

Heinz-Jürgen Pezzer (Hrsg.)  
Vertrauensschutz im Steuerrecht

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 27

# Vertrauensschutz im Steuerrecht

28. Jahrestagung  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,  
Graz, 15. und 16. September 2003

---

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer  
Richter am Bundesfinanzhof, München

2004

**o|s**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 27 (2004), S. ...

*Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek*

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Unter den Ulmen 96-98, 50968 Köln  
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21  
e-mail: [info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

978 5  
ISBN 3-504-62029-8

© 2004 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Gesamtherstellung: Bercker, Kevelaer  
Printed in Germany

# Inhalt\*

Seite

*Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg*

Vertrauensschutz im Steuerrecht – Eröffnung der 28. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas . . . . .	1
I. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung . . . . .	1
II. Gegenwärtiges Handeln nach bereits geltenden Maßstäben . . . . .	3
III. Vertrauensschutz in der Gegenwart . . . . .	4
IV. Die Besonderheiten des Steuerrechts . . . . .	5

*Prof. Dr. Dieter Birk, Universität Münster*

Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz . . . . .	9
I. Kontinuität und Wandel im Recht . . . . .	9
II. Kontinuitätsgebot und Vertrauensschutz als Schranke des Gesetzesaktionismus . . . . .	13
III. Kontinuität und Vertrauensschutz in der Rechtsanwendung . . . . .	19

*Rudolf Mellinghoff, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe*

Vertrauen in das Steuergesetz . . . . .	25
I. Grundlagen des Vertrauensschutzes bei Steuergesetzen . . . . .	27
II. Der Vertrauenstatbestand . . . . .	34
III. Schutzwürdigkeit des Vertrauens . . . . .	40
IV. Rechtsfolgen für den Gesetzgeber . . . . .	53
Diskussion . . . . .	54

---

\* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Wolfgang Spindler, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München</i>	
Rückwirkung von Steuergesetzen . . . . .	69
I. Einleitung . . . . .	69
II. Rückwirkend belastende Steuergesetze . . . . .	70
III. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung rückwirkend belastender Steuergesetze . . . . .	72
IV. Eigene Vorstellungen zur Begrenzung einer Rückwirkung belastender Steuergesetze . . . . .	85
V. Resümee . . . . .	90
 <i>Prof. Dr. Johanna Hey, Universität Düsseldorf</i>	
Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz . . . . .	91
I. Die Bedeutung der Fehlerhaftigkeit eines Gesetzes für die Vertrauensschutzprüfung . . . . .	91
II. Fehler und Fehlerfolgen von Gesetzen . . . . .	94
III. Eignung des fehlerhaften Steuergesetzes als Vertrauensgrundlage . . . . .	99
IV. Schutzwürdigkeit des Vertrauens . . . . .	103
V. Das fehlerhafte Steuergesetz in der Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen . . . . .	109
VI. Resümee . . . . .	113
Diskussion . . . . .	114
 <i>Prof. Dr. Christian Waldhoff, Universität Bonn</i>	
Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis . . . . .	129
I. Steuerrechtlicher Vertrauensschutz zwischen verfassungsrechtlichen Anforderungen und ökonomischer Planungssicherheit . . . . .	129
II. Das Konzept eines gewaltenteilig abgestuften Vertrauensschutzes im Steuerrecht . . . . .	132
III. Das Steuerrechtsverhältnis als dogmatische Klammer für den Vertrauensschutz in der Steuerrechtsanwendung . . . . .	135
IV. Zusammenfassung und Ausblick – Wechselwirkungen und Kompensationsmöglichkeiten zwischen der Dynamik des zu vollziehenden materiellen Steuerrechts und dem Vertrauensschutz auf der Rechtsanwendungsebene . . . . .	158

*Prof. Dr. Markus Achatz, Universität Linz*

Verständigungen im Steuerrecht . . . . .	161
I. Eingrenzung des Themas . . . . .	161
II. Rechtsprechung und Lehre in Deutschland und Österreich zur Verständigung über verwirklichte Sachverhalte im Abgaben- verfahren . . . . .	163
III. Zwischenergebnis . . . . .	167
IV. Ausgewählte dogmatische Problemfelder zur Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte . . . . .	169
V. Zusagen über die Behandlung zukünftiger Sachverhalte und ihr rechtsstruktureller Unterschied zur Verständigung . . . . .	180
VI. Sonderfragen in der Praxis zur Verständigung über bereits ver- wirklichte Sachverhalte . . . . .	182
VII. Zusammenfassung . . . . .	186
VIII. Schlussbemerkung . . . . .	189

*Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger, Universität Jena*

Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung . . . . .	191
I. Einführung – Thema – Einteilung der Untersuchung . . . . .	191
II. Vertrauensschutz in der Finanzrechtsprechung? . . . . .	193
III. Kontinuitätsgewähr . . . . .	200
IV. Ausblick: Kontinuität als Aufgabe für Richter im freiheitlichen Staat . . . . .	208
Diskussion . . . . .	209

*Prof. Dr. Dr. Hans Georg Ruppe, Universität Graz, Mitglied des  
Verfassungsgerichtshofs, Wien*

Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauens- schutztatbestände . . . . .	229
I. Vorbemerkung . . . . .	229
II. Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte . . . . .	230
III. Zusagen, Auskünfte, Vereinbarungen . . . . .	235
IV. Vertrauensschutz und normsetzende Gewalt . . . . .	240
V. Würdigung . . . . .	255
VI. Schlussbemerkung . . . . .	259
Diskussion . . . . .	260

	Seite
<i>Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Resümee . . . . .	269
I. Einleitung . . . . .	269
II. Grundlagen des Vertrauensschutzes . . . . .	270
III. Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber . . . . .	271
IV. Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung . . . . .	282
V. Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung . . . . .	284
VI. Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände . . . . .	286
VII. Ausstrahlung der Jahrestagung der DStJG in der Rechtspraxis: Der Vorlagebeschluss des BFH vom 16. 12. 2003 – IX R 46/02 . . . . .	287
VIII. Ausblick . . . . .	290
 <i>Prof. Dr. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München</i>	
Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel- Preises 2003 an Dr. Ekkehard Reimer . . . . .	291
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung . . . . .	295
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat . . . . .	296
Teilnehmerverzeichnis . . . . .	297
 Sachregister . . . . .	 303



# Vertrauensschutz im Steuerrecht

– Eröffnung der 28. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. *Paul Kirchhof*

Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

## *Inhaltsübersicht*

- |  |   |
|--|---|
| I. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung                   | III. Vertrauensschutz in der Gegenwart  |
| II. Gegenwärtiges Handeln nach bereits geltenden Maßstäben | IV. Die Besonderheiten des Steuerrechts |

### **I. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung**

Vertrauen ist die Grundlage mitmenschlicher Begegnung, also auch des Rechts. Wer von einem anderen etwas lernen, mit ihm etwas unternehmen, sich an seinem Vorbild ausrichten will, muss diesem Menschen vertrauen.

Deshalb ist Grundbedingung einer freiheitlichen Verfassung die Verlässlichkeit der Rechtsordnung. Der Mensch vertraut nur einem Recht, das ihm vertraut ist. Die historisch ursprüngliche Entstehens- und Erkenntnisquelle für Recht war die gute Gewohnheit, die eine allgemein bewusste und anerkannte, ständig praktizierte Regel zur verbindlichen Norm macht, weil sie vertraut ist und vertrauensvoll praktiziert wird. Mit der Gesetzgebungsautorität der Parlamente wird diese in der Gewohnheit verstetigte Rechtsentwicklung beweglicher, erwartet schnellere Anpassung des hergebrachten Rechts an die aktuellen Anfragen der Gegenwart, bleibt aber in den Erfordernissen von Vertrautheit und Vertrauenswürdigkeit gebunden.

Der Verfassungsstaat nimmt das Erfordernis der Rechtsstetigkeit im rechtsstaatlichen Prinzip der Kontinuität und im grundrechtlichen Tatbestand des Vertrauensschutzes auf<sup>1</sup>, sichert im Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) auch eine Gleichheit in der Zeit<sup>2</sup>, gewährt Freiheit in der Sicherheit und Planbarkeit des Rechts, lässt im Vor-Behalt des Gesetzes und seinem Vor-Rang die Vorerigkeit gesetzlicher Regelungen anklingen<sup>3</sup> und stützt seine Gewaltenteilung auf ein Zeitschema, in dem die Gesetzgebung die mit der Zukunft befasste Ge-

1 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002.

2 *P. Kirchhof*, Der allgemeine Gleichheitssatz, HStR Bd. V, 1992, § 124, Rn. 138 f.

3 Vgl. *Dürig*, Tradition und Fortschritt im Recht, in: Festschrift zum 500-jährigen Bestehen der Tübinger Juristenfakultät, 1977, S. 21 (33 f.).

walt ist, die Verwaltung sich der Gegenwart widmet, die Rechtsprechung vergangene Sachverhalte beurteilt<sup>4</sup>. Verfassungsstaaten sind also auf Erneuerung in Stetigkeit angelegt. Das klassische Instrument dieser zukunftsgestaltenden Stetigkeit ist der Haushaltsplan, der Steuerkraft und öffentliche Bedürfnisse mittel- und langfristig zum Ausgleich bringt, die Belastbarkeit des Steuerpflichtigen und die Leistungserwartungen an den Staat kontinuierlich bewussten in Einklang hält.

Beobachten wir die Aufgaben der verschiedenen Staatsorgane in ihrer Zeitverantwortlichkeit näher, ergibt sich deutlich eine temporäre Gewaltenteilung: Die Gesetzgebung schafft die langfristige, stetige Regel, ist aber auch ein Instrument der Erneuerung. Wir wählen jeweils ein neues Parlament in der Erwartung, dass es bessere Gesetze mache. Die materiellen Bindungen des Gesetzgebers – der grundrechtliche Vertrauensschutz, die Freiheit in der Sicherheit eines verlässlichen Rechts und die Gleichheit in der Zeit – dürfen den Gesetzgeber deshalb nicht an diesem Auftrag, die Zukunft zu gestalten, hindern, sichern weniger einen gleichbleibenden Bestand des bisherigen Gesetzesrechts, sondern wahren Stetigkeit in schonenden Übergängen. Rechtsfolgen dieses Vertrauensschutzes sind der stufenweise Abbau der geltenden Regelung, die befristete Fortgeltung des alten Rechts für eine Anpassungsphase, der vorläufige oder vorübergehende Dispens von der Neuregelung in Härtefällen, auch finanzielle und organisatorische Übergangshilfen.

Die Gegenwartsgebundenheit der Verwaltung ergibt sich aus dem Auftrag, das stetige, auf Dauergeltung angelegte Gesetz gegenwartsnah auf den Einzelfall anzuwenden. Der Verwaltungsakt und der Steuerbescheid schaffen Rechtssicherheit durch die Bestandskraft. Soweit dieses Planungssicherheit und Berechenbarkeit gewährende Handlungsinstrument durch vorläufige Bescheide oder den Vorbehalt der Nachprüfung unterlaufen und Rechtssicherheit nur noch durch Verjährung gewährt wird, verliert die Finanzverwaltung einen Teil ihrer friedensstiftenden und Planungssicherheit gewährenden Wirkung.

Die Rechtsprechung als die mit der Vergangenheit befasste Gewalt scheint am wenigsten in Kollision mit dem Vertrauen in ein stetiges Recht zu geraten. Ein Urteil trifft eine abschließende Entscheidung über einen vergangenen Sachverhalt und erwächst in Rechtskraft nur für die Beteiligten. Allerdings hat eine Entscheidung des BFH als zur letztverbindlichen Auslegung des Steuergesetzes zuständigen Rechtsprechungsorgan auch die Funktion, zweifelhafte und umstrittene Rechtsfragen zu klären und im Präjudiz für künftige Fälle Rechtssicherheit zu schaffen. Die Rechtsprechung hat den Auftrag, einen „Musterfall“ zu entscheiden und die tragenden Gründe der Entscheidung in Form von Leitsätzen, also in der sprachlichen Form eines Rechtssatzes, zu publizieren<sup>5</sup>. Das Richter-

4 *Husserl*, *Recht und Zeit*, 5 rechtsphilosophische Essays, 1955, S. 10f., dazu *P. Kirchhof*, *Verwalten und Zeit*, 1975, S. 2f.

5 *R. Fischer*, *Die Weiterbildung des Rechts durch die Rechtsprechung*, 1971, S. 23f.

recht vervollständigt einen auslegungsbedürftigen Rechtssatz des Gesetzes; diese Auslegung wird von den Rechtsbeteiligten ihren Planungen (Rundschreiben, Erlassen, Geschäftsbedingungen, Beratungsaktionen) zugrunde gelegt. Der Wille zur Autorität, das Bedürfnis nach anerkannten, ordnungstiftenden Regelungen innerhalb von Massenvorgängen verschafft richterlichen Leitsätzen eine Breitenwirkung, die zwar nicht rechtssatzförmliche Verbindlichkeit beansprucht, deren allgemeine Beachtung jedoch als selbstverständliche Grundlage eines funktionierenden Rechtssetzungs- und Gerichtsschutzsystems gilt<sup>6</sup>.

Trotz dieser Aufgabe der Rechtsfortbildung wird man keinen Richter hindern wollen, klüger zu werden und von einer früheren Rechtsprechung abzuweichen. Wohl stellt sich aber die Frage einer besonderen Begründungsbedürftigkeit der Abweichung, einer Vermutung für Rechtsprechungskontinuität sowie eines schonenden Übergangs. Die unterschiedlichen Entscheidungsfolgen eines verfassungsgerichtlichen Urteils – von der Nichtigkeit über die Unvereinbarkeit bis zur Appellentscheidung – mögen das Instrumentarium andeuten, in dem ein Gericht diese seine Verantwortlichkeit wahrzunehmen hat.

## II. Gegenwärtiges Handeln nach bereits geltenden Maßstäben

Der Mensch handelt in der Gegenwart, nicht in der Zukunft. Wollte er nur einen Tag in die Zukunft vorgreifen, etwa heute die Börsendaten von morgen lesen oder die Fußballergebnisse von morgen schon heute auf seinem Totozettel notieren, würde ihm die tatsächliche Begrenztheit seiner Handlungsmöglichkeiten bewusst. Deshalb kann der Gesetzgeber nur zukünftiges Handeln regeln, also heute nur anordnen, dass morgen eine Steuer erklärt oder eine Steuerschuld bezahlt wird. Die Anordnung, eine rechtliche Regel solle vergangenes Verhalten lenken, ist Fiktion<sup>7</sup>.

Wenn eine Norm nur Zukünftiges regeln kann, um das Verhalten des Normadressaten zu lenken, entsteht die Frage, ob ein Gesetz zukünftige Rechtsfolgen an vergangene Sachverhalte anknüpfen darf. Das Problem rückwirkender Steuergesetze liegt deshalb nicht in der Zeitenfolge von vorausgehender gesetzlicher Steuerforderung und nachfolgender Erfüllung dieser Forderung, sondern in der Abhängigkeit einer zukünftig zu erfüllenden Forderung von vergangenen Sachverhalten. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>8</sup> darf

6 BVerfGE 32, 305 (310f.) – Rechtsweggarantie –; P. Kirchhof, Rechtsquellen und Grundgesetz, in: Festschrift zum 25-jährigen Bestehen des Bundesverfassungsgerichts, Band II, 1976, S. 50 (100ff.); Kirchhof/Raupach, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganshaft, Der Betrieb, Beilage Nr. 3 2001, S. 11 ff.

7 K. Vogel, Rückwirkung: Eine festgefahrene Diskussion, in: Festschrift für Martin Heckel, 1999, S. 874 (877).

8 BVerfGE 97, 67 (82) – Schiffsbausubvention –.

der Gesetzesadressat darauf vertrauen, dass das im Zeitpunkt seines Handelns geltende Gesetz die Rechtsfolgen dieses Handelns abschließend regelt.

Der Zeitpunkt des schutzwürdigen Vertrauens kann weiter vorverlegt werden, wenn der zuständige Minister im zuständigen Parlamentsausschuss erklärt hat, die Regierung wolle ein Steuersubventionsangebot ändern und der Subventionsempfänger nunmehr eiligst Verträge schließt, um dieser Subventionsänderung zuvor zu kommen. Es ist dem Subventionsempfänger im Rahmen des gegenseitigen Subventionsverhältnisses zuzumuten, in Kenntnis des Subventionsabbauwillens steuerveranlasste Vertragsverbindlichkeiten zu verschieben oder mit Vorbehalts- und Rücktrittsklauseln auszustatten<sup>9</sup>.

Schutzwürdig ist der Steuerpflichtige in dem Zeitpunkt, in dem er im Vertrauen auf die geltende und vertrauensschutzgewährende Gesetzeslage Dispositionen trifft, also sein Vertrauen durch gesetzesorientierte Entscheidung ins Werk setzt. Maßgeblich ist also nicht der Zeitpunkt der steuerlichen Belastung, der insbesondere im Einkommensteuerrecht nach § 36 Abs. 1 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 EStG in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres als Veranlagungszeitraum entsteht, sondern der Zeitpunkt der Entscheidung, die auf eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage gestützt wird. Diese vom Bundesverfassungsgericht bisher für das Subventionsrechtsverhältnis entschiedene Änderung seiner Rechtsprechung<sup>10</sup> darf verallgemeinert werden.

### III. Vertrauensschutz in der Gegenwart

Unsere Tagung will deshalb dazu beitragen, dem Steuerstaat diese Stetigkeit und Verlässlichkeit zurückzugeben, ohne die er den Maßstab des Rechts nicht verwirklichen kann. Die Frage nach Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz müssen wir allerdings in einer staatspolitischen Gegenwart beantworten, in der der Staat vor allem im Sozialrecht, im Finanz- und Steuerrecht zu viele Versprechungen gemacht hat, er gegenwärtig einräumen muss, dass insbesondere die finanzwirtschaftlichen Verheißungen kaum erfüllbar sind. Die langfristigen Prognosen sind düster, weil Deutschland in der Statistik der Kinderarmut zu einem der ärmsten Länder dieser Erde geworden ist – wir stehen unter 191 Staaten an der Position 185 –, die zukünftige Leistungskraft unseres Gemeinwesens also bei gleichbleibender Vernachlässigung der Familienpolitik weiter sinken wird. Das Recht steht deshalb vor der Aufgabe, alle Leistungsversprechen zu überprüfen, Steuervergünstigungen fundamental in Frage zu stellen, die staatlichen Leistungsstandards auf die gegenwärtigen Steuererträge abzustimmen und eine weitere Erhöhung der Staatsverschuldung zu vermeiden.

Hinzu treten fundamentale Umwälzungen der erweiterten Europäischen Union, der Wiedervereinigung Deutschlands, der weltoffenen Märkte, auch des

<sup>9</sup> BVerfGE a. a. O.

<sup>10</sup> BVerfGE 97, 67 (80) – Schiffsbausubvention –; BVerfGE 105, 17 – Sozialpfandbrief –.

wissenschaftlich-technischen Fortschritts, die neue Anfragen an das Recht stellen und deswegen neue Antworten erwarten. Der Umgang mit den völlig neuartigen Fragen der Wiedervereinigung bekräftigt aber die Einsicht, dass die Erwartung eines kontinuierlichen Rechts selbst dann beachtlich ist, wenn die staatsrechtliche Grundlage des Vertrauens gänzlich wegbricht<sup>11</sup>. Unser erster Fall betraf eine Zwangsscheidung in der DDR, durch die ein regimekritischer Sänger von seiner Frau trotz gegenseitiger Zuneigung zwangsweise geschieden und dann in den Westen abgeschoben wurde. Der Sänger heiratete nach einigen Jahren neu. Nach der Wiedervereinigung beantragte die erste Frau die Feststellung, dass die Zwangsscheidung menschenrechtswidrig und damit nichtig sei. Der begehrte Schutz für die erste Ehe drängt sich aus menschenrechtlichen Gründen geradezu auf, würde den Ehemann aber in die Bigamie und damit in die Strafbarkeit führen. Auch eine Fundamentaländerung der rechtlichen Ausgangslage zwingt deshalb zum schonenden Ausgleich, bei dem der Unrechtsausgleich den rechtlich aner kennenswerten späteren Rechtsbestand nicht völlig verdrängt. Wenn sodann der DDR-Spion, der erfolgreich in Westdeutschland spioniert hat, dafür in der DDR Ehre und Honorar, in der Bundesrepublik Strafe erwartete, erlebt, dass ausspionierender und ausspionierter Staat personeni dentisch werden, sucht das Gericht bei der Frage nach der Strafbarkeit dieses Spions im wiedervereinigten Deutschland einen gewissen Abstand von den strengen Kategorien des auch damals geltenden westdeutschen StGB und wählt die Radbruch'sche Formel zum Maßstab, die uns auf die fundamentale Gerechtigkeitsfrage zurückwirft. Wenn der Mauerschütze zum hinterhältigen Todes schuss „vergattert“ wurde, die DDR aber gleichzeitig dem Internationalen Pakt für Bürgerliche Rechte beigetreten war; das Mitglied des öffentlichen Dienstes in der DDR sich auf eine Lebenszeitstellung eingerichtet hatte, nunmehr aber im wiedervereinigten Deutschland erfährt, dass der Rechtsstaat um der neuen Ordnung willen die personelle Zäsur sucht; wenn der Grundstückseigentümer die Differenzierung zwischen der Verantwortlichkeit des wiedervereinigten Deutschlands für Rechtsakte der DDR und des Dritten Reiches, nicht aber für die Enteignungsakte der zwischenzeitlich verantwortlichen Sowjetunion nicht nachzuvollziehen vermag und Eigentümerbestandsschutz für das noch bestehende und verfügbare Grundstück fordert, so steht die Rechtsordnung jeweils vor der Aufgabe, zwischen Bestandserwartungen und Erneuerungswillen zu vermitteln, auch im Übergang ein Stück einsehbarer und nachvollziehbarer Gerechtigkeit zu suchen.

#### IV. Die Besonderheiten des Steuerrechts

Das Kontinuitätsprinzip bleibt somit selbst in der Ausnahmelage beachtlich, muss aber in der Normallage verstärkt wirksam werden. Der Verfassungsstaat

11 P. Kirchhof, Zehn Jahre Wiedervereinigung als Rechtsprechungsauftrag, DVBl. 2000, S. 1373 ff.

baut auf das Gesetz und die Gesetzesanwendung als verlässliche Grundlage individuellen Rechtsvertrauens. Für das Steuerrecht ist die Besonderheit dieser rechtlichen Ordnung für Kontinuität und Vertrauensschutz zu bedenken und zu konkreten Entscheidungsmaßstäben zu vertiefen:

1. Das Steuerrecht handelt von Zahlungspflichten, also von fungiblen Gütern, die auf Austausch und Veränderung angelegt sind, aber auch im Geld als „geprägter Freiheit“<sup>12</sup> ein besonders anpassungsfähiges Wirtschaftsgut erfassen, das jeweils den neuen Bedürfnissen der Gegenwart entsprechen kann. Diese Besonderheit des fungiblen, anpassungsfähigen Geldes verlangt einen anderen Vertrauensschutz als etwa das Atomrecht, bei dessen Anwendung im Nachhinein bewusst werden kann, dass eine Atomanlage von Anfang an schädliche Strahlen verursacht hat. Hier mag ein rückwirkender Wegfall der Rechtsgrundlage eher erwogen werden als im Steuerrecht.
2. Der Bestandsschutz im Steuerrecht muss stets in Korrespondenz zu dem Steuerpflichtigen gesehen werden, der den Vertrauensschutz durch Mehrzahlungen ausgleichen muss. Der Bestandsvorteil des einen ist der Nachteil des anderen, wenn die finanz erheblichen Staatsaufgaben richtig definiert sind. Die im Vertrauensschutz erreichte Minderbelastung muss durch eine Mehrbelastung anderer kompensiert werden. Deswegen steht der Vertrauensschutz zwar nicht unter Haushaltsvorbehalt, drängt aber auf den mittelfristigen Plan und den schonenden Übergang. Umgekehrt führt der Wegfall von Steuerforderungen zur Erhöhung anderer Steuerpflichten. Das Bundesverfassungsgericht hat deshalb selbst verfassungswidrige Gesetze vorübergehend weiter wirken lassen, wenn deren Nichtigkeit gewaltige Steuerausfälle und damit abrupte Steuererhöhungen zur Folge gehabt hätte.
3. Das Steuerrechtsverhältnis ist in den wichtigsten Fällen, insbesondere bei der Besteuerung von Einkommen und Umsatz, ein Dauerschuldverhältnis. Eine Änderung des Rechts betrifft damit stets eine wechselseitig ins Werk gesetzte Schuldbeziehung. Dadurch wird der Maßstab des grundrechtlichen Vertrauensschutzes dichter. Während der Raucher in der Regel kein subjektives öffentliches Recht besitzen wird, um eine Erhöhung der Tabaksteuer abzuwehren, mag er auch seinen neigungsgestützten Genussplan langfristig auf die bisherigen Preise des Tabaks ausgerichtet haben, ihn die Steuererhöhung vielmehr als Teil des demokratisch gestaltbaren Lebensrahmens wie Wind und Wetter erreicht, ist die Schutzbedürftigkeit eines Firmengründers intensiver, der vor fünf Jahren gerade die Organisationsform einer GmbH gewählt hat, um das Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren nutzen zu können. In diesem Dauerschuldverhältnis, in dem der Steuerpflichtige insbesondere verwendbares Eigenkapital gebildet hat, darf der Gesetzgeber nicht das eine Rechtssystem abrupt durch ein anderes ersetzen, muss viel-

12 BVerfGE 97, 350 (371) – Euro –.

mehr schonende Übergänge schaffen, die dem Gesetzesadressaten die Umstellung von dem einen auf das andere System erlauben.

4. Im Rahmen dieses Dauerschuldverhältnisses verwirklicht das Steuerrecht eine gegenwartsnahe Besteuerung. Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, erfasst demnach das aus der Erwerbstätigkeit erzielte Gesamtergebnis pro Jahr. Diesem Jahresprinzip entspricht auf der Ausgabenseite des Staates der jährliche Haushaltsplan. Der Staat finanziert sich in seinem gegenwärtigen Bedarf durch die Teilhabe am gegenwärtigen Einkommenserfolg, der durch Nutzung des gegenwärtigen Rechts, des derzeitigen Währungs- und Bankensystems, der heute gut ausgebildeten Arbeitskräfte, des aktuellen gewerblichen Rechtsschutzes und vor allem der gegenwärtigen Nachfragekraft des Marktes zustande gekommen ist. Die abschnittsweise Einkommensbesteuerung verteilt die individuelle Steuerlast zeitgerecht und verstetigt das staatliche Aufkommen aus diesen Steuern entsprechend der Ertragskraft und der Nutzbarkeit der jeweils von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsmöglichkeiten. In dieser Periodisierung des Steuerzugriffs erfasst der Gesetzgeber Einnahmen, Aufwand, sonstige Abzugsbeträge, Verluste gegenwartsnah. In dieser Zeit bindet der grundrechtliche Vertrauensschutz, insbesondere die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die Eigentümerfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG), die Unternehmerfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)<sup>13</sup>, ebenso die Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) auch die steuerrechtlichen Rechtsgrundlagen. Jedenfalls darf eine grundrechtliche Rechtsposition nicht nachträglich entwertet oder freiheitswidrig umqualifiziert werden.
5. Das Steuerrecht hat sich mit einer Rechtswirklichkeit auseinanderzusetzen, die oft nicht den tatbestandlich definierten Regelfall sondern den steuergestaltend hergestellten Grenzfall sucht, also eine grundlegend veränderte Vertrauensbasis vorfindet. Wer bewusst eine ihn begünstigende Ungleichheit organisiert, schafft eine verfassungsrechtlich missbilligte Rechtslage. Deshalb stellt sich die Frage, ob das Vertrauen in das Gesetz seine Grundlagen im Steuergesetz oder aber im Grundgesetz findet, das Besteuerungsgleichheit und eine dementsprechende Gesetzesauslegung fordert.
6. Das Steuerrecht ist durchsetzt von Subventions-, Ausnahme- und Sondertatbeständen<sup>14</sup>, verweigert damit vielfach eine systematische, allgemein erkennbare Planungssicherheit. Soweit ein Steuergesetz Subventionen anbietet, begründet dieses Subventionsangebot schon keine durch Einsatz von Arbeit oder Kapital erworbene Rechtsposition, folglich kein Eigentum im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG, ist ebenso nicht Gegenstand der von Art. 2 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Unternehmerfreiheit. Der grundrechtliche Vertrauensschutz verfestigt deshalb nicht eine bestehende Geset-

13 BVerfGE 97, 67 (79) – Schiffsbausubvention –.

14 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.

zeslage zu einem grundrechtlich geschützten Bestand<sup>15</sup>. Soweit die steuerrechtlichen Ausnahmen, Widersprüchlichkeiten und Besonderheiten eine unklare und verworrene oder gar eine – offensichtlich – verfassungswidrige Gesetzeslage geschaffen haben, bietet dieses Gesetz keinesfalls eine Vertrauensgrundlage<sup>16</sup>.

7. Für den Regelfall des Steuerrechts aber gehört das Steuerrecht zu den freiheitskonstituierenden Gesetzesregeln, für die ein Grundrecht das Gesetzesvertrauen schützt. Es gehört heute zur Berufsfreiheit, dass man Lohn und Gewinn nicht ohne eine Steuer auf das Einkommen erzielen kann. Es gehört zur Eigentümerfreiheit, dass der Kapitaleigentümer nicht Kapitalerträge steuerfrei erzielen, der Konsument Kaufkraft nicht ohne Umsatzsteuer nutzen kann. Es gehört zum Erbrecht, dass der Staat über die Erbschaftsteuer an der Erbmasse partizipieren kann. Der Bürger kann also seine wirtschaftserheblichen Freiheiten nur mit Blick auf die Steuer wahrnehmen. Insoweit ist die Steuer eine Bedingung der Freiheit. Wie das Zivilrecht die Eigentümerfreiheit formt, das Berufsrecht die Berufsfreiheit in bestimmten Berufsbildern ermöglicht und begrenzt, das Erbrecht der Erbrechtsgarantie Konkretetheit gibt, das verfassungsrechtliche Institut von Ehe und Familie im Familienrecht zu einem handhabbaren Rechtsinstitut geworden ist oder das Vereins- und Gesellschaftsrecht im *numerus clausus* der Gesellschaftsformen der Vereinigungsfreiheit die Qualität verbindlicher Freiheitsgestaltung gibt, ist das Steuerrecht ebenso Bedingung grundrechtlich gewährter Freiheit wie Grundrechtseingriff: Wenn das Steuerrecht sagt, wie viel Einkommen der Bezieher abzugeben, aber auch wie viel er privatnützlich behalten darf, bestimmt dieses Recht wesentlich den Inhalt der wirtschaftlichen Freiheitsrechte. Eine Belastungsregel, die 30% Steuerlast begründet, ist zu 30% Eingriff, zu 70% Freiheitsgarant. Daraus können sich gesteigerte Anforderungen der Kontinuität und des Vertrauensschutzes an die gesetzliche Aussage zur Steuerfreiheit ergeben.

Dieses Verständnis des Steuergesetzes als notwendige Rechtsgrundlage der Freiheit mag zeigen, dass rechtsstaatliche Kontinuität und grundrechtlicher Vertrauensschutz weniger Bestände verfestigen, dafür aber umso mehr zur Stetigkeit verpflichten. Gerade das Steuergesetz muss wieder die auf Dauer angelegte generelle Regel werden, die in der Breitenwirkung Belastungsgleichheit sichert, nicht in Einzelfallgesetzen Individualgerechtigkeit verfehlt, die in konzeptioneller und systematischer Langfristigkeit der privaten wie der öffentlichen Hand Planungsgrundlagen bietet, die in wohlbedachter materieller Richtigkeit regelmäßige Gesetzesänderungen, vor allem aber den abrupten Bruch erübrigt. Wenn wir zu dieser Kunst einer generell abstrakten, unausweichlichen und deshalb gleichheitsgerechten Gesetzgebung zurückgekehrt sein werden, wird irgendwann einmal wieder der Satz gelten: Alte Steuer ist gute Steuer.

15 BVerfGE 97, 67 (83) – Schiffsbausubvention –.

16 BVerfGE 72, 200 (258) – Einkommensteuerrecht –.



# Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz

Prof. Dr. Dieter Birk  
Universität Münster

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Kontinuität und Wandel im Recht<ul style="list-style-type: none"><li>1. Vertrauen und Kontinuität als Grundlage menschlichen Zusammenlebens</li><li>2. Kontinuität als Ausdruck der Rechtsidee</li><li>3. Der Wandel der Rechtsordnung und die Verlässlichkeit des Steuerstaates</li></ul></li><li>II. Kontinuitätsgebot und Vertrauensschutz als Schranke des Gesetzesaktionismus<ul style="list-style-type: none"><li>1. Gesetzesbindung und Bindung des Gesetzgebers an Verfassungsrecht</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>2. Vertrauen auf steuerliche Rahmenbedingungen als Grundlage der Wahrnehmung der Freiheitsrechte</li><li>3. Kontinuität als gesetzgeberisches Handlungsprinzip</li></ul> <ul style="list-style-type: none"><li>III. Kontinuität und Vertrauensschutz in der Rechtsanwendung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Bindung des Rechtsanwenders an das Gesetz</li><li>2. Vertrauen in eine vorhersehbare Gesetzesanwendung</li><li>3. Die Besonderheiten steuerlicher Rechtsanwendung</li></ul></li></ul> |
|--|---|

## I. Kontinuität und Wandel im Recht

In einer im Frühjahr dieses Jahres in einer Tageszeitung erschienenen Karikatur<sup>1</sup> fragt ein kleiner Junge seinen Opa: „Opa, was ist eigentlich eine Rente?“ Der Opa zögert mit der Antwort und überlegt: „Wenn ich ihm das heute erkläre, glaubt er später, ich hätte ihn angelogen.“ Die Karikatur zeigt mit zwei Sätzen, wie weit der Vertrauensverlust gegenüber politischen Entscheidungsträgern fortgeschritten ist. In Zeiten des Umbruchs schwindet der Glaube an die Kontinuität des Rechts. Die vielfältigen gesellschaftlichen Probleme, die tägliche Diskussion über den notwendigen Umbau der sozialstaatlichen Sicherungssysteme, die Finanzierungsprobleme des Staates schaffen ein allgemeines Bewusstsein, dass der Staat sich aus der Verantwortung für die Sicherung eines bestimmten Lebensstandards zurückziehen muss. Unklarheit über die kommenden Reformen und Einschnitte, Unentschlossenheit und Stillstand verstärken die Verunsicherung. In einer solchen Situation befördert sogar das Festhalten am Überkommenen den Vertrauensverlust, weil es den Argwohn schürt, dass die schmerzlichen Einschnitte je später, desto gravierender sein werden. Wie lange kann das politische System, kann das öffentliche Leben diesen Vertrauensverlust des Bürgers gegenüber dem Staat und seinen Institutionen ver-

<sup>1</sup> TAZ v. 28. 4. 2003, S. 13.

kraften, ohne ernsthaften Schaden zu nehmen? Sind Vertrauen und Kontinuität überall da, wo Menschen zusammenleben, nicht der Schlüssel für Frieden, Sicherheit und Wohlstand? Und wenn das so sein sollte, müsste dann nicht in allen Politikbereichen der Schwerpunkt des Bemühens auf vertrauensbildende Reformen gerichtet sein?

### 1. Vertrauen und Kontinuität als Grundlage menschlichen Zusammenlebens

Vertrauen ist Glaube an Kontinuität. Vertrauen lebt aus dem Vergangenen, ist aber in die Zukunft gerichtet. Als subjektive Einstellung zur Umwelt bringt Vertrauen das Gefühl der Sicherheit. Vertrauen ist eine positive, eine lebensbejahende Einstellung, es schafft Raum für Wachstum, Entfaltung, Weiterentwicklung. Eine in der Philosophie verwendete Definition des Vertrauens knüpft an die Hoffnung auf „das Gute im Menschen“ an, eine Hoffnung, die über die bisherigen Lebenserfahrungen hinausreicht<sup>2</sup>.

Im menschlichen Zusammenleben setzt Vertrauen eine Beziehung zu einem Gegenüber voraus. Ohne sich auf jemanden zu beziehen, kann man kein Vertrauen entwickeln. Deshalb sind Vertrauen und Kontinuität zuallererst Begriffe, die den Wert und die Intensität der mitmenschlichen Beziehungen prägen. Aber am Vertrauensverhältnis haftet stets das Risiko des Vertrauensbruchs<sup>3</sup>. Wird das Vertrauen gebrochen, so wird die Beziehung ihrer wichtigsten Grundlage beraubt. Aus enttäuschem Vertrauen wird Misstrauen, das die Beziehung belasten und schließlich zum Scheitern bringen kann. Psychologisch gesehen ist Vertrauen ein Prozess, der sich in den verschiedenen Phasen der Entwicklung der sozialen Beziehungen vollzieht<sup>4</sup>. Aus der Abfolge von Vertrauensangeboten wie Einladungen, Austausch von Geschenken oder Symbolen (z. B. Verlobungsringen), folgen schließlich rechtlich gesicherte (Ehe) oder ungesicherte (Partnerschaften) Absprachen, die ihren wahren Grund in einer gefestigten Vertrauensbasis haben.

Im menschlichen Miteinander kann man Vertrauen als emotionale und personale Zuwendung nicht schützen. Die Rechtsordnung kann an den Bruch des Vertrauens nur Konsequenzen knüpfen (Vertrauensschaden). Demgegenüber sind Vertrauen in das Recht und seine Institutionen von anderer Qualität. Vertrauen wird objektiviert im Sinne von Berechenbarkeit, von gesicherter Position, von Bestandsschutz, von Kontinuität im Sinne der Bewahrung des Bestehenden und der Fortentwicklung des Erreichten. Emotionale oder personale Kategorien spielen keine Rolle, sie sind nicht der Garant, sondern eher ein Hindernis für vorhersehbares und verlässliches staatliches Handeln. In der soziologischen Forschung wird Vertrauen als Mechanismus zur Reduktion staatlicher und ge-

2 *Schottlaender*, Theorie des Vertrauens, 1958, S. 28 f.

3 *Schottlaender*, Theorie des Vertrauens, 1958, S. 31.

4 *Petermann*, Psychologie des Vertrauens, 2. Aufl. 1992, S. 115.

sellschaftlicher Komplexität angesehen (*Luhmann*)<sup>5</sup>. Vertrauen des Bürgers gilt als zentrale Voraussetzung für die Aufrechterhaltung und das Funktionieren des sozialen Miteinanders in einem demokratischen System<sup>6</sup>. Erst das Vertrauen in die Kontinuität staatlicher Institutionen und verbindlicher Regeln schafft die Basis für die Entfaltung der menschlichen Freiheit. Der Gegensatz zum Vertrauen in die Kontinuitätssichernde Kraft des Staates sind Chaos und Angst.

Vertrauen in die Kontinuität staatlicher Ordnung ist deshalb ein Gut, das geschützt werden muss. Das Recht, das dem Staat Beschränkungen auferlegt und ihn auf eine Regelmäßigkeit und eine Ordnungsstruktur festlegt, ist die Grundlage für die freie Entfaltung des Einzelnen und gibt ihm die Zuversicht, von seinen Kräften Gebrauch machen zu können. Dies gilt gerade in Zeiten des Reformbedarfs. Wenn auch das Bestandsinteresse des Bürgers und das Änderungsinteresse des Staates häufig in Widerstreit geraten, so kann es doch dem Grunde nach keinen Interessenantagonismus geben. Auch der, der Veränderungen will, wird auf Kontinuität bauen müssen, weil sonst Veränderungen wertlos sind.

## 2. Kontinuität als Ausdruck der Rechtsidee

Wenn man Kontinuität als Beständigkeit (Stetigkeit) im Wandel begreift<sup>7</sup>, dann ist Recht die Grundlage der Kontinuität. Friedenssicherung und Schutz vor äußerer und innerer Bedrohung stehen am Beginn jeder staatlichen Ordnung und sind auch heute noch – gerade auf Grund der traumatischen Erfahrungen des 11. September 2001 in den USA – zentrale Aufgaben des Staates. Im freiheitlichen Verfassungsstaat geht es aber nicht nur um die physische Sicherheit als Voraussetzung der Existenz, sondern um die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit staatlichen Handelns als Voraussetzung menschlicher Planung, Entwicklung und wirtschaftlicher Entfaltung. Rechtsstaatliche Ordnung heißt Rechtsicherheit, also Gewährleistung von Freiheit und Eigentum und Schutz vor Willkür<sup>8</sup>. Wie in menschlichen Beziehungen Verlässlichkeit als Tugend gesehen wird, die eine Freundschaft oder Partnerschaft tragen muss, so ist die Verlässlichkeit des Staates nicht nur eine Frage geordneter Lebensbedingungen, sondern ein Gradmesser politischer Akzeptanz.

## 3. Der Wandel der Rechtsordnung und die Verlässlichkeit des Steuerstaates

Auf der anderen Seite heißt Kontinuität nicht erstarrtes Recht. „Alles Leben ist Problemlösen“, hat *Popper* einen 1991 gehaltenen Vortrag betitelt und darin die Veränderungskräfte umschrieben, die allem Leben innewohnen<sup>9</sup>. Es wäre des-

5 *Luhmann*, Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität, 1973.

6 *Schweer/Thies*, Vertrauen als Organisationsprinzip, 2003, S. 46.

7 Dazu *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 11 ff., 16.

8 *Rümelin*, Die Rechtssicherheit, 1924, S. 8f.

9 *Popper*, Alles Leben ist Problemlösen. Über Erkenntnis, Geschichte und Politik, 5. Aufl. 1995, S. 255 ff.

halb Unsinn, Kontinuität gegen notwendige Veränderungen ausspielen zu wollen. Recht muss offen sein, auf die gewandelten gesellschaftlichen Verhältnisse, auf alte und neue Fragen neue Regelungskonzepte zu entwerfen. Wandlungsfähigkeit und Verlässlichkeit des Rechts sind kein Widerspruch. Beide Begriffe sind schon im Postulat der Gerechtigkeit angelegt. Neben der Verlässlichkeit als eher statisches Element gehört zur Gerechtigkeit auch eine dynamische Komponente: Gerechtigkeit ist ohne das ständige Bemühen um die Verwirklichung einer Ordnung, die sich am gemeinsamen Wohl aller orientiert, nicht denkbar. Gerechtigkeit enthält also stets ein Element notwendiger Veränderung, Anpassung der rechtlichen Regeln an gewandelte wirtschaftliche und gesellschaftliche Verhältnisse. Aber Anpassung heißt nicht Hektik und widersprüchliches Agieren, sondern Reform und anschließende Stabilisierung. Gerade letzteren Aspekt hat Böckenförde in einem jüngst erschienen Beitrag betont: „Wenn die längst notwendigen Reformen nun kommen – und es ist zu hoffen, dass sie endlich kommen, müssten sie von dem Versprechen begleitet sein, an den einschlägigen Gesetzen und Maßnahmen fünf Jahre nichts zu ändern. Das würde wieder Vertrauen entstehen lassen, Initiativen freisetzen und den Weg zur Beständigkeit und Kontinuität ebnen, was alles wichtige Bedingungen für das Wohlergehen aller sind.“<sup>10</sup>

Im Steuerrecht, das die Teilhabe des Staates am privaten wirtschaftlichen Erfolg regelt, steht der unaufhörliche Wandel des Rechts in krassm Gegensatz zum Bedürfnis des Bürgers nach Rechtssicherheit. Die Folge ist ein Vertrauensverlust in bisher nicht gekanntem Ausmaß. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz diesen Vertrauensverlust offen beklagt und der Bundesregierung vorgeworfen, dass die vorgesehenen gesetzlichen Änderungen für tiefe Verunsicherung bei den Unternehmen sorgten, in kaum wieder gut zu machender Weise den Finanzplatz Deutschland beschädigten und bei den Bürgern einen nicht wieder gut zu machenden Vertrauensverlust bewirkten<sup>11</sup>.

Vertrauen gegenüber der Steuergewalt heißt Vertrauen auf Beständigkeit (Kontinuität) des Steuerrechts. Der fordernde Steuerstaat ermöglicht Vertrauen nur dadurch, dass er sich Selbstbeschränkung auferlegt. In der Berechenbarkeit der steuerlichen Folgen wirtschaftlichen Verhaltens liegt die Grundvoraussetzung für Kontinuität und Vertrauen. Wenn es schon unvermeidlich ist, Steuern zu zahlen, so soll das Recht doch wenigstens Dispositionssicherheit gewähren und nicht unverhältnismäßig belasten. Der Rechtsstaat muss seine Beziehungen zum Bürger als Financier in einer Weise ordnen, die Vertrauen erzeugt. Rechtsstaatliches Steuerrecht respektiert deshalb die wirtschaftlichen Entscheidungen des Bürgers, entwertet nicht rückwirkend dessen Dispositionen und bringt den Bürger nicht um den Ertrag seiner wirtschaftlichen Betätigung. Der nehmende

10 Böckenförde, Was ist sozial gerecht?, Frankfurter Rundschau v. 2. 6. 2003, S. 7.

11 Pressemitteilung des Bundesrats v. 20. 12. 2002, [www.bundesrat.de/pr/pr268\\_02.html](http://www.bundesrat.de/pr/pr268_02.html).

Staat sollte in besonderem Maße auf die Beständigkeit seiner Entscheidungen achten und dem Bürger als verlässlicher Hoheitsträger gegenüberreten, der nach dauerhaften Regeln seinen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg beansprucht. Der Gesetzgeber hat diese Regeln immer wieder gröblich missachtet. Ein besonders negatives Beispiel aus allerjüngster Zeit ist die Einführung des sog. Körperschaftsteuermoratoriums, das aus willkürlichen fiskalischen Gründen die Realisierung von Erstattungsansprüchen hinausgeschoben hat (§ 37 Abs. 2a KStG). Ein solcher Gesetzesaktionismus, um einen vorübergehenden fiskalischen Effekt zu erzielen, untergräbt in besonderer Weise das Vertrauensverhältnis zwischen dem Staat und seinem Financier, dem Steuerzahler<sup>12</sup>.

## II. Kontinuitätsgebot und Vertrauensschutz als Schranke des Gesetzesaktionismus

Welche Schranken bietet das Recht, um den Gesetzgeber in seinem Aktionismus zu zügeln? Ist der Gesetzgeber überhaupt und wenn ja, in welchem Maße, der Kontinuität, der Beständigkeit des Rechts verpflichtet? Niemand kann darauf vertrauen, dass das Recht, insbesondere das Steuerrecht, so bleibt wie es ist. Wenn auch auf Verlässlichkeit angelegt, so muss das Recht doch seine Funktion erfüllen, auf den gesellschaftlichen Wandel zu reagieren<sup>13</sup>. Außerdem werden in einer demokratischen Ordnung neue Mehrheiten immer versuchen, ihre Vorstellungen rechtlich umzusetzen. Verfassungsprinzipien, die Kontinuitätsgewähr versprechen, werden also das Spannungsverhältnis zwischen Kontinuität und Wandel, zwischen Festhalten am Überkommenen, Offenheit gegenüber Neuem, mit anderen Worten zwischen Vertrauen und Enttäuschung, aufgreifen müssen. Da der Vertrauensschutz Bürgerinteressen sichert, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers aber die Veränderung der Rechtsordnung ermöglicht, stehen Kontinuität und Vertrauensschutz stets im Spannungsfeld zwischen Individual- und Gemeinwohlinteresse, werden also nie verabsolutiert werden können.

### 1. Gesetzesbindung und Bindung des Gesetzgebers an Verfassungsrecht

Wenn auch über einen Verfassungsgrundsatz der Rechtskontinuität erst in jüngster Zeit grundlegend nachgedacht wurde<sup>14</sup> – darauf werde ich noch zurückkommen –, so ist der Gedanke des Vertrauensschutzes als Ausfluss der Grundrechte oder des Rechtsstaatsprinzips von der Rechtsprechung längst näher entwickelt worden, und zwar sowohl im Hinblick auf das Vertrauen auf den Bestand gesetzlicher Regelungen (Rückwirkungsverbot) als auch auf das Vertrauen in die gesetzliche Anordnung als solche. Vertrauen auf den Regelungs-

12 Zur (formellen) Verfassungsmäßigkeit des Körperschaftsteuermoratoriums siehe *Birk/Desens*, DB 2003, 1644.

13 BVerfGE 105, 17, 40.

14 A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002.

inhalt ist unmittelbarer Ausfluss der Gesetzesbindung, der Bürger kann sie nur entwickeln, wenn die Gesetze bestimmt genug, verständlich und widerspruchsfrei sind.

Da Steuern Geldleistungspflichten auferlegen, deren Verletzung strafbewehrt ist, müssen die Grundsätze der Bestimmtheit, Verständlichkeit und Widerspruchsfreiheit einen hohen Stellenwert haben. Nach früheren Aussagen des BVerfG müssen steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein, „dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast berechnen kann“<sup>15</sup>. Später hat das Gericht diese Aussage in dieser Form nicht wiederholt, sondern hervorgehoben, dass der Gesetzgeber „insbesondere im Steuerrecht“ nicht ohne Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe auskommt<sup>16</sup>. In der Tat wäre der Gesetzgeber mit der erstgenannten Formel überfordert, indessen liegt das Problem unseres heutigen Steuerrechts ohnehin nicht in der mangelnden Bestimmtheit der verwendeten Rechtsbegriffe, sondern in der Verständlichkeit und Widerspruchsfreiheit der getroffenen Regelungsanordnungen. „Das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit fordern eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen, die dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seinen – strafbewehrten (§ 370 AO) – Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen.“<sup>17</sup>

Jedoch weiß jeder, dass das Steuerrecht trotz dieses verfassungsgerichtlichen Postulats aus jüngerer Zeit (1998) weder einfach und klar noch widerspruchsfrei ist. Die Unverständlichkeit des Steuerrechts mag in einigen Bereichen noch durch die Kompliziertheit und Missbrauchsanfälligkeit des zugrunde liegenden Sachverhalts gerechtfertigt werden. Schwerer fällt dies schon bei Verlustbeschränkungen, die – wie § 2 Abs. 3 EStG – keine Missbrauchsverhinderungsvorschriften sind<sup>18</sup>. Gänzlich versagen solche Rechtfertigungsüberlegungen bei verfahrensrechtlichen Regelungen. Zum Verfahrensrecht, das in besonderem Maße auf Klarheit angelegt sein muss, zählen auch die Regeln über die Verzinsung von Steuernachforderungen. Nach § 233 a Abs. 2 AO beginnt der Zinslauf grundsätzlich spätestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Abs. 2a macht hiervon eine Ausnahme, wenn die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses oder auf einem Verlustabzug nach § 10 d EStG beruht. Hier beginnt der Zinslauf 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Abs. 3 bestimmt, dass für die Zinsberechnung die festgesetzte Steuer abzüglich der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und Vorauszahlungen maßgebend ist (sog. Unterschiedsbetrag). Bis dahin ist der Regelungsinhalt der Norm klar. Abs. 7 bestimmt aber dann Folgendes: „Bei Anwendung des Absatzes 2a gelten die Absätze 3 und 5 mit

15 BVerfGE 19, 253, 267; 34, 348, 365; 49, 343, 362.

16 BVerfGE 78, 214, 226.

17 BVerfGE 99, 216, 243.

18 P. Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 2 Rn. 129.

der Maßgabe, dass der Unterschiedsbetrag in Teil-Unterschiedsbeträge mit jeweils gleichem Zinslaufbeginn aufzuteilen ist; für jeden Teil-Unterschiedsbetrag sind Zinsen gesondert und in der zeitlichen Reihenfolge der Teil-Unterschiedsbeträge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn. Ergibt sich ein Teil-Unterschiedsbetrag zu Gunsten des Steuerpflichtigen, entfallen auf diesen Betrag festgesetzte Zinsen frühestens ab Beginn des für diesen Teil-Unterschiedsbetrag maßgebenden Zinslaufs; Zinsen für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs dieses Teil-Unterschiedsbetrags bleiben endgültig bestehen. Dies gilt auch, wenn zuvor innerhalb derselben Zinsberechnung Zinsen auf einen Teil-Unterschiedsbetrag zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berechnet worden sind.“ Bestimmt genug ist diese „missglückte“<sup>19</sup> Norm, aber ist sie auch verständlich und widerspruchsfrei<sup>20</sup>? In der Praxis wird sich diese Vorschrift nur mit einem EDV-Programm bewältigen lassen, in das die einzelnen Beträge eingeben werden. Aber das Rechtsstaatsprinzip fordert den Vorbehalt eines verständlichen Gesetzes und lässt es nicht genügen, wenn unverständliche, zu einer Geheimsprache verkommene Gesetzesformulierungen durch entsprechende Programmieretechnik vollziehbar gemacht werden.

Vielleicht hat die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – ohne dass dies bisher in das allgemeine Bewusstsein gerückt ist – eine Wende zum Besseren eingeläutet. In der Entscheidung über die Erhebung der baden-württembergischen Immatrikulations- und Rückmeldegebühren hat das Gericht ausgeführt, dass der Gesetzgeber den rechtsstaatlichen Grundsatz der Normenklarheit zu beachten habe. Die Anforderung erkennbarer und hinreichend klarer gesetzgeberischer Entscheidungen über die bei der Bemessung der Gebührenhöhe verfolgten Zwecke habe eine demokratische Funktion. Sie sei „die Kehrseite des weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraums des Gebührengesetzgebers. Dem Gesetzgeber obliegt es, in eigener Verantwortung auf Grund offener parlamentarischer Willensbildung erkennbar zu bestimmen, welche Zwecke er verfolgen und in welchem Umfang er die Finanzierungsverantwortlichkeit der Gebührenschuldner einfordern will.“<sup>21</sup> Diese Linie wird in der jüngsten Entscheidung vom 9. 4. 2003 zu einer unterhaltsrechtlichen Vorschrift des BGB fortgesetzt. Das Gericht stellt erneut fest, dass gesetzliche Regelungen so gefasst sein müssen, dass der Betroffene seine Normunterworfenheit und die Rechtslage so konkret erkennen kann, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag. Die Anforderungen an die Normenklarheit seien sogar noch erhöht, wenn die Unsicherheit bei der Beurteilung der Gesetzeslage die Betätigung der Grundrechte erschwere<sup>22</sup>.

19 *Tipke/Kruse*, AO und FGO, § 233 a AO, Tz. 5.

20 *Tipke/Kruse*, AO und FGO, § 233 a AO, Tz. 66: „Eine an Unübersichtlichkeit nicht zu überbietende Regelung.“

21 BVerfG, 2 BvL 9/98 u. a. v. 19. 3. 2003, Rz. 63, 64.

22 BVerfG, 1 BvL 1/01 v. 9. 4. 2003, Rz. 55, 56.

Da Steuern als Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg oder an der Verfügung über erworbenes Eigentum und Vermögen stets die Wahrnehmung der Grundrechte beeinflussen und regelmäßig auch erschweren<sup>23</sup>, müssten nach diesen Aussagen des BVerfG an die Normenklarheit und Widerspruchsfreiheit der Steuergesetze besonders hohe Anforderungen zu stellen sein. Nimmt man die zitierten Passagen aus den beiden jüngsten Entscheidungen des Gerichts ernst, und ergänzt man sie mit der Forderung des höchsten Gerichts, dass den Normadressaten nicht gegenläufige (widersprüchliche) Regelungen erreichen dürfen<sup>24</sup>, so dürfte es eigentlich nur noch eine Frage der Zeit sein, dass auch Steuergesetze an diesen Grundsätzen gemessen werden.

## 2. Vertrauen auf steuerliche Rahmenbedingungen als Grundlage der Wahrnehmung der Freiheitsrechte

Das Steuerrecht als Pflichtenrecht unterliegt aber nicht nur Anforderungen an die Normenklarheit, sondern auch an die Verlässlichkeit. Steuern als Rahmenbedingungen für die Wahrnehmung der Freiheitsrechte müssen einen gewissen Grad von Verlässlichkeit haben, weil sonst die Entfaltung der wirtschaftlichen Freiheit schutzlos jeder Intervention und Entwertung zugänglich wäre.

Rechtssicherheit bedeutet somit Vertrauensschutz für die Vergangenheit und zumindest Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns für die Zukunft<sup>25</sup>. Das Gesetz als Grundlage staatlichen Handelns soll dem Bürger Verlässlichkeit gewähren und schafft deshalb einen Vertrauenstatbestand. Dieser Vertrauenstatbestand wird zerstört, wenn der Gesetzgeber durch rückwirkende Änderungen von Gesetzen oder rückwirkende Neuregelungen die Rechtslage ungünstiger gestaltet, als sie der Bürger bei Wahrnehmung seiner wirtschaftlichen Freiheit zu Grunde legen durfte<sup>26</sup>. Der Inhalt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes ist im Wesentlichen durch die Rechtsprechung des BVerfG zur Rückwirkung von Gesetzen entwickelt worden (echte und unechte Rückwirkung)<sup>27</sup>.

Zu kritisieren ist, dass das BVerfG bei der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung jedenfalls im Bereich des Einkommensteuerrechts grundsätzlich an das Entstehen des Steueranspruchs, und damit an den Ablauf des Veranlagungszeitraums, anknüpft (§ 36 Abs. 1 EStG). Aber eine einfache Lösung – so fürchte ich – wird es nicht geben.

23 Dazu *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2003, § 5 I 1b.

24 BVerfGE 98, 106, 118; dazu teilweise kritisch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2004, § 10 III 2.

25 BVerfGE 7, 89, 92; 25, 269, 290.

26 Vgl. BVerfG, DVBl. 1988, 465.

27 Dazu *Mellinghoff*, Rückwirkung von Steuergesetzen, 2003.



### 3. Kontinuität als gesetzgeberisches Handlungsprinzip

Unabhängig vom subjektiven Vertrauensschutz des Bürgers gibt es auch ein objektives, am Wohl der Allgemeinheit orientiertes Interesse an gesetzgeberischer Kontinuität, an Stetigkeit der Gesetzgebung auch in Zeiten des Wandels. Wenn Zukünftiges nicht mehr verlässlich planbar ist, leidet auch das Gemeinwohl. Kontinuität im Sinne von Planbarkeit zukünftigen wirtschaftlichen Verhaltens stellt gewisse Anforderungen an das Tempo und an die Qualität und Quantität der Gesetzgebung. Nach einer Recherche des Handelsblatts hat die derzeitige Bundesregierung seit 1999 122 Gesetze und 178 Verordnungen mehr geschaffen als abgeschafft. Bei dieser Berechnung sind die Änderungsgesetze und -verordnungen nicht berücksichtigt<sup>28</sup>. Der Umfang des Bundesgesetzblatts stieg von 826 Seiten im Jahr 1950 auf 2096 Seiten im Jahr 2000 bis auf 4744 Seiten im vergangenen Jahr<sup>29</sup>. Die Politik, die immer von der Notwendigkeit der Deregulierung spricht, tut faktisch das Gegenteil. Insbesondere die Länge der steuerrechtlichen Vorschriften hat erheblich zugenommen. Jedermann erinnert sich noch, wie schlank vor wenigen Jahren die Kernvorschrift des § 2 EStG war, sie machte nicht einmal eine Seite der Beck'schen Textsammlung aus. Heute ist sie um das Doppelte angewachsen, nicht mit eingerechnet ist dabei die ebenfalls neu geschaffene Vorschrift des § 2 b EStG.

Vor allem im Einkommensteuerrecht entzieht die Dynamik der Gesetzesänderungen dem Bürger die Grundlage wirtschaftlicher Planung<sup>30</sup>. Durch hektischen Gesetzesaktionismus werden die systematischen Grundlagen des Steuerrechts zunehmend untergraben. Das führt wiederum dazu, dass trotz der ständigen Änderungen der Reformbedarf im Steuerrecht nicht ab-, sondern zunimmt<sup>31</sup>. Der Gesetzgeber, der die Stetigkeit des Steuerrechts in so großem Maße missachtet, verabschiedet sich von der Verlässlichkeit, der Planbarkeit, der Normenklarheit und damit auch ein Stück weit von der Rechtssicherheit.

Dies wirft die Frage auf, ob der hektische Gesetzgeber an verfassungsrechtliche Grenzen stößt, ob es mit anderen Worten ein verfassungsrechtliches Kontinuitätsgebot gibt. *Klaus Vogel* hat darauf hingewiesen, dass das Grundgesetz den Rechtsstaat und nicht den bloßen Gesetzgebungsstaat postuliert, was bedeute, dass über die Gesetzesbindung hinaus der Gesetzgeber dem Rechtsgedanken verpflichtet sei<sup>32</sup>. Dazu gehöre, dass gesetzliche Regelungen eine gewisse Beständigkeit aufweisen. Neben der Sicherung der subjektiven Rechte stehe also die Sicherheit des objektiven Rechts, die verlange, dass sich die Allgemeinheit auf den Bestand der Rechtsordnung einstellen könne<sup>33</sup>. Kontinuität als rechts-

28 Handelsblatt v. 30. 7. 2003, S. 1.

29 Handelsblatt v. 30. 7. 2003, S. 1.

30 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 1 ff.

31 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. VI.

32 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 834.

33 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 834.

staatliches Leitprinzip für den Gesetzgeber führe dazu, dass dieser eine verfassungsrechtliche Pflicht verletze, wenn er „Gesetze ändert, ohne seine konkrete Zielsetzung gegen bisherige Erwartungen abzuwägen (...), etwa weil er einäugig nur sein Gesetzgebungsziel sieht oder weil ihm die ‚Erwartungen‘, die die Bürger in das bestehende Recht gesetzt haben, gleichgültig sind (...)“<sup>34</sup> Wie immer man diese – aus meiner Sicht schon sehr weitgehenden – Aussagen bewerten mag, wie sollen sie in gesetzgeberische Beschränkungen umgesetzt werden? *Vogel* räumt selbst ein, dass die Verletzung dieser verfassungsrechtlichen Verpflichtung sanktionslos sei, soweit nicht durch die Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitute – wie etwa die Regeln über die Grenzen der Rückwirkung von Gesetzen – eingriffen<sup>35</sup>.

Demgegenüber hat nach *Anna Leisner* das Prinzip der Rechtskontinuität den Charakter einer Rechtsnorm<sup>36</sup>, die sich im wesentlichen als Ausprägung des Gleichheitssatzes (Gleichheit in der Zeit) darstelle<sup>37</sup>. Die Verletzung des Kontinuitätsgebots führe zur „Verfassungswidrigkeit desjenigen Rechtsakts, der die diskontinuierliche Rechtswirkung hervorgebracht hat.“<sup>38</sup> Ob das Bundesverfassungsgericht ihre Überlegungen zur Entwicklung einer Kontinuitätsdogmatik<sup>39</sup> aufgreifen wird, wird im Augenblick niemand sagen können. Vielleicht ließe sich mit der Aufstellung verfahrensrechtlicher Qualitätsschwellen beginnen, etwa in dem Sinne, dass ordnungsgemäße Gesetzesvorlagen zur Änderung von Gesetzen sich nicht unmittelbar an gerade vollzogene Gesetzesänderungen anschließen dürfen. Wenn das Einkommensteuergesetz – wie im Jahr 2000 geschehen – am 19. 12. 2000 durch zwei Gesetze, am 20. 12. durch ein weiteres Gesetz und schließlich einen Tag später durch weitere drei Gesetze geändert worden ist, wobei teilweise die Änderungen der vorangegangenen Tage wieder modifiziert worden sind<sup>40</sup>, wenn in den Jahren 2000 und 2001 pro Jahr jeweils allein zum Einkommensteuerrecht zehn Änderungsgesetze ergehen<sup>41</sup>, wenn Änderungsgesetze aus zeitlichen oder sonstigen Gründen in sachfremden Gesetzen „versteckt“ werden (sog. Huckepackverfahren)<sup>42</sup>, dann stellt sich doch ernsthaft die Frage, ob das Bundesverfassungsgericht – normativ anknüpfend an den Begriff der (ordnungsgemäßen) Gesetzesvorlage, Art. 76 Abs. 1 GG –

34 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 835.

35 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 835.

36 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 167, 189.

37 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 198 ff.

38 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 427.

39 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 165 ff.

40 Dazu kritisch *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20/21.

41 Siehe Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes v. 19. 10. 2002, BGBl. I, 4210.

42 Beispiele: Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung anderer Steuergesetze vom 23. 7. 2002, BGBl. I 2715 (u. a. Änderung der Mitunternehmerbesteuerung) oder Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes v. 21. 12. 2000, BGBl. I 1857 (steuerfreie Internetbenutzung am Arbeitsplatz).

nicht die Regelungswut des Gesetzgebers begrenzen müsste, indem es Anforderungen an ein sorgfältiges Gesetzgebungsverfahren aufstellt, die wenigstens in *verfahrensrechtlicher Hinsicht* ein Mindestmaß an Kontinuitätsgewähr sicherstellen. Jedes Recht und jeder Rechtserzeugungsprozess steht im Spannungsfeld zwischen Stabilität und Flexibilität, zwischen Tradition und Innovation<sup>43</sup>. Eine Rechtsordnung der grenzenlosen Flexibilität verliert aber die innere Statik, die Voraussetzung ist für den Schutz der Grundrechte und der verfassungsrechtlichen Gewährleistungen.

### III. Kontinuität und Vertrauensschutz in der Rechtsanwendung

Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber und Vertrauensschutz gegenüber dem Rechtsanwender (Verwaltung und Rechtsprechung) sind zwei grundverschiedene Dinge<sup>44</sup>: Während der Gesetzgeber im Rahmen der verfassungsrechtlichen Grenzen frei ist, neues Recht zu setzen oder bestehendes Recht zu ändern, sind Verwaltung und Rechtsprechung stets an gesetztes Recht gebunden.

#### 1. Bindung des Rechtsanwenders an das Gesetz

Nach dem Grundsatz des Gesetzesvorrangs gehen die gesetzlichen Regelungen allen Entscheidungen der Verwaltung vor, gleichgültig, welcher Handlungsform sie sich bedienen mag<sup>45</sup>. Das Gesetz schützt damit nicht nur vor Willkür der Verwaltung, sondern bildet die wesentliche Vertrauensgrundlage, indem es den Rechtsanwendungsprozess gegenüber dem Bürger verbindlich steuert. Gesetzesbindung schafft Vertrauen, solange die Gesetze eine gewisse Beständigkeit aufweisen, die Gesetze verständlich sind und die Gesetzesanwendung vorhersehbar ist.

Aber gesetztes Recht muss umgesetzt werden. Es ist allgemein formuliert und deckt eine nicht vorhersehbare Zahl von Fällen ab. Vertrauen hingegen ist einzelfallbezogen. Streng genommen ist das Vertrauen des Bürgers auf das Gesetz also stets ein Vertrauen auf dessen Umsetzung in *seinem* Einzelfall. Solange sich Gesetzesbindung der Verwaltung und Vertrauen des Einzelnen entsprechen, solange also der Bürger auf das Gesetz in der Weise vertraut, wie auch die Verwaltung das Gesetz im Einzelfall umsetzen will, solange stellt sich die Frage nach der Schutzbedürftigkeit des Vertrauens nicht. Dies setzt aber voraus, dass die Gesetzesanwendung im Einzelfall vorhersehbar ist. Dass dies nicht stets der Fall sein kann, liegt an der Offenheit jeder gesetzlichen Regelung, die zukunftsgerichtet eine nicht vorhersehbare Vielzahl von Fällen erfassen muss<sup>46</sup>. Gesetze

43 Maurer, in: Isensee/Kirchberg (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 3, § 60 Rn. 1.

44 Böckenförde, VVDStRL. 32, 245.

45 P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HbStR III, § 59 Rn. 140.

46 P. Kirchhof, DStR 1989, 263, 265.

eröffnen Auslegungs- und Anwendungsspielräume, die – vor allem bei neuen Gesetzen – den Bürger oft im Unklaren lassen, ob die Norm auf den von ihm verwirklichten Sachverhalt anwendbar ist oder nicht. Solange sich die Verwaltung nicht festgelegt hat, solange wird die Norm – im Steuerrecht häufig in einer Vielzahl von Fällen – Unsicherheit auslösen. Dies umso mehr, je komplizierter der Wortlaut, je weniger deutlich der Belastungsgrund ist und je weniger sich der Gesetzgeber an den systembildenden Grundlagen orientiert. Vertrauensschutz auf die eigene Auslegung, auf das subjektive Verständnis der Norm durch den betroffenen Bürger oder seinen Berater kann es nicht geben. Dies ist bei wirtschaftlichen Dispositionen, deren steuerliche Folgen erheblich, aber dennoch unklar sind, bitter, weil die finanziellen Folgen dann nicht kalkulierbar sind. Das Gesetz, das zentrale Vertrauensgrundlage sein sollte, führt so im Steuerrecht vielfach zu Verunsicherung und hemmt auf diese Weise wirtschaftliche Entfaltung.

## 2. Vertrauen in eine vorhersehbare Gesetzesanwendung

Welche Möglichkeit hat die Verwaltung, die Vorhersehbarkeit der Gesetzesanwendung zu sichern und so gerade einem elementaren Dispositionsschutzinteresse des Bürgers nachzukommen?

In Betracht kommt, dass sich die Behörde bei der Anwendung des Gesetzes im Vorhinein festlegt (verbindliche Auskunft). Die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft oder Zusage, auf die regelmäßig kein Rechtsanspruch besteht<sup>47</sup>, leitet die Rechtsprechung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ab<sup>48</sup>. Sie stellt dann die eigentliche Vertrauensgrundlage dar, wenn das Gesetz die im Einzelfall notwendige Vorhersehbarkeit der Gesetzesanwendung nicht gewährleisten kann. Der an sich dem Gesetz zugedachte Dispositionsschutz ist in diesen Fällen eine Ebene nach unten auf die Verwaltung verlagert. Gemessen an dem elementaren Interesse des Bürgers an Planungs- und Entscheidungssicherheit ist die Verwaltungspraxis zur verbindlichen Auskunft<sup>49</sup> zu restriktiv<sup>50</sup>. Insbesondere in den Fällen, in denen die Rechtsunsicherheit durch den Erlass neuer Gesetze hervorgerufen wird, wird keine Zusage erteilt. Damit werden – wie Hey zurecht kritisiert – gerade die besonders risikobehafteten Sachverhalte von der Zusage ausgeschlossen<sup>51</sup>. Der planende und disponierende Bürger bedarf rechtlicher Sicherheit und muss sich auf die rechtlichen Grundlagen seines Handelns verlassen können. Die Nachteile der Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts treffen vor allem den Bürger. Sie soll-

47 BMF v. 24. 6. 1987, BStBl. I 1987, 474; v. 21. 2. 1990, BStBl. I 1990, 146.

48 BFH v. 13. 12. 1989, X R 208/87, BStBl. II 1990, 274, 275; zust. Thiel, DB 1988, 1343, 1349.

49 Siehe BMF-Erlass v. 24. 6. 1987, BStBl. I 1987, 474.

50 Ebenso Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21 Rn. 16.

51 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 701.

ten nicht durch eine restriktive Handhabung der verbindlichen Auskunft noch verstärkt werden.

Auch Verwaltungsvorschriften und -erlasse bzw. BMF-Schreiben dienen der Herstellung der Vorhersehbarkeit der Gesetzesanwendung. Insbesondere norminterpretierende Verwaltungsvorschriften legen das Gesetz in einer bestimmten Weise aus, dienen der Klärung rechtlicher Zweifelsfragen und schaffen so für den Bürger Vorhersehbarkeit. Sie leiten regelmäßig eine ständige Verwaltungspraxis ein, auf die sich der Bürger im Einzelfall verlassen kann. Die Verwaltung kann an der in den Verwaltungsvorschriften festgelegten Auffassung festgehalten werden, solange diese nicht durch Änderung der Richtlinie aufgegeben wurde und sich im Rahmen rechtmäßiger Gesetzesauslegung bewegt<sup>52</sup>.

### 3. Die Besonderheiten steuerlicher Rechtsanwendung

Am sichersten ist die Situation des Bürgers, wenn „sein Fall“ bereits von der Behörde entschieden wurde. Die Behörde erzeugt Vertrauensschutz vor allem durch den Erlass eines Verwaltungsakts. Der Gesetzgeber räumt dem Vertrauensschutzinteresse des Bürgers in den §§ 172 ff. AO einen besonders hohen Stellenwert ein und hat die Bestandskraft von Steuerbescheiden grundsätzlich stärker ausgestaltet als diejenige allgemeiner Verwaltungsakte; insbesondere ist die rückwirkende Aufhebung von Steuerbescheiden nur unter besonders engen Voraussetzungen möglich. Darüber hinaus gewährt § 176 AO dem Steuerpflichtigen Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden. § 176 Abs. 1 AO schützt das Vertrauen auf den Bestand eines Steuerbescheids, wenn die Rechtsgrundlage wegfällt bzw. sich die Rechtsprechung eines obersten Bundesgerichts ändert. § 176 Abs. 2 AO schützt das Vertrauen bei Änderung von Verwaltungsvorschriften.

So ergibt sich der wohl kaum überraschende Befund, dass die Verlässlichkeit des Steuerrechts für den Steuerpflichtigen im Wesentlichen durch die Verwaltung über den Bescheid hergestellt wird. Sehr viel schwächer ist die Verlässlichkeit des Gesetzes ausgeprägt und am schwächsten ist der Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung. Hat der Steuerpflichtige im Vertrauen auf eine gefestigte höchstrichterliche Interpretation des Gesetzes eine Disposition vorgenommen, weicht jedoch die Finanzbehörde bei der Veranlagung von der Würdigung des Gerichts ab und ändert im späteren Gerichtsverfahren die Rechtsprechung ihre Auffassung und gibt der Verwaltung Recht, so kann sich der Steuerpflichtige nicht auf Vertrauensschutz berufen. Selbst eine gefestigte Rechtsprechung ist keine verlässliche Grundlage für eigene Dispositionen<sup>53</sup>.

52 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 674.

53 FG München, EFG 2003, 721; krit. Spindler, DStR 2001, 725, 729.

Staatstheoretisch und verfassungsrechtlich gesehen ist dies richtig und hängt mit der Stellung der Rechtsprechung zusammen. Die Richter sind unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (Art. 97 Abs. 1 GG). Daraus ergibt sich, dass eine vorangegangene Rechtsprechung keine Bindungswirkung für zukünftig zu entscheidende Fälle entfalten kann, wenn die Richter zu dem Ergebnis kommen, dass sie nicht mit dem Gesetz im Einklang steht<sup>54</sup>. Einen Vertrauensschutz auf Rechtsprechungskontinuität jenseits der Gesetzesbindung kann es nicht geben<sup>55</sup>.

Allerdings werden die Fälle selten so einfach liegen. Zumeist wird über die richtige Auslegung Streit bestehen, sowohl Gegner als auch Befürworter der Rechtsprechungsänderung werden sich auf die Gesetzesbindung berufen. Die Frage spitzt sich also darauf zu, wie gewichtig die Gründe sein müssen, die gegen die bisherige Auslegung des Gesetzes sprechen. Denn die Auslegung des Gesetzes ist stets ein Rechtsfindungsvorgang, in den die bisherige Auslegungspraxis mit einfließen muss<sup>56</sup>. Die bloße Tatsache, dass eine Auslegungsvariante im Spielraum der Rechtsanwendung liegt, rechtfertigt keine Rechtsprechungsänderung. Die Rechtskontinuität als Verfassungsgrundsatz begrenzt insoweit auch die inhaltliche Offenheit des richterlichen Rechtsfindungsauftrags. Sie zwingt die Richter zu prüfen, ob die Gründe, die für eine geänderte Auslegung sprechen, das Kontinuitätsinteresse an der bisherigen Rechtsprechung überwiegen<sup>57</sup>. In diesem Sinne ist auch die Haltung des BFH zu verstehen, der für eine Änderung der ständigen Rechtsprechung „wichtige Gründe“<sup>58</sup> verlangt. Eine wirksame Schranke oder gar eine beachtenswerte Vertrauensschutzposition stellt diese Selbstbeschränkung jedoch nicht dar. Es gibt keinen Anspruch auf Rechtsprechungskontinuität.

Bei aller Schlüssigkeit der Argumentation bleibt ein Unbehagen. Hat nicht gerade die Rechtsprechung die Aufgabe der Rechtsschutzgewährleistung, hebt sich aber selbst von allen Vertrauensschutzbindungen ab? Und ist es nicht sonderbar, dass bei Änderung eines Steuerbescheids eine Änderung der Rechtsprechung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden darf (§ 176 Abs. 2 AO), während im entscheidenden Zeitpunkt der Disposition eine gefestigte Rechtsprechung gar keinen Vertrauensschutz auslöst? Billigkeitsmaßnahmen können die Konsequenzen mildern, lösen aber das Problem nicht.

54 BVerfGE 18, 224, 240; 59, 128, 165.

55 BFH (GrS), BStBl. II 1984, 751, 757; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, S. 268 ff. m. w. N.

56 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 836.

57 *K. Vogel*, JZ 1988, 833, 836; *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 632 ff.; *P. Kirchhof*, DStR 1989, 267, 270; im Ergebnis ähnlich, mit allerdings etwas anderem Akzent in der Begründung, *Wassermeyer*, DStR 1989, 561, 565.

58 BFH (GrS), BStBl. II 1984, 751, 764.

Ich komme zum Schluss: Ein Schüler soll *Konfuzius* einmal gefragt haben, worauf es in der Verwaltung eines Staates am meisten ankomme. Dieser antwortete: „Auf ein tüchtiges Heer, auf Wohlhabenheit des Volkes und darauf, dass das Volk Vertrauen zu seinem Herrscher hat.“ Der Schüler fragte weiter: „Wenn aber nicht alles zu erreichen ist, worauf kann man am ehesten verzichten?“ Darauf *Konfuzius*: „Auf das Heer.“ Als der Schüler noch weiter fragte, sagte er: „Speise und Trank sind zum Leben notwendig, allein früher oder später muss doch jeder sterben; ohne Vertrauen aber ist es unmöglich, dass ein Staat auch nur einen Tag besteht.“<sup>59</sup> Mindestens zweieinhalb Jahrtausende alt ist also das Wissen um die fundamentale, staaterhaltende Bedeutung von Vertrauen und Kontinuität. Wir sollten uns häufiger daran erinnern.

---

<sup>59</sup> *Kungfutse*, Lun Yü, Jena 1921, Einl. S. XVI (zitiert nach *Schottlaender*, *Theorie des Vertrauens*, 1957, S. 31 f.).





# Vertrauen in das Steuergesetz

*Rudolf Mellinghoff*

Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <p>I. Grundlagen des Vertrauensschutzes bei Steuergesetzen</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Verfassungsrechtliche Grundlagen<ol style="list-style-type: none"><li>a) Vertrauensschutz durch Grundrechte</li><li>b) Rechtssicherheit und Kontinuitätsgebot</li></ol></li><li>2. Bereichsspezifische Besonderheiten des Steuerrechts<ol style="list-style-type: none"><li>a) Bereichsspezifische Konkretisierung im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs</li><li>b) Steuerrechtliche Differenzierungsgesichtspunkte<ol style="list-style-type: none"><li>aa) Gesetzesgebundenheit</li><li>bb) Vielfältigkeit der Gesetzeszwecke</li><li>cc) Steuertatbestand</li><li>dd) Die besondere Zeitdimension im Steuerrecht</li></ol></li></ol></li></ol> <p>II. Der Vertrauensstatbestand</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Steuergesetze als Vertrauensgrundlage<ol style="list-style-type: none"><li>a) Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes</li><li>b) Normenklarheit und Normenwahrheit</li><li>c) Vertrauensgrundlage nur für bestimmte Normgruppen</li></ol></li><li>2. Vertrauen des Steuerpflichtigen</li><li>3. Vertrauensbetätigung</li></ol> | <p>III. Schutzwürdigkeit des Vertrauens</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Differenzierung zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung<ol style="list-style-type: none"><li>a) Notwendigkeit der Differenzierung</li><li>b) Normbezogene Kategorisierung</li><li>c) Tatbestandsbezogene Präzisierung für das Steuerrecht</li><li>d) Grundsätzliches Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen</li></ol></li><li>2. Steuergesetzliche Abwägungsgesichtspunkte bei der tatbestandlichen Rückanknüpfung<ol style="list-style-type: none"><li>a) Zeitbezogene Regelungen</li><li>b) Regelungszweck</li><li>c) Bemessungsgrundlage und Tarifvorschriften</li><li>d) Eingriffsintensität</li></ol></li><li>3. Die Belange des gemeinwohlorientierten Gesetzgebers<ol style="list-style-type: none"><li>a) Belastungsgrundentscheidung und systemfremde Ausnahmeregelung</li><li>b) Beseitigung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage</li><li>c) Finanzbedarf des Staates</li></ol></li></ol> <p>IV. Rechtsfolgen für den Gesetzgeber</p> |
|---|---|

Die einleitenden Bestimmungen zum Allgemeinen Landrecht für die Preussischen Staaten von 1794 enthalten den Grundsatz „Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen und Begebenheiten nicht angewendet

werden<sup>1</sup> und der Code Napoléon stellt zu Beginn fest: „Das Gesetz verfügt nur für die Zukunft; es hat keine zurückwirkende Kraft“<sup>2</sup>. Der über diese Verbote der rückwirkenden Anwendung eines Gesetzes hinausgehende verfassungsrechtlich begründete Vertrauensschutz hat sich jedoch erst unter dem Grundgesetz entwickelt; in den Sachregistern der früheren staatsrechtlichen Literatur<sup>3</sup> fehlte dieses Stichwort noch. Nach ersten verwaltungsgerichtlichen Entwicklungen ist der Vertrauensschutz in den letzten Jahren in Literatur<sup>4</sup> und Rechtsprechung umfangreich entfaltet und dessen verfassungsrechtliche Geltung gegenüber Gesetzgeber, Verwaltung, aber auch für die Judikative postuliert worden. Ihm an die Seite gestellt wird nunmehr das Kontinuitätsgebot, das der Vermeidung abrupten, sprunghafter und unstimmiger Änderungen dient<sup>5</sup>.

Der Siegeszug des Vertrauensschutzes scheint jedoch bisher wenig Auswirkungen auf die Tätigkeit des Gesetzgebers zu haben. Insbesondere im Steuerrecht wird eine bessere Durchsetzung dieses Grundsatzes als wichtigste Aufgabe des Steuerverfassungsrechts gesehen<sup>6</sup>. Immer häufiger wird geltend gemacht, dass Steuergesetze gegen das Rückwirkungsverbot verstießen und den Vertrauensschutz verletzen. Der Bundesfinanzhof setzt sich zunehmend kritisch mit rückwirkenden steuerrechtlichen Regelungen auseinander<sup>7</sup> und immer häufiger wird das Bundesverfassungsgericht wegen rückwirkender steuerrechtlicher Regelungen angerufen<sup>8</sup>.

In meinem Beitrag werde ich untersuchen, in welchem Umfang sich der Steuerpflichtige auf den Vertrauensschutz gegenüber dem Steuergesetzgeber berufen

1 Vgl. H. Schneider, Gesetzgebung, 3. Aufl., S. 310 Rn. 530.

2 Napoleons Gesetzbuch, Einzig offizielle Ausgabe für das Königreich Westphalen, 1808, Einleitungs-Titel Nr. 2 (Faksimile-Nachdruck, Stroemfeld Verlag, 2001).

3 Vgl. z. B. Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, Bd. 2, 1932.

4 Alleine vier Habilitationen (A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2001; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002; K.-A. Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002; Weber-Dürrier, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983) und mehrere Dissertationen (z. B. Muckel, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen; Berger, Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen) widmen sich in jüngerer Zeit Vertrauensschutz und Kontinuitätsgebot. Aufsätze, Beiträge oder Urteilsanmerkungen zu diesem Thema sind inzwischen kaum noch überschaubar.

5 Grundlegend: A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2001.

6 So z. B. F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (196).

7 Vgl. z. B. BFH, BStBl. II 2001, 710; BFH, BStBl. II 2001, 422; BFH, BStBl. II 2001, 499; BFH, BStBl. II 2001, 178; BFH, BStBl. II 2001, 140; BFH, BFH/NV 2002, 1558; BFH, BFH/NV 2000, 1376; BFH, BStBl. II 2001, 282; BFH, BStBl. II 2001, 405; BFH, BStBl. II 2000, 344; BFH, BStBl. II 2003, 18; BFH, BStBl. II 2001, 405; BFH, BStBl. II 2003, 257.

8 Vgl. z. B. die Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des FG Köln v. 25. 7. 2002 – 13 K 460/01, EFG 2002, 1236, Az. des BVerfG: 2 BvL 14/02 und des BFH v. 6. 11. 2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003, 257, Az. des BVerfG: 2 BvL 1/03.

kann. Nach einer kurzen Darstellung der verfassungsrechtlichen Grundlagen des Vertrauensschutzes werde ich auf die bereichsspezifischen Besonderheiten im Steuerrecht eingehen. Anschließend werde ich zunächst den Vertrauenstatbestand und sodann die Schutzwürdigkeit des Vertrauens mit Blick auf das Steuergesetz behandeln.

## I. Grundlagen des Vertrauensschutzes bei Steuergesetzen

Vertrauensschutz und Kontinuitätsgewähr betreffen ein dem Recht innewohnendes grundsätzliches Spannungsverhältnis von Stabilität und Flexibilität, von Tradition und Innovation<sup>9</sup>. Hier treffen fundamentale Verfassungsprinzipien aufeinander: auf der einen Seite die Rechtssicherheit und damit die Verlässlichkeit der Rechtsordnung; auf der anderen Seite die im Demokratieprinzip verankerte Freiheit des Gesetzgebers, die Rechtsordnung zu ändern, um Politik betreiben zu können<sup>10</sup>. Dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen steht das Änderungsinteresse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers gegenüber.

Der Vertrauensschutz ist im Verfassungsrecht fest verankert. Er bedarf jedoch einer bereichsspezifischen Konkretisierung im Steuerrecht.

### 1. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Der Bürger kann sich gegenüber dem ändernden Gesetzgeber auf gesicherte Verfassungspositionen berufen. Ihm stehen sowohl die Grundrechte als auch allgemeine rechtsstaatliche Grundsätze, insbesondere die Rechtssicherheit, zur Seite. Das Bundesverfassungsgericht betont dies in seiner Rückwirkungsrechtsprechung und misst Änderungen der ursprünglich geltenden Rechtsfolgenlage oder Gesetze, die an in der Vergangenheit liegende Tatbestandsmerkmale anknüpfen, sowohl an den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen, insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, als auch an den Grundrechten, deren Schutzbereich in belastender Weise betroffen ist<sup>11</sup>.

#### a) Vertrauensschutz durch Grundrechte

Während ursprünglich der Vertrauensschutz in erster Linie aus dem allgemeinen Rechtsstaatsprinzip abgeleitet wurde, setzt sich in der staatsrechtlichen Literatur zunehmend die Auffassung durch, dass Vertrauensschutz in erster Linie

<sup>9</sup> Maurer, in: Isensee/Kirchhof, HStR III, § 60 Rn. 1.

<sup>10</sup> Vgl. BVerfGE 63, 343 (357).

<sup>11</sup> Grundlegend BVerfGE 72, 200 (242 ff.), wobei das Gericht bei der Rückbewirkung von Rechtsfolgen (sog. echte Rückwirkung) vorrangig allgemeine rechtsstaatliche Grundsätze und bei der tatbestandlichen Rückanknüpfung vorrangig die Grundrechte als betroffen ansieht.

in den Grundrechten verankert ist<sup>12</sup>. Die Freiheitsrechte, der Gleichheitssatz sowie die allgemeine Handlungsfreiheit in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip schützen das ins Werk gesetzte Vertrauen des Einzelnen auf den Bestand staatlicher Regelungen und die Verlässlichkeit staatlichen Handelns, an die seine Erwartungen und Gestaltungen anknüpfen.

Das Bundesverfassungsgericht weist den Grundrechten bei der Prüfung des Vertrauensschutzes ebenfalls eine bedeutende Rolle zu. Gesetze, die zwar erst nach ihrer Verkündung in Kraft treten, aber Sachverhalte erfassen, die bereits vor Verkündung ins Werk gesetzt worden sind, werden vorrangig an den Grundrechten geprüft<sup>13</sup>. Bei einzelnen Grundrechten, insbesondere der Eigentümersfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG)<sup>14</sup> und der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) hat das Gebot des Vertrauensschutzes eine eigene Ausprägung erfahren.

Zu Art. 14 Abs. 1 GG hat das Gericht entschieden, dass Inhalt und Schranken des Eigentums gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG vom Gesetzgeber bestimmt werden, der dabei nach Art. 14 Abs. 2 GG die Sozialpflichtigkeit des Eigentums zu beachten hat. Diese Befugnis schließt auch Änderungen erworbener Rechtspositionen ein. Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG lässt es jedoch nicht zu, dass die Umstellung mit Einbußen einhergeht, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widersprechen und Eigentumspositionen in unzumutbarer Weise schmälern<sup>15</sup>. Zwar könne auf der einen Seite der Bürger nicht auf den Fortbestand des geltenden Rechts vertrauen, zumal im allgemeinen kein Anlass bestehe, auf den Fortbestand einer Rechtsvorschrift zu vertrauen, da Gesetze einem steten Wandel unterliegen können. Auf der anderen Seite begründet aber bestehendes Eigentum stets ein schutzwürdiges Vertrauen gerade auf den Bestand der das Eigentum konstituierenden Normen<sup>16</sup>. In der Literatur wird daher geltend gemacht, dieser Vertrauensschutz sei der grundgesetzlichen Eigentumsgarantie des Art. 14 GG gleichermaßen immanent<sup>17</sup>.

Regelungen, die die Berufsfreiheit in statthafter Weise beschränken, verstoßen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insofern gegen Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Gebot des Vertrauensschutzes, als sie keine Übergangsregelung für diejenigen vorsehen, welche eine künftig un-

12 Vgl. insbesondere *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 145 ff., der einen Vertrauensschutz durch das Rechtsstaatsprinzip nicht für erforderlich hält; weiterhin z. B. *Maurer*, in: *Isensee/Kirchhof, HStR III*, § 60 Rn. 23 ff.; *Möller/Rübnermaier*, *NJW* 1999, 908 (910).

13 BVerfGE 97, 67 (79) m. w. N.

14 Vgl. z. B. BVerfGE 31, 275 (293); 36, 281 (293); 42, 263 (300 f.); 45, 142 (168); 53, 257 (309); 58, 81 (120 f.); 64, 87 (104); 75, 78 (105).

15 BVerfGE 100, 1 (40); vgl. auch die ausführliche Analyse der Rechtsprechung bei *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 168 ff.

16 *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, S. 40.

