vorgelegten Rechtsgutachten – den Begründungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG. 30

2. Soweit die Beschwerdeführer eine Verletzung ihres Rechts aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG durch eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung der zeitlichen Anwendungsregelung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 rügen, stellt die Regelung zwar für das verfahrensgegenständliche Streitjahr 2001 sowohl in formaler als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht eine sogenannte echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen dar (a). Diese ist jedoch entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer verfassungsrechtlich gerechtfertigt (b). 31

a) Die Regelung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG ist unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe (aa) sowohl in formaler Hinsicht (bb) als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht (cc) als Anwendungsfall einer echten Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen anzusehen. 32

aa) Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung beziehungsweise eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfGE 127, 1 <18 f.>; 127, 31 <48 f.>; 127, 61 <77 f.>; 132, 302 <319>; 135, 1 <13 Rn. 39>). Umgekehrt bedeutet dies für den Bereich des Einkommensteuerrechts, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum jedenfalls in formaler Hinsicht der Kategorie der unechten Rückwirkung beziehungsweise der tatbestandlichen Rückanknüpfung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG; vgl. BVerfGE 72, 200 <252 f.>; 97, 67 <80>; 132, 302 <319>; 135, 1 <13 f. Rn. 39>). 33

Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots von Gesetzen mit echter Rückwirkung beanspruchen Geltung, wenn eine Regelung – anders als in ihrer Begründung angenommen – aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln ist. Ob eine rückwirkende Gesetzesänderung gegenüber dem alten Recht deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, hängt vom Inhalt des alten und des neuen Rechts ab, der – abgesehen von eindeutigen Gesetzesformulierungen – zumeist erst durch Auslegung ermittelt werden muss. Die in der Begründung eines Gesetzentwurfs vertretene Auffassung, die Vorschrift habe lediglich klarstellenden Charakter, ist für die Gerichte nicht verbindlich. Sie schränkt weder die Kontrollrechte und -pflichten der Fachgerichte und des Bundesverfassungsgerichts ein noch relativiert sie die für sie maßgeblichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe (vgl. BVerfGE 135, 1 <14 f. Rn. 41 ff.>). 34

Der Wunsch des Gesetzgebers, eine Rechtslage rückwirkend klarzustellen, verdient grundsätzlich nur in den durch das Rückwirkungsverbot vorgegebenen Grenzen verfassungsrechtliche Anerkennung. Andernfalls könnte der Gesetzgeber auch jenseits dieser verfassungsrechtlichen Bindung einer Rechtslage unter Berufung auf ihre Klärungsbedürftigkeit ohne Weiteres die von ihm für richtig gehaltene Deutung geben, ohne dass von den dafür letztlich zuständigen Gerichten geklärt wäre, ob dies der tatsächlichen Rechtslage entsprochen hat. Eine von Vertrauensschutzerfordernissen weitgehend freigestellte Befugnis zur rückwirkenden Klarstellung des geltenden Rechts eröffnete dem Gesetzgeber den weit reichenden Zugriff auf zeitlich abgeschlossene Rechtslagen, ließe im Nachhinein politischen Opportunitätsabwägungen Raum, die das einfache Recht zum Zeitpunkt der später als korrekturbedürftig empfundenen Auslegung nicht prägten, und beeinträchtigte so das Vertrauen in die Stabilität des Rechts erheblich (vgl. BVerfGE 135, 1 <17 Rn. 50>). 35

Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist daher in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht. Der Gesetzgeber hat es für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte das damals geltende Gesetzesrecht in den verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung verbindlich auslegen. Entspricht diese Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft ändern. Für die Feststellung einer konstitutiven rückwirkenden Gesetzesänderung genügt es, wenn das vorliegende Gericht vertretbar einen Standpunkt zur Auslegung des alten Rechts einnimmt, den der Gesetzgeber mit der rückwirkenden Neuregelung ausschließen will. Eine gefestigte oder gar höchstrichterlich bestätigte Rechtsprechungslinie verlangt dieser Rechtsstandpunkt nicht. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber ihn korrigieren und ausschließen will (BVerfGE 135, 1 <18 f. Rn. 52, 54>). 36

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen erweist sich die Regelung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG als Anwendungsfall einer echten Rückwirkung beziehungsweise einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen (im Ergebnis ebenso: Hamacher/Dahm, in: Korn, EStG, § 20 37

Rn. 289 <Sept. 2017>; Löbe, NWB 2010, S. 4109 <4114>; Rublack, FR 2011, S. 173 <174>; Panzer/ Gebert, DStR 2011, S. 741 <744>; Momen, BB 2011, S. 2781 <2782>; Mitschke, FR 2011, S. 706 <709 f.>; Balliet, DStZ 2012, S. 436 <440>; Wacker, HFR 2012, S. 636 <640>; Behrens, BB 2014, S. 992 <996>; Maciejewski, FR 2014, S. 429 <433>; Drüen, Ubg 2014, S. 747 <749>; offen lassend: BFH, Urteil vom 12. November 2013 - VIII R 36/10 -, BStBl II 2014 S. 168, Rn. 29; Thiemann, FR 2012, S. 673 <682>).

