

Leitsätze

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 25. März 2021

2 BvL 1/11

1. Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht außerhalb des Strafrechts auf den grundrechtlich geschützten Interessen der Betroffenen sowie den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG).
2. Die Beschränkung der Absetzbarkeit von Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen durch die gleichmäßige Verteilung der Ausgaben auf den Zeitraum, für den sie geleistet worden sind, durch § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes war mit belastenden Folgen einer unechten Rückwirkung verbunden, die zum Teil dem Grundsatz des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes widersprechen.
3. Internes Verwaltungshandeln ohne Beteiligung der zur Gesetzesinitiative Berechtigten mindert das grundsätzlich schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in das geltende Recht nicht.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 1/11 -



IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob § 11 Absatz 2 Satz 3 in Verbindung mit § 52 Absatz 30 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004 Seite 3310) gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt, soweit danach im Voraus gezahlte Erbbauzinsen auch dann auf den Zeitraum zu verteilen sind, für den sie geleistet werden, wenn sie im Jahr 2004, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004, verbindlich vereinbart und gezahlt wurden,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs
vom 7. Dezember 2010 - IX R 70/07 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,

Huber,

Hermanns,

Müller,

Kessal-Wulf,

Maidowski,

Langenfeld,

Wallrabenstein

am 25. März 2021 beschlossen:

§ 11 Absatz 2 Satz 3 Halbsatz 1 in Verbindung mit § 52 Absatz 30 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004 (Bundesgesetzblatt I Seite 3310) sowie § 11 Absatz 2 Satz 3 in Verbindung mit § 52 Absatz 30 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 2878) verstoßen gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes und sind nichtig, soweit danach Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen auch dann insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen sind, für den sie geleistet werden, wenn diese Vorauszahlungen im Jahr 2004 bis einschließlich des Tages der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 verbindlich vereinbart und vereinbarungsgemäß noch im Jahr 2004 geleistet worden sind oder wenn sie vor dem Jahr 2004 verbindlich vereinbart und vereinbarungsgemäß im Jahr 2004 spätestens am Tag der Verkündung der Neuregelung am 15. Dezember 2004 geleistet worden sind.

Gründe:

A.

Das konkrete Normenkontrollverfahren betrifft die Frage der Vereinbarkeit der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 30 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I S. 3310) mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Nach dieser Vorschrift ist die potentiell steuererhöhend wirkende Norm des § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG (i.d.F. des EURLUmsG) erstmals für solche Vorauszahlungen auf Erbbauzinsverpflichtungen anzuwenden, die im bei Inkrafttreten bereits laufenden Veranlagungszeitraum 2004 geleistet worden sind. 1

I.

1. a) Die sachliche Steuerpflicht wird bei der Einkommensteuer durch die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG) und Überschusseinkünften bestimmt, zu denen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften die hier betroffenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG). 2

§ 2 Abs. 2 EStG legt fest, wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Bei den Gewinneinkunftsarten sind die Einkünfte der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 bis 7k und § 13a EStG), bei den Überschusseinkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 bis 9a EStG). Der Einkommensteuer liegt damit das „objektive Nettoprinzip“ zugrunde, nach dem nur das Nettoeinkommen – die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen – besteuert wird (vgl. BVerfGE 99, 280 <290 f.>). 3

b) Für die Überschusseinkunftsarten regelt § 11 EStG die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Aufwendungen. § 11 EStG in der bis zum 31. Dezember 2003 geltenden Fassung lautete: 4

(1) ¹Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. ...

(2) ¹Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. ...

Dementsprechend waren als Werbungskosten zu qualifizierende Ausgaben nach dem § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG zugrundeliegenden Abflussprinzip grundsätzlich in voller Höhe für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. 5

Verdrängt wird das Abflussprinzip insbesondere, soweit nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 in Verbindung mit § 7 EStG eine „Absetzung für Abnutzung“ abzuziehen ist. Statt des Sofortabzugs einmalig gezahlter Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach dem Abflussprinzip ist grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum 6

von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen).

2. a) In seinem Schreiben vom 10. Dezember 1996 (- IV B 3-S 2253-99/96 -, 7 BStBl I 1996, S. 1440) nahm das Bundesministerium der Finanzen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von in einem Betrag gezahlten Erbbauzinsen bei den zu den Überschusseinkünften zählenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Stellung. Danach seien Erbbauzinsen, die der Erbbauberechtigte vorausgezahlt oder in einem Betrag gezahlt habe, bei wirtschaftlicher Betrachtung Aufwendungen für den Erwerb eines befristeten Rechts. Die Einmalzahlung könne nicht als laufende Leistung im Rahmen eines durch die Erbbaurechtsbestellung begründeten Dauernutzungsverhältnisses beurteilt werden. Die vorausgezahlten oder in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen seien daher den Anschaffungskosten des Erbbaurechts zuzuordnen. Der Erbbauberechtigte habe die vorausgezahlten oder in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten verteilt auf die (verbleibende) Laufzeit des Erbbaurechts nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG abzuziehen.

b) Dieser Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen trat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 23. September 2003 (- IX R 65/02 -, BFHE 203, 355) erstmals ausdrücklich entgegen. Er entschied, dass Erbbauzinsen auch dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Kalenderjahr ihrer Leistung sofort abziehbar sind, wenn sie in einem Einmalbetrag vorausgezahlt werden. Wesentlich dafür war die Erwägung, Erbbauzinsen seien Entgelt für die Nutzung des Grundstücks, die der Grundstückseigentümer über den vereinbarten Zeitraum dulden müsse. Er erbringe damit regelmäßig wiederkehrende Leistungen, die durch den Erbbauzins entgolten würden, und zwar zivilrechtlich wie auch steuerrechtlich (unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 17. Juli 2001 - IX R 41/98 -, juris, sowie BFHE 135, 434; 162, 425). Zwischen den Beteiligten des Erbbaurechtsverhältnisses komme es wie bei jeder anderen Nutzungsüberlassung zu einem Leistungsaustausch. Deshalb erfasse die Rechtsprechung Erbbauzinsen beim Grundstückseigentümer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und nicht als Veräußerungsentgelt (BFHE 96, 506; 132, 418). Ein Nutzungsentgelt werde auch dann nicht zu Anschaffungskosten des Rechts, wenn

es vorausgezahlt werde (unter Hinweis auf BFHE 140, 177, zu Pachtvorauszahlungen).

3. a) Im September 2004 brachten die Regierungsfractionen der SPD sowie 9
von Bündnis 90/Die Grünen in das bereits laufende Gesetzgebungsverfahren zum
Richtlinien-Umsetzungsgesetz Anträge auf Ergänzung von § 11 Abs. 2 EStG um
einen Satz 3 und von § 52 EStG um einen Absatz 30 ein, die mit der späteren Ge-
setzesfassung identisch waren und die der Finanzausschuss des Bundestages mit
Beschlussempfehlung vom 27. Oktober 2004 in den Gesetzentwurf übernahm
(BTDrucks 15/4050, S. 6 und 11). Zur Begründung ist in der Beschlussempfehlung
des Finanzausschusses (BTDrucks 15/4050, S. 56) ausgeführt, die uneinge-
schränkte Anwendung des Urteils des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, würde
zu erheblichen Haushaltsmindereinnahmen führen. Seit Bekanntwerden des Ur-
teils würden von der Immobilienbranche (Immobilienfonds, Bauträger) intensive
Vorbereitungen für den Verkauf von Immobilien im Erbbaurecht getroffen, die wohl
zum erneuten Aufleben von Steuersparmodellen mit Immobilien führen würden.
Räume zum Beispiel eine Bauträgerin in der Rechtsform einer GmbH für ein
Grundstück ihres Betriebsvermögens Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermie-
tung und Verpachtung ein Erbbaurecht ein, so könnten letztere die im Voraus ge-
zahlten Erbbauzinsen sofort in voller Höhe im Kalenderjahr der Zahlung als Wer-
bungskosten geltend machen. Bei der GmbH hingegen müsse der Einmalbetrag
über die Laufzeit der Vorauszahlung im Wege der Bildung eines Rechnungsab-
grenzungspostens verteilt werden. Beleg für die zu erwartenden Haushaltsmin-
dereinnahmen sei ein vom Dezember 1995 bis Januar 1996 entstandenes sechs-
wöchiges Zeitfenster, in dem bei geschlossenen Immobilienfonds im Rahmen be-
stimmter Vorgaben Einmalzahlungen von Erbpachtzinsen als sofort abziehbare
Werbungskosten anerkannt worden seien. Die entstandenen Steuerausfälle nur im
Bereich von geschlossenen Immobilienfonds und nur auf ein Land bezogen seien
„griffweise“ auf 500 Mio. Euro geschätzt worden. Nicht zu beziffern seien Steuer-
mindereinnahmen durch künftig mögliche andere Steuergestaltungen (z.B. im Be-
reich der Bauträgermodelle), die wegen der Kürze der damals vorgegebenen Zeit
(rund sechs Wochen) seinerzeit nicht hätten genutzt werden können. Die Finanz-
verwaltung habe einer weiteren Verbreitung dieser Modelle mit dem Schreiben
des Bundesministeriums der Finanzen vom 10. Dezember 1996 (BStBl I 1996,
S. 1440) begegnen können, das aber wegen der neuen Entscheidung des Bun-
desfinanzhofs nicht mehr aufrechterhalten werden könne. Die erneut zu erwarten-
den Steuermindereinnahmen seien nicht hinnehmbar. Die mit den obersten Fi-
nanzbehörden der Länder abgestimmte Änderung sehe deshalb vor, bei den

Überschusseinkunftsarten im Voraus geleistete Ausgaben für eine langfristige Nutzungsüberlassung auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung vereinbart sei. Ausgeschlossen von dieser Regelung seien aus Vereinfachungsgründen Nutzungsüberlassungen bis zu fünf Jahren, wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe für eine Vorausleistung oder Einmalzahlung sprächen (§ 42 Abgabenordnung - AO). Dem Leistungsempfänger mit Überschusseinkünften werde ein Wahlrecht eingeräumt, die entsprechenden Einnahmen sofort bei Zufluss oder gleichmäßig verteilt auf den Zeitraum, für den die Vorauszahlung vereinbart sei, zu versteuern. Damit erfolge eine Anlehnung an die bisherige Verwaltungsanweisung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen in BStBl I 1996, S. 1440), nach der aus Billigkeitsgründen empfangene Einmalzahlungen auf einen Zeitraum von zehn Jahren hätten verteilt werden können.

Zu § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des Entwurfs ist in der Begründung 10
(BTDrucks 15/4050, S. 57 f.) ausgeführt: Die Vorschrift regelt, dass aufgrund längerfristiger Nutzungsüberlassungen erfolgte Vorauszahlungen von Erbbauzinsen und anderen Entgelten für die Nutzung eines Grundstücks, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet würden, auf den Zeitraum verteilt würden, für den die Vorauszahlung erbracht werde. Bestehende Verwaltungsanweisungen – wie die seit 1996 geltende Verwaltungsanweisung für Erbbauzinsen (BStBl I 1996, S. 1440) – würden somit ohne zeitliche Verzögerung gesetzlich fortgeschrieben. Soweit durch die Änderung Leistungen, wie zum Beispiel in einem Betrag erfolgte Zahlungen von Erbbauzinsen, erfasst würden, die zwischen dem 31. Dezember 2003 und der Verkündung der Neuregelung erbracht worden seien, liege nach der Veranlagungszeitraumrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine zulässige unechte Rückwirkung vor (mit Hinweis auf BVerfGE 97, 67 <78>; 72, 200), da eine Verletzung des schutzwürdigen Interesses der Betroffenen nicht gegeben sei. Darüber hinaus würden gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis eher die Spielräume der Betroffenen erweitert, indem einerseits langfristige Nutzungsüberlassungen von mehr als fünf Jahren in die Neuregelung einbezogen würden, andererseits der Erbbauverpflichtete bei der Verteilung der Zinseinnahmen künftig nicht mehr auf die bisher geltende zehnjährige Höchstgrenze beschränkt werde.

b) Das Richtlinien-Umsetzungsgesetz mit den hier verfahrensgegenständlichen § 11 Abs. 2 Satz 3 und § 52 Abs. 30 EStG wurde am 28. Oktober 2004 vom Deutschen Bundestag mehrheitlich in dritter Lesung beschlossen (Bundestag, Plenarprotokoll 15/135 vom 28. Oktober 2004, S. 12425) und nach Zustimmung durch den Bundesrat am 26. November 2004 (BRDrucks 838/04) sowie Ausferti-

gung durch den Bundespräsidenten am 9. Dezember 2004 im Bundesgesetzblatt vom 15. Dezember 2004 veröffentlicht (BGBl I S. 3310). Die verfahrensgegenständlichen Vorschriften für Ausgaben traten ebenso wie die gleichzeitig eingefügte Vorschrift des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG für Einnahmen am Folgetag in Kraft (Art. 22 Abs. 1 EURLUMsG). Sie haben nach der Verkündung folgenden Wortlaut:

§ 11 EStG in der Fassung des EURLUMsG

(1) ... ³Der Steuerpflichtige kann Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. ...