17 *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 59.

zulässige Tätigkeit in der Vergangenheit in erlaubter Weise ausgeübt haben. Regelmäßig liegt es nicht im Ermessen des Gesetzgebers, ob er sich zu Übergangsregelungen entschließt; sofern das Gesetz nicht akute Missstände in der Berufswelt unterbinden soll, steht dem Gesetzgeber lediglich die Ausgestaltung der Übergangsregelung frei<sup>18</sup>. Der grundrechtlich gewährleisteten Berufsfreiheit lässt sich damit die Funktion einer vertrauensschützenden Verfassungsnorm entnehmen.

Auch der Steuergesetzgeber hat die vertrauensschützende Funktion der Freiheitsrechte zu beachten. Die Grundrechtsorientierung im Vertrauensschutz geht einher mit der zunehmenden Bedeutung, die die Freiheitsrechte im Steuerrecht erlangen. Die Steuer greift in die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) ein, die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegt ist und den Steuerpflichtigen gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG) trifft<sup>19</sup>. Eine gesetzliche Neuregelung, die eine unter bisheriger Rechtslage getroffene Disposition nachträglich entwertet, bedeutet in der Regel zugleich auch einen Eingriff in die bisherige Freiheitsausübung. Der Freiheitsberechtigte beansprucht seine Freiheit je nach konkret geltender Normlage<sup>20</sup>. Die Grenzen für den ändernden Steuergesetzgeber ergeben sich damit vorrangig aus dem grundrechtlichen Vertrauensschutz. Für das Steuerrecht enthalten insbesondere die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die Eigentümerfreiheit (Art. 14 Abs. 1 und 2 GG) sowie die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) vertrauensschützende Regeln<sup>21</sup>.

Neben den Freiheitsgrundrechten kommt als Basis einer Pflicht des Gesetzgebers zur Wahrung eines gesetzlich begründeten Status quo auch Art. 3 Abs. 1 GG in Gestalt des Gebots der Wahrung der Gleichheit in der Zeit in Betracht<sup>22</sup>. Hinzu kommt, dass verändernde steuerrechtliche Regelungen vielfach einzelne Gruppen betreffen und daher ein Sonderopfer bedeuten können.

Der Österreichische Verfassungsgerichtshof leitet den Vertrauensschutz grundsätzlich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ab<sup>23</sup>. Danach muss die Aufhebung oder Abänderung von Rechten, die der Gesetzgeber zunächst eingeräumt hat, sachlich begründbar sein; ohne eine solche Rechtfertigung würde der Eingriff dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz widersprechen<sup>24</sup>. Gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerrechtliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wir-

18 BVerfGE 98, 265 (309); BVerfGE 75, 246 (279).

19 BVerfGE 105, 17 (32); BVerfGE 93, 121 (137).

20 *Kirchhof/Raupach*, BB Beilage Nr. 3/2001, S. 15.

21 Vgl. BVerfGE 97, 67 (79).

22 Vgl. dazu insbesondere *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 221 (224).

23 Siehe dazu den Beitrag von *Ruppe* und die Ausführungen von *Spindler* in diesem Tagungsband.

24 So ausdrücklich VfSlg. 11.665/1988.

kung für die Vergangenheit verschlechtern, führen nach der österreichischen Rechtsprechung zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen<sup>25</sup>.

### *b) Rechtssicherheit und Kontinuitätsgebot*

Neben den Grundrechten ist gesicherter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Grundsatz der Rechtssicherheit. Aus ihm folgt für den Bürger grundsätzlich der Schutz seines Vertrauens gegenüber belastenden hoheitlichen Eingriffen seitens des Gesetzgebers und der Verwaltung. Der Grundsatz der Rechtssicherheit enthält ein Kontinuitätsgebot des Rechts im Sinne einer stetigen, Grundsätze bewahrenden, vorhersehbaren und im Übergang schonenden Weiterentwicklung des Rechts. Die Verfassungsprinzipien Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz formen Tradition und Stetigkeit des Rechts positivrechtlich aus<sup>26</sup>. In der jüngeren Literatur wird dabei aus dem Kontinuitätsgebot die Verfassungswidrigkeit abrupter, sprunghafter und hektischer Gesetzesänderungen abgeleitet<sup>27</sup>.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit angehörenden Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, wenn die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen dürfte, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten<sup>28</sup>.

## **2. Bereichsspezifische Besonderheiten des Steuerrechts**

Die allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstäbe des Vertrauensschutzes bedürfen der bereichsspezifischen Konkretisierung für das Steuerrecht.

25 VfSlg. 12.186/1989.

26 P. Kirchhof, *StuW* 2000, 221 (222).

27 Insbesondere A. Leisner, *Kontinuität als Verfassungsprinzip*, S. 412 ff.; vgl. auch Birk, in: Hübschmann/Hopp/Spitaler, AO, § 4 Rn. 779; Jachmann sieht in der rechtsstaatlichen Kontinuitätsgewähr den Schutz des Bürgers vor einem „venire contra factum proprium“ des Staates: *ThürVBl.* 1999, 269 (274).

28 BVerfGE 97, 67 (78).

a) *Bereichsspezifische Konkretisierung im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs*

Der Vertrauensschutz ist wegen seines nicht genau umschriebenen Tatbestands und seiner Rechtsfolgen ein offenes Rechtsprinzip<sup>29</sup>, das weiterer Konkretisierung und Präzisierung bedarf<sup>30</sup>. Vertrauensschutz wird als allgemeines Prinzip<sup>31</sup>, schwer erfassbarer<sup>32</sup> oder diffuser<sup>33</sup> Begriff oder Sammelbegriff für eine Vielzahl von Erscheinungen<sup>34</sup> charakterisiert. Da er in sehr verschiedenen Bereichen und in sehr unterschiedlicher Konstellation aktuell wird, entzieht er sich sowohl hinsichtlich seiner Voraussetzungen, als auch hinsichtlich seiner Rechtsfolgen einer einfachen oder einheitlichen Erfassung<sup>35</sup>. Die allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstäbe des Vertrauensschutzes sind daher für das Steuerrecht bereichsspezifisch zu konkretisieren und zu präzisieren<sup>36</sup>.

Eine bereichsspezifische Konkretisierung ist dem Verfassungsrecht nicht fremd. Für den allgemeinen Gleichheitssatz ist anerkannt, dass er aus seinen Anwendungsbereichen verschiedenartige Prägungen erfährt und sich die Teilrechtsordnungen auf den allgemeinen Gleichheitssatz auswirken<sup>37</sup>. Infolge seiner Offenheit gewinnt der Gleichheitssatz in den verschiedenen Rechtsgebieten jeweils eine besondere Eigenart<sup>38</sup>. Insbesondere für das Sozialrecht<sup>39</sup> und das Steuerrecht<sup>40</sup> hebt das Bundesverfassungsgericht regelmäßig hervor, dass der normative Gehalt der Gleichheitsbindung seine Präzisierung jeweils im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs erfährt<sup>41</sup>. Die bereichsspezifische Entfaltung des Vertrauensschutzes hat den Vorteil, die Grundsätze dieses Rechtsprinzips unangetastet zu lassen und gleichzeitig praxistaugliche Lösungen für das jeweilige Rechtsgebiet entwickeln zu können.

b) *Steuerrechtliche Differenzierungsgesichtspunkte*

Das Steuerrecht weist verschiedene Besonderheiten auf, die Bedeutung für die Vertrauensschutzprüfung erlangen. In diesem Zusammenhang sind insbesonde-

29 Vgl. auch *Püttner*, in: VVDStRL 32 (1974), 200 (206).

30 *Lotz*, WiVerw 1979, S. 1 (12); vgl. auch *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 9; für das Kontinuitätsgebot fordert *Leisner* ebenfalls eine bereichsspezifische Betrachtung (*A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 412 ff.).

31 *Huber*, FG Bundesverwaltungsgericht (1978), S. 313 (323).

32 *Huber*, in: FS für W. Kägi (1979), S. 193 (195).

33 *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, S. 143.

34 *Burmeister*, Vertrauensschutz im Rechtsstaat, S. 240.

35 *Maurer*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR III, § 60 Rn. 9.

36 Vgl. auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 246 m. w. N.

37 Vgl. z. B. *Sachs*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR V, § 127 Rn. 3.

38 *Heun*, in: *Dreier*, Grundgesetz, Art. 3 Rn. 64.

39 BVerfGE 75, 108 (157).

40 BVerfGE 105, 17 (46); BVerfGE 93, 121 (134); BVerfGE 84, 239 (268); ausführlich auch *Osterloh*, in: *Sachs*, Grundgesetz, 3. Aufl., Art. 3 Rn. 134 ff.

41 Vgl. auch BVerfGE 76, 256 (329); BVerfGE 78, 249 (287).

re die Gesetzesgebundenheit des Steuerrechts, die vielfältigen Zwecke der Steuererhebung, der Steuertatbestand sowie die besondere Zeitdimension zu nennen.

#### *aa) Gesetzesgebundenheit*

Kaum ein Rechtsgebiet ist so stark gesetzgebunden wie das Steuerrecht. Da die Belastungsgründe für die einzelnen Steuern in der Wirklichkeit nicht konturenscharf abgebildet sind, der Zweck der Besteuerung sich im Allgemeinen im Aufkommen erschöpft und die Aufbringung der Mittel weder die Ausgestaltung der Steuergesetze noch deren Ausführung strukturieren kann, unterliegen Steuergesetze einer besonderen Gesetzesgebundenheit<sup>42</sup>. Das Steuerrecht wird von der Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte getragen und lebt dementsprechend „aus dem Diktum des Gesetzgebers“<sup>43</sup>.

Steuergesetzliche Vorgaben haben damit eine besondere Bedeutung für den steuerrechtlichen Vertrauensstatbestand. Sie regeln nicht nur, was der Bürger von seinem Erwerb und Vermögen dem Staat überlassen muss, sondern bestimmen sein Handeln, insbesondere in ökonomischer, aber auch in sonstiger Hinsicht. Das Steuergesetz ist die entscheidende Planungs- und Vertrauensgrundlage für den Steuerpflichtigen.

#### *bb) Vielfältigkeit der Gesetzeszwecke*

Die steuerrechtliche Vertrauensschutzprüfung wird durch die verschiedenen Zwecke geprägt, die mit dem Steuergesetz verfolgt werden. Das Steuerrecht ist nicht alleine seinem generellen Zweck verpflichtet, Einnahmen für den Staat zu erzielen, sondern dient in vielfältiger Weise Lenkungszwecken. Es ist heute anerkannt, dass die Steuer in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden ist<sup>44</sup>. Die Steuergesetze verfolgen wirtschafts-, sozial-, kultur-, forschungs-, umwelt-, gesundheitspolitische oder sonstige Zwecke. Wieder andere Normen dienen der Vereinfachung, indem sie durch Typisierung, Pauschalierung, Freibeträge oder Freigrenzen die Besteuerung erleichtern.

Die verschiedenen Zwecke der Steuernormen prägen die Vertrauensschutzprüfung. Bei Fiskalzielnormen steht als Gemeinwohlbelang die Mittelbeschaffung als Voraussetzung staatlichen Handelns im Vordergrund<sup>45</sup>. Lenkungs-

42 P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR IV, § 88 Rn. 41, 79; Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 479 ff.

43 BVerfGE 13, 318 (328) unter Hinweis auf Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 658.

44 Vgl. BVerfGE 67, 256 (282).

45 Vgl. zur Steuerstaatlichkeit Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 327 ff.



normen zielen in der Regel auf ein bestimmtes Verhalten ab und begründen dadurch ein besonderes Vertrauen des Steuerpflichtigen. Auch Vereinfachungszwecknormen steuern das Verhalten des Steuerpflichtigen.

### cc) *Steuertatbestand*

Die besondere Struktur des Steuertatbestandes führt ebenfalls zu einer bereichsspezifischen Konkretisierung des Vertrauensschutzes. Die Steuergesetze unterscheiden grundsätzlich zwischen Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif. Während die Regelungen der Bemessungsgrundlage geeignet sind, das Verhalten des Steuerpflichtigen zu beeinflussen, wirken Tarifnormen eher unspezifisch. Eine weitere Besonderheit des Steuertatbestandes ist, dass im Steuergegenstand das Ergebnis zahlreicher wirtschaftlicher Handlungen und Dispositionen in bestimmten Zeiträumen zusammengefasst ist. So unterliegen der Einkommensteuer gem. § 2 EStG die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten in einem Veranlagungszeitraum. Die Vertrauensschutzprüfung bezieht sich in erster Linie jedoch auf eine im Vertrauen auf eine Gesetzeslage vorgenommene Einzelhandlung. Damit ist die Vertrauensschutzprüfung im Steuerrecht in der Regel nicht auf den zusammenfassenden Steuergegenstand, sondern auf die einzelnen Besteuerungsmerkmale gerichtet.

### dd) *Die besondere Zeitdimension im Steuerrecht*

Das Bedürfnis für eine bereichsspezifische Konkretisierung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht zeigt sich insbesondere im Hinblick auf die zeitliche Dimension.

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung wird vielfach auf das Merkmal der Abgeschlossenheit eines Sachverhalts abgestellt. Hierbei handelt es sich geistig um eine Anleihe bei der Rückwirkungsdoktrin des Strafrechts, bei dem die Abgeschlossenheit eines Tatbestandes die Regel und damit auch eine praktikable Rückwirkungsschranke für den Gesetzgeber ist<sup>46</sup>. Das Steuerrecht ist demgegenüber geprägt von wirtschaftlichen Dispositionen, die ins Werk gesetzt werden, die sich entwickeln und bei denen die steuerrechtlichen Folgen erst später eintreten oder der Steuertatbestand erst in späteren Veranlagungszeiträumen verwirklicht wird.

Darüber hinaus sind zahlreiche Steuerschuldverhältnisse Dauerschuldverhältnisse<sup>47</sup>. Wegen dieser Dauerrechtsbeziehung besteht ein spezifisch steuerrechtlicher Bedarf nach Planungssicherheit<sup>48</sup>.

46 W. Leisner, in: FS Berber, S. 273 (286).

47 A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 544.

48 Vgl. dazu jüngst Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem; A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 551.

Ein spezifisch steuerrechtliches Problem ergibt sich schließlich bei periodisch erhobenen Steuern, weil die Erfüllung eines bestimmten Steuertatbestandes und die Entstehung der Steuer rechtlich auseinander fallen. Während der Steuertatbestand durch eine Handlung des Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, entsteht die Steuerpflicht an gesetzlich normierten Stichtagen. Im Falle der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ist dies das Ende des betreffenden Kalenderjahres<sup>49</sup>, bei der Grundsteuer dessen Beginn<sup>50</sup>, bei der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum dessen Ablauf<sup>51</sup>.

Diese bereichsspezifischen Besonderheiten des Steuerrechts sind sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen des Vertrauensschutzes aufzunehmen; sie konkretisieren und präzisieren die Vertrauensschutzprüfung.

## II. Der Vertrauensstatbestand

Vertrauen in das Steuergesetz setzt zunächst voraus, dass der Vertrauensstatbestand erfüllt ist, der sich grundsätzlich aus drei Tatbestandselementen, der Vertrauensgrundlage, dem Vertrauen und der Vertrauensdisposition zusammensetzt. Normativer Anknüpfungspunkt ist das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage. Auf dieser Vertrauensgrundlage muss das Vertrauen beruhen. Schließlich muss der Bürger sein Vertrauen betätigt, d. h. im Vertrauen auf die Vertrauensgrundlage gehandelt haben<sup>52</sup>.

### 1. Steuergesetze als Vertrauensgrundlage

Für den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz kommt als Vertrauensgrundlage in erster Linie das Gesetz als Handlungsform in Betracht. Dies gilt insbesondere im Steuerrecht, das in besonderer Weise normgeprägt ist<sup>53</sup>. Steuern können nur aufgrund eines Gesetzes erhoben werden, steuerliche Lenkungsbefehle stützen sich auf das Steuergesetz. Das Steuergesetz gibt dem Steuerpflichtigen Orientierung und vermittelt Gewissheit für die steuererheblichen Dispositionen.

Solange ein Steuergesetz in Kraft ist, muss sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf die geltende Rechtslage verlassen können. Das Gesetz begründet die

49 § 25 Abs. 1, § 36 Abs. 1 EStG; § 7 Abs. 3, § 48 Buchst. c KStG; § 14 Abs. 2 Satz 2, § 18 GewStG.

50 § 9 Abs. 2 GrStG.

51 § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

52 Vgl. zu den tatbestandlichen Voraussetzungen: *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 295; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 126; *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 462 jeweils m. w. N.

53 S. oben I. 2. b) aa).

rechtserhebliche Erwartung, dass es verlässliche Grundlage der unter dieser Rechtslage getroffenen Disposition ist. Zwar ist Gesetzen ihre Unabänderlichkeit nicht immanent<sup>54</sup>, denn es steht unter dem jederzeitigen Vorbehalt der Änderung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers. Solange das Gesetz jedoch noch nicht geändert ist, beansprucht es Geltung und bestimmt das Verhalten des Steuerpflichtigen.

Im Zusammenhang mit der Frage, ob ein Steuergesetz taugliche Vertrauensgrundlage ist, möchte ich auf drei Probleme eingehen: 1. welche Rolle spielt die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes, 2. welchen Einfluss hat das Gebot der Normenklarheit und Normenwahrheit und 3. bilden nur bestimmte Normgruppen überhaupt eine wirksame Vertrauensgrundlage?

#### a) *Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes*

Wird ein Steuergesetz vom Bundesverfassungsgericht gem. § 78 Satz 1 BVerfGG für nichtig erklärt, so steht fest, dass diese Norm von Anbeginn an ungültig ist. In seiner Entscheidung zur gewerbesteuerlichen Staffelmiete aus dem Jahr 1965 hat das Bundesverfassungsgericht für einen solchen Fall eine echte Rückwirkung für zulässig erachtet, weil die geänderte Norm aus der Sicht des ändernden Gesetzgebers eindeutig verfassungswidrig war und dieser daher nicht abwarten müsse, bis das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit der Norm festgestellt habe<sup>55</sup>.

Die Nichtigkeit *ex tunc* führt dazu, dass das Gesetz keine Gültigkeit erlangt hat. Daher kann in diesen Fällen allenfalls der Rechtsschein einer gültigen Norm die Vertrauensgrundlage bilden<sup>56</sup>. Da förmliche Gesetze die Vermutung der Verfassungsmäßigkeit in sich tragen, darf der Steuerpflichtige Steuernormen in der Regel jedoch so lange als Vertrauensgrundlage ansehen, bis das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit festgestellt hat. Die Vermutung der Verfassungsmäßigkeit kann grundsätzlich nur vom Bundesverfassungsgericht allgmeinverbindlich widerlegt werden<sup>57</sup>.

Ob auch die durch den Rechtsschein einer gültigen Norm bestehende Vertrauensgrundlage entfällt, wenn die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes von Anfang an offensichtlich ist<sup>58</sup>, dürfte zweifelhaft sein; denn die Offensichtlichkeit der Verfassungswidrigkeit lässt sich nur schwer bestimmen und für den Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, welche Rechtslage er in diesem Fall seinen Dispositionen zugrunde legen soll. Selbst derjenige, der das geltende Erbschaft-

54 *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, S. 82; *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 79.

55 BVerfGE 19, 187 (198).

56 Vgl. *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, S. 87.

57 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 302 ff.

58 So *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 221 (228).

steuerrecht für offensichtlich verfassungswidrig halten sollte, wird dem Steuerpflichtigen kaum eine andere Handlungsgrundlage benennen können, als das geltende Recht.

Fälle einer evidenten Verfassungswidrigkeit dürften jedoch außerordentlich selten sein, denn für die fehlende Vertrauensgrundlage genügt es nicht, dass – wie dies im Steuerrecht zunehmend in der Literatur geschieht – eine Norm für verfassungswidrig gehalten wird. Die Frage steht nur dann zur Entscheidung an, wenn die Verfassungswidrigkeit evident ist, die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage damit für den Steuerpflichtigen offensichtlich und eindeutig erkennbar ist.

#### *b) Normenklarheit und Normenwahrheit*

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und das Prinzip der Rechtssicherheit gebieten, dass steuerrechtliche Regelungen hinreichend bestimmt sind. Insbesondere bei Lenkungsnormen hat der Gesetzgeber Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzuzeichnen<sup>59</sup>.

Eine erkennbar unklare und verworrene Rechtslage bietet dem Steuerpflichtigen keine verlässliche Vertrauensgrundlage<sup>60</sup>. Zwar trägt an der unklaren Rechtslage nicht der Bürger, sondern der Gesetzgeber die alleinige Schuld<sup>61</sup>. Lässt sich die zutreffende Auslegung des Gesetzestatbestandes jedoch nicht mehr aus dem Gesetz entnehmen, kann der Steuerpflichtige die ihm günstige Alternative nicht unbeschadet zur Grundlage seiner steuerrechtlichen Dispositionen machen<sup>62</sup>. Es fehlt die Verlässlichkeit der Vertrauensgrundlage.

Im Hinblick auf den gegenwärtigen Zustand des Steuerrechts würde jedoch allein der Hinweis auf eine unklare Rechtslage jeglichen Dispositionsschutz entfallen lassen, denn allseits wird die Unverständlichkeit des geltenden Steuerrechts beklagt. Deshalb genügt es nicht, dass Auslegungsschwierigkeiten bestehen. Vielmehr muss die Unklarheit des Gesetzes ein Ausmaß erreichen, das eine Handlung auf dieser Grundlage kaum durchführbar erscheint.

Auf der anderen Seite wirkt die besondere Normgebundenheit des Steuerrechts auch zugunsten des Steuerpflichtigen. Neben der hinreichenden Normenklarheit hebt das Bundesverfassungsgericht in letzter Zeit auch die Normenwahrheit hervor. Vom Gesetzgeber wird nicht nur verlangt, dass er die Steuergesetze so formuliert, dass für den Steuerpflichtigen genau erkennbar wird, welche Steuern er in welcher Höhe zu entrichten hat. Der Gesetzgeber muss sich vielmehr auch an seinen erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen festhalten

59 BVerfGE 99, 280 (296).

60 Vgl. auch BVerfGE 11, 64 (73); BVerfGE 13, 261 (272); BVerfGE 30, 367 (388).

61 W. Leisner, in: FS Berber, S. 273 (288).

62 P. Kirchhof, StuW 2000, 221 (228).

lassen<sup>63</sup>. Entscheidungen des Steuergesetzgebers, aus denen sich z. B. ein bestimmter Lenkungszweck ergibt, bilden daher eine gesteigerte Vertrauensgrundlage.

c) *Vertrauensgrundlage nur für bestimmte Normgruppen*

Teilweise wird vertreten, dass nur bestimmte Normgruppen eine taugliche Vertrauensgrundlage bilden. *Kyrill Schwarz* fordert z. B. unter ausdrücklichem Hinweis auf das Steuerrecht, dass ein Gesetz nur dann eine Vertrauensgrundlage bildet, wenn ihm eine lenkende Intention entnommen werden kann. Eine Vertrauensgrundlage bestehe nur dann, wenn sie ein bestimmtes Verhalten des Normadressaten final anrege und dieses Verhalten auch unter den Schutz der Grundrechtsordnung falle<sup>64</sup>. Auch der X. Senat des Bundesfinanzhofs hat jedenfalls für die sog. unechte Rückwirkung entschieden, dass nur diejenigen Normen eine Vertrauensgrundlage bilden, die ausschließlich den Zweck hätten, den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen<sup>65</sup>. Für Fiskalzwecknormen wird vertreten, dass diese typischerweise entscheidungsneutral seien<sup>66</sup>. Allgemeine Tarifvorschriften bildeten grundsätzlich keine Dispositionsgrundlage der Erwerbsplanung<sup>67</sup>.

Die Frage des Regelungszweckes einer Norm oder die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Normgruppe mag zwar im Rahmen der Schutzwürdigkeit des Vertrauens eine Rolle spielen<sup>68</sup>. Sie kann jedoch grundsätzlich nicht dazu führen, einer Norm die Eignung als Vertrauensgrundlage abzusprechen. Nahezu jede steuerrechtliche Norm eignet sich als Handlungsgrundlage für wirtschaftliche Dispositionen. Dies gilt für die Regelungen der subjektiven Steuerpflicht, die Normierung des Steuerobjekts oder die Bestimmung der Bemessungsgrundlage. Selbst der allgemeine Tarif bildet eine konkrete Dispositionsgrundlage, wenn der Steuerpflichtige Verfügungsgewalt über das von ihm erzielte wirtschaftliche Ergebnis erlangt<sup>69</sup>. Hinzu kommt, dass gerade im Steuerrecht gesetzliche Regelungen mehreren Zwecken dienen können (vgl. auch § 3 Abs. 1 Satz 1, 2. HS AO) und die Einordnung einer Vorschrift als Fiskal- oder Lenkungsnorm oft Schwierigkeiten bereitet. Würden z. B. nur Lenkungsnormen eine wirksame Dispositionsgrundlage bilden, käme es für die Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Veräußerungsfristen des § 23 EStG darauf an, ob es sich um eine Lenkungs- oder Fiskalzwecknorm handelt.

63 Vgl. *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20–21, S. 14 f.; BVerfG v. 19. 3. 2003 – 2 BvL 9/98 u. a. (Rückmeldegebühr), NVwZ 2003, 715 = DVBl. 2003, 993.

64 *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 301.

65 BFH, BStBl. II 2000, 345; kritisch hierzu: *Mellinghoff*, FR 2000, 627.

66 *Jachmann*, ThürVBl. 1999, 269 (276).

67 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 309 f.

68 S. dazu unten III. 1. b).

69 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 317.

## 2. Vertrauen des Steuerpflichtigen

Voraussetzung des Vertrauensstatbestandes ist das Vertrauen des Bürgers auf den Bestand der Vertrauensgrundlage<sup>70</sup>. Die hierfür erforderliche Kenntnis der Vertrauensgrundlage dürfte im Hinblick auf das Publikationserfordernis des Art. 82 Abs. 1 Satz 1 GG und die Notwendigkeit einer Vertrauensbetätigung regelmäßig vorliegen<sup>71</sup>.

In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch die weitere Frage, von wann ab und bis zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige auf ein Gesetz vertrauen kann. Dazu hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der Verkündung einer Neuregelung darauf vertrauen können muss, dass er nicht nachträglich einer bisher nicht geltenden Belastung unterworfen wird<sup>72</sup>.

Das Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtsfolgenlage entfällt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts teilweise jedoch nicht erst mit der Verkündung im Bundesgesetzblatt, sondern schon im Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über eine gesetzliche Neuregelung. Mit dem Tag des Gesetzesbeschlusses müssen die Betroffenen mit der Verkündung und mit dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen. Mit dem endgültigen Gesetzesbeschluss wird der wesentliche Unsicherheitsfaktor über das „Ob“ und „Wie“ der Neuregelung beseitigt. Der Gesetzgeber ist daher in Ausnahmefällen berechtigt, den zeitlichen Anwendungsbereich einer Regelung auch auf den Zeitpunkt von dem Gesetzesbeschluss bis zur Verkündung zu erstrecken<sup>73</sup>.

Andererseits genügt das Bekanntwerden von Gesetzesinitiativen und die öffentliche Berichterstattung über die Vorbereitung einer Neuregelung nicht, um das Vertrauen in die bisherige Rechtslage entfallen zu lassen<sup>74</sup>.

## 3. Vertrauensbetätigung

Schließlich ist tatbestandliche Voraussetzung für das Vertrauen des Steuerpflichtigen die Vertrauensbetätigung. Das Vertrauen schützt vor allem den tätigen Bürger und damit denjenigen, der sich auf die geltende Rechtslage eingerichtet hat<sup>75</sup>. Damit rückt das Verhalten des Steuerpflichtigen in den Mittelpunkt der Betrachtung. Geschützt werden grundsätzlich Steuerpflichtige, die

70 K.-A. Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 302.

71 Kritisch insoweit A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 466 f.

72 BVerfGE 97, 67 (68 f.); BVerfGE 72, 200 (242, 254).

73 BVerfGE 13, 261 (272); BVerfGE 31, 222 (227); BVerfGE 95, 64 (87); BVerfGE 97, 67 (79).

74 Vgl. BVerfGE 72, 200 (261).

75 W. Leisner, in: FS Berber, S. 273 (279).

wirtschaftlich disponiert haben, nicht diejenigen, die untätig geblieben sind<sup>76</sup>. Vertrauensschutz ist in erster Linie Dispositionsschutz<sup>77</sup>.

Die Vertrauensbetätigung muss mit Blick auf die jeweilige Vertrauensgrundlage vorgenommen werden. Für die Beurteilung der maßgeblichen Dispositionen ist daher das ursprüngliche, später geänderte und nicht das ändernde Gesetz maßgeblich<sup>78</sup>. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz entfaltet seine Schutzwirkung nicht mit Blick auf eine zukünftige, noch nicht geltende Rechtslage.

Die Handlungsbezogenheit der Vertrauensschutzprüfung bewirkt für das Steuerrecht, dass jede Einzelhandlung eine Vertrauensbetätigung ist. Damit wird die Perspektive der Vertrauensschutzprüfung bestimmt. Dies hat Auswirkungen auf die Vertrauensschutzprüfung laufend erhobener Jahressteuern, wie der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer. Entscheidend für die Vertrauensschutzprüfung ist daher nicht das Gesamtwirtschaftsergebnis einer bestimmten Periode, sondern die Erfüllung des einzelnen Steuertatbestandes. Der Entstehungszeitpunkt der Einkommensteuer zum Ende des Veranlagungszeitraums hat deshalb keine Auswirkung auf den Vertrauenstatbestand<sup>79</sup>.

Für den Vertrauenstatbestand genügt es grundsätzlich, dass der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Disposition mit Blick auf geltendes Steuerrecht ins Werk gesetzt hat. Die besondere Zeitdimension im Steuerrecht<sup>80</sup> rechtfertigt es, einen Vertrauenstatbestand bereits dann anzunehmen, wenn wirtschaftliche Dispositionen mit Blick auf das Steuergesetz begonnen worden sind. Das Vertrauen wird bereits mit den ersten steuerrechtlich relevanten Handlungen betätigt, mögen auch weitere Handlungen zur vollständigen Erfüllung des Steuertatbestandes erforderlich sein.

Steuerliche Dispositionen wirken sich oft über längere Zeiträume aus. Die bestehende Gesetzeslage bildet die Grundlage für teilweise weit in die Zukunft reichende Investitions- und Lebensentscheidungen. Werden Dauerschuldverhältnisse eingegangen, treten die steuerrechtlichen Folgen vielfach erst in späteren Veranlagungszeiträumen ein; gleichwohl ist der Steuerpflichtige die Bindung mit Blick auf die ursprünglich geltende Rechtslage eingegangen. Investitionen aufgrund von Sonderabschreibungen werden mit Blick auf die Abzugsmöglichkeiten auch in zukünftigen Veranlagungszeiträumen getroffen. Kapitaleinkünfte resultieren aus Investitionsentscheidungen früherer Veranlagungs-

76 Allerdings kann auch in der bewussten Untätigkeit des Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Disposition liegen. Soweit dies der Fall ist, ist das Unterlassen einer Disposition gleich zu setzen. Vgl. zum steuerbaren Unterlassen: P. Fischer, in: Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 22 Rn. 34 m. w. N.

77 Jachmann, ThürVBl. 1999, 269 (272).

78 Vgl. auch Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 281.

79 Zur veranlagungszeitbezogenen Rechtsprechung des BVerfG vgl. auch ablehnend: Mellinshoff a. a. O., S. 13 f.

80 S. dazu oben I. 2. b) dd).

zeiträume. Die Vollendung des gesetzlichen Steuertatbestandes kann zudem von Umständen abhängen, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, wie Genehmigungen Dritter, Zahlungseingang oder die behördliche Zustimmung.

In all diesen Fällen liegt der Vertrauenstatbestand bereits vor, wenn der Steuerpflichtige mit Blick auf die geltende Rechtslage sein Vertrauen betätigt und eine wirtschaftliche Disposition ins Werk gesetzt hat. Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob und in welchem Umfang dieses Vertrauen schutzwürdig ist. Erst bei der Schutzwürdigkeit des Vertrauens sind die Fragen wie der Zeitpunkt der steuerrelevanten Handlung, die Abgeschlossenheit des Sachverhalts, die teilweise oder vollständige Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale und die Entstehung des Steueranspruchs von Bedeutung.

### III. Schutzwürdigkeit des Vertrauens

Wenn der Vertrauenstatbestand erfüllt ist, besteht ein berechtigtes Vertrauen<sup>81</sup>. Nicht jedes Vertrauen ist jedoch schutzwürdig. Nicht jede Disposition des Steuerpflichtigen hindert eine vergangenheitsbezogene Regelung<sup>82</sup>. Schutzwürdig ist das Vertrauen nur dann, wenn in der Abwägung sich die verfassungsrechtlich verankerte Vertrauensposition des Bürgers gegen die gemeinwohlorientierten Interessen des Gesetzgebers durchsetzt.

Die Schutzwürdigkeit des Vertrauens ist das Ergebnis der Abwägung zwischen den durch den Vertrauensschutz gewährleisteten Rechtspositionen einerseits und den widerstreitenden öffentlichen Interessen andererseits. Das Recht des Einzelnen auf Beachtung der ihm zugeordneten vertrauensschutzrelevanten Positionen steht so gesehen unter dem Vorbehalt überwiegender öffentlicher Interessen<sup>83</sup>. Die Interessenabwägung bildet die Schranke des Vertrauensschutzes. Hier zeigt sich, ob sich die Änderungsbedürfnisse des gemeinwohlorientierten Gesetzgebers gegen die verfassungsrechtlich fundierten Bestandsinteressen des Steuerpflichtigen durchsetzen können<sup>84</sup>.

Schutzwürdig ist das Vertrauen, wenn die verfassungsrechtlich verankerte Vertrauensposition des Bürgers den gemeinwohlorientierten Gesetzgeber an einer vergangenheitsbezogenen Regelung hindert.

Im Folgenden will ich auf drei Gesichtspunkte eingehen, die bei der Prüfung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens im Steuerrecht von Bedeutung sind.

1. Die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelte grundsätzliche Unterscheidung zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen

81 Kritisch zu diesem Begriff Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 127 f.

82 Ein generelles Rückwirkungsverbot ab der Disposition des Steuerpflichtigen (so könnte F. Kirchhof, StuW 2002, 185 [197] verstanden werden) ginge zu weit.

83 K.-A. Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 309.

84 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 130.



und tatbestandlicher Rückanknüpfung sollte beibehalten und im Hinblick auf das Steuerrecht präzisiert werden.

2. Die Abwägung im Hinblick auf die Schutzwürdigkeit des Vertrauens ist reichsspezifisch geprägt. Insbesondere hier entfalten sich die Besonderheiten der jeweiligen Teilrechtsordnung. Die jeweiligen steuerrechtlichen Regelungen haben daher wesentlichen Einfluss auf das Abwägungsergebnis.
3. Auch die Belange des gemeinwohlorientierten Gesetzgebers weisen steuerspezifische Besonderheiten auf.

### 1. Differenzierung zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei der Beurteilung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens seit jeher zwei Arten der Rückwirkung. Der Erste Senat differenziert zwischen der sog. echten und der sog. unechten Rückwirkung; der Zweite Senat unterscheidet hingegen zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und einer tatbestandlichen Rückanknüpfung<sup>85</sup>. Während die echte Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen grundsätzlich unzulässig ist, wird die unechte Rückwirkung oder tatbestandliche Rückanknüpfung grundsätzlich für zulässig gehalten.

Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung oder zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird vielfach kritisiert<sup>86</sup>. Es wird ein einheitlicher Rückwirkungsbegriff unter gleichzeitiger Verstärkung des Vertrauensschutzes und der Planungssicherheit gefordert.

An dieser Unterscheidung, die schon im preußischen Allgemeinen Landrecht und dem Code Napoleon vorausgesetzt wird, sollte festgehalten werden. Nach wie vor führt die Differenzierung des Bundesverfassungsgerichts zur Stärkung des Vertrauensschutzes des Einzelnen. Die Differenzierung ist normbezogen und mit Blick auf die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen zu entfalten. Im Steuerrecht kommt es dabei nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld an, sondern auf die vollständige Erfüllung des einzelnen Besteuerungstatbestandes. Hieraus ergibt sich eine Grenze für den Gesetzgeber, die grundsätzlich vergangenheitsbezogene Regelungen hindert.

#### a) *Notwendigkeit der Differenzierung*

Verfassungsrechtlich liegen den verschiedenen Arten der Rückwirkung zwar die gleichen Maßstäbe zugrunde. In beiden Fällen der Rückwirkung ist eine Abwägung zwischen dem Vertrauen des Steuerpflichtigen einerseits und den

85 Grundlegend für die neuere Dogmatik des Zweiten Senats: BVerGE 72, 200 (242).

86 Vgl. die Nachweise bei *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., § 4 Rn. 177 f.

Gemeinwohlbelangen des Staates andererseits vorzunehmen. Die zugegeben formale Differenzierung der verschiedenen Rückwirkungskategorien hat jedoch den Vorteil, dass nicht allzu schnell in einen allgemeinen Abwägungsprozess übergegangen wird, sondern dem Gesetzgeber Schranken aufgezeigt werden, die er von Verfassungs wegen grundsätzlich einzuhalten hat.

Die Differenzierung des Bundesverfassungsgerichts stellt einen geeigneten Anhaltspunkt für die Feststellung der Eingriffsintensität rückwirkender Normen dar<sup>87</sup>. Es ist nicht nur eine formale Frage, ob Rechtsfolgen einer Norm vor oder nach ihrer Verkündung eintreten sollen. Vielmehr macht es regelmäßig im Hinblick auf den Vertrauensschutz einen Unterschied, ob der Gesetzgeber durch Rückdatierung des Anwendungsbereichs die Rechtsfolgen auf vergangene Zeiträume erstreckt oder Gestaltungswirkungen mit lediglich in die Zukunft wirkenden Rechtsnormen zu erreichen sucht.

Das Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen stellt eine strikte Grenze rückwirkender Gesetze dar, die nur in seltenen Ausnahmefällen überschritten werden darf. Diese ist notwendig, um dem Gesetzgeber deutliche Schranken zu setzen und den Bürger in seinen Dispositionen besser zu schützen<sup>88</sup>. Die Differenzierung bietet mehr Rechtsklarheit und größere Rechtssicherheit. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass der gesamte Bereich der Rückwirkungsproblematik der Einzelfallkasuistik anheim gegeben wird. Eine Regelung die das Vertrauen des Steuerpflichtigen enttäuscht, ist nicht generell, sondern nur in bestimmten Fällen zulässig. Hierfür bedarf es Orientierungskriterien, die den zugrunde liegenden Vertrauensschutzgedanken überzeugend entfalten. Dazu ist die Bildung von Kategorien hilfreich.

#### *b) Normbezogene Kategorisierung*

Für die Unterscheidung der verschiedenen Arten der Rückwirkung ist normbezogen auf den gesetzlichen Tatbestand abzustellen, weil erst die gesetzliche Strukturierung eines Lebenssachverhalts seine Bewertung als abgeschlossen oder noch in der Entwicklung befindlich ermöglicht<sup>89</sup>. Entscheidend ist zudem die Wirkung der neu erlassenen Regelung auf das Normgefüge. Dies ermöglicht eine Subsumtion anhand formaler Gesichtspunkte.

Die normbezogene Unterscheidung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung findet ihre Stütze in Art. 82 Abs. 2 GG. Die Vorschrift bestimmt, dass jedes Gesetz und jede Rechtsnorm den Tag des Inkrafttretens bestimmen soll. Die Bestimmung des konkreten Zeitpunkts fällt in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers<sup>90</sup>. Es kann sich dabei um einen Zeitpunkt in der

87 Vgl. *Fischer*, JuS 2001, S. 861 (866).

88 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 481 f.

89 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 205.

90 *Bauer*, in: *Dreier*, GG, Art. 82 Rn. 24.

Zukunft, in der Gegenwart („mit der Verkündung“), aber auch um einen solchen in der Vergangenheit handeln<sup>91</sup>. In den ersten beiden Fällen wirken die Rechtsfolgen mit dem In-Kraft-Treten der Regelung, also *ex nunc*, im dritten Fall dagegen *ex tunc*. Insbesondere Letzteres betrifft das eigentliche Rückwirkungsproblem. Bei der *ex-nunc*-Wirkung wird regelmäßig die bislang maßgebliche Norm durch das neue Gesetz mit dessen Inkrafttreten sukzessiv abgelöst. Im Falle der *ex-tunc*-Wirkung wird dagegen die früher maßgebliche Regelung nachträglich ausgetauscht und der Vergangenheit fiktiv eine Regelung untergeschoben, die seinerzeit nicht gegolten hat<sup>92</sup>.

### c) Tatbestandsbezogene Präzisierung für das Steuerrecht

Jedenfalls im Steuerrecht sollte die Differenzierung tatbestandsbezogen präzisiert werden. Eine Vorschrift, die *ex tunc* eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen anordnet, lässt sich vielfach in eine solche umformulieren, die nach dem Gesetzeswortlaut nur *ex nunc* wirkt<sup>93</sup>. Es erscheint durchaus gesetzestechnisch gestaltbar, ob ein gesetzliches Regelungsziel anknüpfend an ein bereits abgewickelter, der Vergangenheit angehörendes Verhalten oder an einen aus diesem Verhalten hervorgegangenen, gegenwärtig noch andauernden Zustand formuliert wird<sup>94</sup>.

Deshalb kommt es, worauf *Vogel* zutreffend hingewiesen hat, für die normbezogene Differenzierung entscheidend auf die Tatbestandsvoraussetzungen und nicht auf den Eintritt der Rechtsfolgen an. Ein Gesetz, das in das verfassungsrechtlich begründete Vertrauen des Steuerpflichtigen eingreift, ist danach grundsätzlich unzulässig, „wenn und soweit eine im Gesetz neu oder verändert vorgesehene Rechtsfolge auch oder nur in den Fällen gelten soll, in denen ihre Tatbestandsvoraussetzungen ausschließlich vor Verkündung des Gesetzes erfüllt worden sind“<sup>95</sup>.

Bei laufend erhobenen Jahressteuern ist zudem nicht die Entstehung des Steueranspruchs maßgeblich, sondern die Erfüllung der einzelnen Besteuerungstatbestände. Diese bilden vom Zeitpunkt ihrer Erfüllung an eine schützenswerte Vertrauensgrundlage für den Steuerpflichtigen. Wenn ein Steuerpflichtiger im Februar eine zu diesem Zeitpunkt steuerfreie Abfindung erhält, ist dieser Tatbestand grundsätzlich erfüllt. Der Gesetzgeber darf nicht im November für die-

91 *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 82 Rn. 11; *Bauer*, in: *Dreier*, GG, Art. 82 Rn. 25.

92 Vgl. auch *Maurer*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, *Handbuch des Staatsrechts* Bd. III, 2. Aufl., § 60 Rn. 14, S. 211 (221); *Fiedler*, NJW 1988, 1624 (1626).

93 Vgl. *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 112f.; *Muckel*, JA 1994, S. 13 (14); *Vogel*, JZ 1988, S. 833 (838); *Vogel*, in: *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*, S. 875 (876 ff.); *Hahn*, *Zur Rückwirkung im Steuerrecht*, S. 22 ff.

94 *Jachmann*, ThürVBl. 1999, 269 (271); anschaulich: *Vogel*, in: *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*, S. 875 (877 f.).

95 *Vogel*, in: *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*, S. 875 (878).

sen vollständig erfüllten Tatbestand die Rechtsfolge ändern und die Zahlung der Einkommensteuer unterwerfen.

Eine klare Grenzziehung für ein grundsätzliches Rückwirkungsverbot setzt voraus, dass der Tatbestand vollständig erfüllt ist. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die gesetzlichen Regelungen über die zeitliche Zuordnung von Vermögenspositionen von Bedeutung<sup>96</sup>. Im Einkommensteuerrecht gilt z. B. das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Bei den Überschusseinkünften im Einkommensteuerrecht ist der jeweilige gesetzliche Steuertatbestand daher erst mit dem Zufluss vollständig erfüllt. Grundsätzlich bewirkt erst der Zufluss von Einnahmen den besonderen Vertrauensschutz, der sich grundsätzlich gegen den Gesetzgeber durchzusetzen vermag.

Das grundsätzliche Verbot rückwirkender gesetzlicher Regelungen greift nicht schon ein, wenn der Steuerpflichtige zwar alles seinerseits für den Eintritt der Rechtsfolge Erforderliche getan, den steuerlichen Tatbestand aber nur teilweise verwirklicht hat<sup>97</sup>. Andernfalls könnte die Besteuerung von Einkünften, deren Zufluss auf einem in der Vergangenheit geschlossenen Vertrag beruht (z. B. auf einem Arbeitsvertrag), auf Dauer nicht geändert werden<sup>98</sup>. Bei Wertpapieren, wie den Sozialpfandbriefen, hat der Steuerpflichtige z. B. mit dem Erwerb der Wertpapiere die endgültige Grundlage für die zukünftigen Erträge aus den Kapitalforderungen gelegt. Weitere Handlungen oder Vermögensdispositionen sind nicht erforderlich. Wenn man diesen Fall der vollständigen Erfüllung des Besteuerungstatbestandes zuordnen würde und jede Änderung der Besteuerung der Zinserträge aus Sozialpfandbriefen für verfassungswidrige erklären würde, liefe dies auf eine absolute Änderungsperre für Jahrzehnte hinaus<sup>99</sup>.

Steuerpflichtige, die den Besteuerungstatbestand nicht vollständig erfüllt haben, werden dadurch nicht schutzlos gestellt. Ob der Steuerpflichtige alles seinerseits für den Eintritt der Rechtsfolge Erforderliche getan hat, ob die partielle Erfüllung des Tatbestandes abänderbar ist und welche Anpassungsmöglichkeiten der Steuerpflichtige hat, sind bei der Abwägung im Zusammenhang mit der tatbestandlichen Rückanknüpfung zu berücksichtigen.

#### d) Grundsätzliches Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen

Die Zuordnung zur Kategorie der Rückbewirkung von Rechtsfolgen prägt das Ergebnis der Abwägung vor und führt zu einem grundsätzlichen Verbot von Gesetzen, die das Vertrauen des Steuerpflichtigen nach vollständiger Erfüllung des Tatbestandes verletzen. Hat der Steuerpflichtige den gesetzlichen Tatbestand vollständig erfüllt, ist das Vertrauen grundsätzlich schutzwürdig und bildet eine zuverlässige Schranke gegenüber dem ändernden Gesetzgeber. An-

96 Vgl. hierzu Schön, *StuW* 2002, 23 (30).

97 So aber wohl Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, S. 265.

98 Weber-Grellet, *StuW* 2003, 278 (285).

99 Vgl. auch Hey, *BB* 2002, 2312 (2313).

dererseits führt die Zuordnung zu dieser Kategorie zwar zu einem grundsätzlichen, nicht aber zu einem absolut wirkenden Rückwirkungsverbot.

Für die Prüfung, ob in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen eine Durchbrechung des Rückwirkungsverbots zulässig ist, ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip strikt einzuhalten. In diesem Zusammenhang gewinnt das Merkmal der Erforderlichkeit besondere Bedeutung. Ein Eingriff in den Vertrauenstatbestand ist in Fällen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur verfassungsgemäß, wenn gerade die rückwirkende Regelung notwendig ist, um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Auch dann ist noch zu prüfen, ob der staatliche Eingriff außer Verhältnis zu den mit ihm verbundenen Nachteilen steht.

Diese strikte Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gibt dem in der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmetatbestand der zwingenden Gründe des gemeinen Wohls<sup>100</sup> klarere Konturen. Zwingende Gründe des Gemeinwohls liegen danach nur vor, wenn anders als durch eine rückwirkende Regelung die Neuregelung keine praktische Wirkung entfalten könnte und auch im Übrigen die gesetzliche Neuregelung aus überwiegenden Gründen des Gemeinwohls erforderlich ist.

Ein Beispiel hierfür ist die Möglichkeit einer rückwirkenden Regelung im Hinblick auf den so genannten Ankündigungseffekt. Wird die Abschaffung oder Änderung einer Steuervergünstigung diskutiert, kann dies zwar dazu führen, dass Steuervergünstigungen noch einmal massiv in Anspruch genommen werden. Das Bekanntwerden von Gesetzesinitiativen, die Vorbereitung von Neuregelungen oder die Einbringung eines Gesetzentwurfes reichen jedoch grundsätzlich nicht aus, das Vertrauen des Steuerpflichtigen zu überwinden. Zwingende Gründe des gemeinen Wohls sind nur dann anzunehmen, wenn gerade die rückwirkende Regelung notwendig und angemessen ist. Nur dann, wenn andernfalls aufgrund des Verhaltens der Steuerpflichtigen die Neuregelung praktisch keine Wirkung mehr entfalten und der Gesetzeszweck dauerhaft nicht mehr verwirklicht werden könnte, können Gemeinwohlbelange ausnahmsweise den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen überwinden<sup>101</sup>.

## 2. Steuergesetzliche Abwägungsgesichtspunkte bei der tatbestandlichen Rückanknüpfung

Die Differenzierung der Rückwirkungsarten wird häufig dahin missverstanden, dass das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fällen der tatbestandlichen Rückanknüpfung nicht hinreichend berücksichtigt wird. Dies mag an der Formulierung liegen, dass die tatbestandliche Rückanknüpfung oder sog. unechte Rückwirkung in der Regel zulässig sei<sup>102</sup>. Der Gesetzgeber unterliegt bei der

100 Vgl. BVerfGE 72, 200 (258); BVerfGE 97, 67 (79).

101 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 380.

102 Vgl. BVerfGE 92, 277 (325); BVerfGE 103, 392 (403).

tatbestandlichen Rückanknüpfung aber lediglich weniger strengen Beschränkungen.

Auch in diesen Fällen ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen schutzbedürftig. Wenn das Gesetz die Steuer für die jährlichen Einkünfte aus einer für fünf Jahre eingegangenen Dauerleistungsbeziehung erhöht, die Abschreibungsmöglichkeiten für ein bereits angeschafftes Wirtschaftsgut deutlich verringert, eine schon ausgeübte und anerkannte Gesellschaftsform für die Zukunft benachteiligt, so macht es für den Steuerpflichtigen und sein Vertrauen in das geltende Recht häufig kaum einen Unterschied, ob die Belastung auf einen abgeschlossenen oder auf einen noch in der Entwicklung stehenden, aber unabänderlichen Sachverhalt einwirkt. In allen Fällen hat der Steuerpflichtige im Vertrauen auf das geltende Steuerrecht disponiert und wird nunmehr in seinem Vertrauen in die bestehende Rechtslage enttäuscht<sup>103</sup>.

Das Bundesverfassungsgericht berücksichtigt dies und hat sowohl in der Entscheidung zu den Schiffsbausubventionen als auch in der Entscheidung zu den Sozialpfandbriefen darauf hingewiesen, dass wirtschaftliche Dispositionsbedingungen eine Vertrauensgrundlage bilden, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann. Insbesondere im Steuerrecht, in dem der Steuerpflichtige seine Entscheidungen wesentlich auf gesetzliche Regelungen stützt, seine wirtschaftlichen Entscheidungen weit in die Zukunft wirken und die Dispositionen vom Gesetzgeber angeregt werden, bedarf es einer Stärkung des Vertrauensschutzes, wenn der Gesetzgeber das Recht immer häufiger ändert, den Steuerpflichtigen ständig mit neuen Vorstellungen konfrontiert und frühere Dispositionsentscheidungen teilweise erheblich entwertet.

Das geschriebene Recht ist die wesentliche Entscheidungsgrundlage des Steuerpflichtigen. Die jeweils geltenden Steuergesetze bilden die Planungs- und Handlungsgrundlage für wirtschaftliche Dispositionen. Daher können sich insbesondere aus der Art und Weise der Ausgestaltung steuerrechtlicher Regelungen Gründe für einen stärkeren Vertrauensschutz ergeben.

#### *a) Zeitbezogene Regelungen*

So kann sich aus der gesetzlichen Befristung von steuerrechtlichen Regelungen ein erhöhter Vertrauensschutz ergeben. Hier trifft der Gesetzgeber eine Aussage über die Normentwicklung und klärt bereits die voraussichtliche Geltungsdauer einer Norm. Insbesondere bei befristeten Subventionsangeboten gibt der Gesetzgeber durch die Befristung zu erkennen, dass er sich von vornherein über den Umfang der gesetzlichen Dispositionsgrundlage Gedanken gemacht hat. Für den Zeitraum der Befristung kann ein Bindungswille des Gesetzgebers gesehen werden.

<sup>103</sup> Vgl. P. Kirchhof, *StuW* 2000, 221 (223).

Dementsprechend hat der Erste Senat in einer Entscheidung zu einer Übergangsregelung im Krankenversicherungsrecht entschieden, dass unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes eine Aufhebung vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten nur unter besonderen Anforderungen möglich sei<sup>104</sup>. Mit der Befristung habe der Gesetzgeber einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen. Für die Aufhebung genüge nicht, dass sich die für den Erlass der Übergangsregelung ursprünglich maßgeblichen Umstände geändert hätten. Es müssten darüber hinaus – vorausgesetzt, das Interesse der Betroffenen auf einen Fortbestand der Regelung sei schutzwürdig und habe hinreichendes Gewicht – schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sein, falls die geltende Übergangsregelung bestehen bleibe.

In der Entscheidung des Zweiten Senats zu den Sozialpfandbriefen<sup>105</sup> spielt die Geltungsdauer der zu ändernden Norm eine Rolle. Dieser Entscheidung lag eine unbefristete und über Jahrzehnte wirkende Steuervergünstigung zugrunde. In einem solchen Fall kann sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen, dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht zu seinen Lasten verändert werden dürften. Andererseits wies das Gericht darauf hin, dass in diesem Verfahren die zeitlichen Grenzen einer durch steuerrelevante Dispositionen gebildeten Vertrauensgrundlage keiner Entscheidung bedürften.

#### *b) Regelungszweck*

Auch aus dem Zweck einer Steuerrechtsnorm werden Auswirkungen auf den Umfang des Vertrauensschutzes hergeleitet. Steuerrechtliche Vorschriften werden in Fiskalzweck- oder Lastenausteilungsnormen, Vereinfachungszwecknormen und in Sozialzweck- oder Lenkungsnormen eingeteilt<sup>106</sup>.

Von dieser Einteilung ausgehend, wird Lenkungsnormen ein besonderer Dispositionsschutz zugesprochen<sup>107</sup>. Während es ein Vertrauen auf den Fortbestand der gegenwärtigen Lastenverteilung nicht gebe, führten Lenkungsnormen zu einer qualifizierten Vertrauensgrundlage, da Steuerstaat und Steuerpflichtiger in Kooperation ein bestimmtes außersteuerliches Ziel verfolgten. Wenn der Steuerpflichtige sich auf der Grundlage einer staatlichen Lenkung veranlasst sehe, bestimmte wirtschaftliche Maßnahmen zu treffen, sei dies im Rahmen des Vertrauensschutzes besonders zu berücksichtigen. Bei Lenkungsnormen wiege jede rückwirkende Verschärfung der Belastung insofern besonders schwer, als sie einem *venire contra factum proprium* des Gesetzgebers gleichkomme. Während der Steuerpflichtige auf Lastenausteilungsnormen spontan vertraue, folge er mit seinem Vertrauen auf Lenkungsnormen dem be-

104 BVerfGE 102, 68 (96 ff.).

105 BVerfGE 105, 17.

106 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., § 4 Rn. 19 ff.

107 *Schaumburg*, DB 2000, 1884 (1889).

wussten Locken des Gesetzgebers<sup>108</sup>. Steuervorteile, die aus Lenkungsgründen in Aussicht gestellt worden sind, sollten daher denjenigen, die ihr Verhalten danach eingestellt haben, nicht nachträglich verweigert werden<sup>109</sup>.

In eine ähnliche Richtung deutet die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Schiffsbauschubventionen aus dem Jahre 1997<sup>110</sup>. Das Gericht stellt in dieser Entscheidung wesentlich darauf ab, dass der Gesetzgeber mit dem Angebot einer Verschonungssubvention eine zeitlich gebundene Vertrauensgrundlage schaffe, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stütze.

Aufgrund der vielfältigen dispositionslenkenden und -beeinflussenden Wirkung von Fiskalzwecknormen und im Hinblick auf mögliche Abgrenzungsschwierigkeiten stellt sich jedoch die Frage, ob sich der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz auf Lenkungsnormen beschränken kann. Hinzu kommt, dass Lenkungsnormen als steuersystematische Ausnahmeregelung besonders begründungsbedürftig und daher eher weniger schutzwürdig sind<sup>111</sup>.

Demgegenüber bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber für die Zukunft Vereinfachungsregelungen aufhebt. Er ist zwar gehindert, Nachweise für Zeiträume zu verlangen, in denen Typisierungs- oder Pauschalierungsregelungen galten, denn wenn der Steuerpflichtige im Hinblick darauf keine Belege gesammelt hat, kann er dies für die Vergangenheit nicht nachholen. Für die Zukunft kann der Gesetzgeber insoweit jedoch Verhaltenspflichten anordnen und entsprechende Nachweise verlangen.

### *c) Bemessungsgrundlage und Tarifvorschriften*

Bei der Abwägung ist weiterhin zwischen einzelnen Merkmalen des Steuertatbestandes zu unterscheiden. Hier entfalten die Vorschriften der Bemessungsgrundlage regelmäßig eine höhere Vertrauensgrundlage als die Bestimmungen zum Steuertarif.

Dies ergibt sich schon daraus, dass die Regelungen der Bemessungsgrundlage wesentlich größeren Einfluss auf das Verhalten des Steuerpflichtigen haben, als der Steuertarif. Regelungen über das Ob und die Höhe einer steuerlichen Abschreibung, die Einführung von Abzugsverböten oder -beschränkungen, Änderungen im Bereich der Rückstellungsbildung, Vorschriften über den Verlustausgleich oder die Abschaffung von objektiven Steuerbefreiungen haben unmittelbare Auswirkungen auf das steuerrelevante Verhalten des Steuerpflich-

108 Reimer, DStZ 2001, 725 (730).

109 Vogel, Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht, JZ 1988, 833 (838).

110 Vgl. auch Hey, BB 2002, 2312 (2313).

111 Vgl. Mellinghoff, FR 2000, 27.



tigen. Demgegenüber ist die Wirkung von Tarifvorschriften in der Regel unspesifisch und trifft alle Steuerpflichtigen gleichermaßen.

#### d) Eingriffsintensität

Wenn es um die Verfassungsmäßigkeit einer rückwirkenden Regelung geht, ist auch regelmäßig die Eingriffsintensität einer Maßnahme zu prüfen. Je geringer der Eingriff in die Rechtsposition des Bürgers ist, desto niedriger sind die Anforderungen an die Rechtfertigung des Eingriffs<sup>112</sup>. Demgegenüber ist ein Eingriff in den Vertrauenstatbestand besonders rechtfertigungsbedürftig, wenn er zu einer gravierenden Entwertung vermögensrechtlicher Dispositionen führt.

Das Bundesverfassungsgericht lässt daher rückwirkende Regelungen zu, wenn durch ein rückwirkendes Gesetz kein oder nur ein ganz unerheblicher Schaden verursacht wird<sup>113</sup>. In diesem Fall werden die Belange des Bürgers nur in geringfügigem Umfang beeinträchtigt, weshalb sie der Verfassungsordnung als nicht schutzwürdig erscheinen. Im Steuerrecht ist das Vertrauen in bestehende Regelungen umso weniger schützenswert, je geringer der Steuervorteil ist, um dessen Abschaffung es geht. Daher hat der Bundesfinanzhof die rückwirkende Versagung einer gemeinschaftsrechtlichen Investitionszulage auch deshalb für zulässig gehalten, weil es lediglich um einen Steuervorteil von 699 DM ging<sup>114</sup>.

Demgegenüber fehlen bisher steuerrechtliche Entscheidungen, die die Frage thematisieren, ob und inwieweit eine erhebliche Beeinträchtigung von Dispositionen des Steuerpflichtigen im Rahmen der tatbestandlichen Rückanknüpfung zu berücksichtigen ist. Wenn aber im Zusammenhang mit dem Bagatelleingriff die Eingriffsintensität thematisiert wird, muss dies auch für übermäßige oder schwerwiegende Belastungen gelten.

Insoweit kann auch auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ausprägung des Vertrauensschutzes bei der Eigentümerfreiheit verwiesen werden, wonach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG es nicht zulässt, dass die Umstellung mit Einbußen einhergeht, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widersprechen und Eigentumspositionen in unzumutbarer Weise schmälern<sup>115</sup>. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang die ins Werk gesetzten Dispositionen änderbar sind. Die Unmöglichkeit der Änderung von Dispositionen hat Auswirkungen auf den Umfang des Vertrauensschadens und kann daher dazu führen, dass der Vertrauensschutz sich gegen das Änderungsinteresse des Gesetzgebers durchsetzt.

112 Vgl. BVerfGE 88, 407.

113 BVerfGE 30, 367 (389); BVerfGE 95, 64 (87).

114 BFH, BStBl. II 2001, 499.

115 Vgl. BVerfGE 100, 1 (40) und oben I. 1. a).

### 3. Die Belange des gemeinwohlorientierten Gesetzgebers

Gegen das Vertrauen des Steuerpflichtigen ist das Änderungsinteresse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers abzuwägen. Für den Gesetzgeber besteht die Notwendigkeit, die Rechtsordnung zu ändern, etwa Konjunktur-, Sozial-, Bildungs- und Gesellschaftspolitik betreiben zu können, um den Staat handlungsfähig und die Rechtsordnung anpassungsfähig zu erhalten. Der Gesetzgeber muss aus Gründen des Allgemeinwohls Neuregelungen treffen können. Ein voller Schutz zugunsten des Fortbestands der bisherigen Gesetzeslage würde den dem Gesamtwohl verpflichteten demokratischen Gesetzgeber in wichtigen Bereichen gegenüber den Einzelinteressen lähmen, das Gesamtwohl schwerwiegend gefährden und die Versteinerung der Gesetzgebung bedeuten. Es muss dem Gesetzgeber daher grundsätzlich möglich sein, Normen, die in erheblichem Umfang an in der Vergangenheit liegende Tatbestände anknüpfen, zu erlassen und unter Änderung der künftigen Rechtsfolgen dieser Tatbestände auf veränderte Gegebenheiten mit einer Änderung seines Normenwerks zu reagieren<sup>116</sup>.

Die Belange des gemeinwohlorientierten Gesetzgebers weisen ebenfalls steuerspezifische Besonderheiten auf. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Aufhebung systemfremder Ausnahmeregelungen, die Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage sowie der Finanzbedarf des Staates zu berücksichtigen.

#### *a) Belastungsgrundentscheidung und systemfremde Ausnahmeregelung*

Das geltende Steuerrecht beruht im Kern noch auf bewährten Grundprinzipien, wie dem Nettoprinzip, dem Nominalwertprinzip oder dem Realisationsprinzip. Diese Grundprinzipien spielen für das Steuerrecht eine entscheidende Rolle, denn sie bilden die Grundlage eines gleichheitserichteten Steuerrechts. Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes zwar einen weit reichenden Spielraum und ist in der Gestaltung hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei<sup>117</sup>. Hat der Gesetzgeber aber eine bestimmte Grundentscheidung getroffen, fordert der allgemeine Gleichheitssatz, dass der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig und widerspruchsfrei umsetzt<sup>118</sup>.

Die Aufhebung systemwidriger Steuerrechtsnormen dient daher grundsätzlich der folgerichtigen Ausgestaltung der steuergesetzlichen Belastungsgründe und wird so auch im Hinblick auf die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit durch

116 BVerfGE 76, 256 (347).

117 BVerfGE 81, 108 (117f.).

118 BVerfGE 101, 151 (155); BVerfGE 101, 132 (138); BVerfGE 99, 280 (290); BVerfGE 99, 88 (95); BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 84, 239 (271); vgl. auch P. Kirchhof, *StuW* 2000, 316 ff.

einen hinreichenden Legitimationsgrund getragen<sup>119</sup>. Zwar bilden auch Ausnahmevorschriften eine hinreichende gesetzliche Vertrauensgrundlage. In der Abwägung zwischen dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen und dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers ist jedoch der Gesichtspunkt der Korrektur von Systemdurchbrechungen zu berücksichtigen.

Andererseits rechtfertigen systemprägende Grundlagenvorschriften der jeweiligen Einzelsteuern regelmäßig einen erhöhten Vertrauensschutz. Der Steuerpflichtige darf sich in verstärktem Maße darauf verlassen, dass die tragenden Prinzipien des Steuerrechts nicht plötzlich verändert werden. Auch mit Blick auf das Kontinuitätsprinzip darf der Steuerpflichtige erwarten, dass der Gesetzgeber Belastungsgrundentscheidungen nicht kurzfristig ändert<sup>120</sup>. Die Abkehr von hergebrachten Grundsätzen bedarf einer besonderen Rechtfertigung im Hinblick auf den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen.

#### *b) Beseitigung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage*

Die Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage ist eine Forderung aus dem Rechtsstaatsprinzip und daher als ein wichtiger Belang des ändernden Gesetzgebers zu berücksichtigen. Steuerrechtliche Regelungen müssen einfach und klar gefasst sein<sup>121</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat vor kurzem den Gesetzgeber darauf hingewiesen, dass die das Kindergeld betreffenden Regelungen in ihrer sozial-, steuer- und familienrechtlichen Verflechtung dem Verfassungsgrundsatz der Normenklarheit immer weniger genügen<sup>122</sup>. Die Unverständlichkeit und Verworrenheit des geltenden Steuerrechts wird allseits beklagt und als Normalzustand dargestellt<sup>123</sup>.

In dieser Situation ist die Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage ein wichtiger Belang, der zugunsten des Gesetzgebers in der Abwägung zu berücksichtigen ist. Zwar wird in der Literatur zu Recht die Frage gestellt, ob die Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen oder der sog. echten Rückwirkung rechtfertigt, weil dadurch dem Steuerpflichtigen das Normrisiko aufgebürdet wird, obwohl es sich um Unzulänglichkeiten des Gesetzgebers handelt<sup>124</sup>.

Andererseits wird eine nicht ganz eindeutige Rechtslage vielfach dazu genutzt, Steuervermeidungsstrategien zu entwickeln und risikobehaftete Steuerplanungen bis hin zur Grenze des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts zu entwickeln. Wer auf der Grundlage einer unklaren und verworrenen

119 Vgl. auch BVerfGE 105, 17 ff.

120 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 295.

121 Siehe dazu oben II. 1. b).

122 BVerfG v. 9. 4. 2003 – 1 BvL 1/01 und 1 BvR 1749/01, NJW 2003, 1371.

123 Vgl. Lang, WPg. 1998, 163 (165).

124 K.-A. Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, S. 129.

Rechtslage die Grenzen durch eine gezielte und spekulative Steuerplanung ausreizt und dabei insbesondere auch systemtragende Grundprinzipien außer Acht lässt, trägt das Risiko eines gesetzgeberischen Wandels<sup>125</sup>. In diesen Fällen ist es gerechtfertigt, dem Gesetzgeber zukunftsgerichtete Änderungen zu erlauben.

### c) Finanzbedarf des Staates

Der Finanzbedarf des Staates ist vom Bundesverfassungsgericht wiederholt als wichtiger Gemeinwohlbelang zur Rechtfertigung von Gesetzesänderungen gegenüber dem Bestandsinteresse von Steuerpflichtigen herangezogen worden. Dies wird in der Literatur kritisiert, denn das Fiskalargument werde vom Bundesverfassungsgericht unreflektiert eingesetzt und damit jeglicher Vertrauensschutz ausgehebelt. Es bestehe lediglich ein „Dispositionsschutz nach Kassenlage“<sup>126</sup>.

Das Bundesverfassungsgericht hat in der jüngsten Entscheidung allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen noch kein den Vertrauensschutz regelmäßig überwindendes Gemeinwohlinteresse sei, weil dieses Ziel durch jedes, auch durch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht würde<sup>127</sup>.

Der pauschale Hinweis auf die Notwendigkeit des Finanzbedarfs ist in der Abwägung sicherlich nicht ausreichend und stellt auch kein wesentliches Argument dar. Allerdings verstärken eine gesteigerte Dringlichkeit des staatlichen Mittelbedarfs und Sondersituationen das Finanzargument. So stellt sich z. B. die Frage, ob die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts nur eine erhöhte Staatsverschuldung rechtfertigt oder nicht auch im Rahmen der Abwägung zwischen Dispositionsschutz und Änderungsbefugnis des Gesetzgebers zu beachten ist. Wenn die Verfassung in einer solchen Ausnahmesituation die Belastung zukünftiger Generationen durch eine erhöhte Kreditaufnahme rechtfertigt (vgl. Art. 115 Abs. 1 Satz 2 GG), ist zu fragen, ob diese Begründung nicht auch geeignet ist, das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage zu überwinden.

Wenn mit der Befristung von Normen unter dem Gesichtspunkt von „*pacta sunt servanda*“ ein erhöhter Bestandsschutz gefordert wird, muss in Zusammenhang mit dem Finanzbedarf des Staates auf den insbesondere bei Dauer-schuldverhältnissen wichtigen Grundsatz der „*clausula rebus sic stantibus*“ verwiesen werden, aus dem sich eine Änderungsbefugnis bei grundlegend veränderten Verhältnissen ergibt. In diesem Zusammenhang spielt jedoch auch die Art und Weise der Mittelbeschaffung eine Rolle. So dürfte eine allgemeine Erhöhung von Steuersätzen weniger problematisch sein, als der einzelfallbezogene Eingriff in bestimmte Vertrauenspositionen.

125 Vgl. P. Kirchhof, DStR 1989, 263 (268).

126 Hey, BB 2002, 1314; Schaumburg, DB 2000, 1884 (1886).

127 BVerfGE 105, 17 (45).

#### IV. Rechtsfolgen für den Gesetzgeber

In jedem Einzelfall ist zu ermitteln, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage schützenswert ist. Die Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits führt dabei nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen. Insoweit kann eine Abwägung auch dazu führen, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich berechtigt ist, Änderungen vorzunehmen, andererseits aber unter Einbeziehung der betroffenen Grundrechte aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Übergangsregelungen angebracht sind.

Der Steuergesetzgeber, der den verfassungsrechtlich verankerten Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen achtet, ist dabei nicht gehindert, das geltende Steuerrecht grundlegend zu reformieren.

Eine Fundamentalreform des Steuerrechts bedingt zwar Eingriffe in die Bestandsinteressen der Steuerpflichtigen. Alle Reformkonzepte kennen aber neben belastenden auch entlastende Änderungen. Hier ist eine Gesamtbetrachtung des Reformkonzepts geboten. Außerdem ist es nicht erforderlich, eine Neuregelung ohne hinreichende Übergangsfristen und Übergangsregelungen in Kraft zu setzen. Beispiele aus der Vergangenheit zeigen, dass der Gesetzgeber auch bei grundlegenden Reformen in anderen Gebieten dem verfassungsrechtlichen Kontinuitätsgebot Rechnung getragen hat.

Als Beispiel möchte ich hier nicht nur das BGB nennen, das im Jahre 1896 verabschiedet wurde und bekanntlich erst am 1. Januar 1900 in Kraft trat. Auch unter der Geltung des Grundgesetzes hat der Gesetzgeber grundlegende Reformen langfristig angelegt. Das 2. Strafrechtsreformgesetz, das den Allgemeinen Teil des StGB und das Sanktionensystem grundlegend geändert hat, wurde 1969 verabschiedet und trat erst am 1. Januar 1975 in Kraft. Auch für die Umstellung des Konkursrechts auf das Insolvenzrecht sah der Gesetzgeber eine Vorbereitungsfrist von 5 Jahren vor.

Diese Beispiele zeigen, dass sich verfassungsrechtlich gebotener Vertrauensschutz und grundlegender Reformbedarf nicht gegenseitig ausschließen.

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Dieter Birk*  
und *Rudolf Mellinghoff*

Leitung  
Prof. Dr. Dr. h. c. *Klaus Vogel*

*Dr. Pelka:*

Ich möchte an einem Beispiel deutlich machen, wie problematisch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zur unechten oder echten Rückwirkung ist. Das Bundesverfassungsgericht hat im Allgemeinen keine Bedenken, dem Gesetzgeber zu gestatten, das Einkommensteuergesetz während des Jahres zu ändern, da es davon ausgeht, dass der Steuertatbestand zur Einkommensteuer erst am Ende des Kalenderjahres verwirklicht ist. Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes im Laufe eines Kalenderjahres mit Wirkung für dieses Kalenderjahr werden daher vom Bundesverfassungsgericht nach dieser Überlegung nicht als echte Rückwirkung verstanden.

Nun komme ich zu meinem Beispiel, das die Fragwürdigkeit dieser Überlegung aufzeigt: Ein Steuerpflichtiger möchte ein Grundstück Ende des Jahres 2000 veräußern. Zu diesem Zeitpunkt ist die damals geltende Spekulation zur Frist von 2 Jahren seit langem abgelaufen. Der Käufer möchte nun aus persönlichen Gründen das Grundstück erst Anfang 2001 erwerben. Da dies für den Verkäufer nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage keine steuerliche Relevanz hat, lässt er sich darauf ein. Die Parteien verwirklichen den Kaufvertrag somit im Januar 2001. Beim Abschluss des notariellen Kaufvertrages ahnen weder Käufer noch Verkäufer, dass der Gesetzgeber 2 Monate später die Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre verlängern wird, mit der Folge, dass der im Januar 2001 verwirklichte Veräußerungstatbestand nunmehr nachträglich steuerpflichtig wird. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Regelung des § 23 EStG wird damit zu einem Zeitpunkt enttäuscht, in dem der Steuerpflichtige keine Möglichkeit mehr hat, sein Verhalten nachträglich zu ändern. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen gesetzlichen Regelung wird dadurch enttäuscht, ohne dass er in der Lage wäre, dies durch andere Maßnahmen zu kompensieren.

*Mellinghoff:*

Sie werden verstehen, dass ich mich zu diesem konkreten Anwendungsbeispiel, das Sie genannt haben, nicht äußern kann. Selbstverständlich ist anerkannt, dass ein qualifiziertes Unterlassen einem Handeln gleichgestellt werden kann. Deshalb dürfte auch bei einem qualifizierten Unterlassen Dispositionsschutz bestehen. Diese Frage steht für mich jedoch nicht im Mittelpunkt. Vielmehr ist danach zu fragen, ob und inwieweit der Gesetzgeber bei zukunftsgerichteten Re-

gelungen beachten muss, dass Dispositionen getroffen oder nicht getroffen worden sind. Für den Vertrauenstatbestand ist die Vertrauensdisposition und damit das Handeln im Hinblick auf eine bestimmte Vertrauensgrundlage das entscheidende Merkmal. Wann eine zu beachtende Disposition vorliegt, ist natürlich schwieriger zu beantworten, wenn nicht gehandelt wird. Schon für das Handeln ist die Antwort auf den Anknüpfungzeitpunkt schwierig. So kann sowohl auf den Kauf eines Hauses wie auch auf den Verkauf eines Hauses abgestellt werden. Es stellt sich insoweit die Frage, welche konkrete Handlung zu beachten ist. Aber derjenige, der niemals ein Haus erworben hat, hat weder investiert noch disponiert. Hier bestehen keine Vertrauensdisposition und keine Handlung, an die angeknüpft werden kann.

*Prof. von Groll:*

Ich habe eine Frage an Herrn *Mellinghoff*, bin mir allerdings überhaupt nicht sicher, ob da nicht anderen Referaten vorgegriffen wird. Ich bin aber der Meinung, dass das gar nicht schädlich wäre, weil kein Gesichtspunkt, der hier erörtert wird, nur eine Meinung verträgt. Das wäre ja unter Juristen auch eine absolute Sensation. Ich habe zunächst die Frage, ob ich da etwas falsch verstanden habe. Und zwar, als Sie im Zusammenhang mit dem Vertrauensschutz an den § 11 EStG anknüpften. Das würde bedeuten, dass Sie je nach Einkunftsermittlungsart den Vertrauensschutz unterschiedlich gestalten würden. Nach meiner Ansicht wäre das eine sehr diskussionswürdige These.

Um die Sache von Herrn *Pelka* aufzugreifen: Man sollte bei § 23 EStG sehr wohl diskutieren – was man ja tatsächlich dort auch diskutiert –, ob man bei Dauertatbeständen, wie es der 23 EStG ist, nicht an die erste Aktion – also an den Grundstückskauf – anknüpfen und sagen muss, dass das Recht, das bei der ersten Aktion gegolten hat, maßgeblich ist. In dieser Erwartung, dass es in diesem Punkt dabei bleibt, wird der Betreffende geschützt. Und zuletzt: Irgendwann werden wir einmal die rechtlichen Folgerungen aus diesen Ideen diskutieren müssen. Sollte man dann nicht dafür plädieren, ein möglichst einfaches Übergangsrecht zu entwickeln, so wie das ja im Einführungsgesetz zur AO angefangen, aber leider auch nicht konsequent verfolgt wurde? Wenn man die Überleitungsvorschriften zum Einkommensteuerrecht sieht, dann ist das allein schon eine Zumutung und hat mit Vertrauensschutz überhaupt nichts mehr zu tun. Sollte man daher nicht die Forderung erheben, einfache und klare Überleitungsregelungen zu entwickeln, die im Prinzip für sämtliche Steuergesetze gelten?

*Mellinghoff:*

Herr *von Groll*, ich bin Ihnen für die Frage dankbar, weil sie mir ermöglicht, einige meiner Ausführungen zu verdeutlichen. In meinem Referat habe ich zwischen dem Vertrauenstatbestand und der Schutzwürdigkeit des Vertrauens un-

terschieden. Der Vertrauenstatbestand setzt eine Handlung voraus, die vertrauensschutzbegründend ist. In diesem Zusammenhang habe ich auf § 11 EStG hingewiesen. Grundsätzlich möchte ich an der Unterscheidung zwischen der so genannten echten und unechten Rückwirkung oder der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung festhalten. Diese Unterscheidung mit einem generellen Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen lässt sich jedoch nur aufrechterhalten, wenn ich die beiden Arten der Rückwirkung deutlich voneinander trennen kann. Deshalb habe ich eine Zäsur angedeutet, die norm- und tatbestandsgebunden ist. Dabei müssen selbstverständlich die unterschiedlichen Einkünfteermittlungsarten differenziert gesehen werden.

Nehmen wir z. B. das Realisationsprinzip. Das generelle Verbot der Rückwirkung – ich habe auf die Möglichkeit von Ausnahmen in ganz besonders gelagerten Fällen hingewiesen – kann nur aufrechterhalten werden, wenn ich dafür eine Grenze ziehe. Wenn wir z. B. Einkünfte aus Sozialpfandbriefen nehmen, bin ich der Auffassung, dass mit dem Zufluss der Einkünfte die entscheidende Zäsur eingetreten ist, die dem Gesetzgeber grundsätzlich verbietet, dieses einmal zugeflossene Vermögen durch eine rückwirkende Regelung wieder wegzunehmen. Fließen die Erträge erst später, z. B. im September zu, und hat der Gesetzgeber bereits im März ein steuerlich belastendes Gesetz erlassen, ist dies anders zu beurteilen. In diesem Fall besteht die steuerbelastende Regelung vor dem Zufluss der Erträge. Die Abwägungsfrage stellt sich dann anders dar. Die strikte Unterscheidung zwischen der so genannten echten und unechten Rückwirkung möchte ich beibehalten, um nicht alle Fragen des Vertrauensschutzes der allgemeinen Abwägung anheim zu geben. Die von mir angedeutete Grenze bildet dann eine gewisse Sicherheit und schafft auch für den Gesetzgeber Klarheit. Deswegen habe ich das Beispiel mit § 11 EStG gebildet, um deutlich zu machen, wie die Zäsur gesetzt werden kann. Es kommt in diesem Fall entscheidend auf die Realisation von Einkünften an. Forderungen können selbstverständlich sehr früh begründet werden. Diese werden möglicherweise jedoch erst in weit in der Zukunft liegenden Veranlagungszeiträumen realisiert. Zwar soll auch für diese Fälle der Vertrauensschutz nicht beseitigt werden. Es dürfte sich jedoch nicht um einen Fall der so genannten echten Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen handeln.

*Prof. Dr. Vogel:*

Und wie denken Sie über die Möglichkeiten eines generellen Übergangsrechts für das Steuerrecht oder jedenfalls für das Einkommensteuerrecht?

*Mellinghoff:*

Das Einkommensteuerrecht steht natürlich eigentlich im Mittelpunkt des Kontinuitätsgebots und weniger im Mittelpunkt des Vertrauensschutzes und ist deswegen auch weniger eine Frage meines Themas.



*Prof. Dr. List:*

Meine Frage richtet sich an Herrn *Birk*. Sie haben ausgeführt, Vertrauensschutz bei Verwaltungshandlungen bestehe nur bei verbindlichen Auskünften. Die Verwaltung erlässt ja zu den neuen Gesetzen und zu jeder Zweifelsfrage, die durch die Rechtsprechung aufgetreten ist, eine Richtlinie oder einen Verwaltungserlass. Meine Frage ist nun, wie es um den Vertrauensschutz gegen solche Richtlinien oder Verwaltungserlasse steht?

*Prof. Dr. Birk:*

Ich komme sofort auf diese wichtige Frage zurück. Gerne würde ich aber noch etwas zu § 23 EStG sagen. Meiner Meinung nach, Herr *von Groll*, kann es nicht sein, dass ein Dauertatbestand eine generelle Änderungssperre für den Gesetzgeber auslöst. Im genannten Beispiel, bei dem das Grundstück um 1900 gekauft wurde, wäre der Gesetzgeber ad infinitum oder jedenfalls unabsehbar gebunden, bis der damalige Käufer irgendwann einmal verkauft. Ich denke, der Fall des § 23 EStG müsste anders gelöst werden. Wenn der Dauertatbestand noch die Steuerpflicht auslöst, also der Steuerpflichtige innerhalb der Zweijahresfrist ist, ist er – so hab ich das einmal genannt – verstrickt oder ist das Grundstück verstrickt. Dann muss er damit rechnen, dass sich diese Frist, ab wann oder wie lange sich der Verstrickungstatbestand hinzieht, ändert. Er genießt also nicht den Vertrauensschutz. Aber den § 23 EStG kann man auch in der Weise umformulieren, dass man sagt, wenn die Zweijahresfrist abgelaufen ist, dann ist der Grundstücksverkauf steuerfrei. So steht es zwar nicht im Gesetz, aber das ist die Botschaft dieses Gesetzes. Und darauf – denke ich – muss der Steuerpflichtige vertrauen können, wenn er die Zweijahresfrist überschritten hat; da gebe ich Herrn *Pelka* völlig Recht. Das ist das, was Sie mit Unterlassen gemeint haben. Wenn ich aus der Zweijahresfrist rausgekommen bin, dann habe ich mich in Anwendung des Gesetzes aus der Steuerentstrickung gelöst, und der Gesetzgeber ist nicht befugt, die Steuerentstrickung rückwirkend zu beseitigen.

Und vielleicht noch eine zweite Bemerkung zum Übergangsrecht. Wir haben auf der einen Seite kompliziertes Einkommensteuerrecht, dann haben wir noch ein komplizierteres Übergangsrecht, das zum Teil auch nicht verständlich ist und das nur zeitweise gilt. Es führt zu einer enormen weiteren Verkomplizierung des ohnehin komplizierten Rechts. Deswegen meine ich, sollte man es, auch wenn es Vertrauensschutzgesichtspunkten dient, möglichst vermeiden, was sich dadurch erreichen lässt, dass das In-Kraft-Treten einer künftigen Reform einfach weiter hinausgeschoben wird. Das wäre ohnehin ein Appell an den Gesetzgeber, langsamer, aber gründlicher zu arbeiten, eine vernünftige Reform zu machen und diese vielleicht 3 oder 5 Jahre später in Gang zu setzen. Lieber jetzt noch mit den Mängeln des alten Rechts leben, anstatt ein mangelhaftes neues Gesetz zu machen.

Noch kurz zur Frage von Herrn List. Die Verwaltung gewährt durch eine Verdeutlichung des Gesetzes mittels Richtlinien, Erlassen, BMF-Schreiben dem Bürger Vertrauensschutz. Richtlinien sollten möglichst zügig an die Gesetze, vor allem an neue Gesetze angeschlossen werden. Es ist auch vertreten worden – ich glaube von Frau Hey –, dass es zwar keinen Anspruch, aber eine Verpflichtung der Verwaltung geben sollte, möglichst schnell zügig Anwendungserlasse zu erlassen, vor allem dann, wenn sie angekündigt werden. Denn wenn die Verwaltung keine verbindliche Auskunft geben kann, weil der Anwendungserlass noch fehlt, steht der Steuerpflichtige zweimal im Regen. Er kriegt keine verbindliche Auskunft, und er kann sich auch nicht auf die Richtlinie verlassen, weil die Richtlinie oder der Anwendungserlass noch fehlen. Ich denke, da gibt es eine objektiv rechtliche Verpflichtung, möglichst vertrauensbildend dem Steuerbürger insoweit entgegenzukommen, als die Verwaltung ihr Verständnis von der Anwendung des Gesetzes im Wege der verbindlichen Auskunft mitteilt.

*Prof. Dr. Thiel:*

Als betroffener Steuerpflichtiger oder als Berater setzt man natürlich auf eine Stärkung des Vertrauensschutzes. Auf der anderen Seite muss man natürlich sehen, je stärker der Vertrauensschutz ausgebaut wird, desto größer werden die Probleme für den Staat. Er soll Verlässlichkeit durch Kontinuität garantieren, aber er ist mit seinen Einnahmen keineswegs auf der sicheren Seite. Der Staat hängt vielmehr von dem sehr unsicheren Wirtschaftsgeschehen ab. Und in der Krise muss er ja nun handeln. Dabei stößt er nicht nur bei der Besteuerung auf das Kontinuitätsgebot, sondern auch, wenn er Leistungen kürzen will. Hier wird die Betroffenheit durch Bürgerinitiativen noch viel stärker artikuliert. Die Gefahr, die dahinter steckt, besteht natürlich darin, dass der Staat gar nichts tut. Und wenn er gar nichts unternimmt, dann werden die Schulden ausgeweitet, und das geht dann zulasten unserer zukünftigen Generationen, denn irgendjemand muss die Zeche bezahlen. So gesehen fand ich es sehr gut, Herr Mellinghoff, dass Sie versucht haben, das Gleichgewicht zu halten zwischen den Belangen des Gemeinwohls auf der einen und den Ansprüchen, die der Betroffene haben kann, auf der anderen Seite. Auch der Hinweis, dass die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts ein Gesichtspunkt sein kann, der rechtfertigend wirkt, scheint mir unter dem Aspekt der Schuldenausweitung durchaus sehr beachtlich zu sein. Die Rechtssicherheit, welche die Unterscheidung zwischen der echten und unechten Rückwirkung bot, würde verloren gehen, wenn man diese bewährte Rechtsprechung aufgäbe. Sie wollen, wenn ich das richtig verstanden habe, jetzt auch in Fällen der unechten Rückwirkung in jedem Einzelfall prüfen, ob die Gemeinwohlbelange oder die Belange des Einzelnen überwiegen. Das erzeugt natürlich eine große Unsicherheit, denn bei einem neuen Gesetz weiß zunächst keiner, was überwiegt. Die Prozesse, die das BVerfG erreichen, werden dann mit Sicherheit zunehmen. Wie stellen Sie sich das vor? Wie soll dieses Dilemma praktisch gelöst werden?

*Mellinghoff:*

Herr *Thiel*, was wäre Ihre Alternative? Soll in den Fällen der unechten Rückwirkung oder der tatbestandlichen Rückanknüpfung die Rechtsposition des Bürgers und damit sein Freiheitsrecht nicht berücksichtigt werden? Das geht wohl nicht. Daher bedarf es in diesen Fällen einer Abwägung. Das Ergebnis dieser Abwägung ist jedoch nicht immer eindeutig. Ich habe mich bemüht, in meinem Referat einige Gesichtspunkte zu erläutern, die in dieser Abwägung eine Rolle spielen. Dazu gehört für mich z. B. die Frage der Intensität des Vertrauensschadens und damit die Eingriffsintensität. Wenn ich als Beispiel den Finanzbedarf des Staates auf der einen Seite und die Eingriffsintensität auf der anderen Seite nehme, muss der Gesetzgeber zunächst Maßnahmen wählen, die für den einzelnen Steuerpflichtigen weniger eingriffsintensiv sind. Insoweit ist auch die Gleichheitsfrage zu stellen. Wird z. B. der Tarif verändert, dürfte dies die „gleichheitsgerechtere“ Lösung sein. Wir kommen jedoch nicht umhin, bei der tatbestandlichen Rückanknüpfung oder der so genannten unechten Rückwirkung abzuwägen. In diesem Zusammenhang bedarf es einer Stärkung der Vertrauensposition des Bürgers.

*von Wedelstädt:*

Herr *Birk*, ich habe an Sie eine Frage. Sie haben vorhin bedauert, wenn ich Sie recht verstanden habe, dass die verbindliche Auskunft dort aufhört, verbindlich zu sein, wo sich eine Gesetzesänderung ergeben hat. Wenn Sie das bedauern, wie bringen Sie Ihr Bedauern in Übereinstimmung mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung oder sagen wir ruhig auch mit der Gewaltenteilung?

*Prof. Dr. Birk:*

Da bin ich missverstanden worden. Es ist klar, dass das Gesetz vorgeht. Nein, was ich bedauert habe ist, dass keine verbindliche Auskunft gewährt wird, wenn sich das Gesetz geändert hat. Es ist üblich, dass die Verwaltung abwartet, bis ein Anwendungserlass oder eine höchstrichterliche Rechtsprechung kommt. Das halte ich nicht für richtig, denn die Unsicherheit durch die Unklarheit des Gesetzes geht in diesem Fall zulasten des Bürgers. Klar, das Gesetz muss Vorrang vor einer verbindlichen Auskunft haben. Verwaltungsrichtlinien können natürlich auch nur soweit binden, als sie mit dem Gesetz in Einklang stehen.