Dies folgt bereits in formaler Hinsicht daraus, dass die erst zum 14. Dezember 2010 in Kraft getretene Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG nach § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG für alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht bestandskräftigen Veranlagungszeiträume Anwendung finden sollte. Die Regelung entfaltete damit für alle zuvor abgeschlossenen Veranlagungszeiträume bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2009 Wirkung, wobei der verfahrensgegenständliche Veranlagungszeitraum 2001 in diese Zeitspanne fällt. Nur soweit die Regelungswirkung sich auch auf den Veranlagungszeitraum 2010 erstreckt, ist § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG als Regelung mit unechter Rückwirkung einzuordnen. 38

cc) Zudem liegt auch in materiell-rechtlicher Hinsicht ein Anwendungsfall der echten Rückwirkung vor, da § 52a Abs. 8 Satz 2 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung anzusehen ist. 39

Zwar bezeichnete der Gesetzgeber die Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG im Bericht des Finanzausschusses vom 28. Oktober 2010 ausdrücklich als „Klarstellung“ (BT-Drucks 17/3549, S. 17). 40

Bei materiell-rechtlicher Betrachtung versuchte der Gesetzgeber allerdings, nachträglich der durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) geänderten, aber höchstrichterlich geklärten Auslegung des Verhältnisses von § 12 Nr. 3 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG den Boden zu entziehen. Denn der Gesetzgeber machte deutlich, dass diese „Klarstellung“ notwendig geworden sei, nachdem der Bundesfinanzhof durch Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) seine Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Erstattungszinsen teilweise geändert habe. Die Steuerbarkeit der Erstattungszinsen sei sachlich zutreffend, da ohne eine derartige Regelung ein Steuerpflichtiger, der zum Ausgleich für verspätete Einkommensteuererstattungen Zinsen vom Finanzamt erhalte, steuerlich günstiger gestellt werde als ein Steuerpflichtiger, der seine vor Beginn des Zinslaufs nach § 233a AO erhaltenen Einkommensteuererstattungen zinsbringend bei seiner Bank anlege (BTDrucks 17/3549, S. 17). 41

b) Die in den Regelungen gemäß § 52a Abs. 8 Satz 2 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG liegende echte Rückwirkung ist unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe (aa) jedoch gerechtfertigt und daher nicht verfassungswidrig (bb). 42

aa) Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze (vgl. BVerfGE 88, 384 <404>; 122, 374 <394>; 126, 369 <393>; 135, 1 <21 Rn. 61>). Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. BVerfGE 95, 64 <86 f.>; 122, 374 <394>; 43

135, 1 <21 f. Rn. 61>) oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (vgl. BVerfGE 13, 261 <271>; 50, 177 <193>; 135, 1 <22 Rn. 61>). Bei den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten, nicht abschließend definierten Fallgruppen handelt es sich um Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage (vgl. BVerfGE 72, 200 <258>; 97, 67 <80>; 135, 1 <22 Rn. 61>). Für die Frage, ob mit einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage zu rechnen war, ist von Bedeutung, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen (vgl. BVerfGE 32, 111 <123>; 135, 1 <22 Rn. 61>).

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unzulässigkeit echter Rückwirkungen ist gegeben, wenn die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>; 30, 367 <387>; 95, 64 <86 f.>; 122, 374 <394>; 135, 1 <22 Rn. 62>). Vertrauensschutz kommt insbesondere dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>; 18, 429 <439>; 30, 367 <388>; 50, 177 <193 f.>; 88, 384 <404>; 122, 374 <394>; 126, 369 <393 f.>; 135, 1 <22 Rn. 62>), oder wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden (vgl. BVerfGE 13, 215 <224>; 30, 367 <388>; 135, 1 <22 Rn. 62>). Der Vertrauensschutz muss ferner zurücktreten, wenn überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Beseitigung erfordern (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>; 18, 429 <439>; 88, 384 <404>; 95, 64 <87>; 101, 239 <263 f.>; 122, 374 <394 f.>; 135, 1 <22 Rn. 62>), wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>; 18, 429 <439>; 50, 177 <193 f.>; 101, 239 <263 f.>; 122, 374 <394 f.>; 135, 1 <22 Rn. 62>) oder wenn durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird (sog. Bagatellvorbehalt, vgl. BVerfGE 30, 367 <389>; 72, 200 <258>; 135, 1 <22 f. Rn. 62>).

44

Bei einer Rechtsprechungsänderung kann sich ein berechtigtes Vertrauen auf eine von höchstrichterlicher Rechtsprechung und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis abweichende Rechtslage jedenfalls vor dieser Änderung nicht bilden (vgl. BVerfGE 14, 338 <343 f.>), insbesondere wenn mit einer gesetzlichen Regelung keine Verschlechterung gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung verbunden war (vgl. BVerfGE, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 10. Juli 2009 - 1 BvR 1416/06 -, juris, Rn. 15 ff.).