(2) ¹Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. ... ³Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird; § 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt. ...

§ 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG

§ 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004 S. 3310) sind im Hinblick auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks erstmals für Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurden.

4. Durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I S. 2878) wurde die Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 EStG (i.d.F. des EURLUMsG), wonach § 42 AO unberührt bleibt, ohne Änderung des Gesetzeswortlauts zu § 11 Abs. 2 Satz 5 EStG. Ebenfalls durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde § 52 Abs. 30 EStG (i.d.F. des EURLUMsG) durch Einfügung eines Satzes 2 wort- und inhaltsgleich zu § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG, wobei diese Ergänzung gemäß Art. 1 Nr. 43 Buchstabe e in Verbindung mit Art. 20 Abs. 2 JStG 2007 rückwirkend zum 16. Dezember 2004 in Kraft trat. 12

Im Zuge einer vollständigen Neuregelung der zeitlichen Anwendungs- und Übergangsregelungen durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I S. 1266) wurde § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG in der Fassung des JStG 2007 mit Wirkung zum 31. Juli 2014 ersatzlos gestrichen. 13

II.

1. Der Kläger des Ausgangsverfahrens erwarb im August des Jahres 2004 einen Miterbbaurechtsanteil an einem auf 99 Jahre bestellten Erbbaurecht, verbunden mit dem Sondereigentum an einer vermieteten Wohnung. Ein Betrag von insgesamt 36.350 Euro sollte zur Abgeltung aller Erbbauzinsansprüche für die Gesamtlaufzeit des Erbbaurechts dienen und wurde zusammen mit dem Kaufpreis im September des Streitjahres bezahlt. Zum 1. Oktober 2004 gingen Besitz, Nutzungen und Lasten über. 14

Im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 machte der Kläger des Ausgangsverfahrens den für 99 Jahre im Voraus gezahlten Erbbauzins von 36.350 Euro bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend. Demgegenüber berücksichtigte das Finanzamt als Werbungskosten nach § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG nur den auf das Streitjahr entfallenden Teil der Erbbauzinsen (also $\frac{1}{99}$ der Vorauszahlung \approx 368 Euro). Das Finanzgericht Nürnberg wies die dagegen gerichtete Klage mit Urteil vom 27. September 2007 (- IV 80/2006 -, juris) ab. 15

2. Auf die vom Finanzgericht zugelassene Revision des Klägers des Ausgangsverfahrens hat der IX. Senat des Bundesfinanzhofs mit Beschluss vom 7. Dezember 2010 (- IX ZR 70/07 -, BFHE 232, 121) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht folgende Frage zur Entscheidung vorgelegt: 16

„Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310) gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt, soweit danach im Voraus gezahlte Erbbauzinsen auch dann auf den Zeitraum zu verteilen sind, für den sie geleistet werden, wenn sie im Jahr 2004, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004, verbindlich vereinbart und gezahlt wurden.“

§ 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG führt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs im Streitfall zu einer unzulässigen unechten Rückwirkung. Mit der Vereinbarung im notariellen Kaufvertrag über die Ablösung des Erbbaurechts durch eine Einmalzahlung 17

vom August 2004 sowie der Zahlung im September 2004 habe der Kläger des Ausgangsverfahrens eine wirtschaftlich motivierte Disposition getroffen. Seine damit verbundene Erwartung, den insgesamt gezahlten Betrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2004 abzuziehen, sei uneingeschränkt schutzwürdig.

a) § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG verstoße gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes, soweit die Leistung von Erbbauzinsen im Voraus noch vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 rechtsverbindlich vereinbart worden sei. Da nach einhelliger Auffassung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Erbbauzins ein Nutzungsentgelt und keine Anschaffungskosten für das Erbbaurecht darstelle, habe der Steuerpflichtige nach dem Ergehen des Urteils des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, das sich (auch) im Leitsatz ausdrücklich gegen das von dieser auch vorher schon allgemeingültigen und akzeptierten Rechtsauffassung abweichende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen in BStBl I 1996, S. 1440, gewandt habe, darauf vertrauen können, dass Erbbauzinsen in allen Fällen sofort abziehbare Werbungskosten seien. Dieses Vertrauen des Steuerbürgers in die Gesetzesauslegung durch das oberste Steuergericht werde weder durch eine dem nicht entsprechende Verwaltungspraxis noch durch die Nichtanwendung einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung in Frage gestellt. 18

Die vom Gesetzgeber für die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG angeführten Gründe rechtfertigten es nicht, die für den Steuerpflichtigen eintretende Verschlechterung der vertraglich vereinbarten Rechtspositionen als zumutbar zu bewerten. Das Interesse des Staates, zu erwartende Steuermindereinnahmen zu vermeiden (so die Begründung in BTDrucks 15/4050, S. 56), habe kein hinreichendes Gewicht. Dieser Zweck gehe über denjenigen eines allgemeinen Finanzbedarfs nicht hinaus und sei für sich genommen grundsätzlich noch kein Interesse, das den Vertrauensschutz betroffener Steuerbürger überwiege. 19

Auch soweit der Gesetzgeber eine asymmetrische Behandlung vorausgezahlter Erbbauzinsen beim Erbbaurechtsverpflichteten mit Grundbesitz im Betriebsvermögen einerseits und beim Erbbauberechtigten mit einem im Privatvermögen genutzten Erbbaurecht andererseits durch Einführung von § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG verhindern wolle (BTDrucks 20

15/4050, S. 56), sei eine solche Besteuerung systemgerecht, weil sie dem Dualismus der Einkunftsarten entspreche. Die Einbeziehung des gesamten Veranlagungszeitraums 2004 in den zeitlichen Anwendungsbereich des Gesetzes sei zur Förderung dieses Gesetzeszwecks weder geeignet noch erforderlich. Wenn der Gesetzgeber Verkäufe von Immobilien im Erbbaurecht unter vollem Abzug der in einem Betrag gezahlten Erbbauzinsen verhindern wolle und dies erst für nach dem Gesetzesbeschluss abgeschlossene Vereinbarungen anordnete, wäre sein Gestaltungswille zwar in Bezug auf all diejenigen Steuersparmodelle auf Jahre hinaus (den gesamten Zeitraum der Nutzungsüberlassung) gebunden, die sich im Streitjahr konstituierten. Das entspreche aber der im Zeitpunkt der Disposition geltenden Rechtslage und überdies der systematischen Grundstruktur des Einkommensteuergesetzes. Da der Gesetzgeber an der Abziehbarkeit der Erbbauzinsen als Werbungskosten auch in Zukunft nichts ändern wolle, vermeide er mit der rückwirkenden Einführung der Pro-rata-temporis-Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMG also gerade keine – eine Rückwirkung möglicherweise rechtfertigenden – Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte, sondern konstituiere eine vollständig neue Rechtslage.

b) Für die Entscheidung des Streitfalls komme es auf die Gültigkeit der § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMG an. Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens sei eine abschließende Sachentscheidung darüber zu treffen, ob der vom Kläger im Voraus gezahlte Betrag der Erbbauzinsen bereits im Streitjahr 2004 in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen oder auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung zu verteilen sei. Wären die durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz eingeführten Vorschriften verfassungsgemäß, wäre die Revision zurückzuweisen. Entfalteten die vorgelegten materiellen Steuerrechtsnormen eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung und wäre die vorgelegte Norm deswegen unanwendbar, fiel die Steuerbelastung des Klägers des Ausgangsverfahrens im Streitjahr geringer aus. 21

c) Ein verfassungskonformes Ergebnis könne nicht durch verfassungskonforme Auslegung erreicht werden. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG betreffe nach Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Sinn Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung und damit auch im Voraus gezahlte Erbbauzinsen. 22

III.

Bundestag, Bundesrat, Bundeskanzleramt, allen Länderregierungen, dem 23
Kläger des Ausgangsverfahrens sowie dem zuständigen Finanzamt ist Gelegen-
heit zur Äußerung zu dem Vorlagebeschluss gegeben worden. Stellung genom-
men hat nur das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung. Es hat
Bedenken gegen die Zulässigkeit der Vorlage und hält § 11 Abs. 2 Satz 3 Halb-
satz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG für mit dem verfassungsrechtlichen
Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar.

1. Die Beurteilung der Frage, wie vom Erbbauberechtigten gezahlte Erbbau- 24
zinsen im Rahmen des Werbungskostenabzugs bei seinen Einkünften aus Ver-
mietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien, habe in der Rechtsprechung
in der Vergangenheit einem Wandel unterlegen. Nachdem der Bundesfinanzhof in
einem Urteil vom 31. Januar 1964 (- VI 252/62 U -, BFHE 78, 487) einmalige Auf-
wendungen für den Erwerb eines Erbbaurechts (etwa Notariats- und Vermes-
sungskosten) begrifflich den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung
zugerechnet und zugleich das Erbbaurecht als abnutzbares Wirtschaftsgut im Sin-
ne von § 7 EStG qualifiziert habe, habe er seit dem Anfang der 1980er Jahre die
Auffassung vertreten, dass während der Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses
fortwährend Leistungen ausgetauscht würden und deshalb das Erbbaurechtsver-
hältnis einem schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht näher
stehe als einem auf Übereignung eines Grundstücks gerichteten Kaufvertrag und
seiner Erfüllung durch Übereignung (Urteile vom 20. November 1980 - IV R
126/78 -, BFHE 132, 418, und vom 20. Januar 1983 - IV R 158/80 -, BFHE 138,
53). In einem Urteil vom 11. Oktober 1983 (- VIII R 61/81 -, BFHE 140, 177) habe
er sodann Pachtzinsvorauszahlungen als abziehbare Werbungskosten im Rah-
men von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesehen. Die Gegenlei-
stung des Berechtigten für die Gebrauchsüberlassung gehöre nicht zu den An-
schaffungskosten für den Erwerb eines abnutzbaren Wirtschaftsguts im Sinne des
§ 7 EStG. Die Pachtvorauszahlungen seien Entgelt pro rata temporis der Nut-
zungsüberlassung und in voller Höhe im Jahr des Abflusses als Werbungskosten
zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung habe das letztgenannte Urteil teilweise dahin verstan- 25
den, dass nunmehr auch in einer Summe vorausbezahlte Erbbauzinsen im Jahr
der Zahlung als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen seien. Überwiegend sei
jedoch an der bereits in einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen
vom 15. März 1972 (- F/IV B 4-S 2253-31/72 -, BStBl I, S. 172) niedergelegten

Rechtsauffassung festgehalten worden, wonach Einmalzahlungen Anschaffungskosten des Erbbaurechts darstellten und auf die Nutzungsdauer des Rechts gleichmäßig zu verteilen seien. Einhellig sei die Verwaltungsauffassung für die Konstellation gewesen, dass die Vorauszahlung der Erbbauzinsen ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund zur missbräuchlichen Erzielung eines Steuervorteils erfolgt sei. Dementsprechend seien insbesondere bei Bauherrenmodellen und Immobilienfonds Erbbauzinsen in aller Regel auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt worden. Denn deren wesentliches Bestreben liege regelmäßig gerade darin, künstlich möglichst hohe sofort abziehbare Werbungskosten zu erzeugen. Als von Dezember 1995 bis Januar 1996 bereits ein sechswöchiges Zeitfenster, in dem bei geschlossenen Immobilienfonds im Rahmen bestimmter Vorgaben Einmalzahlungen von Erbbauzinsen als sofort abziehbare Werbungskosten anerkannt worden seien, zu erheblichen Steuerausfällen von überschlägig geschätzten 500 Mio. Euro in nur einem einzigen Land geführt habe, habe sich die Finanzverwaltung zur Neujustierung der Verwaltungspraxis veranlasst gesehen und das Bundesministerium der Finanzen das Schreiben vom 10. Dezember 1996 (BStBl I, S. 1440) herausgegeben.