*Sarrazin:*

Herr *Birk*, ich bin mit Ihnen einer Meinung, dass Steuergesetze in erster Linie verständlich sein müssen und dass es auch manchmal schwierig ist, Steuergesetze verständlich zu formulieren. Sie haben den § 233 Abs. 7 AO relativ schnell verlesen und haben dadurch versucht, den Gesetzgeber ein wenig ins Lächerliche zu ziehen. Ich gebe zu bedenken, dass es immer sehr schwierig ist, Vor-

schriften zu formulieren, die reine Rechenvorgänge beschreiben. Und ich sehe auch ein gewisses Manko bei der Darstellung des Rechts in Deutschland, auch des Steuerrechts, dass wir vielleicht auch manchmal zu viel auf Begriffs- und Legaldefinitionen verzichten. Das romanische Recht kennt solche Definitionen, und wir kennen es ja auch aus den EG-Richtlinien, dass man erst mal vorweg die Begriffe definiert. Auch das würde vielleicht das Rechtsverständnis erleichtern. Also sollte man vielleicht auch über diese Dinge mehr diskutieren, wie man das Recht verständlicher darstellen kann; das wäre völlig in Ordnung. Aber ich meine, in einem solchen Fall sollte man vielleicht dann auch mal versuchen – auch wenn es sehr schwer ist – herauszufinden, was der Gesetzgeber gemeint hat und eine bessere Formulierung vorschlagen und diese dann zur Diskussion stellen. Das fände ich dann auch fair, ehrlich gesagt.

*Prof. von Groll:*

Wir sind zum Glück nicht darauf angewiesen, auch noch darüber nachzudenken, was der Gesetzgeber gemeint hat, sondern nehmen ihn wie jeden anderen Teilnehmer am Rechtsverkehr beim Wort. Jeder, der Allgemeine Geschäftsbedingungen verfasst, muss sich am Text festhalten lassen, und das soll dann der Gesetzgeber auch. Nur eine Anmerkung: Wir hatten ja mal den alten § 10 e EStG, den hätten Sie auch vorlesen können. Ganz am Anfang hatten wir einen Vertreter des Bundesfinanzministers im Verfahren und waren sehr begierig zu hören, was er denn zu dieser Vorschrift meint. Die amtliche Begründung gab uns keine Auskunft, und da haben wir ihn mit einer Formulierung in der amtlichen Begründung konfrontiert, zu der er gesagt hat: Die müssen Sie nicht lesen, Sie müssen den Einführungserlass lesen. Da steht drin was wir – der de-facto-Gesetzgeber – gewollt haben.

*Prof. Dr. Birk:*

Es war nicht meine Absicht, den Gesetzgeber ins Lächerliche zu ziehen. Ich habe ein Beispiel aus dem Verfahrensrecht gewählt, weil das Verfahrensrecht doch in einem besonderen Maße auf Klarheit und Verständlichkeit angelegt sein muss. Auch spricht Kruse im Kommentar von *Tipek/Kruse* von einer missglückten Vorschrift. Er bemüht sich auf vielen Seiten, diese Vorschrift zu erklären. Einen besseren Vorschlag zu machen, kann hier meine Aufgabe nicht sein. Sollte aber die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft mal eine Tagung machen, wie missglückte Vorschriften besser formuliert werden können, werde ich gerne § 233 Abs. 7 AO übernehmen und hoffe, Ihnen dann einen besseren Vorschlag liefern zu können.

*Prof. Dr. Schön:*

Zunächst einmal sehr herzlichen Dank an die Referenten für diese glänzende Einführung in die Thematik. Und ich hoffe, dass Herr Vogel nichts dagegen

hat, wenn der Dank sich auch auf die Passagen erstreckt, die nachher nochmal aufgegriffen werden.

Drei allgemeine Gesichtspunkte: Zunächst einmal hat man den Eindruck, wenn man die staatsrechtliche Literatur verfolgt, dass sich eine Tendenz zu einem allgemeinen Vertrauensschutzabwägungstatbestand der Kontinuitätsgewähr entwickelt. Ich bin sehr froh, dass Herr *Mellinghoff* dem entgegenzutreten scheint, indem er an scheinbar antiquierten, aber vielleicht doch ganz griffigen Unterscheidungen, wie der zwischen echter und unechter Rückwirkung festhält. Denn wichtig ist nicht nur, im Gesetzgebungsverfahren und in der Art und Weise, wie ein Bürger auf Gesetzgebung reagieren soll, dass das Gesetz klar und eindeutig ist, sondern auch, dass die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen klar und eindeutig sind. Wir brauchen also eine verlässliche und deutliche Judikatur des Verfassungsgerichts, die dem Bürger, aber auch dem parlamentarischen Organ sagt, was sie dürfen und was sie nicht dürfen.

Der zweite Punkt ist die Disposition als vertrauensbegründender Akt: Ich möchte auch davor warnen und schließe da – wenn auch nur sehr mittelbar – an Herrn *Pelka* an, lediglich diejenigen Tatbestände, die im Gesetz selber in hervorgehobener Weise als Aktivität beschrieben werden, hier unter Schutz zu stellen. Es geht nicht nur darum, ob etwa die Betriebsveräußerung im Bewusstsein eines ermäßigten Steuersatzes vorgenommen oder ein Sozialpfandbrief im Bewusstsein einer steuerlichen Vergünstigung gekauft wird. Es gibt vielmehr hinter diesen laufenden Dispositionen auch noch so eine Art Urvertrauen des Bürgers in den Betrag, der ihm für den privaten Konsum bleibt. Auf das, was gewissermaßen nach Abzug der Steuern seine Konsumfähigkeit bedeutet, kann er vertrauen: Was kann er ausgeben für die laufende Miete, was kann er ausgeben für die Lebensführung, was kann er ausgeben für die Familie. Und ich habe den Eindruck, Herr *Mellinghoff*, dass Sie Recht haben, wenn Sie sagen, dass auch der Zufluss, die Vermögensmehrung, für Sie eine schutzwürdige Disposition ist. Der Steuerpflichtige muss wissen: Dieses Geld hab ich in der Hand, ich muss darauf so und so viel Steuern zahlen, aber der Rest bleibt mir für private Dispositionen. Es wäre mir sehr wichtig, dass man sich gewissermaßen von den engeren Planungsfällen auch etwas löst und klar macht, dass jeder Steuerpflichtige in seinem Vertrauen darauf geschützt werden muss, dass nach Steuern in dem abgeschlossenen Veranlagungszeitraum etwa ein bestimmter Betrag bleibt und insofern seine privaten Dispositionen ebenso geschützt sind wie seine beruflichen.

Und der dritte Punkt: Herr *Mellinghoff*, erlauben Sie, dass ich Sie nochmal anspreche auf den Finanzbedarf des Staates als Abwägungsgrund: Das scheint mir beim Verfassungsgericht (unter uns Pfarrerstöckern) doch eine Sünde wider den Heiligen Geist zu sein. Wollen wir wirklich so weit gehen, eine Bundesregierung gleich welcher parteipolitischen Couleur, die sich in eine Schuldenfalle hineingeritten hat, auch noch mit erweiterten Befugnissen gegenüber dem Grundrecht und Kontinuitätsschutz des Bürgers auszustatten? Das können wir

nicht akzeptieren. Und man gerät auf eine schiefe Ebene, wenn man gewissermaßen den Extremfall der Nachkriegssituation des Lastenausgleichs als Ausgangspunkt nimmt für die Berechtigung beliebiger Disziplinlosigkeit des Haushaltsgesetzgebers, soweit sie sogar noch die Sünde des verfassungswidrigen Haushalts in sich tragen nach den Finanzhaushaltsregeln. Ich meine, der Gesetzgeber, der in eine Haushaltskrise gerät, kann sich beim Gegenwartseinkommen und auch beim Zukunftseinkommen seiner Bürger bedienen, soweit er nicht andere rechtliche Vorgaben verletzt. Die Rückwirkung muss aber in diesen Fällen grundsätzlich ausgeschlossen sein. Sonst ist die Abwägung für den Bürger nicht mehr in irgend einer Weise klar vorherzusehen.

### *Mellinghoff:*

Herr Schön, ich habe sehr bewusst die Grundrechte in den Mittelpunkt gestellt und bei der Abwägung auf Art. 14 des Grundgesetzes hingewiesen. Ich glaube, wir sind völlig einig, dass in dem Moment, in dem der Steuerpflichtige Verfügungsgewalt über Eigentum erworben hat, eine Zäsur besteht. Für den Gesetzgeber ist es wichtig – und darauf haben Sie hingewiesen –, dass er im Regelfall in diese geschützten Rechtspositionen nicht mehr eingreifen soll. Ich bezweifle jedoch, dass der Vertrauensschutz so weit gehen kann, am Ende eines Veranlagungszeitraums eine Erwartung in ein bestimmtes zukünftiges Nettoeinkommen zu schützen.

Der Finanzbedarf des Staates darf in der Abwägung selbstverständlich nur zurückhaltend berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang möchte ich noch einmal darauf hinweisen, dass ich das Argument des Finanzbedarfs nicht im Zusammenhang mit der Rückbewirkung von Rechtsfolgen oder der so genannten echten Rückwirkung erörtert habe, sondern darauf im Zusammenhang mit der tatbestandlichen Rückanknüpfung oder so genannten unechten Rückwirkung eingegangen bin.

Ich möchte schließlich noch einmal auf die so genannte unechte Rückwirkung eingehen. Dies betrifft Gesetze, die zukünftige Einnahmen betreffen, aber an Handlungen des Steuerpflichtigen aus früheren Zeiten anknüpfen. Der Gesetzgeber hat eine Regelung geschaffen, die auf das Verhalten des Steuerpflichtigen einwirkt, welche in früheren Zeiträumen angefangen oder begonnen hat. Der Steuerpflichtige hat bereits etwas ins Werk gesetzt. Wenn Sie in diesem Zusammenhang die Frage stellen, welche Rolle die Staatsverschuldung spielt, muss man auch berücksichtigen, wer diese verursacht hat. Durch Staatsschulden wird die zukünftige Generation belastet, während durch steuererhöhende Regelungen diejenige Generation belastet wird, die im Vertrauen auf geltendes Recht langfristige Dispositionen getätigt hat. Ist dann nicht die Frage erlaubt, ob wir den Finanzbedarf bei der so genannten unechten Rückwirkung als Abwägungsgesichtspunkt mit berücksichtigen dürfen? Das ist nicht eine Frage des Dispositionsschutzes nach Kassenlage, sondern möglicherweise eine Frage der viel beschworenen Generationengerechtigkeit. Und in diesem Zusammenhang

stellt der Finanzbedarf des Staates einen Abwägungsgesichtspunkt dar, der nicht völlig außer Acht gelassen werden kann.

*Prof. Dr. Vogel:*

Zur Schuldenfalle möchte ich nur an den Bund-Länder-Finanzausgleich erinnern – Bremen, Saarland, Berlin. Man kann da verschiedener Meinung sein.

*Prof. Dr. Hey:*

Herr *Mellinghoff*, ich habe noch einmal eine Frage zum Ankündigungseffekt. Dieser Rechtfertigungsgrund scheint mir besondere Brisanz zu haben, nachdem er im aktuellen Gesetzgebungsverfahren verschiedentlich zur Rechtfertigung von Rückwirkungen herangezogen worden ist, und zwar zu Rückwirkungen, die auch aus Ihrer Sicht, wie ich es verstanden habe, echte Rückwirkungen darstellen. Das betrifft zum einen das durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz eingeführte Körperschaftsteuermoratorium – Herr *Birk* hat das Thema ja bereits angesprochen –, zum anderen das verzögerte Wirksamwerden der Organshaft. Der Gesetzgeber hat sich in beiden Fällen darauf berufen, dass ab dem Kabinettsbeschluss mit vermehrten Gestaltungen zu rechnen sei, was die Rückbeziehung auf diesen Zeitpunkt rechtfertige. Nun bin ich der Auffassung, dass letztlich jede Ankündigung von Steuerrechtsänderungen Ankündigungseffekte nach sich zieht. Sie müssen sich nur einmal vor Augen halten, in welchem Umfang es zu Übertragungen im Wege vorweggenommener Erbfolge kommt, wenn der Gesetzgeber eine Verschärfung des Erbschaftsteuerrechts ankündigt. Ich habe Sie jetzt aber so verstanden, dass man von einem Ankündigungseffekt nur sprechen kann, wenn die Gefahr besteht, dass der Gesetzeszweck dauerhaft nicht mehr erreicht wird. Das hieße also, dass reine Aufkommenswirkung noch keine Rückwirkung im Hinblick auf den Ankündigungseffekt rechtfertigen könne.

*Mellinghoff:*

Frau *Hey*, ich bekenne, dass ich Ihre Habilitation in diesem Punkt sehr aufmerksam studiert habe. Den Erwägungen in Ihrer Habilitationsschrift möchte ich mich im Grundsatz anschließen. Bei den von Ihnen angesprochenen Fällen handelt es sich jedoch um seltene Ausnahmefälle. Wichtig ist jedoch, dass alleine die Aufkommenswirkung nicht der entscheidende Gesichtspunkt sein kann. Deswegen habe ich in meinem Referat auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip hingewiesen und insbesondere die Erforderlichkeit und Angemessenheit noch einmal ausdrücklich hervorgehoben.

Wenn aufgrund des Ankündigungseffektes sich kaum steuerliche Auswirkungen ergeben oder diese gering sind, dann muss man sich in der Tat fragen, ob es angemessen ist, in abgeschlossene Tatbestände einzugreifen. Wenn das Vermögen zugeflossen ist, bedarf es einer besonders strikten Prüfung. Auf der an-

deren Seite kann kein absolut geltendes Rückwirkungsverbot bestehen. Wir können nicht Fälle ausschließen, die aus übergeordneten Gründen des gemeinen Wohls in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen anders zu beurteilen sind. Ich habe versucht, einen solchen Ausnahmefall darzustellen. Ob mir dies gelungen ist, ist eine andere Frage. Das grundsätzliche Verbot der so genannten echten Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist jedoch wichtig und durchzusetzen. Dies bedeutet für den Gesetzgeber auch eine wichtige und praktikable Grenze.

*Prof. Dr. Bareis:*

Meine Frage geht sowohl an Herrn *Birk* als auch an Herrn *Mellinghoff*. Als Ökonom frage ich mich, ob und in wie weit in Ihre Abwägungen ökonomische Gesichtspunkte einfließen könnten. Wenn ich versuchen darf, ein ganz einfaches, vielleicht unverdächtiges Beispiel, aber doch in Anlehnung an die Praxis, zu geben: Wenn jemand im Jahr 1950 vor der Wahl stand, ob er einen steuerfreien Zerobond kauft, der dann im Jahr 2004 oder 2003 zur Auszahlung fällig war, daneben die gleichwertige Alternative hatte, ein verzinsliches Papier zu kaufen, das bis zum Jahr 2003 Zinsen abgeworfen hat, die steuerfrei waren, war die Bruttoverzinsung bei beiden niedriger als bei steuerpflichtigen Papieren. Denn bei der Marktbewertung spielt natürlich die Besteuerung im Sinne von Herrn *Schön* eine Rolle. Ich kalkuliere nach dem Nettoergebnis. Dh also, in meiner damaligen Entscheidung habe ich berücksichtigt, dass ich zwar bei den sozialgebundenen Papieren eine niedrigere Verzinsung bekomme, aber dafür die Steuerfreiheit genießen darf. Der Markt hat das ausgeglichen. Und jetzt mag der Gesetzgeber vor Fälligkeit des Zerobonds bestimmen, dass im Zeitpunkt des Zuflusses des Zerobonds die Steuerfreiheit aufgehoben ist. Dann haben Sie eine ganz gravierende ökonomische Wirkung, denn das ganze Vertrauen in die 2-jährige oder 53- oder 54-jährige Steuerfreistellung des Zerobonds ist dahin. Die ganze Kalkulation ist über den Haufen geworfen. Und ich glaube, Sie treffen im Sinne der Fairness von Herrn *Birk* das Problem nicht dadurch, dass Sie sagen, es kommt hier auf den Zufluss der Zinseinkünfte an. Aus meiner Sicht besteht, wenn ich Sie richtig verstanden habe, bei Ihren Argumentationen zur Rückwirkung die Gefahr, dass Sie ökonomisch praktisch gleichwertige Sachverhalte krass unterschiedlich behandeln. Deshalb ist meine Frage, ob es fair wäre, in solchen Fällen zu sagen: Der bisher aufgelaufene Vermögenszuwachs beim Zerobond, wie ich es ja bei Bilanzierung auch machen würde, muss steuerfrei bleiben, denn das betrifft einen ökonomischen Sachverhalt aus der Vergangenheit. Oder um bei Herrn *Birks* Beispiel zu bleiben: Die Werterhöhung des Grundstücks aus dem Jahre 1900 bis zum Jahre 2003 bzw. bis zur ausdrücklichen Gesetzesänderung darf nicht nachträglich der Besteuerung unterworfen werden. Ich darf dazu an die „Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums und zur Reform der Einkommensteuer“ aus dem Jahre 1994 erinnern (Heft 55 der BMF-Schriftenreihe). Wir schlugen damals in These 5 vor, auch Einkünfte aus Vermietung und



Verpachtung wie Gewinneinkünfte zu behandeln, also auch Veräußerungsgewinne bei der Substanz steuerlich zu erfassen. Jedoch sollte vor In-Kraft-Treten dieser Vorschrift eine (ggf. vereinfachte) Grundstücksbewertung erfolgen, damit die bis dahin aufgelaufenen Wertveränderungen steuerlich unbeachtlich bleiben. Wir hatten also gesagt, wir wollen erst dann besteuern, wenn zukünftige Wertentwicklungen, realisierte Wertzugänge tatsächlich beim Steuerpflichtigen zu Einkünften geführt haben, aber die vergangenen Wertentwicklungen aus der Betrachtung ausschließen. Ich vermag natürlich jetzt nicht zu sagen, ob es ein vollständiges, in sich schlüssiges Konzept gibt, aber ich wollte die Frage stellen, ob Sie solche Wirkungen nicht doch auch mit berücksichtigen sollten.

*Prof. Dr. Birk:*

Ich persönlich würde beide Fälle gleich behandeln, also beim Girobond die fiktiven Zinsen berechnen. Ich denke, das ist nicht nur ein Gebot der Fairness, sondern meiner Meinung nach sogar ein verfassungsrechtliches Gebot. Aber das Beispiel zeigt wunderbar, dass es einfache Lösungen nicht gibt. Wo immer man anknüpft, das Anknüpfungsmerkmal des Zuflusses ist ein Hilfskriterium, welches in so einem Fall deutlich versagen muss. Die Frage ist vielmehr, was ist der vertrauensbildende Tatbestand. Wir müssen uns doch darüber einig sein, dass der vertrauensbildende Tatbestand bis zum Jahr 2003 bestanden hat. Auch wenn nichts wirtschaftlich zugeflossen ist, aber doch wirtschaftlich der Erwerbstatbestand erfüllt war. Da kann es doch nicht auf den formalen Zufluss ankommen. Deswegen würde ich unterscheiden: Die fiktive Zinsberechnung muss steuerfrei bleiben, und das, was später kommt, wird steuerpflichtig.

*Mellinghoff:*

Herr *Bareis*, die ökonomischen Folgen sind selbstverständlich bei der Eingriffsintensität zu berücksichtigen. Wenn Sie aber die generelle Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung aufrechterhalten wollen, muss zunächst an eher formale Gesichtspunkte angeknüpft werden. Wenn Sie dies nicht wollen – und das wird selbstverständlich in der Literatur vertreten –, muss die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung aufgegeben werden und eine allgemeine Abwägung in allen Fällen vorgenommen werden. Ich halte diese Unterscheidung jedoch für wichtig, um dem Gesetzgeber einen Orientierungspunkt zu geben. Wenn allerdings die ökonomischen Wirkungen bei der echten und unechten Rückwirkung vergleichbar sind, muss die Abwägung besonders sorgfältig durchgeführt werden. Es besteht immer ein gesteigertes Vertrauen dahingehend, dass man selbst erwirtschaftetes Eigentum behält. Dies ist im Rahmen der Eingriffsintensität zu berücksichtigen.

*Prof. Dr. Söhn:*

Ich möchte noch einmal auf § 23 EStG zurückkommen. Ich habe Herrn *Birk* so verstanden, dass nach Ablauf von 2 Jahren Vertrauensschutz eingreifen soll.

Was bedeutet das für die etwaige Einführung einer generellen Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte? Wirkt sich der Vertrauensschutz auf die Zulässigkeit der Besteuerung überhaupt aus oder nur auf die bereits von Herrn *Bareis* angesprochene Bewertungsfrage? Konkret: Ist der Gesetzgeber gehindert, Veräußerungsgeschäfte aller Aktionäre und privater Grundstückseigentümer in eine Besteuerung einzubeziehen oder muss er lediglich im Zeitpunkt der Umstellung eine Bewertung der betroffenen Wirtschaftsgüter durchführen und darf dann zukünftige Zuwächse steuerlich erfassen?

*Prof. Dr. Birk:*

Auf dem Boden der überkommenen Dogmatik handelt es sich um unechte Rückwirkung, solange der Zeitraum noch nicht abgeschlossen ist. Gemeint ist der Zeitraum – ich habe es *Steuerverstrickung* genannt –, in dem die gesetzliche Frist für das Ausscheiden aus dem Steuertatbestand noch nicht abgelaufen ist. Befindet sich der Eigentümer noch innerhalb dieser Frist, kann der Gesetzgeber für die Zukunft auch die Frist hinausziehen. Das hat nichts mit Bewertung zu tun, sondern damit, dass der Eigentümer innerhalb dieser Frist noch kein Vertrauen gebildet haben kann. Wenn er jedoch aus der Frist heraus ist, hat er den Tatbestand im Sinne von *Unterlassen durch Nichtverfügen* verwirklicht, der Wertzuwachs wird steuerfrei. Der eine veräußert das Grundstück nach der Frist, der andere veräußert das Grundstück nicht, aber in beiden Fällen tritt nach meiner Auffassung die Folge der Steuerfreiheit ein. Dann wäre es eine echte Rückwirkung, ihn wieder in die Frist zurückzuholen.

*Prof. Dr. Söhn:*

Was ist, wenn man die Frist streicht?

*Prof. Dr. Birk:*

Wenn man die Frist streicht, macht das keinen Unterschied. Die gesetzliche Anordnung der „*Steuerverstrickung*“ darf nicht rückwirkend erfolgen.

*Prof. Dr. Sieker:*

Herr *Mellinghoff*, Sie haben sich bezogen auf die bereichsspezifischen Besonderheiten des Steuerrechts. Das ist sicherlich ein wichtiges Argumentationsmuster und ein allgemeines Prinzip im Bereich einer Teilrechtsordnung. Das Steuerrecht verlangt sicher stets, dass die Besonderheiten der Rechtsmaterie berücksichtigt werden. Insofern ist es ein selbstverständliches Prinzip der Rechtsanwendung. Ich habe aber ein ungutes Gefühl nach Ihrem Vortrag in Bezug auf die Unterscheidung von Bemessungsgrundlage und Tarif. Wenn man nämlich die bereichsspezifischen Besonderheiten als spezielles Argumentationsmuster berücksichtigt, dann birgt das die Gefahr, dass dieses allgemeine Prinzip, das man eigentlich anwenden und dem man zur Wirkung verhelfen will, vielleicht

verfälscht, schwächt oder stärkt, aber auf jeden Fall relativiert. Das ist mir deutlich geworden an der Unterscheidung zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif. Diese Unterscheidung ist nämlich in Bezug auf den Vertrauensschutz zu speziell und in Bezug auf das Steuerrecht zu allgemein. Das kann man zeigen an den besonderen Tarifvorschriften der §§ 34 und 34 b EStG. Diese unterscheiden zwischen der Berechnung der regulären Einkommensteuer und der besonderen Steuerberechnung. Das ist bei Ihrer Definition sicherlich eine Frage des Tarifs. Müsste man nicht zwischen dem Tatbestand dieser Regelungen und ihrer Rechtsfolge – der Anwendung dieser besonderen Steuerberechnung – unterscheiden? Ich würde dafür plädieren, dass man bei der allgemeinen Unterscheidung zwischen Tatbestand und Rechtsfolge bleibt und dann diese Begriffe durch die spezifischen Besonderheiten der Teilrechtsordnung ausfüllt.

*Mellinghoff:*

Ich möchte zunächst auf die Frage zum Tarif eingehen. Ich habe in meinem Referat selbstverständlich auf allgemeine Tarifregelungen abgestellt. Die Sonderregelungen in dem Abschnitt des Tarifs sind jedoch auch vielfach Lenkungsnormen. Dann müssen für sie die entsprechenden Grundsätze gelten.

Im Übrigen möchte ich darauf hinweisen, dass dem Verfassungsrecht bereichsspezifische Konkretisierungen nicht unbekannt sind. Dabei dürfen natürlich die Grundprinzipien nicht verfälscht oder verändert werden. Für den Vertrauensschutz bedeutet die bereichsspezifische Anwendung jedoch, dass eine Wechselwirkung zwischen den bereichsspezifischen Normen und dem generellen Maßstab besteht. In anderen Rechtsgebieten, wie z. B. im Strafrecht, gibt es darüber hinaus spezielle Regelungen wie z. B. Art. 103 Abs. 2 GG. Im Steuerrecht spielt im Zusammenhang mit dem Vertrauensschutz die Disposition des Steuerpflichtigen und das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 GG eine besondere Rolle. Dieses ist bei der bereichsspezifischen Ausprägung der Vertrauensschutzprüfung zu berücksichtigen.



# Rückwirkung von Steuergesetzen

Wolfgang Spindler

Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Rückwirkend belastende Steuergesetze
  - 1. Definition
  - 2. Beispiele rückwirkend belastender Steuergesetze aus der Gesetzgebung
    - a) Materiell-rechtliche Regelungen
    - b) Verfahrensrechtliche Regelungen
- III. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung rückwirkend belastender Steuergesetze
  - 1. Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe
  - 2. Die herkömmliche Rückwirkungsdogmatik des BVerfG
    - a) „Echte“ – „unechte“ Rückwirkung
    - b) Rückbewirkung von Rechtsfolgen – tatbestandliche Rückanknüpfung
    - c) Besonderheiten bei Veranlagungszeitraum-Steuern
  - 3. Ansätze für eine neue Rückwirkungsdogmatik
    - a) in der Literatur
    - b) in der Rechtsprechung
      - aa) des BVerfG
      - bb) des BFH
- 4. Exkurs
  - a) Die Rechtsprechung des Österreichischen VfGH zur Rückwirkungsfrage
  - b) Die Beurteilung rückwirkend belastender Regelungen durch den EuGH
- IV. Eigene Vorstellungen zur Begrenzung einer Rückwirkung belastender Steuergesetze
  - 1. Grundsatz des In-Kraft-Tretens von Gesetzen „ex nunc“
  - 2. Zur „echten“ Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen)
    - a) Beschränkung der Zulässigkeit auf Fälle „zwingender Gründe des gemeinen Wohls“
    - b) Verzicht auf weitere Ausnahmen
  - 3. Zur „unechten“ Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung)
    - a) Vorrangige Berücksichtigung eines „betätigten Vertrauens“ des Steuerpflichtigen
    - b) Grundsätzliches Gebot schonender Übergangsregelungen
- V. Resümee

## I. Einleitung

Die Frage nach der Zulässigkeit und den Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen ist in jüngster Zeit – sieht man sich die Zahl der Veröffentlichungen in der Literatur und der Judikate an – deutlich in den Vordergrund getreten. Dies hängt damit zusammen, dass einerseits die maßgebende Steuerbelastung für den

Bürger einen wesentlichen Planungsfaktor bei seinen wirtschaftlichen Dispositionen darstellt, andererseits der Steuergesetzgeber (und zwar quer durch alle Parteien und verschiedenen Koalitionen) in den letzten Jahren kaum ein Steuerreform-, Steuerentlastungs-, Steuerbereinigungs- oder Steueränderungsgesetz verabschiedet hat, in dem nicht – vornehmlich aus fiskalischen Gründen – mehr oder weniger rückwirkend belastende Regelungen enthalten waren.

Allerdings ist dieses Phänomen nicht neu: So hat der BFH bereits mit Urteil vom 19. Juni 1951<sup>1</sup> den Gesetzgeber zur Zurückhaltung beim Erlass rückwirkender Steuergesetze aufgefordert und ausgeführt:

„Allerdings trifft es zu, dass die Rückwirkung von Rechtsnormen gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts erhebliche Nachteile hat, weil sie in das Planen und Disponieren des Steuerpflichtigen störend eingreift und unter Umständen die Initiative insbesondere des wirtschaftlichen Menschen hemmt.“

Bereits damals bestand also die Erkenntnis, dass der Gesetzgeber mit rückwirkend belastenden Regelungen ins Nachhinein die steuerliche Dispositionsgrundlagen verändert und so die Rechtsposition des steuerpflichtigen Bürgers mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert. Er enttäuscht auf diese Weise das Vertrauen in den Rechtsstaat, zu dessen wesentlichen Elementen die Rechtssicherheit zählt<sup>2</sup>. Diese Einsicht hat in jüngster Zeit nicht nur zu einem ständig zunehmenden Widerspruch in der Steuerrechtsliteratur, sondern auch zu Richtervorlagen an das Bundesverfassungsgericht und zu anderen kritischen Judikaten geführt.

Ich möchte in meinem Beitrag zunächst erläutern, wann und unter welchen Voraussetzungen von einer Rückwirkung von Steuergesetzen auszugehen ist. Anschließend möchte ich mich mit den verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender steuergesetzlicher Regelungen beschäftigen; hierzu werde ich zum einen auf die in der Rechtsprechung des BVerfG seit 1960 entwickelte herkömmliche Rückwirkungsdogmatik und zum anderen auf den Ansatz für eine neue Rückwirkungsdogmatik zu sprechen kommen. Abschließend möchte ich Ihnen gerne einige Gedanken zu einer meines Erachtens notwendigen Verbesserung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht vortragen.

## II. Rückwirkend belastende Steuergesetze

Die verfassungsrechtliche Rückwirkungsproblematik stellt sich nur im Zusammenhang mit rückwirkend belastenden Gesetzen<sup>3</sup>. Dies hat der BFH z. B. ausdrücklich mit seiner Entscheidung zu dem mit dem Steueränderungsgesetz 1991 rückwirkend für das Beitrittsgebiet eingeführten Verlustrücktrag (§ 57

1 III 81/50 S, BFHE 56, 59, BStBl. III 1952, 25.

2 Z. B. BVerfGE 30, 272, 285.

3 Z. B. BVerfGE 23, 85, 93; 105, 17, 37.

Abs. 4 Satz 1 EStG) ausgesprochen, dem lediglich steuerentlastende Wirkung zukommt<sup>4</sup>.

## 1. Definition

Rückwirkend belastende Gesetze sind solche, die die Rechtsposition des Steuerpflichtigen ins Nachhinein verschlechtern. Dies kann sowohl durch einen rückwirkend angeordneten steuerlichen Zugriff wie auch dadurch geschehen, dass eine steuerrechtliche Vergünstigung rückwirkend eingeschränkt oder gar aufgehoben wird. In seinem Vertrauen auf die bestehende Rechtsordnung verdient der Bürger gegen den rückwirkenden Wegfall einer Steuervergünstigung den gleichen Schutz wie gegen die rückwirkende Belastung mit einem neu begründeten Steueranspruch<sup>5</sup>.

## 2. Beispiele rückwirkend belastender Steuergesetze aus der Gesetzgebung

### a) *Materiell-rechtliche Regelungen*

Aus der langen Liste solcher rückwirkenden Regelungen möchte ich nur einige Beispiele herausgreifen: Zum einen das mit dem StEntlG 1999 pp eingeführte Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 EStG<sup>6</sup> oder die mit demselben Gesetz vorgenommene rückwirkende Verlängerung der sog. Spekulationsfristen des § 23 EStG. Einen besonders augenfälligen Versuch einer rückwirkenden Verschärfung enthielt der Entwurf des insoweit allerdings nicht in Kraft gesetzten Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG), mit dem – wie nunmehr wiederum mit dem Entwurf des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2003<sup>7</sup> – auf die geänderte Rechtsprechung des BFH zu sog. anschaffungsnahen Aufwendungen durch ein sog. Nichtanwendungsgesetz reagiert werden sollte; die vorgesehene, auch gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis verschärfende steuerrechtliche Regelung sollte rückwirkend auf alle offenen Fälle Anwendung finden<sup>8</sup>. Ein weiteres Beispiel einer rückwirkend verschärfenden Regelung enthält in jüngster Zeit der Entwurf des StÄndG 2003: In § 50 d EStG soll ein neuer Absatz 8 eingefügt werden, wonach Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, nur dann freigestellt werden sollen, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Einkünfte in dem anderen Staat tatsächlich besteuert worden sind. Diese gegenüber der bisherigen Rechtslage verschärfende Rege-

4 BFH v. 30. 7. 1997 – I R 90/96, BFHE 184, 84, BStBl. II 1997, 730.

5 BVerfGE 30, 272, 285.

6 S. dazu Schön, BB 1997, 1333.

7 Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003), BT-Drs. 15/1562.

8 § 6 Abs. 1 Nr. 1a i. V. m. § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG i. d. F. des Entwurfs des StVergAbG (BT-Drs. 15/480); zutreffend kritisch hierzu Vogelgesang, DB 2003, 65.

lung soll nach § 52 Abs. 59a Satz 4 EStG-E rückwirkend ab 1. Januar 2002 anzuwenden sein.

### b) Verfahrensrechtliche Regelungen

Aber nicht nur verschärfende materiell-rechtliche, sondern auch solche verfahrensrechtlichen Regelungen werden gelegentlich rückwirkend in Kraft gesetzt. So führt das mit § 147 Abs. 6 AO durch das Steuersenkungsgesetz 2001 vom 23. Oktober 2000<sup>9</sup> eingeführte Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung<sup>10</sup> trotz dessen Einräumung ab dem 1. Januar 2002<sup>11</sup> insoweit zu einer Rückwirkung, als bei einer im Jahre 2002 begonnenen Außenprüfung für einen mehrere Jahre zurückliegenden Prüfungszeitraum hiervon Gebrauch gemacht werden kann<sup>12</sup>.

## III. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung rückwirkend belastender Steuergesetze

### 1. Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe

Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze werden in erster Linie aus dem Vertrauensschutzprinzip hergeleitet. Dieses findet seine verfassungsrechtliche Grundlage zunächst in dem auf das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG gestützten Grundsatz der Rechtssicherheit. Aus diesem ergibt sich für den Bürger der Schutz seines Vertrauens gegenüber möglichen staatlichen Eingriffen<sup>13</sup>. Darüber hinaus wird das Vertrauensschutzprinzip zunehmend auch auf die sog. Freiheitsrechte des Grundrechtskatalogs gestützt<sup>14</sup>, so insbesondere auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG<sup>15</sup>, auf die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG<sup>16</sup> sowie das in Art. 2 Abs. 1 GG garantierte allgemeine Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit<sup>17</sup>. In der Literatur wird darüber hinaus auch das aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitete Gebot der Willkürfreiheit gegen staatliche Eingriffe in Vertrauenstatbestände ins Feld geführt<sup>18</sup>; das BVerfG hat den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bislang

9 BGBl. I 2000, 1433.

10 S. dazu im Einzelnen BMF-Schreiben v. 16. 7. 2001, BStBl. I 2001, 415; *Drüen*, StW 2003, 205.

11 Art. 97 § 19 b EGAO.

12 Zu den Übergangsproblemen s. *Kruse/Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, § 147 Tz. 41b, 75.

13 *Herzog*, in: Maunz-Dürig, GG, Art. 20 III, Rdnr. 65 mit Rechtsprechungsnaheweisen.

14 S. hierzu ausführlich *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 133 ff.

15 Z. B. BVerfGE 64, 87, 104; 75, 78, 105.

16 Z. B. BVerfGE 68, 272, 284.

17 Z. B. BVerfGE 72, 200, 244 ff.; 105, 17, 32 ff.

18 Nachweise bei *Hey*, a. a. O. (Fn. 14), S. 174; *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, Baden-Baden 2002, S. 211 ff.



allerdings nur als Prüfungsmaßstab zur verfassungsrechtlichen Kontrolle von Übergangsvorschriften benutzt<sup>19</sup>.

Außer an diesen subjektiven Ansprüchen des betroffenen Steuerpflichtigen auf Schutz seines Vertrauens müssen sich rückwirkend belastende Steuergesetze auch an dem objektiven Kontinuitätsprinzip messen lassen, das auch bei Gesetzesänderungen eine kontinuierliche und stetige Weiterentwicklung des Rechts fordert und abrupten und widersprüchliche Änderungen entgegensteht<sup>20</sup>.

Auch wenn das Grundgesetz ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot in Art. 103 Abs. 2 GG nur für den Bereich des Strafrechts kennt, so ist doch anerkannt, dass der Steuergesetzgeber den Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung enttäuscht, wenn er an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. So bedarf es nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit – so das BVerfG – erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im nachhinein – rückwirkend – belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten<sup>21</sup>.

## 2. Die herkömmliche Rückwirkungsdogmatik des BVerfG

Das Bundesverfassungsgericht hat seit seinem grundlegenden Beschluss vom 31. Mai 1960<sup>22</sup> bei seiner verfassungsrechtlichen Würdigung rückwirkender Gesetze maßgebend zwischen einer sog. echten und einer sog. unechten Rückwirkung unterschieden.

### a) „Echte“ – „unechte“ Rückwirkung

Gesetze mit einer sog. echten Rückwirkung, die nach seiner Rechtsprechung dann vorliegen, wenn nachträglich ändernd in bereits abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingegriffen wird, erachtet das BVerfG grundsätzlich für unzulässig. Allerdings hat es in seiner leider sehr kasuistischen und kaum noch überschaubaren Rechtsprechung einen nicht abschließenden Katalog<sup>23</sup> von Ausnahmen entwickelt, bei denen das Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand des geltenden Rechts aus unterschiedlichen Gründen

19 Z. B. BVerfGE 79, 212, 219.

20 P. Kirchhof, StW 2000, 221, 222; grundlegend A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, München 2002.

21 BVerfGE 30, 272, 285; 97, 67, 78; st. Rspr.

22 BVerfGE 11, 139.

23 BVerfGE 72, 200, 258 ff.

nicht schutzbedürftig sein soll. Zu diesen Ausnahmen zählen vornehmlich die Fälle, in denen zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, ausnahmsweise eine rückwirkende Regelung rechtfertigen. Auf diesen Ausnahmegrund hat das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht nur in solchen Fällen zurückgegriffen, in denen sofortige, rückwirkende gesetzgeberische Maßnahmen unabwendbar erschienen, um maßgebende drohende Nachteile für die Allgemeinheit abzuwenden; vielmehr hat es rückwirkende Regelungen auch dort abgesegnet, wo z. B. zwingende volkswirtschaftliche Gründe meines Erachtens nicht erkennbar waren<sup>24</sup>. Als weitere Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot der sog. „echten Rückwirkung“ hat das BVerfG insbesondere rückwirkend belastende Regelungen dann anerkannt, wenn

- der Bürger mit der Neuregelung rechnen musste<sup>25</sup>,
- die bisherige Rechtslage unklar und verworren war<sup>26</sup>,
- die bisherige Regelung ungültig war<sup>27</sup>
- oder wenn kein oder nur ein ganz unerheblicher Schaden verursacht wird (sog. Bagatellvorbehalt)<sup>28</sup>.

Bei der sog. unechten Rückwirkung, bei der die Rechtsfolgen eines Gesetzes erst nach der Verkündung des Gesetzes eintreten, deren Tatbestand aber an die in der Vergangenheit liegende Sachverhalte anknüpfen, ist das Verhältnis von Grundsatz und Ausnahme gerade umgekehrt: Gesetze mit unechter Rückwirkung sind nach (bisheriger) ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich zulässig. Dies ergebe sich aus der allgemeinen anerkannten Möglichkeit des Staates, durch neue Gesetze auf bestehende Rechtslagen und Rechtsverhältnisse einzuwirken, um so handlungsfähig zu bleiben und die Rechtsordnung anpassungsfähig zu halten. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts selbst dann, wenn durch eine entsprechende Regelung die betroffene Rechtsposition nachträglich im Ganzen entwertet wird. Lassen Sie mich hierzu beispielsweise auf zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs hinweisen, wonach die Rücknahme einer rechtswidrigen Bestellung zum Steuerberater in den Fällen der unberechtigten Steuerberaterbestellung durch das Finanzministerium der ehemaligen DDR als unechte rückwirkende Regelung beurteilt worden ist; begründet worden sind diese Ergebnisse damit, dass das Gesetz nicht in abgewickelte Tatbestände eingreife, sondern lediglich an den in der Vergangenheit verwirklichten Tatbestand der rechtswidrigen Be-

24 Z. B. BVerfGE 97, 67, 81 ff.

25 BVerfGE 13, 261, 272.

26 BVerfGE 30, 367, 388.

27 BVerfGE 19, 187, 197.

28 BVerfGE 30, 367, 389.

stellung anknüpfe, um für die Zukunft die Rücknahme der vorläufigen Bestellung zum Steuerberater vorzuschreiben<sup>29</sup>.

Der Gesetzgeber hat jedoch auch bei der sog. unechten Rückwirkung Grenzen zu beachten, und zwar Grenzen die sich je nach den Verhältnissen des Einzelfalls aus einer Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtsposition des Einzelnen einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits ergeben<sup>30</sup>; hierbei kann nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Einzelfall die Notwendigkeit einer Übergangsregelung bestehen, um die nachteiligen Auswirkungen einer an sich verfassungskonformen, unecht rückwirkenden Regelung abzumildern<sup>31</sup>.

### *b) Rückbewirkung von Rechtsfolgen – tatbestandliche Rückanknüpfung*

Der 2. Senat des BVerfG hat seit 1983<sup>32</sup> eine abweichende Rückwirkungsterminologie entwickelt. Er differenziert nach dem zeitlichen und sachlichen Anwendungsbereich einer Norm und unterscheidet zwischen einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen einerseits und einer tatbestandlichen Rückanknüpfung andererseits.

Eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen liegt danach dann vor, wenn die normativ angeordnete Rechtsfolge für einen bestimmten, vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten soll. Macht eine Norm hingegen den Eintritt von Rechtsfolgen von Gegebenheiten vor ihrer Verkündung abhängig, d. h. erfasst ihr Tatbestand Sachverhalte, die vor ihrer Verkündung „ins Werk gesetzt“ wurden, enthält sie (lediglich) eine dem sachlichen Anwendungsbereich zuzuordnende tatbestandliche Rückanknüpfung<sup>33</sup>.

Diese abweichende Terminologie des 2. Senats, der sich z. B. ausdrücklich auch der 1. Senat des BFH angeschlossen hat<sup>34</sup>, hat jedoch nach übereinstimmender Auffassung<sup>35</sup> nicht zu abweichenden Rechtsprechungsergebnissen geführt; auch der 2. Senat des BVerfG folgt nämlich im Ergebnis der Rechtsprechung des 1. Senats, wonach eine grundsätzliche unzulässige echte Rückwirkung unter den oben genannten Voraussetzungen zulässig und eine unechte Rückwirkung nur dann zu beanstanden ist, wenn eine Abwägung im Einzelfall ausnahmswei-

29 BFH v. 27. 6. 1994 – VII R 110/93, BFHE 176, 181, BStBl. II 1995, 341 und v. 7. 3. 1995 – VII R 4/94, BFHE 177, 180, BStBl. II 1995, 421.

30 BVerfGE 30, 392, 404; 75, 246, 280 jeweils m. w. N.

31 BVerfGE 68, 272, 284 m. w. N.

32 Erstmals angedeutet in BVerfGE 63, 343, 353; seit BVerfGE 72, 200, 241 ff. in st. Rspr.

33 BVerfGE 105, 17, 37 f. m. w. N.

34 Urteil v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl. II 1998, 485.

35 Nachweise bei Hey, a. a. O. (Fn. 14), S. 207 f.

se einen Vorrang des Vertrauensschutzes des betroffenen Bürgers vor den öffentlichen Belangen an der Neuregelung ergibt.

c) *Besonderheiten bei Veranlagungszeitraum-Steuern*

Besondere Grundsätze gelten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei periodisch veranlagten Steuern, z. B. der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Hier beschränkt das Gericht die echte Rückwirkung auf solche Fälle, bei denen der Gesetzgeber Änderungen rückwirkend für abgeschlossene Veranlagungszeiträume anordnet. Die Änderung von Steuergesetzen im laufenden Veranlagungszeitraum hingegen sieht das Bundesverfassungsgericht stets als lediglich unechte Rückwirkung an und begründet dies damit, dass der Steueranspruch bei periodischen Steuern erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres entstehe (sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung)<sup>36</sup>.

Eine Milderung der Ergebnisse dieser Rechtsprechung zur unechten Rückwirkung bei periodischen Abgabengesetzen erzielt das Bundesverfassungsgericht nur dadurch, dass es im Hinblick auf den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen eine Erhöhung von Steuertarifen im laufenden Veranlagungszeitraum nur in maßvollen Grenzen zulassen will<sup>37</sup>. Allerdings hat das Gericht z. B. eine Erhöhung des Körperschaftsteuertarifs um 10% Punkte noch für maßvoll gehalten<sup>38</sup>.

Insbesondere diese Rechtsprechung zur – lediglich – unechten Rückwirkung bei periodischen Abgabengesetzen wird im besonderen Maße kritisiert. Der I. Senat des BFH hatte insoweit bereits mit seiner Vorlage vom 3. November 1982<sup>39</sup> zum Außensteuergesetz m. E. zutreffend darauf hingewiesen, dass im Sinne der Rückwirkungsfrage nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs, sondern entscheidend darauf abzustellen sei, wann der Steuertatbestand durch einen bestimmten tatsächlichen Vorgang erfüllt oder vollendet worden sei. In der Literatur<sup>40</sup> wird dem Bundesverfassungsgericht zutreffenderweise vorgeworfen, es vermene zu Unrecht den zum Jahresende entstehenden gesetzlichen Steueranspruch mit der nach den steuerrechtlichen Tatbeständen maßgebenden Sachverhaltsgestaltung, an die der Vertrauensschutz anzuknüpfen habe. Deutlich wird dies z. B. an dem Steuertatbestand des § 17 EStG, der ja lediglich an einen einzelnen Geschäftsvorgang anknüpft, so dass eine nachträgliche Änderung der Beteiligungsgrenze dem disponierenden Steuerpflichtigen seine Dispositionsgrundlage nachträglich entzieht<sup>41</sup>.

36 BVerfGE 13, 274, 277; 50, 386, 394 f.; 72, 200, 252 f.

37 BVerfGE 13, 274, 278; 18, 135, 143.

38 BVerfGE 13, 274.

39 I R 3/79, BFHE 137, 275, BStBl. II 1983, 259, 265.

40 Nachweise bei Hey, a. a. O. (Fn. 14), S. 232, Fn. 134 f.

41 So ausdrücklich auch BFH v. 3. 11. 1982 – I R 3/79, a. a. O. (Fn. 39).

Aber auch innerhalb des Bundesverfassungsgerichts ist diese Rechtsprechung nicht unumstritten geblieben. So hat der frühere *Verfassungsrichter Steinberger* in einem vielbeachteten dissenting vote zu der Entscheidung zum Außensteuergesetz im 72. Band die Auffassung des 2. Senats als „einen Schlag gegen die Verlässlichkeit der Rechtsordnung“ kritisiert und das seiner Ansicht nach unbillige Ergebnis dieser Rechtsprechung mit dem bekannten „Wettlauf zwischen Hasen und Igel“ verglichen: Immer wenn der steuerpflichtige Bürger sich – sozusagen als Hase – erschöpft dem Ziel, nämlich dem Ende des Geschäftsjahres nähert, warte dort schon der Fiskus in der Gestalt des Igels mit einem geänderten Steuergesetz; dies dürfe so nicht sein!

### 3. Ansätze für eine neue Rückwirkungsdogmatik

In den letzten Jahren hat sich unter den Steuerrechtlern in Deutschland ganz überwiegend die Auffassung durchgesetzt, dass angesichts der häufigen Rückwirkungsbestrebungen des Steuergesetzgebers der Steuerbürger in stärkerem Maße als bislang vor gravierenden Eingriffen in getroffene Dispositionen geschützt werden muss. Aufgerufen sind hier in erster Linie die Gerichte. Allerdings erscheinen die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze insbesondere des BVerfG nicht hinreichend geeignet, diesen Schutz zu gewährleisten. Deshalb wird über eine neue Rückwirkungsdogmatik nachgedacht.

#### a) in der Literatur

Insbesondere in der Literatur mehren sich die Stimmen, die mehr Vertrauensschutz gegenüber rückwirkend belastenden steuerrechtlichen Regelungen einfordern. Allein im Jahre 2001 sind drei Habilitationsschriften zum Thema „Vertrauensschutz“<sup>42</sup> im weiteren Sinne vorgelegt worden.

Hierbei treten insbesondere Vorschläge zu einer neuen dispositionsbezogenen Rückwirkungsdogmatik in den Vordergrund<sup>43</sup>. Diese Vorstellungen zielen – zusammengefasst – auf einen einheitlichen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff. Danach soll eine Norm gegen das allgemeine Rückwirkungsverbot verstoßen, wenn sie Rechtsfolgen für vertrauensgeschützte Dispositionen ändert, die vor ihrer Verkündung als abgeschlossen zu beurteilen sind<sup>44</sup>. Der gebotene Vertrauensschutz soll in diesen Fällen einheitlich anhand einer Abwägung zwischen den für die Neuregelung sprechenden Belangen der Allgemeinheit und dem gegen die Einbeziehung von Altfällen sprechenden Kontinuitätsinteresse des betroffenen Steuerbürgers beurteilt werden<sup>45</sup>.

42 Hey, a. a. O. (Fn. 14); A. Leisner, a. a. O. (Fn. 20); K.-A. Schwarz, a. a. O. (Fn. 18).

43 Hey, a. a. O. (Fn. 14), S. 245 ff.; Jachmann, Thür. Verwaltungsblätter 1999, 269; Lang, WPg 1998, 163, 168, und in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., S. 106; Schaumburg, DB 2000, 1884.

44 Z. B. Lang, in: Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 43).

45 Jachmann, a. a. O. (Fn. 43).

*b) in der Rechtsprechung**aa) des BVerfG*

Bereits in seinem Urteil vom 19. Dezember 1961 (BVerfGE 13, 261), mit dem der 2. Senat des BVerfG die rückwirkende Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes für beschränkt Steuerpflichtige für den Veranlagungszeitraum 1951 durch das Gesetz zur Ergänzung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 20. Mai 1952 (BGBl. I S. 302) für nichtig erklärt hatte, hatte der Senat maßgebend auf die Steuerplanungssicherheit und einen entsprechenden Dispositionsschutz des Steuerpflichtigen abgestellt:

„Der Staatsbürger soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können; er muss darauf vertrauen können, dass sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt. In diesem Vertrauen wird der Bürger aber verletzt, wenn der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände ungünstigere Folgen knüpft als an diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Für den Bürger bedeutet Rechtssicherheit in erster Linie Vertrauensschutz.“

In der nachfolgenden Rechtsprechung des BVerfG ist dieser Ansatz zwar immer wieder zitiert, mit einer einzigen Ausnahme<sup>46</sup> sind aber rückwirkende steuerrechtliche Regelungen nicht mehr beanstandet worden. Erst mit seinem Beschluss vom 3. Dezember 1997<sup>47</sup> zur rückwirkenden Einschränkung der Sonderabschreibung für Handelsschiffe hat der 2. Senat des BVerfG einen wichtigen Schritt zur Verbesserung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht getan. Zwar hat das Gericht auch mit dieser Entscheidung, auf die ich nicht im Einzelnen eingehen will, im Ergebnis meines Erachtens eine nicht unbedenkliche rückwirkende gesetzliche Regelung abgesegnet<sup>48</sup>. Es hat aber eine maßgebende Einschränkung seiner bisherigen Rechtsprechung insofern vorgenommen, als es – erstmals – anerkennt, dass bei sog. Verschonungssubventionen (Sonderabschreibungen), die der Steuerpflichtige nur während des Veranlagungszeitraums annehmen kann, die betreffenden Dispositionsbedingungen vom Tag seiner Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage werden.

An diesen Beschluss hat der 2. Senat des BVerfG mit seiner Entscheidung zu den Sozialpfandbriefen<sup>49</sup> angeknüpft<sup>50</sup>. Ausdrücklich wird in dieser Entscheidung betont, dass steuerrechtliche Dispositionsbedingungen – und zwar ohne Unterscheidung nach Subventions- und Lenkungsnormen und sog. Fiskalnormen – vom Tag der Entscheidung an eine Vertrauensgrundlage bilden, auf die der Steuerpflichtige sein steuerlich geregeltes Verhalten stützt.

46 BVerfGE 72, 200.

47 BVerfGE 97, 67.

48 Zur Kritik an diesem Beschluss s. Nachweise bei Hey, a. a. O. (Fn. 14), S. 215, Fn. 57.

49 Beschluss v. 5. 2. 2002 – 2 BvR 305/93 und 348/93, BVerfGE 105, 17.

50 So auch *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter zu Heft 20–21, S. 13.

Es wird abzuwarten sein, ob das Gericht diese Linie fortführen und ob es insbesondere seine Grundsätze zum Dispositionsschutz auch ausdrücklich auf sog. Fiskalnormen übertragen wird. Es wird hierzu Gelegenheit haben; denn der BFH hat sich – ebenso wie die Finanzgerichte – in letzter Zeit mit einer ganzen Reihe von rückwirkenden steuergesetzlichen Regelungen beschäftigt und die eine oder andere Frage ist dem Bundesverfassungsgericht bereits zur Prüfung vorgelegt worden.

### *bb) des BFH*

Auch in der Rechtsprechung des BFH wird dem dispositionsbezogenen Vertrauensschutz besondere Bedeutung beigemessen:

(1) So hat der I. Senat des BFH bereits in seinem Vorlagebeschluss zum AStG vom 3. November 1982<sup>51</sup> mit dem Dispositionsschutz argumentiert und ausgeführt:

„Der Bürger muss bei seinen Dispositionen davon ausgehen können, dass das ordnungsmäßig gesetzte Recht in seinem zeitlichen Geltungsbereich die normierten Rechtsfolgen auslöst. Bei Steuertatbeständen, die an Handlungen anknüpfen, muss deshalb die Rechtsfolge bereits im Augenblick des Handelns gesetzlich vorgesehen sein (BVerfGE 13, 261, 271). Der Gesetzgeber dürfte deshalb nicht Veräußerungsvorgänge, die nach geltendem Recht nicht einkommensteuerpflichtig sind, rückwirkend der Einkommensteuer unterwerfen, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gesetz noch innerhalb der laufenden Veranlagungsperiode ergehen sollte. Für Steuertatbestände, die nicht an Handlungen, sondern an andere Vorgänge anknüpfen, kann grundsätzlich nichts anderes gelten. Auch in diesen Fällen muss der Bürger darauf vertrauen können, dass der Gesetzgeber nicht bereits verwirklichte Tatbestände anderen Rechtsfolgen unterwirft als den im Zeitpunkt ihrer Vollendung geltenden“.

(2) Auch der IX. Senat des BFH hat mit seinem Beschluss vom 5. März 2001<sup>52</sup>, mit dem er im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der rückwirkenden Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke von 2 auf 10 Jahre durch § 23 EStG i. d. F. des StEntlG 1999 pp geäußert hat, auf das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die zum Zeitpunkt seiner Disposition geltende Rechtslage abgestellt. Der Senat hatte einen Fall zu beurteilen, bei dem der Steuerpflichtige im Jahre 1990 ein bebauten Grundstück gekauft und dieses im April 1999 verkauft hatte, nachdem er bereits im Jahre 1997 einen Makler mit dem Verkauf beauftragt hatte. Im Gegensatz zu dem Finanzamt und dem Finanzgericht hat der BFH die Vollziehung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides soweit ausgesetzt, als das FA den Veräußerungsgewinn aus diesem Verkauf besteuert hat. Der IX. Senat hat die im Schrifttum umstrittene Frage, ob die neue Regelung eine verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässige sog. „echte Rückwirkung“ oder lediglich eine regelmäßig verfassungsrechtlich zulässige sog. „unechte Rück-

51 I R 3/79, a. a. O. (Fn. 39).

52 IX B 90/00, BFHE 195, 205, BStBl. II 2001, 405.

wirkung“ im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entfalte, ausdrücklich offen gelassen, da im Rahmen der gebotenen summarischen Prüfung schon bei der Annahme einer sog. unechten Rückwirkung schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel bestünden. Die rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist führe dazu, dass auch Anschaffungsvorgänge über Grundstücke in die Besteuerung einbezogen würden, für die die sog. Spekulationsfrist des § 23 EStG a. F. abgelaufen war, so dass das Grundstück aus der „Steuerverstrickung“ ausgeschieden war. Insoweit erfasse die Vorschrift auch eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in Form einer Wertsteigerung des Privatvermögens, die in einem – bislang steuerrechtlich unerheblichen – Zeitraum zwischen der „Steuerverstrickung“ und der Veräußerung eingetreten sei. Im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat der Senat das betätigte Vertrauen des Antragstellers, dass er in der im Vertrauen auf das zu diesem Zeitpunkt – und zwar seit 1925 unverändert – geltende Recht vorgenommenen Anschaffung des betreffenden Grundstücks gesehen hat, als schutzwürdig beurteilt. Wenn es dem Gesetzgeber nach dem vorhin angesprochenen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur rückwirkenden Einschränkung der Sonderabschreibung für Handelsschiffe dem Grunde nach verwehrt sei, das betätigte Vertrauen des Steuerpflichtigen auf einmal geschaffene Dispositionsgrundlagen durch rückwirkende Streichung von begünstigenden Subventionsnormen zu enttäuschen, müsse es ihm erst recht von Verfassungen wegen verwehrt sein, ein vergleichbares Vertrauen durch die Ausweitung einer Eingriffsnorm zu enttäuschen.

Der Steuerpflichtige könne zwar nicht ohne weiteres darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber steuerrechtliche Freiräume für alle Zukunft aufrecht erhalte und eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage dauerhaft erhalten bleibe. Im Streitfall führe die Anerkennung eines verfassungsrechtlich geschützten, hinreichend gewichtigen Vertrauenstatbestandes jedoch dazu, dass der Gesetzgeber gehalten gewesen sei, bei der Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke jedenfalls diejenigen Fälle in eine schonende, dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung tragende Übergangsregelung einzubetten, in denen – wie im Streitfall – die Spekulationsfrist des § 23 EStG a. F. bereits vor dem 1. Januar 1999 (dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des StEntG 1999 pp) abgelaufen war<sup>53</sup>.

Mittlerweile liegt dem IX. Senat des BFH zu diesem Streitfall das Hauptsachverfahren vor<sup>54</sup>, das demnächst zur Entscheidung ansteht.

53 Im Zusammenhang mit dieser Entscheidung wird der BFH „als Wegbereiter des dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriffs“ (Pleyer, NJW 2001, 1985) bezeichnet.

54 Inzwischen hat der BFH gemäß Art. 100 Abs. 1 GG das BVerfG angerufen (Beschluss v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BFHE 204, 228; Az. des BVerfG: 2 BvL 2/04).



Inzwischen hat zu demselben Fragenkomplex das *Finanzgericht Köln* das Bundesverfassungsgericht mit Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 25. Juli 2002<sup>55</sup> angerufen<sup>56</sup>. Dieser Fall unterscheidet sich von dem geschilderten Streitfall des BFH zusätzlich dadurch, dass der Verkauf dort im Jahre 1999 vor dem In-Kraft-Treten des StEntlG 1999 pp stattgefunden hatte.

(3) Schließlich stellt auch der XI. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 6. November 2002<sup>57</sup> zu § 34 EStG auf das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die zum Zeitpunkt der Vereinbarung der (Entlassungs-)Entschädigung geltende Rechtslage ab. Er hat dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die zum 1. Januar 1999 in Kraft getretene neue Regelung des § 34 EStG i. d. F. des StEntlG 1999 pp, wonach Entschädigungen nicht mehr mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, sondern nach der sog. Fünftelregelung ermäßigt versteuert werden, mit dem Grundgesetz insoweit vereinbar ist, als eine im Jahre 1999 ausgezahlte, aber bereits im Jahre 1998 vereinbarte Entschädigung mit einer höheren Einkommensteuer belegt wird. Der Streitfall betrifft einen Steuerpflichtigen, dessen Arbeitsverhältnis auf Veranlassung seines Arbeitgebers mit Vereinbarung vom 24. Juli 1998 gegen Zahlung einer Abfindung zum 31. März 1999 beendet wurde. Der Arbeitgeber zahlte die Abfindung am 30. März 1999 aus und behielt davon Lohnsteuer in Höhe des halben Steuersatzes ein. Nach Verkündung des StEntlG 1999 pp (am 31. März 1999) forderte das Finanzamt vom Steuerpflichtigen zu wenig erhobene Lohnsteuer in Höhe von rund 10 000 DM nach.

Während der XI. Senat des BFH das rückwirkende In-Kraft-Treten des § 34 EStG i. d. F. des StEntlG 1999 pp mit Beschluss vom 27. August 2002<sup>58</sup> insoweit als verfassungsgemäß beurteilt hatte, als hiervon Entschädigungen erfasst werden, die zu einem Zeitpunkt vereinbart wurden, in dem die beabsichtigte Gesetzesänderung bekannt war, erachtet er die Anwendung der sog. Fünftel-Regelung im Streitfall als einen Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Verbot der Rückwirkung von Steuergesetzen: Ausgehend von der bisherigen Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts geht der Senat vom Vorliegen einer sog. unechten Rückwirkung aus. Auch diese bedürfe vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes jedoch einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändere. Belastende Steuergesetze dürften ihre Wirksamkeit grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen. Die notwendige Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtspositionen des Einzelnen auf der

55 13 K 460/01, EFG 2002, 1236.

56 Az. des BVerfG: 2 BvL 14/02.

57 XI R 42/01, BFHE 200, 560, BStBl. II 2003, 257.

58 XI B 94/02, BFHE 199, 566, BStBl. II 2003, 18.

einen Seite und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl auf der anderen Seite schlage im Streitfall zu Gunsten des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen aus. Dieser habe nämlich mit der Unterzeichnung der Vereinbarung über die Entlassungsentschädigung im Juli 1998 darauf vertrauen dürfen, dass es bei der Besteuerung von Entschädigungen mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes bleibe. Hierfür spreche, dass der Gesetzgeber ausdrücklich noch mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 – trotz anderweitiger Vorschläge (vgl. z. B. die sog. Petersberger Beschlüsse) – die Besteuerung dieser Einkünfte befristet für die Zeit bis einschließlich 2001 geregelt habe. Obgleich ihm die Fehlentwicklung der Tarifbegünstigung seit Jahren bekannt gewesen sei, habe er sich zumindest für den genannten Zeitraum ausdrücklich gegen eine methodische Umgestaltung und gegen eine vollständige Abschöpfung der überschießend begünstigenden Wirkung der Tarifnorm entschieden. Damit habe der Gesetzgeber einen besonders schätzenswerten Vertrauenstatbestand unter anderem auch für das Streitjahr 1999 geschaffen. Für den Kläger habe – wie für andere Steuerpflichtige – kein Anlass bestanden, an der begünstigenden Besteuerung mit dem halben Steuersatz im Zeitpunkt der Vereinbarung der Entlassungsentschädigung zu zweifeln. Der Senat habe auch kein besonderes und den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz des Klägers überwiegendes Gemeinwohlinteresse an der rückwirkenden Gesetzesänderung erkennen können. Insbesondere stelle die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen noch kein derartiges überwiegendes Gemeinwohlinteresse dar, weil durch dieses Ziel jedes, auch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht werden könnte.

#### 4. Exkurs

##### a) Die Rechtsprechung des Österreichischen VfGH zur Rückwirkungsfrage<sup>59</sup>

In seiner früheren Rechtsprechung hatte sich der Österreichische VfGH zur Rückwirkungsfrage zunächst sehr zurückgehalten. Er hatte stets ausgesprochen, dass die Bundesverfassung es dem Gesetzgeber nicht verwehre,

„Abgabenvorschriften mit rückwirkender Kraft auszustatten, soweit diese Rückwirkung mit dem Gleichheitsgebot vereinbar ist“<sup>60</sup>.

Es sei

„Sache des Gesetzgebers, ob er der Rechtskraft oder der gleichmäßigen Behandlung zeitgleich gelagerter Sachverhalte den Vorzug gibt“<sup>61</sup>.

59 Hierzu im einzelnen: *Ruppe*, Rückwirkung von Abgabengesetzen. Gedanken zur Jurisdikatur des VfGH, in FS für L. Adamovich, Wien/New York 1992, 567 ff.; *Heidinger*, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92; *Hügel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht, ÖStZ 1997 Sonderheft August, 9.

60 VfSlg 9483/1982.

61 VfSlg 8589/1979.

Inhaltliche Aussagen zu verfassungsrechtlichen Grenzen einer Rückwirkung von Abgabengesetzen konnten der Rechtsprechung nicht entnommen werden.

Ein „Wandel der Judikatur“<sup>62</sup> zeichnete sich ab mit den sog. Pensionserkenntnissen aus den Jahren 1987/1988, mit denen der VfGH die Einführung pensionsrechtlicher Ruhensbestimmungen wegen – bislang geduldeten – schwerwiegender und plötzlicher Beeinträchtigungen erworbener Rechtspositionen beanstandete, auf deren Bestand der Normadressat vertrauen konnte und die nicht durch besondere öffentliche Interessen gerechtfertigt waren<sup>63</sup>.

Einen weiteren bedeutsamen Schritt stellte die anschließende Erkenntnis vom 5. Oktober 1989 zu der rückwirkenden Anwendung des § 23 a EStG i. d. F. des Abgabenänderungsgesetzes 1987 bis zum Veranlagungszeitraum 1982 dar. Diese Entscheidung, mit der erstmals eine rückwirkende abgabenrechtliche Regelung inhaltlich als verfassungswidrig beurteilt worden ist, wird als „Ausgangspunkt des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes im Abgabenrecht“<sup>64</sup> in Österreich bezeichnet. Hiernach führen

„gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis (...), wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden)“<sup>65</sup>.

Dieser Ansatz ist in den Folgejudikaten des VfGH weitergeführt worden<sup>66</sup> und hat dazu geführt, dass der VfGH rückwirkend belastende Abgabenvorschriften wegen Verletzung des Gleichheitssatzes dann als unzulässig erachtet, wenn die Normunterworfenen

- durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht
- in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und
- nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen.

Hierbei kommt der Voraussetzung „berechtigtes Vertrauen auf die Rechtslage“ besondere Bedeutung zu. Ein schutzwürdiges „berechtigtes Vertrauen“ (und damit eine unzulässige „echte Rückwirkung“) liegt nur dann vor, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines bereits (vollständig) verwirklichten Tatbestandes nachträglich ändert. Keine schutzwürdige Position soll hingegen dann vorliegen, wenn Dispositionen im Vertrauen auf zukünftige Rechtsfolgen getätigt

62 *Heidinger*, a. a. O. (Fn. 59), S. 93.

63 Z. B. VfSlg 11309/1987 und VfSlg 11665/1988.

64 *Hügel*, a. a. O. (Fn. 59), S. 15.

65 VfSlg 12186/1989, S. 287.

66 S. dazu im einzelnen *Ruppe*, a. a. O. (Fn. 59), S. 571 ff.; *Hügel*, a. a. O. (Fn. 59), S. 16 ff.; jüngst VfGH v. 13. 3. 2003 – G 334/02, noch n. v., zum rückwirkenden Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Finanzanlagen.

werden und der Gesetzgeber das Gesetz vor Eintritt dieser zukünftigen Rechtsfolgen ändert, weil der Normadressat grundsätzlich nicht auf die Fortgeltung einer Rechtslage vertrauen darf. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Gesetzgeber gezielt Anreize für bestimmte Dispositionen geschaffen hat, etwa dann,

„wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird“<sup>67</sup>.

Die rückwirkende Verlängerung des Veräußerungszeitraumes von fünf auf zehn Jahre für Veräußerungen von Grundstücken im EStG 1988 hat der VfGH mit Erkenntnis vom 21. Juni 1993<sup>68</sup> für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet, weil er den maßgeblichen Besteuerungstatbestand allein in dem Verkauf des Grundstücks gesehen und damit das Vorliegen einer rückwirkenden Regelung verneint hat<sup>69</sup>.

#### *b) Die Beurteilung rückwirkend belastender Regelungen durch den EuGH*

Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig sein und ihre Anwendung muss für die Betroffenen vorhersehbar sein<sup>70</sup>. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verbiete deshalb im allgemeinen, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsaktes der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen<sup>71</sup>; er habe aber nicht die Unabänderlichkeit einer Regelung zur Folge<sup>72</sup>. Zu berücksichtigen sei, dass es Sachverhalte gebe, die es erforderten, die geltenden Vorschriften an veränderte Gegebenheiten – z. B. an Konjunkturschwankungen – anzupassen<sup>73</sup>. Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot sind nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch allenfalls zulässig, wenn das angestrebte Ziel eine Rückwirkung verlangt, das berechnete Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist<sup>74</sup> und der Rechtsakt die Rückwirkung ausdrücklich vorsieht.

Diese Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit gehören nach der Beurteilung des EuGH als aus dem primären Gemeinschaftsrecht abgeleitete Grundsätze zum zwingenden Gemeinschaftsrecht. Sie beanspruchen Gültigkeit für alle Rechtshandlungen der Gemeinschaft und dementsprechend auch für nationale Regelungen mit innergemeinschaftlichem Bezug<sup>75</sup> oder die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht durch nationale Regelungen<sup>76</sup>.

67 VfSlg 13657/1993.

68 VfSlg 13461/1993.

69 Zur Kritik an dieser Entscheidung s. *Prodinger*, ÖStZ 1994, 313.

70 Urteil v. 22. 2. 1984, Rs. 70/83 – Kloppenburg –, Slg. 1984, 1075.

71 Vgl. Urteil v. 25. 1. 1979, Rs. 99/78 – Decker –, Slg. 1979, 101.

72 Urteil v. 8. 2. 2000, C-17/98, Slg. 2000, I-675.

73 Urteil v. 8. 2. 2000, a. a. O. (Fn. 72).

74 Urteil v. 25. 1. 1979, a. a. O. (Fn. 71).

75 Vgl. Urteil v. 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225.

76 Urteil v. 7. 5. 1998, C-390/96, Slg. 1998, I-2553.

Auf diese Rechtsprechung des EuGH hat der V. Senat des BFH seinen Vorlagebeschluss an den EuGH vom 30. November 2000<sup>77</sup> zu der Ratsermächtigung vom 28. Februar 2000 zur Begrenzung des Vorsteuerabzugs bei Fahrzeugen auf 50 v. H., und zwar hinsichtlich der Frage der Gültigkeit der Rückwirkung der Entscheidung auf den 1. April 1999 gestützt. Anhaltspunkte für eine ausnahmsweise zulässige Rückwirkung hat der V. Senat des BFH bei der zur Prüfung vorgelegten Regelung nicht gesehen.

#### **IV. Eigene Vorstellungen zur Begrenzung einer Rückwirkung belastender Steuergesetze**

Unabhängig davon, in welche Richtung sich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender steuerrechtlicher Regelungen entwickelt, möchte ich Ihnen gerne noch einige Gedanken dazu vortragen, wie aus meiner Sicht eine Verbesserung des Vertrauensschutzes erzielt werden kann.

##### **1. Grundsatz des In-Kraft-Tretens von Gesetzen „ex nunc“**

Wünschenswert wäre es zunächst, dass der Gesetzgeber jede Art von gesetzlichen Regelungen grundsätzlich mit Wirkung „ex nunc“, d. h. ab dem Zeitpunkt der Verkündung des jeweiligen Gesetzes in Kraft setzt. Schon *Platon* hat vor mehr als 2000 Jahren gesagt: „Gesetze erlasse der Staat, weil sie ihm nützlich erscheinen, aber für die Zukunft“<sup>78</sup>. Auf diese Weise würde dem Vertrauensschutz des Rechtsunterworfenen am besten gedient.

Aber erstens bin ich nicht so naiv, zu glauben, dass der Steuergesetzgeber zukünftig völlig von seinen Rückwirkungsbestrebungen ablässt. Und zweitens wäre damit das Problem des Vertrauensschutzes im Steuerrecht noch nicht gelöst, das in ganz besonderer Weise von sog. gestreckten oder Dauersachverhalten geprägt wird und bei dem sich daher die Frage eines Vertrauensschutzes auch dann stellt, wenn verschärfende Regelungen nur „ex nunc“ in Kraft gesetzt werden.

##### **2. Zur „echten“ Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen)**

Ich plädiere zunächst dafür, die bisherige Rückwirkungsdogmatik mit ihrer Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung nicht vollends aufzugeben, sondern sie zu modifizieren.

<sup>77</sup> V R 30/00, BFHE 193, 174.

<sup>78</sup> Zitiert nach *Heidinger*, a. a. O. (Fn. 59).

Ich meine, man sollte daran festhalten, Regelungen mit einer „echten“ Rückwirkung, die ich mit der Formulierung von *Klaus Vogel*<sup>79</sup> auf die Fallgestaltungen erstrecken möchte, in denen „eine im Gesetz neu oder verändert vorgesehene Rechtsfolge auch dann oder nur in Fällen gelten soll, in denen ihre Tatbestandsvoraussetzungen ausschließlich vor Verkündung des Gesetzes erfüllt worden sind“, grundsätzlich für unzulässig zu halten. So könnte man den Bereich der abgeschlossenen Sachverhalte und insbesondere auch der abgeschlossenen Veranlagungszeiträume, denen ja im Hinblick auf das Jährlichkeitsprinzip als materiell konstituierendes Merkmal der periodischen Veranlagungssteuern<sup>80</sup> maßgebende Bedeutung zukommt, verfassungsrechtlich am besten gegen rückwirkend belastende Regelungen „abschotten“. Zugleich wäre damit auch das Problem der sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung für diejenigen Fälle bereits verwirklichter steuerrechtlicher Tatbestandsmerkmale zutreffend gelöst.

a) *Beschränkung der Zulässigkeit auf Fälle „zwingender Gründe des gemeinen Wohls“*

Allerdings kann dieses Ergebnis, das m. E. zur Gewährleistung eines angemessenen Vertrauensschutzes notwendig ist, nur erreicht werden, wenn auf die in der Rechtsprechung des BVerfG bislang berücksichtigten Ausnahmen insoweit verzichtet wird, als nicht unstreitig übergeordnete Gründe ein Zurücktreten des Vertrauensschutzes gebieten.

Das BVerfG hat – wie oben dargestellt – Rückbewirkungen von Rechtsfolgen regelmäßig mit dem Ausnahmetatbestand der „zwingenden Gründe des gemeinen Wohls“ gerechtfertigt. *Anna Leisner-Egensperger*<sup>81</sup> hat bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass das Gericht jedoch bislang keine Definition dieses Ausnahmetatbestandes gegeben hat. Sieht man sich einzelne Entscheidungen an<sup>82</sup>, so gewinnt man den Eindruck, dass allein die zeitnahe Umsetzung einer gesetzgeberischen Entscheidung zur Änderung steuerrechtlicher Regelungen den Anforderungen dieses Ausnahmetatbestandes genügt. Dies wird bereits den Vorgaben der Rechtsprechung des BVerfG selbst nicht gerecht; denn dieses verlangt zur Rechtfertigung einer echt rückwirkenden Regelung „zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind“<sup>83</sup>. Angesichts der allgemein anerkannten, besonderen Bedeutung der beiden Verfassungsprinzipien der Kontinuitätsgewähr und des Vertrauensschutzes für den wirtschaftlich handelnden Steuerpflichtigen kann ich einen solchen „übergeordneten Grund“ eigentlich nur in einer derartig ernstlich bedrohten Haushaltslage erkennen, die das ordnungsgemäße Funktionieren des

79 In FS Heckel, 1999, S. 875, 878.

80 S. dazu *P. Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 20), S. 225.

81 *StuW* 1998, 254, 263 f.

82 Z. B. BVerfGE 97, 67, 78 ff.

83 BVerfGE 13, 261, 273; 30, 367, 390 f.

Staates gefährdet erscheinen lässt<sup>84</sup>. Dementsprechend müsste als Ausnahme von einem absoluten Rückwirkungsverbot ein Notstandsvorbehalt für rückwirkende Steuergesetze in Fällen einer bedrohlichen Haushaltslage akzeptiert werden<sup>85</sup>.

### b) Verzicht auf weitere Ausnahmen

Daneben vermag ich eine Notwendigkeit für sonstige Ausnahmen im Rahmen der echten Rückwirkung nicht zu erkennen. Zu Recht hat *Heide Schaumburg*<sup>86</sup> deutlich gemacht, dass gerade für den Bereich des Steuerrechts, die in der Rechtsprechung des BVerfG entwickelten Ausnahmefälle entweder regelmäßig vorliegen dürften („der Bürger muss mit der Neuregelung rechnen; die bisherige Rechtslage war unklar und verworren“) oder aber ohne Bedeutung sind („die bisherige Regelung war ungültig“). Für den sog. Bagatellvorbehalt sehe ich überhaupt keine Notwendigkeit.

Mit diesen Vorgaben ließe sich nach meiner Einschätzung ein allgemein für geboten erachteter Vertrauensschutz in den Fällen „echter Rückwirkung“ in zuverlässiger Weise gewinnen als im Wege einer Abwägung zwischen dem Vertrauensschutzinteresse des Steuerpflichtigen auf der einen Seite und dem Gestaltungsinteresse des Gesetzgebers auf der anderen Seite. Auch wenn z. B. *Johanna Hey*<sup>87</sup> – mit Recht – die in dem sog. Abwägungsmodell liegenden Chancen der Möglichkeit eines Interessenausgleichs betont, so scheinen mir jedoch die darin liegenden Risiken angesichts des an der bisherigen restriktiven Rechtsprechung des BVerfG orientierten Rechtsbewusstseins deutlich zu überwiegen. Daher trete ich für ein nahezu ausnahmsloses Verbot „echt rückwirkend“ belastender Steuergesetze i. S. der oben zitierten *Vogel'schen* Definition ein.

### 3. Zur „unechten“ Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung)

Anders verhält es sich in Fällen der sog. „unechten“ Rückwirkung (tatbestandlichen Rückanknüpfung). Allerdings ist auch hier die neuere Rechtsprechung des BVerfG zu beachten, nach der steuerrechtliche Dispositionsgrundlagen vom Tag der wirtschaftlichen Entscheidung des Steuerpflichtigen eine Vertrauensgrundlage bilden, auf die dieser sein steuerlich geregeltes Verhalten stützt<sup>88</sup>.

84 Vgl. auch BFH v. 19. 6. 1951, a. a. O. (Fn. 1), der rückwirkende Normen nur unter „besonderen Umständen, z. B. zur Abwehr von Notständen in Krisen und Notzeiten“ zulassen will.

85 Vgl. *Meyer-Cording*, JZ 1952, 161, 166, für den Fall der Nichtigerklärung einer über längere Zeit angewendeten Steuerrechtsnorm, die zu erheblichen Steurrückerstattungsansprüchen mit schwerwiegenden Folgen für den öffentlichen Haushalt führt.

86 A. a. O. (Fn. 42), S. 1886.

87 A. a. O. (Fn. 14), S. 242.

88 BVerfGE 97, 67, 80; 105, 17, 40.

Daher dürfen belastende Steuergesetze ein schutzwürdiges Vertrauen nicht ohne hinreichende Rechtfertigung enttäuschen<sup>89</sup>.

Hierin liegt m. E. eine Abkehr von der früheren Rechtsprechung, wonach eine sog. „unechte“ Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) grundsätzlich zulässig sein sollte. Stattdessen hat nunmehr dann, wenn der Gesetzgeber an ein bereits vor der Verkündung des Gesetzes „ins Werk gesetzte“ Verhalten des Steuerpflichtigen nachträglich ungünstigere Rechtsfolgen knüpft, in jedem Einzelfall eine Abwägung dahin stattzufinden, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende günstigere Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen<sup>90</sup>.

a) *Vorrangige Berücksichtigung eines „betätigten Vertrauens“ des Steuerpflichtigen*

Bei dieser Abwägung ist dem sog. „betätigten Vertrauen“<sup>91</sup> des Steuerpflichtigen besonderes Gewicht beizumessen. Hierunter ist die wirtschaftliche Disposition des Stpfl. zu verstehen, die er bewusst im Hinblick auf eine bestehende steuerrechtliche Regelung, auf die er grundsätzlich bis zu einer im Gesetzblatt verkündeten Änderung vertrauen darf, getroffen hat.

Hat ein Steuerpflichtiger z. B. ein Wirtschaftsgut gezielt im Hinblick auf eine Sonderabschreibungsmöglichkeit angeschafft und entspricht sein Verhalten auch der mit der Abschreibungsregelung verfolgten gesetzgeberischen Intention, so kommt dem „betätigten Vertrauen“ des Steuerpflichtigen bei der Abwägung zwischen seinem Bestandsinteresse und dem Gestaltungsinteresse des Gesetzgebers eine besondere Bedeutung zu. Dieses gewinnt zusätzlich an Gewicht, wenn der Gesetzgeber eine steuerliche Vergünstigung für einen befristeten Zeitraum (z. B. Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz auf fünf Jahre) anbietet; denn aus einer solchen zeitlichen Befristung lässt sich ein besonderer Bindungswille des Gesetzgebers herleiten<sup>92</sup>. Dürfte der Gesetzgeber eine solche befristete steuerliche Vergünstigung auch mit Wirkung gegenüber einem Steuerpflichtigen ohne weiteres aufheben, der hierauf vertrauend investiert hat und dessen Sonderabschreibungszeitraum noch läuft, so würde dessen vertrauensgeschützte Rechtsposition bis an die Grenze der Rechtsverweigerung entwertet.

Ist es dem Gesetzgeber aber von Verfassungs wegen grundsätzlich verwehrt, das „betätigte Vertrauen“ des Steuerpflichtigen auf einmal geschaffene Dispositionsgrundlagen durch rückwirkende Streichung von begünstigenden Subventionsnormen zu enttäuschen, muss es ihm vor diesen Hintergrund erst recht

89 BVerfGE 105, 17, 37.

90 BVerfGE 105, 17, 37.

91 S. hierzu bereits BVerfGE 75, 246, 280.

92 Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 50), S. 14.



verwehrt sein, ein vergleichbares Vertrauen durch Ausweitung einer Eingriffsnorm zu enttäuschen. Dementsprechend ist z. B. bei der Frage der Rückerstreckung der 10-Jahres-Frist für Veräußerungsgeschäfte – entgegen z. B. der Auffassung des Finanzgerichts Köln in seinem Vorlage- und Aussetzungsbeschluss vom 25. Juli 2002<sup>93</sup> – für das Maß des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes weder auf den Zeitpunkt der Entstehung der Einkommensteuer noch allein auf den der Veräußerung des Grundstücks durch den Steuerpflichtigen abzustellen; vielmehr ist nach meiner Auffassung schon das zeitlich früher einzuordnende betätigte Vertrauen des Steuerpflichtigen auf einmal geschaffene wirtschaftliche Dispositionsgrundlagen – hier also die Entscheidung über den Einsatz von finanziellen Mitteln zur nichtsteuerbaren Vermögensbildung in Form eines Immobilienerwerbs – von Verfassungs wegen als schutzwürdig zu erachten.

### *b) Grundsätzliches Gebot schonender Übergangsregelungen*

Hieran schließt sich die Frage an, in welcher Weise dem schutzwürdigen Vertrauen Rechnung zu tragen ist. Die Antwort muss je nach dem Gewicht des Anspruchs des Steuerpflichtigen auf den Schutz seines „betätigten Vertrauens“ einerseits und der Berechtigung des Gesetzgebers zu einer Gesetzesänderung andererseits unterschiedlich ausfallen. Während sich z. B. eine kurzfristige Sonderabschreibungsregelung unter bestimmten Voraussetzungen m. E. als „unantastbar“ erweisen kann, kann eine unbefristete und über Jahrzehnte wirkende Steuerbefreiung – wie zu den Sozialpfandbriefen entschieden<sup>94</sup> – ohne verfassungsrechtliche Schranken aufgehoben werden.

Für den Regelfall aber verlangt der verfassungsrechtlich gebotene Vertrauensschutz bei einer belastenden Änderung von Steuergesetzen, die an bereits getroffene wirtschaftliche Dispositionen des Steuerpflichtigen anknüpft, den Erlass schonender Übergangsregelungen<sup>95</sup>. Bei jeder neuen, in irgend einer Weise auf bereits getroffene wirtschaftliche Disposition einwirkenden steuerrechtlichen Regelungen sollte sowohl bei Subventions- oder Lenkungs Vorschriften wie auch bei sog. Fiskalnormen<sup>96</sup> im Einzelfall – wie bereits dargestellt – zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Rechtsposition des Einzelnen einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits abgewogen werden. Hiernach dürfte dem im Eingriffsrecht tätigen Steuergesetzgeber unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit im Regelfall – d. h. immer dann, wenn nicht ausnahmsweise die sofortige Anwendung neuer gesetzlicher Regelungen aus übergeordneten Gründen tatsächlich geboten ist – durchaus zuzumuten sein, schonende Über-

93 A. a. O. (Fn. 54).

94 BVerfGE 105, 17.

95 P. Kirchhof, a. a. O. (Fn. 20), S. 224.

96 So auch Offerhaus, DB 2001, 556, 559.

gangsregelungen vorzusehen. Als nachahmenswertes Beispiel könnte z. B. die Übergangsregelung bei der Abschaffung der Besteuerung des selbstgenutzten Wohnungseigentums gelten, mit der der Gesetzgeber beim Übergang von der sog. Investitionsgut- zur Konsumgutlösung im Jahre 1987 dem Vertrauensschutz derer Rechnung getragen hat, die im Hinblick auf die frühere Nutzungswertbesteuerung in selbst genutztes Wohneigentum investiert hatten.

## V. Resümee

Natürlich bin ich mir bewusst, dass meine dargelegten Vorstellungen über das hinausreichen, was bislang in der Rechtsprechung als von Verfassungs wegen erforderlich angesehen worden ist. Auch ist mir klar, dass neben dem Gesetzgeber, auf den sich mein Beitrag heute beschränkt, auch die Verwaltung und die Rechtsprechung – insbesondere angesichts unseres sich ständig ändernden Steuerrechts – aufgerufen sind, dem Anspruch des steuerpflichtigen Bürgers auf Vertrauensschutz in angemessener Weise Rechnung zu tragen. Nur so können wir wieder zu einem einigermaßen verlässlichen Steuerrecht gelangen, das dem Steuerpflichtigen die für die in Deutschland dringend notwendigen Investitionen erforderliche Planungssicherheit verschafft.

Ich möchte schließen mit einem weiteren Zitat aus einem dissenting vote, und zwar des früheren Bundesverfassungsrichters *von Schlabrendorff* zu einer Entscheidung, mit der das Bundesverfassungsgericht über eine nachträgliche, die Versicherten benachteiligende gesetzliche Änderung des Rentenversicherungsrechts aus dem Jahre 1973 zu entscheiden hatte<sup>97</sup>: „Kein ehrbarer Kaufmann – so *von Schlabrendorff* – könnte so handeln. Nun ist gewiss der Staat kein ehrbarer Kaufmann, aber er täte vielleicht gut daran, sich in seinem Verhalten den ehrbaren Kaufmann zum Vorbild zu nehmen.“

---

97 BVerfGE 37, 414, 418.

# Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz

Prof. Dr. *Johanna Hey*  
Universität Düsseldorf

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Die Bedeutung der Fehlerhaftigkeit eines Gesetzes für die Vertrauensschutzprüfung</li><li>II. Fehler und Fehlerfolgen von Gesetzen<ul style="list-style-type: none"><li>1. Verfassungswidrige Gesetze</li><li>2. Fehlerhaftigkeit unterhalb der Schwelle der Verfassungswidrigkeit: „Noch verfassungsmäßige“ Rechtslagen, „verfehlt“ Gesetze, „Missstände einer Gesetzeslage“</li><li>3. Unklare Rechtslage, „redaktionelle“ Fehler, Gesetzeslücken</li></ul></li><li>III. Eignung des fehlerhaften Steuergesetzes als Vertrauensgrundlage<ul style="list-style-type: none"><li>1. Vertrauen in den Rechtsschein eines gültigen Gesetzes</li><li>2. Keine Vertrauensgrundlage bei unklarer oder lückenhafter Rechtslage?</li><li>3. (Fehl)urteile als Vertrauensgrundlage</li></ul></li><li>IV. Schutzwürdigkeit des Vertrauens</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>1. Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit<ul style="list-style-type: none"><li>a) Erkennbarkeit der Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen</li><li>b) Erkennbarkeit der Europarechtswidrigkeit von Steuergesetzen</li></ul></li><li>2. Schutzwürdiges Vertrauen in die Lückenhaftigkeit des Gesetzes?</li><li>3. Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die Fehlerhaftigkeit des Gesetzes?</li><li>V. Das fehlerhafte Steuergesetz in der Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen<ul style="list-style-type: none"><li>1. Änderung fehlerhafter Steuergesetze als Gemeinwohlgebot</li><li>2. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsgebote</li><li>3. Europarechtliche Rückwirkungsgebote</li></ul></li><li>VI. Resümee</li></ul> |
|--|--|

## I. Die Bedeutung der Fehlerhaftigkeit eines Gesetzes für die Vertrauensschutzprüfung

Darf der Steuerpflichtige auch auf das fehlerhafte Gesetz vertrauen? Diese Frage ist aus dogmatischer Sicht die eigentliche Nagelprobe des Vertrauensschutzes, denn hier prallen Verfassungssätze von gleichem Rang scheinbar unversöhnlich aufeinander: *Rechtsrichtigkeit* und *Rechtssicherheit*, *Gemeinwohlinteresse* und *individuelles Vertrauen*. Gemeinhin wird in der Vertrauensschutzdebatte nach *Rückwirkungsverboten*<sup>1</sup> gesucht, hier geht es dagegen um die Frage nach etwaigen *Rückwirkungsgeboten*. Wie der Inhalt unterliegt auch

1 S. in diesem Band die Beiträge von *Birk*, S. 9 ff.; *Mellinghoff*, S. 25 ff. und *Spindler*, S. 69 ff.

die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs von Gesetzen grundsätzlich der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers<sup>2</sup>. Steht kein Rückwirkungsverbot entgegen, *kann* er Gesetze rückwirkend in Kraft setzen, *muss* dies jedoch nicht. Es ist dem Gesetzgeber unbenommen, im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit Vertrauensschutz zu gewähren, und er wird dies – wenn die Übergangsregelung finanzierbar ist – häufig auch tun. Geht es aber um die Beseitigung einer fehlerhaften Rechtslage, dann verdichtet sich zunächst die inhaltliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers zu einem Änderungsgebot. In zeitlicher Hinsicht stellt sich die Frage, ob der Fehler auch für die Vergangenheit behoben werden muss, ob also die Pflicht zur Änderung auch eine Pflicht zu *rückwirkender* Änderung beinhaltet. Dies rechtfertigt die Absichtung des Themas „Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz“.