45

bb) Nach diesen Grundsätzen ist die durch § 52a Abs. 8 Satz 2 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG begründete echte Rückwirkung verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da Steuerpflichtige bis zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) nicht auf die Nichtbesteuerung von Erstattungsinsen vertrauen konnten beziehungsweise weil ein mögliches Vertrauen auf eine derartige Rechtslage sachlich

46

nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (im Ergebnis ebenso: BFH, Urteil vom 12. November 2013 - VIII R 1/11 -, BFH/NV 2014, S. 830, Rn. 31 ff. <verfahrensgegenständliche Entscheidung>; Urteil vom 12. November 2013 - VIII R 36/10 -, BStBl II 2014 S. 168, Rn. 29 ff. m.w.N.; Urteil vom 24. Juni 2014 - VIII R 28/12 -, juris, Rn. 15 <Az. der Verfassungsbeschwerde: 2 BvR 2671/14>; Urteil vom 24. Juni 2014 - VIII R 29/12 -, BStBl II 2014 S. 998, Rn. 14 f. <Az. der Verfassungsbeschwerde: 2 BvR 2674/14>; Urteil vom 15. April 2015 - VIII R 30/13 -, juris, Rn. 34 ff. <Az. der Verfassungsbeschwerde: 2 BvR 1711/15>; Ratschow, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 20 EStG Rn. 322 <Dez. 2022>; Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG Rn. 308 m.w.N. <Okt. 2019>; Bleschick, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 20 Rn. 114a; Mitschke, FR 2011, S. 706 <709 f.>; Balliet, DStZ 2012, S. 436 <440>; Thiemann, FR 2012, S. 673 <682>; Steinhauß, jurisPR-SteuerR 15/2012 Anm. 4; Wacker, HFR 2012, S. 636 <640>; Aweh, AO-StB 2014, S. 367 <368>; Steinhauß, jurisPR-SteuerR 13/2014 Anm. 3; a.A. Jochum, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. C/7 37a <Okt. 2021>; Treiber, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 52a EStG Rn. 18 <Juli 2016>; Hamacher/Dahm, in: Korn, EStG, § 20 Rn. 289 <Sept. 2017>; Löbe, NWB 2010, S. 4109 <4114>; Drüen, Ubg 2014, S. 747 <751 ff. und 757>).

So hatte der Bundesfinanzhof bis zu seiner Entscheidung vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) entgegen dem Vortrag der Beschwerdeführer auch unter Zugrundelegung der geänderten Rechtslage durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 an seiner ständigen Rechtsprechung festgehalten, wonach die nach § 233a AO gezahlten Erstattungszinsen als steuerbare Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG anzusehen seien (für das Streitjahr 1999: BFH, Urteil vom 8. November 2005 - VIII R 105/03 -, BFH/NV 2006, S. 527; für das Streitjahr 2003: BFH, Beschluss vom 30. Juni 2009 - VIII B 8/09 -, BFH/NV 2009, S. 1977). Auch die Finanzverwaltung teilte diese Rechtsauffassung (vgl. BMF, Schreiben vom 5. Oktober 2000 - IV C 1-S 2252-231/00 -, BStBl I 2000 S. 1508).

47

Ein Vertrauen von Steuerpflichtigen, dass Erstattungszinsen im Sinne des § 233a AO vom Bundesfinanzhof als nicht steuerbar angesehen würden, konnte sich vielmehr erstmals bilden, als die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) mit Pressemitteilung des Bundesfinanzhofs Nr. 78/2010 vom 8. September 2010 veröffentlicht wurde, und konnte längstens bis zum Inkrafttreten des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 zum 14. Dezember 2010 Bestand haben.

48

Während dieses Zeitraums konnten jedoch Steuerpflichtige, die sich in einer Lage wie die Beschwerdeführer befanden, keine wirtschaftlichen Dispositionen mehr im Hinblick auf einen früheren Veranlagungszeitraum treffen. Vielmehr war der im Streitjahr 2001 durch den Zufluss der Erstattungszinsen verwirklichte Besteuerungssachverhalt bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 zum 14. Dezember 2010 bereits lange abgeschlossen. Sofern man in einer zwangsweisen Kapitalüberlassung eines Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung in Form einer überhöhten Steuererhebung überhaupt eine Vermögensdisposition sehen könnte, wäre diese ebenfalls weit vor dem Jahr 2010 erfolgt. In allen Veranlagungszeiträumen bis zum Jahr 2010 mussten Steuerpflichtige ent-

49

sprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Praxis der Finanzverwaltung und somit der allgemeinen Rechtsanwendungspraxis davon ausgehen, dass Erstattungszinsen als steuerbare Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG anzusehen waren. Angesichts dessen wäre es sachlich nicht gerechtfertigt und folglich nicht schutzwürdig, wenn ein Steuerpflichtiger im Einzelfall von einer anderen Rechtslage ausgegangen wäre.

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

50

Müller

Langenfeld

Fetzer

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 12. Juli 2023
- 2 BvR 482/14**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 12. Juli 2023 -
2 BvR 482/14 - Rn. (1 - 50), [http://www.bverfg.de/e/
rk20230712_2bvr048214.html](http://www.bverfg.de/e/rk20230712_2bvr048214.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2023:rk20230712.2bvr048214