Über die vorgenannten Entscheidungen hinaus habe der Bundesfinanzhof, 26 soweit ersichtlich, bis zum Urteil in BFHE 203, 355, keine Gelegenheit gehabt, zur dogmatischen Einordnung von Erbbauzinsen als Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Stellung zu nehmen. Das Urteil habe in der fachlich interessierten Öffentlichkeit einiges Aufsehen erregt. Durch verschiedene Veröffentlichungen sei der Finanzverwaltung bekannt geworden, dass bundesweit die Initiatoren geschlossener Immobilienfonds und Bauträgersgesellschaften an neuen Gestaltungen zur Ausnutzung des „Steuerschlupflochs“ gearbeitet hätten. So habe etwa ein Immobilienfonds (Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) ein „sale & lease back-Modell“ geplant, bei dem die von ihm vermietete Immobilie an einen Dritten veräußert werde, der im Gegenzug dem Fonds ein auf 99 Jahre bemessenes Erbbaurecht an dem Grundstück einräume. Der Erbbauzins werde per Einmalzahlung in Höhe des Werts der Immobilie geleistet, indem Kaufpreis und Erbbauzins gegeneinander verrechnet würden.

Zwischen dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der Länder habe Einigkeit geherrscht, dass eine uneingeschränkte Anwendung des Urteils zu beträchtlichen und nicht hinnehmbaren sowie mangels gesetzgeberischer Entscheidung demokratisch nicht legitimierten Steuer minder-

einnahmen aufgrund solcher neuen Konstruktionen führen würde. Die Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundesministeriums der Finanzen und der obersten Finanzbehörden der Länder hätten deshalb im Februar 2004 die Einrichtung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit dem Thema „Erbbauzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ beschlossen. Diese Arbeitsgruppe sei, nachdem sie im Mai 2004 die möglichen Handlungsoptionen geprüft habe, im Juni 2004 zu dem Ergebnis gelangt, dass ein bloßer Nichtanwendungserlass zur Wiederherstellung der zuvor geltenden Weisungslage nicht ausreichend sei. Es sei beschlossen worden, das Urteil des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, vorerst nicht im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen, sodass es gemäß den allgemeinen Verwaltungsanweisungen der Länder nicht allgemein anwendbar gewesen sei. Stattdessen habe eine Änderung des § 11 EStG schnellstmöglich in ein bereits laufendes Gesetzgebungsverfahren eingebracht und die Vorschrift möglichst mit Rückwirkung zum 1. Januar 2004 versehen werden sollen. Als Sprachregelung zur Beantwortung der regen Anfragen aus der Presse und der Immobilien- und Fondsbranche sei vereinbart worden, auf eine absehbare rückwirkende Gesetzesänderung hinzuweisen.

Bereits zuvor sei in der Presse und in der Immobilien- und Fondsbranche über die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil eifrig spekuliert worden. Die Zeitschrift Capital habe im Juni 2004 gewarnt, Investoren, die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs profitieren wollten, müssten sich sputen, mit einer Gesetzesänderung sei bereits im Spätsommer zu rechnen, der Startschuss für den Wettlauf mit dem Fiskus sei gefallen. Zwischenzeitlich hätten drei Fondsgesellschaften Fonds auf Basis von Erbbauzinsvorauszahlungen auf den Markt gebracht. Capital habe in dem vorgenannten Artikel den Umstand, dass andere Anbieter noch zurückhaltend seien, im Einklang mit anderen Medien auf die Nichtveröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt und die Ankündigung einer möglicherweise rückwirkenden Gesetzesänderung zurückgeführt. 28

Im Rahmen der Beratungen des Finanzausschusses des Bundestages über die geplante Änderung von § 11 EStG habe der Verband Geschlossene Fonds e.V. eine Stellungnahme abgegeben, wonach sich das Verlustvolumen bei zwei noch am Markt befindlichen Erbbaurechtsfonds (Gesamtvolumen: 230 Mio. Euro) auf 50 Mio. Euro belaufe und auf dieser Grundlage ein theoretischer Steuerausfall von maximal 25 Mio. Euro zu erwarten sei. Nach der Verkündung der Gesetzesänderung am 15. Dezember 2004 sei das Urteil in BFHE 203, 355, im Bundessteuerblatt (BStBl II 2005, S. 159) veröffentlicht worden. 29

Die drei Betreiber der am Markt befindlichen Erbbauzinsfonds hätten auf die Gesetzesänderung reagiert. Einer habe in den Medien verlautbart, die Ertragssicherheit seines Fonds sei weiterhin attraktiv genug. Die beiden anderen hätten angekündigt, man werde den jeweiligen Fonds umkonzipieren. Man habe bereits im Rahmen der Auflage des Fonds die Anleger auf steuerliche Risiken im Zusammenhang mit der Einmalzahlung der Erbbauzinsen hingewiesen und gewähre nun ein Rücktrittsrecht beziehungsweise verhandele den zugrundeliegenden Erbbaurechtsvertrag neu. 30

2. Nach Auffassung der Bundesregierung bestehen Bedenken gegen die Zulässigkeit der Vorlage im Hinblick auf die Wahrung der Begründungsanforderungen des § 80 Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 BVerfGG. 31

Das vorliegende Gericht berücksichtige nicht die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 126, 369, zur begrenzten vertrauensbegründenden Wirkung eines Urteils sowie in BVerfGE 97, 67, zur mangelnden Schutzwürdigkeit eines bloß temporär möglichen Vertrauens in eine neuartige Rechtsauffassung der Rechtsprechung bei gleichzeitiger Erwartung einer bevorstehenden Gesetzesänderung, das nur aufgrund des Zeitbedarfs eines rechtsstaatlichen Gesetzgebungsverfahrens überhaupt entstehen könne, auf der Ausnutzung dieses Umstands fuße und damit die Gestaltungskompetenz des Gesetzgebers unterlaufe. 32

Im Rahmen der Prüfung der eine Rückwirkung rechtfertigenden Gemeinwohlgründe werde der mit Blick auf die Wiederherstellung der rechtlichen und tatsächlichen steuerlichen Belastungsgleichheit gebotene Gesetzeszweck, zu erwartende Steuermindereinnahmen zu vermeiden, verworfen, obwohl dieser in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als wichtiger Gemeinwohlbelang anerkannt sei (unter Hinweis auf BVerfGE 105, 17 <45>; 127, 1 <26>; 127, 61 <83>). Vor allem aber werde der naheliegende Gesichtspunkt, Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte zu verhindern, lapidar zurückgewiesen und dabei weder auf die in der Gesetzesbegründung zitierte Entscheidung in BVerfGE 97, 67, noch auf die Entscheidung in BVerfGE 127, 31, vertieft eingegangen. Ebenso wenig werde der zentrale Gesichtspunkt der Herstellung rechtlicher und tatsächlicher Belastungsgleichheit (BVerfGE 84, 239 <268>) als rechtfertigender Gemeinwohlbelang in Betracht gezogen. 33

3. Ungeachtet dessen seien § 11 Abs. 2 Satz 3 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar. Die Regelung begründe eine verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung. 34

a) Ein „enttäuschbares“ schutzwürdiges Vertrauen sei bei den betroffenen Steuerpflichtigen von vornherein nicht entstanden. Ein Schutz des Vertrauens sei dann nicht gefordert, wenn in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge zurückbezogen werde, mit einer solchen Regelung zu rechnen gewesen sei. Das sei hier der Fall. Die Steuerpflichtigen hätten zu keinem Zeitpunkt vor Inkrafttreten des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG davon ausgehen dürfen, in einem Einmalbetrag vorausbezahlte Erbbauzinsen seien im Rahmen des Werbungskostenabzugs bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort voll abziehbar. Weder die Rechtslage vor dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. September 2003 noch das Urteil selbst hätten einen Vertrauenstatbestand begründet. 35

aa) Bis zu dem Urteil vom 23. September 2003 sei die Frage höchstrichterlich nicht konkret und ausdrücklich entschieden gewesen. Aufgrund der oben (Rn. 24) dargestellten und weiterer Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Behandlung eines Erbbaurechts habe kein Steuerpflichtiger von der sofortigen Abziehbarkeit vorausbezahlter Erbbauzinsen ausgehen können. Es sei allenfalls denkbar gewesen, dass der Bundesfinanzhof die Frage so entscheiden würde, wie er sie im Urteil vom 23. September 2003 entschieden habe. Bis zu diesem Urteil habe nur das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen von 1996 (BStBl I 1996, S. 1440) Rechtssicherheit geboten. Darin sei eine über Jahrzehnte weitestgehend gleichbleibende Verwaltungspraxis zu dieser Rechtsfrage eindeutig geregelt worden. 36

bb) Auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. September 2003 habe kein Vertrauen der Steuerpflichtigen dahingehend erzeugen können, dass der Gesetzgeber der Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs nicht umgehend den Boden entziehen würde. Dies folge aus zwei Gründen: 37

Wende sich die Rechtsprechung erstmals gegen eine ständige bisherige Rechtspraxis, könne die Rechtsauffassung des Gerichts zum einen allenfalls dann schutzwürdiges Vertrauen begründen, wenn sie sich durch weitere Folgeentscheidungen hinreichend sicher verfestigt habe. Das sei hier nicht der Fall. 38