Dabei kann sich die Fehlerhaftigkeit eines Gesetzes auf allen Ebenen der Vertrauensschutzprüfung auswirken, zunächst bei der *Vertrauensgrundlage*, dann im *Vertrauen* und schließlich bei der *Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen*:

1. Ist das fehlerhafte Steuergesetz als Vertrauensgrundlage ungeeignet, so scheidet die Gewährung von Vertrauensschutz von vornherein aus. Die Abwägungsebene wird nicht erreicht.
2. Der Bürger kann Dispositionsschutz nur dann beanspruchen, wenn er *im Vertrauen* auf den Bestand der Rechtslage disponiert hat. Kannte er die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage oder hätte er sie kennen können, kann dies die Entstehung von Vertrauen verhindern.
3. Akzeptiert man hingegen auch das fehlerhafte Gesetz als geeignete Vertrauensgrundlage und war die Fehlerhaftigkeit nicht evident, so wirkt sich die Qualität des Gesetzes erst auf der *Abwägungsebene* aus. Zum einen kann sich aufgrund der Fehlerhaftigkeit eines Gesetzes das staatliche Änderungsinteresse zur Änderungspflicht, möglicherweise sogar zur Pflicht rückwirkender Änderung verdichten, zum anderen kann es zu einer Schwächung der Bestandsinteressen des Bürgers kommen.

Die Einordnung auf den verschiedenen Stufen der Vertrauensschutzprüfung ist von entscheidender Bedeutung für das Ergebnis der Prüfung<sup>3</sup>. Findet die Fehlerhaftigkeit erst auf der Abwägungsebene Berücksichtigung, so ist sie regelmäßig nur *ein* Aspekt unter mehreren. Im Einzelfall kann gleichwohl ein Überwiegen der schutzwürdigen Interessen des Steuerpflichtigen angenommen werden. Wird hingegen bereits der Vertrauenstatbestand verneint, kommt es zum Totalausfall des Vertrauensschutzes. Am deutlichsten wird dieser Mechanismus bei rückwirkenden Gesetzesänderungen auf den Tag des Gesetzesbeschlusses

2 BVerfG v. 21. 12. 1977 – 1 BvR 820/76, BVerfGE 47, 85, 93 – Ehre reformgesetz; vgl. ferner Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 330.

3 Hey (Fn. 2), S. 126 ff.

im Bundestag. Obwohl das In-Kraft-Treten von Gesetzen vor Verkündung nach der Terminologie des Bundesverfassungsgerichts eine besonders rechtfertigungsbedürftige echte Rückwirkung darstellt<sup>4</sup>, nimmt das Bundesverfassungsgericht hier regelmäßig keine weitere Abwägung vor, da die Änderung vorhersehbar sei und es folglich bereits am Vertrauenstatbestand fehle<sup>5</sup>. Es wird also gar nicht mehr gefragt, ob der Gesetzgeber spezielle Gründe vorweisen kann, die es rechtfertigen, dass vom ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren abgewichen und auf den Publizitätsakt<sup>6</sup> als Wirksamkeitsvoraussetzung für die vorgezogene Anwendung des neuen Gesetzes verzichtet wird.

Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts lassen nicht eindeutig erkennen, auf welcher Ebene der Vertrauensschutzprüfung das Gericht die Fehlerhaftigkeit ansiedelt. Die Sonderstellung der Korrektur fehlerhafter Rechtslagen zeigt sich daran, dass die Fehlerhaftigkeit Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot echter Rückwirkung rechtfertigt, etwa bei rückwirkender Beseitigung einer unklaren<sup>7</sup> oder systemwidrigen<sup>8</sup> Rechtslage oder rückwirkender Ersetzung eines nichtigen Gesetzes<sup>9</sup>. Dabei wird teilweise die Fehlerhaftigkeit als Frage der Vorhersehbarkeit der Änderung bereits auf Tatbestandsebene

4 BVerfG v. 24. 7. 1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 92 – Hundesteuer; BVerfG v. 11. 12. 1962 – 2 BvL 24/60, BVerfGE 15, 167, 209 – G 131; BVerfG v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 387 – Bundesentschädigungsgesetz; BVerfG v. 25. 6. 1974 – 2 BvF 2/73, BVerfGE 37, 363, 397 – Viertes Rentenversicherungs-Änderungsgesetz; BVerfG v. 22. 10. 1974 – 1 BvL 30/73, BVerfGE 38, 128, 135f. – Wiedergutmachung; vgl. hierzu *Berger*, Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen, Frankfurt a. M. 2001, S. 54f.

5 Z. B. BVerfG v. 25. 6. 1974 – 2 BvF 2/73, BVerfGE 37, 363, 397 – Viertes Rentenversicherungs-Änderungsgesetz; BVerfG v. 23. 6. 1993 – 1 BvR 133/89, BVerfGE 89, 48, 67 – schuldrechtlicher Versorgungsausgleich; BVerfG v. 15. 10. 1996 – 1 BvL 44/92, BVerfGE 95, 64, 87 – Wohnungsbindung.

6 Zum Prinzip der formellen Publikation im Hinblick auf Vertrauensschutz und die erforderliche Vorhersehbarkeit staatlicher Eingriffe *Aschke*, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, Diss. Frankfurt a. M. 1987, S. 4; und allgemein *Wild*, Die Ausfertigung von Gesetzen und Rechtsverordnungen und die Anordnung zu ihrer Verkündung, Diss. Heidelberg 1969, S. 13ff.

7 BVerfG v. 4. 5. 1960 – 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64, 72ff. – Lastenausgleich; BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273 – Körperschaftsteuererhöhung; BVerfG v. 24. 7. 1968 – 1 BvR 537/65, BVerfGE 24, 75, 101 – Bundesrückerstattungsgesetz; BVerfG v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 387f. – BEG-Schlussgesetz; BVerfG v. 8. 6. 1977 – 2 BvR 499/74, BVerfGE 45, 142, 173 – Getreidesubvention; BVerfG v. 17. 1. 1979 – 1 BvR 446/77, BVerfGE; 50, 177, 193f. – Anrechnung von Ersatz- und Ausfallzeiten; BVerfG v. 25. 5. 1993 – 1 BvR 1509/91, BVerfGE 88, 384, 404 – Zinsanpassungsgesetz.

8 BVerfG v. 14. 11. 1961 – 2 BvR 345/60, BVerfGE 13, 215, 220 – Lastenausgleich; BVerfG v. 16. 11. 1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 197 – gewerbsteuerlicher Staffeltarif; BVerfG v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 388 – BEG-Schlussgesetz.

9 BVerfG v. 24. 7. 1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 92 – Hundesteuer; BVerfG v. 16. 1. 1980 – 1 BvR 127/78, BVerfGE 53, 115, 128ff. – BEG-Schlussgesetz.

thematisiert<sup>10</sup>, teilweise erst auf der Abwägungsebene im Sinne eines gesteigerten Gemeinwohlinteresses<sup>11</sup>.

## II. Fehler und Fehlerfolgen von Gesetzen

Erschwert wird die Analyse der Sonderstellung des fehlerhaften Gesetzes in der Vertrauensschutzdogmatik dadurch, dass es sich nicht um eine trennscharfe Kategorie handelt. Der Befund, dass ein Gesetz fehlerhaft ist, lässt Abstufungen zu. Je nach der Art des Fehlers können sich unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben. Die Art des Fehlers spielt zudem für die Eignung des fehlerhaften Gesetzes als Vertrauensgrundlage eine Rolle.

### 1. Verfassungswidrige Gesetze

Ohne Zweifel fehlerhaft ist das Gesetz, das mit höherrangigem Recht – Verfassungs- oder Europarecht – kollidiert. Folge ist regelmäßig die Nichtigkeit des Gesetzes, und zwar *ex tunc* (§ 78 Satz 1 BVerfGG). In gleicher Weise verpflichten Unvereinbarkeitsaussprüche<sup>12</sup> in Fällen gleichheitssatzwidriger Gesetze oder gesetzgeberischer Unterlassungen<sup>13</sup> den Gesetzgeber grundsätzlich dazu, die Rechtslage rückwirkend verfassungsgemäß umzugestalten<sup>14</sup>. Die für nichtig oder mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärte Norm wird ab sofort unanwendbar<sup>15</sup>. Verfahrensrechtlich noch offenen Fällen darf, auch wenn die Sachverhaltsverwirklichung längst abgeschlossen ist, die für verfassungswidrig erklärte Norm nicht mehr zugrunde gelegt werden<sup>16</sup>. Eine Grenze zieht § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG lediglich für nicht mehr anfechtbare Entscheidungen. Sie werden im Interesse des Rechtsfriedens<sup>17</sup> von den Entscheidungswirkungen ausgenommen.

10 BVerfG v. 17. 1. 1979 – 1 BvR 446/77, BVerfGE 50, 177, 193 f. – Anrechnung von Erbsatz- und Ausfallzeiten.

11 BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 81 f. – Schiffsbeteiligungen.

12 Vgl. § 32 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG.

13 Hierzu v. *Pestalozza*, „Noch verfassungsmäßige“ und „bloß verfassungswidrige“ Rechtslagen, in Festgabe aus Anlass des 25jährigen Bestehens des BVerfG, Bd. I, hrsg. von Christian Starck, Tübingen 1976, S. 520, 526–535.

14 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134 – Alterseinkünfte III; BVerfG v. 14. 7. 1986 – 2 BvE 2/84, BVerfGE 73, 40, 101 – Parteispendenabzug; BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, 178 – Existenzminimum; BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 298 – Zulage Ost.

15 *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 22 Rz. 287; *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Kommentar zum BVerfGG, Loseblattwerk, § 31 Anm. 217 (Stand Juni 2001).

16 Umkehrschluss zu § 79 Abs. 2, § 95 BVerfGG.

17 *Bethge* (Fn. 15), § 79 BVerfGG Anm. 3 (Stand Juni 2001).

Indes hat die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes keineswegs immer seine Nichtigkeit oder Unanwendbarkeit ex tunc zur Folge<sup>18</sup>. Gerade im Steuerrecht bedient sich das Bundesverfassungsgericht häufig des Unvereinbarkeitsanspruchs mit Pro-futuro-Reformpflicht, indem es dem Gesetzgeber für eine Übergangsphase die Aufrechterhaltung der verfassungswidrigen Rechtslage zugesteht<sup>19</sup>. Damit wird nicht nur auf rückwirkende Korrektur, sondern auch auf Sofortwirkung der Entscheidung verzichtet. Als Gründe werden einerseits die haushaltswirtschaftlichen Folgen einer Rückabwicklung angeführt, andererseits der Vertrauensschutz der bisher gleichheitssatzwidrig Begünstigten<sup>20</sup>. Der Vertrauensschutz spielt jedoch eindeutig eine untergeordnete Rolle. Duldet das Bundesverfassungsgericht die Steuererhebung aufgrund verfassungswidriger Eingriffsnormen für die Vergangenheit und sogar noch für einen gewissen Übergangszeitraum, dann steht im Vordergrund die Budgetsicherheit des Staates<sup>21</sup>. Mit Rechtssicherheit oder Vertrauensschutz aus der Sicht des Bürgers hat dies nichts zu tun<sup>22</sup>. Im Gegenteil: Die Unvereinbarkeitserklärung verletzt das Vertrauen darauf, dass verfassungswidrige Gesetze ex tunc nichtig sind und begründet eine erhebliche Unwägbarkeit verfassungsgerichtlicher Verfahren<sup>23</sup>.

## 2. Fehlerhaftigkeit unterhalb der Schwelle der Verfassungswidrigkeit: „Noch verfassungsmäßige“ Rechtslagen, „verfehlte“ Gesetze, „Missstände einer Gesetzeslage“

Die Fehlerhaftigkeit des Gesetzes kann aber auch unterhalb der Verfassungswidrigkeit angesiedelt sein. So sieht das Gericht gelegentlich von der Nichtigkeitsklärung ab, wenn es dem Verfassungsverstoß an der Evidenz fehlt<sup>24</sup>. Gesetze

18 *Bethge* (Fn. 15), § 31 BVerfGG Anm. 207 (Stand Juni 2001).

19 Hierzu grundlegend *Seer*, Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht, NJW 1996, 285 ff.; *Drüen*, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Gesetze?, FR 1999, 289 ff.

20 Ausdrücklich BVerfG v. 11. 11. 1998, BVerfGE 99, 280, 299 – Zulage Ost; weniger klar BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134 – Alterseinkünfte III: Ein rückwirkender Abbau der Vergünstigung bei der Besteuerung von Sozialversicherungsrenten komme „aus Verfassungsgründen von vornherein nicht in Betracht“.

21 Sehr deutlich z. B. in BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 284 f. – Zinsbesteuerung; BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148 – Vermögensteuer.

22 Unvereinbarkeitsaussprüche sind entgegen *P. Kirchhof*, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG Bd. 18 (1995), 17, 39, auch kein Gebot der Rechtskontinuität, überzeugend *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, S. 430 f.

23 *Seer*, NJW 1996, 285, 291; ebenso *A. Leisner* (Fn. 22), S. 429. Dies gilt insbesondere auch im Hinblick auf die Kosten im fachgerichtlichen Verfahren, vgl. hierzu *Drüen*, FR 1999, 289, 290.

24 BVerfG v. 21. 10. 1971 – 2 BvL 6/69, BVerfGE 32, 145, 152 ff. – Verwaltung Beförderungssteuer.

können trotz Kritik „noch verfassungsgemäß“ sein<sup>25</sup>. Gelegentlich beschränkt sich das Gericht auf einen an den Gesetzgeber gerichteten „Appell“<sup>26</sup>. Auch kann ein Gesetz in die Verfassungswidrigkeit hineinwachsen, wenn sich die gegebenen Lebensumstände in einer Weise ändern, die den Gesetzgeber erst allmählich zur Anpassung zwingt<sup>27</sup>. Es existiert, wie *Christian von Pestalozza* es genannt hat, zwischen Nichtigkeit und makelloser Verfassungsmäßigkeit eine „graue Zone verfassungsimperfekter Zustände“<sup>28</sup>. Doch auch das *noch*, möglicherweise *gerade noch* verfassungsmäßige Gesetz ist fehlerhaft und bedarf der Optimierung durch den Gesetzgeber. Allerdings ist das Einschreiten weniger dringlich.

Gutes Beispiel abgestufter Fehlerurteile sind die drei BVerfG-Entscheidungen zur Besteuerung von Alterseinkünften. In der ersten Entscheidung aus dem Jahr 1980<sup>29</sup> hielt das Gericht die Differenzierung zwischen Sozialversicherungsrenten und Beamtenpensionen in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum 1969/70 für *noch* gerechtfertigt. Indes hätten sich bereits im Zeitpunkt der Entscheidung im Jahr 1980 die Verhältnisse derart gewandelt, dass für die Zukunft eine Anpassung vonnöten sei. Ohne konkreten Handlungsauftrag und Fristsetzung blieb diese Mahnung jedoch wirkungslos<sup>30</sup>. Im Beschluss von 1992<sup>31</sup> bekräftigte das Verfassungsgericht, dass die Rentenbesteuerung noch nicht verfassungswidrig sei, erneuerte aber gleichzeitig – wenn auch mit weitem zeitlichem Spielraum und ohne konkrete Frist – seinen Reformauftrag. Zehn Jahre später, in der Entscheidung vom 6. März 2002, führte das Gericht aus, dass die Rentenbesteuerung jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 1996 verfassungswidrig war<sup>32</sup>. Gleichzeitig räumte das Gericht dem Gesetzgeber für die Beseitigung des Verfassungsverstößes eine Frist bis zum 1. 1. 2005 ein, verzichtete also auf rückwirkende oder sofortige Korrektur. *Fehlerhaft* war die Gesetzeslage damit spätestens seit 1980, *verfassungswidrig* seit 1996; *unanwendbar* wird sie erst ab dem 1. 1. 2005.

25 *v. Pestalozza* (Fn. 13), S. 520.

26 Vgl. z. B. BVerfG v. 12. 3. 1975 – 1 BvL 15/71, BVerfGE 39, 169, 181 ff. – Witwerrente; BVerfG v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 308 – Ausbildungsplatzförderungsgesetz; grundlegend hierzu *Rupp/v. Brünneck*, Darf das Bundesverfassungsgericht an den Gesetzgeber appellieren?, in Festschrift für Gebhard Müller, hrsg. v. Theo Ritterspach und Willi Geiger, Tübingen 1970, S. 355; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 22 Rz. 289.

27 Z. B. BVerfG v. 16. 5. 1961 – 2 BvF 1/60, BVerfGE 12, 341, 353 f. – Spinnweber-Zustatzsteuer; BVerfG v. 22. 5. 1963 – 2 BvC 3/62, BVerfGE 16, 130, 142 f. – Wahlkreiseinteilung.

28 *v. Pestalozza* (Fn. 13), S. 520, 540.

29 BVerfG v. 26. 3. 1980 – 1 BvR 121/76, BVerfGE 54, 11, 31, 37 f., 39 – Alterseinkünfte I.

30 Typische „Appell-Entscheidung“, vgl. weitere Beispiele in Fn. 26.

31 BVerfG v. 24. 6. 1992 – 1 BvR 459/87, BVerfGE 86, 369, 379 ff. – Alterseinkünfte II.

32 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 72, 132 f. – Alterseinkünfte III.



Scheinbar noch unterhalb einer rechtlichen Fehlerhaftigkeit berücksichtigt das Bundesverfassungsgericht in der Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen bei der Überprüfung rückwirkender Gesetze auch, ob der Gesetzgeber tätig geworden ist, um eine sonst wie verfehlte Rechtslage zu korrigieren. So bezeichnet der Zweite Senat die Sonderabschreibungen für den Schiffsbau in seiner Leitentscheidung vom 3. 12. 1997 als „wirtschaftlich unsinnig“ und folgert hieraus den Gemeinwohlbelang, „aufgetretenen Missständen einer Gesetzeslage“ *alsbald* abhelfen zu können. Es wird nicht ganz klar, was für rechtliche Konsequenzen der konstatierte Missstand hat. Hätte man den scharfen Maßstab angelegt, den etwa *Klaus Tipke* für die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen einfordert<sup>33</sup>, dann hätte man die Sonderabschreibungen für Schiffsbeteiligungen ohne Weiteres auch als verfassungswidrig einstufen können, denn sie hatten sich seit langem als zur Erreichung des Subventionszwecks ungeeignete bzw. nicht erforderliche Steuerprivilegien erwiesen. Ungeachtet der unklaren Einordnung wird aber deutlich, dass die Dringlichkeit einer Gesetzesänderung und damit die hinzunehmenden Einschnitte beim Vertrauensschutz von der Qualität der Vertrauensgrundlage abhängen, und zwar auch unterhalb der Schwelle zur Verfassungswidrigkeit<sup>34</sup>.

Wo die Grenze zwischen dem verfassungswidrigen zum lediglich verfehlten, wirtschaftspolitisch unsinnigen Gesetz verläuft, hängt nicht zuletzt davon ab, welche Grenzen man der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers mit den Mitteln von Art. 3 Abs. 1 GG zieht. Zurückgenommen auf ein Willkürverbot wird die Grenze der Verfassungswidrigkeit erst spät überschritten. Zwingt man den Gesetzgeber hingegen in das Korsett der Widerspruchsfreiheit, der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit als Ausprägungen von Art. 3 Abs. 1 GG<sup>35</sup>, so wird der Befund der Fehlerhaftigkeit sehr viel häufiger die Verfassungswidrigkeit zur Konsequenz haben<sup>36</sup>.

33 *Tipke*, StRO Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 345 ff.; s. auch *Trzaskalik*, Gutachten E zum 53. Deutschen Juristentag, Bd. I, München 2000, S. 79 ff.

34 Ebenso *Mellinghoff*, in Rückwirkung von Steuergesetzen, DWS-Symposium, Berlin 2002, S. 16; zu diesem Zusammenhang grundlegend *Hey* (Fn. 2), S. 332 ff.

35 Vgl. BVerfGE v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 77 – Haushaltsbesteuerung; BVerfG v. 16. 5. 1961 – 2 BvF 1/60, BVerfGE 12, 341, 349 – Spinnweber-Zusatzsteuer; BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 – Vermietung beweglicher Gegenstände; hierzu *Tipke*, StRO, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 305 ff. Zu den Geboten der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit als verstetigende Elemente eines Prinzips der Kontinuitätsgewähr *A. Leisner* (Fn. 22), S. 233 ff., 235 ff.

36 In diese Richtung auch *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, Diss. Köln, Berlin 1989, S. 83.

### 3. Unklare Rechtslage, „redaktionelle“ Fehler, Gesetzeslücken

Ein gerne in Gesetzesbegründungen genannter Grund für rückwirkende Änderungen ist die „Klarstellung“ und Beseitigung sog. „redaktioneller“ Fehler<sup>37</sup>. Auch diese Fehlerkategorie ist bisher verschwommen geblieben. Als Sammelbecken jedweder verunglückter Gesetze läuft dieser Ausnahmegrund gerade im Steuerrecht Gefahr einer fast unbegrenzten Extension. Die Bezeichnung als „redaktioneller“ Fehler wird vom Gesetzgeber häufig verharmlosend eingesetzt. Gemeint sind keineswegs offensichtliche Schreibfehler, Auslassungen oder fehlerhafte Verweisungen. Sie könnten ohnehin nach § 122 Abs. 3 der Geschäftsordnung des Bundestages ohne nochmalige Einschaltung der gesetzgebenden Körperschaften korrigiert werden<sup>38</sup>. Klarstellung geht vielmehr oftmals mit Verschärfung einher. So beruft sich der Gesetzgeber auf sein Klarstellungsinteresse auch dann, wenn es ihm bei *eindeutigem* Wortlaut des Gesetzes nicht gelungen ist, seine Regelungsintention auf Anhieb vollständig und lückenlos umzusetzen<sup>39</sup>.

Bei genauerer Betrachtung dieser Fehlergruppe sind zunächst die Gesetze zu isolieren, die gegen das aus dem Rechtsstaats-<sup>40</sup> und Demokratieprinzip<sup>41</sup> abgeleitete Bestimmtheitsgebot verstoßen und daher verfassungswidrig sind. Sie gehören der Kategorie der unzweifelhaft fehlerhaften Gesetze an. Gemessen an der sehr großzügigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>42</sup> zu den Anforderungen an die Gesetzesbestimmtheit dürfte die vom Gesetzgeber als unklar bezeichnete Gesetzeslage die Schwelle der Verfassungswidrigkeit jedoch zumeist nicht überschreiten. Denn verfassungswidrig unbestimmt ist das Ge-

37 Nachweise s. bei Hey (Fn. 2), S. 368 Fn. 580.

38 Die Berichtigungsmöglichkeit ist auf rein formale, den Normgehalt nicht antastende Änderungen begrenzt, vgl. BVerfG v. 15. 2. 1978 – 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1, 19 – 8. ÄndG Milch- u. Fettgesetz.

39 Siehe z. B. die nachträgliche Ersetzung des Wortes „Vermögensübergang“ durch „Umwandlung“ in § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, S. 402), bei der es sich entgegen der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/23 v. 9. 11. 1998, 195) keineswegs um eine bloße Klarstellung, sondern in Wirklichkeit um eine Verschärfung bei zuvor eindeutigem Wortlaut gehandelt hat, hierzu vgl. Rose, Zur Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus § 18 Abs. 4 UmwStG nach einem Formwechsel vor 1999, DB 2001, 1635 ff.

40 S. schon BVerfG v. 12. 11. 1958 – 2 BvL 4/56, BVerfGE 8, 274, 325 – Zustimmungsverordnungen.

41 Etwa BVerfG v. 9. 5. 1972 – 1 BvR 518/62, BVerfGE 33, 125, 158 ff., 163 – Facharztwesen, und aus jüngerer Zeit BVerfG v. 27. 11. 1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130, 142 – Josefine Mutzenbacher.

42 Vgl. etwa BVerfG v. 10. 10. 1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 162 – Kapitalverkehrsteuergesetz; BVerfG v. 14. 3. 1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209, 215 – Verzinsung Kreditgewinnabgabe; BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 323 f. – Erbschaftsteuer; BVerfG v. 17. 11. 1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234, 263 f. – eheähnliche Lebensgemeinschaft; BVerfG v. 9. 3. 1994 – 2 BvL 43/92, BVerfGE 90, 145, 191 – Cannabis.

setz erst dann, wenn es unbestimmbar ist, wenn auch Verwaltung und Rechtsprechung nicht in der Lage sind, den Inhalt des Gesetzes zu erschließen<sup>43</sup>.

Unterhalb dieser Schwelle liegende Zweifelsfragen aufgrund unklarer Gesetzesfassung sind meist nur ein temporäres Problem, da sie im Laufe der Zeit durch Verwaltung und Rechtsprechung gelöst werden<sup>44</sup>. Dies ändert allerdings nichts daran, dass das Gesetz selbst fehlerhaft bleibt. Denn der Gesetzgeber ist verpflichtet, Eingriffsgesetze möglichst klar zu fassen, indem er einen Ausgleich schafft zwischen notwendiger Offenheit und hinreichender Bestimmtheit<sup>45</sup>.

Vom unklaren Gesetzeswortlaut zu unterscheiden ist das lückenhafte Gesetz. Hier ist es dem Gesetzgeber bei *eindeutigem* Wortlaut nicht gelungen, seine Regelungsintention auf Anhieb vollständig und lückenlos zu verwirklichen. Die Fehlerhaftigkeit der Rechtslage besteht im Fehlen einer Ermächtigungsgrundlage für den intendierten Eingriff. Ob sich die Lücke durch Rechtsanwendung beseitigen lässt, hängt davon ab, ob und in welchem Umfang steuerver-schärfende Analogien akzeptiert werden<sup>46</sup>.

### III. Eignung des fehlerhaften Steuergesetzes als Vertrauensgrundlage

#### 1. Vertrauen in den Rechtsschein eines gültigen Gesetzes

Hat man es nach diesen Vorgaben mit einem fehlerhaften Steuergesetz zu tun, stellt sich zunächst die Frage, ob es überhaupt Vertrauensgrundlage sein kann.

Dies ist insbesondere beim verfassungswidrigen, nichtigen Gesetz problematisch, denn das Bundesverfassungsgericht geht von einer ipso-iure-Nichtigkeit

43 Allerdings wird diese Rechtsprechung zu Recht kritisiert, da sie trotz gegenteiliger Beteuerungen keine Adressatengerechtigkeit gewährleistet, indem sie einen kaum realistischen Maßstab an die Erkenntnisfähigkeiten des Steuerpflichtigen anlegt, vgl. etwa *Lerche*, Übermaß und Verfassungsrecht, S. 73: Bestimmtheitsgebot als „farblose Generalformel“; zu einem möglichen Rechtsprechungswechsel *Birk*, in diesem Band, S. 15f.

44 BVerfG v. 10. 10. 1961, BVerfGE 13, 153, 162 – Kapitalverkehrsteuergesetz; BVerfG v. 14. 3. 1967, BVerfGE 21, 209, 215 – Verzinsung Kreditgewinnabgabe; BVerfG v. 8. 3. 1983, BVerfGE 63, 312, 323f.; BVerfG v. 17. 11. 1992, BVerfGE 87, 234, 263f. – eheähnliche Lebensgemeinschaft; BVerfG v. 9. 3. 1994, BVerfGE 90, 145, 191; *Schulze-Fielitz*, in H. Dreier, Grundgesetz, Kommentar, Bd. 2, Tübingen 1998, Art. 20 GG Rz. 121; *Herzog*, Gesetzgebung und Einzelfallgerechtigkeit, NJW 1999, 25, 26; *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung von Steuergesetzen, Habil. Berlin 18'988/89, Baden-Baden 1992, S. 141; *Danzer*, Die Steuerumgehung, Diss. Bochum/Köln 1981, S. 81; *Hartmann/Walter*, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, Berlin 1984, S. 116.

45 *Vogel/Waldhoff*, in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblatt, Heidelberg, Vorbem. z. Art. 104–115 Rz. 482 (Stand Dez. 1997).

46 Zum Meinungsstand in der Literatur *Hey* (Fn. 2), S. 567ff.

aus und misst seinen Entscheidungen lediglich deklaratorische Wirkung bei<sup>47</sup>. Damit vertraut der Steuerpflichtige, der auf der Grundlage eines verfassungswidrigen Steuergesetzes handelt, lediglich auf den *Rechtsschein einer gültigen Norm*<sup>48</sup>.

Doch steht dies der Annahme einer Vertrauensgrundlage nicht entgegen. Auch der Rechtsschein einer gültigen Norm kann Vertrauen erzeugen<sup>49</sup>. Als Vertrauensgrundlage kommt jedes staatliche Handeln in Betracht, das den Schluss erlaubt, der Staat wolle sich gegenüber dem Bürger binden. Erzeugt wird der Rechtsschein durch die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt. Diesen Rechtsschein muss sich der Gesetzgeber zurechnen lassen.

## 2. Keine Vertrauensgrundlage bei unklarer oder lückenhafter Rechtslage?

Schwieriger ist die Identifikation einer Vertrauensgrundlage in den Fällen der unklaren Rechtslage. Vertrauensschutz soll hier von vornherein ausgeschlossen sein, da die unklare Rechtslage kein Vertrauen erzeugen könne<sup>50</sup>.

Eine derartige Unklarheit dürfte jedoch äußerst selten sein und allenfalls unmittelbar nach dem Erlass des betreffenden Gesetzes auftreten<sup>51</sup>, denn Verwaltung und Rechtsprechung nehmen sich durchaus auch des noch so unvollkommen abgefassten Gesetzes an und machen es im Wege der Interpretation und Lückenfüllung anwendbar. Die Rechtslage ist dann nicht mehr unklar und kann Gegenstand von Vertrauen sein<sup>52</sup>. Fühlt sich der Gesetzgeber missverstanden und greift er deshalb ein, so gestaltet er die zwischenzeitlich entstandene Rechtslage um.

47 Z. B. BVerfG v. 11. 4. 1967 – 1 BvL 25/64, BVerfGE 21, 292, 305 – Rabattverbot; BVerfG v. 9. 6. 1970 – 2 BvL 16/68, BVerfGE 29, 11, 17 – Baurecht Bußgeld.

48 Hierzu BVerfG v. 24. 7. 1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 94 – Hundesteuer; BVerfG v. 16. 11. 1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 197 – gewerbesteuerlicher Staffeltarif.

49 *Muckel* (Fn. 36), S. 86 ff.; a. A. BVerfG v. 16. 11. 1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 197 – gewerbesteuerlicher Staffeltarif: „Vertrauen ist nicht schutzwürdig, wenn es sich auf eine ungültige Norm bezieht, die nur einen Rechtsschein erzeugt hat.“

50 *P. Kirchhof*, Rückwirkung von Steuergesetzen, *StuW* 2000, 221, 228 f.; *Iliopoulos-Strangas*, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen, *Diss. Hamburg/Baden-Baden* 1986, 280, 303; vgl. auch BVerfG v. 25. 5. 1991 – 1 BvR 1509/91, BVerfGE 88, 384, 404 – Baukredite, wo die Ausnahme vom Verbot echter Rückwirkung allerdings nicht im Fehlen eines Vertrauenstatbestandes gesehen wird, sondern in der Vorhersehbarkeit. Vertrauensschutz komme dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass mit der Klärung gerechnet werden musste.

51 S. oben II. 3.

52 Zur schwankenden Rechtsprechungspraxis des BVerfG bei der Feststellung, die Rechtslage sei unklar, *Schlink*, Abwägung im Verfassungsrecht, *Diss. Berlin* 1976, S. 114 f.

Verneint man in den verbleibenden Fällen, also vor allem unmittelbar nach Erlass des unklaren Gesetzes, die Existenz einer Vertrauensgrundlage, so darf hieraus trotzdem nicht gefolgert werden, dass der Gesetzgeber Unklarheiten mit Rückwirkung für die Vergangenheit, wohlmöglich zurückgehend bis zum Erlass der unklaren Vorschrift, auch mit *steuerverschärfender* Wirkung bereinigen könnte. Gerechtfertigt wird dies zwar regelmäßig mit dem Ziel, die für die Rechtsanwendung notwendigen Grundlagen nachträglich zu schaffen<sup>53</sup>. Indes ist die rückwirkende Klärung der Rechtslage *jedenfalls* ungeeignet, die *im Dispositionszeitpunkt* fehlende Rechtssicherheit nachträglich herbeizuführen. Dem mit der unsicheren Rechtslage konfrontierten Steuerpflichtigen als Erstanwender hilft die nachträgliche Klarstellung nicht mehr, wenn er bereits auf der Grundlage der unsicheren Rechtslage gehandelt und dabei eine für ihn günstige Interpretation zugrunde gelegt hat. Sie erleichtert lediglich die nachfolgende Rechtsanwendung durch die Finanzbehörden und Gerichte<sup>54</sup>.

Ob man dem Steuerpflichtigen in dieser Situation wirklich vorhalten kann, er dürfe seinen Blick nicht ausschließlich auf eine ihm günstige Interpretation richten und die ungünstigen Varianten verdrängen<sup>55</sup>, ist zweifelhaft. Je unklarer die Regelungskonzeption, desto mehr muss er sich auf den Wortlaut berufen dürfen. Das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot würde unterlaufen, wenn der Gesetzgeber Grundrechtseingriffe zunächst auf unbestimmter Rechtsgrundlage vornehmen könnte, solange dem Eingriff nur nachträglich eine Klarstellung untergeschoben wird. Auf unbestimmter Rechtsgrundlage dürfen überhaupt keine Eingriffe stattfinden. Denn das unbestimmte Gesetz ist verfassungswidrig<sup>56</sup>. Unter dem Gesichtspunkt einer Sphärenverantwortung kann der Gesetzgeber als Verwender nachteilige Folgen unklarer Gesetzesfassungen nicht auf den Bürger abwälzen<sup>57</sup>. Dies gilt erst recht angesichts der Strafbewehrung des Verstoßes gegen steuergesetzliche Pflichten.

Gehen wir einmal davon aus, dass etwa § 2 b EStG verfassungswidrig unklar wäre<sup>58</sup>, dann muss die Konsequenz sein, diese Vorschrift für die Vergangenheit gar nicht anzuwenden. Der Gesetzgeber könnte also nicht hingehen und etwa

53 A. Leisner (Fn. 22), S. 498. Zum Teil wird auch bereits das Vorliegen einer Rückwirkung verneint, wenn der Gesetzgeber lediglich klarstelle, was bereits zuvor gegolten hat, Kruse/Drißen, in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 21.

54 Vgl. hierzu auch Skibbe, Der Einfluss klarstellender Gesetze auf die Rechtslage vor ihrem Inkrafttreten, FR 1968, 179, 180 und ausführlich Hey (Fn. 2), S. 368 ff.

55 So P. Kirchhof, StW 2000, 221, 228.

56 Dass dieser Aspekt im Zusammenhang mit der rückwirkenden Klarstellung unerörtert bleibt, moniert zu Recht Tipke, StRO Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 151 Fn. 149.

57 Ruppe, Rückwirkung von Abgabengesetzen, in Festschrift L. Adamovich, Wien/New York 1992, S. 567, 584; Selmer, Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, StKongrRep. 1974, 83, 103.

58 So z. B. Hallerbach, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, § 2 b EStG Anm. 11; Seer/Schneider, Die Behandlung der sog. Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem neuen § 2 b EStG, BB 1999, 872, 873.

durch eine nachträgliche Definition der Begriffe des „Modells“ oder der „Rendite“ Fälle dem Verlustverrechnungsverbot unterwerfen, die nach derzeitigem – allerdings ungesichertem – Verständnis nicht erfasst sind. Dies ist aber kein Gebot eines Vertrauensschutzes, sondern Folge des Verbots, Grundrechtseingriffe ohne hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlage vorzunehmen.

Von der nachträglichen Klarstellung einer unklaren Rechtslage zu unterscheiden, ist die Situation, in der der Gesetzgeber rückwirkend eine Gesetzeslücke schließt, indem er eine Rechtsprechung, die möglicherweise über die Grenzen der zulässigen Analogie hinausgegangen ist, dadurch bestätigt, dass er ihr nachträglich eine gesetzliche Grundlage unterschiebt. Hier ist das Problem des Vertrauens in die Fehlerhaftigkeit bzw. Lückenhaftigkeit des Gesetzes berührt<sup>59</sup>.

### 3. (Fehl)urteile als Vertrauensgrundlage

Handlungsbedarf erzwingen auch gerichtliche Fehlurteile. Da die Dritte Gewalt die Rechtslage mitkonstituiert<sup>60</sup>, können auch Gerichtsurteile die Fehlerhaftigkeit der Rechtslage begründen oder auf eine solche aufmerksam machen, so geschehen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Geldbußen durch den Großen Senat<sup>61</sup>.

Korrigiert der Gesetzgeber die Rechtslage durch so genanntes Nichtanwendungsgesetz, so werden bis zur Rechtsprechungsänderung zurückgehende Rückwirkungsanordnungen regelmäßig mit dem Erfordernis der Wiederherstellung des status quo ante begründet<sup>62</sup>. Aufgrund der neuen Rechtsprechung könne sich zumindest dann kein Vertrauen entwickeln, wenn die Finanzverwaltung alsbald zu erkennen gebe, dass der Gesetzgeber ein Nichtanwendungsgesetz plant. Das Bundesverfassungsgericht hat dieser Praxis bezüglich des Abzugsverbots für Geldbußen durch rückwirkende Einfügung von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG zugestimmt<sup>63</sup>.

59 S. unten IV. 2 und 3.

60 *Flume*, Steuerrechtsprechung und Steuerrecht, StbJb. 1985/86, 277, 299 („Rechtszustand kraft Rechtsanwendung“); *Lerche/v. Pestalozza*, Altverträge unter neuem Richterrecht, BB 1986, Beilage 14, 13; *Ziegler*, Selbstbindung der Dritten Gewalt, Diss. Bayreuth/Frankfurt a. M., S. 242; *Tipke*, Zu Gerd Roses Bemühen um mehr Planungssicherheit, in Festschrift für G. Rose, Wiesbaden 1991, S. 91, 106; *Tipke*, StRO, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 168 f.; *Burmeister*, Grenzen rückwirkender Verschärfung der Besteuerungspraxis aufgrund einer Veränderung der Auslegung (veranlagungs-)steuerlicher Vorschriften durch die Finanzverwaltung und -gerichte, in Festschrift für K. H. Friauf, Heidelberg 1996, S. 759, 765.

61 BFH v. 21. 11. 1983 – GrS 2, 3/82, BStBl. II 1984, 160 ff., 166 ff.

62 Z. B. BT-Drucks. 15/119 v. 2. 12. 2002, S. 37 zur geplanten, im Ergebnis aber nicht umgesetzten Normierung des anschaffungsnahen Aufwands durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz.

63 BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 239 – Abzugsfähigkeit Geldbußen.

Ob die *Exekutive* durch Ankündigung von Akten der *Legislative* Vertrauen in Akte der *Judikative*<sup>64</sup> zerstören kann, ist vornehmlich eine Frage der Gewaltenteilung. Ein in dieser Weise als Fehlurteil gekennzeichnetes Judikat lässt jedoch Vertrauen nicht entstehen. Die Kennzeichnung als Fehlurteil verhindert, dass sich der Steuerpflichtige gegenüber dem rückwirkenden Nichtanwendungsgesetz darauf berufen kann, er habe auf den Fortbestand der ihm günstigen, aber bekanntermaßen und unzweifelhaft fehlerhaften Rechtsprechung vertraut. Das Fehlurteil kann die Gesetzeslage nicht derogieren. Dies ist auch für den Steuerpflichtigen erkennbar.

Allerdings muss sorgfältig differenziert werden, denn der Gesetzgeber beschränkt Nichtanwendungsgesetze keineswegs auf die Korrektur von Fehlentscheidungen oder die Beseitigung von seitens der Rechtsprechung aufgedeckten Gesetzeslücken. Vielmehr häufen sich gerade in jüngerer Zeit die Fälle, in denen die gesetzliche Korrektur von Richtersprüchen fiskalisch motiviert ist<sup>65</sup>. Hier ist nicht die durch das BFH-Urteil geschaffene Ausgangsrechtslage fehlerhaft, sondern die gesetzgeberische Korrektur zweifelhaft. Beispiele sind die Überentnahmeregelung des § 4 Abs. 4a EStG, die Abschaffung der Mehrmütterorganshaft<sup>66</sup> oder die Kodifizierung des anschaffungsnahen Aufwands<sup>67</sup>. Auch wenn den wachsamem Steuerpflichtigen bei günstigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs mittlerweile die durchaus berechtigte Sorge beschleicht, der Gesetzgeber könne das Urteil durch Nichtanwendungsgesetz „kassieren“, so muss er nicht generell damit rechnen, dass ihm günstige Urteile vom Gesetzgeber konterkariert werden. Zudem ist, wenn der Gesetzgeber aus rein fiskalischen Motiven handelt, auf der Abwägungsebene das spezielle Spannungsfeld von Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit nicht berührt.

#### IV. Schutzwürdigkeit des Vertrauens

##### 1. Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit

Nicht schutzwürdig ist der Steuerpflichtige, wenn er weiß, dass das Gesetz, auf dessen Grundlage er disponiert, fehlerhaft ist. Nicht die Fehlerhaftigkeit als solche, wohl aber die *erkennbare* Fehlerhaftigkeit kann verhindern, dass über-

64 Zu der Frage, ob Akte der Dritten Gewalt überhaupt verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz beanspruchen können, in diesem Band *A. Leisner-Egensperger*, S. 191 ff.

65 Hierzu *Raupach*, Was hat die Geprägetheorie mit der Mehrmütterorganshaft zu tun?, DStR 2001, 1325, 1326 f.

66 Hierzu ausführlich *Kirchhof/Raupach*, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganshaft, DB 2001, Beilage 3, 11 ff. und *Raupach*, Was hat die Geprägetheorie mit der Mehrmütterorganshaft zu tun?, DStR 2001, 1325 ff.

67 Steueränderungsgesetz 2003 v. 15. 12. 2003, BGBl. I 2003, 2645.

haupt Vertrauen entsteht<sup>68</sup>. Dabei kann die Evidenz des Fehlers nur im Falle nichtiger Normen eine Rolle spielen. Denn nur hier geht es darum, den Gesetzgeber am Rechtsschein eines Gesetzes festzuhalten, so dass als Voraussetzung der Rechtsscheinhaftung gefordert werden kann, dass derjenige, der sich auf den Rechtsschein beruft, auch in ihn vertraut hat bzw. vertrauen durfte. Dagegen kann die Erkennbarkeit einer unterhalb der Verfassungswidrigkeit angesiedelten Fehlerhaftigkeit der Gesetzeslage nicht zum Wegfall des Vertrauensschutzes führen, denn die Gültigkeit des Gesetzes hängt nicht davon ab, ob es akzeptiert wird.

Dabei kann man – anders als beim Vertrauen in Einzelakte – gegenüber rückwirkenden Gesetzesänderungen nicht auf die individuelle Kenntnis abstellen, sondern nur auf die abstrakte Erkennbarkeit. Dies wirft die Frage auf, welcher Erkenntnishorizont als Maßstab zugrunde zu legen ist.

#### a) Erkennbarkeit der Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen

Will man die Anforderungen nicht unrealistisch hoch schrauben, dürfte nur in den seltensten Fällen die Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes evident sein mit der Folge, dass der Vertrauensschutz ganz entfällt<sup>69</sup>. Die Prognose, ob das Bundesverfassungsgericht ein Steuergesetz für verfassungswidrig erklären wird, fällt selbst dem Fachmann schwer. Wie soll dann erst der Steuerpflichtige diese Wertungsleistung erbringen<sup>70</sup>?

Wenn als Beispiel für einen *offensichtlichen* Verfassungsverstoß, der die Schutzwirkung eines Gesetzes gänzlich entfallen lassen soll, etwa die Ungleichbehandlung von GmbH und OHG im Hinblick auf die Spreizung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensatz angeführt wird<sup>71</sup>, so habe ich nicht nur Zweifel an der Offensichtlichkeit. Vielmehr ist angesichts der großzügig Vor- und Nachteile saldierenden Rechtsprechung<sup>72</sup> keineswegs sicher, ob das Bundesverfassungsgericht bei einem umfassenden Belastungsvergleich überhaupt einen Verfassungsverstoß bejahen würde. Auf den Jahrestagungen

68 BVerfG v. 16. 11. 1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 198 – gewerbesteuerlicher Stafeltarif; P. Kirchhof, *StuW* 2000, 221, 228; P. Haas, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Diss. Saarbrücken 1998, S. 62 f.; Blüggel, Unvereinbarkeitserklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1997/98, S. 162.

69 Ähnlich kritisch A. Leisner (Fn. 22), S. 499.

70 Ähnlich kritisch W. Leisner, Gesetzesvertrauen des Bürgers, in *Festschrift für F. Berber*, München 1973, S. 273, 287; Ziegler, Selbstbindung der Dritten Gewalt, Diss. Bayreuth/Frankfurt 1993, S. 123; Weinheimer, Steuerliche Rückwirkung, Diss. München 1991, S. 25.

71 P. Kirchhof, *StuW* 2000, 221, 228.

72 Hierzu Hey, Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen, *AöR* 2003, 226 ff.



der DStJG in Heidelberg<sup>73</sup> und Hamburg<sup>74</sup> konnte hierzu jedenfalls keine Einigkeit erzielt werden.

Will man das Risiko der verfassungsrechtlichen Wertung nicht dem einzelnen Steuerpflichtigen auferlegen, ist die Frage aufgeworfen, ab welchem Zeitpunkt ein Verfassungsverstoß evident ist. Bereits nach ersten kritischen Äußerungen im Schrifttum? Wenn die sog. „herrschende Meinung“ die Vorschrift für verfassungswidrig hält? Ab einem Vorlagebeschluss nach Art. 100 GG? Dies würde bezüglich der aktuellen Richtervorlagen zu § 32 c EStG<sup>75</sup> und zur Erbschaftsteuer<sup>76</sup> großzügige Rückwirkungen ermöglichen.

Ich meine, dass erst die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts das Vertrauen endgültig zerstört<sup>77</sup>, so dass es einer Abwägung zwischen Vertrauensschutz und Änderungsinteresse ab diesem Zeitpunkt nicht mehr bedarf. Bis zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das Bundesverfassungsgericht ist der Rechtsschein der gültigen Norm möglicherweise erschüttert, jedoch nicht beseitigt<sup>78</sup>. Der Abschwächung des Vertrauensschutzes lässt sich im Rahmen der Abwägung Rechnung tragen.

Dieses Ergebnis korrespondiert mit dem Verwerfungsmonopol des Verfassungsgerichts. Denn bis zur Verwerfung durch das Bundesverfassungsgericht hat der Steuerpflichtige gar keine andere Wahl, als sich dem Gesetz auch bei zweifelhafter Verfassungsmäßigkeit zu unterwerfen<sup>79</sup>. Er ist mangels Beschwer noch nicht einmal in der Lage, die gerichtliche Klärung der Verfassungsmäßigkeit des ihn begünstigenden Gesetzes selbst herbeizuführen.

### *b) Erkennbarkeit der Europarechtswidrigkeit von Steuergesetzen*

Etwas anderes könnte für Fälle nicht notifizierter Steuervergünstigungen im Sinne von Art. 87 EG-Vertrag gelten. Der Europäische Gerichtshof macht die Berufung auf Vertrauensschutz in ständiger Rechtsprechung von der Erfüllung

73 Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001).

74 Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 25 (2002).

75 BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 ff.

76 BFH v. 22. 5. 2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598. Zu den Konsequenzen für die Steuerpraxis vgl. *Schothöfer*, Schenken oder Abwarten? – Zum praktischen gestalterischen Umgang mit der unsicheren Rechtslage im Erbschaftsteuerrecht, DB 2003, 1409 ff.

77 Ähnlich BVerfG v. 16. 11. 1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 197 – gewerbesteuerlicher Staffeltarif, wengleich hier aus der Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Norm auf die Verfassungswidrigkeit einer mit ihr in Zusammenhang stehenden Norm geschlossen werden musste.

78 Nicht eindeutig *P. Kirchhof*, StuW 2000, 221, 228, der einerseits von einer Abschwächung des Bestandsschutzes spricht, andererseits aber ausführt, das verfassungswidrige Gesetz verdiene *kein* Vertrauen.

79 Hierzu *Hey* (Fn. 2), S. 302; ähnliche Überlegungen stellt *Kanzler*, Anm. zu BFH v. 12. 10. 2000 – III R 35/95, FR 2001, 263, 264, an.

umfassender Informations- und Marktbeobachtungsobliegenheiten abhängig. Der Bürger müsse sich informieren, ob das Beihilfeverfahren durchgeführt wurde<sup>80</sup>. Unterlässt er dies, soll er sich nicht auf Vertrauensschutz berufen können, da er die Fehlerhaftigkeit hätte erkennen können. Dabei passt der EuGH das Ausmaß der Informationsobliegenheiten allerdings den geschäftlichen Erfahrungen der Betroffenen an<sup>81</sup>.

Der Unterschied zur Beurteilung der materiellen Verfassungs- oder Europarechtslage besteht hier darin, dass die Durchführung oder Nichtdurchführung des Genehmigungsverfahrens als Tatsache eindeutig feststellbar ist und keiner Wertung unterliegt. Allerdings ist auch dies nicht völlig unproblematisch, weil die Steuervergünstigung zunächst unter Art. 87 EG-Vertrag subsumiert werden muss, was die Wertung voraussetzt, dass die Vorschrift Beihilfe im Sinne des EG-Vertrages ist<sup>82</sup>. Erkennbarkeit des Fehlers mit der Folge, dass sich der Steuerpflichtige nicht mehr auf Vertrauensschutz berufen kann, wird man aber jedenfalls dann bejahen können, wenn die Kommission ein beihilfeaufsichtsrechtliches Verfahren eingeleitet hat<sup>83</sup>, erst recht aber ab dem Zeitpunkt, in dem die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt worden ist. Denn ebenso wie ab diesem Zeitpunkt kein behördliches Ermessen mehr bezüglich der Rücknahme von Subventionsbescheiden besteht<sup>84</sup>, reduziert sich auch die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers auf null. Er muss die Steuervergünstigung aufheben.

## 2. Schutzwürdiges Vertrauen in die Lückenhaftigkeit des Gesetzes?

Eine Einschränkung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens wird ferner gefordert, wenn sich der Steuerpflichtige Gesetzeslücken zunutze macht<sup>85</sup>. Der auf die Lückenhaftigkeit des Gesetzes vertrauende Steuerpflichtige handle in spekulativer Absicht, auf eigenes Risiko. „Aggressive und pfiffige Steuerpla-

80 EuGH v. 20. 9. 1990 – Rs. 5/89, EuGHE 1990, I-3437, 3457 – BUG-Alutechnik; hierzu *Borhardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Diss. Berlin 1987, S. 120 ff.; *Blanke*, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Habil. Tübingen 2000, S. 492 ff.

81 Zum Maßstab *Blanke* (Fn. 80), S. 498 ff.

82 Hierzu *Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EGV, Diss. Baden-Baden 1999; *Schön*, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69, Heidelberg 2001, 106; *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, Sinzheim 1994.

83 So BFH v. 12. 10. 2000 – III R 35/95, BStBl. II 2001, 499 mit Anm. von *de Weerth*, IStR 2001, 158.

84 EuGH v. 20. 3. 1997 – Rs. 24/95, EuGHE 1997, I-1591 Rz. 34 ff. – Alcan II.

85 *Muckel*, Die Rückwirkung von Gesetzen in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, JA 1994, 13, 15; ferner *Kisker*, Die Rückwirkung von Gesetzen, 1963, S. 142 f.; *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Habil. Zürich u. a. 1983, S. 287.

nung<sup>86</sup>, heißt es, müsse das Änderungsrisiko selbst tragen. Der Gesetzgeber hat sich diese Argumentation etwa zur Begründung der Änderungen des Außensteuergesetzes durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zunutze gemacht, wenn er die lückenschließende und angeblich lediglich klarstellende Änderung des Außensteuergesetzes ab Beginn des Wirtschaftsjahres 2003 zur Anwendung bringt, weil ein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand einer möglichen Gesetzeslücke oder auf eine Beibehaltung von umgehungsanfälligen Gesetzesformulierungen nicht bestehe<sup>87</sup>.

Meiner Ansicht nach kann auch dem auf Gesetzeslücken vertrauenden Steuerpflichtigen nicht von vornherein der Schutz abgesprochen werden. Zum einen dürfte es nicht möglich sein, aggressive von nicht aggressiver Steuerplanung eindeutig zu trennen, zum anderen ist Steuerplanung und Steuergestaltung nicht nur legal, sondern auch legitim<sup>88</sup>. Das Instrument zur Begrenzung aggressiver Steuergestaltung ist § 42 AO. Ihr a priori die Schutzwürdigkeit abzuspochen, wird den Grundsätzen der Tatbestandsmäßigkeit nicht gerecht. Deshalb sind auch dem rückwirkend lückenschließenden Gesetzgeber Grenzen gesetzt.

### 3. Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die Fehlerhaftigkeit des Gesetzes?

Spiegelbildlich zum Vertrauen auf den Rechtsschein des *begünstigenden* nichtigen Gesetzes stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige in die ihm günstige Verfassungswidrigkeit eines *belastenden* Gesetzes vertrauen kann oder ob der Rechtsschein des im Bundesgesetzblatt verkündeten Gesetzes auch zu seinen Lasten wirkt. Dieses Problem stellt sich insbesondere bei der sog. *Novation*, wenn der Gesetzgeber Form- und Verfahrensfehler eines Gesetzes rückwirkend beseitigt oder Rechtsverordnungen rückwirkend in Gesetzeskraft erhebt. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits im 7. Band in seiner Entscheidung zur hamburgischen Hundesteuer einem derartigen rückwirkenden Austausch der Ermächtigungsgrundlage seinen Segen erteilt<sup>89</sup>, ohne hierfür zeitliche Grenzen zu setzen<sup>90</sup>.

86 P. Kirchhof, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989, 263, 268.

87 Vgl. BT-Drucks.15/1518, S. 16 f.

88 BVerfG v. 14. 4. 1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, 250 – Haushaltsbesteuerung; vgl. ferner bereits Hensel, in Bonner Festgabe für E. Zitelmann, abgedruckt bei Reimer/Waldhoff, Albert Hensel. System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Köln 2000, S. 303, 344.

89 BVerfG v. 24. 7. 1957, BVerfGE 7, 89, 94 – Hundesteuer. Ein tragendes Moment war dabei der Verwaltungsaufwand, den das Verfassungsgericht bei Rückabwicklung befürchtete. Für rückwirkende Korrektur auch BVerfG v. 15. 2. 1978 – 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1, 19 – 8. ÄndG Milch- u. Fettgesetz.

90 Ebenso BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 272 – Körperschaftsteuererhöhung.

Ungeahnte Brisanz könnte diese Frage vor dem Hintergrund der Richtervorlage des BFH<sup>91</sup> zu § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG erhalten. Sollte das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis kommen, dass der Vermittlungsausschuss seine Befugnisse überschritten hat<sup>92</sup>, ist nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber versuchen wird, den formellen Mangel nichtordnungsgemäßer Beratung durch rückwirkenden Neuerlass des Gesetzes zu beheben.

Interessante Ausführungen zu diesem Problem finden sich in einer neueren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur rückwirkenden Heilung von Gründungsfehlern bei der Bildung kommunaler Zweckverbände<sup>93</sup>. Das Gericht stellt klar, dass Art. 19 Abs. 4 GG im Hinblick auf das Verfahren, in dem der Bürger die Unwirksamkeit erfolgreich geltend macht, durch eine anschließende rückwirkende Novation nicht verletzt werde, da die Rechtsweggarantie nicht den sachlichen Bestand oder den Inhalt der behaupteten Rechtsstellung schütze, sondern sich diese nach der Rechtsordnung im Übrigen ergebe. Darüber hinaus scheint das Gericht davon auszugehen, der Bürger könne erst dann auf die Unwirksamkeit einer Vorschrift vertrauen, wenn diese gerichtlich festgestellt ist, davor sei die Rechtslage allenfalls unsicher. Diese Entscheidung stützt – wenngleich mit umgekehrten Vorzeichen – das oben gewonnene Ergebnis<sup>94</sup>, dass das Vertrauen in das begünstigende verfassungswidrige Gesetz grundsätzlich erst mit einer entsprechenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts entfällt.

Bedenklich ist die Rechtsprechung zur Novation weniger im Hinblick auf das Vertrauensschutzprinzip. Denn in der Tat muss sich der Bürger auch zu seinen Lasten am Rechtsschein des gültigen Gesetzes festhalten lassen. Allerdings birgt diese Praxis die Gefahr, dass die Vorschriften über das Gesetzgebungsverfahren weitgehend an Bedeutung verlieren, wenn ihre Verletzung sanktionslos bleibt, weil dem Gesetzgeber die Möglichkeit rückwirkender Heilung zugebilligt wird. Verletzt wird zudem das Vertrauen in die Nichtigkeits-Rechtsfolge verfassungswidriger Gesetze.

91 BFH v. 29. 11. 2000 – I R 38/99, BStBl. II 2002, 27 ff.

92 Hierzu BVerfG v. 7. 12. 1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 305 ff. – häusliches Arbeitszimmer; ferner BVerfG v. 13. 5. 1986 – 1 BvR 99, 461/85, BVerfGE 72, 176, 187 ff. – Wohnungsfürsorgedarlehen; BVerfG v. 8. 6. 1988 – 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249, 271 – Fehlbelegungsabgabe. Da das BVerfG in allen Fällen im Ergebnis eine Überschreitung der Befugnisse des Vermittlungsausschusses verneinte, ist die Frage der Rechtsfolgen des Verstoßes noch nicht geklärt.

93 Nichtannahmebeschluss des BVerfG v. 23. 7. 2002 – 2 BvL 14/98, LKV 2002, 569, 572.

94 Vgl. oben IV. 1. a).

## V. Das fehlerhafte Steuergesetz in der Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen

### 1. Änderung fehlerhafter Steuergesetze als Gemeinwohlgebot

Auf der Abwägungsebene liegt die Besonderheit fehlerhafter Gesetze darin, dass es hier – jedenfalls auf den ersten Blick – zum scharfen Interessenkonflikt zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit kommt<sup>95</sup>. Der Gesetzgeber ist nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, fehlerhafte Rechtslagen zu beseitigen. Das Änderungsinteresse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers verdichtet sich zu einer Änderungspflicht des verfassungsrechtlich gebundenen Gesetzgebers. Die Analyse der unterschiedlichen Fehlerkategorien hat jedoch gezeigt, dass der Abwägungsspielraum je nach Art des Fehlers durchaus variieren kann.

Zudem kann aus der Fehlerhaftigkeit der Ausgangsrechtslage noch nicht unmittelbar auf die Legitimität der konkreten Änderung geschlossen werden. Richtigerweise ist nämlich nicht auf die Qualität der ursprünglichen Rechtslage, sondern auf die Qualität der Änderung abzustellen. Schließlich gibt es durchaus auch die Verböserung einer bereits fehlerhaften Ausgangsrechtslage. So ist zweifelhaft, ob der 11. Senat des Bundesfinanzhofs<sup>96</sup> mit seiner Bewertung der Einfügung von § 2 Abs. 3 EStG richtig lag<sup>97</sup>. Er hielt die Erstreckung der Verrechnungsbeschränkung auch auf in der Vergangenheit entstandene Verluste für gerechtfertigt, weil die Vorschrift für mehr Belastungsgleichheit Sorge, eine Wertung, die angesichts der harschen Kritik<sup>98</sup> an § 2 Abs. 3 EStG erstaunt. Auch wenn unechte Verluste aufgrund von Sonderabschreibungen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzen und die Rechtslage insoweit fehlerhaft war, so gab es jedenfalls kein gesteigertes Bedürfnis gerade nach Einführung von § 2 Abs. 3 EStG. Nicht nur, dass die Vorschrift das Übel ungerechtfertigter Steuervergünstigungen nicht beseitigt und zu einer unangemessenen Komplizierung des Steuerrechts führt, sie verletzt gleichzeitig auch noch objektives und subjektives Nettoprinzip.

95 Umfassend zu den unterschiedlichen Interessen bei Gesetzesänderungen Hey (Fn. 2), S. 329 ff.

96 BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552.

97 S. auch die kontroverse Diskussion zur Vertrauensschutzproblematik des § 2 Abs. 3 EStG, in Rückwirkungen von Steuerbelastungen. Bericht über ein Symposium bei P + P Pöllath + Partner, Aachen 2002, S. 18 ff. In der ähnlich gelagerten Problematik der – im Unterschied zu § 2 Abs. 3 EStG für richtig erachteten – Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG sieht Jachmann, Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, ThürVBl. 1999, 269, 277, eine mittelbar rückwirkende Streichung von SonderAfA-Tatbeständen, die nach Übergangsvorschriften verlangt.

98 Pars pro toto Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 9 Rz. 67.

## 2. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsgebote

Schickt sich der Gesetzgeber an, die Verfassungs- oder Europarechtswidrigkeit tatsächlich zu beseitigen, so wirft der Umstand, dass verfassungs- und europarechtswidrige Gesetze im Regelfall ex-tunc nichtig bzw. unanwendbar sind, die Frage auf, ob das Änderungsgebot zugleich ein Rückwirkungsgebot<sup>99</sup> beinhaltet.

Dabei sind zwei Fragen zu unterscheiden:

1. Muss die verfassungswidrige Rechtslage mit echter Rückwirkung<sup>100</sup> auch für die Vergangenheit korrigiert werden?
2. Kann auch gegenüber der Korrektur einer verfassungswidrigen Rechtslage Vertrauensschutz für noch andauernde Sachverhalte eingefordert werden, indem die fehlerhafte Rechtslage in Übergangsvorschriften in begrenztem Umfang, nämlich für Altfälle, auch in Zukunft weiterhin aufrechterhalten wird? Ja, ist der Gesetzgeber im Fall der Beseitigung verfassungswidriger Rechtslagen überhaupt berechtigt, die Änderung durch Übergangsvorschriften abzufedern?

Unzweifelhaft besteht ein hohes Gemeinwohlinteresse an der Beseitigung gleichheitssatzwidriger Steuerverschonungen, hängt von der Verwirklichung der Steuergleichheit doch die Funktionstüchtigkeit des Steuerwesens ab<sup>101</sup>. Dennoch muss das individuelle Vertrauensschutzinteresse dem Gemeinwohlinteresse nicht von vornherein unterliegen. Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit sind *gleichrangige* im Rechtsstaatsprinzip angesiedelte Verfassungsgüter, die im Wege praktischer Konkordanz zu einem Ausgleich gebracht werden müssen<sup>102</sup>. Vertrauensschutz auch zugunsten des verfassungswidrig Begünstigten einzufordern, heißt also nicht, die eminent wichtige Bedeutung der Steuergleichheit für die Rechtfertigung des steuerlichen Eingriffs zu verkennen. Es

<sup>99</sup> So *J. Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, Habil. Göttingen/Baden-Baden 1980, S. 267.

<sup>100</sup> Zur Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung in diesem Band *Mellinghoff*, S. 41 ff.

<sup>101</sup> BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 – Zinsbesteuerung: „Der Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung“. Zum Zusammenhang von Steuergleichheit und Steuermoral *Tipke*, StRO, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 236 ff.; Bd. III, 1. Aufl., Köln 1993, S. 1405 ff.

<sup>102</sup> Grundlegend *Radbruch*, Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht, SJZ 1946, 105, 107, der von zwei Aspekten eines Prinzips ausgeht: „Konflikt der Gerechtigkeit mit sich selbst“; zum Verhältnis zwischen Rechtssicherheit und Gerechtigkeit s. auch *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 122, der von *zwei* gegenläufigen Prinzipien auszugehen scheint: „Gerechtigkeit und Rechtssicherheit“. Zu den hieraus resultierenden Abwägungsschwierigkeiten *Schlink*, Abwägung im Verfassungsrecht, Diss. Berlin 1976, S. 105; *Kunig*, Das Rechtsstaatsprinzip, Habil. Hamburg/Tübingen 1986, S. 419.

geht lediglich darum, den Blick auf konkurrierende Verfassungsbelange zu lenken<sup>103</sup>, zumal es dem Gesetzgeber unbenommen ist, Steuergleichheit in der Zukunft unter Wahrung des Vertrauensschutzes zu verwirklichen.

Dass einer Wiederaufrollung der Vergangenheit auch in den Fällen der Beseitigung verfassungswidriger Rechtslagen Grenzen gesetzt sind, zeigen Vorschriften wie § 79 Abs. 2 BVerfGG und § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Nach § 79 BVerfGG ist die Rückabwicklung ausgeschlossen, soweit auf der nichtigen Vorschrift beruhende Entscheidungen unanfechtbar geworden sind. Diese Grenze ist dem Rechtsfrieden geschuldet<sup>104</sup>. Der Bestandsschutz im konkreten Rechtsverhältnis wird über die Nichtigkeit der abstrakt-generellen Rechtsgrundlage gestellt. Während § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG sowohl zugunsten wie auch zum Nachteil des Bürgers wirkt, also keine individualschützende Komponente aufweist, gewährt § 176 AO darüber hinaus individuellen Vertrauensschutz, indem nur die Berücksichtigung nachteiliger Nichtigkeitsklärungen in Änderungsbescheiden ausgeschlossen wird.

Jenseits dieser einfachgesetzlichen Regelungen praktiziert das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung eine Begrenzung der Rückwirkung mit seinen Unvereinbarkeitsaussprüchen mit Ex-nunc- oder Zukunftswirkung. Meist – *Klaus-Dieter Drüen* hat dies herausgearbeitet – geht es dabei um die Budgetsicherheit des Staates<sup>105</sup>. Doch führt das Bundesverfassungsgericht gegen die Rückwirkung der Unvereinbarkeitsfeststellung auch den Vertrauensschutz der bisher verfassungswidrig Begünstigten an. Dass verfassungswidrige Steuerbegünstigungen nicht ohne weiteres für die Vergangenheit entzogen werden können, hat der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts, z. B. anhand der Steuerbefreiung der Stellenzulage „Ost“ für die Besoldungsempfänger in den neuen Bundesländern, klargestellt<sup>106</sup>. Ebenso selbstverständlich wurde in der Rentensteuerentscheidung „aus Verfassungsgründen“ auf einen rückwirkenden Abbau der Begünstigung der Sozialversicherungsrentner verzichtet<sup>107</sup>. Wenn also noch nicht einmal für verfassungswidrige Gesetze ein zwingendes Rückwirkungsgebot festgestellt werden kann, gilt dies erst recht für die Fälle der Fehlerhaftigkeit unterhalb der Verfassungswidrigkeit.

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, ob die verfassungswidrige Rechtslage in Übergangsvorschriften im Interesse des Vertrauensschutzes *auch für die Zukunft* aufrechterhalten werden kann. Einerseits kann die übergangslose Aufhebung einer Steuervergünstigung denjenigen, der unter Zugrundelegung der Vergünstigung langfristig investiert hat, genauso hart treffen, wie eine echt

103 Deshalb ist auch der Vorwurf von *Weber-Grellet*, Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat. Kontinuität und Planungssicherheit, *StuW* 2003, 278, 282, der Forderung nach Steuerplanungssicherheit fehle es an Ethos, unreflektiert.

104 *Bethge* (Fn. 15), § 79 BVerfGG Anm. 3f. (Stand Juni 2001).

105 Deutlich in BVerfG v. 24. 7. 1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 93 – Hundesteuer.

106 BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 298 ff. – Zulage Ost.

107 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134 – Alterseinkünfte III.

rückwirkende Korrektur<sup>108</sup>. Andererseits kann auch die lediglich auf Altfälle begrenzte Weitergeltung die verfassungswidrige Rechtslage für einen langen Zeitraum perpetuieren. Dies gilt insbesondere für Normen, die Dauersachverhalte<sup>109</sup> zum Gegenstand haben.

Dass es Gründe geben kann, verfassungswidrige Rechtszustände für eine Übergangsphase auch noch in der Zukunft zu tolerieren, zeigt das Bundesverfassungsgericht, wenn es den Gesetzgeber nicht nur von der Ex-tunc-Korrektur entbindet, sondern ihm Fristen für die Beseitigung von Verfassungsverstößen einräumt. Diese können – je nach Schwierigkeit der Materie – mehrere Jahre betragen. Damit soll nicht nur den haushaltswirtschaftlichen Erfordernissen Rechnung getragen<sup>110</sup> werden, gleichzeitig soll der Gesetzgeber ausreichend Zeit für eine vernünftige Neukonzeption erhalten. Wenn aber dem Gesetzgeber eine Umstellungsphase zugebilligt wird, obwohl hier die Interessenlage insofern eine andere ist, als dass er selbst die Verfassungswidrigkeit verursacht hat<sup>111</sup>, dann muss dies erst recht für den Steuerpflichtigen gelten, der sich auf sein Vertrauen in die Gültigkeit des Gesetzes berufen kann. Ziel muss es allerdings sein, die verfassungsrechtlich imperfekte Phase so schnell wie möglich zu überwinden. Dies kann zu einer zeitlichen und sachlichen Begrenzung des Vertrauensschutzes führen. Eine Lösung kann nur durch Abwägung im Einzelfall gefunden werden. Dabei sind einschränkend zu berücksichtigen die Schwere des Verfassungsverstößes, die Wirkungen der Abschaffung der Vergünstigung für die Betroffenen und die Erkennbarkeit des Fehlers<sup>112</sup>.

### 3. Europarechtliche Rückwirkungsgebote

Fraglich ist, ob dieser Abwägungsspielraum auch bezüglich der Beseitigung europarechtswidriger Rechtslagen besteht. Beanstandet die EU-Kommission eine Beihilfe, so setzt sie dem Mitgliedstaat eine Frist zur Aufhebung oder Umgestaltung. Gleichzeitig wird der Mitgliedstaat verpflichtet, bereits ausgezahlte Vergünstigungen zurückzufordern<sup>113</sup>, um auf diese Weise den früheren gemein-

108 Zur begrenzten Aussagekraft der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung in diesem Band Redebeitrag von *Bareis*, S. 64 f.; und ausführlich *Hey* (Fn. 2), S. 229 ff.

109 Zu den unterschiedlichen Zeithorizonten im steuerrechtlichen Übergangsrecht vgl. *Hey* (Fn. 2), S. 398–407.

110 *P. Kirchhof*, DStJG Bd. 18 (1995), 17, 39.

111 Zutreffender Einwand von *Drißen*, FR 1999, 289, 291.

112 Zu Abwägungsmaßstäben für die Ausgestaltung von Übergangsvorschriften *Hey* (Fn. 2), S. 398 ff.

113 Auch bei lediglich gemäß Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV unterbliebener Einholung der Genehmigung sieht Art. 11 Abs. 2 Beihilfeverfahrensordnung eine Befugnis der Kommission vor, bereits ausgezahlte Beihilfen einstweilen zurückzufordern, vgl. *Cremer*, in *Callies/Ruffert*, EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl., Neuwied/Kriftel 2002, Art. 88 Rz. 27.



schaftsrechtskonformen Zustand wiederherzustellen<sup>114</sup>. Im Bereich der Rücknahme europarechtswidriger Einzelakte engt der EuGH den Abwägungsspielraum zu Lasten des Vertrauensschutzes unter dem Gesichtspunkt des *effet utile* erheblich ein<sup>115</sup>. Zwar kennt auch der Europäische Gerichtshof die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes<sup>116</sup> und bringt diese gegenüber allen drei Gewalten zur Anwendung. In der Rechtssache *Alcan II* hat der EuGH aber gefordert, dass bei der Abwägung der verschiedenen widerstreitenden Interessen das Interesse der Gemeinschaft an der Beseitigung von Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht „in vollem Umfang“ berücksichtigt werde<sup>117</sup>, was wohl heißt, dass für Vertrauensschutz kaum noch Raum bleibt. Zu einer Einschränkung des Vertrauensschutzes gelangt der EuGH über das Kriterium der Erkennbarkeit der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit und hohe Anforderungen an die Kenntnismöglichkeiten<sup>118</sup>. Stets soll das Gemeinschaftsinteresse obsiegen, wenn der Steuerpflichtige Kenntnis von der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer Steuervergünstigung hätte haben können. Diese zu Einzelakten der Verwaltung ergangene Rechtsprechung wird man grundsätzlich auch auf Akte des Steuergesetzgebers übertragen müssen.

Ganz widerspruchsfrei ist diese Rechtsprechung nicht. Denn auch der EuGH begrenzt die Rückwirkung seiner Urteile aus Gründen der Rechtssicherheit<sup>119</sup>. Zudem zeigt Art. 231 Abs. 2 EG-Vertrag, dass es kein strenges Gebot einer rückwirkenden Beseitigung von Europarechtsverstößen gibt, wenn dem Gerichtshof im Fall der Nichtigenerklärung von EU-Rechtsakten ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt wird, im Einzelfall eine Fortgeltung anzuordnen, soweit er dies für erforderlich erachtet. Deshalb müssen die Rückwirkungsschranken grundsätzlich auch bei Beseitigung europarechtswidriger Steuergesetze respektiert werden. Regulativ kann das Kriterium der Vorhersehbarkeit der Aufhebung im Hinblick auf die Durchführung des Beihilfeverfahrens sein.

## VI. Resümee

Die genaue Analyse zeigt, dass sich generalisierende Aussagen zur Behandlung fehlerhafter Steuergesetze in der Vertrauensschutzprüfung nicht treffen lassen.

114 EuGH v. 20. 3. 1997 – Rs. 24/95, EuGHE 1997, I-1591 – *Alcan II*.

115 EuGH v. 2. 2. 1989 – Rs. 94/87, EuGHE 1989, I-175, 192 – *Alcan I*; EuGH v. 20. 9. 1990 – Rs. 5/89, EuGHE 1990, I-3437, 3457 – *BUG-Alutechnik*; EuGH v. 20. 3. 1997 – Rs. 24/95, EuGHE 1997, I-1591, 1616 – *Alcan II*.

116 EuGH v. 13. 2. 1979 – Rs. 101/78, EuGHE 1979, 623, 637 – *Milchpulver*; EuGH v. 7. 6. 1988 – Rs. 63/87, EuGHE 1988, 2875, 2891 – *Kommission ./.* Griechenland; hierzu auch *Blanke* (Fn. 80), S. 488 ff.

117 EuGH v. 20. 3. 1997 – Rs. 24/95, EuGHE 1997, I-1591, 1616 – *Alcan II*.

118 Hierzu oben IV.1.b.

119 EuGH v. 8. 4. 1976 – Rs. 43/75, EuGHE 1976, 455 Rz. 69ff. – *Defrenne II*; EuGH v. 16. 7. 1992 – Rs. C-163/90, EuGHE 1992, I-4625 Rz. 30 – *Legros*.

Ja, sie schaden mehr, als sie nützen, wenn sie die hier dargelegten Abstufungen zudecken. Ohne Frage besteht ein Bedürfnis nach klaren Maßstäben für die Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen. Doch die Kategorie des fehlerhaften Gesetzes ist zu inhomogen, um den Schluss auf eine einzige Rechtsfolge zu ermöglichen. Selbst bei der Korrektur verfassungswidriger Rechtslagen besteht kein generelles Rückwirkungsgebot. Vielmehr müssen auch bei Beseitigung einer fehlerhaften Rechtslage Änderungs- und Bestandsinteresse im Einzelfall zu einem Ausgleich gebracht werden, ohne dass ein absoluter Vorrang des Gebots der Rechtsrichtigkeit über die Rechtssicherheit festgestellt werden kann. Zur Rationalisierung des Abwägungsprozesses kann die Denkfigur des fehlerhaften Gesetzes nur beitragen, wenn die Abstufungen und unterschiedlichen Rechtsfolgen der Fehlerhaftigkeit zur Kenntnis genommen werden.

---

## Diskussion

zu den Referaten von *Wolfgang Spindler*  
und Prof. Dr. *Johanna Hey*

Leitung  
Prof. Dr. Dr. h. c. *Klaus Vogel*

*Prof. Dr. Lehner:*

Ich würde gern eine Anmerkung zu dem Beitrag von Herrn Spindler machen. Ich denke, dass ein dispositionsbezogener, d.h. ein freiheitsrechtlicher Rückwirkungsbegriff bei der Lenkungsnorm nicht nur Sinn macht, sondern dort auch zwangsläufig ist, weil die Lenkungsnorm unmittelbar freiheitsrechtliche Relevanz hat. Aus diesem Grund unterliegt sie auch einem freiheitsrechtlichen, dispositionsorientierten Prüfungsmaßstab. In der dispositionsbezogen freiheitsrechtlichen Begründung der Schiffsbauentscheidung kommt dies deutlich zum Ausdruck. Bei der Fiskalzwecknorm muss man das aber zumindest im Ausgangspunkt anders sehen, weil die Fiskalzwecknorm, anders als die Lenkungsnorm, den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips unterliegt, das seinerseits sowohl materiell gleichheitsrechtlich als auch periodenbezogen gleichheitsrechtlich wirkt. Dieser Periodenbezug bringt es mit sich, dass auch die für die Begründung von Leistungsfähigkeit relevanten Dispositionen des Steuerpflichtigen nicht in der Momentaufnahme der Disposition, sondern in der zeitlich zwar gestreckten, insoweit aber auch begrenzten Periode des Veranlagungszeitraums beurteilt werden. Andererseits ist die periodenbezogene Beurteilung von Leistungsfähigkeit nichts anderes als typisierende Gleichbehandlung in der Zeit. Diese typisierende Gleichbehandlung in der Zeit hat, wie

jede andere Typisierung auch, verfassungsrechtliche Grenzen. Muss aber der zeitliche Rahmen einer periodenbezogenen Beurteilung von Leistungsfähigkeit von Fall zu Fall überschritten bzw. ausgedehnt werden, um Leistungsfähigkeit, etwa im Fall von periodenintern nicht mehr ausgleichbaren Verlusten korrekt zu erfassen, so muss auch das für die Disposition des Steuerpflichtigen relevante Vertrauen in den zeitlichen Bestand seiner Dispositionen von den Fesseln des Veranlagungszeitraums befreit werden. Nimmt der Gesetzgeber mit einer Veräußerungsfrist von 10 Jahren eine über 10 Besteuerungsperioden gewachsene Leistungsfähigkeit unter Durchbrechung des gesetzlich im Veranlagungszeitraum eines Jahres typisierten Periodizitätsprinzips in Anspruch, dann muss er auch den Zeitraum des Vertrauensschutzes entsprechend ausdehnen.

*Spindler:*

Ich kann den Unterscheid eigentlich nicht erkennen, auch wenn Sie vielleicht mit unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Wertungen ansetzen. Auch die Lenkungsnorm wirkt sich doch im Veranlagungszeitraum aus. In dem Beispiel, das ich gewählt habe, mit einer zeitlich befristeten Lenkungsnorm, sieht man vielleicht eher den gesamten Begünstigungszeitraum. Aber es ändert doch nichts daran, dass auch die Lenkungsnorm ihre Auswirkungen im Veranlagungszeitraum hat. Also ich meine eher umgekehrt, obwohl das vielleicht nicht ganz passt, a maiore ad minus: Wenn schon bei der Lenkungsnorm, die ein Angebot darstellt, entsprechende Vertrauensschutzregelungen greifen, dann meine ich, muss das erst recht bei Fiskalzwecknorm gelten. Auf beide richtet sich doch der Steuerpflichtige – weil Sie jetzt vom dispositionsbezogenen Ansatz her gekommen sind – in seinem Verhalten ein. Ich will natürlich jetzt nicht den ganzen Nachmittag über die 10-Jahres-Frist sprechen, aber auch hier (in diesem Beispiel) hat der Steuerpflichtige disponiert. Oder nehmen wir besser noch den Vorlagebeschluss des 11. Senats zur Fünftelregelung. Hier hat doch der Steuerpflichtige entsprechend disponiert. Oder in dem Fall mit der 10-Jahres-Frist und dem Grundstück: Dort hat der Käufer in Immobilien investiert, in Grundbesitz, von dem er ausgehen konnte, dass er es nach 2 Jahren nicht steuerbar veräußern kann. Ich sehe den Unterscheid vom Gleichheitsgrundsatz her nicht, auch wenn Sie sagen, die Lenkungsnorm hat freiheitsrechtliche Qualitäten in der Beurteilung, und bei der Fiskalzwecknorm anders ansetzen. Ich sehe den Unterschied der Wirkungen von Subventions- und Lenkungsnorm auf der einen Seite und Fiskalzwecknorm auf der anderen Seite für das steuerlich relevante disponierende Verhalten des Steuerpflichtigen nicht. Und deswegen müssen m. E. beide in der gleichen Weise unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes behandelt werden.

*Prof. Dr. Thiel:*

Die herrschende Meinung bei allen Referenten geht ja dahin, dass auch die unechte Rückwirkung einzelfallbezogen auf Zulässigkeit geprüft werden muss.

Deshalb würde mich mal interessieren, wie das aktuelle Vorhaben des Gesetzgebers, den § 8 a KStG zu reparieren, beurteilt werden muss. Natürlich kann die Vergangenheit nicht mehr eingefangen werden. Aber jetzt soll die Europarechtswidrigkeit dadurch beseitigt werden, dass nunmehr die Zinszahlungen an inländische Muttergesellschaften als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden. Nun haben also beispielsweise Mutter- und inländische Tochtergesellschaft im betätigten Vertrauen auf den bisherigen § 8 a KStG Darlehensverträge über unterschiedliche Zeiträume abgeschlossen. Was macht denn jetzt der Gesetzgeber? Wenn er diesen unterschiedlichen Zeiträumen durch eine Übergangsregelung Rechnung trägt, läuft er ja Gefahr vom EuGH zur Ordnung gerufen zu werden, weil dann das Ziel, die inländischen und die ausländischen Gesellschaften gleich zu behandeln, nicht erreicht wird.

*Prof. Dr. Hey:*

Herr *Thiel*, Sie legen wie immer den Finger in die Wunde, indem Sie die besonders problematischen Dauerschuldverhältnisse ansprechen. Zunächst einmal war der Gesetzgeber nicht gezwungen, § 8 a KStG auch auf den Inlands Sachverhalt auszudehnen, er war durch den EuGH nur gezwungen, ihn nicht mehr nur auf den EU-Ausländer anzuwenden. So viel zum europarechtlichen Aspekt Ihrer Frage. Im Übrigen sind Dauerrechtsverhältnisse – wie der von Ihnen skizzierte Sachverhalt – dann besonders problematisch, wenn sie nicht mehr umgestaltet werden können. Wenn etwa langfristige Darlehensverträge nicht vorzeitig kündbar sind, dann haben Sie in der Tat ein kaum lösbares Dilemma. Aus Sicht der Steuerpflichtigen wäre ein Vertrauensschutz optimal, der auf den Abschluss des Darlehensvertrages abstellt. Dies bedingt dann aber sehr lange Übergangsphasen. Deshalb müssen m. E. bei Dauerschuldverhältnissen auch die Anpassungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung der Übergangsregelung berücksichtigt werden. Man würde sich übrigens vieler dieser Rückwirkungsprobleme begeben, wenn man Gesetzesänderungen nicht immer sofort eingreifen lassen würde. Gerade gravierende Gesetzesänderungen brauchen eine gewisse Vorlaufzeit, die dem Steuerpflichtigen eine Anpassung ermöglicht. Zum Schluss noch eine kleine Anmerkung zu dem von Herrn *Thiel* genannten Beispiel: Kein Vertrauensschutzproblem hätte man gehabt, wenn man § 8 a KStG auch für den EU-Ausländer nicht mehr zur Anwendung gebracht hätte.

*Dr. Roland:*

Ich hatte mich gemeldet, um noch einmal an Frau *Sieker* anzuschließen. Es geht um die Frage, ob Vertrauensschutzgewährung davon abhängen kann, ob eine Fiskalzwecknorm betroffen ist oder eine Lenkungsnorm. Herr *Spindler* hat grundsätzlich die Position vertreten, die ich noch einmal zur Sprache bringen will. Ich will es an § 34 EStG, der vorhin angesprochen wurde, exemplifizieren. § 34 EStG wird immer als Begünstigungsnorm angesehen. Das ist aber höchst

fraglich. Es wurde ja heute Morgen schon gesagt, dass die Abgrenzung Begünstigungsnorm/Fiskalzwecknorm sehr schwierig ist, und deswegen sollte man hier nicht unterschiedliche Maßstäbe anlegen. Der § 34 EStG ist im Grunde genommen seinem Zweck nach keine Steuervergünstigung, sondern er soll eine zusätzliche Steuerbelastung bei einer Zusammenballung von Einkünften vermeiden. Die Regelung führt eigentlich ins System zurück und gibt unter diesem Gesichtspunkt keine gesonderte Vergünstigung. Und wenn ich jetzt die Abfindungsfälle beim § 34 EStG betrachte, dann ist eine weitere Besonderheit, dass sich die Mehrzahl dieser Abfindungsfälle bei der sog. Fünftelungsregelung besser stellt als nach der alten Rechtslage bei Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes. Denn ich weiß aus dem Gesetzgebungsverfahren, dass bei Alleinstehenden mit Einkünften bis zu – damals – rund 250 000 DM die Fünftelungsregelung günstiger war; bei zusammenveranlagten Ehegatten lag dieser Betrag bei rund 500 000 DM. Die meisten Abfindungen auf Grund eines Tarifvertrags überschreiten diese Grenzen nicht, so dass die Fünftelungsregelung in solchen Abfindungsfällen von wenigen Ausnahmen abgesehen eine begünstigende Wirkung gegenüber der alten Rechtslage hat. Und hinsichtlich der Frage der Befristung muss man auch unterscheiden. Wenn eine befristete Vergünstigung schon in Anspruch genommen worden ist, dann muss diese Abschreibung natürlich so weiterlaufen. Das hat der Gesetzgeber bei den Sonderabschreibungen m. E. stets berücksichtigt. Er stellt doch regelmäßig auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung, einen bestimmten Beginnzeitpunkt ab und von da an läuft die Sonderabschreibungsregelung unverändert weiter. Aber bei den Schiffsbaubegünstigungen gab es eine Befristung der Regelung, des gesetzgeberischen Angebots, bis 2000. Der Gesetzgeber hat diese Befristung gestrichen und viel früher Schluss gemacht für alle Fälle. Noch nicht konkretisierte Überlegungen und Planungen zur Inanspruchnahme von § 82f EStDV waren betroffen, aber es bestand natürlich kein Schutz des Vertrauens, diese Befristung werde unverändert bis zum Jahr 2000 bestehen bleiben. Insofern muss man in diesem Fall wieder differenzieren, und ich meine, dass dann der bessere Anknüpfungspunkt für die Gewährung von Vertrauensschutz wäre, doch zu sagen, der Steuerpflichtige hat alles gemacht, was er tun kann und der Sachverhalt ist abgeschlossen. Das ist bei in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen so, darum soll eine begonnene Abschreibung nach den alten Regeln weiterlaufen.

*Spindler:*

Zunächst einmal danke an Herrn *Roland* für Ihren Hinweis, dass wir, wenn wir da differenzieren zwischen Lenkungs- und Subventionsnorm auf der einen Seite und Fiskalzwecknorm auf der anderen Seite, wahrscheinlich in den Dschungel kommen, weil wir die Abgrenzung gar nicht sauber hinkriegen. Da haben Sie Recht mit dem § 34 EStG. Ich habe nur auf die Frage von Herrn *Lehner*, der ja verfassungsrechtlich von einem unterschiedlichen Ansatz ausgegangen ist, antworten wollen. Also ich meine auch, es führt uns nicht weiter, wenn wir diffe-

renzieren. Ich sehe auch verfassungsrechtlich nicht die Notwendigkeit zu differenzieren. Allerdings, Herr *Roland*, ein bisschen Wasser in Ihren Wein: Dass der Gesetzgeber immer bei Sonderabschreibungen über die Zeiträume den Steuerpflichtigen und seine Disposition unangetastet gelassen hat, das sehe ich – mit Verlaub – etwas anders. Wie sehen Sie den § 2 Abs. 3 EStG? Ich bin jetzt hier nicht an der Stelle, mich mit dem 11. Senat in die Diskussion zu setzen, aber das ist doch ein Problem des § 2 Abs. 3 EStG. Hat er dort nicht eingegriffen?

*Dr. Roland:*

Da sehe ich kein verfassungsrechtliches Problem. M. E. kann ein Investor darauf vertrauen, dass ihm die für eine Investition unmittelbar gewährte Steuerbegünstigung über die gesamte Nutzungsdauer des begünstigten Wirtschaftsguts hinweg erhalten bleibt. Es muss aber möglich sein, die steuerlichen Rahmenbedingungen, die ein Steuerpflichtiger bei einer Investition vorgefunden hat, allgemein zu verändern. Nehmen Sie den Steuertarif! Mit jeder Senkung des Einkommensteuertarifs verringert sich der Barwertvorteil einer Abschreibungsvergünstigung. Dies ist verfassungsrechtlich doch nicht zu beanstanden.

*Spindler:*

Mein Problem ist, ob der Gesetzgeber nicht etwa mit dem § 2 Abs. 3 EStG in ein zeitlich befristetes Vertrauen des Steuerpflichtigen eingegriffen hat, indem er die zugesagte Begünstigung abgeschwächt hat. Er hat sie ja nicht beseitigt, aber er hat sie maßgebend abgeschwächt. Das, was eigentlich mit den Sonderabschreibungen z. B. des Fördergebietsgesetzes geplant war, ist auf diese Weise abgeschwächt worden. Das ist schon ein Eingriff. Ich wollte nur noch einmal darauf hinweisen, weil Sie so pauschal gesagt haben, dass der Gesetzgeber dies respektieren würde. Diesen Eindruck habe ich nicht, obwohl er dies respektieren sollte, worin wir uns einig sind.

*Dr. Pelka:*

Ich habe zwei Fragen, eine an Herrn *Spindler* und eine an Frau *Hey*: Sie haben entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes unterschieden zwischen der echten und unechten Rückwirkung und an dem Konzept dieser Unterscheidung will ich auch gar nicht rütteln. Mir ist allerdings die Abgrenzung zwischen der unechten und echten Rückwirkung bei Veranlagungssteuern nicht ganz klar. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes soll der Gesetzgeber bei Veranlagungssteuern während des Veranlagungszeitraumes berechtigt sein, das Gesetz mit Wirkung zum Beginn des Kalenderjahres zu verändern, mit der Erwägung, dass der Steuertatbestand endgültig erst am Jahresende verwirklicht worden ist. Eine während des Kalenderjahres vorgenommene Gesetzesänderung, die für das laufende Kalenderjahr also ab dem 1. 1. diesen Jahres gilt, soll eine unechte Rückwirkung sein, die dann unter leichteren Bedingungen zulässig ist.

Wenn Sie diese These mittragen, habe ich Schwierigkeiten, die Unterscheidung der echten von der unechten Rückwirkung nachzuvollziehen. Mir leuchtet nämlich nicht ein, wieso man eine abgeschlossene Disposition eines Steuerpflichtigen, die am Ende des Vorjahres vorgenommen worden ist, anders behandelt, wie die gleiche Disposition zu Beginn des folgenden Jahres. Als Steuerpflichtiger, der ein Grundstück verkauft, eine Beteiligung veräußert oder eine andere Maßnahme vornimmt, hat er die steuerlichen Folgen seines Verhaltens endgültig verwirklicht. Dies gilt auch dann, wenn die verwirklichten Tatbestände erst mit Ablauf des Kalenderjahres steuerpflichtig werden. Der Steuerpflichtige kann an seiner Disposition auch dann nichts mehr ändern, wenn infolge einer Gesetzesänderung eine höhere Steuer anfällt, als sie zum Zeitpunkt der Maßnahme voraussehbar war. Wenn ein Grundstück z. B. kurz vor dem 31. 12. des Vorjahres oder kurz nach dem 1. 1. des laufenden Jahres veräußert wird, ist dies für den Vertrauensschutz im März des laufenden Jahres gleich. Warum eine im März des laufenden Jahres beschlossene Gesetzesänderung, die auf den 1. 1. des laufenden Jahres zurückgreift, eine unechte und damit zulässige Rückwirkung sein soll, während eine Rückwirkung auch auf den Dezember des Vorjahres als echte und nicht zulässige Rückwirkung bewertet werden soll, ist nicht erkennbar. Mir leuchtet daher nicht ein, weshalb man in dem einen Fall eine echte Rückwirkung und im anderen Fall eine unechte Rückwirkung annimmt. Ich wollte Sie daher fragen, ob Sie diese Unterscheidung bei Veranlagungssteuern rechtfertigen können.

An Frau *Hey* habe ich eine andere Frage: Sie haben dargelegt, dass der Gesetzgeber berechtigt sei, die als verfassungswidrig festgestellten Tatbestände auch rückwirkend zu korrigieren. Ich frage nun, wie lange eine solche rückwirkende Korrektur zulässig ist. Die Frage wird am Beispiel der Vermögensteuer deutlich: Die Vermögensteuer ist seit dem 1. 1. 1995 verfassungswidrig und wird seitdem nicht mehr erhoben. Einen formellen Gesetzesbeschluss, die Vermögensteuer aufzuheben, gibt es bislang nicht und auch das Bundesverfassungsgericht hat nur festgestellt, dass die Vermögensteuer verfassungswidrig ist, sie aber nicht insgesamt aufgehoben. Zur Vermögensteuer haben wir also die von Ihnen angesprochene Situation eines verfassungswidrigen, aber nicht aufgehobenen Gesetzes. Wäre der Gesetzgeber heute noch berechtigt, eine den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechende neue Vermögensteuer rückwirkend bis zum 1. 1. 1995 einzuführen mit der Erwägung, dass die damalige Vermögensteuer verfassungswidrig war, es insoweit kein schutzwürdiges Vertrauen der Steuerpflichtigen auf den Nichtbestand der Vermögensteuer gegeben hat?

*Spindler:*

Herr *Pelka*, was Ihnen nicht einleuchtet, leuchtet auch mir nicht ein, und deswegen bin ich froh über Ihre Frage, dann kann ich das vielleicht noch mal verdeutlichen. Ich hatte sagen wollen, dass ich mit der zitierten *Vogel'schen* Defi-

nition der echten Rückwirkung solche Fälle nahezu ausnahmslos für unzulässig erachte, auch gerade die Fälle der so genannten Veranlagungszeitraumrechtssprechung, etwa in Bezug auf Geschäftsvorgänge i. S. v. § 17 EStG im laufenden Veranlagungszeitraum. Ich erachte sie genauso für unzulässig.

*Prof. Dr. Hey:*

Zu der Frage von Herrn *Pelka*, inwieweit man verfassungswidrige Gesetze rückwirkend korrigieren kann: Ich hatte gesagt, dass die Beseitigung einer Verfassungswidrigkeit für sich genommen noch kein Grund ist, der eine echte Rückwirkung legitimieren kann. Selbst wenn das Gesetz verfassungswidrig ist, bedarf es für die Rechtfertigung einer echten Rückwirkung zusätzlicher Gründe. Wir haben solche Gründe, etwa einen Haushaltsnotstand, angesprochen. Bei der Vermögensteuer ist die Rechtslage eigentlich ganz klar. Die Vermögensteuer ist verfassungswidrig, ob sie nun weiterhin im Gesetz steht oder nicht, und daher ist da auch keine Unklarheit der Rechtslage, die im Nachhinein beseitigt werden könnte.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Zur Vermögensteuer, die Herr *Pelka* angesprochen hat, möchte ich sagen, dass es sich zunächst einmal um eine Entscheidung in der Kategorie von Frau *Hey*, also eine Nichtigkeitsentscheidung mit Reparaturauftrag pro futuro handelt. Dass der Gesetzgeber dann die Vermögensteuer nicht aufgehoben hat, sondern die Vermögensteuer mit Fußnote „wegen BVerfG nicht anwendbar“ im Bundessteuergesetzblatt belassen hat, hat eine sehr praktische Bedeutung. Denn wenn er sie aufgehoben hätte, wären die Bundesländer frei, die Vermögensteuer zu regeln. Wenn wir aber ein nicht anwendbares Bundessteuergesetz haben, das VStG, gibt es eine Sperrwirkung für die Länder. Und von daher wird ganz deutlich – was ja auch ein Grundtenor von der Überlegung von Frau *Hey* war –, dass die Verfassungsrechtsprechung im Grunde, wenn sie ein Gesetz aufhebt, ein Stück negative Gesetzgebung ist und dann ähnliche Prinzipien gelten, wie wir sie für die gesetzgeberischen Tätigkeiten entwickelt haben.

*Prof. Dr. Vorwold:*

Ich möchte gerne Ihr Stichwort, Herr *Vogel*, von heute morgen zur Akzentuierung aufgreifen und vielleicht eine Gegenposition vertreten und zwar bezogen auf die Rückwirkung von Steuergesetzen. Und ich möchte das stützen auf Erkenntnisse, die ich in diesem Sommer in den USA gewonnen habe. In den USA hat es mächtig geregnet, es war nicht so schön wie hier, und ich hatte viel Zeit zum Nachdenken. Ich möchte das Ganze mit drei Thesen begründen, die ich jetzt vom Supreme Court (also vom obersten Gerichtshof des amerikanischen Bundes der amerikanischen Gerichte) zitieren möchte. Erstes Stichwort wäre die echte Rückwirkung, ein weiteres Stichwort der Finanzbedarf, was Herr



*Mellinghoff* heute morgen angesprochen hatte und die Belastung zukünftiger Generationen. Das Zitat des Supreme Court in den USA lautet wie folgt: „Eine Steuer ist weder eine dem Steuerzahler auferlegte Strafe, noch eine vertragliche Verbindlichkeit. Sie ist vielmehr ein Mittel, die Unterhaltungskosten des Staates unter den Bürgern, die dessen Vorteile genießen und seine Lasten zu tragen haben, aufzuteilen.“ So der zweite Satz dazu: „Weil kein Bürger gegenüber dieser Belastung Immunität besitzt, verletzt seine rückwirkende Auferlegung nicht notwendig die Verfassung.“ D. h., in den USA ist eine echte Rückwirkung möglich und zulässig. Zweites Stichwort: Grenzen dieser Rückwirkung in den USA. Da wäre jetzt zu sagen (wiederum ein Zitat des Supreme Court): „Eine Änderung der Aufteilung der Steuerlasten kann grundsätzlich auch nachträglich rückwirkend erfolgen, solange sie nicht für den einzelnen Steuerzahler harsch und erdrückend, also *harsh and aggressive*, bzw. willkürlich und unsinnig, sprich *arbitrary* oder *irrational*, ist.“ Der Supreme Court verlangt dann von dem Gesetzgeber einen sachlichen Grund für diese Rückwirkung. Als sachlicher Grund sind drei verschiedene anerkannt worden. Der erste: Höhere Steuereinnahmen zu erzielen, das passt fast immer. Der zweite Grund: Fehlerkorrektur. Der dritte Grund: Lückenausfüllung. D. h., insoweit ist eine Rückwirkung möglich, Grenzen für den Einzelnen gibt es nur dann, wenn es ihn praktisch erdrückt. Nicht so bei der unechten Rückwirkung als drittes Stichwort. Zur unechten Rückwirkung hat der Supreme Court, wie Sie vermuten werden, entsprechend massiv argumentiert. Ich zitiere: „Ein verfassungsmäßiger Vertrauensschutz für die Aufrechterhaltung steuerlicher Vorteile in der Zukunft von in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalten besteht nicht. Der Bürger muss jederzeit mit Änderungen für die Zukunft rechnen.“ Ein Satz zur Begründung: „Die Aufrechterhaltung des Status quo würde die Konservierung der bestehenden Gesetze während der Lebenszeit eines Steuerzahlers erfordern“. Fazit ist, dass man sich fragen muss, was bleibt, und daher, mein vierter und letzter Punkt wäre: Rückwirkung ist nach meiner Meinung nur in Ausnahmefällen eine Frage des Verfassungsrechts, ansonsten eine politische Entscheidung. Und jetzt komme ich vielleicht noch einmal auf das zurück, was Herr *Kirchhof* heute Morgen gesagt hat: Was bleibt ist, im Zweifel eine andere Regierung zu wählen, wenn man nicht einverstanden ist mit dem, was hier passiert.

*Prof. Dr. Vogel:*

Vielen Dank für Ihren rechtsvergleichenden Beitrag. Man sollte bei solch einer Rechtsvergleichung freilich immer bedenken, dass die Aussagen eines Gerichts stets auch in einer Relation zum üblichen Verhalten des jeweiligen Gesetzgebers stehen und sich von daher unterschiedliche Bewertungen durchaus rechtfertigen lassen könnten.

*Prof. Dr. Lang:*

Es ist in der Tat so, dass die deutsche Verfassungsrechtsprechung in Bezug auf das Rückwirkungsverbot ganz anders ausgerichtet ist als der der US Supreme

Court, der besonders dem Steuergesetzgeber eine nahezu uneingeschränkte, eben auch rückwirkende Gestaltungsmacht einräumt. Auf dem Boden des deutschen Verfassungsrechts ist der Dispositionsschutz zu verbessern. Ich stimme grundsätzlich Herrn *Mellinghoff* zu, dass nicht die Unterscheidung von echter und unechter Rückwirkung hinfällig ist, sondern dass zu überlegen ist, wo der Dispositionsschutz anzusetzen ist. Hier stimme ich Herrn *Spindler* zu. Der Fall des § 23 EStG verdeutlicht, dass auf den ursprünglichen Investitionsakt, also auf das Erwerbsgeschäft, abzustellen ist. Nur wenn auf das Erwerbsgeschäft abgestellt wird, kann das Vertrauensschutzinteresse überhaupt gegen das Änderungsinteresse abgewogen werden. Das Vertrauensschutzinteresse zeigt sich deutlich in den Fällen, in denen fremdfinanziert ein Grundstück erworben, in zwei Eigentumswohnungen aufgeteilt und die Nichtsteuerbarkeit des Gewinns aus der Veräußerung einer Eigentumswohnung für die Rückzahlung des Kredits einkalkuliert wird. Gegen ein derart zutage getretenes Vertrauensinteresse muss das Änderungsinteresse des Gesetzgebers abgewogen werden.

Dabei sind differenzierte Regelungen durchaus geboten, wie schon Herr *Bareis* hervorhob. Im Falle des § 23 EStG bietet eine Wertabrechnung zu Beginn der neuen Regelung einen fairen Ausgleich zwischen Vertrauensschutz- und Änderungsinteresse. Im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist eine Wertabrechnung der geringst mögliche Eingriff, wenn das Änderungsinteresse bejaht wird. Wertabrechnungen lösen auch die von Herrn *Bareis* erwähnten Zerobondfälle sachgerecht. Bei den Lebensversicherungen ist der Ertrag so kalkuliert, dass dem Vertrauensschutz der Vorrang gegenüber dem Änderungsinteresse eingeräumt werden muss. Mithin darf die Neuregelung nur für Neuabschlüsse zugelassen werden. Die Rückwirkungslage ist vergleichbar mit Abschreibungsregelungen, bei denen der Gesetzgeber den Vertrauensschutz für Altobjekte akzeptiert. Je mehr Fälle man diskutiert, desto mehr zeigt sich die Notwendigkeit unterschiedlicher Abwägungen und Differenzierungen.

Die Differenzierung zwischen Fiskalzwecknorm und Lenkungsnorm führt allerdings nicht weiter. Maßgeblich ist die Dispositionsbezogenheit der Norm. Die Mantelkaufregelung ist Fiskalzwecknorm und keineswegs weniger dispositionsbezogen als eine Lenkungsnorm. Daher ist das Vertrauensschutzinteresse im Falle des Mantelkaufs nicht weniger beachtlich als im Falle einer Sonderabschreibungsregelung. Eine Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG darf nicht für bereits geschlossene Mantelkaufverträge wirksam werden.

Nach alledem ist also die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung zu prüfen. Bei den Sonderabschreibenvorschriften hat der Gesetzgeber immer schon dispositionsschützende Übergangsregelungen vorgesehen. Sie können als Vorbild für verfassungsmäßige Lösungen dienen. Sie haben ja schon heute Morgen, Herr *Spindler*, auf die dispositionsbezogene Übergangsregelung zur Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung mit Verlustzuweisungen über viele Jahre hinweg hingewiesen. Bei dem Missbrauch von Sonderabschreibungen kann die Abwägung anders ausfallen. Jedoch befinden wir uns erst in einer Ab-

wägung, wenn wir beim ursprünglichen Investitionsakt ansetzen. Wir müssen also die relevante Disposition möglichst früh ansetzen, um eine sachgerechte Abwägung überhaupt durchführen zu können.

*Prof. Dr. Hey:*

Darauf möchte ich noch einmal antworten. Mir scheint den ganzen heutigen Tag ein Problem in der Tat nicht gelöst, nämlich dass man ein Missbehagen gegenüber einer allgemeinen Abwägungsdogmatik zum Ausgleich zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen hat. Herr *Mellinghoff* und Herr *Spindler* haben die Befürchtung, dass in einer allgemeinen Abwägung jegliche Verlässlichkeit verschwindet, artikuliert. Es ist allerdings die Frage, ob wir das Problem lösen, indem wir bei den Begriffen echte/unechte Rückwirkung die Grenzen verschieben. Die wirklich schwierigen Fälle, wie z. B. § 8 a KStG, sind die Dauersachverhalte und in diesen schwierigen Fällen wird man unweigerlich abwägen müssen. Daher ist es aus meiner Sicht sehr wichtig, diesen Abwägungsprozess zu rationalisieren. Das bedeutet, funktionstüchtige Abwägungsmaßstäbe zu entwickeln und es nicht bei der Stereotype zu belassen, dass unecht rückwirkende Gesetze grundsätzlich zulässig sind. Das Missbehagen gegenüber einer freieren Abwägungsdogmatik hat seine Gründe sicherlich auch in der Abwägungstradition des Verfassungsgerichts, das dem Steuerpflichtigen in den Fällen der unechten Rückwirkung in aller Regel keinen Schutz gewährt.

*Spindler:*

Herr Lang, ich bin mit Ihnen völlig d'accord. Eigentlich ist das mein Bestreben und, wenn ich das richtig verstanden habe, auch das von Herrn *Mellinghoff*. Es geht um die tatsächlich abgeschlossenen, eben nicht um die gestreckten Sachverhalte, also nicht um die Dauersachverhalte, die wir abschotten wollen. Ich bin da noch etwas weitergegangen als Herr *Mellinghoff*, das wurde heute morgen ja deutlich. Ich bin vielleicht auch in der Frage der Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, und wie weit man da gehen mag, deutlicher. Jedenfalls gehe ich soweit, diesen Bereich einfach unter dem Aspekt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes abzuschotten. Ich gehe ganz bewusst mit dem alten Grundsatz aus dem Rechtsstaatsprinzip heran, und die anderen Fälle, welche die Masse darstellen – was Frau *Hey* gerade sagte –, die müssen in diese Abwägung hineinlaufen. Ich habe nur Skepsis, wenn ich das Abwägungsmodell auf alle Fälle erstrecke, dann glaube ich einfach nicht, dass es gelingt, die Fälle, die aus meiner Sicht abzuschotten sind, wirklich abgeschottet werden. Weil ich dann einfach aus dem Rechtsbewusstsein, was sich bei uns gebildet hat, immer wieder die Gefahr sehe, dass wir auf Ausnahmetatbestände ausweichen. Ich habe das auch heute morgen im Referat von Herrn *Mellinghoff* auch da und dort gehört, deswegen habe ich da noch mal nachgesetzt. Aber in den anderen Fällen, gerade in den für das Steuerrecht maßgebenden Fällen der gestreckten und der Dauersachverhalte, werden wir immer in diese Abwägung kommen

müssen. Das ist völlig richtig. Und da möchte ich nur – und deswegen noch mal vielen Dank für Ihren Beitrag – von Verfassungen wegen immer das Gebot der Übergangsregelung einführen. Das ist, Herr *Birk* hat es bereits gesagt, kompliziert und birgt die Gefahr einer weiteren Komplizierung. Das ist natürlich nicht von der Hand zu weisen. Ich habe das Beispiel mit der Nutzungswertbesteuerung gemacht, mit der kleinen und großen Übergangsregelung, und habe ein paar Probleme aufgeworfen, die wir aber relativ schnell im Griff gehabt haben. Aber der Steuerpflichtige hatte eine Übergangsfrist von 12 Jahren. Er war vorher gezielt in das selbstgenutzte Wohneigentum vom Gesetzgeber gebracht worden. Das ist eigentlich die Idee, die dahinter steht: Von Verfassungen wegen gebotene Übergangsregelungen, die dem betätigten Vertrauen Rechnung tragen und die dann auch den Steuerpflichtigen mit einem schonenden Übergang an die neue Rechtslage heranführen. Das ist auch das, was wir ja in unserem Aussetzungsbeschluss beispielsweise zu der 10-Jahres-Frist vor 2 Jahren gesagt haben: Das Fehlen jeder Art von schonender Übergangsregelung ist das, was aus unserer Sicht das eigentliche Problem aufwirft. Dass der Gesetzgeber da umsteuern darf, wie es im Fall des Steuervergünstigungsabbaugesetz geplant war, den Zuwachs im Privatvermögen, also im steuerlichen Wertzuwachs zu erfassen, ist unbestritten. Die Frage ist dann nur, wie er denjenigen Fällen Rechnung trägt, die auf der alten Rechtslage beruhen. Und man muss bedenken, dass das, über das wir hier sprechen, alles nicht so neu ist. Darüber haben sich ja auch schon viele vor uns den Kopf zerbrochen. Dass wir dem disponierenden Steuerpflichtigen einen Vertrauensschutz gewähren, der auch in seinem Verhältnis zu diesem Steuerstaat gehört, auch in Zukunft die Sicherheit bieten. Es muss möglich bleiben, dass er auf dem, was jetzt Rechtslage ist, wirklich disponieren kann. Wir leiden ja eher in Deutschland nicht darunter, dass zu viel disponiert, sondern dass zu wenig disponiert wird. Das ist doch unser Problem. Und da muss nicht irgendwer, da muss der Gesetzgeber Sicherheit und Vertrauensschutz bieten, damit wir wieder auf den richtigen Weg kommen. Die Beispiele, die ich heute Mittag genannt habe, sind ja teilweise wirklich erschreckend.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich wollte nochmal auf diese Frage der Lenkungs- und Fiskalzwecknormen und die Schwierigkeit ihrer Abgrenzung zurückkommen. Man sagt ja, Lenkungsnormen sind die Normen, die erlassen werden, in der Absicht, den Steuerpflichtigen zu einem Verhalten zu veranlassen. Das ist aber bei vielen Vorschriften, wie wir heute beim § 34 EStG auch schon gesehen haben, so gar nicht der Fall. Sondern gelegentlich haben wir auch Vorschriften wie die §§ 17 und 23 EStG, die ja nicht erlassen sind, damit jemand möglichst eine unwesentliche Beteiligung kauft, um sie dann zu verkaufen. Und der § 23 EStG ist nicht geschaffen worden, damit man möglichst in Privatvermögen investiert, um es dann steuerfrei veräußern zu können. Aber der Gesetzgeber nimmt das billigend in Kauf. Wir haben daher so eine Art Eventualvorsatz, und das erschwert natürlich die Abgrenzung. Ich frage mich nur, ob es denn bei solchen Normen

darauf überhaupt ankommt – etwa bei der unechten Rückwirkung, wo es auf eine Abwägung hinausläuft –, einen graduellen Unterschied zu machen. Ein Beispiel dazu: Bei vielen Investitionsanreizen wird der Steuerpflichtige zu etwas angereizt, was er wirtschaftlich nicht tun würde, was möglicherweise wirtschaftlich unvernünftig ist und was im Ergebnis dazu führen kann, dass er sein Vermögen verliert. Und wenn er dann hinterher dafür auch noch dadurch bestraft wird, dass man ihm kurzzeitig den Vorteil nimmt, dann halte ich das für sehr bedenklich. Diesbezüglich wollte ich fragen, ob Sie meinen, dass es eine differenzierende Möglichkeit gibt. Der zweite Punkt ist, wie dies bei einer Steuerbefreiung zu sehen ist, gleichgültig ob sie nun als Lenkung oder Inkaufnahme behandelt wird. Wenn ich auf das Erwerbsgeschäft abstelle, treffe ich auf das Problem, auf das Herr *Mellinghoff* ja hingewiesen hat, dass ich nämlich auf langfristige Zeiträume hin investiert habe, bei sehr langlebigen Wirtschaftsgütern auf große Zeiträume. Frage: Warum gehe ich dann nicht soweit zu sagen, was denn ist, solange der Status der Steuerfreiheit aufrecht erhalten wird. Das bedeutet bei Veräußerungsgeschäften, die steuerfrei sind, dass insoweit, während dieses Status gebildete stille Reserven der Besteuerung endgültig entzogen sein sollten. Das ist kein Prinzip, das dem deutschen Steuerrecht unbekannt wäre. Es gibt zahlreiche Anwendungsfälle: Aufgabe der Liebhaberei, also Aufgabe des Gewerbebetriebs und Verpachtung, dann gibt es den Fall des Verlustes der Steuerfreiheit bei Wohnungsbauunternehmen, des Wechsels von Wirtschaftsgütern aus einer deutschen in eine steuerbefreite Auslandsbetriebsstätte; wir haben überall dieses Prinzip. Wäre das nicht ein Punkt, der es dem Gesetzgeber relativ leicht machen würde, in einer Übergangsregelung genauso diesen Weg zu gehen und stille Reserven aus der Zeit der Privilegierung endgültig zu verschonen?

*Prof. Dr. Hey:*

Herr *Raupach*, zunächst einmal ist erhöhter Schutz von Lenkungsnormen genau die Schnittmenge, die Herr *Kirchhof* heute Morgen angesprochen hat. Einerseits ist der Steuerpflichtige auf den Schutz von Lenkungsnormen angewiesen, wenn er Investitionen getätigt hat, die er unter rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht vorgenommen hätte. Andererseits handelt es sich hier um Subventionen. Wenn wir effektiven Subventionsabbau betreiben wollen, dann ist die Gewährung von Vertrauensschutz störend. Unter dispositionsschutzrechtlichen Gesichtspunkten ist ein solcher jedoch wünschenswert. Letztlich geht es schlicht darum, wie viel Vertrauensschutz wir finanzieren können. Und die zweite Frage: In der Tat müsste der Gesetzgeber für einen effektiven Dispositionsschutz auf den Erwerbszeitpunkt abstellen.

*Mellinghoff:*

Frau *Hey*, Sie haben darauf hingewiesen, dass bei formell verfassungswidrigen Gesetzen der Gesetzgeber die Ermächtigungsgrundlage nicht rückwirkend er-

setzen können soll. In diesem Zusammenhang haben Sie auf den Vorlagebeschluss zum Umwandlungssteuergesetz und Vermittlungsverfahren hingewiesen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob Ihre Erwägungen generell gelten oder ob nicht zwischen einzelnen Normbereichen differenziert werden muss. In diesem Zusammenhang erlaube ich mir, auf das kommunale Gebührenrecht hinzuweisen, in dem anerkannt ist, dass formelle Fehler rückwirkend geheilt werden dürfen. Wenn Sie der Auffassung sind, dass diese rückwirkende Heilung unzulässig ist, müssten Kommunen bei formell rechtswidrigen Satzungen auf die Einnahmen verzichten. Insbesondere in den neuen Bundesländern waren jedoch zahlreiche Gebührensatzungen formell nicht in Ordnung. Hier wäre es in den ersten fünf oder sechs Jahren der deutschen Einheit zu enormen Einnahmeausfällen gekommen.

Deshalb möchte ich nur einige Fragen stellen. Besteht nicht auch ein Bedürfnis, bei Steuerrechtsnormen zu differenzieren? Muss nicht sehr genau untersucht werden, welche Auswirkungen die formelle Verfassungswidrigkeit hat? Tritt in diesen Fällen möglicherweise die Regelbelastung an die Stelle der formell verfassungswidrigen Norm? Welche Rolle spielt die Gleichbehandlung mit Personen, die auf der Grundlage der formell verfassungswidrigen Norm Steuern gezahlt haben?

*Dr. Schnorr:*

Eine Frage an Frau Hey: Mich würde interessieren, ob die Gewährung von Vertrauen in fehlerhafte Steuergesetze nicht in einem Spannungsverhältnis zum grundsätzlichen Ausschluss der Staatshaftung für legislatives Unrecht steht. Man kann auch das in Frage stellen, aber wenn ich recht sehe, ist es derzeit immer noch so, dass jedenfalls nach nationalem Recht Schäden, die ein Bürger aufgrund von Dispositionen bei fehlerhaften Gesetzen erleidet, nicht ausgeglichen werden. Ist es da nicht ein Widerspruch, wenn man einem Steuerpflichtigen Vertrauen gewährt im Hinblick auf das Behaltendürfen von Vorteilen bei fehlerhaften Steuergesetzen?

*Prof. Dr. Hey:*

Ich möchte zunächst kurz zu Herrn *Mellinghoffs* Frage Stellung beziehen. Das Problem rückwirkender Heilung von formellen Gesetzgebungsfehlern ist in der Tat gerade bei der BFH-Vorlage zum Umwandlungssteuergesetz besonders spannend. Ich habe ausgeführt, dass es sich aus meiner Sicht nicht um ein Problem des Vertrauensschutzes handelt, weil das im Bundesgesetzblatt verkündete Gesetz einen Rechtsschein erzeugt. Nur wenn wir formelle Fehler immer rückwirkend heilen lassen, dann spielt die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens keine große Rolle mehr. Das Bundesverfassungsgericht wird den Gesetzgeber in der Entscheidung zu § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG nicht davon abhalten können, den Fehler mit Rückwirkung zu beheben. Es kann lediglich an den Gesetzgeber appellieren, dies nicht zu tun. Es fragt sich aber, ob dies sehr viel Eindruck

---

auf den Gesetzgeber machen wird. Dies wirft dann natürlich die Frage auf, was die formellen Vorschriften über das Gesetzgebungsverfahren überhaupt noch für einen Stellenwert haben.

Zu Herrn *Schnorr*: Ich verstehe Vertrauensschutz nicht als Schadenersatz. Das ist vielleicht der Unterschied zwischen Ihnen und mir. Es geht also nicht darum, dass hier legislatives Unrecht entschädigt wird, sondern um den Schutz des Vertrauens in den Rechtsschein des geltenden Gesetzes.





# Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis

Prof. Dr. *Christian Waldhoff*  
Universität Bonn

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Steuerrechtlicher Vertrauensschutz zwischen verfassungsrechtlichen Anforderungen und ökonomischer Planungssicherheit</li><li>II. Das Konzept eines gewaltenteilig abgestuften Vertrauensschutzes im Steuerrecht</li><li>III. Das Steuerrechtsverhältnis als dogmatische Klammer für den Vertrauensschutz in der Steuerrechtsanwendung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Steuerrecht und Rechtsverhältnislehre – Vom steuerlichen Pflichtenstatus und dem Schuldverhältnis zum Steuerrechtsverhältnis</li><li>2. Besonderheiten der steuerlichen Rechtsanwendung und der Steuerverwaltung in ihren Wechselwirkungen zum Vertrauensschutzgedanken<ul style="list-style-type: none"><li>a) Steuerrecht als Recht einer Eingriffsverwaltung</li><li>b) Steuerrechtsanwendung als Massenverwaltung</li><li>c) Steuerrichtlinien und Rechtsanwendung im Einzelfall</li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>d) Periodizität der Steuererhebung</li><li>3. Vertrauensschutz in Einzelinstituten der Abgabenordnung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Analyseraster</li><li>b) Einzelfälle<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Der Steuerverwaltungsakt, seine Bestandskraft und ihre Durchbrechungen</li><li>bb) Einstweilige Steuerfestsetzungen</li><li>cc) Verjährung</li><li>dd) Verwirkung</li></ul></li></ul></li><li>4. Das System von Vertrauensschutz und Treu und Glauben im Steuerrecht als Ausprägungen des Steuerrechtsverhältnisses</li></ul> <p>IV. Zusammenfassung und Ausblick – Wechselwirkungen und Kompensationsmöglichkeiten zwischen der Dynamik des zu vollziehenden materiellen Steuerrechts und dem Vertrauensschutz auf der Rechtsanwendungsebene</p> |
|---|---|

## **I. Steuerrechtlicher Vertrauensschutz zwischen verfassungsrechtlichen Anforderungen und ökonomischer Planungssicherheit**

Vertrauensschutz als allgemeiner Rechtsgrundsatz der Besteuerung<sup>1</sup> ist ein relatives Postulat, das aus der wechselseitigen Zuordnung gegenläufiger Verfas-

<sup>1</sup> Vgl. zur Rechtsquellenbestimmung hier *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO. FGO. Kommentar, § 4, Rdnr. 121 ff.; *Kruse/Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO. FGO. Kommentar, § 4 AO, Rdnr. 125. Ausgeblendet bleibt die entsprechende Problematik auf europäischer Ebene, vgl. dazu etwa *Meeseburg*, Das Vertrauensschutzprinzip im europäischen Finanzverwaltungsrecht, 1998; *Gilsdorf*, Vertrauensschutz, Bestandsschutz

sungsrechtssätze zu gewinnen ist<sup>2</sup>. Für den am Markt disponierenden einzelnen Steuerpflichtigen stellt sich Vertrauensschutz als Frage ökonomischer Planungssicherheit dar<sup>3</sup>. Die Steuerrechtsordnung erscheint als eine von mehreren Determinanten bei der rationalen Gestaltung des Wirtschaftens, die sich in der

---

und Rückwirkungsbegrenzung im Gemeinschaftsrecht, RIW 1983, 22; zu den Wechselwirkungen *Seibert*, Europarechtliche Frist- und Bestandskrafthemmnungen im Steuerrecht, BB 1995, 543; allgemein zum Vertrauensschutz auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 1988; *Blanke*, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, 2000, S. 445 ff.

- 2 Vgl. *Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in diesem Band S. 9 ff.; *Kreibich*, Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, 1992, S. 36 ff., bezeichnet diesen Herleitungsgrundsatz als denjenigen der „Konstitutionalisten“, der insbesondere BVerGE 13, 261 (271) seinen Erfolg verdankt (im Ggs. zu demjenigen der „Zivilisten“, die sich auf § 242 BGB berufen). Insofern kann hier auf die umfangreiche Literatur zur Herleitung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes (überwiegend jenseits des Steuerrechts) verwiesen werden, vgl. etwa *Mainka*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1963; *Ossenbühl*, Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat, DÖV 1972, 25; *Püttner*, Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht, VVDStRL 32 (1974), S. 200 (201 ff.); *Grabitz*, Vertrauensschutz als Freiheitschutz, DVBl. 1973, 675; *Lotz*, Zum Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, WuV 1979, 1; *Kunig*, Das Rechtsstaatsprinzip, 1986, S. 390 ff.; *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, 1989, S. 29 ff.; *Isensee*, Vertrauensschutz für Steuervorteile, FS Franz Klein, 1994, S. 611 (613 ff.); *Maurer*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR III, 2. Aufl. 1996, § 60; *Sobota*, Das Prinzip Rechtsstaat, 1997, S. 154 ff.; *Blanke* (Fn. 1), S. 12 ff.; *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002, S. 103 ff.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 103 ff.; *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 165 ff., 459 ff.; aus österreichischer Sicht *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, 1990; *Berka*, Vertrauensschutz im Verwaltungsvollzug, in: FS Adamovich zum 60. Geb., 1992, 22; für die Schweiz *Huber*, Vertrauensschutz, in: FG 25 Jahre Bundesverwaltungsgericht, 1978, S. 313; *Huber*, Vertrauen und Vertrauensschutz im Rechtsstaat, in: FS Kägi, 1979, S. 193; *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983.
- 3 Dies hat *Hey* in ihrer Habilitationsschrift (Fn. 2) eindrucksvoll und umfassend entwickelt; vgl. zuvor bereits etwa *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rdnr. 12; *F.J. Haas*, Rechtssichere Gestaltungsberatung zwischen Realität und Utopie? JbFStR 1996/97, S. 13 (15 ff.); *Hartz*, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, StbJb. 1965/66, S. 75 (79); *Felix*, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, DStJG 5 (1982), S. 99; *Borgmann*, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht und der Verlust der Gewaltenteilung im Steuerrecht, Stbg. 1989, 392 (393): „Steuerplanung als Freiheitsrecht“; zum Vertrauensschutz als „Dispositionsschutz“ (ohne steuerlichen Bezug) bereits früh *Kisker*, Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht, VVDStRL 32 (1974), S. 149 (161); *Grabitz* (Fn. 2), 678; ferner *Maurer* (Fn. 2) Rdnr. 5; *Blanke* (Fn. 1), S. 41 ff.; kritisch – aus volkswirtschaftlicher Sicht – *Snelting*, Vertrauensschutz als Instrument der Steuerpolitik, StuW 1999, 382; aus betriebswirtschaftlicher Sicht – allerdings begrenzt auf das steuerrechtliche Analogieverbot – *D. Schneider*, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, DStJG 5 (1982), S. 85.

Steuersensibilität betriebswirtschaftlichen Entscheidens niederschlägt<sup>4</sup>. Jedes wirtschaftliche Disponieren ist von Haus aus mit zahlreichen Ungewissheiten belastet. Die effektive und durchsetzbare Rechtsordnung als staatlicherseits zur Verfügung gestellter Rahmen für die Marktteilnahme der Privaten erfüllt ihre Funktion nur dann befriedigend, wenn sie sonstige Unsicherheiten kompensiert, selbst als Faktor der Sicherheit, Stabilität und Verlässlichkeit in ökonomische Planungsvorgänge einbezogen werden kann<sup>5</sup>. Wie vielfach gezeigt, ist dies im Steuerrecht oft nicht der Fall. Die „Ungewissheit im Steuerrecht“<sup>6</sup>, die „Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts“<sup>7</sup> in ihrem Zusammenwirken mit weiteren Unsicherheitsfaktoren auf den Ebenen der hoheitlichen Rechtsanwendung hat die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit ihrer Steuerplanung zu Strategien inspiriert, diesen Faktor abzufangen. Stärker als in anderen Bereichen spielt die Verwaltungspraxis der Steuerbehörden bei den angesprochenen Dispositionen eine herausgehobene Rolle<sup>8</sup>. Eine Analyse des Vertrauensschutzes im Steuerrechtsverhältnis hat vor dem Hintergrund der geschilderten ökonomischen Bedeutung einerseits deduktiv, aus den Rechtsgrundlagen des Vertrauensschutzes heraus gleichsam von „oben nach unten“ zu arbeiten; andererseits von den einfachgesetzlichen Ausprägungen gleichsam gegenläufig von „unten nach oben“, d. h. induktiv vorzugehen und gemeinsame Prinzipien aufzudecken<sup>9</sup>. Ein allein deduktives Vorgehen würde hinsichtlich der Konkretisierungsmöglichkeiten bald an seine Grenzen stoßen<sup>10</sup>; allein induktiv, aus dem

4 Vgl. etwa BVerfGE 97, 67 (80); 105, 17 (40); *Wacker*, Auswirkungen der steuerlichen Änderungsgeschwindigkeit auf die Unternehmensentscheidungen, *WiSt* 1987, 287; *Hey* (Fn. 2), S. 9 ff.

5 Vgl. auch *Jebens*, Planungssicherheit im Steuerrecht, *BB* 1995, 1057.

6 *Hartz* (Fn. 3), 88 ff.; vgl. mit Systematisierungsversuchen aus betriebswirtschaftlicher Sicht *Voß*, Ungewissheit im Steuerrecht, 1992, S. 26 ff.; allgemein zur „nachlassende[n] Verbürgungswirkung der Gesetze“ *Muckel* (Fn. 2), S. 17 ff.

7 *Wacker*, Art. „Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts“, in: *Wacker* (Hrsg.), Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 3. Aufl. 1994, S. 13; *Wacker* (Fn. 4), 287; *Weber-Fas*, Allgemeines Steuerrecht, 1979, S. 36; *Klein*, Unstetes Steuerrecht, *StbJb.* 1989/90, S. 11; zur auch historischen Perspektive *Bayer*, Die Zeitlichkeit des Steuergesetzes, *BB* 1996, 21; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz, 1997, S. 113 ff.

8 *P. Haas*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Diss. Saarbrücken 1988, S. 101; zu den berechtigten Gegeninteressen des Staates an einem (auch) dynamischen Steuerrecht BVerfGE 105, 17 (40 f.); *Isensee* (Fn. 2), S. 611 (612); grundsätzliche Analyse der Besonderheiten der Rechtsanwendung im Steuerrecht bei *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 101 ff.

9 Vgl. auch *Klecatsky/Walzel* von *Wiesentreu*, Rechtsstaat und Vertrauensschutz, in: FS Adamovich zum 70. Geb., 2002, S. 259 (270); zum induktiven Verfahren *Wassermeyer*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, *Inf.* 1984, 69. Zu den Grenzen einer einseitig, „von oben“ herangehenden Verfassungsinterpretation vgl. *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Aufl. 1995/1999, Rdnr. 60 ff.

10 *de Wall*, Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Vorschriften im Verwaltungsrecht, 1999, S. 245; *Pieroth*, Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Vertrauensschutz, *JZ* 1984, 971 (972). Entsprechendes würde erst Recht für eine

Rechtsstoff heraus, könnten andererseits kaum übergreifende Prinzipien entwickelt werden<sup>11</sup>. In meinem Vortrag werde ich mit deduktiven Betrachtungen beginnen, um diese anschließend mit den positiven Rechtsinstituten aus Steuer-schuld- und Steuerverfahrensrecht zu konfrontieren und die Deduktionen ggf. zu korrigieren.

## II. Das Konzept eines gewaltenteilig abgestuften Vertrauensschutzes im Steuerrecht

Steuerlicher Vertrauensschutz gilt für alle Ausprägungen von Staatsgewalt, kann letztlich jedoch nur gewaltenspezifisch entwickelt und bestimmt werden<sup>12</sup>. Die Besteuerung als tatsächlicher Vorgang, als Gesamtphänomen reicht von der Normsetzung auf den Ebenen des Gesetzgebers und der Verwaltung über die Rechtsanwendung im Einzelfall im konkreten Besteuerungsverfahren bis ggf. zur finanzgerichtlichen nachträglichen Kontrolle. Das verfassungsrechtliche Dreigewaltenschema bedeutet für die Besteuerung die Unterscheidung zwischen Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuerrechtsprechung.

Aus *ökonomischer* Perspektive kommt es auf steuerliche Verlässlichkeit *insgesamt* an. Die Anteile der unterschiedlichen Steuerteilgewalten an dem gegenteiligen tatsächlichen Ergebnis spielen eine untergeordnete Rolle, da den wirtschaftlich disponierenden Steuerpflichtigen allein das tatsächliche Belastungsergebnis in seiner Person und allein die Verlässlichkeit seiner individuellen Abgabenbelastung interessiert. Dogmatische Stringenz, steuersystematische Folgerichtigkeit oder der Ausgleich mit übergeordneten Rechts- oder Verfassungsprinzipien sind hier irrelevant<sup>13</sup>. Allenfalls die unterschiedlichen – auch

„Herleitung“ aus der (metadogmatischen) sog. Rechtsverhältnislehre als eines möglichen Bausteins einer Rechtstheorie gelten, vgl. insofern zutreffend *Gröschner*, Das Überwachungsrechtsverhältnis, 1992, S. 1; für das induktive Vorgehen im zivilrechtlichen Zusammenhang *Canaris*, Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, 1971, S. 4.

11 *Kisker* (Fn. 3), S. 155 ff.: „zentrales methodisches Problem des Vertrauensschutzes“.

12 *Spindler*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStR 2001, 725; *Hey* (Fn. 2), S. 583; entsprechend für den Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben *Bühler/Strickrodt*, Allgemeines Steuerrecht, 1. Hb. 3. Aufl. 1959, S. 162; allgemein – nicht auf das Steuerrecht bezogen – *Berka* (Fn. 2), S. 23; *Maurer* (Fn. 2), Rdnr. 9; *Schmidt-Aßmann*, Der Rechtsstaat, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 1987, § 24, Rdnr. 81; *Blanke* (Fn. 1) S. 7 f. Die Spannungslage des Vertrauensschutzes zur Gewaltenteilung wurde bereits früh (außerhalb des steuerlichen Bereichs) – namentlich von *Forsthoff*, Lehrbuch des Verwaltungsrechts I, 10. Aufl. 1973, S. 262 f. – erkannt, vgl. *Ossenbühl* (Fn. 2), 34; *Pieroth* (Fn. 10), 972; *Muckel* (Fn. 2), S. 20 f.

13 Vgl. auch *Spitaler*, Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht, StbJb. 1957/58, S. 143 (155).

informellen – Einflussmöglichkeiten hinsichtlich der drei Steuerteilgewalten mögen eine Rolle spielen: Der Steuergesetzgeber ist für den normalen Steuerpflichtigen unerreichbar; die Steuergerichtsbarkeit ist auf Grund der Kombination von richterlicher Unabhängigkeit und Gesetzesgebundenheit unbeeinflussbar. Außerdem drohen bei gerichtlichen Auseinandersetzungen Gefahren der Publizität, einer misslichen Dauer sowie Kosten. „Verhandlungsspielraum“ und Argumentationsmöglichkeiten jenseits des reinen Rechtsarguments stehen dem Bürger allenfalls der Steuerverwaltung gegenüber zu.

Ökonomische Postulate führen nicht automatisch zu rechtlichen Folgerungen<sup>14</sup>. In der Absichtung zeigt sich vielmehr der interdisziplinäre Charakter des Phänomens „Vertrauen“<sup>15</sup>. Wenn sich – wie auch hier vertreten – der steuerliche Vertrauensschutz als Prinzip aus einer Zuordnung widerstrebender Verfassungsrechtssätze und -prinzipien<sup>16</sup> ergibt, folgen nicht nur aus phänomenologischen Absichtungen zwischen den Teilgewalten<sup>17</sup>, sondern aus deren verfassungsrechtlicher Konstituierung entsprechende Unterschiede für unsere Fragestellung<sup>18</sup>. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass Gewaltenteilung oder Funktionentrennung nicht nur der Machtbegrenzung, sondern auch einer rationalen, möglichst effektiven Staatsorganisation dienen. Die unterschiedlichen Bedingungen des Vertrauensschutzes in diesem Zusammenhang seien an einem Beispiel verdeutlicht: Wenn der (Steuer-)Gesetzgebung ein funktioneller Vorrang vor der (Steuer-)Verwaltung zukommt, weil die Ausführung der Gesetze

- 
- 14 Vgl. nur *Vogel/Waldhoff*, in: *Dolzer/Vogel/Graßhoff* (Hrsg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Vorb. zu Art. 104a–115, Rdnr. 28 (= *Vogel/Waldhoff*, *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, 1999, Rdnr. 28); *Waldhoff*, *Rezension*, *Der Staat* 38 (1999), 625; zur Notwendigkeit einer spezifisch rechtlichen Begründung des Vertrauensschutzes eingehend *Muckel* (Fn. 2), S. 24 ff.
- 15 *Eichler*, *Die Rechtslehre vom Vertrauen*, 1950, S. 1–8; *von Crausbaar*, *Der Einfluss des Vertrauens auf die Privatrechtsbildung*, 1969, S. 11 ff.; *Ossenbühl* (Fn. 2), 25; *Muckel* (Fn. 2), S. 24 ff.; *Klecatsky/Walzel von Wiesentreu* (Fn. 9), S. 259; *A. Leisner* (Fn. 2), S. 11 ff., 99 ff. (zur mit dem Vertrauensschutz teildentischen (Rechts-)figur der „Kontinuität“); aus ökonomischer Sicht *Ripperger*, *Ökonomie des Vertrauens*, 1998, S. 1: „Vertrauen ist ein ubiquitäres Phänomen“; aus soziologischer und aus historischer Perspektive zu der Kategorie des „Vertrauens“ *Luhmann*, *Vertrauen*, 2. Aufl. 1973; *Frevort* (Hrsg.), *Vertrauen*, 2003.
- 16 Zur Kategorie des Verfassungsprinzips umfassend *Reimer*, *Verfassungsprinzipien*, 2001.
- 17 Vgl. hier insbesondere das „Zeitschema einer Gewaltenteilung“ nach *P. Kirchhof*, *Verwalten und Zeit*, in: *P. Kirchhof*, *Stetige Verfassung und politische Erneuerung*, 1995, S. 73 (75): die Verwaltung als die mit der Gegenwart, die Gesetzgebung als die mit der Zukunft und die Rechtsprechung als die vorrangig mit der Vergangenheit befasste Staatsgewalt; zum Vertrauensschutz als „Billigkeit in der Zeitachse“ siehe *Pernice*, *Billigkeit und Härteklausein im öffentlichen Recht*, 1991, S. 515.
- 18 Für einen gewaltenspezifischen Vertrauensschutz auch *Muckel* (Fn. 2), S. 15 f.; anders *Weber-Dürler* (Fn. 2), S. 10, 80, 79 ff., 153 ff.: einheitliche Basis des Vertrauensschutzes für alle staatlichen Teilgewalten.

über den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung an sie gebunden ist<sup>19</sup>, so hat dies Rückwirkungen auf den Rechtsgrund des Vertrauensschutzes. Um eine Bindung des Gesetzgebers an Vertrauensschutzgesichtspunkte zu konstruieren, muss diesem Verfassungsrang zugemessen werden; für den einfachgesetzlichen Vertrauensschutz im Bereich administrativer Rechtsanwendung ist dies nicht zwingend und vielleicht auch gar nicht erwünscht<sup>20</sup>. Auch die jeweils gegenläufigen Verfassungsprinzipien sind bei den einzelnen steuerlichen Teilgewalten je unterschiedliche: Vertrauensschutz in die Steuergesetzgebung muss mit dem auf Veränderung angelegten Demokratieprinzip in Einklang gebracht werden, Vertrauensschutz in der Steuerverwaltung kann mit dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in Konflikt geraten<sup>21</sup>. Die so nur angedeuteten Besonderheiten gilt es für die administrative Steuerrechtsanwendung im folgenden zu entwickeln<sup>22</sup>.

Ein hier nur der Vollständigkeit halber anzuführendes Sonderproblem ist die mögliche Relativierung der Verlässlichkeit der Steuerrechtsordnung durch den föderalen Verwaltungsvollzug: Bundesrecht unterliegt so bis zu einem gewissen Grad der Gefahr unterschiedlicher Auslegung, sei es von Land zu Land, sei es innerhalb eines Landes etwa im Bereich verschiedener Oberfinanzdirektionen<sup>23</sup>.

19 Vgl. *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 36; allgemein *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht, Bd. 1, 11. Aufl. 1999, § 20, Rdnr. 22.

20 *Maurer*, Das Vertrauensschutzprinzip bei Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten, in: *Schmitt Glaeser* (Hrsg.), *Verwaltungsverfahren*, FS Boorberg-Verlag, 1977, S. 223 (226 ff.); für *Treu und Glauben* *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 97. Nach der Rspr. des BFH teilt der Grundsatz von *Treu und Glauben* den Rang derjenigen Rechtsnorm, zu deren Konkretisierung und Anwendung er herangezogen wird, vgl. BFH, BStBl. II 1974, 182; 1989 II, 990 (992); BFHE 139, 325 (331); BFH, BStBl. II 2000, 399 (403). Vgl. allgemein zur Rangfrage *de Wall* (Fn. 10), S. 241 ff.; gegen eine vorschnelle Konstitutionalisierung des Vertrauensschutzprinzips überzeugend auch *Püttner* (Fn. 2), S. 206; *Pieroth* (Fn. 10), 972; für den steuerrechtlichen Grundsatz von *Treu und Glauben* *Oswald*, Zur Diskussion über den Rang und die Bedeutung des Grundsatzes von *Treu und Glauben* im Steuerrecht, FR 1966, 344.

21 Vgl. allgemein *Weber-Dürler* (Fn. 2), S. 51 ff.; *Blanke* (Fn. 1), S. 8.

22 Zu einem steuerspezifischen Vertrauensschutz allgemein *P. Haas* (Fn. 8), S. 8 ff., speziell zur Steuerverwaltung ebd., S. 100 ff.

23 Dazu umfassend *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999; zur Vollzugsgleichheit im Steuerrecht grundlegend BVerfGE 84, 239 – *Zinsbesteuerung*; ferner *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, S. 36 f.

### III. Das Steuerrechtsverhältnis als dogmatische Klammer für den Vertrauensschutz in der Steuerrechtsanwendung

#### 1. Steuerrecht und Rechtsverhältnislehre – Vom steuerlichen Pflichtenstatus und dem Steuerschuldverhältnis zum Steuerrechtsverhältnis

Wenn ein besonderer Vertrauensschutz bei der Steuererhebung begründet werden soll, so sind die Merkmale des Steuerverwaltungsrechts im Vergleich zu anderen Verwaltungsrechtsgebieten wie auch gegenüber den beiden anderen Steuerteilgewalten herauszustellen<sup>24</sup>. Diese Besonderheiten liegen – auf einer abstrakten Ebene umschrieben – in der Verdichtung und Intensivierung der Rechtsbeziehungen zwischen steuererhebender Finanzverwaltung und Steuerbürger im Vergleich zu den üblichen Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger<sup>25</sup>. Die Kategorie des Steuerrechtsverhältnisses ist die dogmatische Umschreibung dieser Situation der Konkretisierung und Verdichtung von Rechtsbeziehungen<sup>26</sup>. Seit den 60er Jahren des vergangenen Jahrhunderts kennt das

- 24 Zur traditionell besonderen Ausprägung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht vgl. *Vogel*, Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht, Gutachten für den 46. DJT, 1966, S. 10; allgemeiner *Burmeister*, Vertrauensschutz im Prozessrecht, 1979, S. 7 ff. Zur Notwendigkeit der Differenzierung zwischen den verschiedenen Referenzgebieten des Verwaltungsrechts hinsichtlich Begründung und Intensität von Vertrauensschutz *Frotscher*, Vermögensschutz oder Bestandsschutz bei der Rücknahme von Verwaltungsakten? DVBl. 1976, 281 (288); *Blanke* (Fn. 1), S. 12; Analyse der „Besonderheiten“ des steuerrechtlichen Vertrauensschutzes am Bsp. der steuerlichen Korrekturvorschriften bei *Arndt*, Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten – Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, 1998 sowie *Wendt*, Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten in Spezialgesetzen und im Verwaltungsverfahrensgesetz, JA 1980, 85; *Höfling/Breitkreuz*, Die Aufhebung von Steuerverwaltungsakten – zugleich ein Vergleich von Steuerverwaltungsrecht und allgemeinem Verwaltungsverfahrenrecht, JA 1999, 728.
- 25 *Kruse*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 33 AO, Rdnr. 1; *Hey* (Fn. 2), S. 590: „Es entsteht ein personales Näheverhältnis, das durch wechselseitige Rücksichtnahme geprägt ist. Dabei erschöpft sich das Steuerrechtsverhältnis nicht in einem einmaligen Kontakt mit der Behörde, sondern ist als Dauerrechtsverhältnis in besonderem Maße durch Kontinuitätserwartungen geprägt.“; zu den tatsächlichen Gegebenheiten und Bedingungen vgl. *Grunow/Hegner/Kaufmann*, Steuerzahler und Finanzamt, 1978, S. 79 ff.; *Weingarten*, Finanzverwaltung und Gesetzesvollzug, Diss. Konstanz 1991, S. 267 ff., 272 ff.; in Rechtsprechung und Literatur wurde dieses Näheverhältnis oftmals – wohl in Parallele zu dem zivilrechtlichen Erfordernis einer „Sonderverbindung“ – als Anwendungsvoraussetzung für Treu und Glauben postuliert, vgl. *Beisse*, Art. „Treu und Glauben“, in: *HwStR*, Bd. 2, 2. Aufl. 1981, S. 1424; *F. Klein*, Die Bindung der Finanzverwaltung an Treu und Glauben, *DStR* 1985, 391; *Hüttner*, Treu und Glauben im Steuerrecht, *StuSt* 1998, 150 (151); *Blanke* (Fn. 1), S. 35.
- 26 Grundlegend *Bühler/Strickrod* (Fn. 12), S. 40: „... Darstellung des gesamten Steuerrechts unter dem einzigen Leitgedanken eines umfassenden, in sich selbst abgeschlossenen Rechtsverhältnisses, in dem Gemeinwesen und Abgabenschuldner wechselseitig miteinander verbunden sind“. Vgl. in diesem Sinne allgemein auch *Mayer/Kopp*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 1985, S. 330; *Wolff/Bachof/Stober* (Fn. 19), § 32,

allgemeine Verwaltungsrecht die Diskussion um das Verwaltungsrechtsverhältnis<sup>27</sup>. Durch dieses sollte der als obrigkeitstaatliches Relikt einseitiger Entscheidung denunzierte Verwaltungsakt unter Berücksichtigung des Prozesshaften, Zeitlichen und Wechselseitigen des Verwaltungshandelns als „archimedischer Punkt“ der Handlungsformenlehre abgelöst werden<sup>28</sup>. Ohne Gesamtanalogie sollten aus dem zivilrechtlichen Schuldverhältnis Erkenntnisse mit aller Vorsicht in das öffentliche Recht transferiert werden<sup>29</sup>. Dieses Programm hat sich in Reinform – wohl zu Recht – nicht durchzusetzen vermocht. Immerhin konnten bestimmte Einseitigkeiten und Verkrustungen der Verwaltungsrechtsdogmatik relativiert werden: Die bessere Betonung des Zusammenhangs von Rechten und Pflichten<sup>30</sup>, die Relativität rechtlicher Zuordnungen und die zeitliche Dimension von Rechtsregeln sind Früchte der Diskussion um das Verwaltungsrechtsverhältnis<sup>31</sup>. Überhaupt werden die Staat – Bürger – Beziehung allgemein (das „allgemeine Gewaltverhältnis“) wie auch sämtliche Rechtsbeziehungen innerhalb des Staates in Verabschiedung der überkommenen Impermeabilitätslehre inzwischen als Rechtsbeziehungen und in einem weiteren Verhältnis damit auch als wechselseitige Rechtsverhältnisse gedeutet<sup>32</sup>.

Rdnr. 32. Zum Steuerrechtsverhältnis als dogmatischem Fundament für zahlreiche Erscheinungen des Steuerschuld- und -verfahrensrechts siehe *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 110; *F. Kirchhof*, Grundriss des Abgabenrechts, 1991, Rdnr. 73; *Eckhoff* (Fn. 23), S. 336; *Jakob*, Abgabenordnung, 3. Aufl. 2001, § 3, Rdnr. 63; zum Konnex zwischen Vertrauensschutz bzw. Treu und Glauben und dem Steuerrechtsverhältnis *Strickerodt*, Das Steuerrechtsverhältnis in der Sicht des Bundesfinanzhofes, DStR 1968, 652 (654); *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 21, Rdnr. 13; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 47.

- 27 Vgl. statt vieler nur *Gröschner*, Vom Nutzen des Verwaltungsrechtsverhältnisses, Die Verwaltung 30 (1997), 301 (311 ff.); ferner *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl. 2002, § 8, Rdnr. 16 ff.; *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 1998, Rdnr. 6/39 ff.
- 28 *Häberle*, Das Verwaltungsrechtsverhältnis – eine Problemskizze, in: Häberle, Die Verfassung des Pluralismus, 1980, 248 (256); dazu kritisch differenziert *Gröschner* (Fn. 27), 308; ausführlich *Hertwig*, Das Verwaltungsrechtsverhältnis der Mitgliedschaft Versicherter in einer gesetzlichen Krankenversicherung, 1989, S. 17 ff.
- 29 *Krause*, Rechtsverhältnisse in der Leistungsverwaltung, VVDStRL 45 (1987), S. 212 (219 ff.); *Schur*, Anspruch, absolutes Recht und Rechtsverhältnis im öffentlichen Recht entwickelt aus dem Zivilrecht, 1993; gerade dieser Ansatz komme für das Steuerrecht nicht in Betracht, *Hertwig* (Fn. 28), S. 85; *Meysen*, Die Haftung aus Verwaltungsrechtsverhältnis, 2000, S. 68 ff.
- 30 Für das Steuerrechtsverhältnis bereits früh *Blumenstein*, Die Steuer als Rechtsverhältnis, FG von Schanz, 1928, Bd. 2, S. 1 (2).
- 31 *Schmidt-Aßmann*, Die Lehre von den Rechtsformen des Verwaltungshandelns, DVBl. 1989, 533 (539 f.); *Pietzcker*, Das Verwaltungsrechtsverhältnis – archimedischer Punkt oder Münchhausens Zopf? Die Verwaltung 30 (1997), 281 (292); kritisch *von Danwitz*, Zur Funktion und Bedeutung der Rechtsverhältnislehre, Die Verwaltung 30 (1997), 339 (344 ff.).
- 32 *Henke*, Die Rechtsformen der sozialen Sicherung und das Allgemeine Verwaltungsrecht, VVDStRL 28 (1970), S. 149 (157); *Bauer*, Subjektiv-öffentliche Rechte des Staates, DVBl. 1986, 208 (210, 216); *Hertwig* (Fn. 28), S. 15 ff.; *Schur* (Fn. 28), S. 181 ff.



Auch das lange Zeit umstrittene Rechtsinstitut des öffentlich-rechtlichen Vertrags sollte eine Legitimationsgrundlage erhalten<sup>33</sup>. Insofern hat die (allgemeine) Rechtsverhältnislehre<sup>34</sup> eine Funktion erfüllt und sich allerdings auch erledigt<sup>35</sup>.

Nur ganz gelegentlich wurden in dieser verwaltungsrechtlichen Diskussion Anleihen beim Steuerrecht gemacht<sup>36</sup>. Das dürfte ein Fehler sein<sup>37</sup>. Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Steuerbürger und der Steuerverwaltung sind gegenüber normalen Verwaltungssituationen regelmäßig charakteristisch verdichtet und intensiviert<sup>38</sup>: Die Steuererhebung setzt nicht nur ein Verwaltungsverfahren als planvolle und zweckmäßige Ordnung zur Entscheidungsfindung (als „Verwirklichungsmodus des Verwaltungsrechts“<sup>39</sup>) voraus, dem – wie jedem Verwaltungsverfahren<sup>40</sup> – Prozesscharakter eigen ist und das regelmäßig mit einer Entscheidung endet<sup>41</sup>; die Intensität der Beziehungen zwischen Finanzver-

33 *de Wall* (Fn. 10), S. 220.

34 Vgl. allgemein statt anderer m. w. N. *Achterberg*, Rechtsverhältnisse als Strukturelemente der Rechtsordnung, *Rechtstheorie* 9 (1978), 385; *Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, 1994, § 48.

35 Ähnlich wohl auch *Löwer*, Rechtsverhältnisse in der Leistungsverwaltung, *NVwZ* 1986, 793 f.; *von Danwitz* (Fn. 31), 341 f.; *de Wall* (Fn. 10), S. 223 f.

36 Vgl. etwa *Häberle* (Fn. 28), S. 258, 265, 266; *Hill*, Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht, 1986, S. 274; *Pietzcker* (Fn. 31), 294; *Schmidt-Aßmann* (Fn. 27), Rdnr. 6/43; *Wolff/Bachof/Stober* (Fn. 19), § 32, Rdnr. 36; *Maurer* (Fn. 27), § 8, Rdnr. 21; *Bull*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2000, Rdnr. 741; *J. Ipsen*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage 2003, Rdnr. 184 f.; zum Ursprung bei *Albert Hensels* Staatsrechtslehrevortrag von 1926 vgl. *Henke* (Fn. 32), S. 156 f.; 183; *Löwer* (Fn. 35), 793; *Gröschner* (Fn. 27), 311 f.; der zweite große Sachbereich solcher Verdichtungen ist das Sozialrecht mit dem Sozialrechtsverhältnis; in diesem Zusammenhang hat die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer nach dem zweiten Weltkrieg immerhin zwei Tagungen ausgerichtet, vgl. *Henke* (Fn. 32), S. 156 ff.; *Krause* (Fn. 29), S. 212.

37 *Häberle* (Fn. 28), S. 266. Vgl. zu der Tendenz der Behandlung von spezifischen Rechtsverhältnissen *Maurer* (Fn. 27), § 8, Rdnr. 24; demgegenüber für eine stärkere Trennung zwischen dem Steuerschuldverhältnis und allgemeinen verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnissen *Meysen* (Fn. 29), S. 68 ff.

38 *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 110, spricht von einer „komplexen Beziehung zwischen dem steuerfordernden Fiskus und dem steuerzahlenden Bürger als Rechtsverhältnis“; vgl. auch *P. Haas* (Fn. 8), S. 8; *Seer* (Fn. 26), S. 48; allgemein zur Intensivierung der administrativen Staat-Bürger-Beziehung durch die Entwicklung vom liberalen zum sozialen Rechtsstaat in ihren Rückwirkungen auf den Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht *Frotscher* (Fn. 24), S. 281 (288).

39 *Wahl*, Verwaltungsverfahren, seinen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, *VVDStRL* 41 (1983), S. 151 (153 f., unter Bezugnahme auf das Steuerrecht als Massenverwaltungsrecht); eingehend zur Funktion des Besteuerungsverfahrens *Eckhoff* (Fn. 23), S. 242 ff.

40 Vgl. allgemein zu Funktion und Charakterisierung des Verwaltungsverfahrens *Schmidt-Aßmann*, Verwaltungsverfahren, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. 3, 2. Aufl. 1996, § 70; *Schmidt-Aßmann* (Fn. 27), Rdnr. 6/97 ff.; *Hill* (Fn. 36), S. 193 ff.

41 *Bayer*, Steuerlehre, 1998, Rdnr. 1666.

waltung und Steuerbürger wird durch das steuerliche Schuldverhältnis als Hauptfall des verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnisses überlagert und verdichtet<sup>42</sup>. Das Steuerschuldverhältnis ist zwar im Vergleich zum privatrechtlichen Schuldverhältnis asymmetrisch ausgestaltet, da einer der Beteiligten, der Fiskus, in letzter Konsequenz über einseitige staatliche Durchsetzungsmacht verfügt; gleichwohl ist damit stärker als im sonstigen Verwaltungsrecht ein Wechselseitigkeitsverhältnis verankert<sup>43</sup>. Das wegen seines Prozesscharakters<sup>44</sup> über den auch im Steuerverwaltungsrecht zentralen Verwaltungsakt (hier in Form des Steuerbescheids)<sup>45</sup> hinausweisende Steuerverwaltungsverfahren, kombiniert mit dem Vor- und Nachwirkungen aufweisenden Steuerschuldverhältnis machen den Vorgang der Steuererhebung zu dem Prototyp einer verdichteten Staat-Bürger-Beziehung<sup>46</sup>. Diese Verdichtungsbeziehung wird üblicherweise als Steuerrechtsverhältnis bezeichnet<sup>47</sup>. Die Doppelung von adminis-

42 Zu diesen beiden konstitutiven Elementen des Steuerrechtsverhältnisses *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 6, Rdnr. 1; *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 56 ff., 104 ff.; *Hill* (Fn. 36), S. 274; *Burger*, Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht, 1991, S. 26 ff.; *Maurer* (Fn. 27), § 8, Rdnr. 21, spricht hier von „vermögensbezogenen Verwaltungsrechtsverhältnissen“; demgegenüber wird ebd. das „verwaltungsrechtliche Schuldverhältnis“ zwar als „Überlagerung“, nicht jedoch als weitere Gruppe von Verwaltungsrechtsverhältnissen behandelt. Der Überschneidungsbereich von Verwaltungsrechtsverhältnis und Verwaltungsverfahrenrecht wäre dann das „Verfahrensrechtsverhältnis“, vgl. BVerwGE 81, 329 (343); *Martens*, Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, 1985, § 3, Rdnr. 61 ff.; *Schmidt-Aßmann* (Fn. 27), Rdnr. 6/119.

43 *Jakob* (Fn. 26), § 3, Rdnr. 63; vgl. insgesamt die Analyse der Struktur des Steuerschuldrechts durch *Söhn*, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, 1973, S. 30 ff.

44 *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 21, Rdnr. 150; ausführliche theoretische Einordnung bei *Eckhoff* (Fn. 23), S. 242 ff.

45 Gegen die Vermengung der unterschiedlichen (dogmatischen) Ebenen von Verwaltungsakt und Verwaltungsrechtsverhältnis zu Recht *Pietzcker* (Fn. 31), 284; *Maurer* (Fn. 27), § 8, Rdnr. 25.

46 Zu dem Zusammenhang von (Verwaltungs-)Verfahren und Rechtssicherheit *Hill* (Fn. 36), S. 204.

47 BFHE 91, 351 (359 f.); grundlegend bereits *Hensel*, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VVDStRL 3 (1927), S. 63 (insbes. 77 ff.: „Steuerverhältnis“) gegen *Bibler*, ebd., S. 102 (105 ff.), der jeden schuldrechtlichen Charakter ablehnt und vom „Steuergewaltverhältnis“ spricht; *Merk*, Steuerschuldrecht, 1926, S. 8, spricht vom Steuerschuldverhältnis als „Rechtsverhältnis des öffentlichen Rechts“; *Blumenstein* (Fn. 30), S. 1; aus dem gegenwärtigen Schrifttum *Strickrodt* (Fn. 26), 652; *Strickrodt*, Art. „Steuerrechtsverhältnis“, in: *HwStR*, Bd. 2, 2. Aufl. 1981, S. 1325; *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 110 ff.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1991, S. 91 ff.; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 33, Rdnr. 1 ff.; *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 6; *Arndt*, Besteuerungsgewalt oder Steuerrecht?, in: *FS Ritter*, 1997, S. 307; das Konzept eines „materialen Steuerrechtsverhältnisses“ bei *Tipke*, Das Steuerrechtsverhältnis und seine Elemente, *FS Höhn*, 1995, S. 401 (404 ff.), geht darüber hinaus, indem alle inhaltlichen (verfassungsrechtlichen) Anforderungen an die Besteuerung ebenfalls einbezogen werden; bei allem Verständnis für das damit verfolgte Anliegen besteht dadurch allerdings die Gefahr, dass der Begriff und die damit bezeichnete Kategorie selbst konturenlos werden; entsprechendes gilt, wenn der Terminus „Steuerrechtsver-

trativem Verfahren *und* verwaltungsrechtlichem Schuldverhältnis ist *das* Charakteristikum im Vergleich zu anderen Staat-Bürger-Beziehungen. Das Steuerfahrensrecht besitzt Prozesscharakter, das Steuerschuldrecht zeichnet sich – wie alle schuldrechtlichen Beziehungen – ebenfalls durch eine zeitliche Komponente, vor allem jedoch durch die Wechselseitigkeit und Wechselbezüglichkeit von Rechten und Pflichten aus, auch wenn stets deutlich bleiben sollte, dass es sich nicht um zivilrechtlich-privatautonome Gleichordnung handelt, sondern um asymmetrische Wechselseitigkeit<sup>48</sup>. Die für Grund und Ausmaß des Vertrauensschutzes bedeutsame Stufung dieses Steuerrechtsverhältnisses sei etwas näher betrachtet<sup>49</sup>: Ausgangspunkt ist die einfachgesetzliche materielle Steuerpflicht<sup>50</sup>, etwa die Einkommensteuerpflicht nach § 1 EStG, die – z. B. durch Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland – jedoch nur einen Status begründet und für sich genommen noch keine schuldrechtlichen oder sonstigen Pflichten erzeugt<sup>51</sup>. Daher wird in diesem Zusammenhang statt von „Pflicht“ auch von „Pflichtigkeit“ gesprochen<sup>52</sup>. Demgegenüber verdichtet sich das Steuerrechtsverhältnis mit der Verwirklichung von Abgabentatbeständen<sup>53</sup>, die wiederum in den konkret ausgestalteten Steuerpflichten im Sinne der Steuerschuld nach § 33 Abs. 1 AO ihre Steigerung finden<sup>54</sup>. Ganz in schuldrechtlichen Kategorien bezieht sich die Steuerschuld auf den Steueranspruch, bedeutet also eine Zahlungspflicht. Um die abgabenordnungsrechtliche Steuerschuld gruppieren sich weitere steuerliche Pflichten, die diese teils modifizieren oder

hältnis“ ganz allgemein für sämtliche (Rechts-)Beziehungen zwischen Staat und Bürger in puncto Besteuerung verwendet wird, vgl. so jedoch bei *Flämig*, Steuerberater als Träger eines privatrechtlichen Amtes und ihre Stellung innerhalb des Steuerrechtsverhältnisses, Steuerberaterkongressreport 1979, S. 45.

- 48 Vgl. bereits *Hensel* (Fn. 42), S. 104 ff., der allerdings die Unterschiede zu zivilrechtlichen Schuldverhältnissen der Gleichordnung zu wenig beachtet; ferner *Institut Finanzen und Steuern*, Betriebsprüfung und Treu und Glauben, 1983, S. 70; für das Sozialrecht insgesamt ähnlich *Krause* (Fn. 29), S. 224 ff.
- 49 Vgl. etwa auch *F. Kirchhof* (Fn. 23), Rdnr. 73.
- 50 Der wiederum die – allerdings nur eine Abstraktion darstellende, da gesetzesmediatisierte – verfassungsrechtliche Steuerpflicht übergeordnet ist, vgl. *Lehner/Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG. Kommentar, § 1, Rdnr. A 26 ff.; auch in diesem Zusammenhang nimmt allerdings *Schmidt*, Grundpflichten, 1999, S. 80 ff., ein Rechtsverhältnis an.
- 51 *Blumenstein* (Fn. 30), S. 4 ff., 11: „Steuerhoheit und Steuerpflicht stellen somit die abstrakten Grundlagen des Steuerrechtsverhältnisses dar, gestützt auf die kraft ausdrücklicher Rechtsvorschrift unter bestimmten Voraussetzungen konkrete steuerliche Berechtigungen und Verpflichtungen entstehen können.“; *Lehner/Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Fn. 50), Rdnr. A 42 ff.
- 52 Nachweise bei *Lehner/Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Fn. 50), Rdnr. 43.
- 53 Gem. § 38 AO, vgl. etwa BFH, BStBl. II 1990, 993; *Krause*, Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen, in: FS *Tipke*, 1995, S. 277; *Brockmeyer*, in: Klein (Hrsg.), AO. Kommentar, 8. Aufl. 2003, § 38, Rdnr. 5 (Anm. 1); *P. Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 1), Kommentar, § 38 AO, Rdnr. 10; zu Zusammenhängen mit dem Vertrauensschutz *Hey* (Fn. 2), S. 257 ff.
- 54 Vgl. allgemein *Blumenstein* (Fn. 30), S. 15; ferner *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 111 f.

substituieren (Haftung), die teils in Abhängigkeit zur Steuerschuld stehen (unselbständige Nebenpflichten wie Steuererklärungs- oder Steuertragungspflicht), teilweise aber auch – wie die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten – unabhängig von dem Bestehen eines konkreten Steuerschuldverhältnisses sind, jedoch dessen Umfeld betreffen<sup>55</sup>.

Damit ist ein Gesichtspunkt gefunden, der den steuerlichen Verwaltungsvollzug hinsichtlich der Begründung des Vertrauensschutzes von der Steuerrechtsetzung und letztlich auch von der Steuergerichtsbarkeit unterscheidet<sup>56</sup>: Das spezifische Näheverhältnis zwischen Steuerbürger und Steuerverwaltung, die Intensität oder Dichte konkretisierter Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger, der „gesteigerte Kontakt“ sind die Faktoren, die im Zusammenhang mit der Wechselseitigkeit von Rechten und Pflichten in schuldrechtlichen Beziehungen Vertrauenstatbestände zum Entstehen bringen und begründen können<sup>57</sup>. Einfachgesetzlich kommt dies punktuell etwa zum Ausdruck, wenn § 85 Satz 2 AO die Finanzverwaltung im Rahmen des Gesetzmäßigkeitsprinzips verpflichtet, auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu handeln oder in der in § 89 AO statuierten Fürsorge- und Betreuungspflicht; auch die gesamte Regelung der Mitwirkungspflichten der §§ 90 ff. AO weist in diese Richtung<sup>58</sup>. Die zwischen allgemeiner Staat-Bürger-Beziehung einerseits, dem konkreten Steuerbescheid andererseits eingezogene dogmatische Zwischenebene<sup>59</sup> des Steuer-

55 Im Zusammenhang mit dem Steuerrechtsverhältnis *Martens* (Fn. 42), § 3, Rdnr. 65 unter Hinweis auf BFHE 92, 43 (45) = BStBl. II 1968, 416 (417): Bestehen bestimmter (Verhaltens-)Pflichten, bevor überhaupt und unabhängig davon, ob ein *Steuerschuldverhältnis* besteht; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 33 AO, Rdnr. 6; *Tipke* (Fn. 47), S. 403; systematisierend zu den Pflichten *Lehner/Waldhoff* (Fn. 50), Rdnr. A 69f.; *Blumenstein* (Fn. 30), S. 29.

56 *Kreibich* (Fn. 2), S. 46 ff. und wohl auch *Seer* (Fn. 26), S. 81, scheinen diese gesteigerte Intensität auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu beschränken, um den Vertrauensschutzgedanken für abstraktere Rechtsbeziehungen zu reservieren; vgl. demgegenüber den hier vertretenen Abgrenzungsansatz unten unter III. 4. Zu dem Zusammenhang zwischen Vertrauensschutz oder Treu und Glauben und Verwaltungsrechtsverhältnissen im allgemeinen Verwaltungsrecht vgl. *Bull* (Fn. 36), Rdnr. 734; *Wallerath*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5. Aufl. 2000, § 6, Rdnr. 106.

57 *Strickrodt* (Fn. 26), 654; für Treu und Glauben *Füllsack*, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, 1995, S. 177; *von Groll*, *Treu und Glauben im Steuerrecht*, FR 1995, 814 (815, 817); *Kruse/Drüen* (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 135; vgl. außerhalb des Steuerrechts in jeweils eigenem Zusammenhang *Häberle* (Fn. 28), S. 249 und öfter: „Nähe-theorie“; *Danwitz* (Fn. 30), 354 f. am Bsp. der Staatshaftung und verwaltungsrechtlicher Schuldverhältnisse; aus soziologischer Sicht: *Grunow/Hegner/Kaufmann* (Fn. 24), S. 144, 147 f.: Verhältnis zwischen Steuerzahler und Finanzamt als „sozialer Kontakt: „Steuereinzahlung als kooperativer Arbeitszusammenhang zwischen Personal und Publikum“, als „sowohl... formal organisiertes als auch nach Regelmäßigkeiten faktischen sozialen Verhaltens strukturiertes Kooperationsystem“.

58 Vgl. etwa *Seer* (Fn. 26), S. 81, 179 ff.; *Hoffmann*, *Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht*, 1999, S. 204 f.

59 *de Wall* (Fn. 10), S. 221; *Krause* (Fn. 29), S. 223, spricht von einer „mittleren Abstraktionsebene“.

rechtsverhältnisses ermöglicht Erklärungen und Herleitungen, die eine konventionelle Betrachtung verbauen könnte. Da das Steuerrechtsverhältnis sich auf die in der AO positiviert Ausgestaltung stützt, handelt es sich um einen Fall der eingangs geforderten gewaltenspezifischen Begründungen des Vertrauensschutzes<sup>60</sup>. Ein irgendwie geartetes Näheverhältnis und damit ein über das „allgemeine Gewaltverhältnis“<sup>61</sup> hinausreichendes Rechtsverhältnis wird man bei der parlamentarischen Steuerrechtsetzung schwerlich begründen können<sup>62</sup>. Die generell-abstrakte Rechtsetzung zeichnet sich gerade umgekehrt durch ihre Distanz zu den zu regelnden Sachbereichen und den zu verpflichtenden Personen aus<sup>63</sup>. Vertrauensschutz muss hier demnach grundsätzlich anders begründet werden. Für die Begründung des Vertrauensschutzes beim administrativen Rechtsvollzug fehlt es auch an dem bei der Rechtsetzung stets gegenläufig mitzudenkenden Demokratieprinzip, zu dessen Kern es gehört, dass neue Mehrheiten – oder auch bestehende Mehrheiten mit besseren Erkenntnissen – das Recht stets verändern können müssen<sup>64</sup>. Rechtsprechung als neutrale Streitentscheidung mit spezifischen Garantien zwischen Gesetzesbindung und richterlicher Unabhängigkeit ist ohnehin durch eigene Sachgesetzmäßigkeiten geprägt<sup>65</sup>.

Die hier entfaltete Konstruktion erscheint zwei Einwänden ausgesetzt. Sofern die Lehre vom Steuerrechtsverhältnis die steuerliche Rechtsformenlehre relativiert, also etwa den Steuerverwaltungsakt mit seinen spezifischen Stabilitätsleistungen, wäre ein Pyrrhussieg errungen. Dieser Gefahr ist durch die komplementäre, überwölbende Funktion des Gedankens vom Steuerrechtsverhältnis

60 Allgemein zu den Gefahren der dogmatischen Überbeanspruchung der Figuren der Rechtsverhältnislehre *Danwitz* (Fn. 30), 360 ff.

61 Das selbst mangels hinreichender Konkretisierung kein Rechtsverhältnis darstellt, auch wenn es im Verfassungsstaat nicht mehr „rechtsfrei“ ist, vgl. nur *de Wall* (Fn. 10), S. 227; *Bull* (Fn. 36), Rdnr. 711; *Peine*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2002, Rdnr. 86.

62 Vgl. bereits *Hensel* (Fn. 42), S. 15 mit Fn. 1. In der Diktion des BFH: Das von Treu und Glauben geprägte Steuerrechtsverhältnis richte sich nicht gegen den Staat „als Ganzen“: Das Verhältnis ermangle eine vergleichbaren inneren Nähe (BFHE 112, 546 (560)); kritisch dazu *Flämig* (Fn. 47), S. 53. Daher sieht etwa *Wilhelm Henke* als einer der frühen Vertreter der Rechtsverhältnislehre zwar das Verhältnis des Bürgers zur Steuerverwaltung als (Steuer-)Rechtsverhältnis an, dasjenige des Bürgers zum (Steuer-)Gesetzgeber jedoch nach wie vor als „Gewaltverhältnis“, vgl. *Henke* (Fn. 32), S. 161, Fn. 45.

63 Besonders betont von *Kloepfer*, Gesetzgebung im Rechtsstaat, VVDStRL 40 (1982), S. 63 (66 f.); *Schmidt-Aßmann* (Fn. 27), Rdnr. 2/81 unter Berufung auf BVerfGE 47, 253 (272, 275); *Blanke* (Fn. 1), S. 8.

64 In Bezug gerade auf das Steuerrecht BVerfGE 105, 17 (40); allgemein *A. Leisner* (Fn. 2), S. 376 ff., 390 ff.

65 Vgl. nur *Voßkuhle*, Rechtsschutz gegen den Richter, 1993, S. 5 f.; *Classen*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Das Bonner Grundgesetz. Kommentar, Bd. 3, 4. Aufl. 2001, Art. 92, Rdnr. 1.

zu begegnen: Das Steuerrechtsverhältnis ersetzt nicht den Steuerverwaltungsakt und ähnliche gesetzlich geschaffene Rechtsformen, sondern dient als Auslegungs- und Erklärungsleitbild, ordnet Einzelercheinungen in einen Gesamtvorgang ein, dient der Komplettierung der Handlungsformenlehre ohne selbst eine Handlungsform der Verwaltung zu sein<sup>66</sup>. Der zweite denkbare Einwand hängt damit zusammen: Es liegt der Verdacht nahe, dass durch die Rechtsverhältnislehre unter Umgehung des Gesetzes als strikter normativer Grundlage interpretatorisch oder prätorisch, d. h. in jedem Fall in Reibung zum Gewaltenteilungsgrundsatz, neue Rechte und Pflichten begründet werden<sup>67</sup>. Dieser Einwand ist als ständige Mahnung ernst zu nehmen. Im Unterschied zu großen Teilen des sonstigen Verwaltungsrechts<sup>68</sup> existiert im Steuerschuldrecht jedoch ein ausdrückliches gesetzliches Rechte- und Pflichtenprogramm, das durch die hier vorgetragenen Gedanken mit einer dogmatischen Klammer versehen und insofern programmatisch und interpretatorisch abgerundet wird<sup>69</sup>. Die einzelrechtlichen Normierungen bilden so die Grundlage für das einen Rahmen setzende Steuerrechtsverhältnis als Prototyp eines durchnormierten Verwaltungsrechtsverhältnisses, das selbständige Rechte oder Pflichten nicht begründet, sondern gesetzliche Rechte und Pflichten umhegt, ihre Anwendung steuert und begrenzt<sup>70</sup>.

66 Strickerodt (Fn. 26), 652 ff.; für das allgemeine Verwaltungsrecht Battis, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1997, S. 112; de Wall (Fn. 10), S. 225: „Der Verwaltungsakt konkretisiert solche Rechtsverhältnisse und setzt sie gewissermaßen in Funktion.“

67 Im Anschluss an Adolf Merkl und Fritz Fleiner so von Danwitz (Fn. 31), S. 339 (351 f.).

68 Vgl. etwa die Rechtfertigung des dogmatischen Bedürfnisses für das Verwaltungsrechtsverhältnis als Kategorie mittlerer Abstraktionsebene gerade wegen Fehlens ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmungen bei Krause (Fn. 29), S. 223.

69 In diesem Sinne wohl auch BFHE 91, 351 (360); für Treu und Glauben ähnlich von Groll (Fn. 57), 815.

70 Birk (Fn. 1), § 4, Rdnr. 122 (zur Funktion der allgemeinen Rechtsgrundsätze des Verwaltungs- und Steuerrechts). Zum Rechtsverhältnis als (dogmatischem) „Rahmen“ auch Schur (Fn. 29), S. 202; Huber, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1997, S. 22; Wolff/Bachoff/Stober (Fn. 19), § 32, Rdnr. 38. Ähnlich für das Sozialrechtsverhältnis Henke (Fn. 32), S. 161; ferner Giacometti, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, 1960, S. 321, 322 f. Diese Umschreibungen erinnern an die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen dem Schuldverhältnis im engeren (= Anspruch) und im weiteren Sinn (= Schuldverhältnis als Prozess, als sinnhaftes Gefüge, als Organismus, d. h. letztlich als ein Mehr als die Summe seiner Teile); dazu Röhl (Fn. 34), S. 408. Es bedarf keines Hinweises, dass solche Konstruktionen auch Gefahren bergen.

## 2. Besonderheiten der steuerlichen Rechtsanwendung und der Steuerverwaltung in ihren Wechselwirkungen zum Vertrauensschutzgedanken

### a) Steuerrecht als Recht einer Eingriffsverwaltung

Steuerrecht als die neben dem Polizei- und Ordnungsrecht zweite große klassische Materie der Eingriffsverwaltung<sup>71</sup> ist schon aus diesem Grund auf klare Rechtsformen angewiesen<sup>72</sup>. Wegen des formalen Charakters der Steuer kann nur so Lastengleichheit als maßgebendes Legitimitätsfundament der Abgabenerhebung gewährleistet werden<sup>73</sup>. In der Figur des steuerlichen Gesetzesvorbehalts wirkt sich dies auf die Ebene der Steuerrechtsetzung aus<sup>74</sup>. In den Worten *Josef Isensees*: „Das Gesetzesrecht erreicht im Bereich der Steuer eine Dichte und Strenge wie in keinem anderen Sektor des öffentlichen Rechts.“<sup>75</sup> Rechtssicherheit<sup>76</sup> als maßgebliche Rechtsgrundlage für Vertrauensschutz verlangt Gesetzesbestimmtheit<sup>77</sup>. Hier liegt eine Brücke zwischen Rechtssicherheits- und Vertrauensschutzaspekten bei der *Steuergesetzgebung* und bei der *Steuerrechtsanwendung*<sup>78</sup>: „Die Finanzverwaltungsbehörden können die Rechtssicherheit vor allem dadurch fördern, dass sie den Grundsatz der Gesetz-

71 Vgl. bereits *Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1, 3. Aufl. 1924, S. 316; *Jakob* (Fn. 26), § 3, Rdnr. 63; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 189; *Birk*, Steuerrecht, 6. Aufl. 2003, Rdnr. 332.

72 *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, in: *DStJG* 12 (1989), S. 61 (66); *Schulze-Osterloh*, Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz, in: *DStJG* 6 (1983), S. 43; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 243. Nach *Kruse*, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, *DStJG* 5 (1982), S. 71 (75 ff.), gegenüber dem Polizei- und Ordnungsrecht noch in besonderem Maße, da es an der diesem Rechtsgebiet inhärenten „Sachlogik“, an entsprechenden Anknüpfungspunkten in der „Wirklichkeit“ fehle; differenziert zur den Rechtsanwendungsproblemen in diesem Zusammenhang *Woerner*, Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht, in: *GS Knobbe-Keuk*, 1997, S. 967.

73 Vgl. nur *Isensee*, Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes, in: *FS Flume*, Bd. 2, 1978, S. 129 (133); *Hey* (Fn. 2), S. 584 f.

74 *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 118 ff.; *Waldhoff* (Fn. 7), S. 110 ff.; *Vogel/Waldhoff* (Fn. 13), Rdnr. 472 ff. (= *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999); a. A. *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 139 ff.; einschränkend wohl auch *Eckhoff* (Fn. 23), S. 285 ff.

75 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 101.

76 Vgl. *BVerfGE* 7, 89 (92 f.); 13, 261 (271); 45, 142 (167 f.); differenziert *Schwarz* (Fn. 2), S. 39 ff.; der Begriff der Rechtssicherheit selbst ist nicht eindeutig; hier wird er vorrangig im Sinne einer Entlastungsfunktion durch Vorhersehbarkeit, d. h. in Orientierung auf die Gesetzesgerechtigkeit verwendet; vgl. insgesamt *Blanke* (Fn. 1), S. 81 ff., 96, der zwischen „individueller“ und „genereller Rechtssicherheit“ unterscheidet.

77 *Mellinghoff*, in diesem Band S. 36; *Hartz* (Fn. 3), 83; *Papier* (Fn. 72), S. 61; *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 4, Rdnr. 167; *Tipke* (Fn. 74), S. 136 ff.; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 243.

78 Vgl. dazu noch einmal unten unter IV.

mäßigkeit gewissenhaft einhalten.“<sup>79</sup> Strikte Gesetzmäßigkeit kann sich jedoch auch gegen den Gedanken des Vertrauensschutzes richten<sup>80</sup>. Der Hauptfall ist die Disposition des Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines wirksamen, jedoch rechtswidrigen Steuerbescheids. Der Gesetzgeber der AO hat hier – lange vor der einschlägigen Verwaltungsrechtsprechung und den darauf beruhenden Regelungen in den Verwaltungsverfahrensgesetzen – mit den Korrekturvorschriften einen Ausgleich der widerstreitenden Grundsätze zu schaffen versucht, der noch zu analysieren sein wird<sup>81</sup>.

Die mit dem Gesetzmäßigkeitsprinzip zusammenhängende starke Formalisierung der Steuererhebung, etwa im Lohnsteuerverfahren<sup>82</sup>, kann zunächst als Faktor der Rechtssicherheit in Spannungslage zur Einzelfallgerechtigkeit verbucht werden. Hieraus und aus dem verfassungsrechtlichen Postulat tatsächlicher Belastungsgleichheit, der Gleichheit im Belastungserfolg<sup>83</sup>, folgt – einfachgesetzlich in § 85 Abs. 1 AO konkretisiert – eine Vollzugspflicht der Finanzbehörden<sup>84</sup>. Anders als etwa im Polizeirecht treten neben den Amtsermittlungs- oder Untersuchungsgrundsatz allerdings auch bedeutsame Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, die die früher bestehende allgemeine Steueraufsicht (§ 201 RAO) abgelöst haben<sup>85</sup>. Diese beeinträchtigen das Formale des Verfahrens nicht wesentlich und vermögen in Grenzen im Rahmen des Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben wechselseitige Vertrauensgrundlagen zu schaffen<sup>86</sup>.

### b) Steuerrechtsanwendung als Massenverwaltung

Steuerrecht ist Massenverwaltungsrecht, Steuerverwaltung ist Massenverwaltung<sup>87</sup>. Im Zusammenhang mit den begrenzten Ressourcen der Finanzverwaltung resultieren daraus dauerhafte Zielkonflikte<sup>88</sup>. Die Bearbeitung des einzelnen Steuerfalls muss in Relation zu der Aufgabe des gleichmäßigen Gesamtvoll-

79 Hartz (Fn. 3), 106.

80 Hey (Fn. 2), S. 584 ff.

81 Siehe unten unter III. 3. b) aa).

82 Vgl. etwa die Vollzugscharakterisierung bei Eckhoff (Fn. 23), S. 344 ff.

83 BVerfGE 84, 239 (268 ff.).

84 Seer (Fn. 44), § 21, Rdnr. 1 f.; ebd. § 4, Rdnr. 161 f.; Weber-Grellet (Fn. 23), S. 36.

85 Näher Eckhoff (Fn. 23), S. 338 ff.; Eckhoff, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, *StuW* 1996, 107; Isensee (Fn. 75), S. 103 ff.