Zum anderen habe einer vertrauensbegründenden Wirkung des Urteils entgegengehalten, dass die Steuerpflichtigen konkret hätten erwarten müssen, der Gesetzgeber werde die bisherige Rechtslage wiederherstellen. Vertrauensschutz in ein die bisherige Rechtslage verwerfendes Urteil könne nicht entstehen, wenn bei objektiver Betrachtung nicht mit dem Fortbestand des in dem Urteil zum Ausdruck kommenden Normverständnisses gerechnet werden könne. Dies sei hier der Fall gewesen, weil die Finanzverwaltung die ständige bisherige Rechtspraxis durch die einstweilige Nichtveröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt Teil II bis zur Verabschiedung des rückwirkenden Richtlinien-Umsetzungsgesetzes unverändert fortgeführt habe. Verwerfe die Rechtsprechung eine ständige Rechtspraxis der Verwaltung, könne der Bürger nicht auf den Fortbestand der Rechtsauffassung der Rechtsprechung vertrauen, wenn die Verwaltung an der bisherigen Rechtslage jenseits des entschiedenen Einzelfalls festhalte (vgl. BVerfGE 126, 369 <396>; 131, 20 <44 f.>). Vertrauensgrundlage sei das geltende Recht, wie es in der Rechtspraxis verstanden werde, die nicht nur durch die Entscheidungspraxis der Gerichte, sondern auch durch die Verwaltungspraxis bestimmt werde. Schutzwürdiges Vertrauen in die Rechtsauffassung der geänderten Rechtsprechung lasse sich auch nicht daraus herleiten, dass die Verwaltung nach dem Grundsatz der Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG) ausnahmslos zur allgemeinen Beachtung des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus verpflichtet wäre. Zwar sei zur verbindlichen Auslegung einer Norm letztlich die rechtsprechende Gewalt berufen. Fachgerichtliche Urteile entschieden aber oftmals nur über sehr spezielle Einzelfälle und bänden nur inter partes. Die höchstrichterliche Rechtsprechung sei nicht Gesetzesrecht und erzeuge keine damit vergleichbare Rechtsbindung. Der präjudizielle Geltungsgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung über den Einzelfall hinaus beruhe allein auf der Überzeugungskraft der Gründe sowie der Autorität und Kompetenz des Gerichts. Überzeugten die Gründe nicht, seien die Instanzgerichte über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht zur Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts verpflichtet. Dies gelte gleichermaßen auch für die Verwaltung, zumal diese nach Art. 20 Abs. 3 GG selbst an Recht und Gesetz gebunden und zu einer eigenständigen Auslegung des vom Gesetzgeber vorgegebenen Rechts verpflichtet sei. Dementsprechend habe das Bundesverfassungsgericht die Nichtanwendung eines höchstrichterlichen Urteils durch die Verwaltung nicht beanstandet, sondern vielmehr als einen das Vertrauen in das Urteil hindernden Umstand angesehen (vgl. BVerfGE 126, 369 <396>; 131, 20 <44 f.>). Schließlich wäre die ausnahmsweise Nichtanwendung eines einzelnen Urteils jedenfalls solange mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung vereinbar, als die Bundesregierung nach einer angemessenen Prüfungsfrist mittels ihres Geset-

zesinitiativrechts oder auf andere Weise im politischen Prozess beim Gesetzgeber die Verabschiedung einer Gesetzesänderung im Sinne der vor der Rechtsprechungsänderung gefestigten Rechtspraxis zu erreichen versuche. Sehe die Exekutive, dass eine bestimmte Gesetzesauslegung der Gerichte, die sich von einer bisherigen, vom Gesetzgeber nicht beanstandeten Rechtspraxis unvermittelt abkehre, in der Sache zu problematischen Auswirkungen führe, müsse sie berechtigt sein, das Entstehen von Vertrauen in diese gerichtliche Auslegung zu verhindern, indem sie das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anwende, bis der Gesetzgeber Gelegenheit gehabt habe, die bisherige Rechtslage wiederherzustellen (unter Hinweis auf BVerfGE 97, 67 <82>).

Vor diesem Hintergrund habe vorliegend bei der Fonds- und Steuerbera- 40
tungsbranche und ihren Kunden kein schutzwürdiges Vertrauen in die Rechtsauf-
fassung des Bundesfinanzhofs entstehen können, indem das Bundesministerium
der Finanzen das Urteil bis zur Verabschiedung der Gesetzesänderung nicht im
Bundessteuerblatt veröffentlicht und damit für die Finanzverwaltung nicht für all-
gemein anwendbar erklärt sowie gegenüber Presse- und Branchenfragen die
Vorbereitung einer rückwirkenden Gesetzesänderung angekündigt habe. Ein Ver-
trauen der Steuerpflichtigen sei unter diesen Umständen auch tatsächlich nicht
entstanden. Angesichts der zu erwartenden drastischen fiskalischen Auswirkun-
gen habe allgemein die Annahme geherrscht, dass die Verwaltung und der Ge-
setzgeber reagieren und das vom Bundesfinanzhof „förmlich neu erfundene Steu-
erschlupfloch“ schon aus verfassungsrechtlichen Gründen der Wiederherstellung
der rechtlichen und tatsächlichen steuerlichen Belastungsgleichheit schließen
würde. Dass das Risiko einer rückwirkenden Gesetzesänderung allseits als (zu)
hoch beurteilt worden sei, zeige sich auch nicht zuletzt daran, dass trotz der als
„gigantisch“ eingeschätzten Abschreibungsmöglichkeiten nur drei Fondsiniiatoren
bereit gewesen seien, entsprechende Fondsmodelle auf den Markt zu bringen.

b) Jedenfalls sei die rückwirkende Gesetzesänderung gerechtfertigt. 41

aa) Sie habe dazu gedient, die seit 1996 bestehende Rechtspraxis bezüglich 42
der steuerrechtlichen Behandlung von Erbbauzinsen ohne zeitliche Verzögerung
fortzuschreiben, um nicht hinnehmbaren Steuermindereinnahmen vorzubeugen.
Das Interesse des Staates, durch die Änderung von Steuergesetzen unerwartete
Mindereinnahmen auszugleichen, sei ein wichtiger Gemeinwohlbelang (unter Hin-
weis auf BVerfGE 105, 17 <45>; 127, 1 <26 f.>; 127, 61 <83>). Darüber hinaus
gehe es im Kern darum, sicherzustellen, dass die notwendige Akzeptanz des

Steuerrechts bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht dadurch untergraben werde, dass sich eine Minderheit von speziell beratenen Steuerpflichtigen durch immer neue Steuerumgehungsstrukturen faktisch – und sei es auch nur jeweils temporär – der Steuerpflicht entziehe.

Die Rückwirkung sei auch zur Vermeidung von Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten geboten gewesen, die die beabsichtigte Wirkung der Gesetzesänderung teilweise zunichtegemacht hätten. Zwar gehöre es grundsätzlich zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen Handlungsfreiheit, wenn Steuerpflichtige darum bemüht seien, die Vorteile des geltenden Rechts mit Blick auf mögliche Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen. Diese Handlungsfreiheit finde aber ihre Grenze in missbräuchlichen steuerlichen Gestaltungen. Wolle der Gesetzgeber solche möglichst ohne Verzögerung unterbinden, komme eine rückwirkende Regelung zur Vermeidung eines Wettlaufs mit den Steuerpflichtigen in Betracht. Der Gesetzgeber müsse auftretenden Missständen entgegentreten dürfen, ohne dass Dispositionen der Gesetzesadressaten die Neuregelung kurz vor ihrem Inkrafttreten durch Ausnutzung der bisherigen Regelung unterlaufen könnten. Gelte dies nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 97, 67 (82), bereits dann, wenn der Gesetzgeber eine von ihm beabsichtigte Verschonungssubvention revidiere, müsse dies erst recht möglich sein, wenn der Gesetzgeber – wie vorliegend – ein nie beabsichtigtes „Steuerschluflloch“ schließen wolle, das erst durch eine geänderte Rechtsprechung und eine unerwartete Gesetzesauslegung zu Tage getreten sei.

Ohne die rückwirkende Gesetzesänderung wäre der betroffenen Branche bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 2004 hinreichend Zeit geblieben, um eine unbestimmbare Vielzahl öffentlich vertriebener Erbbaurechtsfonds und anderer Verlustzuweisungskonstruktionen aufzulegen. Dass allein zwei einzelne am Markt befindliche Fonds Steuerausfälle in Höhe von ca. 25 Mio. Euro verursacht hätten, indiziere, welches Ausmaß die Steuerausfälle bei flächendeckender Ausnutzung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Veranlagungszeitraum 2004 angenommen hätten.

Im Übrigen würden Erbbaurechtsfonds mit vor auszuzahlenden Erbbauzinsen unter missbräuchlicher rechtlicher Gestaltung im Sinne des § 42 AO ausschließlich der Generierung künstlicher Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, weshalb sie durch den Gesetzgeber (rückwirkend)

unterbunden werden müssten. Insoweit müsse dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative verbleiben, ohne dass dieser an die vom Bundesfinanzhof eng gezogenen Grenzen des § 42 AO gebunden sei. Soweit im Einzelfall bei Einmalzahlungen von Erbbauzinsen – anders als bei Fondsanlagemodellen – die Vermeidung steigender wiederkehrender Erbbauraten im Vordergrund gestanden habe und eine steuerrechtliche Anerkennung dieses Interesses durch die rückwirkende Neuregelung versagt bleibe, sei dies von der verfassungsrechtlich anerkannten Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Des Weiteren diene die verfahrensgegenständliche Gesetzesänderung wegen der damit bezweckten Verhinderung unbeabsichtigter Verlustzuweisungskonstruktionen der Wiederherstellung steuerlicher Belastungsgleichheit. Der Gesetzgeber müsse und dürfe sich nicht auf einen – zumal in verschiedenen Medien propagierten – Wettlauf mit Initiatoren und Kunden von Verlustzuweisungskonstruktionen einlassen.

bb) Die rückwirkende Gesetzesänderung sei zur Verfolgung dieser Zwecke auch geeignet und erforderlich gewesen. Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte könnten ungeachtet gesetzlicher Systematik und Struktur immer dann zu befürchten sein, wenn der Gesetzgeber die bisherige Rechtslage zum Nachteil der Steuerpflichtigen ändern wolle. Zu einem Wettlauf mit dem Gesetzgeber sehe sich der Steuerpflichtige schon dann gedrängt, wenn aus einer bevorstehenden Gesetzesänderung ein wirtschaftlicher Nachteil folge, dem der Steuerpflichtige kurzfristig begegnen wolle. 46

B.

Die Vorlage ist zulässig. 47

Der Vorlagebeschluss wird den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen gerecht. Der Bundesfinanzhof hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der Norm unter Berücksichtigung der Historie herausgearbeitet und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Norm in Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorliegende Gericht nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen (BVerfGE 141, 1 <11 Rn. 22>; 145, 106 <141 Rn. 96>). 48

Der Bundesfinanzhof hat bei Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der vorgelegten Norm in der Sache auch den Gesetzeszweck einer Vermeidung von Steuer- 49

mindereinnahmen berücksichtigt und die – vom Gesetzgeber für die Neuregelung angeführten – intensiven Vorbereitungen der Immobilienbranche für den Verkauf von Immobilien im Erbbaurecht in die Betrachtung einbezogen. Ebenso hat er die mögliche Rechtfertigung einer Rückwirkung durch Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte erwogen, eine solche aber aus steuersystematischen Gründen ausgeschlossen. Die vor der Gesetzesänderung bestehende asymmetrische Behandlung von Erbbauzinsen beim Verpflichteten einerseits und beim Berechtigten andererseits hat er als der systematischen Grundstruktur des Einkommensteuergesetzes entsprechend bewertet und damit in der Sache zugleich die Frage nach der steuerlichen Belastungsgleichheit beantwortet.

C.

§ 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG (entspricht § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007) ist mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) unvereinbar, soweit danach § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG (entspricht § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2007) für Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen anzuwenden ist, die aufgrund einer im Jahr 2004 bis einschließlich des Tages der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 verbindlich geschlossenen Vorauszahlungsvereinbarung vereinbarungsgemäß noch im Jahr 2004 geleistet worden sind. Ebenso unvereinbar mit dem Vertrauensschutz ist die rückwirkende Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG auf solche Vorauszahlungen von Erbbauzinsen, die gemäß einer vor dem Jahr 2004 verbindlich geschlossenen Vorauszahlungsvereinbarung spätestens am Tag der Verkündung der Neuregelung am 15. Dezember 2004 noch unter der Geltung des alten Rechts geleistet worden sind. Im Übrigen ist die Vorschrift im Hinblick auf die Vorauszahlung von Erbbauzinsen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

I.

Das Grundgesetz normiert ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot nur für das Strafrecht (Art. 103 Abs. 2 GG). Außerhalb des Strafrechts beruht das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze auf den grundrechtlich geschützten Interessen der Betroffenen sowie den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG). Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erwor-

benen Rechte. 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. Es würde Einzelne in ihrer Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an ihr Verhalten oder an sie betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt ihres rechtserheblichen Verhaltens galten (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <16>; 131, 20 <38 f.>; 148, 217 <255 Rn. 134>, jeweils m.w.N.). Allgemeiner Vertrauensschutz ist damit nicht nur objektivrechtlich durch das Rechtsstaatsprinzip garantiert, sondern zugleich eine Dimension der subjektivrechtlichen Grundrechtsverbürgung. Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen (BVerfGE 132, 302 <317 Rn. 41>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 30. Juni 2020 - 1 BvR 1679/17, 1 BvR 2190/17 -, Rn. 122).

1. a) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“). Das ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <16 f.>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 135>, jeweils m.w.N.). 52

b) Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig (stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 136>, jeweils m.w.N.). Denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zulasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 132, 302 <319 Rn. 45>). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt 53

die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39 f.>; 132, 302 <319 Rn. 45>; 148, 217 <256 Rn. 138>).

Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an bereits ins 54
Werk gesetzte Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 127, 1 <17 f.>; 131, 20 <40>; 148, 217 <255 Rn. 136>). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfGE 127, 1 <18>; 131, 20 <40>).

2. a) Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen 55
der Steuerschuld. Im Sachbereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt nach § 25 Abs. 1 EStG des Kalenderjahres (vgl. BVerfGE 127, 1 <18 ff. m.w.N.>; 148, 217 <255 f. Rn. 137>).

b) Auch wenn in den Fällen unechter Rückwirkung der Vertrauensschutz 56
– anders als bei der echten Rückwirkung – nicht regelmäßig Vorrang hat (vgl. BVerfGE 127, 1 <19>; 127, 61 <77>), bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens hier stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Der Normadressat muss 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. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <48 f.>; 132, 302 <319 f. Rn. 45 f.>; 148, 217

<256 f. Rn. 139>). Wäre dies anders, so fehlte den Normen des Einkommensteuerrechts als Rahmenbedingung wirtschaftlichen Handelns ein Mindestmaß an grundrechtlich und rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit (BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <49>).

II.

Nach diesen Maßstäben verstößt § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG (§ 52 Abs. 30 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007) teilweise gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes. Die Norm ordnet eine unechte Rückwirkung in allen Fällen an, in denen die Vorauszahlung von Erbbauzinsen vor der Verkündung der Neuregelung vereinbart und nicht bereits bis einschließlich des 31. Dezember 2003 geleistet (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) worden ist (1.). Darin liegt ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes, soweit die Vereinbarung innerhalb des Jahres 2004 bis einschließlich des Tages der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 verbindlich geschlossen und die Vorauszahlung noch im Jahr 2004 vereinbarungsgemäß geleistet worden ist; im Übrigen ist die unechte Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, es sei denn, die Vorauszahlung wurde gemäß einer vor dem Jahr 2004 abgeschlossenen Vereinbarung spätestens am 15. Dezember 2004, dem Tag der Verkündung der Neuregelung, geleistet (2.).

1. § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG (§ 52 Abs. 30 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007) ordnet eine unechte Rückwirkung an.

a) Die Neuregelung von § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG (§ 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007) wirkt zwar formal in die Zukunft, weil sie mit der Geltung für Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks nach dem 31. Dezember 2003 eine künftige Einkommensteuerschuld betrifft. Die Änderung gilt erst für die Einkommensteuer, die gemäß § 38 AO in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungsjahrs entsteht, das heißt nach § 25 Abs. 1 EStG frühestens mit Ablauf des Jahres 2004. Die Rechtsfolgen treten damit erst nach der Verkündung ein. Sie werden aber tatbestandlich von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst, soweit die Vorauszahlungen schon vor der Verkündung geleistet oder jedenfalls verbindlich vereinbart worden sind (tatbestandliche Rückanknüpfung).

b) Die Rechtsfolgen der Neuregelung haben auch belastende Wirkung. § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG lässt zwar den Abzug von Erwerbsaufwendungen im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dem Grunde nach unberührt. Der für mehr als fünf Jahre vorausgezählte Betrag an Erbbauzinsen darf allerdings nicht sofort im Zeitpunkt seines Abflusses, sondern lediglich zeitanteilig geltend gemacht werden. Die zunächst nicht vollständig abziehbare Vorauszahlung ist in den Folgejahren (linear) steuermindernd als Werbungskosten zu berücksichtigen und wirkt sich damit für den Zeitraum, für den vorausgezahlt wurde, jeweils nur in Höhe des auf das jeweilige Jahr entfallenden Bruchteils des Vorauszahlungsbetrags steuermindernd aus. 60

Das kann bezogen auf den Gesamtzeitraum, auf den die Ausgaben zu verteilen sind, zu definitiven Steuernachteilen führen. Selbst wenn dies nicht der Fall ist, treten jedenfalls Liquiditäts- und Zinsnachteile ein. Während die aus Vorauszahlungen resultierende Steuerminderung nach der zuvor geltenden Rechtslage vollständig mit Ablauf des Veranlagungszeitraums des Abflusses eintrat, führt die Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG zu einer Verteilung der Steuerminderung für den Zeitraum, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Die aus dieser Verteilung folgenden Zins- und Liquiditätsnachteile können insbesondere bei einem hohen individuellen Grenzsteuersatz angesichts der sehr langen Laufzeit von Erbbaurechtsverträgen erheblich sein. 61

Solche auch für den Erbbauverpflichteten erkennbaren Liquiditäts- und Zins- effekte können sich überdies – bei entsprechender Marktmacht des Erbbauverpflichteten – in der Vereinbarung eines höheren Erbbauzinses niedergeschlagen haben, als er bei ratierlicher Zahlung des Erbbauzinses vereinbart worden wäre. Das Zusammenwirken dieser Effekte konnte zur Folge haben, dass sich der zu erwartende Ertrag von Investitionen in fremdvermietete Objekte durch Erwerb von Erbbaurechten mit einmaligen oder jedenfalls langfristigen Vorauszahlungen infolge der rückwirkenden Neuregelung deutlich reduzierte oder sogar negativ wurde. 62

2. Soweit die Vereinbarung über die Vorauszahlung von Erbbauzinsen innerhalb des Jahres 2004 spätestens am 27. Oktober 2004, dem Tag der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag, verbindlich geschlossen und die Vorauszahlung noch im Jahr 2004 vereinbarungsgemäß geleistet worden ist, verdient die Disposition des Steuerpflichtigen uneingeschränkter Schutz; im Übrigen ist seine Disposition weniger schutzwürdig (a). Soweit sie danach uneingeschränkt 63

schutzwürdig ist, rechtfertigen die vom Gesetzgeber für die Einführung von § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG angeführten Gründe eine Enttäuschung des vom Steuerpflichtigen mit solchen verbindlichen Vorauszahlungsvereinbarungen betätigten Vertrauens nicht; in den übrigen Fällen ist die unechte Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, es sei denn, die Vorauszahlung wurde vereinbarungsgemäß aufgrund einer vor dem Jahr 2004 abgeschlossenen Vereinbarung spätestens am 15. Dezember 2004, dem Tag der Verkündung der Neuregelung, noch unter der Geltung des alten Rechts geleistet (b).

a) Das beim Abschluss der Vorauszahlungsvereinbarung betätigte Vertrauen verdient grundsätzlich verfassungsrechtlichen Schutz. Für den Steuerpflichtigen hat die Frage, in welchem Umfang Ausgaben in einem bestimmten Veranlagungsjahr seine Einkünfte mindern (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) oder einen intertemporären Verlustabzug (§ 10d EStG) ermöglichen, eine erhebliche Bedeutung, weil sich erst daraus der Umfang der der Einkommensteuer zu unterwerfenden Besteuerungsgrundlagen ergibt und er dies typischerweise in seine Entscheidungen für Investitionen beziehungsweise ihre Höhe und die Zahlungsmodalitäten einstellt. 64

Absoluten verfassungsrechtlichen Schutz seines Vertrauens in die Fortgeltung des Sofortabzugs der Werbungskosten kann der Steuerpflichtige aber nicht beanspruchen, weil er im Hinblick auf das stets in Rechnung zu stellende (mindestens potentielle) Änderungsbedürfnis des Gesetzgebers nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen darf (vgl. BVerfGE 127, 31 <50>). Weniger schutzwürdig sind vor diesem Hintergrund Vorauszahlungsvereinbarungen, die erst nach dem 27. Oktober 2004, dem Tag der Einbringung des Änderungsentwurfs in den Bundestag, verbindlich vereinbart worden sind (aa). Weniger schutzwürdig sind ferner solche Vorauszahlungsvereinbarungen, die zwar zuvor abgeschlossen wurden, aufgrund derer aber die Leistung der Erbbauzinsen über das bei Vereinbarung laufende Veranlagungsjahr hinaus aufgeschoben ist (bb). Im Übrigen ist die Schutzwürdigkeit des vom Steuerpflichtigen durch den Abschluss der Vorauszahlungsvereinbarung betätigten Vertrauens nicht gemindert (cc). 65

aa) Soweit Vorauszahlungen erst nach dem 27. Oktober 2004, dem Tag der Einbringung des Änderungsentwurfs in den Bundestag durch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, verbindlich vereinbart worden sind, konnten sich 66

die Vertragspartner auf eine mögliche Änderung der Rechtslage für die Zukunft einstellen, weshalb darauf beruhende Dispositionen des Steuerpflichtigen weniger schutzwürdig sind. Mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs in den Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ (Art. 76 Abs. 1 GG) und schon vorher im Fall der Zuleitung eines Gesetzentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat (Art. 76 Abs. 2 Satz 1 GG) werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Danach sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch in Zukunft, insbesondere im Folgejahr, unverändert fortbestehen. Es ist ihnen vielmehr grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen (vgl. BVerfGE 127, 31 <50>; 132, 302 <324 Rn. 56>; 143, 246 <385 Rn. 377>; 145, 20 <98 Rn. 199>; 148, 217 <260 f. Rn. 151 f.>). Dabei ist maßgeblich, inwieweit ein solcher Gesetzentwurf das Vertrauen in den Fortbestand der gegenwärtigen Rechtslage zerstört (BVerfGE 148, 217 <261 Rn. 151>).

Hier konnten Steuerpflichtige mit der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag durch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses nicht mehr darauf vertrauen, das zuvor auch für vorausgezahlte Erbbauzinsen nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG ausnahmslos geltende Abflussprinzip werde künftig fortbestehen. Zwar enthielt der am 13. August 2004 von der Bundesregierung dem Bundesrat zugeleitete Entwurf des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes (BRDrucks 605/04) noch keine mit den verfahrensgegenständlichen Regelungen der § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 und § 52 Abs. 30 EStG (jeweils i.d.F. des EURLUmsG) vergleichbaren Änderungsvorhaben. Dies änderte sich jedoch mit der dem Bundestag vonseiten des Finanzausschusses mit Datum vom 27. Oktober 2004 unterbreiteten Beschlussempfehlung (BTDrucks 15/4050). Darin waren sowohl die später vom Bundestag mit dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz beschlossene Einfügung von § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG als auch die hier zu beurteilende Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 30 EStG enthalten. Nach diesem Tag konnten sich die Steuerpflichtigen deshalb auf die in Aussicht genommene Änderung einstellen und deren mögliche Inkraftsetzung noch für das laufende Veranlagungsjahr bei ihren wirtschaftlichen Dispositionen berücksichtigen.

bb) Weniger schutzwürdig sind ferner bis einschließlich des Tages der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag am 27. Oktober 2004 geschlossene Vorauszahlungsvereinbarungen, bei denen der Leistungszeitpunkt vertraglich

über den Veranlagungszeitraum des Vertragsschlusses hinaus festgelegt ist. Dabei sind von vornherein nur solche Vereinbarungen zu betrachten, aufgrund derer die Vorauszahlung erst ab dem Jahr 2004 abgeflossen ist, weil für alle Leistungen bis zum 31. Dezember 2003 gemäß § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG beziehungsweise § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG in der Fassung des JStG 2007 das alte Recht anwendbar bleibt.