86 Siehe dazu unten unter III. 3. b) aa) und 4.

87 Pietzcker (Fn. 31), 195; Eckhoff (Fn. 23), S. 377 ff.; Seer (Fn. 44), § 21, Rdnr. 5.

88 Isensee (Fn. 75), S. 155 ff.; Jenetzky, Die Misere der Steuerverwaltung, *StuW* 1982, 273; Seer (Fn. 26), S. 288 ff. Aus verwaltungswissenschaftlicher Sicht Weingarten (Fn. 25), S. 62 ff.; vgl. auch die Analyse in historischer Perspektive zum Zusammenspiel zwischen materiellem (Einkommen-)Steuerrecht und Finanzverwaltung Metzger/Weingarten, Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland, 1989.



zugs gesetzt werden<sup>89</sup>. Dieses Problem wird unter den Schlagworten von den Typisierungsbefugnissen beim Steuergesetzesvollzug<sup>90</sup> und vom „maßvollen Gesetzesvollzug“<sup>91</sup> verhandelt. Das Verhältnis zu dem Grundsatz des Vertrauensschutzes ist wiederum ambivalent: Wer sich auf die Typisierung einlässt, erhält Verlässlichkeit<sup>92</sup>, nicht hingegen unbedingt Einzelfallgerechtigkeit; wer das Kursorische und Oberflächliche der Sachverhaltsermittlung im Standardfall erträgt, kann ökonomisch auf dieser Grundlage relativ sicher disponieren. Durchbrechungen dieser Form von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz wären damit selbstveranlasst<sup>93</sup>.

Durch die Anonymität des steuerlichen Massenverfahrens wird auch der Anwendungsbereich des Prinzips von Treu und Glauben begrenzt<sup>94</sup>. In diesem Zusammenhang ist – in Spannungslage zum Gesetzmäßigkeitsgrundsatz – von *Lerke Osterloh* von einem „freiheitsschonenden Vertrauensvorschuss“ für den Steuerpflichtigen gesprochen worden<sup>95</sup>: Dieser Vorschuss bestehe in einer „Zuverlässigkeitsvermutung“ zugunsten desjenigen Steuerpflichtigen, der seine verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht erkennbar verletzt hat<sup>96</sup>. Eine solche Honorierung der Mitwirkungspflichten des Steuerbürgers kennzeichnet auch vertrauensschutzrechtlich fundierte Einzelinstitute, etwa die Verjährung oder die Korrekturvorschriften<sup>97</sup>. Dieser Vertrauensvorschuss betrifft letztlich eine Risikoverteilung zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung und orientiert sich an einem Sphärengedanken: Durch ordnungsgemäße Mitwirkung wird die Schutzbedürftigkeit des einzelnen Steuerbürgers gestärkt<sup>98</sup>. Die hier beschriebenen Vertrauensschutzelemente der Steuererhebung als Massenverfahren stellen sich als „Angebote“ an den Steuerpflichtigen dar; er kann seine Dispositionen darauf stützen; er kann jedoch auch – wenn ihm dies

89 *Seer* (Fn. 44), § 21, Rdnr. 5.

90 Vgl. dazu – je unterschiedlich – nur *Isensee* (Fn. 75); *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983; *Osterloh* (Fn. 74).

91 *Seer* (Fn. 26), S. 235 ff.; *Hoffmann* (Fn. 58).

92 Vgl. *Hartz* (Fn. 3), 97 f.: „Im Massenverfahren der Besteuerung dient es der Rechtssicherheit, wenn der Gesetzgeber typisierende Tatbestände schafft, um die Verwaltungsbehörden und die Steuergerichte der Notwendigkeit zu entheben, im Einzelfall schwer festzustellende Sachverhalte zu ermitteln.“

93 Als praktisch relevante Beispiele können erwähnt werden: die Widerlegung der durch Fremdvergleich gefundenen Ergebnisse bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen oder bei der verdeckten Gewinnausschüttung und der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG an Stelle der gesetzlichen AfA.

94 *Hey* (Fn. 2), S. 592.

95 (Fn. 74), S. 290 ff.; *dies.*, Aktuelle Fragen zur „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, *StuW* 1993, 342 (346, 348); ähnlich *Seer* (Fn. 26), S. 235 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 21, Rdnr. 6; *Eckhoff* (Fn. 23), S. 278.

96 Vgl. zuvor bereits *Friauf*, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, *StbJb.* 1977/78, 39 (60): Verbot der Delinquenzvermutung im Steuerrecht.

97 Siehe an dieser Stelle nur *Hey* (Fn. 2), S. 759 ff. sowie unten unter III. 3. b).

98 Vgl. auch *Schick*, Die Steuererklärung, *StuW* 1988, 301 (327 f.).

vorteilhaft erscheint – diese in einem weiteren Sinne „Vertrauenstatbestände“ zerstören und Einzelfallgerechtigkeit zu erlangen versuchen.

### c) *Steuerrichtlinien und Rechtsanwendung im Einzelfall*

Steuerrichtlinien als steuerliche Verwaltungsvorschriften fördern im Grundsatz, d. h. im Fall ihrer Regelanwendung, den Vertrauensschutz im Rahmen der Steuerrechtsanwendung. Dies gilt zumindest für norminterpretierende und -konkretisierende, typisierende sowie für ermessensleitende Verwaltungsvorschriften<sup>99</sup>. Unabhängig von den dogmatischen Streitigkeiten über Rechtsnatur und Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften<sup>100</sup> wird hinsichtlich der Interpretation und damit der Anwendung von Steuerrechtsnormen durch diese normative „Zwischenkategorie“ ein Element der Verlässlichkeit und damit der Rechtssicherheit in das klassische Rechtsanwendungsmodell Norm-Einzellvollzugsakt eingezogen<sup>101</sup>. Der Vertrauensschutzgedanke umschreibt somit die Zeit- und die Flächendimension der Verwaltungsvorschriften<sup>102</sup>. Die Gleichbehandlung erfolgt intertemporal und interpersonal. Das gilt in besonderem Maß für Bewertungsrichtlinien und Typisierungsvorschriften wie etwa AfA-Tabellen oder Pauschbeträgen, die von der Finanzgerichtsbarkeit als widerlegbare antizipierte Sachverständigengutachten gewertet werden<sup>103</sup>. Der dadurch gewährte Dispositionsschutz wird jedoch relativiert, da sich eine strikte und direkte Bindung der kontrollierenden Finanzgerichte an die der Besteuerung zugrundegelegten Verwaltungsvorschriften nicht begründen lässt<sup>104</sup>. Gleichwohl vermitteln sie – im Vergleich zum förmlichen Steuergesetz allerdings in eingeschränktem Maß – Verlässlichkeit durch eine Reduktion des Interpretationsrisikos für den Steuerbürger<sup>105</sup>. Sofern kein atypischer Einzelfall vorliegt, kann sich der Bürger über Art. 3 Abs. 1 GG auf die Selbstbindung der Steuerverwaltung berufen.

99 Vgl. zu den einzelnen Arten aus steuerrechtlicher Sicht *Kruse/Drüen* (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 83 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 5, Rdnr. 23.

100 Vgl. nur BVerfGE 78, 214 (227); speziell auf das Steuerrecht bezogen *W. Leisner*, Verwaltungsvorschriften als „Nebengesetze“ im Steuerrecht? 1982, S. 25 ff., 29 ff.

101 Vgl. auch *Juchum*, Verwaltungsvorschriften im Einkommensteuerrecht, ZG 1991, 56 (57); *Haas* (Fn. 8), S. 144; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 5, Rdnr. 24; *Seer* (Fn. 26), S. 239 f.; zur Stellung der Verwaltungsvorschriften in der Rechtsanwendung im Steuerrecht *Martens*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften, DSJG 5 (1982), S. 165 (166 f.); nach *Hey* (Fn. 2), S. 29 ff., 61 f. verschmelzen Gesetz, RVO und Steuerrichtlinie aus Sicht des disponierenden Steuerpflichtigen zu einer „einheitlichen Rechtslage“; vgl. insgesamt auch *W. Leisner* (Fn. 100).

102 *Maurer* (Fn. 2), Rdnr. 94.

103 Vgl. *Osterlob* (Fn. 74), S. 451 ff.; *Kruse/Drüen* (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 87 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 5, Rdnr. 25.

104 Vgl. zuletzt FG Baden-Württemberg, AS Stuttgart, Urt. v. 5. 8. 2002 – 12 K 297/01, EFG 2003, 919 (nicht rkr.; Az. BFH: I R 64/02).

105 *Osterlob*, Typisierende Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, JuS 1990, 100 (102); *Hey* (Fn. 2), S. 672 f.

Darüber hinaus obliegt es dem Steuerbürger, gegen die Anwendung der Verwaltungsvorschrift in seinem konkreten Fall vorzugehen und damit selbst die ständige Übung auszuschalten. Diesen selbstveranlassten Einschränkungen kann das Postulat des Vertrauensschutzes jedoch nicht entgeggehalten werden.

Allerdings verwundert es wenig, dass diejenigen Faktoren, die die Verlässlichkeit des Steuergesetzes angegriffen haben – Normenflut und Unstetigkeit – auch die Ebene der Steuerrichtlinien erfasst haben; hinzu kommt die besondere Rückwirkungsproblematik in diesem Bereich<sup>106</sup>.

#### d) Periodizität der Steuererhebung

Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung<sup>107</sup> hat zum Gedanken des Vertrauensschutzes wiederum ein ambivalentes Verhältnis: Einerseits wird durch die periodische Veranlagung eine die Rechtssicherheit fördernde Abschichtung der Besteuerungsvorgänge erreicht. Im Zusammenspiel mit der Stabilitätsfunktion des Steuerverwaltungsakts sind abgeschlossene Veranlagungszeiträume im Idealfall dann tatsächlich abgeschlossen<sup>108</sup>. Die Folge von Festsetzungs-, Erhebungs- und ggf. Vollstreckungsverfahren wiederholt sich für jede Steuerperiode. Damit kommt diesem Prinzip in Grenzen eine freiheitssichernde Funktion zu<sup>109</sup>, sorgt die periodische Besteuerung für „Überschaubarkeit, Klarheit und damit Rechtssicherheit“<sup>110</sup>. Andererseits führt die prinzipielle Unabhängigkeit der Bewertung der Tatsachen wie der Rechtsanwendung in verschiedenen Besteuerungsperioden zu einem Faktor der Unsicherheit: Nach ständiger Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen für jeden Veranlagungszeitraum selbständig festzustellen; sowohl der Sachverhalt als auch die Rechtslage sind – sofern nicht eine verbindlich Zusage oder ein spezieller Vertrauensschutztatbestand geschaffen wurde – ohne Bindung an frühere Besteuerungsperioden zu prüfen<sup>111</sup>. Auch eine Verwaltungsübung durch die Abfolge

106 Näher m. w. N. *Tipke* (Fn. 74), S. 169 f.; *Hey* (Fn. 2), S. 76 ff., 680 ff.; zu der besonderen Problematik der Nichtanwendungserlasse ebd., S. 79 ff. sowie in diesem Band *A. Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, S. 191, 194.

107 Dazu etwa *Giloy*, Zur Periodizität der Einkommensteuer, FR 1979, 133; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 240. Deutung als materielles Prinzip im Zusammenhang mit der ebenfalls periodischen staatlichen Haushaltswirtschaft durch *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F zum 57. DJT 1988, S. F 75 ff.; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Fn. 50), § 2, Rdnr. A 135 ff.; *Birkenfeld*, ebd., § 25, Rdnr. A 23 ff.

108 Vgl. auch *Hey* (Fn. 2), S. 42.

109 *P. Kirchhof* (Fn. 107), S. F 76: „Die im Einkommen vergegenständlichte Freiheit ist jeweils eine Freiheit in der Zeit.“

110 *Schick*, Der Verlustrücktrag, 1976, S. 14; *Seer* (Fn. 26), S. 313; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 240.

111 BFHE 105, 41; 155, 538; BFH/NV 1990, 630; *Jakob* (Fn. 26), § 3, Rdnr. 68; *Hey* (Fn. 2), S. 43 f.

inhaltsgleicher Steuerbescheide ist – ohne eine verbindliche Zusage – nicht in der Lage, das Prinzip der Abschnittsbesteuerung zu überwinden<sup>112</sup>. Das folgt auch aus einem Vergleich mit den Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO: Wenn bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen bestandskräftige Steuerbescheide geändert werden dürfen, kann ein Festhalten an rechtswidrigen, einer dauernden Übung über die Besteuerungsperioden hinweg entspringenden Entscheidungen nicht gefordert werden<sup>113</sup>. Insofern erweist sich die Abschnittsbesteuerung als vertrauensschutzfeindlich<sup>114</sup>. Damit ist der Steuerbescheid als verlässliche Grundlage *zukünftiger* Steuerplanung weitgehend entwertet, in den Worten *Johanna Heys* fungiert er hier lediglich als „Bestätigung der in der Vergangenheit getätigten Erwerbsplanung“<sup>115</sup>. Auf die Einschränkung der Möglichkeiten der Verwirkung durch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung wird noch einzugehen sein<sup>116</sup>.

### 3. Vertrauensschutz in Einzelinstituten der Abgabenordnung

#### a) Analyseraster

Diejenigen Rechtsinstitute und -figuren, die aus dem Steuerverfahrensrecht mit dem Vertrauensschutz in Verbindung gebracht werden, sind teils gesetzlich geregelt, teils unkodifiziert. Bei den gesetzlich positivierten kann wiederum unterschieden werden zwischen solchen, die den Vertrauensschutz zwar nicht ausdrücklich benennen, durch ihn jedoch motiviert sind, und solchen, in denen er als Tatbestandselement erscheint<sup>117</sup>. Methodische Probleme stellen sich in den Fällen nicht oder nicht ausreichend kodifizierter Rechtsnormen des Vertrauensschutzes.

112 BFH, BStBl. III 1964, 634; BFH, NV 1991, 217 f.; BVerfG, HFR 1993, 544; BVerfG, HFR 1990, 517; *Hey* (Fn. 2), S. 43 f.; 736 ff.; insofern letztlich nicht überzeugend *Haas* (Fn. 8), S. 149; *Kreibich* (Fn. 2), S. 165 ff.; auch wenn – ausnahmsweise – einmal die Voraussetzungen der Verwirkung vorliegen sollten, kann diese keine Bindung für die Zukunft hervorrufen.

113 *Hey* (Fn. 2), S. 740.

114 Zur fehlenden Gleichheitssatzverletzung bei Änderung der Rechtsauffassung in einem neuen Veranlagungszeitraum BVerfG v. 20. 12. 1989 – 1 BvR 1269/86, HFR 1990, 517; BVerfG v. 8. 3. 1977 – 1 BvR 1001/76, StRK AO 1977 § 169 R. 1; zum Ganzen *Birkenfeld*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 50), § 25, Rdnr. A 24; *Hey* (Fn. 2), S. 43 f.

115 *Hey* (Fn. 2), S. 43.

116 Vgl. unten unter 3. b) dd).

117 Unterscheidung nach *Maurer*, (Fn. 2) Rdnr. 8; vgl. ähnlich für die Schweiz *Weber-Dürler* (Fn. 2), S. 72 ff.; ähnlich für Billigkeit als gesetzgeberisches Motiv und als Tatbestandsmerkmal *von Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Fn. 1) § 227 AO, Rdnr. 1.

*b) Einzelfälle**aa) Der Steuerverwaltungsakt, seine Bestandskraft und ihre Durchbrechungen*

Die durch die verfahrensrechtliche Abschluss- oder zumindest Abschichtungs-funktion des Steuerbescheides hervorgerufene Stabilisierungsleistung verdichtet sich dogmatisch im Rechtsinstitut der Bestandskraft des Steuerverwaltungsakts<sup>118</sup>. Auch wenn der Steuerbescheid nicht steuerschuld begründend ist (§ 38 AO)<sup>119</sup>, führt er zu rechtsverbindlicher Konkretisierung und trägt damit zu rechtsstaatlicher Verbindlichkeit bei<sup>120</sup>. Darin liegt ein Stück Dispositionsschutz für den Bürger<sup>121</sup>. Dies reicht bis hin zur Vollziehungs- und Vollstreckungsfunktion des Verwaltungsakts<sup>122</sup>. Vorzugswürdig ist hier die moderne Ansicht aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht, die den Vertrauensschutz bereits mit der Wirksamkeit und nicht erst mit der materiellen Bestandskraft, d. h. nach Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts beginnen lässt<sup>123</sup>. Ob der Steuerpflichtige tatsächlich darauf vertraut hat, ist angesichts der gesetzlichen Verankerung des Steuerverwaltungsakts – anders als bei gesetzlich nicht positivierten Vertrauensschutztatbeständen und anders als teilweise im allgemeinen Verwaltungsrecht – irrelevant. Vertrauensschutz erweist sich hier als Gegenpart zur

118 *Jakob* (Fn. 26), § 3, Rdnr. 98; *Martens*, Die rechtliche Wirkungsweise des Steuerverwaltungsakts, *StuW* 1965, Sp. 569; *Martens*, Der Umfang der Bestandskraft von Steuerbescheiden, *StuW* 1965, Sp. 625; *Heinrich*, Berichtigung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, *StbKongrR* 1985, 359 (360ff.); *Hey* (Fn. 2), S. 743; *Holz*, Zur materiellen Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten, insbesondere von Steuerbescheiden, Diss. iur. Tübingen 1993; vgl. aus dem älteren Schrifttum die grundlegenden Arbeiten von *Niemann*, Der Steuerverwaltungsakt, *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht* 4 (1930), S. 173; *Kühne*, Die Rechtskraft in Steuersachen, 1931; *Friedrich Klein*, Zum Problem der materiellen Rechtskraft von Steuerverwaltungsakten, insbesondere von Steuerbescheiden, *VerwArch.* 45 (1940), 49; allgemein – nicht auf das Steuerrecht bezogen – zur Rechtssicherheitsfunktion des Verwaltungsakts *BVerfGE* 59, 128 (166f.); *Engel*, Planungssicherheit für Unternehmen durch Verwaltungsakt, 1992; *Schmidt-Aßmann*, Rechtsstaat, § 24, Rdnr. 83.

119 Vgl. nur *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 38 AO, Rdnr. 10ff.; *Kruse* (Fn. 47), S. 111 ff.; zur Entwicklung der Doktrin etwa *Söhn* (Fn. 43), S. 25 ff.

120 *P. Kirchhof*, Der bestandskräftige Steuerbescheid im Steuerverfahren und im Strafverfahren, *NJW* 1985, 2977 (2980); *Martens*, Vorläufige Entscheidungen im Steuerrecht, *StuW* 1988, 100 (102); *Trzaskalik*, Über die Vorbehaltsfestsetzung und die Steueranmeldung, *StuW* 1993, 371; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 118 AO, Rdnr. 13; *Hey* (Fn. 2), S. 42; allgemein – nicht auf das Steuerrecht bezogen – *BVerfGE* 60, 253 (269f.); *Blanke* (Fn. 1), S. 151.

121 *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 21, Rdnr. 50.

122 Vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 118 AO, Rdnr. 21f.; *Trzaskalik*, ebd., § 155 AO, Rdnr. 2.

123 Grundlegend *Seibert*, Die Bindungswirkung von Verwaltungsakten, 1989; *Blanke* (Fn. 1), S. 152ff.; für das Steuerwaltungsrecht offen lassend *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 118 AO, Rdnr. 368.

Gesetzmäßigkeit der Steuererhebung<sup>124</sup>. Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit sind die einander zuzuordnenden Pole<sup>125</sup>. Der Verwaltungsakt impliziert stets, dass er auch als rechtswidriger in Bestandskraft erwachsen kann, konstitutive Bedeutung erhält und damit in Spannung zum Prinzip der Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gerät<sup>126</sup>. Dadurch wird Vertrauensschutz hier in besonderem Maße begründungsbedürftig. Über die Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wird die Verbindung der Rechtsanwendung zum Steuergesetz als konstruktivem Mittelpunkt der – idealerweise – verlässlichen Steuerrechtsordnung hergestellt. Vertrauensschutz als Gegenlager zu den Korrekturmöglichkeiten von Steuerverwaltungsakten, insbesondere von Steuerbescheiden, kann somit grundsätzlich nur durch den Gesetzgeber selbst gewährt und austariert werden<sup>127</sup>. Das dualistische Korrektursystem der Abgabenordnung normiert eine abgestufte Risikoverteilung zwischen Fiskus und Steuerbürger angesichts der besonderen Fehleranfälligkeit des Steuerverwaltungsakts, insbesondere des Steuerbescheids<sup>128</sup>. Bei offensiblen Unrichtigkeiten steht nach § 129 AO der Vertrauensschutz in den Verwaltungsakt ganz im Hintergrund, denn die Fehlerhaftigkeit muss „offenbar“, d. h. erkennbar gewesen sein, der Vertrauenstatbestand zerstört sich schon auf der Tatbestandsebene oder ist zumindest nicht schutzwürdig<sup>129</sup>. Die striktere Gesetzesbindung des Steuerrechts im Vergleich zum sonstigen Verwaltungsrecht zeigt sich in der konkreteren tatbestandlichen Ausformung der Korrekturgründe<sup>130</sup>: An die Stelle des abwägungsorientierten Vertrauensschutzkonzepts der §§ 48, 49 VwVfG tritt eine zumeist abschließende Normierung mit weniger Wertungsspielräumen<sup>131</sup>. Rechtmäßige Steuerbescheide können grundsätzlich nicht geän-

124 Für das allgemeine Verwaltungsrecht *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*. Kommentar, 6. Aufl. 2001, § 48, Rdnr. 37, 39.

125 BVerfGE 19, 166 (174); 19, 290 (303); BFH, BStBl. II 1969, 409 (411); BStBl. II 1978, 575 (577); BStBl. II 1989, 259 (262); *von Wedelstädt*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach §§ 164, 165, 172 bis 177 AO, Beilage 20 zu DB 1986 (Heft 38), 4.

126 Vgl. näher *Söhn* (Fn. 43), S. 77 ff.

127 Differenziert *Blanke* (Fn. 1), S. 102 ff.

128 *Kruse/Loose*, in: Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 172, Rdnr. 1; *Hey* (Fn. 2), S. 744 ff.; zur Entwicklung der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften *Goutier*, Die Änderung von Steuerverwaltungsakten nach der Abgabenordnung 1977, Diss. iur. Saarbrücken 1982, S. 19 ff.; umfassender Vergleich zu den §§ 48, 49 VwVfG bei *Arndt* (Fn. 24).

129 *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Fn. 1), § 129 AO, Rdnr. 1; *Nothnagel*, Bestandsschutz für den bekanntgegebenen Inhalt von Steuerverwaltungsakten? *StuW* 1984, 60; *Heinrich* (Fn. 118), S. 363 ff.; *Hey* (Fn. 2), S. 747; vgl. zum allgemeinen Verwaltungsrecht bei *Musil*, Die Berichtigung von Verwaltungsakten wegen offenbarer Unrichtigkeiten gemäß § 42 VwVfG und § 129 AO, *DÖV* 2001, 947.

130 *Hey* (Fn. 2), S. 82; rechtspolitische Kritik bei *von Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spietaler, (Fn. 1) vor §§ 172–177 AO, Rdnr. 25; zu den Besonderheiten auch *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 239.

131 Vgl. *Kruse/Loose*, in: Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 172 AO, Rdnr. 2; *Hey* (Fn. 2), S. 747 f.; eingehende Analyse bei *Arndt* (Fn. 24).

dert werden, denn steuerbehördliches Ermessen spielt wegen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung kaum eine Rolle<sup>132</sup>. Der in der Praxis wichtigste Fall ist das Bekanntwerden neuer Tatsachen, das nach § 173 AO *zwingend* zu einer Neufestsetzung führt<sup>133</sup>. Hier liegt die Haupteinbruchsstelle für die Stabilisierungs- und damit Vertrauensschutzfunktion des Steuerbescheids<sup>134</sup>. Eine Begrenzung stellt hier der Rückgriff auf den Grundsatz von Treu und Glauben dar, sofern der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß erfüllt hat und die Behörde ihrer Sachaufklärungspflicht nachgekommen ist<sup>135</sup>. Damit werden grundsätzliche Wertungen der Abgabenordnung, die dem Steuerpflichtigen einen Vertrauensvorschuss gewähren, aufgenommen<sup>136</sup>. Rechtssicherheit ist so allerdings kaum zu erzielen, da Treu und Glauben sich auch hier als einzelfallbezogene Wertung erweist. In § 176 AO ist eine Korrekturgrenze positiviert<sup>137</sup>. Der Gesetzgeber hat in vertretbarer Weise für einige wenige konkrete Fallkonstellationen einen Ausgleich normiert, auch wenn mit beachtlichen Gründen de lege ferenda ein weiterreichender Planungsschutz für den Steuerpflichtigen gefordert wird<sup>138</sup>. Eine Verallgemeinerung der hier zum Ausdruck kommenden Wertungen erscheint jedoch problematisch<sup>139</sup>. Die formallogische Gleichrangigkeit zwischen Analogie und Umkehrschluss zu § 176 AO ist zugunsten des die Verallgemeinerung ausschließenden Umkehrschlusses aufzulösen: Weitergehende Schlüsse auf eine allgemeine dispositionsschutzrechtliche Verfestigung der untergesetzlichen Rechtslage sind abzulehnen; über die Vorschrift hinausgehende Gewährungen von Planungssicherheit können auch bei einem Rekurs auf die Freiheitsgrundrechte als hier angeblich gleichrangigem Gegenpol zum Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeitprinzip nur in engsten Grenzen jenseits der Positivierungen der Abgabenordnung gewährt werden. Nicht von ungefähr muss der Bundesfinanzhof in solchen Fällen den Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben, d. h. Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall bemühen.

132 Hey (Fn. 2), S. 751.

133 Näher Martens, Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen, StuW 1989, 365; Birkenfeld, Änderung von Steuerbescheiden wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen, DStZ 1989, 391.

134 Eingehend Hey (Fn. 2), S. 758 ff.

135 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1990, 1047 (1048).

136 Siehe bereits oben unter III. 1.

137 Näher m. w. N. Hey (Fn. 2), S. 765 f.; Rössler, Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuerbescheiden, BB 1981, 842; Lohmeyer, Vertrauensschutz im Steuerrecht, KStZ 1995, 10; Höfling/Breitkreuz (Fn. 24), 728 (735).

138 Kruse/Loose, in: Tipke/Kruse (Fn. 1), § 176 AO, Rdnr. 1: § 176 als „bescheidener Ansatz, das Problem des Vertrauensschutzes zu normieren“. Allgemein zur Definitionskompetenz des Gesetzgebers zur Auflösung von Prinzipienkonflikten bei der Gewährung von Vertrauensschutz Blanke (Fn. 1), S. 3.

139 Vgl. näher m. w. N. Hey (Fn. 2), S. 594 ff.

*bb) Einstweilige Steuerfestsetzungen*<sup>140</sup>

Um den Wegfall der sog. Gesamtaufrollung nach der RAO (§ 222) und gewisse Einschränkungen der Korrekturmöglichkeiten zu kompensieren sowie ganz generell eine Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens zu ermöglichen, hat der Reformgesetzgeber 1977 die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung in § 164 AO eingeführt<sup>141</sup>. Was an Vertrauensschutz auf der einen Seite gegeben wurde, stellt in seinem Anwendungsbereich § 164 AO in Frage<sup>142</sup>. Diese Vorschrift bringt – auch durch die Gesetzgebungstechnik der Kombination von unbestimmtem Rechtsbegriff und Ermessen<sup>143</sup> – das Gegenteil von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz<sup>144</sup>. Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes sind daher als interpretatorisches Gegenlag zu aktivieren. Mit überzeugenden Gründen ist gefordert worden, das Tatbestandsmerkmal der nicht abgeschlossenen Prüfung des Steuerfalls auf die reine Sachaufklärung zu begrenzen<sup>145</sup>. Auf der Ermessensebene stellt sich das Problem, die abstrakten Missbrauchsgefahren und den generellen Ausnahmecharakter der Vorbehaltfestsetzung für den Einzelfall operationabel zu machen und den letztlich kaum nachprüfaren Aspekten innerer Behördenorganisation zu entwinden oder gar Rechtsschutzmöglichkeiten zu eröffnen. Zumindest wenn der Aufklärungsbedarf aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammt, er etwa mit unklaren und unvollständigen Erklärungen den ihm gesetzlich gewährten „Vertrauensvorschuss“ selbst zerstört hat, hat die Vorbehaltfestsetzung eine legitime Aufgabe. Im Übrigen dürfte § 176 AO entgegen systematischen Bedenken auch im Rahmen von § 164 Abs. 2 AO anwendbar sein<sup>146</sup>.

Im Unterschied zu dem unflexiblen Alles-oder-Nichts-Prinzip der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fördert die vorläufige Steuerfestsetzung bzgl. eines Teils des Steuerfalls nach § 165 AO Rechtssicherheit für

140 Zu Parallelscheinungen im allgemeinen Verwaltungsrecht *Di Fabio*, Vorläufiger Verwaltungsakt bei ungewissem Sachverhalt, DÖV 1991, 629; rechtsgebietsübergreifend *Schimmelpfennig*, Vorläufige Verwaltungsakte, 1989.

141 *Schimmelpfennig* (Fn. 140), S. 63 ff.; *Hey* (Fn. 2), S. 768.

142 *F. J. Haas*, Aspekte zur Tragweite der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, in: FS von Wallis, 1985, S. 453 (455 f.).

143 Vgl. zu einer Vorgängerbestimmung in der RAO *Kloepfer*, „Unbilligkeit“ nach § 131 AO als Rechtsfrage vor dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, *StuW* 1971, 277.

144 *Mennacher*, Der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO – eine Fußangel für den Steuerbürger? *DStR* 1980, 99; *Trzaskalik* (Fn. 120), S. 371 (372); auch im Vergleich zu den im Steuerrecht vergleichsweise klar und detailliert normierten Korrekturgründen, vgl. *Hey* (Fn. 2), S. 82, 779 ff.

145 *Hey* (Fn. 2), S. 770 gegen die h. M., vgl. etwa *BFH*, *BStBl.* II 1980, 527 (528).

146 *BFHE* 151, 107 = *BStBl.* II 1988, 40; *Günkel*, Vertrauensschutz bei Steuerbescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, *FR* 1987, 522; *A. Leisner*, Vorbehaltfestsetzung und Vertrauensschutz, *DStZ* 1999, 358; *von Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 176 AO, *Rdnr.* 90 m. w. N.; *Heinrich* (Fn. 118), S. 367 f.; *Hey* (Fn. 2), S. 776 ff. zum Streitstand.



die übrigen Aspekte des Falles. Eine lokalisierbare Unsicherheit wird dadurch eingefangen und in ihren Ausstrahlungen auf den gesamten Steuerfall zurückgedrängt<sup>147</sup>; Punktuelle statt umfassende Vorläufigkeit<sup>148</sup>, Rechtssicherheit durch Abschichtung<sup>149</sup>.

### cc) Verjährung

Die steuerrechtliche Verjährung in ihren beiden Ausprägungen<sup>150</sup> als Festsetzungs- (§§ 169 ff. AO) und als Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) gewährleistet Vertrauensschutz durch Zeitablauf<sup>151</sup>. Verjährung hängt eng mit Rechtsicherheit in der Rechtsanwendung und damit – entgegen anderslautenden Meinungen – mit Vertrauensschutz i. w. S. zusammen<sup>152</sup>. Dass das Vertrauen nicht positiv betätigt werden muss, dass die Verjährung auch ohne Kenntnis des Begünstigten eintritt, ist unschädlich, da der Gesetzgeber die widerstreitenden Gesichtspunkte vertretbar zu einem Ausgleich gebracht hat<sup>153</sup>. Solche Vertrauensschutztatbestände können aber auch nur durch den Parlamentsgesetzgeber geschaffen werden, so dass Modifizierungen der Verjährungsregelungen durch die Rechtsprechung engste Grenzen finden müssen (Stichwort: Hinausschieben der Verjährung durch einen sog. formellen Bilanzzusammenhang)<sup>154</sup>. Die Verjährungsfrist und die Ausgestaltung der An- und Ablaufhemmung sind gestuft unter Berücksichtigung des dem Steuerbürger zustehenden Vertrauensvorschusses, je nachdem, ob und wie er seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist, § 169 Abs. 2; § 170 Abs. 2 AO. Zudem besteht ein Konnex zu den Kor-

147 *Frenkel*, Die vorläufige Festsetzung von Steuern und die Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 AO, DStR 1978, 465 (467).

148 *Martens* (Fn. 120), 100 (103, 109 f.).

149 Näher *Seer*, Das Spannungsverhältnis zwischen der Bestandskraft des Steuerbescheides und der Verfassungswidrigkeit einer Steuergesetzesnorm, DStR 1993, 307; *Hey* (Fn. 2), S. 782 ff.

150 Zu deren Verhältnis zueinander *Ruban*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), vor § 228 AO, Rdnr. 2 f.

151 Im Unterschied zur zivilrechtlichen Verjährung ist diese im Steuerrecht nicht als bloße Einrede, sondern als Anspruchsbeendigungstatbestand ausgestaltet, vgl. nur *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren, 1985, S. 102 f.

152 Vgl. bereits in diese Richtung RFH GrS, RStBl. 1938, 595; BFHE 156, 30 = BStBl. II 1989, 442; *Ruban*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), vor § 169 AO, Rdnr. 4 f.; *Hey* (Fn. 2), S. 785, verneint den Zusammenhang mit dem Vertrauensschutzgedanken und sieht sie lediglich als eine Emanation des objektiven Rechtssicherheitsgedankens, da die Verjährung unabhängig von einem tatsächlich betätigten Vertrauen eintrete; nach der hier vertretenen Auffassung ist dies jedoch nicht das geeignete Abgrenzungskriterium.

153 In Abgrenzung zur Verwirkung *Ruban*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), vor § 169 AO, Rdnr. 3. Vgl. jetzt BVerfG, 3. Kammer des Zweiten Senats, NVwZ 2003, 1503.

154 Vgl. m. w. N. *Ruban*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), vor § 169 AO, Rdnr. 5; von korrekturrechtlicher Seite auch *von Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), vor §§ 172–177 AO, Rdnr. 127.

rekturvorschriften<sup>155</sup>: Je leichter Korrekturen von Steuerbescheiden möglich sind, desto kürzer ist die Frist der Festsetzungsverjährung. Diese stellt zugleich den einzig wirksamen Gegenpol zur Vorbehaltfestsetzung des § 164 AO dar. Unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit bilden Korrekturvorschriften und die Normen über die Vorbehaltfestsetzung einerseits und die Verjährungsvorschriften andererseits insoweit jeweils ein Gesamtsystem.

#### dd) Verwirkung

Vor Verjährung kann der Steueranspruch verwirkt werden. An die Stelle des reinen Zeitablaufs treten wechselseitige Aspekte von Treu und Glauben, die „illoyale Verspätung der Rechtsausübung“ kombiniert mit einem Umstandsmoment, dem tatsächlichen Vertrauen auf die Nichtgeltendmachung und die Einrichtung darauf im Sinne einer Vertrauensdisposition bilden einen Anwendungsfall des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des *venire contra factum proprium*<sup>156</sup>. Die Verwirkung ist gesetzlich nicht ausgeformt, einzelfallbezogen und tritt in Spannung zu dem Erfordernis der Rechtssicherheit, trotz der Versuche des BFH einen richterrechtlichen Tatbestand auszuformen<sup>157</sup>. Auf die subjektiven Elemente des Vertrauensstatbestandes kann daher – anders als bei gesetzlich ausgeformten Instituten – nicht verzichtet werden. Es scheint ein Zusammenhang zwischen der richterrechtlichen Aushöhlung der Verjährungsvorschriften und dem zunehmenden Bedürfnis nach Verwirkungstatbeständen zu bestehen<sup>158</sup>; diese Fehlentwicklung sollte durch weniger Einschränkungen auf der Ebene der Verjährung korrigiert werden.

### 4. Das System von Vertrauensschutz und Treu und Glauben im Steuerrecht als Ausprägung des Steuerrechtsverhältnisses

Vertrauensschutz erweist sich als Ausdruck des rechtsstaatlichen Prinzips der Rechtssicherheit, als zeit- und statusorientierte, auf den prozesshaften Charakter des Steuerverfahrens bezogene Kategorie. Treu und Glauben ist demgegenüber Ausdruck des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des *venire contra factum proprium* (des Verbots widersprüchlichen Verhaltens)<sup>159</sup>, als aktionenbezogene Kategorie mit Wechselseitigkeitsbezug und eher auf Einzelfallgerechtigkeit im

155 Kruse/Loose, in: Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 172 AO, Rdnr. 3; Hey (Fn. 2), S. 786; vgl. auch BFH, BStBl. II 1986, 707.

156 BFH, BStBl. III 1965, 657 (659). Anlehnung an den Vertrauensschutz und Treu und Glauben bei Weber-Fas (Fn. 7), S. 99; zur Diskussion im allgemeinen Verwaltungsrecht ausführlich de Wall (Fn. 10), S. 246 ff.

157 Vgl. Hey (Fn. 2), S. 791.

158 Hey (Fn. 2), S. 793.

159 BFH, BStBl. III 1953, 97 (98); BStBl. III 1965, 270; BStBl. II 1990, 990; BStBl. II 1991, 572; zuerst wohl RFH, JW 1934, 1299. Grundlegend aus zivilrechtlicher Sicht Singer, Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens, 1992.

konkreten Steuerschuldverhältnis angelegt. Vertrauensschutz und Treu und Glauben haben sich als unterschiedliche Kategorien erwiesen, auch wenn Überschneidungsbereiche existieren<sup>160</sup>. Die Trennung wird, nicht zuletzt wegen der Abstraktionshöhe der beteiligten Begriffe, oft nicht hinreichend berücksichtigt<sup>161</sup>. Sofern positivierete Konkretisierungen vorliegen, verliert allerdings die Frage nach der Herleitung an Bedeutung<sup>162</sup>. Für die einzelnen Ausprägungen des Vertrauensschutzgedankens können abstrakte Tatbestände entwickelt werden. Diese sind mehr oder weniger subsumtionsfähig. Die Anwendungsfälle von Treu und Glauben sind dagegen wesentlich kasuistischer, auf den einzelnen Fall bezogen<sup>163</sup>. In den Worten *Johanna Heys*: „In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ist Treu und Glauben das personalisierte Pendant zum Vertrauensschutzprinzip.“<sup>164</sup> Sofern Ausprägungen von Treu und Glauben als ausdrückliche Gesetzesvorschriften erscheinen, müssen sie regelmäßig mit Generalklauseln oder Blankettbegriffen arbeiten. Ihre Anwendung ist weniger Subsumtion unter vorgegebene Tatbestandsmerkmale, sondern Abwägung und Billigkeitsentscheidung<sup>165</sup>. Aus dem kasuistischen, von Billigkeit geprägten Grundcharakter von Treu und Glauben folgt sogar eine Spannungslage zum Vertrauensschutzprinzip<sup>166</sup>. Dieses wurde auf den wiederum rechtsstaatlich fundierten Gedanken der Rechtssicherheit zurückgeführt. Kasuistik und Billigkeit sind nun das Gegenteil von Rechtssicherheit, da sie praktisch nur schwer

160 Zur teilweisen Gleichsetzung im deutschen und schweizerischen Schrifttum m. w. N. *Kreibich* (Fn. 2), S. 31.

161 Besonders deutlich etwa bei *Mattern*, Grundsätzliches zu Treu und Glauben im Steuerrecht, in: FS Küchenhoff, 1967, S. 39; *Klein* (Fn. 7), S. 17 ff.; *Hüttner* (Fn. 25); *Wassermeyer* (Fn. 9), 69; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 244 f.; eingehende Abgrenzungsversuche demgegenüber bei *Kreibich* (Fn. 2), S. 29 ff.; *Jakob* (Fn. 26), § 3, Rdnr. 65 ff.; allgemein – ohne steuerrechtlichen Bezug – *Mainka* (Fn. 2), S. 2 ff., 43 ff.; gleiche Diagnose wie hier vertreten etwa auch bei *von Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 176 AO, Rdnr. 25; *Blanke* (Fn. 1), S. 93 f.; *Blanke*, ebd., S. 21, führt die Vermengung auch in der Lit. zum allgemeinen Verwaltungsrecht auf die insoweit einflussreiche Rspr. des BFH zurück.

162 *Maurer* (Fn. 20), S. 223 (226 ff.); *de Wall* (Fn. 10), S. 243.

163 Nicht überzeugende Gleichsetzung insoweit bei *Kruse/Drüen*, (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 130.

164 *Hey* (Fn. 3), S. 591; nicht überzeugende Gleichsetzung insoweit bei *Kruse/Drüen* (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 129; zutreffend demgegenüber ebd., Rdnr. 133, zum weitgehend „entpersonalisierten“ Charakter des Vertrauensschutzprinzips.

165 Vgl. nur *Mußgnug*, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften, 1964, S. 68; *de Wall* (Fn. 10), S. 238 f.: Konturenlosigkeit, Gefahr einer „argumentativen Krücke für allgemeine Billigkeitserwägungen“. Vgl. allgemein ferner *Stein*, Herkunft, Idee und Ausgestaltung der Billigkeit im Steuererhebungsverfahren, 2000.

166 Dies wird grundsätzlich verkannt von *Mattern* (Fn. 161), S. 44. Teilweise übereinstimmend wie hier *Kreibich* (Fn. 2), S. 46 ff., der Treu und Glauben auf konkrete Rechtsverhältnisse begrenzen möchte, während der Vertrauensschutz auch in abstrakten Rechtsbeziehungen Platz greifen könne.

voraussehbar sind<sup>167</sup>. Vertrauensschutz gegenüber der Exekutive steht in einem Spannungsverhältnis zu Entscheidungsspielräumen der Verwaltung<sup>168</sup>. Zudem gibt es Institute von Treu und Glauben, die mit Vertrauensschutz und Rechtssicherheit nichts zu tun haben, sondern sich als reine Billigkeitsinstrumente erweisen: Der Erlass (§ 227 Abs. 1 AO), die Stundung (§ 222 AO) und die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO)<sup>169</sup>. Sie sind durch ihre weitgehende Personenbezogenheit gekennzeichnet<sup>170</sup>; verfahrensrechtliche oder sachverhaltsbezogene Elemente fehlen hier oft, es geht um die Entscheidung eines Einzelfalls<sup>171</sup>. Billigkeit gerät hier endgültig in einen Konflikt zur Rechtssicherheit und damit zum Vertrauensschutz<sup>172</sup>. Die Verlässlichkeit des Steuergesetzes wird konterkariert, denn es handelt sich bei diesen Instituten nicht um Normkonkretisierung, sondern um letztlich unvorhersehbare Normkorrektur für den Einzelfall<sup>173</sup>. Die tatbestandlichen Voraussetzungen erweisen sich nicht zuletzt in ihrer Koppelung mit der Einräumung von Verwaltungsermessen als Blankettbegriffe, die allenfalls durch eine ständige Gerichts- und Verwaltungspraxis an Konkretheit und damit Vorhersehbarkeit gewinnen mögen und vor dem Hintergrund des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung auch nur so gerechtfertigt werden können<sup>174</sup>. Die Einzelfallgerech-

167 Grundsätzlich *Blanke* (Fn. 1), S. 90 ff. Vgl. als Beispiel etwa die Kritik des Bundesrechnungshofs in seinem Bericht 1997 an der uneinheitlichen Handhabung steuerlicher Billigkeitsmaßnahmen, BT-DrS 13/8550, S. 130 f., Tz. 51; dazu *Eckhoff* (Fn. 23), S. 384.

168 *Blanke* (Fn. 1), S. 7.

169 *Isensee* (Fn. 73), S. 129 (130, Fn. 7) weist zu Recht darauf hin, dass demgegenüber die Niederschlagung des Steueranspruchs nach § 261 AO auf einem anderen Rechtsgedanken beruht: An die Stelle von Einzelfallgerechtigkeit (= Billigkeit) treten Grundsätze der Verwaltungsökonomie; dazu auch *Brockmeyer* (Fn. 53), § 261, Rdnr. 1.

170 Zu dem Verhältnis zwischen persönlichen und sachlichen Billigkeitsgründen zwischen § 163 und § 227 AO vgl. *Brockmeyer* (Fn. 53), § 163, Rdnr. 1 und 30. Allgemein zu persönlichen Merkmalen und Billigkeit *Gernhuber*, Die Billigkeit und ihr Preis, in: *summum ius summa iniuria*, 1963, S. 205 (207, 214).

171 Vgl. auch BFH, BStBl. II 1972, 83; *Kruse/Drüen* (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 138; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rdnr. 329; zur grundsätzlichen Doppelspurigkeit der Billigkeit siehe jedoch *von Groll*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 1), § 227 AO, Rdnr. 125 ff.

172 *Hey* (Fn. 2), S. 591.

173 *Isensee* (Fn. 73), S. 129 (131); ferner *Klein* (Fn. 7), S. 18; *Weber-Grellet* (Fn. 23), S. 245; *Hey* (Fn. 2), S. 591.

174 *Isensee* (Fn. 73), S. 129 (133); ebd., S. 134, der Hinweis auf einen Pleonasmus, wenn in § 227 Abs. 1 AO von der Billigkeit „nach Lage des einzelnen Falles“ gesprochen wird; grundsätzlich zur Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht *Papier* (Fn. 72), S. 61 (67 ff.); allgemein, nicht auf das Steuerrecht bezogen *Engisch*, Auf der Suche nach der Gerechtigkeit, 1971, S. 184 f.; *Gernhuber* (Fn. 170), S. 205 (215): „Billiges Richterrecht ist ferner vor seiner Konkretisierung allenfalls beschränkt berechenbares Recht und damit Recht von nur geringer Orientierungskraft.“

tigkeit, die an die Stelle der Gesetzesgerechtigkeit tritt, ist das Gegenteil von Rechtssicherheit<sup>175</sup>. Das Generell-Abstrakte der Norm weicht der Unvorhersehbarkeit der Billigkeitsentscheidung, die sich nicht in Regeln fassen lässt<sup>176</sup>, auch wenn die Ausübung der Billigkeit an verfassungsrechtliche Wertungen und an den Zweck des Gesetzes rückgekoppelt sein sollte<sup>177</sup>. Eine verlässliche ökonomische Dispositionsgrundlage kann diese kaum darstellen<sup>178</sup>. Die Forcierung von Treu und Glauben als Allheilmittel zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse in der Steuerrechtsanwendung sollte auch schon deshalb überdacht werden, da sie sich nicht nur gegen die Steuerverwaltung, sondern ebenso gut gegen den Steuerpflichtigen wenden kann<sup>179</sup>: Eine Vielzahl gängiger Steuer-gestaltungen dürften dem Grundsatz kaum standhalten, da sie sich als widersprüchliches Verhalten darstellen könnten. Etwas anderes gilt jedoch in den Fällen, in denen die Finanzverwaltung kraft ihrer Dispensgewalt Übergangslösungen bei Rechtsprechungsänderungen aus Gründen der Rechtssicherheit schafft<sup>180</sup>. Hier geht es nicht mehr um Einzelfallgerechtigkeit in Anwendung des Steuerschuldrechts, sondern um Rechtssicherheit und Vertrauensschutz als Folge bestimmter Abläufe im Steuerverfahrensrecht: Der Steuererlass sichert in diesen Fällen die Selbstbindung der Verwaltung in Konkretisierung von Treu und Glauben<sup>181</sup>.

Als Leitlinie lässt sich festhalten: Der Vertrauensschutz ist tatbestandlich klarer fassbar als der Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben, soweit dieser sich letztlich auf Billigkeitserwägungen stützt. Auch seine rechtliche Herleitung über den Grundsatz der Rechtssicherheit bis zum Rechtsstaatsprinzip entspricht dem Postulat, allgemeine Rechtsgrundsätze aus dem geltenden (Verfassungs-)Recht herzuleiten und damit ggf. auch zu konstitutionalisieren<sup>182</sup>. Die

175 Vgl. bereits eindringlich gegen eine Forcierung des Einsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht Vogel, Die Berichtungsveranlagung, 1959, S. 16 ff.; Bunjes, Die systematische Stellung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht, DStR 1965, 479 (482); von Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 227 AO, Rdnr. 31; allgemein – nicht auf das Steuerrecht bezogen – Engisch (Fn. 174), S. 179 ff.

176 Brockmeyer (Fn. 53), § 163, Rdnr. 30.

177 Mußnug (Fn. 165), S. 77 ff.; zu den Bindungen näher Isensee (Fn. 73), S. 129 (134 ff.).

178 Kritisch zur „Reparatur- und Ausgleichsfunktion“ derartiger Billigkeitsinstrumente in der Steuerpraxis auch von Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 1), § 227 AO, Rdnr. 33 f.

179 Vgl. etwa Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl. 1977, Rdnr. 344; Hey (Fn. 2), S. 794.

180 Vgl. aus der Rspr. etwa BFHE 67, 354 (362, 366 f.); 70, 621 (625); 105, 101 (112 ff.); GemSOGB, BStBl. II 1972, 603 (609); BFH, BStBl. II 1979, 455 (457); BStBl. II 1991, 610 (613); zu entsprechenden Übergangsregelungen in Form von Verwaltungsvorschriften Hartz (Fn. 3), S. 110; Kruse/Drüen (Fn. 1), § 4 AO, Rdnr. 86; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rdnr. 337; Hey (Fn. 2), S. 686 f.; BFH, BStBl. II 1981, 204 (206); BFH GrS, BStBl. II 1990, 817 (830); BStBl. II 1991, 572 (573).

181 Isensee (Fn. 73), S. 129 (142).

182 Vgl. auch Blanke (Fn. 1), S. 32.

weitgehend diffuse und wenig vorhersehbare Anwendung von Treu und Glauben als Wundermittel zur Korrektur unliebsamer Ergebnisse sollte daher überdacht, der Grundsatz selbst zurückgedrängt werden<sup>183</sup>. Gleichwohl kann auf ihn zur Zeit – wie gezeigt – noch nicht vollständig verzichtet werden<sup>184</sup>.

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick – Wechselwirkungen und Kompensationsmöglichkeiten zwischen der Dynamik des zu vollziehenden materiellen Steuerrechts und dem Vertrauensschutz auf der Rechtsanwendungsebene

Ausgangspunkt der Überlegungen war eine strikt funktionenbezogene Begründung und Entwicklung des Vertrauensschutzes aus rechtlicher Sicht in Entgegensetzung zu den einheitlichen faktischen Erwartungen auf Dispositionssicherheit der Steuerpflichtigen. Dogmatische Klammer und Erklärungsrahmen bildete das Steuerrechtsverhältnis, das aus der Überlagerung von Verfahrensrecht und öffentlichem Schuldrecht konstituiert wird und wegen der darin verdichteten Nähebeziehung, des sowohl zu den anderen Steuerteilgewalten als auch zum sonstigen Verwaltungsrecht gesteigerten Kontakts eine Erklärungsmöglichkeit für ausgeprägte Rechtsformen des Vertrauensschutzes in der administrativen Steuerrechtsanwendung bot. Innerhalb dieses Rahmens waren die auf den Rechtsgedanken des Vertrauensschutzes rückführbaren von den teilweise gegenläufigen, da Rechtssicherheit konterkarierenden Instituten aus Treu und Glauben stärker als vielfach üblich abzuschichten<sup>185</sup>.

Die Unsicherheiten in der Steuerrechtsetzung wurden gestern thematisiert<sup>186</sup>, Probleme des Vertrauensschutzes in der Steuerrechtsanwendung stehen auf

183 Ähnlich Hey (Fn. 2), S. 794. Es dürfte kaum ein Zufall sein, wenn etwa Weber-Grellet (Fn. 23) neben dem Vertrauensschutzprinzip den Grundsatz von Treu und Glauben, das Fairnessgebot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als verwandt und in der Tendenz gleichgerichtet verortet; damit sind alle „Weichmacher“ einer gesetzeszentrierten Rechtsordnung einträglich versammelt. Im Ansatz überzeugend die Kritik von Frotscher (Fn. 24), S. 281 (288) am dogmatischen Begründungsdefizit für die Anwendung des Treu-und-Glauben-Satzes im Öffentlichen Recht; Frotscher dürfte dann jedoch die Veränderungen durch den Wandel vom liberalen zum sozialen Rechtsstaat und damit vom liberalen zum sozialen Verwaltungsrecht in Rückwirkung auf dieses Problem überschätzen, zumindest für das Steuerverwaltungsrecht, das nach wie vor klassische Eingriffsverwaltung repräsentiert; ähnlich wie Frotscher auch Blanke (Fn. 1), S. 9.

184 Für den Vorrang des Vertrauensschutzes im allgemeinen Verwaltungsrecht überzeugend Wallerath (Fn. 56), § 6, Rdnr. 106.

185 Die Bedeutung von Treu und Glauben in einem (Steuer-)Rechtssystem hängt natürlich vom normativen Umfeld ab; in Österreich etwa fehlt eine dem § 204 AO entsprechende Vorschrift; hier müsste die Rechtsvergleichung eine entsprechende Analyse liefern.

186 Mellinghoff, Vertrauen in das Steuergesetz, in diesem Band S. 25 ff.; Spindler, Rückwirkung von Steuergesetzen, in diesem Band S. 69 ff.

der heutigen Tagesordnung<sup>187</sup>. Zu fragen bleibt: welcher Zusammenhang besteht zwischen diesen beiden Sphären, welche Wechselwirkungen können in dem Bemühen um Vertrauensschutz im Sinne von Dispositionssicherheit für den ökonomisch agierenden Steuerbürger beobachtet werden<sup>188</sup>? Der Steuergesetzgeber kann in Spannungslagen zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen bestimmten Entscheidungen im Zusammenhang mit der Besteuerung ausweichen, er kann sich in dilatorische Formelkompromisse flüchten oder mit Generalklauseln behelfen. Bei der Rechtsanwendung im Einzelfall, etwa durch die Finanzverwaltung, besteht diese Ausflucht nicht. Was durch das Steuergesetz entgegen seiner verfassungsrechtlich geforderten Funktion nicht an Verlässlichkeit geboten wird, muss die Steuerverwaltung (ggf. im Zusammenspiel mit der Finanzrechtsprechung) kompensieren<sup>189</sup>. Auf Grund des Konkretisierungs- und Individualisierungsauftrags der Steuerverwaltung kann der Einzelentscheidung – etwa in Form der Veranlagung – nicht entronnen werden. Punktuelle Ausprägungen hat dieser Zusammenhang je unterschiedlich in der vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 und in § 176 AO gefunden<sup>190</sup>. Über diese Einzelfälle hinausreichend könnte man das „Projekt Vertrauensschutz in der Besteuerung“ zwischen Gesetzgebung und Gesetzesvollzug als „bewegliches System“, als Zusammenspiel verschiedener Kräfte charakterisieren – hier in Graz in Reverenz vor einer der meistzitierten juristischen „Entdeckungen“ in *Walter Wilburgs* Grazer Rektoratsrede von 1950<sup>191</sup>

187 *Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, in diesem Band S. 161 ff.; *A. Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, in diesem Band S. 191 ff.

188 Vgl. auch *Meesenburg* (Fn. 1), S. 32 f. Kritisch zu Kompensationsversuchen der Steuerverwaltung *Hartz* (Fn. 3), S. 107, 110. Zu dem Zusammenhang zwischen Steuergesetz und Verwaltungsvollzug allgemein *Jenetzky* (Fn. 88), S. 273 (278 ff.); ferner *Borgmann* (Fn. 3); aus verwaltungswissenschaftlicher Sicht *Weingarten* (Fn. 25), S. 171 ff.; ebd., S. 236 ff. zu den Rückwirkungen qualitativer Verschlechterungen der Steuergesetze auf den Vollzug.

189 *Hey* (Fn. 2), S. 589; vgl. allgemeiner *Papier* (Fn. 72), S. 61 (65): „Die Grundeinsicht ist unbestreitbar, dass die rechtsanwendenden Organe um so mehr an Stelle des Gesetzgebers entscheiden, je weniger die Ermächtigungen der Exekutive bestimmt und begrenzt sind.“ In der Gesamttendenz und der Bewertung teilweise abweichend *Hill*, Rechtsstaatliche Bestimmtheit und situationsgerechte Flexibilität des Verwaltungshandelns, DÖV 1987, 885.

190 Zu dem Verhältnis der beiden Normen zueinander weiterführend *Anzinger/Mittermaier*, Vorläufige Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Ende des schutzwürdigen Vertrauens in die geltende Rechtslage? BB 2002, 2355.

191 *Wilburg*, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht. Grazer Rektoratsrede 1950; zu deren Charakterisierung und Ausweitungen statt anderer *Petersen*, Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System, 1999, S. 27 ff.; dazu wiederum *Drüen*, Über den Nutzen beweglicher Systeme im Steuerrecht, StuW 2000, 289; vgl. aus der Sekundärliteratur allgemein *Bydlinsky* (Hrsg.), Das bewegliche System im geltenden und künftigen Recht, 1986; *Westerhoff*, Die Elemente des beweglichen Systems, 1991.

Der Begriff wird hier im Haupttext nicht – wie von *Wilburg* wohl intendiert – im strengen Sinn als methodologisches Instrument genutzt, sondern zur Beschreibung

sicherlich eine angemessene, dem *genius loci* zu verdankende Beschreibung. Oder mit einem anderen Bild: Hinsichtlich der Gewährung von Vertrauensschutz besteht zwischen Steuergesetz und Steuergesetzesvollzug ein System kommunizierender Röhren. Um den Wasserpegel insgesamt auf entsprechender Höhe zu halten, muss auf Seiten des Vollzugs nachgelegt werden, sofern der „Vertrauensschutzpegel“ in der Röhre der Gesetzgebung absinkt. Der Beweglichkeit sind wegen der verfassungsrechtlich geforderten Garantiefunktion gerade des Gesetzes jedoch Grenzen gezogen<sup>192</sup>. Die genauere Ausarbeitung dieser Grenzen und Wechselwirkungen bleibt auch nach der diesjährigen Veranstaltung der Deutschen steuerjuristischen Gesellschaft aufgegebenes Projekt.

---

des Zusammenwirkens verschiedener Faktoren, vgl. ganz ähnlich in steuergeschichtlichem Kontext *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, 1999, S. 9 ff., 11 ff.

192 Zur vorrangigen Bedeutung des Gesetzes im Steuerrecht statt vieler nur *Weber-Fas* (Fn. 7), S. 36.



# Verständigungen im Steuerrecht

Prof. Dr. *Markus Achatz*  
Universität Linz

## *Inhaltsübersicht*

- I. Eingrenzung des Themas
- II. Rechtsprechung und Lehre in Deutschland und Österreich zur Verständigung über verwirklichte Sachverhalte im Abgabenverfahren
  - 1. Deutschland
  - 2. Österreich
- III. Zwischenergebnis
- IV. Ausgewählte dogmatische Problemfelder zur Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte
  - 1. Zur Zulässigkeit
    - a) Zur Zulässigkeit dem Grunde nach
    - b) Verständigungen über Rechtsfragen
  - 2. Zum Rechtsgrund der Bindungswirkung
    - a) Treu und Glauben
    - b) Der öffentlich-rechtliche Vertrag
    - c) Legalitätsprinzip und Rechtsanwendungsgleichheit versus Vertrauensschutz und Rechtssicherheit für Verständigungen über bereits abgeschlossene Sachverhalte
- V. Zusagen über die Behandlung zukünftiger Sachverhalte und ihr rechtsstruktureller Unterschied zur Verständigung
- VI. Sonderfragen in der Praxis zur Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte
  - 1. Zur Einbeziehung rechtswidriger Ergebnisse in die Verständigung über den Steueranspruch
  - 2. Steuerübergreifende Verständigungen
  - 3. Die Einigung im Strafverfahren
  - 4. Die kooperative Gesamtbereinigung im Rahmen des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens
- VII. Zusammenfassung
- VIII. Schlussbemerkung

## **I. Eingrenzung des Themas**

Nähert man sich ohne juristisches Vorverständnis dem Thema und geht man dem allgemein sprachgebräuchlichen Bedeutungsgehalt des Begriffs der Verständigung nach, lassen sich zwei Bedeutungsebenen erkennen: Eine Verständigung besteht danach zunächst in der Übermittlung einer Information durch einen Wissensträger an eine dritte Person. Verständigen heißt, jemanden von etwas in Kenntnis setzen, jemanden über etwas informieren. In einem weiteren Sinn bedeutet Verständigung ein Einvernehmen über strittige Punkte herzustellen.

len. Sich verständigen heißt, über strittige Fragen Einigung zu erzielen<sup>1</sup>. Das Generalthema der diesjährigen deutschen steuerjuristischen Gesellschaft legt nahe, sich nicht mit bloß informationsübermittelnden Verständigungen zu beschäftigen, sondern die Verständigung als Einigung über strittige Punkte zu verstehen.

Verständigungen dieser Art zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem sind aus der heutigen Rechtsanwendungspraxis nicht wegzudenken<sup>2</sup>. Die Schlussbesprechung im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens führt regelmäßig zu einem Verständigungspaket, in dem strittige Sachverhalte, strittige Rechtsfragen bis hin zu steuerstrafrechtlichen Aspekten umschlossen sind und nicht selten auch über die zukünftige Handhabung von Sach- und Rechtsfragen Einigung erzielt wird. In allen diesen Fällen stellt sich naturgemäß die Frage nach den Rechtswirkungen solcher Verständigungen. Die Frage nach den Rechtswirkungen wird vor allem dann evident, wenn der Inhalt der Verständigung objektiviert betrachtet rechtswidrig erscheint und demgemäß Finanzbehörde oder Steuerpflichtiger von einer erzielten Verständigung abrücken wollen. Aus der Sicht des Abgabepflichtigen interessiert insbesondere, ob und inwieweit die Abgabenbehörde an den Inhalt der Einigung bei Erlassung des folgenden Steuerverwaltungsaktes gebunden ist. Es geht somit für den Abgabepflichtigen um die Frage, inwieweit der Inhalt der Einigung mit Entscheidungssicherheit i. S. einer Rechtssicherheit verbunden ist.

Damit wird aber die Frage des Vertrauensschutzes releviert: Aus der Sicht des Abgabepflichtigen ist zu fragen und zu beantworten, inwieweit er darauf vertrauen kann, dass der Inhalt der Einigung dem folgenden Steuerverwaltungsakt zugrunde gelegt wird. Besonders deutlich stellt sich das Problem in jenen Fällen, in denen der Inhalt der Einigung objektiviert betrachtet rechtswidrig ist. Besteht Bindung an eine inhaltlich rechtswidrige Verständigung, weil der Abgabepflichtige auf die Richtigkeit der Verständigung vertraut hat?

Diese Frage sei in weiterer Folge für Verständigungen untersucht, die sich auf bereits in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte beziehen. Nach einer Darstellung der Lehre und Rspr.<sup>3</sup> soll dogmatischen Grundfragen der Bindungswirkung nachgegangen werden<sup>4</sup>. Untersucht werden sollen ferner die rechtsstrukturellen Gemeinsamkeiten und Unterschiede von Verständigungen über bereits verwirklichte und erst zukünftig zu verwirklichende Sachverhalte (Zusagen)<sup>5</sup>, um sodann abschließend einige in der Praxis auftretende Sonderfragen zur Verständigung zu behandeln.

1 Vgl. *Duden*, Bedeutungswörterbuch, 717.

2 Vgl. dazu grundlegend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, 75 ff.

3 Vgl. Abschnitt II.

4 Vgl. Abschnitt IV.

5 Vgl. Abschnitt V.

## II. Rechtsprechung und Lehre in Deutschland und Österreich zur Verständigung über verwirklichte Sachverhalte im Abgabenverfahren

### 1. Deutschland

Rspr. und Lehre gehen im Grundsatz davon aus, dass aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip ein Verbot gesetzesabweichender Steuervereinbarungen folgt<sup>6</sup>. An diesem tradierten Dogma festhaltend hat der BFH in seinem Grundsatzurteil vom 11. 12. 1984 die Möglichkeit einer einverständlichen Regelung eines bereits verwirklichten Sachverhaltes im Steuerrecht dann bejaht, wenn eine Vereinbarung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt getroffen wird<sup>7</sup>. Die danach zulässige *tatsächliche Verständigung* bezieht sich zunächst auf Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung, wie z. B. auf Fälle der Schätzung, der Wertermittlung sowie Fälle zukunftsorientierter Prognosen. Die Verständigung vermag dabei aber nur dann zu binden, wenn sie zu keinem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt<sup>8</sup>.

Eine Verständigung über Rechtsfragen wird in der Rspr. dem Postulat der Unzulässigkeit von Vereinbarungen über den Steueranspruch folgend nicht für zulässig erachtet<sup>9</sup>. Allerdings lässt die Rspr. Ausnahmen zu: Der BFH akzeptiert eine Verständigung über Rechtsfragen nämlich dann, wenn diese in so engem Zusammenhang mit den Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinander gerissen werden können und letztlich eine Verständigung über ein Geflecht von Tatsachen und Rechtsfragen erfolgt. Die Rspr. hat in diesem Zusammenhang etwa eine Verständigung über die Angemessenheit von Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers anerkannt<sup>10</sup>.

Die Bindungswirkung der Verständigung wird in der BFH-Rspr. z. T. unterschiedlich begründet: Während der BFH in seinem Grundsatzurteil vom 11. 12. 1984 die Rechtsgrundlage in der Verbindlichkeit der Einigung selbst erkennt, wird in späteren Urteilen auch auf den Grundsatz von Treu und Glauben Bezug genommen<sup>11</sup> und in der Folgejudikatur die Verbindlichkeit auch ausschließlich mit diesem Grundsatz begründet, ohne sich mit der Vertragslösung selbst aus-

6 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar (Loseblatt), § 85 Tz. 47.

7 Grundlegend BFH 11. 12. 1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 ff.

8 BFH 12. 8. 1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

9 So bereits im Grundsatzurteil vom 11. 12. 1984 (vgl. oben Fn. 7); ebenso BFH 31. 3. 1999 – VII B 110/98, BFH/NV 1999, 1598; 15. 3. 2000 – IV B 44/99, BFH/NV 2000, 1073 (in diesem Beschluss geht der BFH davon aus, dass die Frage durch die ständige Rspr. des BFH geklärt sei); 17. 6. 2003 – X B 40/03, BFH/NV 2003, 1216; 1. 2. 2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625; 4. 3. 1998 – X R 142/94, BFH/NV 1998, 965; 13. 12. 1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232.

10 BFH 13. 8. 1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, 498.

11 Vgl. BFH 9. 8. 1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990; 6. 2. 1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, 673; 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625.

einanderzusetzen<sup>12</sup>. Aus der Bindung folgt, dass die Verständigung nicht einseitig widerrufen werden kann<sup>13</sup>. Die Frage, ob es sich bei der Verständigung um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt, kann nach Auffassung des BFH offen bleiben<sup>14</sup>.

Auch die Lehre geht ganz überwiegend davon aus, dass Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen verbindlich sein können<sup>15</sup>. Der weitaus überwiegende Teil lehnt es allerdings ab, die Bindung aus Treu und Glauben abzuleiten und erkennt als Rechtsgrund für die Verbindlichkeit das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages<sup>16</sup>. Hieraus wird gefolgert, dass eine tatsächliche Verständigung nur dann Bindungswirkung erzeugt, wenn die Verständigung den beiderseitigen Rechtsbindungswillen der Beteiligten zum Ausdruck bringt. Der Rechtsbindungswille unterscheidet die tatsächliche Verständigung von der nicht bindenden bloßen Absprache<sup>17</sup>.

Weitgehend unbestritten ist in der Lehre die Zulässigkeit von Verständigungen über Sachverhaltsfragen. Die Unterscheidung von Sachverhalts- und Rechtsfragen stößt in der Lehre auf erhebliche Kritik<sup>18</sup>. Wengleich das Dogma vom Verbot der Verständigung über Rechtsfragen längst als wenig überzeugend qualifiziert wird<sup>19</sup>, erkennt die Lehre allerdings zum Teil einen nur sehr eingeschränkten Anwendungsbereich für Verständigungen über Rechtsfragen. Folgt man *Seer*, schränken Gesetzmäßigkeitsprinzip und das Postulat nach Rechtsanwendungsgleichheit den Spielraum erheblich ein und sei eine über die Zweifelhafteit der Rechtsfrage hinausgehende besondere Legitimation für eine Einigung erforderlich. Verständigungen über Rechtsfragen sind danach nur zulässig, wenn Sach- und Rechtsfragen eng miteinander verwoben sind, wenn die rechtliche Beurteilung von Sachverhalten mit Dauerwirkung oder -wiederkehr fraglich ist, oder wenn im Rechtsbehelfsverfahren ein Streit über eine Rechtsfrage einvernehmlich beigelegt wird<sup>20</sup>.

12 Vgl. z. B. BFH 11. 7. 2001 – XI B 23/01, StuB 2002, 46; 12. 8. 1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

13 BFH 11. 7. 2001 – XI B 23/01, StuB 2002, 46.

14 BFH 24. 1. 2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, 408.

15 Zur Entwicklung des Meinungsstandes in der Lehre vgl. statt aller *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 75 f.

16 Herrschende Lehre, vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 6), § 85 Tz. 59; vgl. bereits *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen, 27 ff. Gegen die Annahme eines öffentlich-rechtlichen Vertrages vgl. aber *Söhn*, in Hübshmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, Kommentar (Loseblatt), § 78 AO, Rn. 39 f.

17 Vgl. dazu *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 98–122, 443 ff.; *Seer*, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, in FS für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 705 ff.

18 *Vogel*, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in FS für Döllerer, Düsseldorf 1998, 677 ff.; *Raupach*, StuW 1997, 188; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 206 f.

19 Vgl. *Seer*, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 701.

20 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 216.

Unklar ist, wie weit die Bindungswirkung der Verständigung tatsächlich reicht, wenn der Inhalt der Verständigung objektiv rechtswidrig erscheint. Während die Rspr. des BFH eine Bindung erst dann verneint, wenn die Einigung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt<sup>21</sup>, vertritt ein namhafter Teil der Lehre, dass eine Bindung nur dann bestehe, wenn der Inhalt der Einigung dem Gesetz entspricht. Sei der Inhalt der Einigung rechtswidrig, wäre der öffentlich-rechtliche Vertrag nichtig<sup>22</sup>. Es wird aber auch die These vertreten, dass rechtswidrigen Einigungen Bindungswirkung für den folgenden Verwaltungsakt zukommen kann. Z. T. wird hierbei davon ausgegangen, dass die rechtswidrige Einigung die Möglichkeiten zur Korrektur verständigungskonformer Verwaltungsakte ausschließt<sup>23</sup>.

Sieht man von der zentralen Frage der Begründung der Bindungswirkung und ihrer Reichweite ab, besteht auch sonst zwischen Rspr. und Lehre erheblicher Dissens, was die Anwendungsvoraussetzungen der Verständigung betrifft: Nach der Rspr. ist eine besondere Form für den Eintritt der Verbindlichkeit nicht gefordert, wenngleich das Fehlen der Schriftform als Indiz gegen die Verbindlichkeit gewertet werden kann<sup>24</sup>. In der Lehre wird hingegen, gestützt auf den Grundsatz der Formenakzessorietät, für den Eintritt der Bindungswirkung Schriftform verlangt<sup>25</sup>. Wenn man formlosen Verständigungen Bindungswirkung zuerkennen würde, würde nämlich das Formgebot für die Endentscheidung umgangen. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Schriftform nicht nur Beweisfunktion<sup>26</sup> habe, sondern auch vor Übereilung schütze und überdies Grundlage für die nachprüfende Kontrolle der Gerichte sei<sup>27</sup>.

Eine weitere Voraussetzung für den Eintritt der Verbindlichkeit ist nach der Rspr. schließlich, dass die Finanzbehörde durch einen Amtsträger mitgewirkt hat, der zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugt ist<sup>28</sup>. In der Lehre wird dieser Ansatz überwiegend abgelehnt. Die Anknüpfung der Rspr. an die innerbehördliche Geschäftsverteilung wird als lebensfremd qualifiziert. Insbesondere aus dem Verständnis des öffentlich-rechtlichen Vertrages wird gefolgert, dass es nur auf die Außenwirkung ankommen könne und daher die Ver-

21 Vgl. oben bei Fn. 8.

22 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 375 ff.; Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 708 ff.

23 Rüskens, in: Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO/FGO, Kommentar (Loseblatt), § 78 Tz. 68.

24 BFH 21. 6. 2000 – IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2; 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625.

25 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 345 ff.; Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 710 ff.

26 So offenbar BFH 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625.

27 Seer, in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 6), § 85 Tz. 62.

28 BFH 5. 10. 1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; 28. 7. 1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290; 25. 11. 1997 – IX R 47/94, BFH/NV 1998, 580; 12. 8. 1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

bindlichkeit lediglich voraussetzt, dass ein nach seiner Stellung und Rangfolge grundsätzlich befugter Organwalter die Einigung herbeiführt<sup>29</sup>.

## 2. Österreich

Vergleicht man mit der Rechtsentwicklung in Deutschland, ist die Diskussion in Österreich weit weniger fortgeschritten. Nur vereinzelt hatte sich die Rspr. mit dem Phänomen der Verständigung zu befassen. Für den Fall einer gesetzlich vorgesehenen Pauschalvereinbarung über die Höhe der Steuer nach dem Wiener VergnügungssteuerG hat der VfGH die Zulässigkeit solcher Vereinbarungen bejaht, wenn sie nicht über die Voraussetzungen zur Entrichtung der Abgabe schlechthin getroffen werden, sondern lediglich die Ermittlung der Höhe der Abgabe betreffen<sup>30</sup>. Die Vereinbarung ist hierbei ein Akt, der dem allenfalls ergehenden Bescheid vorangeht und der Überprüfung auf Gesetzmäßigkeit unterliegt, da bei Prüfung des nachfolgenden Abgabenbescheides auch zu prüfen ist, ob sich die geschlossene Vereinbarung an die ihr vom Gesetz gezogenen Grenzen hält<sup>31</sup>.

Auch die Auseinandersetzung im Schrifttum steht erst am Anfang. Die herrschende Lehre ist bis vor kurzem noch nahezu einhellig davon ausgegangen, dass Vereinbarungen über den Steueranspruch unzulässig sind<sup>32</sup>. Da die Steuer-schuld mit Verwirklichung des maßgebenden Tatbestandes entsteht, seien öffentlich-rechtliche Verträge, die den Steueranspruch ändern, unwirksam, ohne Verbindlichkeit und ohne Durchsetzungsmöglichkeit<sup>33</sup>. Dies gelte gleichermaßen für die Sachverhaltsermittlung und die Beweiswürdigung, die dem Gebot der Ermittlung der materiellen Wahrheit verpflichtet seien, wie auch für die Rechtsauslegung selbst, die dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit zu folgen hat. *Stoll* geht in seiner grundlegenden Kommentierung zu § 4 BAO<sup>34</sup> zwar davon aus, dass die reale Wirklichkeit und Pragmatik für die Zulässigkeit einer Verständigung sprechen mag. Von der Frage der Zulässigkeit sei aber die Wirksamkeit, somit die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung zu unterscheiden. Die Verständigung erzeuge nicht als öffentlich-rechtlicher Vertrag Bindungswirkung, sondern es zwingt vielmehr im Regelfall die Qualität der im Rahmen einer Verständigung gewonnenen Erkenntnis, das Ergebnis beizubehalten. Je intensiver nämlich die Schritte der Sachaufklärung und je dichter die Intensität der Ermittlungen wären, um zum zumutbar Letzten vorzudringen, desto richtiger müsse der schließlich angenommene Sachverhalt und desto

29 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 321 ff.

30 VfGH 6. 10. 1981 – G 47/79, Slg. 9226.

31 Vgl. auch VwGH 17. 1. 1986 – 84/17/130; 19. 4. 1982 – 17/2568/80.

32 Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>4</sup>, Wien 2001, 228, 266 f.; *Stoll*, BAO-Kommentar, 64 ff.

33 *Stoll*, BAO-Kommentar, 64 ff.

34 BAO-Kommentar, 64 ff. (67).

plausibler müssten auch die zur Verständigung führenden Folgerungen und Schlüsse erscheinen.

In einer jüngst erschienen Arbeit hat demgegenüber *Ruppe* aufgezeigt, dass die These von der Vereinbarungsfeindlichkeit des Abgabenrechts auf der Annahme eines Ideals beruht, das die Möglichkeit einer lückenlosen exakten, zugleich aber relativ einfachen Sachverhaltsermittlung und die Möglichkeit einer keine interpretatorischen Zweifel offenlassenden exakten Rechtsfolgenbestimmung voraussetzt<sup>35</sup>. Dieses Idealbild entspricht aber nicht der Wirklichkeit. Für die österreichische Rechtslage leitet *Ruppe* implizit aus dem in § 255 BAO geregelten Institut des antizipierten Rechtsmittelverzichtes ab, dass dem Gesetzgeber der BAO die Rechtsfigur der tatsächlichen Verständigung keineswegs fremd sein kann: Dem Rechtsmittelverzicht liege vielmehr vorgelagert regelmäßig ein Geschehensablauf zugrunde, in dem eine einvernehmliche Bereinigung strittiger Fragen vorgenommen und auch dem Bescheid zugrunde gelegt werde mit einem inhaltlichen Ergebnis der Art, dass auch der Abgabepflichtige bereit sei, seinerseits auf prozessuale Rechte zu verzichten<sup>36</sup>. Derartige Einigungen begründen nach *Ruppe* auch keinen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip: Sie entsprechen dort jedenfalls dem Legalitätsprinzip, wo der Gesetzgeber selbst das Beweismaß aufweicht und mit Vergrößerungen im Sachverhaltsermittlungsbereich und Rechtsfolgenbereich arbeitet. Die rechtsdogmatische Analyse führt *Ruppe* letztlich auch zur Frage, warum es nicht generell – also auch ohne gesetzliche Ermächtigung – zulässig sein soll, bei der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen kooperativ vorzugehen, soweit Beurteilungsspielräume bestehen und die exakte Ermittlung auf unüberwindbare Schwierigkeiten stößt oder einen unangemessenen Aufwand erfordert. Im Ergebnis zeigt *Ruppe* für den Anwendungsbereich des österreichischen Steuerrechts, soweit ersichtlich als erster, dass einer Rechtsfigur, wie sie der BFH in der tatsächlichen Verständigung erkannt hat, auch aus österreichischer verfassungs- und verfahrensrechtlicher Sicht keine Legalitätsbedenken entgegenstehen.

### III. Zwischenergebnis

Betrachtet man den heutigen Stand der Diskussion in Deutschland, wird deutlich, dass sich die Steuerrechtsdogmatik zur Frage des Stellenwerts von Verständigungen und Absprachen im Steuerrecht erheblich weiterentwickelt hat. Die

35 *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in Leitner, Finanzstrafrecht 2002, Wien 2003, 21 ff.

36 Der antizipierte Rechtsmittelverzicht nach § 255 Abs. 2 BAO setzt nämlich voraus, dass dem Verzichtenden bereits vor Erlass des Bescheides dessen Inhalt (konkret die Grundlagen der Abgabefestsetzung, die Höhe der Abgabe und Abweichungen von bisherigen Festsetzungen) bekannt sein muss. Damit wird aber jedenfalls auf Einigungsmechanismen im Vorfeld von bescheidmäßigen Erledigungen Bezug genommen.

Rspr. hat das Tor zur rechtsstaatlichen Verständigung zwar erst einen Spalt geöffnet, Lehre und Schrifttum versuchen aber das Tor weiter zu öffnen. Die These von der Vereinbarungseindlichkeit des Steuerrechts wurde sukzessive modifiziert und weiterentwickelt: Steuerrechtswissenschaft wie auch Steuerrechtspraxis gehen heute dabei davon aus, dass der Inhalt der Verständigung unter bestimmten Voraussetzungen verbindlich ist und demgemäß ein folgender Abgabenbescheid rechtswidrig ist, wenn er vom Inhalt einer solchen Verständigung abweicht. Freilich zeigt die Diskussion im Schrifttum, dass letzte Klarheit noch nicht erlangt ist und in zahlreichen Fragen auch gravierende Auffassungsunterschiede bestehen. Im Rahmen des vorliegenden Beitrages kann naturgemäß nicht auf sämtliche dieser Fragen eingegangen werden, deshalb soll vor allem auf die folgenden zwei zentralen dogmatischen Problemfelder Bezug genommen werden:

Zunächst besteht offensichtlich ein Dissens über die Reichweite der Zulässigkeit von Verständigungen. Unklar ist die Zulässigkeit einer Einigung über Rechtsfragen<sup>37</sup>. Es liegt auf der Hand, dass es sich insoweit um eine der Bindungswirkung und ihrer Begründung vorgelagerte Frage handelt: Ist nämlich eine Verständigung über Rechtsfragen nicht zulässig, kann sie auch keine Rechtswirkungen entfalten.

Zum Zweiten besteht rechtsdogmatisch zwischen Lehre und Rspr. ein erheblicher Dissens, was die Begründung der Bindungswirkung betrifft. Während die Rspr. diese unmittelbar aus der Einigung selbst und dem Grundsatz von Treu und Glauben ableitet, postuliert ein großer Teil der Lehre das Erfordernis eines öffentlich-rechtlichen Vertrages. Insofern stellt sich auch die Frage nach dem strukturellen Unterschied dieser beiden Positionen und vor allem nach dem Unterschied der sich aus diesen Positionen ergebenden Konsequenzen.

Inhaltlich geht es bei beiden Fragen um eine Abwägung zwischen dem Gesetzmäßigkeitsprinzip und der Rechtsanwendungsgleichheit auf der einen Seite und dem Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit auf der anderen Seite. Während Vertrauensschutz und Rechtssicherheit für einen weiten Anwendungsbereich der Verständigung und ihre Bindungswirkung streiten, besteht ein offenkundiges Spannungsverhältnis zu den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es ist somit davon auszugehen, dass erst die Analyse dieses Spannungsverhältnisses die Grundlagen für die Beantwortung der gestellten Fragen bietet. Die folgende Darstellung orientiert sich im Wesentlichen an der deutschen Rechtslage, auf Parallelen im österreichischen Abgabenrecht wird hingewiesen. Ausgangspunkt der Betrachtung soll – wie bereits oben<sup>38</sup> erwähnt – dabei die Verständigung über einen bereits verwirklichten Sachverhalt sein.

37 Vgl. oben bei Fn. 18.

38 Vgl. Abschnitt II. bei Fn. 4.



#### IV. Ausgewählte dogmatische Problemfelder zur Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte

##### 1. Zur Zulässigkeit

###### a) Zur Zulässigkeit dem Grunde nach

Die Zulässigkeit von Vereinbarungen lässt sich zunächst aus Vorschriften der AO bzw. BAO erschließen, in denen stillschweigend vom Vorliegen derartiger Vereinbarungen ausgegangen wird. Anhaltspunkte in diese Richtung bietet etwa § 354 AO, der vorsieht, dass auf das Einlegen eines Einspruchs unter bestimmten Voraussetzungen verzichtet werden kann<sup>39</sup>. Dieser Verzicht kann bereits bei Abgabe einer Steueranmeldung für den Fall ausgesprochen werden, dass die Steuer nicht abweichend festgesetzt wird. Spricht der Steuerpflichtige einen solchen Verzicht aus, kann darin ein Anbot auf Abschluss eines Vertrages erkannt werden: Nimmt die Behörde das Anbot an und setzt sie daher die Steuer nicht abweichend von der Steueranmeldung fest, wird ein Einspruch durch den Steuerpflichtigen unzulässig. Die Gegenleistung besteht offenbar darin, dass die Behörde der Steueranmeldung folgt. Die damit stattfindende Einigung liegt auf der Hand: Die Behörde akzeptiert die Steueranmeldung des Abgabepflichtigen, der seinerseits auf prozessuale Rechte verzichtet. Ziel dieser Einigung ist eine einvernehmliche Bereinigung strittiger Fragen. In dieselbe Richtung deutet für das österreichische Abgabenverfahrensrecht der antizipierte Rechtmittelverzicht nach § 255 BAO, wie *Ruppe* überzeugend nachgewiesen hat<sup>40</sup>. Beide Regelungen gehen offensichtlich von der Zulässigkeit einer Einigung aus.

Deutlich in diese Richtung weist auch § 364 a AO, der für das außergerichtliche Einspruchsverfahren vorsieht, dass auf Antrag des Einspruchsführers die Finanzbehörde vor Erlass einer Einspruchsentscheidung Sach- und Rechtsstand erörtern soll. Vergleichbar sieht § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO für das gerichtliche Steuerungsverfahren die Möglichkeit eines sog. Erörterungstermins vor<sup>41</sup>.

Ziel dieser Vorschriften ist – so ausdrücklich § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO – die gütliche Beilegung des Rechtsstreites<sup>42</sup>. Mit anderen Worten: der Erörterungstermin dient nicht dazu, die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens über die Sach- und Rechtslage aufzuklären, sondern vielmehr eine Einigung über strittige Fragen zu ermöglichen. Der Erörterungstermin setzt damit aber die Zulässigkeit

39 Zu den Voraussetzungen und Rechtswirkungen des Einspruchsverzichts vgl. *Brockmeyer*, in: Klein, Abgabenordnung Kommentar, § 354 Anm. 1–4; *Krauß*, Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme im Steuerstreit, München 1977, 15 f.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 106.

40 *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in Leitner, Finanzstrafrecht 2002, 23 f.

41 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 110 f.

42 So auch die herrschende Auffassung zum Zweck des § 364 a AO; vgl. AO-Anwendungserrlass, BStBl. I 1998, 630; vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 23 Tz. 36.

derartiger Verständigungen voraus. Ein ähnlicher Befund lässt sich für die österreichische Rechtslage auf § 279 Abs. 3 BAO stützen, wonach der Referent des Berufungssenates die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden kann. Auch diese Vorschrift setzt dem Grunde nach die Möglichkeit einer Einigung nach einem Konzept voraus, wie es auch § 364 a AO und § 79 FGO offensichtlich vor Augen haben.

Diesen Bestimmungen der AO kann somit entnommen werden, dass das Phänomen der Einigung dem Verfahrensgesetzgeber nicht unbekannt ist. Hieraus folgt aber nicht zwangsläufig deren Zulässigkeit: Eingewendet werden könnte nämlich, dass die Frage, ob im konkreten Einzelfall eine Einigung über einen Steueranspruch zulässig ist, vom materiellen Abgaberecht abhängt, und somit eine Einigung eine Norm voraussetzt, die die Tatbestandsvoraussetzungen für derartige Vereinbarungen und damit im konkreten Anwendungsfall auch die Grenzen der Zulässigkeit solcher Vereinbarungen regelt. Fraglich ist allerdings, inwieweit derartige Vereinbarungen auch dann zulässig sind, wenn sie in materiellen Abgabengesetzen nicht ausdrücklich vorgesehen sind.

Hier scheint zunächst das Legalitätsprinzip gegen die Zulässigkeit derartiger Vereinbarungen zu sprechen, wenn sie nicht ausdrücklich im materiellen Abgabengesetz vorgesehen sind. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass der Steueranspruch i. d. R. durch eine Vielzahl von Sach- und Rechtsfragen bestimmt wird, die Konkretisierungsspielräume eröffnen. Es ist heute allgemein anerkannt, dass die Richtigkeit i. S. einer punktgenauen ex ante-Rechtsfolgenbestimmung im Steuerrecht Idealbild, aber nicht Wirklichkeit ist<sup>43</sup>. Komplexe wirtschaftliche Sachverhalte auf der einen Seite und komplizierte steuerrechtliche Tatbestände auf der anderen Seite definieren nicht selten und geradezu im Regelfall eher einen Rechtsraum an möglichen Besteuerungsergebnissen als ein exaktes Besteuerungsergebnis. Dieses Phänomen leitet zur Frage weiter, ob und inwieweit es zulässig ist, dass sich Abgabenbehörden und Abgabepflichtiger auf ein innerhalb dieses Rechtsraumes liegendes Besteuerungsergebnis einigen.

Die herrschende Lehre und Rspr. akzeptiert (zumindest in Deutschland) solche Einigungen wie bereits dargestellt in den Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung. Dies auch mit gutem Grund: Aus der ex ante Sicht eines verständigen objektiven Rechtsanwenders besteht nach den gesetzlichen Beweismaßregeln regelmäßig ein zulässiger Konkretisierungsspielraum, innerhalb dessen ungewiss ist, welche der möglichen Annahmen innerhalb dieses Spielraums die richtige ist<sup>44</sup>. Derartige Konkretisierungsspielräume ergeben sich etwa bei der Schätzung oder der Wertermittlung von Gegenständen<sup>45</sup>. Innerhalb des Kon-

43 *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgaberecht, in *Leitner, Finanzstrafrecht 2002*, 21 ff.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 382 ff.

44 Vgl. dazu ausführlich *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 182 ff.

45 Vgl. nochmals *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 196 ff.

kretisierungsspielraums kann sich die Finanzbehörde ohne Verstoß gegen das Gesetz auf den „richtigen Sachverhalt“ mit dem Steuerpflichtigen einigen. Dogmatisch begründet werden kann diese Sicht vor allem mit dem Argument, dass die Sachverhaltsermittlung in die gemeinsame Verantwortung von Finanzbehörde und Steuerpflichtigem übertragen ist. Der Untersuchungsgrundsatz wird nämlich entscheidend durch die Mitwirkung des Steuerpflichtigen effektiviert, ohne die die Sachaufklärung undenkbar wäre. Verständigungen im Tatsachenbereich sind danach Ausfluss der aus den Mitwirkungspflichten im Ermittlungsverfahren resultierenden Kooperationsmaxime<sup>46</sup>.

### b) Verständigungen über Rechtsfragen

Schwieriger scheint die Frage, ob Verständigungen über Rechtsfragen zulässig sind. Ein großer Teil der Lehre kritisiert m. E. mit Recht, dass die Eingrenzung der tatsächlichen Verständigung auf Sachverhaltsfragen weder plausibel ist, noch theoretisch aufrechterhalten werden kann<sup>47</sup>. Der Subsumtionsvorgang an sich erlaubt keine befriedigende Trennung in Sachverhalts- und Rechtsfragen. Die Bestimmung des abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes erfolgt unter gleichzeitiger Betrachtung der steuerlich anzuwendenden Rechtsnormen. Die Auswahl der relevanten Rechtsnormen erfolgt umgekehrt unter Beachtung des verwirklichten Sachverhaltes. Es erscheint daher nicht konsequent, lediglich in bestimmten Rechtsvorschriften, wie z. B. Bewertungsregeln eine untrennbare Verbindung von Sachverhalt und Rechtsfolgen zu erkennen. Wenn man eine Einigung über den Sachverhalt und damit die Grundlage der rechtlichen Beurteilung anerkennt, akzeptiert man damit im Grunde auch eine Einigung über den rechtlichen Rahmen.

Eingewendet werden könnte allerdings, dass anders als für die Ermittlung des Sachverhaltes für die rechtliche Beurteilung die verfahrensrechtliche Kooperationsmaxime keine Geltung beanspruche und diese vielmehr von der Abgabenbehörde alleine vorzunehmen sei<sup>48</sup>. Dem ist allerdings entgegen zu halten, dass die Offenlegung durch den Abgabepflichtigen selbst bereits im Hinblick auf einen angenommenen rechtlichen Zusammenhang erfolgt<sup>49</sup>. Ohne Bezugnahme auf einen tatbestandsmäßigen Rahmen ist die Erfüllung einer Offenlegungspflicht nicht denkbar. Die Erfüllung der Offenlegungsverpflichtung setzt die Kenntnis der relevanten Tatbestände und Rechtsfolgen voraus. Damit ist

46 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 6), § 85 Tz. 51 ff.; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 196 ff.; BFH 6. 2. 1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, 673.