Soweit die Zahlung aufgrund einer bis einschließlich des Tages der Einbringung des Gesetzentwurfs am 27. Oktober 2004 geschlossenen Vereinbarung erst nach dem 31. Dezember 2003 erfolgt und mithin von der Neuregelung nach der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG erfasst ist, musste der Steuerpflichtige umso eher mit etwaigen Rechtsänderungen rechnen und gegebenenfalls selbst durch Vereinbarung entsprechender Anpassungsklauseln Vorsorge tragen, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Abschluss der Vorauszahlungsvereinbarung und dem vorgesehenen Zahlungstermin war. Weniger schutzwürdig sind deshalb Vereinbarungen über Vorauszahlungen, bei denen der Zahlungszeitpunkt über das laufende Veranlagungsjahr hinaus verschoben war, wenn also aufgrund einer Vereinbarung vor 2004 die Leistung (vereinbarungsgemäß oder durch den Erbbauberechtigten verzögert) erst in Jahren ab 2004 oder aufgrund einer Vereinbarung im Jahr 2004 erst in Jahren ab 2005 erbracht worden ist. Zwar mag es auch bei Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen im Interesse der Parteien einer Vorauszahlungsvereinbarung liegen, eine Vereinbarung langfristig vor der vertraglich vorgesehenen Leistung zu schließen. Indes liegt es dann ferner, auf den Fortbestand des aktuell geltenden Steuerrechts zu vertrauen, und näher, mit vertraglichen Klauseln auch die Verteilung des Risikos künftiger Steuerverschärfungen zu regeln. Der Gesetzgeber ändert das Einkommensteuerrecht – dem Periodizitätsprinzip entsprechend – typischerweise und auch bei der verfahrensgegenständlichen Norm veranlagungszeitraumbezogen (vgl. BVerfGE 127, 31 <53>). Der steuerrechtlich relevante Tatbestand des Sofortabzugs verwirklichte sich auch nach bisherigem Recht nicht schon mit dem verbindlichen Abschluss der Vereinbarung, sondern erst mit dem Abfluss der Vorauszahlung (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Regelmäßig ist, wie auch der Ausgangsfall zeigt, der für die Abwicklung der Vorauszahlungsvereinbarung benötigte Zeitraum überschaubar, selbst wenn zunächst die Begründung oder Übertragung des Erbbaurechts grundbuchmäßig vollzogen oder zumindest durch Eintragung einer Vormerkung abgesichert werden muss. Dadurch unterscheidet sich der hier zu beurteilende Fall von der Vereinbarung einer Entschädigungszahlung bei Beendigung eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses, bei denen das beiderseitige Interes-

69

se der Beteiligten an einem gewissen zeitlichen Abstand zwischen Entschädigungsvereinbarung und Zahlung bei Beendigung des bisherigen Arbeits- oder Dienstverhältnisses evident ist und für die der Senat deshalb eine Schutzbedürftigkeit der Vereinbarung im Hinblick auf die Abschätzbarkeit des wirtschaftlichen Ergebnisses auch bei Auszahlung erst im Folgejahr angenommen hat (vgl. BVerfGE 127, 31 <52 f.>).

cc) Demgegenüber sind Dispositionen eines Steuerpflichtigen uneingeschränkt schutzwürdig, soweit von der Neuregelung betroffene Vorauszahlungsvereinbarungen des Jahres 2004 bis einschließlich zum Tag der Einbringung des Gesetzentwurfs am 27. Oktober 2004 geschlossen und noch im Jahr 2004 erfüllt worden sind. 70

(1) Entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen durften die von der tatbestandlichen Rückanknüpfung nachteilig Betroffenen bis zur Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag grundsätzlich darauf vertrauen, dass das geltende Recht im Sinne der Entscheidung des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, auszulegen war. Danach sind vorausgezahlte Erbbauzinsen als Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu qualifizieren mit der Folge, dass sie bis zur Neuregelung noch gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG im Jahr der Leistung vollständig zu berücksichtigen waren. 71

Schutzwürdigem Vertrauen auf diese Rechtsprechung steht nicht entgegen, dass Entscheidungen oberster Gerichte, die vornehmlich zur grundsätzlichen Auslegung und Weiterentwicklung des Rechts berufen sind, über den entschiedenen Einzelfall hinaus nur als richtungweisendes Präjudiz für künftige Fälle wirken. Höchstrichterliche Rechtsprechung erzeugt zwar keine dem Gesetzesrecht gleichkommende Rechtsbindung (vgl. BVerfGE 84, 212 <227>; 122, 248 <277>; 131, 20 <42>). Weder sind die unteren Gerichte oder die Verwaltungsbehörden an die höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden, noch sind es die obersten Gerichte selbst (vgl. BVerfGE 78, 123 <126>; 87, 273 <278>; 131, 20 <42>). Schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Entscheidungen kann daher in der Regel nur bei Hinzutreten weiterer Umstände, insbesondere bei einer gefestigten und langjährigen Rechtsprechung entstehen (vgl. BVerfGE 72, 302 <326>; 122, 248 <278>; 123, 111 <129 f.>; 126, 369 <395>; 131, 20 <42>). Solche weiteren Umstände lagen hier vor. 72

(a) Zwar hat der Bundesfinanzhof die Frage, ob Erbbauzinsen, wenn sie im Voraus für einen längeren Zeitraum oder für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts vorausgezahlt werden, als Nutzungsentgelt oder als Anschaffungskosten im Sinne von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG einzuordnen sind, mit seiner Entscheidung in BFHE 203, 355, erstmals und abweichend von der bis dahin geübten Verwaltungspraxis (vgl. Schreiben des BMF in BStBl I 1996, S. 1440) ausdrücklich geklärt. Vor dieser Entscheidung hatte er im Hinblick auf Aufwendungen des Erbbauberechtigten – im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – lediglich entschieden, dass Erschließungskosten (vgl. BFHE 88, 285), andere einmalige Aufwendungen für den Erwerb eines Erbbaurechts wie Notariats-, Vermessungs- und Gerichtskosten (vgl. BFHE 78, 487) sowie Grunderwerbsteuer und Maklerprovisionen (BFHE 165, 349; vgl. auch BFH, Urteil vom 14. September 1999 - IX R 31/96 -, juris) zu den – im Wege der Absetzung für Abnutzung auf die Laufzeit des Erbbaurechts zu verteilenden – Anschaffungskosten des Erbbauberechtigten für das Erbbaurecht gehören. 73

(b) Jedoch fügt sich die Entscheidung des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, zur erstmaligen Klärung des Sofortabzugs vorausgezahlter Erbbauzinsen gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in eine Reihe von Urteilen des Bundesfinanzhofs zur steuerrechtlichen Behandlung des Erbbauzinses ein, weshalb sie die systematisch konsequente Fortführung einer langjährigen und gefestigten Rechtsprechung im Hinblick auf eine bislang nur noch nicht ausdrücklich entschiedene Rechtsfrage beinhaltet (vgl. Heuermann, Höchststrichterliche Rechtsprechung 2004, S. 116; Milatz/Kruchen, Deutsche Steuer-Zeitung 2004, S. 635 <639>; Starck, Juristenzeitung 2011, S. 426 <428>). So bestand für die Einnahmen des Erbbauperpflichteten eine gefestigte und langjährige Rechtsprechung dahingehend, dass vereinnahmte Erbbauzinsen aus einem entgeltlichen Leistungsaustausch für die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung resultieren und mithin als steuerbare Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und nicht als Veräußerungsentgelt im Sinne der § 22 Nr. 2, § 23 EStG zu versteuern sind, gleich ob sie laufend (stRspr seit BFHE 77, 665) oder in einem Einmalbetrag (vgl. BFHE 96, 506) gezahlt werden. Entsprechend hatte der Bundesfinanzhof für den Bereich der Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG entschieden, dass es sich bei Erbbauzinsen auf der Seite des Erbbauperpflichteten um laufende Betriebseinnahmen und nicht um Veräußerungsentgelte handelt, weil das Erbbaurechtsverhältnis nicht anders als ein Miet- oder Pachtverhältnis auf die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung gerichtet sei (vgl. BFH, Urteil vom 20. November 74

1980 - IV R 126/78 -, juris, Rn. 9; vgl. ferner BFHE 155, 532). Auf dieser Linie lag auch die vor der Entscheidung des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, ergangene Rechtsprechung, laufende oder einmalig zu zahlende Erbbauzinsen seien keine Anschaffungskosten für Grund und Boden im Sinne von § 10e EStG a.F. (Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus), da die jährlich zu erbringenden Erbbauzinszahlungen Entgelt für die fortwährende Duldung der Grundstücksnutzung durch den Eigentümer und gerade nicht für den Erwerb von Grundbesitz seien (vgl. BFHE 175, 76; 175, 120; 175, 124).

(c) Es sprach wegen des in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stets 75
gleich bleibenden Verständnisses der Erbbauzinsen als Entgelt für eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung nichts dafür, dass der Bundesfinanzhof bei einer erneuten Befassung, insbesondere aufgrund von Rechtsmitteln der Finanzverwaltung, in absehbarer Zeit die seiner Entscheidung in BFHE 203, 355, zugrundeliegende Einstufung des Erbbaurechtsverhältnisses ändern und sich der Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des BMF in BStBl I 1996, S. 1440) anschließen könnte, die vorausgezahlten oder in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen seien kein Nutzungsentgelt, sondern den Anschaffungskosten des Erbbaurechts zuzuordnen. Dadurch unterscheidet sich der hier zu beurteilende Sachverhalt von den Fällen, die den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Fremdrentengesetz (BVerfGE 126, 369 <395 f.>) und zum Dienstrechtsneuordnungsgesetz (BVerfGE 131, 20 <41 ff.>) zugrunde lagen und in denen jeweils unsicher war, ob das Bundessozialgericht beziehungsweise das Bundesverwaltungsgericht die zunächst eingeschlagene Richtung beibehalten würde (vgl. BVerfGE 126, 369 <395>; 131, 20 <42>).

Eine Unsicherheit darüber, ob der Bundesfinanzhof an seiner Anwendung von 76
§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG auf vorausgezahlte Erbbauzinsen festhalten würde, ergab sich entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen auch nicht daraus, dass er bei den Gewinneinkünften anders als bei den Überschusseinkünften Erschließungskosten als ein zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch den Erbbauperpflichteten qualifiziert hatte, das in der Bilanz des Erbbauberechtigten als aktiver, in derjenigen des Erbbauperpflichteten als passiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und jeweils auf die Dauer des Erbbaurechts zu verteilen ist (vgl. BFHE 172, 376, m.w.N.). Denn auch in diesen Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof Erbbauzinsen nicht als Entgelt für eine Veräußerung beziehungsweise Anschaffung, sondern als Entgelt für eine

zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung eingestuft. Dieses Entgelt stellt danach Ertrag beziehungsweise Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag dar und ist aufgrund steuerbilanzieller Vorschriften als Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren beziehungsweise zu aktivieren.

Der Bundesfinanzhof sah sich mit seiner Beurteilung des Werbungskostenabzugs für vorausgezahlte Erbbauzinsen zudem bereits im Zeitpunkt der Entscheidung in BFHE 203, 355, in Übereinstimmung mit der herrschenden Auffassung im Schrifttum. Die Entscheidung ist demgemäß in der Folge sowohl von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung übernommen (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 5. November 2003 - 1 K 57/02 -, juris; Sächsisches FG, Urteil vom 31. Mai 2005 - 6 K 1027/01 (Ez) -, juris; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 2. Mai 2012 - 1 K 1353/09 -, juris) als auch im Schrifttum begrüßt worden (vgl. Kunz, Zeitschrift für das Recht der Bauinvestoren, der Bauträger und Projektentwickler 2004, S. 83 f.; Moritz, Aktuelles Steuerrecht 2004, S. 155 <156>; Fischer, Kommentierte Finanzrechtsprechung, Fach 3, § 9 EStG 2/04; Fischer, Finanz-Rundschau 2004, S. 167 <168>). 77

(d) Vor dem Hintergrund der systematisch konsequenten Anwendung gefestigter und langjähriger höchstrichterlicher Rechtsprechung wurde die Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den vom Bundesfinanzhof festgestellten Inhalt des geltenden Rechts nicht dadurch gemindert, dass die Finanzverwaltung in dem Zeitraum zwischen der Veröffentlichung der Entscheidung am 26. November 2003 und der Neuregelung weder seine Verwaltungsvorschrift in BStBl I 1996, S. 1440, geändert noch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht, also nicht die verwaltungsinterne Weisung erteilt hat, die darin vertretene Rechtsauffassung in allen noch offenen Fällen zugrunde zu legen. Denn die Befugnis zur verbindlichen Auslegung von Gesetzen ist nach dem Grundgesetz der rechtsprechenden Gewalt vorbehalten (vgl. BVerfGE 126, 369 <392>; 131, 20 <37>; 135, 1 <15 Rn. 45, 24 Rn. 67>). 78

(2) Die Steuerpflichtigen durften ferner nicht nur auf den vom Bundesfinanzhof geklärten Inhalt des geltenden Rechts, sondern – bis einschließlich des Tages der Einbringung des Änderungsentwurfs in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 – ebenso auf den Fortbestand der dafür maßgeblichen Normen vertrauen. 79

(a) Allerdings ist der Gesetzgeber jederzeit befugt, den Inhalt einer von ihm gesetzten Norm zu ändern und damit gegebenenfalls eine fachgerichtliche Recht- 80

sprechung zu korrigieren, mit der er nicht einverstanden ist. Seine Änderungsbe-
fugnis ist jedoch in erster Linie zukunftsgerichtet, denn er hat sich dabei im Rah-
men der verfassungsmäßigen Ordnung zu halten, zu der auch die aus den Grund-
rechten und dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Grenzen für rückwirkende Recht-
setzung gehören (vgl. BVerfGE 135, 1 <15 Rn. 45>).

Danach ist das Vertrauen der Steuerpflichtigen dann nicht schutzwürdig, wenn 81
bei objektiver Betrachtung nicht mit dem Fortbestand der vom Bundesfinanzhof
klargestellten Rechtslage gerechnet werden konnte (BVerfGE 123, 111 <130 f.>),
sondern eine Neuregelung ernsthaft zu erwarten war (vgl. BVerfGE 126, 369
<396>; 145, 20 <98 Rn. 199 f.>). Das kann im Einzelfall bereits vor dem endgülti-
gen Gesetzesbeschluss oder der Einbringung der konkreten Neuregelung in den
Bundestag der Fall sein, etwa wenn diesen eine langjährige Auseinandersetzung
und/oder nur infolge eines Redaktionsfehlers gescheiterte Reformversuche durch
den Bundestag vorausgegangen sind (vgl. BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <79>;
148, 217 <259 f. Rn. 147 ff.>). Vertrauen in den Fortbestand einer begünstigenden
Rechtslage kann auch dadurch zerstört werden, dass die – nach Art. 76 Abs. 1
GG zu Gesetzesinitiativen befugte – Bundesregierung eine Neuregelung hinrei-
chend konkret ankündigt (vgl. BVerfGE 97, 67 <70 f., 82>).

(b) Im vorliegenden Fall lagen indes vergleichbare Anhaltspunkte dafür, dass 82
und mit welchem Inhalt eine Neuregelung durch den Gesetzgeber ernsthaft zu
erwarten war, aus der maßgeblichen Sicht der Steuerpflichtigen nicht vor.

Zwar war der Bundesfinanzhof mit seiner Entscheidung in BFHE 203, 355, 83
von einer langjährigen Auslegung der einschlägigen Normen durch die Verwal-
tungspraxis abgewichen, und die Finanzverwaltung hatte sich die Rechtsauffas-
sung des Bundesfinanzhofs bis zur Einbringung der Neuregelung in den Deut-
schen Bundestag erkennbar nicht zu eigen gemacht. Denn sie hatte weder die
Verwaltungsanweisung in BStBl I 1996, S. 1440, geändert noch die Entscheidung
im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht. Ob sie jedoch in der Folge ihre Verwal-
tungspraxis anpassen, (erfolgreich) eine Gesetzesänderung anstoßen oder ob sie
etwa versuchen würde, in weiteren Verfahren darauf hinzuwirken, dass der Bun-
desfinanzhof seine Rechtsauffassung ändern würde, war für die Steuerpflichtigen
nicht ersichtlich. Nach der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen
ist die Entscheidung für eine Gesetzesänderung erst im Juni 2004 nach interner
Prüfung der möglichen Handlungsoptionen durch eine im Februar 2004 eingerich-
tete Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Erbbauszinsen bei Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung“ gefallen. Nach außen drang die Absicht der Finanzverwaltung zur Gesetzesänderung allein aufgrund vereinzelter Anfragen aus der Presse sowie aus der Immobilien- und Fondsbranche, ohne dass zu diesem Zeitpunkt ein Gesetzentwurf in den Deutschen Bundestag eingebracht war.

Ein solches, überwiegend internes Verwaltungshandeln ohne Beteiligung der zur Gesetzesinitiative Berechtigten mindert das grundsätzlich schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in das geltende Recht nicht. Dementsprechend genügt dafür erst recht nicht, dass bereits ab dem Beginn des Jahres 2004 in den Medien sowie in der Immobilien- und Fondsbranche über die Steuersparmodelle, die das Urteil des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, ermöglichte, und die möglichen Reaktionen der Finanzverwaltung hierauf spekuliert wurde. 84

b) Soweit danach das Vertrauen der Steuerpflichtigen in das geltende Recht und den Fortbestand der dafür maßgeblichen Normen schutzwürdig ist, sind hinreichend gewichtige Gründe, die die rückwirkende Neuregelung für die Steuerpflichtigen bei Abwägung mit ihrem dadurch enttäuschten Vertrauen zumutbar erscheinen lassen, nicht erkennbar (aa). In den oben (Rn. 66 ff.) genannten Fällen geringerer Schutzwürdigkeit der Disposition des Steuerpflichtigen ist die unechte Rückwirkung dagegen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, es sei denn, die Vorauszahlung wurde aufgrund einer vor dem Jahr 2004 abgeschlossenen Vereinbarung dieser gemäß spätestens am 15. Dezember 2004, dem Tag der Verkündung der Neuregelung, noch unter der Geltung des alten Rechts geleistet (bb). 85

aa) (1) Maßgeblicher Grund für die Einführung von § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in der Fassung des EURLUMsG war die Annahme, die uneingeschränkte Anwendung des Urteils des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, würde zu erheblichen, nicht hinnehmbaren Haushaltsmindereinnahmen führen (BTDrucks 15/4050, S. 56). Als Beleg für die zu erwartenden Haushaltsmindereinnahmen wurden Steuerausfälle von „griffweise“ 500 Mio. Euro genannt, die in einem sechswöchigen Zeitfenster von Dezember 1995 bis Januar 1996 allein in einem Land dadurch entstanden seien, dass bei geschlossenen Immobilienfonds im Rahmen bestimmter Vorgaben Einmalzahlungen von Erbpachtzinsen als sofort abziehbare Werbungskosten anerkannt worden seien. Zur Begründung der rückwirkenden Einführung der gleichmäßigen Verteilung aller Vorauszahlungen auf Erbbauzinsverpflichtungen ab dem 1. Januar 2004 wird ausgeführt, soweit dadurch im Zeitraum zwischen dem 31. Dezember 2003 und der Verkündung der 86

Neuregelung erbrachte Leistungen erfasst würden, liege nach den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (der Finanzausschuss verweist auf BVerfGE 97, 67 <78> und BVerfGE 72, 200) eine zulässige unechte Rückwirkung vor, da eine Verletzung des schutzwürdigen Interesses der Betroffenen nicht gegeben sei (BTDrucks 15/4050, S. 58). Allerdings enthält die Gesetzesbegründung keine konkreten Anhaltspunkte dafür, welche Steuermindereinnahmen gerade aufgrund von bis zur Einbringung des Änderungsantrags schon geschlossenen Vorauszahlungsvereinbarungen erwartet wurden. Vielmehr ist in der vom Finanzausschuss durchgeführten Sachverständigenanhörung der maximale Steuerausfall durch die bereits auf dem Markt befindlichen Erbbaurechtsfonds mit 25 Mio. Euro beziffert worden (Finanzausschuss des Bundestages, Wortprotokoll der 71. Sitzung vom 29. September 2004, Protokoll Nr. 15/71, S. 16 f.).

Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist für sich genommen 87
grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse, denn dies würde bedeuten, dass der Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Verschärfungen des Steuerrechts praktisch leerliefe (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 127, 1 <26>; 127, 31 <54>; 127, 61 <83>). Soweit das Bundesverfassungsgericht dies anders beurteilt hat, weil mit der innerhalb eines Veranlagungszeitraums rückwirkenden Verschärfung unerwartete Mindereinnahmen oder ein sonstiger außerordentlicher Finanzbedarf aufgefangen werden sollten (vgl. BVerfGE 105, 17 <44 f.>; 127, 61 <83>), ging es um Kosten in einer Größenordnung, wie sie in unvorhergesehenem und unvorhersehbarem Umfang zur Bewältigung der durch die Wiedervereinigung angefallenen Lasten entstanden sind (BVerfGE 105, 17 <44 f.>). Damit sind Steuermindereinnahmen in der hier zu erwartenden Höhe, die dadurch entstehen, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung auslegungsbedürftige Normen abweichend von einer langjährigen Verwaltungspraxis konkretisiert, nicht vergleichbar. Das Bedürfnis des Gesetzgebers nach Korrektur der Rechtsprechung bezeichnet dabei vielmehr nur einen allgemeinen Änderungsbedarf, der für sich genommen noch nicht die tatbestandliche Rückanknüpfung legitimiert. Ob etwas anderes gelten kann, wenn eine gefestigte und langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung überraschend *geändert* wird und es dadurch zu erheblichen Steuermindereinnahmen kommt, bedarf keiner Entscheidung, weil der Bundesfinanzhof hier – wie ausgeführt – gefestigte und langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung systematisch konsequent auf eine bisher noch nicht entschiedene Konstellation angewandt hat.