47 Seer, in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 6), § 85 Tz. 60; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 206 ff.; Wassermeyer, FR 1987, 513 (521).

48 Vgl. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 215.

49 Vgl. Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 6), vor § 149 Tz. 3; Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, Köln 1993, § 26; Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in: Leitner, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG, Wien 2001, 23 ff.

aber die rechtliche Beurteilung nicht in die Alleinverantwortung der Abgabebehörde gelegt, sondern auch dem Abgabepflichtigen ist im Rahmen der Offenlegung eine Verantwortung zur Beobachtung des für die abgabenrechtliche Beurteilung erforderlichen Rahmens übertragen. Die Kooperationsmaxime bezieht sich m. E. daher nicht nur auf den zu ermittelnden Sachverhalt, sondern auch auf den rechtlich relevanten Rahmen. Es erscheint vor diesem Hintergrund daher wenig überzeugend, eine Einigung über den rechtlichen Rahmen abzulehnen. Dies umso mehr, wenn man beachtet, dass die für die Zulässigkeit von Verständigungen ins Treffen geführten zentralen Vorschriften des § 364 a AO und des § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO die Erörterung des Sach- und Rechtsstandes (Streitstandes) vorsehen. Wenn der Gesetzgeber somit aber eine Einigung über Rechtsfragen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren für zulässig erachtet, ist schwer nachvollziehbar, weshalb eine solche Einigung nicht schon im Besteuerungsverfahren erfolgen kann.

Eingewendet werden könnte allerdings, dass für die Rechtsauslegung – anders als für Fragen der Sachverhaltsermittlung – keine den Beweismaßvorschriften vergleichbaren Regelungen bestehen, die es erlauben würden, wahrscheinliche Ergebnisse zum Gegenstand einer Einigung zu erheben. Insofern scheint zunächst die Festlegung auf eine Auslegung innerhalb eines Vertretbarkeitsrahmens möglicherweise das Legalitätsprinzip zu verletzen, da a priori nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei einer gedachten weiteren Fortsetzung des Verfahrens bis hin zu einer höchstgerichtlichen Abklärung die „richtige“ Auslegung gewonnen wird und diese – obgleich sie innerhalb des Vertretbarkeitsrahmens liegt – nicht mit der ursprünglichen den Gegenstand der Einigung bildenden Auslegung übereinstimmen muss. Die Einigung könnte schon deshalb unzulässig sein, weil es – zumindest ex post – nur eine „richtige“ Auslegung zu geben scheint.

Eine solche hypothetische ex post Betrachtung vermag aber m. E. die Zulässigkeit der ex-ante-Einigung über Rechtsfragen nicht in Frage zu stellen. Die Frage der Zulässigkeit einer Einigung stellt sich sowohl aus der Sicht des Steuerpflichtigen wie auch aus der Sicht der Finanzbehörde: Aus der Sicht des Steuerpflichtigen besteht keine Verpflichtung zur Inanspruchnahme des Rechtsschutzes zwecks Objektivierung der Rechtslage. Es entspricht herrschender Auffassung, dass der Steuerpflichtige punktuell auf den grundrechtlich garantierten Rechtsschutz verzichten kann um Rechtsfrieden herzustellen<sup>50</sup>. Hat sich der Steuerpflichtige frei von Willensmängeln mit der Finanzbehörde über eine rechtliche Beurteilung geeinigt, so bedarf er insoweit keines individuellen Rechtsschutzes. Die kooperative Verfahrensteilnahme verlagert den individuellen Rechtsschutz vor und kompensiert damit den nicht in Anspruch genommenen nachgelagerten Rechtsschutz<sup>51</sup>. Zweifelhaft ist dem gegenüber freilich, ob und

50 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 282 ff. (284 f.).

51 Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 703.

inwieweit die Finanzbehörde berechtigt ist, die Rechtsauslegung zum Gegenstand der Einigung zu erheben. M. E. ist die Frage zu bejahen: Die Gegenthese von der Unzulässigkeit einer Vereinbarung innerhalb des Vertretbarkeitsrahmens wäre wohl nur dann zutreffend, wenn jeder Verwaltungsakt einer (zwingenden) Überprüfung auf Übereinstimmung mit dem Gesetz zuzuführen wäre, um die „richtige“ Auslegung zu finden. Dies sehen die Verfahrensordnungen aber nicht vor. Die Behörde hat daher innerhalb des gesetzlichen Rahmens einen Beurteilungsspielraum für die Auslegung von Rechtsfragen. Die Einigung mit dem Steuerpflichtigen innerhalb dieses Rahmens steht somit m. E. dem Legalitätsprinzip nicht entgegen<sup>52</sup>.

Fraglich ist allerdings, ob einer Verständigung über Rechtsfragen das Gebot der gleichen Rechtsanwendung entgegenstehen kann. M. E. wird die Rechtsanwendungsgleichheit nicht notwendigerweise durch eine Einigung über die Rechtsauslegung verletzt, wenngleich dieser Grundsatz eine Grenze für die Zulässigkeit der Einigung enthalten dürfte: Das Steuerverfahren ist ein Massenverfahren, das gerade wegen seines Charakters als Massenverfahren zu vergrößernden Standardisierungen in der Sachverhaltsermittlung wie auch in der Rechtsfolgenbestimmung führt<sup>53</sup>. Demgegenüber geht der Einigung regelmäßig eine weit tiefere Auseinandersetzung mit Sach- und Rechtsfragen voraus. Die Verständigung dient im Idealfall gerade der Streitbeilegung im nicht standardisierungsfähigen Einzelfall<sup>54</sup>. Der Umstand, dass diese Fälle eine besondere Behandlung erfahren, verletzt die Rechtsanwendungsgleichheit nicht, solange das Instrument der Einigung a priori für alle Steuerpflichtigen offen steht<sup>55</sup>. Das jeweilige erzielte besondere Ergebnis der Einigung verletzt die Rechtsanwendungsgleichheit dann nicht, wenn das Ergebnis gerade aus einer eingehenden Prüfung der Sach- und Rechtslage eines nicht ohne weiteres standardisierbaren Einzelfalls resultiert. Gerade die trotz eingehender Prüfung der Sach- und Rechtslage verbleibende Ungewissheit rechtfertigt die Verständigung über Sach- und Rechtsfragen und lässt diese nicht als Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit erscheinen.

Die Rechtsanwendungsgleichheit wird durch ein einvernehmlich festgelegtes Auslegungsergebnis zu einer Rechtsfrage somit jedenfalls dann nicht verletzt, wenn allgemein der Weg der Verständigung jedem Steuerpflichtigen offen steht und im Einzelfall der Steuerpflichtige substantiiert ein entsprechendes Interesse

52 A. A. BFH 11. 12. 1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 ff.; 15. 3. 2000 – IV B 44/99, BFH/NV 2000, 1073.

53 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 235 ff.; Seer, FR 1997, 557 ff.; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992, 295 f.

54 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 238.

55 Vgl. gerade § 364 a AO, der ein entsprechendes Antragsrecht des Einspruchsführers vorsieht. Vgl. ferner Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, 704.

an der Verständigung darlegt. Dieses Interesse ist dann gegeben, wenn sich aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls objektiviert zeigen lässt, dass mehrere Rechtsauslegungen vertretbar erscheinen und nicht ohne weiteres mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die richtige Rechtsauslegung bestimmt werden kann. Die Rechtsanwendungsgleichheit wird in diesen Fällen m. E. selbst dann nicht verletzt, wenn die gefundene Rechtsauslegung gegen Richtlinien, Erlässe und Verfügungen der obersten Finanzbehörden oder Präjudize der Höchstgerichte zu verstoßen scheint. Richtlinien, Erlässe und Verfügungen enthalten generelle Weisungen, die der effizienten Abwicklung der Massenverwaltung dienen. Ihre Anwendbarkeit scheint jedenfalls dann fraglich, wenn die Besonderheiten des Einzelfalls zweifelhaft erscheinen lassen, ob die Verwaltungsvorschrift diesen Einzelfall tatsächlich berücksichtigt<sup>56</sup>. Gleiches gilt für höchstgerichtliche Rspr. des BFH: Auch wenn dieser Präjudizfunktion zukommt, schafft sie nur Recht in der betroffenen judizierten Rechtssache selbst<sup>57</sup>. Das Ergebnis eines höchstgerichtlichen Verfahrens hängt letztlich von zahlreichen Umständen ab, die zum einen nicht immer klar aus den Entscheidungsgründen hervorgehen, zum anderen die Übertragbarkeit auf andere möglicherweise gleichgelagerte Fälle zweifelhaft erscheinen lassen können. Die Anwendung extrahierter Leitsätze auf vergleichbar erscheinende Fälle erscheint daher keineswegs zwingend, wenn wegen der Besonderheiten des Falles eine Ungewissheit in der Rechtsauslegung bestehen bleibt.

Selbst wenn man aber davon ausgehen sollte, dass die Verständigung über Rechtsfragen mit dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit nicht vereinbar sei, bleibt zu beachten, dass die Verletzung des objektiven verfassungsmäßigen Auftrags zur Herstellung von Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Grundgesetz) nicht zur Begründung subjektiver Rechte Dritter führt<sup>58</sup>. Ein starres Festhalten am Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit scheint somit aber nicht ohne weiteres zwingend. Ein Abgehen ist m. E. vielmehr gerade dann zu rechtfertigen, wenn für ein solches Vorgehen am Gleichheitssatz gemessen sachliche Gründe bestehen. Dies könnte gerade dann der Fall sein, wenn aus Gründen der Verwaltungsökonomie und zur Sicherung des Rechtsfriedens eine Einigung mit dem Steuerpflichtigen herbeigeführt werden kann, die innerhalb des gesetzlichen Rahmens liegt.

Auslegungsergebnisse zu einer anspruchsbildenden Rechtsfrage, die nach den Methoden der juristischen Interpretation gewonnen werden, vergrößern daher m. E. den für Verständigungen in Betracht kommenden Konkretisierungsspielraum, wobei seine Reichweite durch das Spektrum an möglichen vertretbaren Rechtsauffassungen definiert wird. Verständigungen über Rechtsfragen sind somit grundsätzlich zulässig. Weder das Legalitätsprinzip noch der Grundsatz der

56 Ebenso überzeugend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 243 (Fn. 97).

57 *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1991, 430; *Bydlinski*, JZ 1985, 149 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III, § 26, S. 1177 ff.

58 Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Tz. 70 ff.

Rechtsanwendungsgleichheit vermögen a priori Verständigungen über Rechtsfragen auszuschließen.

## 2. Zum Rechtsgrund der Bindungswirkung

Der Rechtsgrund der Bindungswirkung wird entweder im Grundsatz von Treu und Glauben oder im Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages erkannt<sup>59</sup>. Im Folgenden seien diese Positionen kurz analysiert, wobei weiter davon ausgegangen werden soll, dass sich die Verständigung auf einen bereits verwirklichten Sachverhalt bezieht. Vorausgesetzt ist ferner die Zulässigkeit der Verständigung<sup>60</sup>. Ist diese nicht gegeben, kann auch keine Bindungswirkung eintreten<sup>61</sup>.

### a) *Treu und Glauben*

Treu und Glauben gebietet, dass im konkreten Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen angemessen Rücksicht nimmt und sich mit einem früheren Verhalten, auf das der andere vertraut hat, nicht in Widerspruch setzen darf<sup>62</sup>. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen stellt sich im gegebenen Zusammenhang die Frage, ob sein Vertrauen in den Inhalt der Verständigung eine Bindung der Finanzbehörde für den nachfolgenden Verwaltungsakt begründen kann. Die h. A. bejaht die Bindung auf Grundlage des Vertrauensschutzprinzipes allgemein dann, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf den Vertrauenstatbestand konkrete Dispositionen getroffen hat<sup>63</sup>. Dementsprechend wird auch in der Rspr. des BFH, die die Bindungswirkung der Verständigung auf den Grundsatz von Treu und Glauben stützt, darauf hingewiesen, dass die Verbindlichkeit der Verständigung nur dann besteht, wenn der Steuerpflichtige aufgrund der Verständigung unwiderrufbar disponiert hat. Die Disposition wird hiebei allerdings bereits im Umstand erkannt, dass auf weitere Ermittlungen für den betreffenden Fall verzichtet wird<sup>64</sup>. Mit Recht wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass bei einer solchen Sicht die Bindung im Grunde schon durch die Einigung selbst bewirkt wird<sup>65</sup>.

Eine Disposition mit eigenständigem Gehalt könnte allerdings darin erkannt werden, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Einigung auf Rechts-

59 Vgl. dazu oben bei Fn. 15.

60 Vgl. dazu Abschnitt IV. 1.

61 BFH 20. 8. 1997 – I B 32/97.

62 Seer, in: Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 58), § 22 Tz. 13; BFH 16. 3. 1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; BFH 9. 8. 1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990; BFH 8. 2. 1995 – I R 127/93, BStBl. II 1995, 764 (766).

63 Seer, in: Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 58), § 22 Tz. 12; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 128 ff., 137 ff.; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 304 ff.

64 BFH 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625.

65 *Offferhaus*, DStR 2001, 2098; *Buciek*, DStZ 1999, 398; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 82.

schutz verzichtet. Zu beachten bleibt freilich, dass bei Verletzung des Vertrauens, also dann, wenn die Finanzbehörde einen vom Inhalt der Verständigung abweichenden Verwaltungsakt erlässt, dem Steuerpflichtigen der Rechtsschutz wieder offen steht und somit nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass er im Vertrauen auf die Verständigung unwiderrufbar disponiert habe.

Der Vertrauensschutz könnte aber insofern Rechtsgrund für die Bindungswirkung der Verständigung sein, als die Einigung für den Steuerpflichtigen Planungssicherheit bietet<sup>66</sup>. Für künftige wirtschaftliche Dispositionen ist es von nicht unerheblicher Bedeutung zu wissen, ob und in welcher Höhe Steuernachforderungen für abgeschlossene Veranlagungszeiträume anfallen werden. Freilich erscheint auch bei dieser Perspektive die Verbindlichkeit weniger als Ausfluss des Vertrauensschutzprinzips als vielmehr unmittelbare Folge der Einigung selbst. Es ist nämlich gerade die Funktion einer vertraglichen Einigung, Dispositionsschutz und Planungssicherheit zu bieten. Insofern ist es in der Tat fraglich, ob die Bindungswirkung im allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben ihre Begründung findet. Ihre Begründung scheint vielmehr in der vertraglichen Einigung selbst zu liegen.

#### *b) Der öffentlich-rechtliche Vertrag*

Dies führt auch dazu, dass die heute herrschende Lehre den Rechtsgrund der Bindung im Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages erkennt<sup>67</sup>. Der Inhalt eines solchen Vertrages kann fraglich sein. Denkbar sind Einigungen über eine bestimmte Festlegung einer Sach- oder Rechtsfrage. Es kann aber auch Einigung erzielt werden, die Bestandskraft des nachfolgenden Verwaltungsaktes zu akzeptieren und auf Rechtsschutz zu verzichten, wenn eine bestimmte Festlegung erfolgt. Während im ersten Fall die materielle Sach- bzw. Rechtsfrage selbst Inhalt der Einigung ist, ist sie im zweiten Fall lediglich Bedingung für eine Einigung in verfahrensrechtlichen Belangen. Diese Differenzierung zeigt deutlich, dass der Eintritt der Bindungswirkung sowohl dem Grunde nach wie auch inhaltlich einen klar umrissenen Rechtsbindungswillen der Behörde und des Steuerpflichtigen voraussetzt. Inwieweit die beiden Verfahrensparteien die innerhalb eines Konkretisierungsspielraumes definierte Position durch gegenseitiges Nachgeben finden, ist für die Bindungswirkung nicht erheblich. Ausschlaggebend für die Bindungswirkung ist vielmehr, dass ein übereinstimmender Rechtsbindungswille der Beteiligten an ein gefundenes Ergebnis besteht<sup>68</sup>.

Aus dem übereinstimmenden Rechtsbindungswillen kann aber noch nicht auf die Verbindlichkeit der Verständigung für den nachfolgenden Steuerverwal-

66 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 37 ff., 729 ff. (755 f.).

67 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 317 ff.; Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 705 (Fn. 32) m. w. N.

68 Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 704.



tungsakt geschlossen werden: Dies gilt selbst dann, wenn man die Einigung als öffentlich-rechtlichen Vertrag begreift. Die Verwendung des Terminus Vertrag suggeriert zunächst zwar eine Verbindlichkeit, die aber – gleich welchem Vertreter dieses Ansatzes man folgt – erst dann eintreten soll, wenn eine Reihe von weiteren Voraussetzungen erfüllt ist<sup>69</sup>.

Die Kardinalfrage bleibt hierbei stets, ob eine Einigung mit rechtswidrigem Inhalt eine Bindung für den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt erzeugen kann. Die Annahme eines öffentlich-rechtlichen Vertrages für sich vermag diese Frage nicht zu beantworten. Auch eine dogmatische Einordnung des öffentlich-rechtlichen Vertrages, die unter Bedachtnahme auf allgemeine Prinzipien des Verwaltungsrechts, allgemeine Grundsätze der zivilrechtlichen Vertragslehre und spezifische Anforderungen des Steuerverfahrensrechts erfolgt, hilft hier m. E. nur vordergründig, da diese Einordnung im Grunde in eine Vielzahl von Zweifelsfragen mündet, deren Entscheidung Wertungsfrage ist. Für die Wertung entscheidend ist m. E. in letzter Konsequenz eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit auf der einen Seite und dem Legalitätsprinzip und der Rechtsanwendungsgleichheit auf der anderen Seite. Hierbei streiten Vertrauensschutz und Rechtssicherheit für eine Bindung, Legalität und Rechtsanwendungsgleichheit gegen eine Bindung an rechtswidrige Einigungsinhalte. Die Ausgangslage unterscheidet sich damit nicht wesentlich von jener Position, die die Bindungswirkung aus Treu und Glauben ableitet. Der Dissens über den Rechtsgrund der Bindungswirkung scheint damit weitgehend akademischer Natur<sup>70</sup>.

Welche Aspekte sind nun aber bei der Abwägung zu berücksichtigen?

c) *Legalitätsprinzip und Rechtsanwendungsgleichheit versus Vertrauensschutz und Rechtssicherheit für Verständigungen über bereits abgeschlossene Sachverhalte*

Sollen Vertrauensschutz und Rechtssicherheit eine Bindung legitimieren, muss zunächst eine Einigung zustande kommen, die den Rechtsbindungswillen der Beteiligten klar zum Ausdruck bringt. Ihre Begründung in den Prinzipien des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit erfordert darüber hinaus, dass durch die Einigung über ungewisse Besteuerungsgrundlagen Rechtsfrieden hergestellt wird. Damit wird m. E. der Einwendungsausschluss bzw. der Rechtschutzverzicht des Steuerpflichtigen zu einer wesentlichen Vorbedingung für das Entstehen einer Bindungswirkung.

69 Am weitesten geht hiebei jene Auffassung, die die Rechtmäßigkeit der Einigung für ihre Wirksamkeit voraussetzt. In diesem Sinne etwa Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 369 ff.

70 Offerhaus, DStR 2001, 2097 f.; vgl. auch BFH 24. 1. 2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, 408. Vgl. aber Seer, Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!, a. a. O. (Fn. 17), 706, wonach aus der Rechtsnatur des öffentlich-rechtlichen Vertrages weitergehende Ableitungen gewonnen werden können.

Eine solche Einigung erlangt jedenfalls dann Bindungswirkung, wenn ihr Ergebnis innerhalb eines Konkretisierungsspielraumes liegt, der am Legalitätsprinzip orientiert durch die Menge an gleich wahrscheinlichen Sachverhaltsalternativen und vertretbaren Auslegungen strittiger Rechtsfragen bestimmt wird. Die Alternativen des Konkretisierungsspielraumes entsprechen aus der ex-ante-Sicht eines Rechtsanwenders dem Legalitätsprinzip und auch dem Prinzip der Rechtsanwendungsgleichheit<sup>71</sup>. Liegt eine Einigung mit Rechtsbindungswillen vor, hat der Abgabepflichtige jedenfalls Anspruch auf einen nachfolgenden Steuerverwaltungsakt, der dieser Einigung Rechnung trägt. Ein Steuerverwaltungsakt, der einer solchen Verständigung entspricht, ist rechtmäßig. Geht die Behörde von der Einigung ab und erlässt sie einen nicht verständigungskonformen Verwaltungsakt, dient der Rechtsschutz der Erlangung eines verständigungskonformen Verwaltungsaktes.

In einem weiteren Schritt stellt sich nun die Frage, ob Bindungswirkung auch dann eintritt, wenn ein verständigtes Besteuerungsergebnis außerhalb jenes durch das Legalitätsprinzip bestimmten Konkretisierungsspielraumes liegt. Angesprochen sind somit Fälle, in denen die Verständigung an sich zulässig ist, weil ein Konkretisierungsspielraum besteht, das verständigte Ergebnis aber rechtswidrig erscheint. Dies wäre etwa der Fall, wenn im Rahmen einer Schätzung eine Einigung auf einen Sachverhalt erfolgt, wobei für den Steuerpflichtigen belastende Sachverhaltselemente ausgeklammert bleiben, oder eine Rechtsauslegung angewendet wird, die außerhalb des vertretbaren Rahmens liegt. Zu prüfen ist, ob Vertrauensschutz und Rechtssicherheit eine Bindung an solche nicht voll dem Gebot der Legalität und Rechtsanwendungsgleichheit entsprechende Ergebnisse bewirken können<sup>72</sup>.

Dies ist eine Wertungsfrage, bei der man zugegebenermaßen an die Grenzen der Bindungswirkung gelangt: Ist der aus der Einigung resultierende abstrakte Dispositionsschutz ausreichend, um Bindung zu erzeugen<sup>73</sup>? Der Vertrauensschutz scheint hier an Gewicht zu verlieren, da der Abgabepflichtige bei Abgehen von der Verständigung zwar in seinem Vertrauen enttäuscht, aber hierfür immerhin die von ihm hingebene Rechtsposition, nämlich den Rechtsschutz, wieder zurückerlangt.

Es ist aber auch zu beachten, dass die Rechtsordnung offenbar rechtswidrige Ergebnisse nicht a priori ablehnt, sondern innerhalb jenes Rahmens akzeptiert, der durch die Korrekturvorschriften für Verwaltungsakte bestimmt wird. Vertrauensschutz und Rechtssicherheit begründen die Bestandskraft auch rechts-

71 Vgl. dazu bereits oben bei Fn. 53.

72 In diesem Sinn etwa *Ruppe*, *Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht*, in *Leitner, Finanzstrafrecht* 2002, 21 ff. (23).

73 Vgl. dazu oben nach Fn. 65.

widriger Steuerverwaltungsakte<sup>74</sup>. Die Bestandskraft soll dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit geben. Die rechtswidrig festgesetzte Steuer soll Planungsgrundlage für zukünftige wirtschaftliche Dispositionen sein können<sup>75</sup>: Umgesetzt wird dieses Ziel durch Korrekturvorschriften, denen zu entnehmen ist, unter welchen Voraussetzungen ein Verwaltungsakt mit rechtswidrigem Inhalt Bestandskraft erlangt<sup>76</sup>. Die Rechtfertigung der Bestandskraft rechtswidriger Steuerverwaltungsakte findet sich im Vertrauensschutzprinzip und der Rechtssicherheit, die insoweit den Grundsatz der Legalität zurückdrängen.

Weshalb sollte nun nicht auch eine Bindung an Einigungen bestehen, die innerhalb dieses Rahmens liegen? Der einzige Grund eine solche Bindung abzulehnen, läge streng logisch betrachtet im Faktor Zeit zwischen Einigung und Verwaltungsakt<sup>77</sup>. Lässt man nämlich in einer Differentialbetrachtung den Faktor Zeit gegen Null gehen, deckt sich also der Zeitpunkt der Einigung mit jenem der Erlassung des Verwaltungsaktes, entspricht die Bestandskraft der Einigung jener des Verwaltungsaktes selbst. Hier drängt sich nun die Frage auf, ob eine Bindung nur deshalb nicht eintreten soll, weil zwischen der Einigung und dem Verwaltungsakt eine Zeitspanne liegt. M. E. kommt dieser Zeitspanne keine rechtserhebliche Bedeutung zu, wenn die Einigung ohne Vorbehalt einer Nachprüfung erfolgt. Die Einigung auf eine bestimmte Sachbehandlung zielt darauf, die Rechtslage zu bereinigen, Rechtsfrieden zu schaffen. Dies ist aber gerade auch die ratio, die der Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten zugrunde liegt. Hieraus kann m. E. zwanglos abgeleitet werden, dass Einigungen innerhalb jenes Rahmens Verbindlichkeit erlangen, innerhalb dessen ein die Einigung übernehmender Verwaltungsakt nicht korrigiert werden kann. Geht man davon aus, dass dem Faktor Zeit zwischen Einigung und Erlass des Steuerverwaltungsaktes nach dem Vertrauensschutzprinzip keine rechtserhebliche Bedeutung zukommt, ist die Verbindlichkeit der Einigung Reflex der Korrekturvorschriften: Die Verbindlichkeit der Einigung ist damit aber nicht auf rechtmäßige Inhalte beschränkt, wenn die Korrekturvorschriften rechtswidrige Ergebnisse bestehen lassen. Soweit Korrekturvorschriften die Anpassung an die Rechtssicherheit in das Ermessen der Finanzbehörde überantworten, wird bei Ermessensausübung das Vertrauensinteresse des Steuerpflichtigen mit dem Änderungsinteresse der Finanzbehörde abzuwägen sein. Hiebei streitet m. E. für die Beibehaltung rechtswidriger Steuerverwaltungsakte der Umstand, dass der Steuerverwaltungsakt auf einer Einigung mit der Behörde beruht.

74 Lang, in: Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 58), § 4 Tz. 54, § 22 Tz. 50 und Tz. 83ff. m. w. N.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 743ff.; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 310.

75 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 755 f.

76 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 310 ff.

77 Vgl. auch Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 83, wo er zutreffend die Rspr. des FG Saarland, EFG 1996, 45 kritisiert, das eine Bindung erst dann eintreten lassen will, wenn die Verständigung sich im folgenden Bescheid wiederfindet.

Orientiert man demgegenüber die Frage der Bindungswirkung stärker am Legalitätsprinzip<sup>78</sup>, wird für die Behörde im Grunde die Möglichkeit eröffnet, die Verbindlichkeit der Einigung bis zur Erlassung des Steuerverwaltungsaktes mit dem Argument der Rechtswidrigkeit zu bestreiten. Damit wird aber ein neues Feld an Rechtsunsicherheit eröffnet. Hinzu kommt, dass bei einer solchen Sicht die Umsetzung rechtswidriger Verständigungen rechtsstaatlich unbefriedigend erscheinen würde und es wohl auch Mechanismen zur Überprüfung der Einigung selbst bedürfte, um eine solche Praxis abzustellen. Damit würde aber im Ergebnis die rechtsfriedensstiftende Funktion der Verständigung selbst in Frage gestellt. Bekennt man sich demgegenüber dazu, dass die Verständigung im Steuerverfahren ihre Begründung im Vertrauensschutz findet, ist m. E. die Verbindlichkeit rechtswidriger Einigungen innerhalb jenes Rahmens zu akzeptieren, den die jeweilige Verfahrensordnung auch sonst für rechtswidrige Verwaltungsakte toleriert.

## V. Zusagen über die Behandlung zukünftiger Sachverhalte und ihr rechtsstruktureller Unterschied zur Verständigung

§ 204 AO sieht ausdrücklich eine verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung vor, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist. Die Zusage bezieht sich hierbei auf einen für die Vergangenheit geprüften im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt, dessen Behandlung in der Zukunft fraglich ist. Voraussetzungen, Form und Bindungswirkung der Zusage sind anders als für die Verständigung gesetzlich geregelt. Danach hat die Zusage nach § 204 AO zur entscheidenden Voraussetzung für die Bindungswirkung, dass der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt übereinstimmt (§ 206 Abs. 1 AO). Berücksichtigt man, dass eine Zusage in aller Regel nur dann ergehen wird, wenn sich Finanzbehörde und Steuerpflichtiger über die Rechtsfolge des zu verwirklichenden Sachverhaltes einig sind, hat die Zusage regelmäßig den Charakter einer Verständigung<sup>79</sup>.

Während die im Rahmen einer Außenprüfung ergehende, den Tatbestandsvoraussetzungen des § 204 AO entsprechende Zusage schon nach dem Gesetz Bindungswirkung erzeugt, ist eine solche Bindungswirkung für Auskünfte, die außerhalb dieses Regimes gegeben werden, nur im Ausnahmefall gegeben: Die Rspr. bejaht eine Bindungswirkung unter bestimmten Voraussetzungen gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben dann, wenn die Auskunft vor Verwirklichung des zu beurteilenden Sachverhalts eingeholt wird, sie ursächlich für die Sachverhaltsverwirklichung gewesen ist, der Steuerpflichtige den

78 So im Ergebnis Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 369 ff.

79 Vgl. auch Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 65.

Sachverhalt vor Erteilung der Auskunft vollständig und richtig darstellt, auf die Richtigkeit der Auskunft vertraut hat und im Vertrauen auf die Auskunft wirtschaftlich disponiert hat<sup>80</sup>. In diesen Fällen wird die Auskunft zu einer allgemein verbindlichen Zusage. Wie für die Zusage gilt, dass die Auskunft Ausdrucksdruck eines in vielen Fällen konsensualen Zusammenwirkens zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen ist.

Die Zusage über künftige Sachverhalte und die Verständigung weisen somit zum Teil Parallelen auf, unterscheiden sich aber doch wesentlich: Während die Verständigung im Kern eine verbindliche Einigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem zur Herstellung von Rechtsfrieden beinhaltet, bindet sich bei der Zusage die Behörde bloß einseitig<sup>81</sup>. Die Zusage bewirkt keine rechtsfriedenssichernde Bindung des Steuerpflichtigen, für ihn ist die Zusage bloße Option. Die Bindungswirkung der Zusage resultiert somit nicht bereits aus der Einigung, sondern – folgt man der Rspr. – erst aus der im Vertrauen auf die Zusage erfolgten Disposition, während das Schrifttum die Verbindlichkeit aus dem Akt der Zusage selbst folgert<sup>82</sup>. Welchen dogmatischen Standpunkt man auch bezieht, wird deutlich, dass angesichts der Zukunftsorientierung der Zusage der Disposition ein für die Bindungswirkung ungleich bedeutsamerer Stellenwert zukommt als für die Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte. Dies lässt sich auch aus § 207 Abs. 2 AO ersehen, wonach die Finanzbehörde berechtigt ist, die Zusage für die Zukunft zu ändern oder aufzuheben und zwar unabhängig davon, ob sie rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Hierbei sind das Vertrauensinteresse des Steuerpflichtigen und das Änderungsinteresse der Finanzbehörde gegeneinander abzuwägen<sup>83</sup>. Das Vertrauensinteresse streitet vor allem dann für die Bindung, wenn der betreffende Sachverhalt im Vertrauen auf die Zusage bereits verwirklicht ist. Die Bindung kann in diesem Fall für die Finanzbehörde wohl selbst dann bestehen, wenn der Inhalt der Zusage objektiv betrachtet rechtswidrig ist<sup>84</sup>.

80 BFH 9. 8. 1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990; 27. 7. 1988 – I R 68/84, BStBl. II 1989, 57; 11. 12. 1987 – III R 168/86, BStBl. II 1988, 232; 19. 11. 1985 – VIII R 25/85, BStBl. II 1986, 520.

81 Zum Rechtsgrund der Bindungswirkung besteht wiederum erheblicher Dissens zwischen der Rspr., die die Verbindlichkeit aus Treu und Glauben ableitet (vgl. z. B. BFH 13. 12. 1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274, 276), und der Lehre, die überwiegend in der Zusage einen verbindlichen Verwaltungsakt (vgl. bereits *Tipke*, *StuW* 1962, 697, 705) oder eine eigenständige Rechtsform erkennt (*Seer*, in: *Tipke/Kruse*, a. a. O. [Fn. 6], vor § 204 Tz. 13).

82 Vgl. *Fiedler*, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen, Heidelberg 1977, 238; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 465; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 713 ff.

83 *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fn. 6), § 207 Tz. 9; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 695 ff.

84 Vgl. auch *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung Kommentar, § 207 Anm. 2.

## VI. Sonderfragen in der Praxis zur Verständigung über bereits verwirklichte Sachverhalte

### 1. Zur Einbeziehung rechtswidriger Ergebnisse in die Verständigung über den Steueranspruch

Bei laufend veranlagten Abschnittssteuern fließen im Rahmen von Betriebsprüfungsverfahren regelmäßig eine Vielzahl von Sachverhalten und rechtlichen Beurteilungen in eine Einigung ein. Mit der Größe des Pakets im Verständigungsprozess kann es durchaus auch in Einzelfragen zu Zugeständnissen kommen, für die isoliert betrachtet kein Einigungsspielraum besteht. Nicht selten setzt man sich etwa im Rahmen von Verständigungen über Zweifelsfragen, die sich den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen müssten<sup>85</sup>, hinweg oder sieht die Behörde von dem an sich nach dem Gesetz geforderten Beweismaß ab oder weicht ohne Begründung von einer gefestigten Rechtsprechung ab.

Folgt man der h. A., ist in solchen Fällen die Bindungswirkung derartiger Verständigungspakete zweifelhaft: Verlangt man für die Bindungswirkung der Verständigung, dass für jeden einzelnen Punkt die Verständigung für sich isoliert betrachtet zulässig sein muss<sup>86</sup>, ist es wohl um die Bindungswirkung der Einigung schlecht bestellt. Stellt man nämlich auf den einzelnen Vertragspunkt ab, ist die Verbindlichkeit der Gesamteinigung zu verneinen, wenn ein Punkt unverbindlich bleibt. Denn im Ergebnis soll die Verbindlichkeit für das Gesamtpaket eintreten.

Fraglich ist, ob es zulässig ist, auf das Gesamtergebnis der Einigung abzustellen. Eine Bindung könnte bei einer solchen Sichtweise trotz Einbeziehung unzutreffender Ergebnisse in Betracht kommen, wenn zumindest das Gesamtergebnis gesetzmäßig begründet werden kann.

Betreffen die einzelnen Punkte der Einigung denselben Steueranspruch, ist m. E. zu beachten, dass für die einzelnen offenen Punkte im Regelfall konträre Standpunkte eingenommen werden können, für die aus einer objektivierten Sicht zwar Ungewissheit besteht, aber doch Wahrscheinlichkeitsabschätzungen möglich erscheinen. In solchen Fällen kann nun ein Prozess des „gegenseitigen Nachgebens“ stattfinden, der an sich nicht Voraussetzung für die Bindungswirkung der Verständigung ist<sup>87</sup>, aber der Ermittlung jener Höhe des Steueranspruchs dienlich sein kann, für die die größte Wahrscheinlichkeit spricht. Das im Rahmen einer Verständigung solcher Art ermittelte Ergebnis erlangt jedenfalls dann Verbindlichkeit, wenn in jedem einzelnen Punkt die Verständigung zulässig erscheint. Werden nun offensichtlich Punkte einbezogen, für die kein Raum für eine Verständigung besteht, ist m. E. fraglich, ob dieser Umstand

85 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 298.

86 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 392, verlangt darüber hinaus, dass selbst das Ergebnis je Punkt innerhalb des Konkretisierungsspielraumes liegen muss.

87 Vgl. oben vor Fn. 68.

allein die Unverbindlichkeit der gesamten Verständigung bedingt, wenn die Höhe des verglichenen Anspruchs im Ergebnis gesetzmäßig begründet werden kann. Immerhin scheint es nicht ausgeschlossen, dass zwecks Erzielung des „wahrscheinlichsten“ Ergebnisses in letzter Konsequenz der Abtausch mit an sich unzweifelhaften Positionen dann zulässig ist, wenn die Beschränkung der Einigung auf zweifelhafte Positionen zu einem Ergebnis führt, für das eine geringere Wahrscheinlichkeit spricht. In solchen Fällen scheint es geboten, einen Anspruch auf Zuhaltung eines verständigten Ergebnisses auch dann zu bejahen, wenn unzulässige Inhalte in den Vergleich einfließen, das Gesamtergebnis des Vergleichs bezogen auf den strittigen Steueranspruch aber nach Art einer Wahrscheinlichkeitsabschätzung gesetzmäßig erscheint. Jede andere Betrachtung würde auch letztlich dem Rechtsinstitut der Verständigung in vielen Fällen jede praktische Relevanz entziehen.

## 2. Steuerübergreifende Verständigungen

Im Rahmen von Betriebsprüfungsverfahren kommt es aber nicht nur zu einem Ausgleich zwischen mehreren Punkten, die ein und denselben Steueranspruch betreffen, sondern es kommt nicht selten zu Einigungen, die sich im Paket auf Sach- und Rechtsfragen unterschiedlicher Besteuerungsperioden und auf verschiedene Steuern beziehen.

Hier stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit derartiger steuerübergreifender Einigungen: Die h. L. vertritt hierzu, dass nach dem Koppelungsverbot<sup>88</sup> Leistung und Gegenleistung in einem sachlichen Zusammenhang stehen müssen, andernfalls die Einigung a priori nichtig erscheint. Der sachliche Zusammenhang wird hierbei regelmäßig aus einer Zweckanalyse des jeweiligen Fachgesetzes abgeleitet<sup>89</sup>. Dies lässt eine steuerübergreifende Verständigung schon im Ansatz unzulässig erscheinen<sup>90</sup>.

Einigungen sind aber m. E. nicht schon deshalb, weil sie steuerübergreifend erfolgen, unverbindlich. Gemessen am Vertrauensschutzprinzip kann es m. E. zunächst keinen Unterschied machen, ob es zum Abschluss mehrerer einzelner steuerbezogener Verständigungen oder einer einzigen übergreifenden Einigung kommt. Die steuerübergreifende Verständigung lässt sich als Zusammenfassung von Teilverständigungen begreifen, die sich auf jeweils einen Steueranspruch beziehen. Dabei besteht die Besonderheit, dass das Paket insgesamt Bindungswirkung entfalten soll. Sollte sich für einen Teil der Verständigung erweisen, dass sie unzulässig und damit unwirksam ist, ist die Verbindlichkeit des steuerübergreifenden Pakets zu verneinen. Ein steuerübergreifender Ausgleich zwi-

88 Dieser Grundsatz des Verbots der sachwidrigen Koppelung beansprucht für das gesamte öffentliche Recht Geltung, vgl. BVerwGE 67, 177, 182; *Bonk*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Kommentar*, § 56 Rn. 4.

89 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 280.

90 Vgl. auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 391.

schen unterschiedlichen Steueransprüchen kann somit nicht begründet werden. Entfallen aber alle Teilverständigungen Bindungswirkung, ist auch die „steuerübergreifende“ Verständigung m. E. verbindlich.

### 3. Die Einigung im Strafverfahren

Hier sind zwei Fragestellungen auseinander zuhalten: Zum einen ist fraglich, welche Wirkungen eine Verständigung im Abgabenverfahren für das folgende Strafverfahren hat und zum anderen stellt sich die Frage nach der Bedeutung der Verständigung im Strafverfahren selbst. Die Verständigung im Abgabenverfahren darf nach h. A. nicht als Geständnis für das Strafverfahren gewertet werden<sup>91</sup>. Aus der Verständigung resultieren somit keine nachteiligen Folgen für das Strafverfahren. Es dürfte auch nicht zulässig sein, die Verständigung als Indiz für eine Straftat zu werten<sup>92</sup>. Erfolgt die Verständigung im Abgabenverfahren in Form eines Geständnisses, ist dieses für das Strafverfahren nicht bindend, sondern wegen der grundsätzlichen Trennung beider Verfahren bedarf es im Strafverfahren nach dem Amtsaufklärungsgrundsatz weiterer Ermittlungen<sup>93</sup>.

Eine andere Frage betrifft die Zulässigkeit der Verständigung im Strafverfahren selbst: Das BVerfG<sup>94</sup> geht davon aus, dass Absprachen im Strafverfahren grundsätzlich zulässig sind, solange die Mindeststandards eines rechtsstaatlichen Verfahrens gewährleistet sind und die maßgeblichen strafrechtlichen Vorschriften und Leitlinien unter Beachtung des Rechts auf ein faires rechtsstaatliches Verfahren und ohne Verstoß gegen das allgemeine Willkürverbot ausgelegt und angewendet werden. Anknüpfend an den Beschluss des BVerfG hat der 4. Senat des Bundesgerichtshofs hierzu in seinem Grundsatzurteil vom 28. 8. 1997<sup>95</sup> mehrere Grundsätze aufgestellt: Unter anderem darf der Angeklagte nicht zu einem Geständnis gedrängt werden und das Gericht darf keine verbindliche Zusage der Höhe der zu verhängenden Strafe machen. Unzulässig ist ein Rechtsmittelverzicht als Gegenleistung. Auch eine Verständigung über den Schuldspruch ist ausgeschlossen. Die Verständigung muss in einer öffentlichen Hauptverhandlung erfolgen und das Ergebnis der Verständigung muss in das Protokoll aufgenommen werden. Verständigungen, welche die Abgabe eines Geständnisses seitens des Angeklagten gegen Zusage einer Strafmilderung zum Inhalt haben, sind danach aber nicht von vornherein unzulässig. Unbedenklich ist nach dieser Rspr. ferner, wenn für die Ablegung eines Geständnisses eine Verständigung hinsichtlich einer Strafobergrenze erfolgt. Triebfeder für die Ab-

91 *Streck*, *StuW* 1993, 369; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung in Steuerverfahren und Steuerstrafsachen*, Köln 1992, 66 ff.

92 *Dannecker*, *Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerverfahren*, in *Leitner*, *Finanzstrafrecht* 2002, 63.

93 *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, Kommentar, § 396 AO Rn. 31.

94 BVerfG v. 27. 1. 1987 – 2 BvR 1133/86, *NJW* 1987, 2662 f.

95 BGH v. 28. 8. 1997 – 4 StR 240/97, *BGHSt* 43, 195 ff.



sprache im Strafrecht ist somit die Honorierung eines Geständnisses durch mildere Bestrafung<sup>96</sup>.

#### 4. Die kooperative Gesamtbereinigung im Rahmen des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens

Nicht selten besteht in der Praxis das Bedürfnis, eine Verständigung im Abgabenverfahren und eine Einigung im Steuerstrafverfahren miteinander zu verknüpfen. Solche Konstellationen können insbesondere in Fällen auftreten, in denen mangels Aufklärbarkeit der Besteuerungsgrundlagen eine Schätzung vorzunehmen ist. Aus der Sicht des Abgabepflichtigen stellt sich die Situation in solchen Fällen oft wie folgt dar: Wirkt er im Abgabenverfahren nicht mit, wird das Besteuerungsverfahren mit einer hohen Schätzung abgeschlossen, das Strafverfahren dagegen möglicherweise nach dem Grundsatz in dubio pro reo mit einem Freispruch beendet<sup>97</sup>. Wirkt er hingegen im Abgabenverfahren mit, setzt er sich möglicherweise der Gefahr strafrechtlicher Verfolgung aus. In solchen Fällen wird der Abgabepflichtige regelmäßig danach trachten, eine Gesamtbereinigung der abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Konsequenzen herbeizuführen. Hierbei zielt der Abgabepflichtige auf Verhinderung einer exzessiven Besteuerung, indem er ein Geständnis anbietet, das zwar durchaus den Nachweis einer Steuerhinterziehung bewirken kann, aber möglicherweise dazu führt, dass von einem Strafverfahren gänzlich abgesehen oder ein bereits laufendes Strafverfahren eingestellt wird<sup>98</sup>.

Die Grenzen solcher Verständigungen sind jedoch zu beachten: Unzulässig ist es zunächst, das Strafverfahren als Drohmittel zu verwenden, um im Abgabenverfahren eine Zustimmung zu einer Verständigung über ein Schätzungsergebnis zu erzwingen. In diesen Fällen liegt nach Rspr. und Lehre ein Verstoß gegen das sogenannte Koppelungsverbot vor<sup>99</sup>. Die Zustimmung zu einer Schätzung kann nicht für die Frage der Durchführung eines Strafverfahrens entscheidend sein. Tatsächliche Verständigungen, die auf dieser Grundlage getroffen werden, sind entweder unwirksam oder zumindest anfechtbar<sup>100</sup>. Wird kein unzulässiger Druck ausgeübt, um unhaltbare Steueransprüche durchzusetzen, ist die Ge-

96 *Dannecker*, Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren, in: *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 67; *Seer*, Konsensuale Paketlösung im Steuerstrafverfahren, in: *FS Kohlmann*, Köln 2003, 540 ff.

97 *Dannecker*, Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren, in: *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 68 f.

98 Vgl. *Dannecker*, Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren, in: *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 67 ff.; *Seer*, Konsensuale Paketlösung im Steuerstrafverfahren, a. a. O. (Fn. 96), 535 ff. (543 ff.).

99 Zum Koppelungsverbot vgl. bereits oben Fn. 88.

100 *Dannecker*, Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren, in: *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 71.

sambereinigung jedoch wirksam<sup>101</sup>. Die kooperative Gesamtbereinigung durch Koppelung strafrechtlicher und abgabenrechtlicher Fragen erscheint damit nicht von vornherein unzulässig. Zu beachten ist aber, dass es mit verfassungsrechtlichen und strafrechtlichen Prinzipien wohl nicht ohne weiteres vereinbar sein dürfte, wenn eine Absprache erfolgt, bei der eine erhöhte Steuerfestsetzung gegen Einstellung des Strafverfahrens erfolgt, ohne dass die Strafwürdigkeit der Tat selbst von den zuständigen Stellen beurteilt worden wäre<sup>102</sup>. Eine rechtsstaatlich anzuerkennende Gesamtbereinigung setzt vielmehr die Einhaltung der abgabenverfahrensrechtlichen und strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze voraus. Der Grat für die rechtsstaatlich zulässige Gesamtbereinigung scheint damit im Ergebnis aber sehr schmal und dürfte offensichtlich in der Praxis nicht immer beachtet werden<sup>103</sup>.

## VII. Zusammenfassung

1. Eine Verständigung ist nach allgemeinem Sprachgebrauch eine Einigung über strittige Punkte. Einigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem sind in der täglichen Rechtsanwendungspraxis nicht wegzudenken. Eine Schlussbesprechung im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens führt regelmäßig zu einem Verständigungspaket, in dem strittige Sachverhalte, strittige Rechtsfragen bis hin zu steuerstrafrechtlichen Aspekten umschlossen sein können und nicht selten auch über zukünftige Handhabungen von Sach- und Rechtsfragen Einigungen erzielt werden. Stellt man die Frage nach den Rechtswirkungen derartiger Einigungen, interessiert auch, ob und inwieweit die Finanzbehörde an den Inhalt der Einigung gebunden ist. Aus Sicht des Steuerpflichtigen geht es um die Frage, inwieweit der Inhalt der Einigung mit Entscheidungssicherheit i. S. e. Rechtssicherheit verbunden ist. Damit wird die Frage releviert, ob Bindung an eine inhaltlich rechtswidrige Verständigung besteht, weil der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Verständigung vertraut hat.
2. Die Rspr. des BFH bejaht die Verbindlichkeit von Verständigungen in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung (sogenannte tatsächliche Verständigung). Eine Verständigung zur Klärung einer zweifelhaften Rechtslage verstößt nach der Rspr. gegen das Gesetzmäßigkeitsprinzip und die Rechtsanwendungsgleichheit und ist daher grundsätzlich nicht zulässig, wird allerdings in Ausnahmefällen (z. B. Ungewissheiten über die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder die Angemessenheit von Leistungsbeziehungen) anerkannt. Die Verständigung bedarf nach der Rspr. keiner besonderen

101 BFH 28. 10. 1998 – X R 93/95, HFR 1999, 388.

102 Sog. Ablasshandel, vgl. dazu ausführlich Seer, Konsensuale Paketlösungen im Strafverfahren, a. a. O. (Fn. 96), 549 f.

103 Vgl. nochmals Seer, Konsensuale Paketlösungen im Strafverfahren, a. a. O. (Fn. 96), 550 ff.

Form, die Verbindlichkeit setzt allerdings voraus, dass ein befugter Amtsträger bei der Einigung anwesend ist. Die Bindungswirkung wird von der Rspr. zum Teil aus der Einigung selbst, in den meisten Urteilen aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet. Die Lehre erkennt demgegenüber die Verständigung als öffentlich-rechtlichen Vertrag. Die Beschränkung der Zulässigkeit der Verständigung auf Sachverhaltsfragen wird von der Lehre kritisiert, insgesamt besteht aber keine Einigkeit darüber, wie weit Verständigungen über Rechtsfragen zulässig sind. Für die Verbindlichkeit der Verständigung postuliert die Lehre nach dem Grundsatz der Formenakzessorietät Schriftlichkeit. Überwiegend abgelehnt wird, die Wirksamkeit einer Verständigung an die Anwesenheit des befugten Amtsträgers zu binden.

3. Ein erheblicher Dissens besteht zwischen Lehre und Rspr., was die Bindungswirkung von Verständigungsinhalten betrifft, die objektiv betrachtet rechtswidrig erscheinen. Während die Rspr. des BFH eine Bindung erst dann verneint, wenn die Einigung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt, vertritt ein namhafter Teil der Lehre, dass eine Bindung nur dann besteht, wenn der Inhalt der Einigung objektiv betrachtet dem Gesetz entspricht.
4. Die Diskussion steht demgegenüber in Österreich erst am Anfang. Grundtenor der herrschenden Auffassung ist, dass die Steuerschuld mit Verwirklichung des maßgebenden Tatbestandes entsteht und daher Einigungen im Bereich der Sachverhaltsermittlung, der Beweiswürdigung und auch der Rechtsauslegung unzulässig sind. Demgegenüber leitet *Ruppe* in einer jüngst erschienenen Arbeit aus dem Institut des antizipierten Rechtsmittelverzichtes (§ 255 BAO) ab, dass dem Gesetzgeber der BAO die Rechtsfigur der tatsächlichen Verständigung keineswegs fremd sein kann und gelangt dabei zum Ergebnis, dass einer Rechtsfigur, wie sie der BFH in der tatsächlichen Verständigung erkannt hat, auch aus österreichischer verfassungs- und verfahrensrechtlicher Sicht keine Legalitätsbedenken entgegenstehen.
5. Die Zulässigkeit von Vereinbarungen lässt sich aus Vorschriften der Abgabenordnung erschließen, in denen stillschweigend vom Vorliegen derartiger Vereinbarungen ausgegangen wird. Anhaltspunkte in diese Richtung bieten § 354 AO, § 364 a AO und § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Die Zulässigkeit von Verständigungen im Bereich der Sachverhaltsermittlung ergibt sich dann, wenn nach den gesetzlichen Beweismaßregeln ein zulässiger Konkretisierungsspielraum entsteht, der mehrere Alternativen gleich wahrscheinlich erscheinen lässt. Dogmatisch begründet wird die Zulässigkeit der Einigung in diesen Fällen mit dem Argument, dass die Sachverhaltsermittlung in die gemeinsame Verantwortung von Finanzbehörde und Steuerpflichtigem übertragen ist (Kooperationsmaxime).
6. Die Zulässigkeit von Verständigungen über Rechtsfragen ist grundsätzlich zu bejahen. Anerkennt man eine Einigung über den Sachverhalt, akzeptiert

man im Grunde auch eine Einigung über den rechtlichen Rahmen. Die verfahrensrechtliche Kooperationsmaxime beansprucht Geltung auch für den rechtlichen Rahmen, zumal die Offenlegung durch den Steuerpflichtigen die Kenntnis der relevanten Tatbestände und Rechtsfolgen voraussetzt. Für die Zulässigkeit sprechen ferner § 364 a AO und § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Der Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Der Umstand der besonderen Behandlung verletzt die Rechtsanwendungsgleichheit nicht, solange das Instrument der Einigung a priori für alle Steuerpflichtigen offen steht. Das jeweils erzielte besondere Ergebnis verletzt die Rechtsanwendungsgleichheit nicht, wenn das Ergebnis gerade aus einer eingehenden Prüfung eines nicht ohne weiteres standardisierbaren Einzelfalles resultiert.

7. Die Ableitung der Bindungswirkung aus dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben ist zweifelhaft. Einigt sich die Abgabenbehörde mit dem Steuerpflichtigen hinsichtlich eines bereits verwirklichten Sachverhaltes und weicht sie in der Folge vom Inhalt der Einigung ab, steht dem Steuerpflichtigen jener Rechtsschutz wieder offen, auf den er zunächst verzichtet hat. Allerdings ist es für anstehende wirtschaftliche Dispositionen nicht unerheblich zu wissen, ob und in welcher Höhe Steuernachforderungen für bereits verwirklichte Sachverhalte anfallen werden.
8. Die Figur des öffentlich-rechtlichen Vertrages vermag die Reichweite der Bindung einer Einigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem nicht zu erklären. Die Verwendung des Terminus „Vertrag“ suggeriert zunächst eine Verbindlichkeit, die aber erst dann eintreten soll, wenn eine Reihe von Bedingungen erfüllt ist, die nicht nur dem Vertragsrecht, sondern allgemeinen Rechtsgrundsätzen zu entnehmen ist. In letzter Konsequenz bedarf es stets einer Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit, die für Bindung streiten, auf der einen Seite und dem Legalitätsprinzip und der Rechtsanwendungsgleichheit auf der anderen Seite.
9. Bei der Abwägung ist zu beachten, dass Vertrauensschutz und Rechtssicherheit die Bestandskraft auch rechtswidriger Steuerverwaltungsakte begründen und insoweit den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und das Prinzip der Rechtsanwendungsgleichheit zurückdrängen. Dies lässt es vertretbar erscheinen, eine Bindung an Einigungen innerhalb jenes Rahmens anzunehmen, innerhalb dessen ein die rechtswidrige Einigung übernehmender (und damit rechtswidriger) Verwaltungsakt nicht korrigiert werden kann. Dies entspricht in einer Differentialbetrachtung jenem Fall, in dem der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Einigung ergeht.
10. Die Zusage (§ 204 AO) hat den Charakter einer Verständigung, da sie in aller Regel nur dann ergeht, wenn Finanzbehörde und Steuerpflichtiger über die Rechtsfolge des zu verwirklichenden Sachverhaltes einig sind. Die Bindungswirkung der Zusage resultiert allerdings nicht aus der Einigung

gung, sondern aus ihrer Zukunftsbezogenheit. § 207 Abs. 2 AO berechtigt daher auch die Finanzbehörde, die Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufzuheben oder zu ändern. Hierbei ist das Vertrauensinteresse des Steuerpflichtigen mit dem Änderungsinteresse der Behörde abzuwägen.

11. Setzt sich eine Verständigung aus mehreren Punkten zusammen, ist für Frage der Bindung zu entscheiden, ob auf den einzelnen Vertragspunkt oder das Ergebnis der Einigung abzustellen ist. Soweit die Vertragspunkte in denselben Steueranspruch münden, ist auf das Ergebnis für diesen Steueranspruch insgesamt abzustellen. Steuerübergreifende Einigungen verlieren demgegenüber ihre Wirksamkeit, wenn ein Teil der Verständigung unwirksam ist.

### VIII. Schlussbemerkung

Die Rechtsprechung beschränkt den Anwendungsbereich für Verständigungen auf Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung. Damit hat sie das an sich bestehende Tor für Einigungen erst einen kleinen Spalt geöffnet. Freilich besteht die Sorge, dass ein Öffnen des Tores die rechtsstaatliche Einigung zum sprichwörtlichen Kuhhandel verkommen lässt, womit dem Rechtsstaat in der Tat kein guter Dienst erwiesen wäre. Auf der anderen Seite darf man aber nicht übersehen, dass bei zunehmender Komplexität der Sachverhalte und exponentiell zunehmender Unsicherheit in der Rechtsauslegung ein enormer Bedarf in der Rechtsanwendungspraxis nach einem Instrument besteht, das in dem immer schneller werdenden Wirtschaftsleben möglichst frühzeitige Rechtssicherheit gibt. Dogmatisch lässt sich hierbei das Tor der Verständigung – wie ich versucht habe zu zeigen – schon auf dem Boden der bestehenden Rechtslage weiter aufstoßen. Woran es heute noch möglicherweise fehlt, ist das Vertrauen in die rechtsstaatliche Redlichkeit der Akteure – hüben wie drüben. Verfahrensbezogene Vorschriften, die eine transparente Kontrolle des Verwaltungshandelns ermöglichen und eine Dokumentation um das Ringen und Gewinnen von rechtsstaatlichen Verständigungen vorsehen, könnten hier Abhilfe schaffen und eine festere Grundlage für einen Vertrauensschutz bieten. Denn zu viele Steuerpflichtige schreiten heute bei Nacht und Nebel durch das Tor der Verständigung.



# Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung

Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger  
Universität Jena

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung – Thema – Einteilung der Untersuchung
  - II. Vertrauensschutz in der Finanzrechtsprechung
    - 1. Die Diskussion im Schrifttum um einen Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung
    - 2. Die Rechtsprechung zum Vertrauensschutz gegenüber der Finanzrechtsprechung
      - a) Bundesverfassungsgericht
      - b) Bundesfinanzhof
    - 3. Aufgabe und Selbstverständnis der Richter: Entscheidungen als Erkenntnisse
    - 4. Praktische Defizite eines Vertrauensschutzes durch Gerichte
      - a) Unsicherheit über Begründetheit und Schutzwürdigkeit eines Vertrauens
      - b) Blockade auch von der Praxis gewünschter Rechtsprechungsänderungen
  - III. Kontinuitätsgewähr
    - 1. Inhalt und Begründung der Kontinuitätsgewähr
      - a) Verstetigung zwischen Rechtslagen
      - b) Begründung
      - c) Steuerrecht: eine kontinuierlich strächtige und -bedürftige Materie
    - d) Finanzrichter als Institution der Verstetigung der Gesetzgebung
  - 2. Der Bundesfinanzhof – der Kontinuität verpflichtet
    - a) Hinweise in der Rechtsprechung
    - b) Wende vom Vertrauensschutz zur Kontinuitätsgewähr
  - 3. Umsetzung einer Kontinuitätsbetrachtung in der Rechtsprechungsentwicklung
    - a) Die Rechtsprechungsänderung und ihr Gewicht
    - b) Formen der Kontinuitätsgewähr durch den Bundesfinanzhof
  - 4. Praktische Vorteile der Kontinuitätsgewähr gegenüber dem Vertrauensschutz durch Gerichte
- IV. Ausblick: Kontinuität als Aufgabe für Richter im freiheitlichen Staat
  - 1. Die Dritte Gewalt: Institution stetigen Rechts
  - 2. Kontinuität: Der „Staat der kleinen Schritte“ – und einer Freiheit, die sich darauf einstellen kann

## I. Einführung – Thema – Einteilung der Untersuchung

Mit dem Gericht sind die Parteien „auf hoher See“, sie können nicht wissen, nur hoffen. Alles ist möglich, jeder Kurswechsel. Der Richter ist der Kapitän, ihm

muss man sich anvertrauen. Muss, darf man ihm auch vertrauen<sup>1</sup>? Ist die Judikative etwa gar die Gewalt des enttäuschten Vertrauens – ein enttäuschender Pouvoir? Oder muss der Richter-Kapitän nicht zumindest Kurs halten – wenigstens im Steuerrecht, wo Gesetzgebungs- und Erlasswellen immer dichter und immer höher werden?

Das Tagungsprogramm kündigt an „Vertrauensschutz in der Finanzrechtsprechung“. Die Frage wird viel und kontrovers diskutiert, sie ist wirklich schwierig, wie *Wolfgang Spindler* kürzlich betont hat<sup>2</sup>, vielleicht ist dies ein wahres Thema diabolicum. Aber dies ist beruhigend, darf man als Vortragender doch dann mit umso größerer Nachsicht rechnen. Wir steigen gemeinsam in einen Fluss, in dem hier so vieles ist – und streben zu einem neuen Ufer.

Aus diesem Grunde wurde der Vorsitzende gebeten, das Thema anzukündigen als „Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung“ – nicht etwa weil hier der Frage des Vertrauensschutzes, unter der ja die Gesamtagung steht, ausgewichen werden sollte. Auf diese soll hier eine vielleicht unerwartete, eine doppelte Antwort gegeben werden.

Zunächst eine negative, im ersten Teil (im Folgenden II): Einen Vertrauensschutz gegenüber der Judikative, ein Vertrauen in eine bestimmte Judikatur, gibt es nicht, auch nicht im Steuerrecht, mag dieses auch einen solchen „Halt aus Verfassungsrecht“ so nötig haben und ihn dem Gesetzgeber gegenüber finden. Es wird sich zeigen: Die Richter können sich selbst gegenüber kein Vertrauen schützen, aus dem Wesen ihrer Aufgabe heraus, und für den Bürger, die Steuerberatung, wäre dies auch ein zweischneidiges Schwert.

Die Gerichte stehen jedoch unter einem anderen Verfassungsprinzip, wie übrigens auch die anderen Staatsgewalten: dem der Rechtskontinuität, einer Rechtssicherheit verbürgenden Stetigkeit der Rechtsprechung. In einem zweiten Teil (im Folgenden III) ist daher im Einzelnen zu zeigen, was Rechtskontinuität bedeutet, dass sich ihr gerade die Finanzrechtsprechung verpflichtet sieht, welche Vorteile Kontinuität aufweist gegenüber einem Schutz des Vertrauens in Judikatur, dass sich gerade im Steuerrecht aus einem Kontinuitätsgrundsatz praktisch günstige Schutzwirkungen für Steuerpflichtige ergeben, die durch Änderungen der Rechtsprechung betroffen sind.

---

1 Zum sprachlichen Zusammenhang von „anvertrauen“ und „vertrauen“ s. *P. Kirchhof*, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung, *DStR* 1989, 263 (265).

2 *Spindler*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, *DStR* 2001, 725 (729).



## II. Vertrauensschutz in der Finanzrechtsprechung?

### 1. Die Diskussion im Schrifttum um einen Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung

Ein Vertrauensschutz gegenüber der Dritten Gewalt wird im Schrifttum des Steuerrechts seit langem und auch neuerdings wieder diskutiert und von einigen nachdrücklich gefordert<sup>3</sup>. Die Begründung ist im Kern stets die gleiche:

Die Rechtsprechung wirkt, für Steuerpflichtige wie Finanzverwaltung, wie ein Gesetz<sup>4</sup>. Dies gilt jedenfalls für die Judikatur des Bundesfinanzhofs, die nunmehr zweihundertbändige Bibel aller Finanzbeamten und Steuerberater. Sie begleitet sie in ihre Prüfungen, all ihre Fortbildung bewegt sich – fast schon ausschließlich – zwischen neuen Richtlinien<sup>5</sup> und neuen Entscheidungen; und bei diesen macht es praktisch kaum mehr einen Unterschied, ob sich „neue Rechtsprechung“ in tragenden Gründen der Entscheidung findet oder in obiter dictis<sup>6</sup>. Der Rechtsanwendende muss „alles können“, will er vor Haftungsansprüchen seiner Mandanten, vor Regress seitens seines Dienstherrn, sicher sein. Diese Rechtsprechung ist sein Gesetz – das Gesetz selbst wird er nur selten mehr aufschlagen. Die Fiktion der Gesetzeskenntnis unterstellt auch die Kenntnis der Judikatur.

Dabei braucht die Praxis nicht die unendliche Geschichte des Richterrechts<sup>7</sup> weiterzuspinnen, und dies soll denn auch hier nicht geschehen. Für Anwälte oder Steuerberater spielt diese dogmatische Grundfrage jedenfalls insoweit keine Rolle, als sie gegenüber dem Obersten Gericht Vertrauensschutz einfordern wollen. Dass die Richter ihr Recht in anderen Formen setzen als Parlamente, dass sie sich stets primär dem Einzelfall verpflichtet sehen<sup>8</sup>, dass sie die Verallgemeinerung ihrer Erkenntnisse der Verwaltung, der Wissenschaft – oder späterer Gesetzgebung überlassen, ändert nichts an der para-normativen Wirkung der Rechtsprechung; und „para“ ist nur mehr ein dogmatisches Feigenblatt. Die

3 Besonders deutlich *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 174 f.; vgl. auch *H. K. Müller*, Zur Bindung des Bundesfinanzhofes an seine Rechtsprechung, *StuW* 1961, 683 (694 ff.); *Sangmeister*, Die Bedeutung der Kontinuität höchstrichterlicher Rechtsprechung, *BB* 1989, 396 (401).

4 Vgl. *Tipke* (Fn. 3), S. 175; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rz. 81.

5 Vgl. *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, Kommentar Loseblatt (Stand Juli 2003), § 4 AO Rz. 85 (größere Rolle als in anderen Rechtsgebieten) sowie *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, S. 1166.

6 Dogmatisch bedeutsam ist diese Unterscheidung aber insbesondere für die Auslegung des § 176 AO, vgl. *BFH v. 11. 10. 1988 – VIII R 419/83*, *BFHE* 155, 298 (304 ff.) = *BStBl. II* 1989, 284; *FG München v. 15. 9. 1992 – 12 K 2754/91*, *EFG* 1993, 302 (303); *FG Baden Württemberg v. 29. 10. 1992 – 6 K 179/88*, *EFG* 1993, 337 (339).

7 S. hierzu für viele *Badura*, Grenzen und Möglichkeiten des Richterrechts, 1973; vgl. auch *F. Müller*, „Richterrecht“, 1986; s. für das Steuerrecht insbesondere *Flume*, Richterrecht im Steuerrecht, *StbJb.* 1964/65, S. 55.

8 Grundlegend hierzu *Larenz*, Methodenlehre, 6. Aufl. 1983, S. 412.

Richter des Bundesfinanzhofs sind die ständigen und die praktisch wichtigsten Gesetzgeber des Steuerrechts. Wenn sie nicht seine kleinen Solone sind – sie sind sein Areopag.

Daran ändern die Nichtanwendungserlasse wenig, und so soll auch auf diese – rechtsstaatlich mehr als nur bedenkliche<sup>9</sup> – Praxis hier nicht näher eingegangen werden. Dass die allermeisten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs von der Verwaltung eben doch „mit Punkt und Komma umgesetzt“ werden, beweist gerade die normgleiche Wirkung der Judikatur – nur dass sich die Zweite Gewalt noch etwas wie eine Überprüfungs-kompetenz vorbehalten möchte. Europarechtlich gesprochen: Der *effet utile*<sup>10</sup> der Entscheidungen bleibt dennoch, der weiter drohenden Reservegewalt der Richter wird sich eines Tages die widerspenstige Staatsgewalt schon beugen.

Wenn aber Gesetzesparagraf und Richterdictum selbst für die feine Brille des Rechtsanwenders fast schon in eins verschwimmen – in einen „Rechtszustand kraft Rechtsanwendung“ im Sinne *Werner Flumes*<sup>11</sup> –, warum darf dann gegenüber den Senaten des Bundesfinanzhofs nicht Vertrauensschutz verlangt werden, wie vom Gesetz-, Verordnungs-, Richtliniengeber? Warum nicht wenigstens im Steuerrecht, das jede Vorlesung den Studierenden als Paradebeispiel für „geltendes Richterrecht“ vorträgt, bei dem jedes Prüfungsamt aus ihm seine schwierigen Weisheiten gewinnt<sup>12</sup>?

Das Bundesverfassungsgericht hat von den Anfängen seiner Judikatur an eine Dogmatik des Gesetzesvertrauens begründet<sup>13</sup> und diese, begleitet von vielen Äußerungen des Schrifttums<sup>14</sup>, immer weiter verfeinert. Im Mittelpunkt steht

9 Ausführlich dazu *W. Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung. Zur „normgleichen Präjudizienwirkung“ höchstrichterlicher Urteile, 1980; vgl. auch *Lang*, Reaktion der Finanzverwaltung auf missliebige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, *StuW* 1992, 14.

10 Vgl. z. B. EuGH v. 6. 10. 1970 – Rs. 9/70, *Slg.* 1970, 825; EuGH v. 4. 12. 1974 – Rs. 41/74, *Slg.* 1974, 1337 Rn. 12 (van Duyn); EuGH v. 8. 4. 1976 – Rs. 48/75, *Slg.* 1976, 497; EuGH v. 1. 2. 1977 – Rs. 51/76, *Slg.* 1977, 113, Rn. 20, 29 (Niederlandse Ondernemingen); EuGH v. 20. 9. 1988 – Rs. 31/87, *Slg.* 1988, 4635, Rn. 11 (Beentjes); EuGH v. 20. 9. 1988 – Rs. 190/87, *Slg.* 1988, 4689, Rn. 27 (Borken/Morrmann); aus der Literatur z. B. *Wegener*, in: *Callies/Ruffert*, Kommentar zum EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. 2002, Art. 220 EGV Rz. 14.

11 *Flume*, *Steuerrechtsprechung und Steuerrecht*, *StbJb.* 1985/86, S. 277 (303).

12 *Flume* (Fn. 7), S. 55.

13 Vgl. bereits BVerfG v. 30. 4. 1952 – 1 BvR 14/52 u. a., BVerfGE 1, 264 (280); BVerfG v. 24. 4. 1953 – 1 BvR 102/51, BVerfGE 2, 237 (265) sowie insbesondere BVerfGE v. 31. 5. 1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139 (145 f.).

14 S. aus neuerer Zeit insbesondere *Vogel*, *Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht*, *JZ* 1988, 833; *Maurer*, *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 3, 2. Aufl. 1996, § 60 Rz. 10 ff.; *Pieroth*, *Die neue Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes*, *JZ* 1990, 279; *Muckel*, *Kriterien verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen*, 1989; *Vogel*,

die bekannte Rückwirkungslehre mit ihrer Unterscheidung zwischen echter und unechter Retroaktivität und ihren Abwägungsgeboten<sup>15</sup>.

Ähnlich argumentiert der Österreichische Verfassungsgerichtshof: Eine echte Rückwirkung sei nur ausnahmsweise zulässig, etwa wenn sie dazu dienen soll, eine Verfassungswidrigkeit zu beseitigen oder Ankündigungseffekte zu vermeiden. Veränderungen der Rechtslage für die Zukunft seien dagegen in der Regel unbedenklich<sup>16</sup>.

Warum sollte nun all dies nicht – man könnte fast schon sagen: einfach – auf die Rechtsprechung übertragen werden? Unter dem Stichwort „Rückwirkung der Rechtsprechungsänderungen“ ist dies seit längerem ein Thema.

Doch eine etwaige Vertrauensproblematik für den Bereich der Judikative reicht noch weiter: Sie tritt auch dort auf, wo der Bundesfinanzhof bisher noch nicht gesprochen hatte, wo er sich nun aber äußert, und zwar abweichend von einer bisher allgemein geübten Verwaltungsauffassung<sup>17</sup>. Hierzu gibt es ja sogar die als „Vertrauensschutz“ bezeichnete Regelung des § 176 Absatz 2 AO, die allerdings nur einen speziellen Sachverhalt erfasst<sup>18</sup>.

Hier würde sich als Lösung aufdrängen: Die Rechtsprechung muss durch Verhalten der Betroffenen begründetes, nach Abwägung privater und öffentlicher Belange schutzwürdiges Vertrauen von Steuerpflichtigen ebenso achten wie der Gesetzgeber. Dafür könnte sogar ein Erst-recht-Schluss sprechen: Wenn schon das Gesetz unter diesem Verfassungsgebot steht – gilt dies nicht a fortiori für den gesetzgebundenen Richter<sup>19</sup>?

## 2. Die Rechtsprechung zum Vertrauensschutz gegenüber der Finanzrechtsprechung

Doch die Richter sehen dies so einfach nicht – sie sehen es anders, vor allem beim Bundesverfassungsgericht und beim Bundesfinanzhof.

---

Rückwirkung: eine festgefahrene Diskussion. Ein Versuch, die Blockade zu lösen, in: Kästner u. a. (Hrsg.), Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag, 1999, S. 875 (876 ff.); P. Kirchhof, Rückwirkung von Steuergesetzen, *StuW* 2000, 221.

15 S. dazu stellvertretend für viele Lang (Fn. 4), § 4 Rz. 172 ff.

16 Grundlegend VfSlg. 12.186/1989; s. auch VfSlg. 12.322/1990 und VfSlg. 13.461/1993; gute Zusammenfassung bei Ruppe, Das Abgabenrecht in der österreichischen Rechtsprechung, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, 2000, S. 207.

17 GmS OGB v. 19. 10. 1971 – 3/70, BStBl. II 1972, 603.

18 Vgl. dazu die Kommentierungen von v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar Loseblatt (Stand Juli 2003), § 176 AO Rz. 210 ff. sowie von Kruse/Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar Loseblatt (Stand August 2003), § 176 AO Tz. 20 ff.

19 So Medicus, Über die Rückwirkung von Rechtsprechung, *NJW* 1995, 2577 (2582).

### a) Bundesverfassungsgericht

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in zwei Entscheidungen näher mit der Frage eines verfassungsgeschützten Vertrauens gegenüber der Gerichtsbarkeit befasst:

Vor vierzig Jahren hatte der Bundesfinanzhof seine Rechtsauffassung zur Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen geändert<sup>20</sup>. Das Verfassungsgericht sah darin keine Vertrauensverletzung<sup>21</sup>. Es erkannte zwar an, dass dieser Wandel der Rechtsprechung einer gesetzlichen Änderung gleichkomme. Doch der dem Gesetzgeber gegenüber geltende Vertrauensschutz könne „nicht ohne weiteres“ auf Entscheidungen der Gerichte übertragen werden. Dies würde (nämlich) dazu führen, dass die Gerichte an eine einmal feststehende Rechtsprechung gebunden wären, auch wenn sich diese – im Licht geläuterter Erkenntnis oder angesichts des Wandels der sozialen, politischen oder wirtschaftlichen Verhältnisse – als nicht haltbar erweise.

Zu Beginn der Achtzigerjahre war über eine Vertrauensproblematik zu entscheiden, die sich daraus ergab, dass das Bundesverwaltungsgericht seine Judikatur zur Erteilung von Vertriebenenausweisen verschärfte<sup>22</sup>. Hier sprach nun das Bundesverfassungsgericht von der möglichen „Rückwirkung einer geänderten Rechtslage nicht durch Gesetz, sondern durch die Rechtsprechung“<sup>23</sup>.

Wörtlich wird hier die eben erwähnte These wiederholt, Grundsätze des Vertrauensschutzes könnten „nicht ohne weiteres“ gegenüber der Judikative angewendet werden<sup>24</sup>. Die Gerichte dürften also „grundsätzlich“ nach den neuen Kriterien beurteilen. Die neue, höchstrichterliche Rechtsprechung stelle die „wirkliche Rechtslage“ dar. Die Verwaltung dürfe aber der früheren Judikatur entsprechende Rechtsakte nur unter Wahrung begründeten Vertrauens widerrufen, wie dies die Verwaltungsverfahrensgesetze regelten. An diese gesetzlichen Vorgaben und die „allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Grundsätze“ sei auch der Richter gebunden<sup>25</sup>.

Die Entscheidungen zeigen zwar eine gewisse Unsicherheit in Formulierungen wie „*nicht ohne weiteres*“ und „*grundsätzlich*“ – doch das Fazit ist klar: Der Richter ist durch Vertrauensschutz nicht gehindert, zu besserer Erkenntnis einer von Anfang an bestehenden, eben der „richtigen“, der „wirklichen“ Rechtslage zu gelangen. Er hat allerdings hinzunehmen, dass die Verwaltung ihrerseits durch einfache Gesetze oder allgemeine gesetzliche Grundsätze zur Gewährung von Vertrauensschutz verpflichtet ist. Nicht der Richter hat Vertrauen zu

20 Vgl. z. B. BFH v. 26. 6. 1962 – I 188/61 S, BFHE 75, 366 = BStBl. III 1962, 399 und BFH v. 18. 12. 1962 – I 158/61 U, BFHE 76, 279 = BStBl. III 1963, 99.

21 BVerfG v. 11. 11. 1964 – 1 BvR 488/62 u. a., BVerfGE 18, 224 (240f.).

22 S. BVerwG v. 27. 9. 1979 – 8 B 16.80 und 8 B 17.80 (Juris).

23 BVerfG v. 16. 12. 1981 – 1 BvR 898/79 u. a., BVerfGE 59, 128 (164 ff.).

24 BVerfG v. 16. 12. 1981 (Fn. 23), BVerfGE 59, 128 (165).

25 BVerfG v. 16. 12. 1981 (Fn. 23), BVerfGE 59, 128 (166f.).

schützen, sondern der einfache Gesetzgeber und die durch ihn gebundene Verwaltung.

Der Richter ratifiziert nur das gesetzese gewährte Vertrauen. Darin aber ist er frei – gebunden eben nicht an Vertrauen, sondern nur an das vertrauensschützende Gesetz. Dieses wiederum darf er aber verstehen, wie er es meint, nicht wie es irgendein anderer „vertrauensvoll“ angenommen hat. Nicht Vertrauen in eine konkrete Entscheidung haben die Richter zu wahren, sondern Rechtssicherheit.

#### *b) Bundesfinanzhof*

Der Bundesfinanzhof hat diese Grundsätze im Ergebnis übernommen und auch noch zu verdeutlichen versucht, wenn auch nicht immer in voll überzeugender Weise, und auch bei ihm ist wieder Unsicherheit festzustellen:

Einerseits wird betont, an einer gefestigten Rechtsprechung sei im Hinblick auf „Rechtssicherheit und Vertrauensschutz“ grundsätzlich festzuhalten, sofern nicht überwiegende oder zwingende Gründe für ihre Aufgabe sprächen<sup>26</sup>, andererseits wiederholt das Gericht aber ausdrücklich die erwähnte Formulierung des Bundesverfassungsgerichts von der Nichtanwendbarkeit des Gesetzesvertrauens<sup>27</sup>.

Früher schon hieß es lapidar, niemand könne verlangen, entsprechend der früheren Rechtsprechung besteuert zu werden, einen allgemeinen Vertrauensschutz dieser Art gebe es nicht<sup>28</sup>.

Der 6. Senat hat demgegenüber in zwei Judikaten aus dem Jahr 1994 entschieden, von ihm als zu hoch beurteilte Werbungskostenpauschalen seien für eine Übergangszeit dennoch anzuwenden<sup>29</sup>. Doch damit bezog er sich im Ergebnis auf eine einfachgesetzlich begründete Vertrauenslage, die ja auch nach der Karlsruher Judikatur die Richter bindet. Auf ebendieser Linie liegt es, wenn derselbe Senat die an die Verwaltung gerichtete Regelung des Vertrauensschutzes in § 176 Absatz 2 AO als auch für die Finanzgerichte bindend anerkennt<sup>30</sup>. Der Grundsatz wird eben durchgehalten: Die Gerichte selbst gewähren keinen Vertrauensschutz, müssen aber den vom (einfachen) Gesetzgeber gewährten Schutz ratifizieren.

Diese Grundlinie, bei Rechtsprechungsänderungen sei Vertrauensschutz durch die Verwaltung nach Maßgabe der sie bindenden Gesetze zu gewähren, wird vom Bundesfinanzhof allerdings zugleich in einer nicht unbedenklichen Form

26 BFH v. 14. 12. 1989 – IV R 117/88, BFHE 159, 528 (535) = BStBl. II 1990, 436; BFH v. 14. 12. 1989 – IV R 116/88, BFH/NV 1991, 112.

27 BFH v. 21. 11. 1989 – VII R 59/87, BFH/NV 1990, 602 (603).

28 BFH v. 6. 2. 1985 – II R 178/82, BFH/NV 1985, 62 (63).

29 BFH v. 26. 1. 1994 – VI R 118/89, BFHE 173, 174 = BStBl. II 1994, 529 und BFH v. 6. 10. 1994 – VI R 136/89, BFHE 175, 548 = BStBl. II 1995, 184.

30 BFH v. 23. 10. 1992 – VI R 65/91, BFHE 169, 299 = BStBl. II 1993, 844.

verfolgt: Nach ständiger Judikatur ist es Sache der obersten Verwaltungsbehörden, bei rückwirkender Verschärfung der Steuerrechtsprechung allgemeine Übergangs- und Anpassungsregelungen auf Grund der §§ 163 Absatz 1 und 227 Absatz 1 AO zu erlassen, um im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung getätigte Dispositionen nicht zu enttäuschen<sup>31</sup>.

Damit wird zwar auf eine vom einfachen Gesetzgeber in der Abgabenordnung vorgesehene Vertrauensschutzmöglichkeit hingewiesen; doch das Oberste Gericht überlässt diesen Schutz einer Billigkeitsentscheidung der Verwaltung für den Einzelfall<sup>32</sup>, versagt also im Ergebnis einen generellen Rechtsschutz des Vertrauens. Dies wirft die Frage auf, ob der Gesetzgeber nicht einen entsprechenden Rechtsanspruch gegenüber der Verwaltung vorsehen sollte. Verfassungsrechtlich verpflichtet ist er dazu nicht, aber ein solcher Anspruch wäre steuerpolitisch wünschenswert.

Immerhin aber macht auch diese Rechtsprechung – die deutlichste im Bereich der Finanzjudikatur – klar: Die Richter lassen sich nicht durch den Vertrauensschutz daran hindern, eine Rechtsprechung zu ändern oder gar völlig aufzugeben. Man mag, mit *Klaus Tipke*<sup>33</sup>, Sympathien für eine Vertrauensbindung der Gerichte haben – wegen der paragesetzlichen Wirkungen ihrer Entscheidungen. Überwiegende Gründe sprechen aber dagegen – grundsätzliche und praktische, wie am Ende dieses ersten Teiles nochmals zusammenfassend festzuhalten ist.

### 3. Aufgabe und Selbstverständnis der Richter: Entscheidungen als Erkenntnisse

Richter gewinnen Erkenntnis über Gesetze, sie erlassen keine solchen. Nicht von ungefähr ist von ihren „Erkenntnissen“ die Rede – gebräuchlicher noch im österreichischen Recht; sie waren, wenn auch später gewonnen, „immer richtig“, wären auch schon früher „eigentlich“ richtig gewesen – daher müssen sie grundsätzlich ex tunc wirken, vom Erlass des Gesetzes an.

Der vom Bundesverfassungsgericht ebenfalls angesprochene Fall, dass sich eine geänderte Rechtsprechung aus zwischenzeitlicher Veränderung der Verhältnisse legitimiert<sup>34</sup>, kann unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes ausgeklammert werden: Ein Vertrauen auf eine solche Lage gibt es begrifflich

31 Vgl. etwa BFH v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 (417) = BStBl. II 1984, 751; BFH v. 23. 5. 1984 – I R 122/81, BFHE 142, 505 (509 ff.) = BStBl. II 1985, 151; BFH v. 12. 1. 1989 – IV R 87/87, BFHE 155, 487 (489 ff.) = BStBl. II 1990, 261.

32 Zum Begriff der Billigkeit bzw. Unbilligkeit im Steuerrecht vgl. v. *Groll* (Fn. 18), § 227 AO Rz. 31 ff., 110 ff.

33 *Tipke* (Fn. 3), S. 174 f.

34 Vgl. zur Änderung der Rechtsprechung bei zwischenzeitlicher Änderung der Sach- und Rechtslage BVerfG v. 7. 7. 1964 – 2 BvL 22/63 u. a., BVerfGE 18, 135 (144); vgl. auch BFH v. 15. 7. 1968 – GrS 2/67, BFHE 93, 75 (81) = BStBl. II 1968, 666; BFH v. 26. 11. 1973 – GrS 5/71, BFHE 111, 242 (253) = BStBl. II 1974, 132.

nicht, jeder Steuerpflichtige musste damit rechnen, ja erwarten, dass veränderte Umstände zu geänderten Gesetzesverständnis führen würden. Nur ein Verständnis aller Richter als Erkennende, nicht als Setzer des Rechts, ermöglicht in einem demokratischen Rechtsstaat eine unabhängige Gerichtsbarkeit als eigenständige Staatsgewalt. Würden sie als Gesetzgeber begriffen, die Willensakte setzen und nicht die jeweils beste Rechtserkenntnis verkündeten, so wäre die Frage nach ihrer demokratischen Legitimation<sup>35</sup> nicht mehr zu beantworten. Vertrauen in den unrichtigen Erkenntnisstand einer Rechtslage kann nicht geschützt werden. Der Steuerpflichtige hätte sich ja selbst um bessere Erkenntnis bemühen können, dann wäre er vielleicht auf die Lösung der späteren Gerichtsentscheidung gekommen, jedenfalls hätte er sich nicht unbedingt auf die bisherige Judikatur verlassen. Wer den Richter vom Rechtserkennner zum rational (völlig) unvorhersehbaren Orakel werden lässt, macht ihn zum Gesetzgeber; er gefährdet die Gewaltenteilung.

Die Richter selbst wird dazu niemand bewegen können. Unabhängig wollen sie das Gesetz verstehen und auslegen, immer wieder neu, immer wieder anders, wenn es denn sein muss. Wären sie an den Vertrauensschutz gebunden, so käme es am Ende dahin, dass in Entscheidungen stets am Anfang die Frage stünde, wer denn worauf begründetes Vertrauen gelten machen könnte.

Die primär doch zu entscheidenden Rechtsfragen dürften dann immer häufiger offen bleiben, weil ja ohnehin das frühere Recht durch Vertrauen versteinert wäre. Wenn es vor Gericht Schule machte, dass die Richter ihre Meinung nur mehr ändern dürften „unter dem Vorbehalt mangelnden Vertrauens“, dann würde aus Rechtsfortbildung Verhaltensfortschleppung. Immer mehr Vertrauensjudikatur gäbe es, immer weniger Entscheidungen zur Rechtsrichtigkeit. Die Rechtsentscheidung müsste der Tatsachenentscheidung weichen, denn bei Vertrauen geht es vor allem um diese.

#### 4. Praktische Defizite eines Vertrauensschutzes durch Gerichte

##### *a) Unsicherheit über Begründetheit und Schutzwürdigkeit eines Vertrauens*

Den Steuerpflichtigen und ihren Beratern, der Praxis überhaupt, wäre überdies auch mit einer solchen Verpflichtung der Gerichte zur Wahrung von Vertrauensschutz weniger geholfen als sie wohl hoffen mögen.

Die Steuerberater könnten ihren Mandanten dennoch nur selten gerichtlichen Erfolg versprechen. Wie sollten sie wissen, ob der Richter die Vertrauensbetätigung als hinreichend, das Vertrauen daher als genügend begründet anerkennt? Wie, wenn er am Ende doch die Schutzwürdigkeit des Vertrauens ablehnt, weil für ihn die – meist nebulösen – öffentlichen Belange die privaten Interessen

<sup>35</sup> Vgl. *Sommermann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz. Kommentar, Bd. 2, 4. Aufl. 2000, Art. 20 Rz. 161 und 276.

überwiegen? Überhaupt nicht hilft dieser Vertrauensschutz dem, der nicht willens oder in der Lage ist, das Risiko einer Vertrauensbetätigung, etwa einer Investition, einzugehen<sup>36</sup>. Soll, kann ihn sein Steuerberater dahin drängen?

*b) Blockade auch von der Praxis gewünschter Rechtsprechungsänderungen*

Müsste jeder Finanzrichter stets „die Vertrauensfrage stellen“, träte eine Grundstimmung zementierter Judikatur bald an die Stelle der freien, nur an Gesetzeserkenntnis orientierten Urteilsfindung. Dies kann – wie schon früh *Klaus Vogel* betont hat – nicht gewünscht sein von einer Steuerberatung, die allenthalben laufend Änderungen der Judikatur erstrebt<sup>37</sup> – nicht selten auch dann, wenn sie Steuervergünstigungen bringt, werden diese etwa nur dem Konkurrenten zuteil.

Hier zeigen sich die grundsätzlichen Probleme und Schwächen des Vertrauensschutzes, ganz deutlich gerade im Falle der Gerichtsbarkeit. Geschützt wird eben immer nur der aktiv Vertrauende, nicht der passiv Abwartende. Ist aber nicht, in einer Marktwirtschaft zumal, das eine so schutzwürdig wie das andere<sup>38</sup>?

Der rasante, radikale, oft rabiate Wechsel im Steuerrecht wird mit Recht zunehmend beklagt<sup>39</sup>. Er fördert Attentismus, eine Grundhaltung des Abwartens, ja eine Bereitschaft, den Kampf mit dem Steuerstaat aufzunehmen, von der Steuerermeidung bis zur Steuerhinterziehung. Dem muss entgegengewirkt werden, die Finanzgerichte sollten nicht auch noch durch Rechtsprechungsdynamik den schon überzogenen Gesetzgebungsrhythmus verstärken. Doch sie dürfen nicht bremsen, sie müssen verstetigen: Wenn Vertrauensschutz nicht ihre Aufgabe ist – Kontinuitätsgewähr ist ihre Pflicht. Damit beginnt der zweite, der positive Teil des Referates.

### III. Kontinuitätsgewähr

Rechtskontinuität ist ein Verfassungsgebot, das selbstständig neben dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht, ihn zugleich ergänzt und in wichtigen Bereichen sichernd an seine Stelle tritt – und dies gerade und vor allem als Verfassungsverpflichtung der Gerichtsbarkeit<sup>40</sup>.

36 Zum Erfordernis einer Vertrauensbetätigung für den Schutz des Vertrauens vgl. *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip. Unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, 2002, S. 469 ff.

37 *Vogel* (Fn. 14), JZ 1988, 833 (834).

38 Vgl. dazu ausführlich *A. Leisner* (Fn. 36), S. 469 ff.

39 *Tipke* (Fn. 3), S. 8; *Lang* (Fn. 4), § 4 Rz. 1 m. w. N. zum sog. Steuerchaos.

40 Vgl. *A. Leisner* (Fn. 40).



## 1. Inhalt und Begründung der Kontinuitätsgewähr

### a) Verstetigung zwischen Rechtslagen

Kontinuität verlangt eine Verstetigung des Ablaufs der Staatstätigkeit, hier der Rechtsfortbildung. Diese obliegt im Grundsatz zwar allen Gerichten, ist als grundgesetzlich verankerte Aufgabe jedoch in besonderem Maße den obersten Gerichtshöfen des Bundes anvertraut – für das Steuerrecht dem Bundesfinanzhof.