(2) Die Absicht des Gesetzgebers, ein – wie es das Bundesministerium der Finanzen ausgedrückt hat – „Steuerschlupfloch“ zu schließen, und Gesichtspunkte der Belastungsgleichheit vermögen entgegen der Auffassung des Ministeriums im Zusammenhang mit der Einführung der verfahrensgegenständlichen Norm die Versagung von Vertrauensschutz für Vorauszahlungen, die aufgrund von vor der Einbringung des Änderungsentwurfs geschlossenen Vereinbarungen bis zum Ende des laufenden Veranlagungszeitraums erbracht wurden, ebenfalls nicht zu rechtfertigen. 88

Es stellt grundsätzlich keinen Missbrauch dar, sondern gehört zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen (wirtschaftlichen) Handlungsfreiheit, wenn Steuerpflichtige darum bemüht sind, die Vorteile des geltenden Rechts auch mit Blick auf mögliche Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen (vgl. BVerfGE 127, 31 <60>). Das grundsätzlich berechnete Interesse, einen „Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekt“ und einen unerwünschten „Wettlauf“ zwischen Steuerpflichtigem und Gesetzgeber zu vermeiden (vgl. BVerfGE 95, 64 <88 f.>; 97, 67 <81 f.>; 127, 31 <59 f.>), konnte die Rückwirkung für Vereinbarungen in dem Zeitraum vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag nicht legitimieren, weil bis dahin größere Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte nicht zu verzeichnen waren. Wie auch das Bundesministerium der Finanzen einräumt, waren bis zu diesem Zeitpunkt nur drei Fonds an den Markt gegangen, von denen zwei einen Steuerausfall von circa 25 Mio. Euro verursacht hätten. Größere Steuerausfälle, denen der Gesetzgeber durch eine auch Vorauszahlungsvereinbarungen in der Zeit vor der Einbringung des Änderungsentwurfs umfassende Rückwirkung hätte begegnen müssen und dürfen (vgl. BVerfGE 127, 31 <60>), waren also nicht ersichtlich. Selbstverständlich ist der Gesetzgeber befugt, steuerliche Gestaltungen, die er für unerwünscht hält, auch über die Anwendungsfälle des § 42 AO hinaus typisierend als missbräuchlich zu qualifizieren und zu unterbinden. Ein derartiges Änderungsinteresse bietet aber noch keinen spezifischen Grund für die rückwirkende Änderung. 89

Ein solcher Grund ergab sich auch nicht aus dem Bestreben, die seit 1996 geltende Verwaltungsanweisung zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Erbbauzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen in BStBl I 1996, S. 1440) ohne zeitliche Verzögerung gesetzlich fortzuschreiben (vgl. BTDrucks 15/4050, S. 58), um Belastungsgleichheit herzustellen. Dabei kann offenbleiben, ob – wofür einiges spricht – es sich bei der dieser Anweisung zugrundeliegenden Rechtsauffassung um eine 90

von mehreren nach den anerkannten juristischen Auslegungsmethoden zulässige Auslegung des geltenden Rechts handelte. Belastungsgleichheit in der Zeit konnte schon deshalb nicht hergestellt werden, weil eine echte Rückwirkung für alle noch offenen Fälle bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2003 von Verfassungs wegen ausgeschlossen war und sich die Steuerpflichtigen in diesen Fällen auf die abweichende Klärung der Rechtslage durch das Urteil des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, berufen konnten. Im Übrigen folgt aus Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich kein Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage (BVerfGE 123, 111 <128>).

(3) Dass schließlich nach der Auffassung des Gesetzgebers durch die Neuregelung die Spielräume der Betroffenen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis eher erweitert wurden, indem einerseits langfristige Nutzungsüberlassungen von mehr als fünf Jahren in die Neuregelung einbezogen wurden, andererseits der Erbbauverpflichtete bei der Verteilung der Zinseinnahmen künftig nicht mehr auf die bisher geltende zehnjährige Höchstgrenze beschränkt wurde (vgl. BTDrucks 15/4050, S. 58), ist bei einer Rückwirkung, die den Erbbauberechtigten – wie bei dem Kläger des Ausgangsverfahrens – nur belastend trifft, ohne Relevanz. 91

bb) Im Übrigen ist die Einbeziehung von Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen aufgrund von Vereinbarungen, die vor der Verkündung der Neuregelung am 15. Dezember 2004 geschlossen worden sind, bei Abwägung der beteiligten Belange verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (1), es sei denn, die Zahlung ist bereits vor dem Jahr 2004 vereinbart und vereinbarungsgemäß spätestens am Tag der Verkündung der Neuregelung noch unter der Geltung des alten Rechts geleistet worden (2). 92

(1) (a) Soweit die Neuregelung auf Fälle anwendbar ist, in denen die Vorauszahlung im Jahr 2004 vereinbart und vereinbarungsgemäß oder aufgrund einer vertragswidrigen Verzögerung durch den Erbbauberechtigten erst ab dem Jahr 2005 geleistet worden ist, ist das Gewicht des enttäuschten Vertrauens geringer einzuschätzen, weil der Steuerpflichtige bei einer veranlagungszeitraumüberschreitenden Vertragsgestaltung oder Leistung von sich aus das Risiko künftiger Rechtsänderungen berücksichtigen musste und sich durch vertragliche Anpassungsklauseln auch darauf einstellen konnte (s.o. Rn. 68 f.). Deshalb reichen in diesen Fällen die legitimen Änderungsinteressen des Gesetzgebers zur Rechtfertigung aus. 93

tigung der Enttäuschung des im Zeitpunkt der Vereinbarung bestehenden Vertrauens in den Fortbestand des geltenden Rechts aus.

(b) Erst recht gilt dies für solche Vereinbarungen, die zu einem Zeitpunkt geschlossen worden sind, als sich die Rechtsänderung noch für den laufenden Veranlagungszeitraum 2004 durch die Einbringung des Änderungsentwurfs in den Bundestag bereits konkret abzeichnete (s.o. Rn. 66 f.). Soweit die Neuregelung auf Fälle anwendbar ist, in denen die Vereinbarung nach der Einbringung in den Bundestag am 27. Oktober 2004 geschlossen worden ist, führt auch eine Zahlung noch vor der Verkündung der Neuregelung am 15. Dezember 2004 nicht dazu, dass das Änderungsinteresse des Gesetzgebers hinter das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen zurücktreten muss. 94

Zwar hat sich in diesem Fall im Zeitpunkt der Zahlung das bei Vertragsschluss bestehende Risiko einer Rechtsänderung noch nicht realisiert und ist mit dem Abfluss der zu leistenden Erbbauzinsen der steuerrechtlich relevante Geschäftsvorgang bis auf den nach § 38 AO in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG maßgeblichen Ablauf des Veranlagungsjahrs vor dem Inkrafttreten der Neuregelung abgeschlossen. Der Sachverhalt, auf den der Gesetzgeber mit der Neuregelung zugreift, hat damit nach Maßgabe des alten Rechts einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit erreicht (vgl. BVerfGE 127, 31 <59>; 132, 302 <331 Rn. 71>). 95

Trotzdem überwiegt in diesem Fall das Änderungsinteresse des Gesetzgebers das Gewicht des enttäuschten Vertrauens, weil der Rückbezug der Neuregelung auf Vorauszahlungen, die im Zeitpunkt der Verkündung bereits geleistet worden sind, aber ihre Grundlage in einer erst nach der Einbringung der Änderung im Bundestag geschlossenen Vereinbarung haben, dem berechtigten Interesse diene, einen „Wettlauf“ zwischen Steuerpflichtigen und Gesetzgeber sowie Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte in einer nicht unerheblichen Größenordnung zu vermeiden. Die Befürchtung, dass es dazu kommen könnte, war aufgrund des spezifischen Interesses, mit dem das Urteil des Bundesfinanzhofs in BFHE 203, 355, in der Immobilien- und Finanzbranche aufgenommen wurde, sowie der in der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen geschilderten, schon im ersten Halbjahr 2004 presse- und medienöffentlich geführten Diskussion über mögliche hohe Steuervorteile durch neue Verlustzuweisungsmodelle im Rahmen von Erbbaurechtsfonds realistisch. Es bestand die naheliegende Gefahr, dass es durch die – für sich genommen legitime – Erlangung dieser wahrscheinlich nur noch kurze Zeit zu erzielenden Steuervorteile durch eine Minderheit professionell beratener 96

Steuerpflichtiger zulasten des Allgemeinwohls zu Steuermindereinnahmen kommen könnte, die deutlich über das im Zeitpunkt der Einbringung der Änderung erreichte Volumen von maximal 25 Mio. Euro hinausgingen. Zur Vermeidung dieser Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte war der Rückbezug auf alle Vorauszahlungen, die aufgrund von erst nach der Einbringung des Änderungsentwurfs in den Deutschen Bundestag geschlossenen Vereinbarungen geleistet worden sind, geeignet und erforderlich. Den Steuerpflichtigen war sie wegen der geringeren Schutzwürdigkeit ihres Vertrauens infolge der sich bei ihrer Disposition bereits konkret abzeichnenden (rückwirkenden) Änderung auch zumutbar.

(2) Anders fällt die Abwägung aus, soweit die Vereinbarung von Vorauszahlungen bereits vor 2004 erfolgt und die Zahlung erst im Jahr 2004, aber vereinbarungsgemäß bis zum Tag der Verkündung der Neuregelung am 15. Dezember 2004 geleistet worden ist. Auch in diesem Fall war zwar die Schutzwürdigkeit des mit dem Abschluss der Vereinbarung betätigten Vertrauens wegen der Überschreitung des Veranlagungszeitraums zunächst gemindert (s.o. Rn. 68 f.). Der steuerlich relevante Sachverhalt hat jedoch durch die vereinbarungsgemäße Leistung der geschuldeten Erbbauzinsen noch unter der Geltung des alten Rechts einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit erreicht. Der Gesetzgeber bedarf im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion des zum Zeitpunkt des Abflusses geltenden Rechts besonderer Gründe, wenn er diesen Ausgaben nachträglich im Jahr der Leistung die steuerliche Anerkennung versagen oder diese jedenfalls mindern will (vgl. zu dem umgekehrten Fall einer nachträglichen steuerlichen Belastung eines Vermögenszuwachses BVerfGE 127, 31 <57 ff.>; 127, 61 <79 ff.>; 132, 302 <330 f. Rn. 71>). Das generelle Interesse des Gesetzgebers, Steuermindereinnahmen zu vermeiden, reicht insoweit nicht aus. Nennenswerte Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte sind bei der Erfüllung von Erbbauzinsverpflichtungen, die durch eine bereits vor dem Jahr 2004 geschlossene Vereinbarung bestimmt werden, anders als bei Vereinbarungen erst nach dem 27. Oktober 2004 (s. dazu Rn. 96) nicht ersichtlich. 97

D.

Soweit § 52 Abs. 30 EStG in der Fassung des EURLUMsG und damit auch der rückwirkend zum 16. Dezember 2004 wort- und inhaltsgleich in Kraft getretene § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG in der Fassung des JStG 2007 gegen Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG verstoßen, führt dies vorliegend zur teilweisen Nichtigerklärung (vgl. § 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 BVerfGG) dieser Vorschriften und 98

nicht nur zur Feststellung der Unvereinbarkeit der Normen mit dem Grundgesetz (vgl. § 82 Abs. 1 i.V.m. § 79 Abs. 1 und § 31 Abs. 2 BVerfGG). Eine bloße Unvereinbarkeitserklärung hat das Bundesverfassungsgericht zwar wiederholt bei hauswirtschaftlich bedeutsamen Normen, insbesondere Steuer- und Abgabengesetzen, ausgesprochen. Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie einer entsprechenden Finanz- und Haushaltswirtschaft kann es hierbei gebieten, von einer Rückwirkung der Entscheidung abzusehen (BVerfGE 72, 330 <422>; 87, 153 <178 ff.>; 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 111, 191 <224 f.>; 117, 1 <70>; 125, 104 <136>; 150, 345 <377 f. Rn. 82>), da der rückwirkenden Neubemessung staatlicher Einnahmen keine Möglichkeit zur Neubemessung der Ausgaben entgegenstünde. Hieraus kann eine erhebliche Gefährdung der periodisch erfolgenden staatlichen Finanzplanung und -stabilität und eine Entlastung aktueller und vergangener Steuerzahler zulasten künftiger Steuerzahler folgen (vgl. BVerfGE 145, 171 <229 Rn. 162>). Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung steht einer Rückwirkung der Entscheidung allerdings nicht stets entgegen (vgl. BVerfGE 122, 210 <246>; 126, 268 <285 f.>; 150, 345 <378 Rn. 85>). Dass im Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung für Zeiträume einer weitgehend abgeschlossenen Veranlagung von einer Nichtigklärung abgesehen werden müsste, ist vorliegend weder geltend gemacht noch angesichts des kurzen Zeitraums, für den sich die Nichtigklärung auswirkt, sonst ersichtlich.

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Maidowski

Langenfeld

Wallrabenstein