Ausgangspunkt jeder Kontinuitätsbetrachtung ist ein Vergleich zwischen zwei Rechtslagen, einer früheren Ausgangs- und einer rechtsändernd hergestellten Folgelage. Im Fall der Rechtsprechungsentwicklung ist dies besonders deutlich fassbar: Das richterliche Gesetzesverständnis a) – etwa die Möglichkeit für den Erben, Verluste des Erblassers abzuziehen – wird mit einem Gesetzesverständnis b) verglichen, welches dem Erben den Verlustabzug versagen will<sup>41</sup>. Kontinuität fragt nach dem Abstand zwischen a) und b).

Zwischen solche Ausgangs- und Folgelagen können sich andere Rechtslagen schieben, was in der Regel eine mögliche Diskontinuität zwischen a) und b) abschwächt, einen Kontinuitätsbruch vermeiden lassen wird. Im zuvor erwähnten Fall beruht die Abzugsfähigkeit auf einem steuerlichen Gesetzesverständnis, nach dem der Erbe die Rechtspersönlichkeit des Erblassers fortsetzt, was nach b) nicht der Fall ist. Dazwischen mögen sich Rechtslagen des Steuerrechts finden, in denen dies – mehr oder weniger, seit kurzem oder schon lange – der Fall ist. Sie werden einen Übergang von a) auf b) gewissermaßen abfedern, ihn als kontinuierlich erscheinen lassen.

Hier zeigt sich ein rechtsprechungskonformer Vorteil der Kontinuitätsbetrachtung: Sie nimmt größere, systematische Rechtsprechungsentwicklungen in den Blick, nicht (nur) einzelne Rechtspositionen, auf die sich ein Vertrauensschutz versteift. Und es ist für sie auch ohne Belang, ob man hier (bereits) ein Richterrecht entfaltet sieht, oder nur den Abstand von Einzelfallentscheidungen, in denen die Formierung eines solchen allenfalls beginnt.

Entscheidend ist aber, das sei schon hier betont, ein Unterschied zum Vertrauensschutz: Kontinuitätsgewähr ist nicht abhängig von einem subjektiven Verhalten des Steuerpflichtigen, sie schützt den abwartend-inaktiven wie den risikobewusst aktiven Staatsbürger: Beide brauchen nur gewisse Abstände gerichtlich geklärter Rechtslagen hinzunehmen.

### b) Begründung

Das Verfassungsprinzip der Kontinuität lässt sich rechtsgrundsätzlich ableiten aus dem Gleichheitssatz; daher kommt ihm, wie diesem, gerade im Steuerrecht besonderes Gewicht zu.

<sup>41</sup> Vgl. BFH v. 16. 5. 2001 – I R 76/99, BFHE 195, 328 = BStBl. II 2002, 487.

Behandlungsgleichheit muss nicht nur jeweils herrschen zwischen Rechtslagen zu irgendeinem, mehr oder weniger beliebig gewählten Zeitpunkt. Es gibt auch ein „Gebot der Gleichheit in der Zeit“. Im Anschluss an frühere grundsätzliche Ausführungen von *Günter Dürig*<sup>42</sup> hat darauf *Paul Kirchhof* vertiefend hingewiesen, gerade im Zusammenhang mit der Steuerjudikatur<sup>43</sup>. Abgesehen davon, dass jede Gleichheitsprüfung an sich schon immer Rechtslagen in einer gewissen zeitlichen Verschiebung vergleichen muss – der Zeitablauf als solcher legitimiert noch nicht jede Ungleichbehandlung, wenn sich das tatsächliche oder rechtliche Umfeld nicht geändert hat<sup>44</sup>.

Der Steuerpflichtige versteht es ebenso wenig, weshalb er im folgenden Veranlagungszeitraum mit einem Mal völlig anders besteuert werden soll, wie er es für gerecht hält, dass im gleichen Zeitraum ein anderer gänzlich abweichend behandelt werden soll. Eine Rechtsgemeinschaft, der – endlich – die Generationengerechtigkeit<sup>45</sup> bewusst geworden ist, darf Gleichheit in der Zeit nicht einfach ausblenden.

Früh erkannt hat übrigens der Österreichische Verfassungsgerichtshof die Bedeutung des Gleichheitssatzes für Änderungen gerade abgabenrechtlicher Rechtslagen: Seit einem Erkenntnis aus dem Jahr 1989 werden echt und unecht rückwirkende Gesetze stets anhand des Gleichheitssatzes geprüft<sup>46</sup>. Der Ver-

---

42 *Dürig*, Zeit und Rechtsgleichheit, in: *Elsener* (Hrsg.), Festschrift für die Tübinger Juristenfakultät, 1977, S. 21, 29f.; *Dürig*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz. Kommentar Loseblatt (Stand Februar 2003), Art. 3 Abs. 1 Rz. 194ff.

43 *P. Kirchhof*, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 2. Aufl. 2000, § 124 Rz. 24, 45 ff., 138; *P. Kirchhof*, Gleichheit in der Funktionenordnung, ebd., § 125 Rz. 41 ff., 59.

44 Vgl. auch *Tipke* (Fn. 3), S. 167.

45 Vgl. zur Generationengerechtigkeit aus der Rechtsprechung z. B. BVerfG v. 3. 4. 2001 – 1 BvR 1629/94, BVerfGE 103, 242 (265 f.) (Bezugnahme auf Generationen im Rahmen der Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit der Nichtberücksichtigung der Betreuung und Erziehung von Kindern bei der Bemessung des Beitrags zur sozialen Pflegeversicherung); SG Dortmund v. 21. 2. 2001 – S 39 P 239/98, ZfS 2001, 117 (123) (Generationengerechtigkeit im Sinne eines sozialstaatlichen Gebots, einer nachfolgenden Generation kein Maß an Ansprüchen aufzubürden, das sie wirtschaftlich nicht mehr tragen kann); aus der Literatur z. B. *Tremmel/Laukemann/Lux*, Die Verankerung von Generationengerechtigkeit im Grundgesetz – Vorschlag für einen erneuerten Art. 20a GG, ZRP 1999, 432 (vgl. zu diesem Aufsatz *Menzel*, Die Verankerung von Generationengerechtigkeit im Grundgesetz – Vorschlag für einen erneuerten Art. 20a GG, ZRP 2000, 308 und *Däubler-Gmelin*, Die Verankerung von Generationengerechtigkeit im Grundgesetz – Vorschlag für einen erneuerten Art. 20a GG, ZRP 2000, 27); s. auch *Tremmel*, Generationengerechtigkeit und Rentenbesteuerung, Integriertes Steuer- und Sozialsystem 2003, 421.

46 Grundlegend VfSlg. 12.186/1989; s. auch VfSlg. 12.322/1990 und VfSlg. 13.461/1993.

trauensschutz wird dort als allgemeiner Rechtsgrundsatz angesehen, dessen Verletzung einen Gleichheitsverstoß zur Folge hat<sup>47</sup>.

Alles Recht ist auf verstetigende Ordnung gerichtet. Im Rechtsstaat muss es eine Wirklichkeit abbilden, in der es keine Sprünge gibt: *Natura non facit saltus*. Das Bundesverfassungsgericht sieht sich, gerade in seiner bereits erwähnten Judikatur zu den Rechtsprechungsänderungen, stets zuallererst der Rechtssicherheit verpflichtet, die als normatives Gebot aus der Rechtsstaatlichkeit folgt<sup>48</sup>. Staatliches Handeln, vor allem das der Finanzgerichte, ist für den Bürger nicht vorhersehbar<sup>49</sup>, wenn es in diskontinuierlichen Sprüngen erfolgt.

Das Grundgesetz zeigt sich, auch jenseits der in ihm als vorstaatliches Prinzip rezipierten Gleichheit, als eine insgesamt auf Kontinuität ausgerichtete Ordnung – in vielfältigen Ansätzen, vor allem in den Grundrechten: Von der Menschenwürde als unveränderlicher Grundlage menschlicher Freiheit über den Schutz von Ehe und Familie als kontinuierlich bewahrenden Einrichtungen, bis zu einer Wirtschaftsordnung, die im Eigentumsschutz verstetigt wird. Wenn ein induktiver Nachweis eines Rechtsprinzips aus Einzelregelungen der Verfassung überhaupt möglich ist, so gelingt es im Fall der Kontinuität.

### c) Steuerrecht: eine kontinuierlich strächtige und -bedürftige Materie

Kontinuitätsbedürftig, ja kontinuierlich strächtig, ist gerade die Regelungs- und vor allem auch die Rechtsprechungsmaterie des Steuerrechts. Auf keinem anderen Rechtsgebiet sind in vergleichbarer Häufigkeit und Intensität auf Kontinuität angelegte Sachverhalte zu beurteilen und zu ordnen. Das Polizeirecht regelt meist, wenn nicht grundsätzlich, vereinzelte Vorgänge, im Baurecht mögen sie auf lange Zeit wirken, aber sie sind in der Regel nicht „immer wieder“ und daher mit Stetigkeitsanspruch zu behandeln. Die Abgabenerhebung dagegen ist als solche, fast schon durchgehend, ein „Dauersachverhalt“: Investitionen und Abschreibungen sind in aller Regel auf Jahre angelegt; die Erzielung von Einkünften ist meist nicht einmalig, keine Zufallsveranstaltung. Und selbst wo sich das steuerlich relevante Verhalten ohne weiteres in Einzelvorgänge zerlegen lässt, steht auch hinter diesen sehr häufig ein Gesamtplan, jedenfalls erwächst späteres Verhalten aus früheren Erfahrungen – vor allem mit den Besteuerungsinstanzen des Staates.

47 *Ruppe*, Das Abgaberecht in der österreichischen Rechtsprechung, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, 2000, S. 207.

48 BVerfG v. 11. 11. 1964 (Fn. 21), BVerfGE 18, 224 (240); BVerfG v. 16. 12. 1981 (Fn. 23), BVerfGE 59, 128 (165 f.).

49 Zur Vorhersehbarkeit staatlichen Verhaltens s. BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (271); BVerfG v. 14. 3. 1963 – 1 BvL 28/62, BVerfGE 15, 313 (319); *Ule*, Zur Bedeutung des Rechtsstaatsbegriffs in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, DVBl. 1963, 475 (478); *Schmitt-Aßmann*, Der Rechtsstaat, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 1, 2. Aufl. 1995, § 24 Rz. 81.

Das Steuerrecht muss, schon aus Gründen der Praktikabilität, diese Zusammenhänge zeitlich zerteilen, vor allem in Veranlagungszeiträume<sup>50</sup>. Dies wird vom Pflichtigen nur zu oft als willkürliche Zerhackung von Zusammengehörigem verstanden: Es muss durch Kontinuitätsgewähr wieder zusammengeführt, wenn schon nicht in sich geschlossen, so doch auseinander geschlossen werden, Brüche sind gerade hier zu vermeiden.

#### *d) Finanzrichter als Institution der Verstetigung der Gesetzgebung*

Die steuerrechtliche Kontinuitätsinstanz ist zuallererst die Finanzgerichtsbarkeit, die Forderung nach einer Verstetigung der Rechtsprechung lässt sich weit überzeugender begründen als die nach einer stetigen parlamentarischen Steuergesetzgebung. Schon vor Jahrzehnten hat das Bundesverfassungsgericht das Berufsbeamtentum legitimiert mit dessen ausgleichend verstetigender Gegenwirkung zur dynamisch-demokratisch fluktuierenden Gesetzgebung<sup>51</sup>. Dies gilt erst recht für die Finanzrichter.

## **2. Der Bundesfinanzhof – der Kontinuität verpflichtet**

### *a) Hinweise in der Rechtsprechung*

Die Steuerrechtsliteratur erwartet diese Kontinuität von den Steuerjudikaten. Der Bundesfinanzhof sieht sich ihr seit langem verpflichtet, gerade neuerdings. Die Stetigkeit der Judikatur ist nach ihm ein wesentliches Element der Rechtssicherheit; sie bedeutet ihm dabei ein Rechtsgut von besonderem Rang<sup>52</sup>. Unter Hinweis auf eine Entscheidung des Großen Senats<sup>53</sup> formulierte der *10. Senat* vor kurzem: „Der Kontinuität der Rechtsprechung kommt große Bedeutung zu; sie dient der von Art. 20 Absatz 3 des Grundgesetzes umfassten Rechtssicherheit und kann nur aus wichtigem Grund aufgegeben werden.“<sup>54</sup> Aus ihm könnten allerdings die Steuergerichte auch steuerverschärfende Änderungen entwickeln. Es sind dies jene „schwerwiegenden sachlichen Erwägungen“, welche Rechtsprechungsänderungen nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs auch gegenüber dem Kontinuitätsprinzip rechtfertigen.

### *b) Wende vom Vertrauensschutz zur Kontinuitätsgewähr*

Damit aber scheint sich in der höchstrichterlichen Rechtsprechung gerade jene Wende bereits zu vollziehen, welche auch Gegenstand dieses Referates ist. Die Richter erkennen, dass sie sich durch ein Vertrauen Betroffener in ihrer Rechts-

50 Demgegenüber steht das Ideal einer Besteuerung nach den Lebens Einkünften; vgl. Lang (Fn. 4), § 9 Rz. 44.

51 BVerfG v. 11. 6. 1958 – 1 BvR 1/52 u. a., BVerfGE 8, 1.

52 BFH v. 13. 11. 1963 – GrS 1/63 S, BFHE 78, 315 (319f.) = BStBl. III 1964, 124.

53 BFH v. 26. 5. 1984 (Fn. 31), BFHE 141, 405.

54 BFH v. 31. 7. 2002 – X R 39/01, BFH/NV 2002, 1575.

erkenntnis nicht binden lassen dürfen; sie wenden sich der Bewahrung einer Stetigkeit zu, die dem Wesen ihrer Tätigkeit entspricht.

### 3. Umsetzung einer Kontinuitätsbetrachtung in der Rechtsprechungsentwicklung

#### a) Die Rechtsprechungsänderung und ihr Gewicht

Worin liegt nun der Vorteil dieser Betrachtungsweise der Kontinuität, vor allem: Wie lässt sie sich praktisch umsetzen?

Steuerberatung und Finanzrichter haben zunächst zu untersuchen, ob sich die Gesetzeslage geändert hat. Ist dies der Fall, so müssen sie allenfalls prüfen, ob sich dies nach den Rechtsgrundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtskontinuität rechtfertigt, denen auch der Gesetzgeber unterliegt. Sie werden daher in Kontinuitätsbetrachtung den objektiven Normabstand messen und ihn im Licht der Gründe verfassungsrechtlich beurteilen, nachdem ihn der Gesetzgeber als gerechtfertigt ansehen durfte. Dies aber ist noch kein Rechtsprechungsproblem der Finanzjudikatur und von einem solchen sorgfältig zu unterscheiden. Dasselbe gilt für Überlegungen, ob sich eine Änderung der Gesetzesauslegung nicht aus einer Veränderung tatsächlicher oder rechtlicher Umstände rechtfertigt. Auch dies ist ein Problem der Gesetzgebungsanpassung, letztlich der Gesetzgebungsänderung.

Die Frage der Rechtsprechungskontinuität dagegen tritt auf, wenn es darum geht, ob nicht von einer neuen Gesetzeserkenntnislage auszugehen ist. Und hier verlangt nun das Kontinuitätsprinzip eine Prüfung, welche die Richter meist ohnehin, wenn auch eher stillschweigend, anstellen: Sind die neuen Erkenntnisgründe so schwerwiegend, dass sie einen derart gewichtigen Abstand zwischen früherem und neuerem, „besserem“ Rechtsverständnis rechtfertigen?

Im bereits erwähnten neuesten Fall der Geltendmachung von Verlusten des Erblassers durch den Erben hat dies der *1. Senat* exemplarisch geprüft<sup>55</sup>. „Die Rechtsprechung zum Verlustabzug des Erben besteht seit nahezu 40 Jahren und wird von der Finanzverwaltung seit langem akzeptiert. Sie bestimmt seit langem die Besteuerungspraxis, auch wenn sie im Schrifttum und bei einzelnen Finanzgerichten auf Kritik gestoßen ist. Es dient der Verlässlichkeit der Rechtsordnung, eine solcherart gefestigte Handhabung aufrecht zu erhalten, solange nicht weit überwiegende Gründe für ihre Aufgabe sprechen.“<sup>56</sup>

Es geht also um das objektivrechtliche Gewicht der Änderungsgründe, das der Änderungstiefe der Judikatur entsprechen muss, nicht um die im Einzelfall betroffenen Interessen – *iudex non calculat*. Aufgabe der Steuerberatung ist es nicht primär, dem Richter *larmoyant* mögliche Verluste der Mandanten vor-

55 BFH v. 16. 5. 2001 (Fn. 41), BFHE 195, 328.

56 BFH v. 16. 5. 2001 (Fn. 41), BFHE 195, 328.

zutragen, sondern mit ihm auf einem höheren Niveau zu diskutieren: in welchen objektiven Abständen sich die Rechtslagen entwickeln dürfen. In der Praxis stellt sich zunächst vor allem die Frage, ob eine „eigentliche Rechtsprechungsänderung“ überhaupt erfolgt ist oder in Betracht kommt. Dies scheidet nicht nur dann von vorneherein aus, wenn das Gericht nur eine Gesetzesänderung anwendet. Dasselbe gilt, wenn der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung lediglich auf Grund einer ihn bindenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ändert, wie neuerdings im Falle des Abzugs von Werbungskosten bei steuerfreier Aufwandsentschädigung für eine Tätigkeit im Beitrittsgebiet<sup>57</sup>.

### *b) Formen der Kontinuitätsgewähr durch den Bundesfinanzhof*

Kontinuitätsbewusstsein zeigt die Finanzrechtsprechung deutlich dort, wo sie eine Entwicklung „noch im Fluss“ sieht, oder wenn sich der Bundesfinanzhof schrittweise mit Fragen der steuerrechtlichen Beurteilung privater Gegenleistungsrenten befasst, auf Grund der „Entdeckung steuerrechtlicher Grundsätze“, in welche die Gegenleistungsbreite einzupassen sei<sup>58</sup>. All dies ist nicht nur nach der Diktion, es ist nach der Methode bereits Kontinuitätsprüfung. Die Rechtsprechung soll sich entwickeln, aber in kleineren stetigen Schritten.

Dieses seit langem deutliche Kontinuitätsbewusstsein der Rechtsprechung kommt auch in den immer häufigeren, immer längeren Selbstzitatketten des Bundesfinanzhofs zum Ausdruck<sup>59</sup>. Gewiss dienen sie zunächst der Selbstbestätigung, die sie allerdings nicht immer überzeugend leisten. Zugleich beweist das Gericht in ihnen aber vor allem, dass es fortsetzen will, nicht neues Recht setzen. Und in der Tat sollte man vorsichtiger umgehen mit dem Begriff der Rechtsprechungsänderung: Oft wird wirklich nur entfaltet, was schon in früheren Entscheidungen angelegt war<sup>60</sup>.

In all dem zeigt sich: Die Finanzrechtsprechung hat bereits den Weg der Kontinuität eingeschlagen: Zu wahren Brüchen ist sie nur in sehr schwerwiegenden Fällen<sup>61</sup> bereit – in Zukunft werden sie wohl immer seltener werden. Hier ist

57 BFH v. 26. 3. 2003 – VI R 26/00, BFHE 198, 545 = BStBl. II 2002, 823, welches Folgerungen aus BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = BStBl. II 1999, 502 zieht.

58 BFH v. 14. 11. 2001 – X R 39/98, BFHE 197, 179 = BStBl. II 2002, 246 (249).

59 Vgl. z. B. BFH v. 5. 7. 1990 – GrS 2/89, BFHE 161, 332 (340) = BStBl. II 1990, 837; BFH v. 15. 6. 1999 – VII R 3/97, BFHE 189, 14 (16) = BStBl. II 2000, 46; BFH v. 20. 7. 1999 – VII R 111/98, BFHE 189, 280 (289).

60 S. dazu z. B. *Scheffelt*, Die Rechtsprechungsänderung. Ein Beitrag zu methodischen und verfassungsrechtlichen Grundlagen und zur Anwendung der Ergebnisse im Verwaltungsrecht, 2001, S. 40f.

61 Dies zeigt sich am bereits oben erwähnten Erfordernis „schwerwiegender sachlicher Erwägungen“ bzw. „wichtiger Gründe“ für eine Änderung, z. B. in BFH v. 13. 11. 1963 (Fn. 52), BFHE 78, 315 (319f.); BFH v. 15. 7. 1968 (Fn. 34), BFHE 93, 75 (81); BFH v. 26. 11. 1973 (Fn. 34), BFHE 111, 242 (253); BFH v. 25. 6. 1984 (Fn. 31), BFHE 141, 405 (430f.).

gerade die Steuerberatung gefordert. Sie sollte den Richtern gute Kontinuitätsargumente liefern, damit die Steuerpflichtigen sichern. Darin wird sie vor Gericht offene Ohren finden.

#### 4. Praktische Vorteile der Kontinuitätsgewähr gegenüber dem Vertrauensschutz durch Gerichte

Die praktischen Vorteile solcher Kontinuitätswahrung durch die Dritte Gewalt seien am Ende nochmals betont: Sie konzentriert die Rechtsprechung auf ihre eigentliche Aufgabe der Rechtsentscheidung und darin der Rechtsfortbildung. Die nur zu oft zufälligen subjektiven Voraussetzungen der tatsächlichen Betätigung eines Vertrauens dürfen hier keine Rolle spielen; geschützt wird auch, wer nur abgewartet, wer lediglich bisher mögliche Rechtslagen verglichen hat. Und der Richter wird von der häufig kaum zu leistenden Abwägung zwischen privatem Vertrauen und öffentlichen Reformbelangen entbunden. Darin liegen entscheidende und rechtsprechungskonforme Vorteile der Kontinuität gegenüber dem Vertrauensschutz.

Einem solchen Kontinuitätsdenken kann auch nicht ein Vorwurf gemacht werden, dem sich Richter ohnehin leicht ausgesetzt sehen: dass sie „konservativ“ entschieden, dynamisch-demokratische Entwicklungen immer wieder blockierten, fortschrittsfeindlich das Recht versteinerten, dass sie die *beati possidentes* schützten, den glücklichen Besitz.

Wenn sie als Vertrauensschützer auftreten, mag sie dieser Vorwurf begleiten. Kontinuitätsgewähr aber zeigt sie in einer Reformoffenheit, welche Neuerungen grundsätzlich bejaht, sie allerdings stets aus schäumenden Sturzbächen in ruhigere Wasser lenken will. Nachdenklichkeit aber sollte ein Steuerrecht suchen, das – wenigstens vor den Gerichten – zur Ruhe der Kontinuität finden muss.

Zwei Vorteile vor allem für die Steuerpflichtigen und ihre Steuerberatung sind es, die eine bewusstere Anwendung des Kontinuitätsprinzips verspricht:

Der Begründungszwang wird auf der Richterbank stets ganz ernst genommen, vor allem dort, wo das Recht fortentwickelt wird oder wo gar ein Kontinuitätsbruch der Rechtsprechung droht. Je weiter sie sich entfernt von einer durch sie gestalteten Rechtslage, desto stärker ist sie herausgefordert, dies entweder doch als bruchlose Kette zu erweisen – oder den Bruch überzeugend zu begründen. Hier bringt das Kontinuitätsprinzip mehr als ein Rechtsgebot: es schafft eine Rechtsprechungsgrundstimmung der Begründungsverpflichtung<sup>62</sup>; und sie ist der einzige Zwang für den unabhängigen Richter: Nur wenn er sich ihm unterwirft, kann er sich selbst im Spiegel seiner Urteile noch ansehen. Für die Beratung aber heißt das: Mehr Argumente vorbringen, mehr Interessen.

62 S. dazu A. Leisner (Fn. 36), S. 226.

Übergangsregelungen, Härteklauseln werden oft im Namen der Rechtsstaatlichkeit gefordert, vom Gesetzgeber wie vom Richter<sup>63</sup>. Auch Vertrauensschutz dient hier als Begründung – nicht immer überzeugend: Denn wer zu Recht vertraut hat, muss doch eigentlich geschützt bleiben, und nicht immer kann man schon nach kurzer Zeit ändern, worauf man vertraut hat.

Übergangsregelungen sind aber jedenfalls ein überzeugendes Instrument zur Abfederung kontinuieritätsgefährdender Entwicklungen, auch und gerade in der Rechtsprechung. Soweit sie der Richter nicht selbst treffen kann, wird er sie vom Gesetzgeber verlangen, seinen Normen den Gehorsam verweigern, wenn Brüche drohen oder die notwendigen Übergänge fehlen. So kommt aus der Rechtsprechung ein heilsamer Kontinuitätswang in die Gesetzgebung. Die Gerichte selbst schließlich werden sich zurückhaltend zeigen gegenüber einer Rechtsfortbildung, die ohne Übergang wirken würde.

Der Bundesfinanzhof hat sich selbst schon früh den Maßstab der Kontinuität vorgegeben: Nach ihm darf die bisherige Rechtsprechung nur aufgegeben werden, wenn dies notwendig ist, wenn überzeugende Gründe für eben dieses Änderungsmaß sprechen<sup>64</sup>. Hier hat sich gezeigt, dass dies mehr ist als eine Formel: ein praktisches Rechtsprechungsprogramm.

#### IV. Ausblick: Kontinuität als Aufgabe für Richter im freiheitlichen Staat

##### 1. Die Dritte Gewalt: Institution stetigen Rechts

Kontinuitätsgewähr entspricht wie kaum ein anderes Verfassungsgebot der Aufgabe, die das Grundgesetz gerade der Dritten Gewalt stellt: Sie soll ja das Recht nicht in stürmischen Parlamentssitzungen setzen, in harten Abstimmungsschlachten beschließen, sondern aus der Unzähligkeit der Einzelfälle heraus fortentwickeln – in Entscheidungsketten. Sie aber dürfen nicht reißen, die Kohäsion der Kontinuität muss sie halten. Das Recht braucht nicht überall ständige Judikatur, wohl aber allenthalben beständige Rechtsprechung. Praxis im Springen gibt es nicht, Gerichtspraxis hat Sinn nur in Kontinuität.

63 Vgl. BFH v. 9. 11. 1966 – VI 241/64, BFHE 87, 277 (279) = BStBl. III 1967, 128; BFH v. 31. 10. 1990, BFHE 163, 478 (479 ff.) = BStBl. II 1991, 610; in diesen Entscheidungen werden die Verwaltungsbehörden dazu angehalten, Übergangsregelungen auf der Grundlage der §§ 163, 227 AO vorzusehen. Jedoch ist ein derartiger Härteausgleich durch die Verwaltung dogmatisch unbefriedigend, s. dazu A. Leisner (Fn. 36), S. 594 i. V. m. S. 588 ff.

64 BFH v. 13. 11. 1963 (Fn. 52), BFHE 78, 315 (319 f.); BFH v. 15. 7. 1968 (Fn. 34), BFHE 93, 75 (81): „schwerwiegende sachliche Erwägungen“.



## 2. Kontinuität: Der „Staat der kleinen Schritte“ – und einer Freiheit, die sich darauf einstellen kann

Eines ist sicher zu bedenken: Kontinuitätsgewähr drängt den Staat in die kleinen Schritte<sup>65</sup>, in eine Salamitaktik, die so oft am Ende schweren Freiheitsverlust für den Bürger bringt. Steuerrevolutionen fürchtet keiner, langsame Erdrosselung durch Abgaben jeder. Sollen auch noch die Richter eingebunden werden in diesen Mechanismus?

Gewiss doch – denn dies ist das kleinere Übel. Kontinuität schafft beim Bürger Gewöhnung, sie ist sicher ein Steueropium für das Abgabenvolk. Aber sie gestattet eben doch auch immer wieder ein Atemholen, ein Weiter-Wirtschaften, indem sich der Pflichtige in seinem Verhalten einstellt auf neue Belastungen. Die freiheitliche, grundgesetzliche Ordnung gewährt ihm vor allem deshalb Steuerkontinuität, damit er sich in seiner freien Entscheidung auf sie einstelle, nicht nur vertraue. In diesem Sinne ist Steuerkontinuität ein Raum für Freiheit.

---

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Christian Waldhoff*, Prof. Dr. *Markus Achatz* und Prof. Dr. *Anna Leisner-Egensperger*

Leitung  
Prof. Dr. *Heinz Jürgen Pezzer*

*Spindler:*

Ich habe eine Frage an Herrn *Achatz*. Und zwar möchte ich gerne noch mal den Blick auf den von Ihnen dargestellten Dissens zwischen der Lehre und der Rechtsprechung lenken, was die Bindungswirkung von Verständigungsinhalten betrifft. Das gilt ja, denke ich, auch für die Zusage, denn die hat ja, wie Sie es auch dargestellt haben, auch entsprechenden Verständigungscharakter. Der Bundesfinanzhof hat im vergangenen Jahr, wenn ich das richtig sehe, zum ersten Mal, eine Zusage einer Finanzbehörde durch Erkennen für bindend gehalten, die, genau betrachtet, sicher rechtlich sehr zweifelhaft war. Da ging es um die Frage erhöhter Absetzungen, die zugesagt waren. Die übrigen Voraussetzungen, die in der Rechtsprechung entwickelt worden sind für Zusagen, übrigens noch vor Geltung der AO, waren erfüllt, und wir haben „durcherkannt“. Wir haben uns allerdings an der bisherigen Rechtsprechung orientiert, die be-

---

65 S. dazu *A. Leisner* (Fn. 36), S. 639.

sagt, dass kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis dabei herauskommen darf. Meine Frage geht nun dahin: Wenn wir die Linie der Lehre beachtet hätten, hätten wir in dem Fall anders entscheiden müssen? Und nun unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes, denn der kam hier entscheidend zur Geltung, denn die Planung, die Gesellschaftsverträge, die ganzen Formulierungen lagen der Finanzbehörde vor. Sie sind dann in die Tat umgesetzt worden, mit erheblichen und hohen Millioneninvestitionen. Aus meiner Sicht also ein echter Fall des Vertrauensschutzes. Wenn wir jetzt also die stringenten Voraussetzungen, wie sie in der Lehre vertreten werden, was dem geltenden Recht entsprechen muss, berücksichtigt hätten, hätten wir diese Zusage nicht für bindend erachten können. Wie sehen Sie das?

*Prof. Dr. Achatz:*

Sie sprechen hier sicherlich einen ganz entscheidenden Punkt an. Die Lehre hat auf der Basis des öffentlich-rechtlichen Vertrages einen Kriterienkatalog entwickelt, der dazu führt, dass nur in einer kleinen Zahl von Fällen die Einigung verbindlichen Charakter erlangen wird. Ich möchte mich hier allerdings nicht, das möchte ich ganz klar sagen, von der Lehre vollständig abkoppeln, und ich denke, dass ohne die Arbeiten eines *Roman Seers* es heute nicht möglich wäre, diese Fragen auf diesem Niveau zu diskutieren. Er hat ganz wesentliche Grundfragen aufgearbeitet, die man nun einer Diskussion zuführen muss. Man muss sich letztlich dabei fragen, welche Wirkung von derartigen Verständigungen ausgehen soll und wo die Grenzen dieser Verständigung sind, und gelangt zwangsläufig zu Wertungsfragen. Ich denke, dass hier bei der Verständigung und bei der Zusage eine vergleichbare Ausgangslage besteht. Freilich stößt man auch auf gewisse Unterschiede zwischen der Verständigung und der Zusage. Denn die Zusage hat eben ein einseitiges Moment, das die Verständigung nicht hat. Die Grenzen verschwimmen natürlich, weil gerade bei zukunftsorientierten Sachverhalten oft Konstellationen auftreten können, wo die Zusage der Finanzverwaltung durch Erklärungen des Steuerpflichtigen ergänzt wird, keine Rechtsmittel zu ergreifen, weil man sich auf einen verständigten Inhalt hier geeinigt hat. Daher denke ich, dass die Ausgangslage bei der Verständigung und bei der Zusage oft sehr vergleichbar ist, und daher ist mir durchaus diese Parallele, die Sie hier ziehen, bewusst. Mein Anliegen war im Referat insgesamt die Frage zu stellen, ob es nicht durchaus zulässig ist, die Judikaturlinie des BFH, die er bei der Verständigung zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen entwickelt hat, und offenbar auch in Zusagefällen vertritt, weiterzuentwickeln und Argumente zu liefern, die in Richtung einer Evidenzprüfung gehen. Im Ergebnis, denke ich, sollte es nicht so weit gehen, dass die Dogmatik zur Verständigung wieder mehr Rechtsunsicherheiten erzeugt, als wir heute schon haben. In dem Moment, wo ich die Zulässigkeit und die Bindungswirkung letztlich eingeschränkt sehe auf die gesetzmäßige Verständigung und auf die gesetzmäßige Zusage, eröffne ich ja letztlich ein weites Feld an Rechtsunsicherheit. Und hier soll doch eine stärkere Grundlage auch für die Parteien schon im Vor-

feld geschaffen werden, um zu verhindern, dass man sich von einer Einigung mit Gesetzmäßigkeitsargumenten verabschieden kann, wenn zunächst einmal ein Konkretisierungsspielraum für eine Einigung da war. Also insofern kann ich Ihre Frage nur bejahen.

*Prof. von Groll:*

Ich weiß nicht, ob sich die ganze Diskussion um die tatsächliche Verständigung und deren möglicherweise ausufernde oder begrenzte Ausdehnung auf Rechtsfragen nicht entkrampft, wenn man sich Folgendes überlegt: Die Verständigung bedarf begriffsnotwendig auf beiden Seiten der Dispositionsbefugnis. Also sowohl der Dispositionsbefugnis beim Vertreter des Steuergläubigers im Steuerrechtsverhältnis als auch beim Einzelnen. Wenn man sich das vergegenwärtigt, dann ist bei den Sachverhaltsaufklärungen entgegen dem, was Sie gesagt haben, m. E. deswegen nicht viel zu holen, weil auch die Sachaufklärung in Pflichten eingebettet ist, und zwar zunächst in eine Untersuchungspflicht der Behörde, bzw. im weiteren Verlauf dann auch des Gerichts, und auf der anderen Seite in eine Mitwirkungspflicht, die diese Sachaufklärungspflicht des Betroffenen ergänzt und komplettiert. Das sind also Pflichtenkreise. Und nicht umsonst hat sich die Ausgangsentscheidung des BFH zur tatsächlichen Verständigung nur in einem ganz begrenzten Spielfeld ereignet, nämlich bei der Schätzung, wo man sich in ungesichertem Gelände befindet und sowohl in tatsächlicher als auch, infolge der Tatsachen, in rechtlicher Hinsicht. Deswegen spricht man ja auch beim § 162 AO von Schätzungsermessen. Also eine Ermessensfrage auf Seiten des in erster Linie aufklärungsverpflichteten Finanzamts und eine Unmöglichkeit, Sachaufklärung bis zur Totalgewissheit zu betreiben. Es ging nämlich um die schwarze Kasse eines inzwischen verstorbenen Binnenschiffers anhand von unvollständigen Aufzeichnungen. So kam es zur Verständigung als Mittel der Sachaufklärung. Um aufzuzeigen, in welchem Bereich ich mir Verständigung im Rechtsbereich vorstellen kann, ein Fall: Es wird zwischen Finanzamt und Steuerschuldner über die Behandlung bestimmter Fragen, und zwar gleich gelagerter Fragen zu Sachverhalten von 10 Jahren, um es ganz deutlich zu machen, gestritten. Die sind auch nach der erklärten Überzeugung der Beteiligten immer gleich gelagert. Und man einigt sich darauf, nur ein Verfahren als Musterverfahren zu betreiben und die übrigen neun ruhen zu lassen. Das wäre für meine Begriffe eine Möglichkeit, sich auch mit bindender Wirkung über Rechtsfragen zu einigen und zwar deswegen, weil auf der Seite des Rechtsuchenden Dispositionsbefugnis besteht und auf der Seite desjenigen, der das Verfahren zu betreiben hat, sowohl das Finanzamt im Einspruchverfahren als auch das Gericht nachher, die Frage des Ruhens des Verfahrens ins Ermessen gestellt ist. Anders als bei der Aussetzung. In solchen Fällen würde das dann, weiterentwickelt, bedeuten, dass, wenn dann schließlich bis zum BFH getrieben, das Musterverfahren entschieden ist, die Beteiligten sich an diese an sich einzelfallbezogene Entscheidung (§ 110 FGO) auch in den anderen neun Fällen zu halten haben, egal ob richtig oder falsch, vorausgesetzt, die tatsächlichen Grundlagen sind

wirklich, so wie angenommen, vergleichbare Sachverhalte. Das wäre noch justizabel. Im Übrigen müssten an diese bindende Absprache nicht nur die beiden gebunden sein, sondern müsste m. E. auch das Gericht sagen: „Egal, ob richtig oder falsch, wenn das wieder streitig wird, solange der Sachverhalt tatsächlich vergleichbar ist, habt Ihr Euch inhaltlich verbindlich darauf geeinigt und da ist es vernünftig, die anderen neun Fälle genauso zu behandeln wie den Musterfall.“

*Prof. Dr. Achatz:*

Ich denke, wir liegen an sich nicht wirklich weit auseinander. Sie führen mit Recht an, dass es natürlich darum geht, jetzt einmal auszuloten, wo denn in Wahrheit diese Konkretisierungsspielräume bestehen, die dann letztlich auch die Grundlage für eine Einigung sind und sein können. Ich würde das ganz bewusst als „können“ formulieren, denn die Abgabenbehörde ist, wenn sich so ein Spielraum auftut, keineswegs gezwungen, den Weg einer Einigung zu beschreiten. Es stellt sich nur die Frage, was gilt und was rechtens sein soll, wenn eine Einigung erfolgt. Im Grunde genommen muss man dazu die Natur der Einigung mitdenken. Ich habe versucht, hier die Figur des öffentlich-rechtlichen Vertrages zu hinterfragen. Man tut sich gedanklich sehr schwer, diesen Vertrag zu sehen, denn im Grunde genommen ist auch die Sachverhaltsermittlung ungeachtet der Kooperationsmaxime letztendliche Festlegung durch die Abgabenbehörde. Auch für die Sachverhaltsermittlung stellt sich daher die Frage, wo denn der Angelpunkt für einen Vertrag liegt und welche Bedeutung denn tatsächlich die übereinstimmenden Willenserklärungen haben. Aber ich denke, dass hier doch ein Unterschied ist zwischen dem Fall, bei dem die Behörde gewissermaßen selbst von sich aus diesen Spielraum festlegt und dem Fall, bei dem sie zusammen mit dem Abgabepflichtigen zusammenwirkt.

Hier stellt sich die Frage, ob dieses Mitwirken dann nicht eine Rechtsqualität erzeugt, die Verbindlichkeit schafft. Wenn sich die Behörde einseitig festlegt und einseitig festlegen kann, warum soll dann nicht auch das Ergebnis gelten, das im Einvernehmen gefunden worden ist? Und da meine ich, dass man insbesondere durch weitere Prozessklärungen, wie etwa Erklärungen, auf den Rechtsschutz zu verzichten, dieses Ergebnis bestehen zu lassen, dann durchaus diesem gefundenen Ergebnis eine Rechtsqualität verleiht, die in der Nähe eines Vertrages liegt und oder vertragsähnlich ist. Um Ihre Frage zu beantworten: Ich glaube auch, dass es für die Frage der Zulässigkeit von Verständigungen darauf ankommt, ob „Dispositionsbefugnisse“, somit also Auslegungsspielräume bestehen. Dies ist etwa bei unbestimmten Gesetzesbegriffen der Fall. Wenn es um diesen Konkretisierungsspielraum geht, dann wird man natürlich auch mitbeachten müssen, wie weit schon aus Rechtsprechung, durch Präjudicia der Rechtsprechung, aber auch durch Verwaltungsleitlinien, Verordnungen, also Erlasse und Richtlinien hier schon gewissermaßen aus der Sicht der Behörde, Klarheit geschaffen ist.

*Prof. Dr. Lang:*

Ich habe eine Frage an Frau *Leisner-Egensperger*. Entsprechend dem Thema Ihres Vortrages haben Sie das finanzrichterliche Kontinuitätsgebot betont. Jedoch hat der Finanzrichter in erster Linie den Einzelfall richtig zu entscheiden. Das von Ihnen angeführte Beispiel der Übertragbarkeit der Verlustverrechnung auf Erben zeigt die Schwierigkeit, einerseits zu begründen, dass man zu einer besseren Erkenntnis gelangt ist, andererseits aber zu entscheiden, dass die bisherige Rechtsprechung auf der Grundlage des Kontinuitätsgebots beizubehalten ist. Nach meiner Auffassung muss der Richter den Fall nach seiner besseren Erkenntnis entscheiden. Das gebietet sein Auftrag, die Rechtmäßigkeit von Verwaltungsentscheidungen zu überprüfen und demgemäß den Einzelfall richtig zu entscheiden. Für Kontinuität sehe ich hier keinen Raum.

Die Lösung sehe ich bei der Anwendung der Judikate durch die Finanzverwaltung. Ich erachte es nicht für rechtsstaatlich legitim, sondern sogar geboten, dass die Finanzverwaltung Übergangsregelungen für die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung trifft. So hat zum Beispiel die Finanzverwaltung Verschärfungen der Rechtsprechung bei den Mittelbeschaffungsbetrieben erst nach einer Schonfrist angewandt, weil es für das Rote Kreuz und andere gemeinnützige Körperschaften einfach nicht möglich war, sich etwa bei Kleidersammlungen sofort auf die Vollbesteuerung einzurichten. In derartigen Fällen beachtet die Verwaltung schon seit jeher das Kontinuitätsgebot und wendet die neue Rechtsprechung erst nach dem Ablauf eines für die Neudisposition angemessenen Zeitraums an. Diese Grundidee des Vertrauensschutzes liegt auch dem verfassungsgerichtlich entwickelten Institut der Pro-Futuro-Unvereinbarkeit zugrunde. Auf der Grundlage dieser Idee sollte die Verwaltung zu Übergangsregelungen verpflichtet werden. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat zumeist Massenfallwirkung. Daher erscheint es geboten, die bisherige Rechtsprechung für einen Zeitraum weiter anzuwenden, in dem es der Vielzahl der betroffenen Steuerpflichtigen zugemutet werden kann, sich auf die neue Rechtslage einzustellen.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Lassen Sie mich zunächst auf Ihre Ausgangsbemerkung zurückkommend, dass es immer nur eine richtige Entscheidung gab. Wenn man die Rechtsprechung, gerade des Bundesfinanzhofs in den letzten Jahren durchsieht, hat man, wie ich meine, nicht den Eindruck, dass die Richter inzwischen ganz sicher wären, was die einzige richtige Entscheidung ist, und dass die anderen Entscheidungen alle falsche sind. Deswegen meine ich schon, dass das Prinzip der Rechtskontinuität innerhalb der Rechtsprechung eine wichtige Aufgabe erfüllt, gerade in Zweifelsfällen *in dubio pro continuitate* zu sagen, wenn eben unsicher ist, ob man bei der bisherigen Rechtsprechung bleiben oder jetzt die Rechtsprechung ändern soll. Wenn nicht überwiegende Gründe für eine Rechtsprechungsänderung sprechen, dann bleibt man eben bei der bisherigen, das sind dann auch

die Fälle, die ich angewandt oder vorgeführt habe. Man muss auch bedenken, dass die Rechtsprechung nicht nur die Aufgabe hat, im Einzelfall richtig zu entscheiden, sondern eben auch die Aufgabe hat, das Recht fortzubilden, und gerade der BFH muss diese zweite Aufgabe bei seiner Rechtsprechungsfunktion auch im Auge behalten.

Dann zu Ihrem zweiten Punkt, was die verfassungsrechtliche Verpflichtung der Finanzverwaltung anbelangt. Jetzt Übergangsregelungen vorzusehen, dem stehe ich skeptisch bzw. fast schon ablehnend gegenüber. Ich habe das ja auch in meinem Referat bereits gesagt, dass es ein *nobile officium* der Finanzverwaltung wäre, das vorzusehen, und dass es sinnvoll wäre, das zu machen. Ich meine aber nicht, dass die Finanzverwaltung dazu verpflichtet werden kann. Immerhin hat hier das oberste Steuergericht gesprochen und die Staatsgewalten dürfen sich untereinander im Staat nicht fortlaufend blockieren. Aus diesem Grund halte ich auch die Anwendungserlasse als solche für rechtsstaatlich problematisch. Dass man im Einzelfall durchaus aus Gründen der Billigkeit Übergangsregelungen vorsehen kann, wenn denn die Voraussetzungen der §§ 163 und 227 AO vorliegen, ist eine andere Frage. Ich würde nicht sagen, dass man im Grundsatz eine solche Blockierung der einen Staatsgewalt durch die andere verankern sollte. Wir haben auch im staatsorganisatorischen Bereich, etwa im Verhältnis Bundestag/Bundesrat, sehr schlechte Erfahrungen mit der Blockierung von Instanzen gemacht.

*Prof. Dr. Sieker:*

Ich habe eine Frage an Frau *Leisner-Egensperger* und eine an Herrn *Achatz*. Ich fange mit der Frage an Frau *Leisner-Egensperger* an, weil sich das an das Bisherige anschließt. Ich würde Sie nochmal fragen, wie weit das Kontinuitätsgebot in Bezug auf die Rechtsprechung reichen soll. Genügt es, wenn die Änderung der Rechtsprechung nach sorgfältiger Abwägung ausreichend begründet ist oder gibt es darüber hinaus eine Grenze? Dafür habe ich jetzt die Stichworte: Ein Bruch ist unzulässig, Entwicklung in kleinen Schritten ist zulässig. Vor diesem Hintergrund habe ich Schwierigkeiten bei dem Beispiel der Nutzung des Verlustes durch den Erben und auch in Bezug auf die Geprägerrechtsprechung. Würden Sie sagen, das war eine zulässige Rechtsprechungsänderung oder würden Sie sagen, das war ein unzulässiger Bruch, weil sich in diesem Fall doch die Auffassung der Rechtsprechung gravierend geändert hat?

Die Frage an Herrn *Achatz* bezieht sich auf die Reichweite der Zulässigkeit von Verständigungen in Bezug auf Rechtsfragen. Ich befürchte, dass eine mögliche Verständigung über Rechtsfragen die Verwaltung ihrer ureigensten Aufgabe enthebt. Ich habe im ersten Semester gelernt: *iura novit curia*. Bezogen auf die Verwaltung heißt das, die Verwaltung muss das Recht ermitteln und erkennen und dann auch anwenden. Als Kompromisslösung könnte ich mir vorstellen, dass man die Verständigung über Rechtsfragen auf vorgegreifliche Rechtsfragen bezieht, also auf die Frage, wie ist ausländisches Recht, wie ist Gesellschafts-

recht, wie ist Zivilrecht zu verstehen. Das müssen vielleicht die Finanzbeamten nicht unbedingt wissen.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Zunächst entspringen dem Kontinuitätsprinzip nicht nur formale Begründungsverpflichtungen, sondern zugleich auch materiell rechtliche Abwägungsgebote. D. h., der Richter muss in jedem einzelnen Fall prüfen, ob sich denn das Ausmaß der Änderung durch den Anlass für die Änderung rechtfertigen lässt, ob denn hinreichende Gründe erkennbar sind, die Änderung überhaupt vorzunehmen und dann auch in diesem Ausmaß. Und die Abwägung muss dann alle Gesichtspunkte mit einbeziehen, allerdings nicht, darauf habe ich hingewiesen, Gesichtspunkte in der Person des Steuerpflichtigen, sondern steuersystematische Erwägungen. Und vor diesem Hintergrund erschöpft es sich nicht in einem formalen Begründungsgebot, sondern man muss gerade in den zwei Fällen, die Sie aufgeführt haben, sagen, dass der BFH richtig entschieden hat. In dem einen Fall, den ich genannt habe, hat er gesagt, dass die Änderungsgründe nicht so schwerwiegend sind, dass sie diese radikale Änderung rechtfertigen würden, und es war insofern auch besonders wichtig, dass der BFH das in diesem Fall ausgesprochen hat, weil diese Änderung, wie er ja selbst betont hat, eine Änderung einer 40 Jahre alten Rechtsprechung gewesen wäre. Und ich bin der Auffassung, dass der Kontinuitätsschutz um so stärker sein muss, je länger die Rechtsprechung zurückreicht, d. h., wenn es über mehrere Generationen teilweise sogar so gewesen ist, dass immer in einer bestimmten Weise entschieden wurde, dann müssen die Gründe für die Änderung ganz besonders gravierend sein.

*Prof. Dr. Achatz:*

Ich wollte aufzeigen, dass mir die Position der Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Verständigungen über Rechtsfragen noch zu streng erscheint. Dies zumal man nicht streng zwischen Sach- und Rechtsfragen trennen kann. Für Sachfragen hält die Rechtsprechung die Verständigung für zulässig. Hier könnte man durchaus, um auch rechtsstaatlichen Bedenken Rechnung zu tragen, in dem einen oder anderen Punkt strenger sein. Man könnte beispielsweise, was das Formgebot betrifft, durchaus auch zusätzliche Anforderungen aufstellen.

Bei Rechtsfragen ist die Situation im Moment dogmatisch zu festgefahren in der Rechtsprechung, und daher sollte dieser Punkt einmal aufgegriffen werden und ausführlich diskutiert werden. Wenn man über Recht zu diskutieren und nachzudenken beginnt, dann merkt man sehr schnell, dass man ex ante im Bereich von Wahrscheinlichkeiten referiert. Es ist im Grunde genommen sehr oft so, dass man die wirklich richtige und einzige Rechtsauslegung wahrscheinlich nicht immer auf den Punkt bringen können wird. Und da ist jetzt sicherlich die Frage zu stellen und zu diskutieren, ob es für die Verwaltung dann, wenn es keine Präjudize gibt, zulässig ist, darüber nachzudenken, was denn Recht ist.

Und ich meine, dass in jenen Fällen, in denen sich die Konkretisierungsspielräume eröffnen, durchaus auch *nolens volens* für die Verwaltung die Möglichkeit besteht, Festlegungen zu treffen. Ich denke, in diesem Bereich können sich letztlich Spielräume auf tun, zumal ja – das erkennt die Rechtsprechung heute ja auch schon richtig – diese exakte Trennung zwischen Sach- und Rechtsfragen nicht wirklich aufrechterhalten werden kann. Wenn wir heute über die Angemessenheit eines Bezugs eines Geschäftsführers sprechen, dann sprechen wir von der Höhe des Bezugs als eine Tatsache, und was die Angemessenheit betrifft, sprechen wir im Grunde genommen schon über eine Rechtsfrage.

*Prof. Dr. Fischer:*

Ich habe zum Referat von Frau *Leisner-Egensperger* einige Bemerkungen, die ich anhand von drei praktischen Problemlagen verdeutlichen möchte. Ich stelle einmal die verwegene These auf, dass ich mir Fälle denken kann, in denen ein Rechtsfortbildungsverbot allein deswegen besteht, weil die Rechtsprechung mit ihren judiziellen Möglichkeiten keine Kontinuitätsgewähr bieten kann. Ein Beispiel: Dass das so genannte Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung weitgehend ungeliebt ist, da es einen dubiosen Ursprung, eine zweifelhafte Funktion und Abgrenzungskriterien hat, die teilweise ins Karikaturhafte hineinspielen, ist bekannt. Gleichwohl meine ich, es hätte keinen Sinn, diese Fragen dem Großen Senat vorzulegen. Die Folgen wären verheerend, wenn das Institut der Betriebsaufspaltung aufgegeben würde. Der Fall der Aufgabe der Geprägerrechtsprechung liegt sicherlich auch auf dieser Linie. Ähnlich liegt der gedachte Fall, dass eine grundsätzliche Rechtsprechungsänderung angedacht wird zu Pensionsrückstellungen. Alle erwähnten Fragen sind so wesentlich, dass sie nur vom Gesetzgeber beantwortet werden können.

Die zweite Bemerkung betrifft die Ankündigungsrechtsprechung: Sie haben die Rechtsprechung des 6. Senats erwähnt. Der Senat, dem ich angehöre, hat in einem Falle eine Ankündigungsrechtsprechung praktiziert. Wir haben in einer Entscheidung angekündigt, dass wir demnächst das Spendendurchlaufverfahren nicht mehr akzeptieren werden. Aber dies war nur deswegen möglich, weil diese Frage nicht entscheidungserheblich war. Wenn das Rechtsproblem wirklich entscheidungserheblich gewesen wäre, dann, so meine ich, hätten wir nach Recht und Gesetz erkennen müssen.

Und die dritte Problemlage betrifft die Neustrukturierung des Generationenachfolgevertrages in steuerlicher Hinsicht. Nachdem sich jetzt der Pulverdampf über der Schlachtenstätte verzogen hat, wird man wohl sagen können: Es hat eine bedeutende Rechtsprechungsänderung stattgefunden, und zwar eine Änderung der Rechtsgrundsätze, die sich tatsächlich über Generationen entwickelt hatten. Das zu lösende Problem bestand darin, dass sich die Rechtsgrundsätze in vorkonstitutioneller Zeit gebildet hatten, und diese mussten übergeführt werden in die aktuelle steuerliche Systematik. Wenn ich das richtig sehe, hat hier ein sehr gutes Zusammenspiel zwischen der Rechtsprechung und



der Verwaltung stattgefunden, d. h., die Verwaltung hat Überleitungsregelungen getroffen des Inhalts, dass bestimmte Verträge noch nach dem alten Rechtszustand beurteilt werden können. Und das führt mich hin zu Ihrer Bemerkung, die Sie schriftlich niedergelegt, aber, ich muss sagen zum Glück, nicht mündlich vorgetragen haben, nämlich, dass Billigkeit kein Recht ist. Man sollte m. E. den Gesetzgeber nicht dazu nötigen, eine Generalklausel in die Welt zu setzen. Die Rechtsprechung hat das Problem bisher eigentlich ganz gut bewältigen können. Man sieht dies am erwähnten Fall der Neustrukturierung des Rentenrechts. Sie sagen, Rechtsgrundlage sei die Billigkeit, aber Billigkeit hat sehr wohl einen eindeutigen Konnex zum Recht. Ich glaube, man jongliert ein bisschen mit dem changierenden Begriff der Billigkeit. Er hat unterschiedliche Funktionen, auch Anwendungsgebiete. Ich meine, Billigkeit in diesem Zusammenhang ist nur eine *falsa demonstratio* für einen Standard an Rechtsgesichtspunkten, die im Sinne einer Abwägungslehre die Handhabe bieten – so wie Frau Hey gestern sagte –, um einen gerechten Interessenausgleich herbeizuführen.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Zunächst zum ersten Punkt: Ich wäre dagegen, bestimmte Fragen aus dem Rechtsprechungsprogramm auszuklammern und sie ausdrücklich dem Gesetzgeber zu überantworten. Weil die Rechtsprechung als solche, eben als eigenständige Staatsgewalt, auch die Aufgabe hat, Recht zu setzen in Form des Richterrechts, wenn denn ein Fall von einem Senat zu entscheiden ist. Das ist ja letztlich im Grundgesetz genau geregelt, in welchen Fällen nach Art. 100 Abs. 1 GG ein Richter dem BVerfG vorlegen muss, wenn er von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist. Im Übrigen muss er den Fall selbst entscheiden, wenn er ein Gesetz nicht für verfassungswidrig hält. Er kann das nicht auf den Gesetzgeber abschieben. Dass das in manchen Fällen vielleicht politisch wünschenswerter wäre, wenn eine Entscheidung des Parlaments stattfände, ist eine andere Frage, aber es muss schon jede Staatsgewalt ihre Funktionen auch wahrnehmen.

Dann zu Ihrem zweiten Punkt, der Ankündigungsrechtsprechung. Diese wird ja gerade im Zusammenhang mit der Rückwirkung der Rechtsprechungsänderung diskutiert. Es gibt also viele Autoren, die verlangen, dass wenn Richter Zweifel haben, sie dann zunächst einmal den Fall so entscheiden, wie bisher und dann Änderungen ankündigen. Ich persönlich meine, dass man dies allenfalls im Bereich der obita dicta machen kann, weil wenn der Richter der Überzeugung ist, dass der Fall nicht anders zu entscheiden ist, dann muss er ihn eben so entscheiden, und er kann nicht den Fall sehenden Auges falsch entscheiden und die richtige Entscheidung dann einer späteren Entscheidung überantworten.

Zu dem dritten Punkt: Ich bin ungeachtet Ihres Einwands der Auffassung, dass Billigkeit und Recht verschiedene Dinge sind, wobei natürlich der Begriff des Rechts in diesem Zusammenhang auch vielleicht eng zu verstehen sein sollte. Sie haben ja selbst gesagt, Recht hätte einen Konnex zur Billigkeit, haben also

damit klar gestellt, dass sie eben nicht identisch sind. Ich wollte mich insbesondere – und stehe da ja auch nicht alleine – gegen die ständige Praxis des BFH wenden, in sämtlichen Fällen von Rechtsprechungsänderungen pauschal zu sagen, nach §§ 163, 227 AO solle die Finanzverwaltung entsprechend Abhilfe schaffen. Diese beiden Instrumentarien sind, wie gerade Herr *von Groll* immer wieder betont hat, nicht dafür vorgesehen, sondern sie haben bestimmte Tatbestandsvoraussetzungen, die im Einzelfall zu prüfen sind, und sie sind eben nicht dazu gedacht, die Verwaltung generell als Reparaturinstanz in die Pflicht zu nehmen.

*Prof. Dr. Birk:*

Ich würde gerne noch einmal auf die Frage „Verständigung in Rechtsfragen“ zurückkommen. Wenn man einen rechtsvergleichenden Blick in die USA oder auch nach Großbritannien (mit den beiden Rechtsordnungen habe ich mich in dieser Frage einmal beschäftigt) wirft, dann wird man feststellen, dass es dort überhaupt keine Probleme bereitet, sich in Rechtsfragen zu verständigen, und wenn man Kollegen und sogar Richter fragt, ob da nicht ein Problem der Gesetzesbindung auftaucht, dann wird man auf Unverständnis stoßen, denn man einige sich ja nur in Rechtsfragen, wenn der Rechtsfall unklar ist. Und warum solle man sich bei einer unklaren Rechtslage nicht einigen? Wir haben erhebliche Probleme damit, und ich denke auch, dass es grundsätzlich richtig ist, hier auf die strikte Gesetzesbindung und den Gleichheitssatz zu verweisen. Ich erinnere mich jedoch in meiner 12-jährigen Tätigkeit als Richter am Finanzgericht Münster an einen Fall, in dem eine Rechtsfrage sehr streitig war. Wir haben lang hin und her gewogen, und der Fall wurde schließlich auch im Senat knapp zu Lasten des Klägers abgestimmt. Der Kläger war ein Notar und kam aus dem Denken des Zivilrechts. Wir haben mit ihm die Rechtsfrage in der mündlichen Verhandlung erörtert, und sein Vorschlag war: „Ich sehe ein, dass ist alles schwierig. Man kann es so oder so sehen. Können wir uns nicht in der Mitte einigen?“ Für mich und wahrscheinlich für uns alle im Senat, war das eigentlich vom Rechtsgefühl vernünftig. Warum gibt es nur entweder-oder? Ganz verlieren oder ganz gewinnen. Die Frage lag auf der Kippe. Das hat mich schon damals, wegen des Unbehagens, auf die Idee gebracht, ob es denn nicht, und jetzt kommt die Frage an Herrn *Waldhoff*, eine Lösung wäre, dass in solchen Fällen das Gericht einen Vergleich ermöglicht, auch wenn dies zugegebenermaßen nicht unbedingt der materiellen Rechtslage entspricht.

*Prof. Dr. Waldhoff:*

Das Unbehagen mit dem Alles-oder-nichts-Prinzip habe ich versucht auch für den Verwaltungsbereich deutlich zu machen bei den Vergleichen in einem speziellen Fall der §§ 164, 165 AO. § 164 AO folgt einer Art Alles-oder-nichts-Prinzip, § 165 klammert einen Unsicherheitsbereich aus, spaltet den Steuerfall gewissermaßen auf. Mir gefällt, Herr *Birk*, Ihr gewaltenspezifischer Ansatz

sehr gut, aber was bei der Rechtsprechung vielleicht möglich ist – das überblicke ich jetzt so spontan nicht genau –, ist noch lange nicht bei der Verwaltung möglich. Im Grunde teile ich Ihr Unbehagen vollkommen. Für die Verwaltung sollte man, wie auch Sie, skeptisch sein und für die Verwaltungs- und für die Rechtsprechungsebene müsste man noch eingehender darüber nachdenken.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Noch eine Anmerkung zum letzten Teil Ihrer Frage: Ich meine, der Richter ist gebunden an Gesetz und Recht, und das lässt natürlich gewisse Spielräume offen, also Spielräume für Einigung innerhalb dieser Formulierung, und die wären m. E. ähnlich zu fassen wie im Bereich der tatsächlichen Verständigung, wo wir ja ebenfalls eine solche Bindung haben. Insofern würde ich Ihnen Recht geben, dass es durchaus in Einzelfällen ein Instrumentarium sein könnte, um dem Kontinuitätsgebot Rechnung zu tragen.

*Schuler:*

Meine Frage richtet sich an Frau *Leisner-Egensperger*. Art. 19 Abs. 4 GG gewährt den Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt und ich glaube, die Finanzgerichtsbarkeit ist fast die Inkarnation dieses Rechtsschutzgedankens. Nun haben wir zwei Parteien. Den rechtsschutzsuchenden Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung, gegen deren Rechtsakte Rechtsschutz gewährt wird. Meine Frage: Macht es in der Intensität des Vertrauensschutzes einen Unterschied, wessen Vertrauen nun tangiert wird, das des Rechtsschutzsuchenden oder desjenigen, gegen den Rechtsschutz gesucht wird, nämlich der Finanzverwaltung?

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger*

Das ist eine sehr interessante Frage, vor allem bestärkt sie mich in meiner Auffassung, dass man Vertrauensschutz tatsächlich nicht vorsehen sollte gegenüber der Rechtsprechung, weil wir dann genau in das Dilemma kämen, das Sie jetzt aufgeführt haben. Welches Vertrauen ist denn jetzt nun schutzwürdiger? Dann kommen wieder die Gesichtspunkte hinein, die wir gestern diskutiert haben: Ist der Finanzbedarf des Staates jetzt vielleicht vermehrt einzustellen bei extremer Haushaltsnotlage usw. Das Ganze brächte eine Unruhe, die der Stetigkeit der Rechtsprechung nicht entspräche, und vor diesem Hintergrund habe ich die These aufgestellt, das es gerade gegenüber der Finanzrechtsprechung keinen Vertrauensschutz gibt und dass es gerade nicht auf die Belange der Einzelnen ankommt, also weder auf die Belange des Steuerpflichtigen noch auf die Belange der Finanzverwaltung, sondern dass lediglich objektiv rechtlich Rechtslagen miteinander verglichen werden sollen. Aber vielen Dank, dass Sie darauf noch mal hingewiesen haben. Ich meine, dass das ein zusätzliches Argument für meine These bringt.

*Dr. Schulte:*

Ich würde nur ganz kurz noch auf einen Aspekt zum Verständigungsverfahren hinweisen wollen. M. E. ist nicht nur die Freiheit zur Disposition notwendig, sondern wir brauchen auch einen übereinstimmenden Verständigungswillen, also den Willen zur Einigung. Von diesem Ansatz ausgehend kann ich nicht erkennen, wie wir Tatsachenfragen von Rechtsfragen unterscheiden wollen. Schauen wir uns die Praxis an, wo Verständigungen anzutreffen sind, nämlich im Rahmen von Schlussbesprechungen. Sie haben, Herr *Achatz*, eben auch schon darauf hingewiesen, wo es im Regelfall um unbestimmte Rechtsbegriffe, um Schätzungen und dergleichen geht. Typische Fälle sind die verdeckte Gewinnausschüttung, insbesondere der Begriff der Angemessenheit, und die Einkünfteabgrenzung im internationalen Bereich (§ 1 AStG). Wendet man sich der Angemessenheitsprüfung einmal zu (Sie haben eben, Herr *Achatz*, schon auf den Fall der Geschäftsführervergütung hingewiesen) und schaut sich den Beispielfall an, über den der BFH vor kurzem entschieden hat, bei dem eine Gesamtvergütung von 1 Mio. als angemessen eingestuft wurde (ich unterstelle, das war im Rahmen der Bandbreite, die zu Recht der BFH hier zugelassen hat), da haben wir doch mit der Verständigung darüber, dass 1 Mio. Euro bzw. damals 1 Mio. DM eine angemessene Gesamtvergütung sind, zugleich den relevanten Sachverhalt festgelegt. Wir haben über den Tatbestand des § 8 Abs. 3, nämlich die gesellschaftsrechtliche Veranlassung, und auch über die Rechtsfolge dieser Bestimmung entschieden, nämlich den Betrag festgelegt, der außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen ist. Von daher erkenne ich hier auch gar keine Möglichkeit zur Trennung der Tatsachen- von den Rechtsfragen und würde Ihnen daher ausdrücklich zustimmen.

*Prof. Dr. Achatz:*

Das trifft meinen Standpunkt. Und dazu vielleicht noch einen Aspekt. Sie haben es ja auch gesagt, dass dieser Subsumtionsvorgang Sachverhalts- und Rechtsfragen umschließt. Man blickt vom Sachverhalt zum Tatbestand und wieder zurück und dadurch entsteht letztlich eine Untrennbarkeit von Sachverhalt und Rechtsfrage. M. E. ist es nun nicht unzulässig, einen Verwaltungsbeamten bei einer bestehenden Ungewissheit in einer Rechtsfrage, ob A oder B gilt, von A zu überzeugen. Ich meine, es besteht im Falle einer solchen ursprünglichen Strittigkeit dann für den Verwaltungsbeamten keine Pflicht, diese Frage an die Gerichte weiterzureichen. Natürlich muss hier auch, wenn der Konkretisierungsspielraum besteht, diese Einigungsmöglichkeit oder gewissermaßen die Möglichkeit bestehen, dass der Finanzbeamte durchaus eigenverantwortlich nachvollziehbar zum Ergebnis A und nicht B kommt. Das Thema ist dann – das nur ganz kurz –, wie man überprüft, dass kein „Kuhhandel“ stattgefunden hat, sondern dass hier wirklich ein Entscheidungsspielraum bestanden hat, den man gut ausgelotet hat. Aus dieser Sicht scheint es erforderlich, dass der Verständigungsakt gut dokumentiert und nachvollziehbar ist.

*Prof. Dr. Tanzer:*

Ich pflichte Herrn *Achatz* darin bei, dass ein Verständigungsverfahren mit stringenten und eigenständigen Rechtsfolgen bei verwinkelter Sach- und Rechtslage wünschenswert ist. Die Stringenz müsste, wie Sie ja auch herausgearbeitet haben, darin gelegen sein, dass eine unmittelbare Bindung an die Verständigung in dem nachfolgend zu erlassenden Rechtsakt, in dem Bescheid, anzunehmen ist, sofern die Verständigung auf vertretbarer Grundlage beruht. Wenn man sich jetzt einzelne Institutionen des Verfahrensrechts, wie Sie es ja auch gemacht haben, ansieht, so sind zweifellos Elemente eines öffentlich-rechtlichen Vertrages beim Rechtsmittelverzicht, unser § 255 BAO, auszumachen. Aber was sind die Rechtsfolgen des Rechtsmittelverzichtes? Der Rechtsmittelverzicht mündet nicht und schon gar nicht in eine einseitige Bindung der Behörde, jenen Bescheid zu erlassen, der dem Rechtsmittelverzicht als voraus bekannt gegeben zu Grunde liegt. Wird ein anderer Bescheid erlassen, so erlangt der Steuerpflichtige nur seine Rechtsmittelbefugnis zurück. Mit anderen Worten: Ich gebe meine Waffe im Rechtsmittelverzicht nicht deshalb an der Garderobe ab, – jetzt bildhaft gesprochen – weil ich weiß, dass sich die Gegenseite des Verfahrens rechtens nicht mehr bewaffnen darf, sondern weil ich weiß, dass ich mich wieder bewaffnen kann für den Fall, dass die Gegenseite diesen Quasi-Vertrag nicht einhält. Und was den Erörterungstermin zur gütlichen Streitbeilegung anbetrifft: Zumindest nach dem geläufigen Rechtsverständnis zum neu geschaffenen § 279 Abs. 3 BAO im Rahmen unseres UFS-Verfahrens war mehr als eine unverbindliche Plauderei wirklich nicht gemeint. Ihre Grundüberlegung ist die, ob dieses Instrument nicht als Selbstbindung der Behörde angedacht und zu erfüllen sein kann. Dann bleibt wohl doch nur mehr – nur in Anführungszeichen –, der Grundsatz von Treu und Glauben übrig als personalisiertes Vertrauensschutzverständnis, um die Verständigung im Abgabeverfahren zu begründen. Da muss man zugeben, dass die deutsche Rechtslage eine sich viel mehr gegenüber Treu und Glauben öffnende ist als unsere Rechtslage in Österreich. Eine Institution wie die Zusage nach § 204 der deutschen AO findet sich in dieser Allgemeinheit im österreichischen Steuerrecht sicherlich nicht. Und ein Treu-und-Glauben-Verhältnis, das perspektivisch auf die Zukunft angelegt ist, auf einen erst zukünftig zu setzenden Sachverhalt, kann uU. schutzwürdiger sein, als Treu und Glauben in der Beurteilung eines bereits abgeschlossenen Sachverhalts, der in der Vergangenheit liegt. Da habe ich mich halt als Abgabepflichtiger darüber gefreut, und das war es dann. Für die Zukunft hingegen kann Treu und Glauben so viel wichtiger werden. Zuzugeben ist, dass es diese Vertragselemente – da stimme ich mit Professor *Ruppe* vollkommen überein – im österreichischen Abgabenverfahrensrecht gibt, zumal § 255 BAO eine korrespondierende, wenngleich enger gefasste Bestimmung zu § 354 der deutschen AO ist. Aber das müsste man dann erst ausbauen und institutionalisieren, ausdrücklich zum tatbestandlichen, m. E. zu einem regelrechten Verständigungsverfahren. Woran es scheitern könnte, haben Sie in Ihrem Referat auch schon treffend auf den Punkt gebracht, nämlich an dem Misstrauen des Gesetzgebers

gegenüber den Protagonisten, auf dass die ganze Sache nicht doch zu einem „Kuhhandel“ verkommen möge. Deswegen wird man sich vorhersehbar, ohne hier all zu viel prognostizieren zu wollen und zu können, wohl nicht so rasch seitens des österreichischen Gesetzgebers trauen, ein solches Verständigungsverfahren zu vertatbestandlichen. Uns in Österreich wäre schon sehr gedient, wenn wir eine Norm vergleichbar § 204 der deutschen AO hätten.

*Prof. Dr. Achatz:*

Ich kann Ihnen in vielem folgen und zustimmen, und § 255 BAO wird in der Tat so von der Judikatur verstanden, wie Sie es hier auch dargelegt haben. Es gibt aber auch hier unterschiedliche Fälle. Es ist doch zu unterscheiden, ob man sich nur hinsichtlich der prozessualen Rechte vergleicht und verständigt für den Fall, dass die Behörde einen Sachverhalt annimmt oder ob man auch den Sachverhalt selbst zum Gegenstand der Einigung erhebt. In einem Fall ist der Sachverhalt die Bedingung dafür, dass es dann auch zur entsprechenden Ausübung oder Nichtausübung prozessualer Rechte kommt, im zweiten Fall ist der Sachverhalt selbst Gegenstand der Einigung.

Den Erörterungstermin würde ich nicht bloß als unverbindliche Plauderei sehen, weil ich meine, dass das allen Überlegungen der Verwaltungsökonomie wohl zuwiderlaufen würde. Aus meiner praktischen Erfahrung kann ich sagen, sieht ihn auch der unabhängige Finanzsenat und die Berufungssenate heute Gott sei Dank etwas anders, und ich denke, dass hier ein ganz maßgeblicher Beitrag zum Rechtsfrieden geleistet werden kann.

*Mellinghoff:*

Frau *Leisner-Egensperger*, Sie haben in einem wirklich beeindruckenden Referat die Unterschiede zwischen Vertrauensschutz und Kontinuitätsgebot herausgearbeitet. Für mich stellt sich jedoch eine Frage, auf der Sie teilweise auch in Ihrer Habilitationsschrift eingegangen sind. Was passiert, wenn der Veränderungsbruchpunkt erreicht oder überschritten ist? Für den Fall gesetzgeberischen Handelns gehen Sie davon aus, dass eine Verfassungsbeschwerde erhoben werden kann. Gilt dies auch für richterliche Entscheidungen? Im Übrigen haben Sie hervorgehoben, dass eine gesteigerte Begründungspflicht bei Fortentwicklung im Rahmen des Kontinuitätsgebotes besteht. Und damit stellt sich eine weitere Frage: Ist es aus Gründen des rechtlichen Gehörs erforderlich, dass in diesen Fällen ein besonders intensives Rechtsgespräch mit den Parteien stattfinden muss?

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Zunächst zu Ihrem ersten Punkt: Natürlich kann es auch im Bereich der Dritten Gewalt für den Fall der Überschreitung des Veränderungsbruchpunkts zur Verfassungswidrigkeit einer Entscheidung kommen und, im Extremfall ist dann

dagegen auch die Verfassungsbeschwerde eröffnet. Ich meine nur, dass es in der Praxis dazu wesentlich seltener kommen wird. Man müsste dann einen Fall finden, in dem die Richter tatsächlich die Grenzen ihrer Erkenntnismöglichkeit überschritten und sie nicht gesehen haben, in welchem Verhältnis Änderungsgrund und Änderungsausmaß stehen. Also in dem Fall, wenn sie die Rechtsprechung plötzlich abrupt geändert haben, ohne dass hinreichende Gründe dafür erkennbar wären. Aber wenn das dann so ist, dann wird der Veränderungsbuchpunkt überschritten, und dann ist das verfassungswidrig und dagegen gibt es auch die Verfassungsbeschwerde.

Zu Ihrem zweiten Punkt: Da stimme ich Ihnen völlig zu. Es ist auch Ausfluss des Art. 101 GG, des Rechts auf rechtliches Gehör, dass man im Vorfeld eben mit den Parteien das Rechtsgespräch sucht. Und wie Herr *Birk* auch schon gemeint hat: Es kann natürlich dazu dienen, das Rechtsgut der Kontinuität zu schützen.

*Anzinger:*

Prof. *Waldhoff*, Sie haben in Ihrem Vortrag auf die möglichen Wechselwirkungen zwischen dem zu vollziehenden materiellen Steuerrecht und verfahrensrechtlichen Vertrauensschutzregelungen hingewiesen. Dabei sind Sie auch auf das Verhältnis zwischen der vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 AO und dem verfahrensrechtlichen Vertrauensschutztatbestand des § 176 AO eingegangen. Mich hat dabei die Frage beschäftigt, welche Konsequenzen in diesem Zusammenhang aus einer punktuell vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO zu ziehen sind, die mit einem Verfahren begründet wird, das vor einem oberen Gericht anhängig ist und in dem die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht angezweifelt wird. Könnte man in diesem Fall aus der Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung nicht doch folgern, dass das Vertrauen in zweifelhafte bzw. fehlerhafte Rechtsnormen, wie es Frau *Hey* gestern genannt hat, zerstört wird, weil der Steuerpflichtige durch den Vorläufigkeitsvermerk darauf hingewiesen wird, dass eine verfassungsrechtlich zweifelhafte Regelung vorliegt? Und kann sich der Steuerpflichtige verfahrensrechtlich in einer durch § 176 AO geschützten Weise tatsächlich noch auf die Festsetzung und auch deren Rechtsgrundlagen verlassen, wenn in der Begründung des Vorläufigkeitsvermerks ausdrücklich auf die Reichweite der möglichen Verfassungswidrigkeit hingewiesen wird?

*Prof. Dr. Waldhoff:*

Das waren zwei Beispiele für diesen Wechselwirkungsprozess, den ich als Ausblick angedacht habe. Man kann meiner Meinung nach beide Fälle, sowohl § 165 als auch § 176 AO in dieser Weise interpretieren. Das ist natürlich eine Interpretation, die nicht zwingend ist, die ich aber in meinem Gesamtkonzept so vorgenommen habe. Es sind zwei positivierte Wechselwirkungen, d. h., der Gesetzgeber der AO hat sich so entschieden, auch wenn die Vertrauensgrund-

lage des zugrunde liegenden Steuergesetzes zerstört oder relativiert sein sollte. Bei § 165 AO gewährt die Verwaltung, wegen möglicher Verfassungswidrigkeit oder Europarechtswidrigkeit, Vertrauensschutz im Sinne von Rechtssicherheit, wie ich das meinem Vortrag insgesamt zugrunde gelegt habe.

*Prof. Dr. Jachmann:*

Ich hätte eine Frage an Herrn *Achatz* zum Thema Wirksamkeit einer Verständigung und hier speziell zur Voraussetzung der Gesetzmäßigkeit des Ergebnisses. Wir waren in der Diskussion zu einer Antinomie zwischen Konkretisierungsspielraum auf der einen Seite und Gesetzmäßigkeit des Ergebnisses auf der anderen Seite gekommen. Meine Frage wäre: Müsste man bei aller Vorsicht gegenüber der fehlenden Unterscheidbarkeit zwischen Sachverhalt und Norm nicht diese Antinomie auflösen, vielleicht unter dem Stichwort eines gesetzmäßigen Konkretisierungsspielraums? Gesetzmäßigkeit meint ja zunächst einfach Deckungsgleichheit zwischen Sachverhalt und Norm. Und nun kann ein Konkretisierungsspielraum entweder im normativen Bereich, also auf der Tatbestandsebene bestehen, oder im Sachverhaltsbereich, entweder im Verfahrens- oder im Beweisrecht. Ist von Unklarheit die Rede, wird man vielleicht zum Sachverhalt tendieren. Es gibt aber gerade im Steuerrecht doch wohl auch Bereiche einer für bloßen Gesetzesvollzug nicht hinreichenden gesetzlichen Vorzeichnung. Wenn wir vielleicht an die Abschreibung denken, an AFA-Tabellen, da wird es wohl nicht die eine nur richtige Lösung geben. Hier schließt sich die weitere Frage an: Wenn es so einen Konkretisierungsspielraum gibt, der auch gesetzmäßig gehandhabt werden soll, wer entscheidet dann über die Wahrung dieses Konkretisierungsspielraums, einmal über sein Bestehen und dann über die Art seiner Ausfüllung? Muss nicht der Maßstab der Gesetzmäßigkeitsprüfung für die Verwaltung der gleiche sein, wie für die Gerichte?

*Prof. Dr. Achatz:*

Sie bringen es genau auf den Punkt. Ich habe versucht, als These zu formulieren, ob nicht die Regeln über die Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten eine Hilfestellung bieten könnten, den Anwendungsbereich für wirksame Verständigungen zu erweitern. Das wäre doch ein Ansatz, wenngleich ich mir darüber bewusst bin, dass man hier letztlich an Grenzen der Auslegung kommt. Dabei steht m. E. nicht so sehr die Gesetzmäßigkeit des Verständigungsinhaltes im Mittelpunkt der Betrachtung, sondern die Frage der Zulässigkeit und der Verbindlichkeit (auch inhaltlich unzutreffender) Verständigungen. Stellt man demgegenüber auf die Gesetzmäßigkeit des Verständigungsinhaltes ab, gewinnt das Rechtsinstitut der Verständigung keine wirkliche Perspektive.

*Dr. Kramer:*

Ein Aspekt des Kontinuitätsprinzips ist in dem letzten Referat angeklungen, der gestern überhaupt nicht zur Sprache gebracht wurde, und ich frage mich,



warum. Das Interesse der Verwaltung an Kontinuitätsgewähr ist gegeben, und wenn ich Verwaltung sage, dann meine ich die Verwaltung an der Basis, den Steuerbeamten im Finanzamt, der ein ausgesprochenes Interesse an Kontinuität hat. Die dauernden Kontinuitätsbrüche in der Rechtsprechung, mehr aber natürlich in der Gesetzgebung, deprimieren und decouragieren den einzelnen Beamten, machen ihn lustlos und darunter leidet die Qualität der Rechtsanwendung. Das ist in den ganzen Gesprächen hier nicht besonders erwähnt worden, und ich habe mich gefragt, ob das nicht erwähnt worden ist, weil es für unwichtig gehalten wird.

*Prof. Dr. Achatz:*

Fragen der Kontinuität können sich auch bei der Verständigung stellen. Hier gibt es nicht nur Fälle, wo gewissermaßen die Abgabenverwaltung, die Finanzbehörde von einer Einigung abrücken möchte, sondern es gibt natürlich auch die Fälle, wo der Steuerpflichtige auf einmal sagt: „Hoppla und jetzt überlege ich es mir nochmal, und jetzt möchte ich das Ganze anders sehen.“ Ich denke daher auch, dass die wirksame Verständigung eine Einigung über den Sachverhalt und auch über die prozessualen Rechte voraussetzt. Wie Herr Seer auch in seiner Habilitationsschrift formuliert hat, kommt es letztlich durch die Verfahrensteilnahme im Zuge der Einigung auch auf einen wirksamen Rechtsschutzverzicht an. Daneben ist der Grundsatz *clausula rebus sic stantibus* zu beachten, weil es sicher viele Aspekte geben kann, an die man im Zuge einer Verständigung nicht gedacht hat. Aber im Grunde genommen müsste hinsichtlich der Verständigung doch auch eine Kontinuität zu Gunsten der Verwaltung gegeben sein, da ansonsten die Verwaltung diesem Institut wohl wenig wird abgewinnen können.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Ich denke, das war so aufgeteilt, dass gestern im Wesentlichen Vertrauensschutz gegenüber der Gesetzgebung zur Sprache kam und heute morgen gegenüber der Verwaltung und dann die Kontinuität in der Rechtsprechung. Aber ich gebe Ihnen völlig Recht, dass man dieses Interesse der Basis an kontinuierlicher Entscheidung sämtlicher Staatsgewalt und letztlich dieser Finanzverwaltung immer im Auge haben muss. Das ist ja das, womit der Bürger dauernd am intensivsten konfrontiert ist. Nur in den seltensten Fällen geht man zum Bundesfinanzhof, während die Steuerbescheide ja regelmäßig kommen.

*Dr. Roland:*

Frau *Leisner-Egensperger*, Sie wird es sicherlich nicht wundern, wenn ich auf das Problem des Nichtanwendungserlasses ganz kurz zurückkomme, auch weil viele hier im Raum wohl so denken wie Sie. Sie haben gesagt, dass das Instrument des Nichtanwendungserlasses rechtsstaatlich höchst bedenklich ist. Und ich sage dazu, dass die Verwaltung oft nicht anders kann. In den meisten Fällen ist es ja nicht so, dass sie nicht will, dass sie faul ist, dass sie Dinge bewusst

hinauszögert, sondern wir haben nun einmal eine föderativ gestaltete und organisierte Verwaltung und auf Bundesebene nur einen BFH, der entscheidet. Dann ist die Frage – Sie haben das völlig zu Recht gesagt – unbefriedigend gelöst, was mittlerweile in der Praxis geschieht, wenn die Umsetzung eines BFH-Urteils so lange offen bleibt, bis auf Verwaltungsseite entschieden ist. Nur: Wenn man sich mit 16 Ländern abstimmen muss, der Bund noch dazu, dann dauert das eine Zeit, und die Meinungen der Experten sind natürlich oft geteilt; das ist nicht selten ein langer Entscheidungsprozess. Ich bringe aber auch noch einen anderen Gesichtspunkt, den Sie nicht angesprochen haben, weil Sie in Ihrem Referat von der Aufgabe des BFH zur Rechtsfortbildung ausgegangen sind. Die Frage ist doch: Wann habe ich eine grundlegende Änderung der Rechtsprechung? Diesen Zeitpunkt festzustellen, darin besteht gerade die Schwierigkeit, weil Rechtsfortbildung ein kontinuierlicher Prozess ist. Ist die Änderung schon gegeben, wenn ein Senat zweimal zu ein und der selben Sache praktisch gleich entscheidet, oder erst, wenn dann ein anderer Senat das auch verfestigt oder erst, wenn der Gemeinsame Senat entschieden hat? Also, in vielen Fällen ist es schwierig, überhaupt festzustellen, ob schon eine Änderung der Rechtsprechung stattgefunden hat.

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger:*

Zunächst mal gebe ich Ihnen Recht, dass es sicher ein langer Entscheidungsprozess ist, bis tatsächlich der entsprechende Erlass nach der Änderung der Rechtsprechung ergangen ist. Es ist sicher auch sehr schwierig, diese Abstimmungen zwischen den einzelnen Ländern herbeizuführen. Ich habe ja auch nichts anderes gesagt, als dass die Finanzverwaltung so schnell wie nur irgend möglich aus Gründen des Schutzes des Steuerpflichtigen reagieren sollte, sei es eben in positiver Hinsicht oder, was ich persönlich eben für rechtsstaatlich bedenklich halte, durch Nichtanwendungserlass. Man sollte versuchen, diesen Entscheidungsprozess so kurz wie nur irgend möglich erscheinen zu lassen.

Zu dem zweiten Punkt: Da haben Sie natürlich in der Tat den Finger in die Wunde gelegt. Die grundlegende Änderung der Rechtsprechung, wann liegt sie vor? Sie selbst haben einige Beispiele gebracht, wie man sie formal bestimmen könnte, also bestimmte Rechtsprechungsinstanzen. Ich persönlich würde da eher ein materiell-rechtliches Konzept favorisieren, das tatsächlich die Änderungstiefe im Verhältnis zu den Änderungsgründen in den Blick nimmt und dann, wenn sich die Rechtsprechung besonders tief ändert, ohne dass ersichtliche Gründe dafür gegeben wären. Dann ist eine grundlegende Änderung der Rechtsprechung gegeben, ganz egal, welche Instanz darüber entschieden hat.

*Prof. Dr. Gassner:*

Ich möchte eine Lanze für jene Auffassung brechen, die meint, dass sich das Problem sowohl für Tatfragen als auch für Rechtsfragen in gleicher Weise stellt, nämlich das Problem der Verständigung im Abgabenverfahren. Natürlich ist

die Unterscheidung zwischen Tat- und Rechtsfrage von wesentlicher Bedeutung für jeden Prozessrechtler, dennoch im konkreten Zusammenhang meiner Meinung nach theoretisch unhaltbar. Es geht bei der Erlassung des Steuerbescheids um die Setzung eines konkreten individuellen Aktes, der sich aus einer generellen, abstrakten Norm ableitet. Dementsprechend kann das Präzisierungserfordernis sowohl beim Sachverhalt als auch bei der Rechtsfolge und in Summe der gesamten Norm liegen, und es stellt sich auf beiden Ebenen in gleicher Weise; es lässt sich hier ein Normteil von dem anderen Normteil überhaupt nicht separieren. Und ich glaube, es weiß auch jeder Praktiker, dass der Nebel beim Sachverhalt liegen kann. Er kann bei der Auslegung liegen, und er kann über allem liegen. Ansonsten würde man uns, die Juristen, eigentlich nicht brauchen.

Zweitens: In Bezug auf die Rechtsprechung möchte ich nur kurz hinweisen auf ein interessantes Rechtsinstitut, das im Zuge der Austrifizierung des deutschen Steuerverfahrens in Österreich eingeführt wurde, also wie wir das deutsche Steuerverfahren an das österreichische Recht angepasst haben. Es soll dem Vertrauensschutz dienen. Es handelt sich um eine Bestimmung, wonach bei neuerlicher Bescheiderlassung eine zwischenzeitige Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie eine Änderung von generellen Erlassen der Finanzverwaltung nicht zulasten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann. Es ist eine sehr interessante Norm, die aber in keiner Weise unbestritten ist. Sie wurde auch für verfassungsrechtlich bedenklich erachtet und wirft einige Probleme auf. Wir haben also versucht, das Problem, das wir jetzt zur deutschen Rechtsordnung lange diskutiert haben, in Österreich einer Lösung zuzuführen. Ich darf aber sagen, große einhellige Begeisterung herrscht zu dieser Bestimmung in Österreich nicht.

*Prof. Dr. List:*

Meine Frage an Frau *Leisner-Egensperger*: In einem anhängigen Verfahren ändert der Gesetzgeber das Gesetz. Gehe ich da richtig in der Annahme, dass die Prüfung des Gerichts im Rahmen der Kontinuitätsgewähr übergehen muss in eine Prüfung des Gesetzes unter den Voraussetzungen der Kontinuitätsgewähr?

*Prof. Dr. Leisner-Egensperger*

Da haben Sie vollkommen recht, das hatte ich ja auch in meinem Vortrag zu unterscheiden versucht. Die Rechtsprechungsänderung, die ich hier behandelt habe, ist etwas ganz anderes als die Änderung eines Gesetzes, gerade in einem laufenden Verfahren.



# Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände\*

Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*

Universität Graz, Mitglied des Verfassungsgerichtshofs Wien

## *Inhaltsübersicht*

- |  |  |
|--|--|
| I. Vorbemerkung                              | IV. Vertrauensschutz und normsetzende Gewalt |
| II. Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte | 1. Die Rückspréchung des EuGH                |
| 1. Die Rechtsprechung des EuGH               | a) Veránderungen der Rechtslage pro futuro   |
| 2. Rechtsvergleich                           | b) Rückwirkung von Gesetzen                  |
| 3. Ósterreich                                | 2. Rechtsvergleich                           |
| III. Zusagen, Auskúnfte, Vereinbarungen      | 3. Ósterreich                                |
| 1. Die Rechtsprechung des EuGH               | V. Würdigung                                 |
| 2. Rechtsvergleich                           | VI. Schlussbemerkung                         |
| 3. Ósterreich                                |  |

## I. Vorbemerkung

Es ist wohl ohne weitere Begründung einsichtig, dass es im vorgegebenen Rahmen weder möglich ist, alle denkbaren Vertrauensschutztatbestände abzuhandeln, noch kann daran gedacht werden, einen umfassenden Rechtsvergleich vorzunehmen. Der folgende Beitrag beschránkt sich daher auf drei „klassische“ Fallgruppen des Vertrauensschutzes, nämlich die Aufhebung von Verwaltungsakten, die Selbstbindung der Verwaltung durch Auskúnfte und Zusagen sowie die Rückwirkung von Gesetzen im weiteren Sinn<sup>1</sup>.

Was Umfang und Art des Rechtsvergleichs anlangt, so wáhlt der Beitrag einen vielleicht zunächst überraschend erscheinenden Zugang, dessen Rechtfertigung

\* Dieser Beitrag sei posthum *Christoph Trzaskalik* gewidmet, dem Kollegen und Freund, der an der Grazer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nicht mehr teilnehmen konnte und am 6. 12. 2003, kurz vor Fertigstellung dieses Manuskriptes, allzu früh verstorben ist.

1 Die Terminologie und Systembildung sind alles andere als einheitlich. So werden etwa gelegentlich das Rückwirkungsverbot und der Widerruf von Verwaltungsakten als „eng verbunden“ mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes – und nicht als dessen Ausfluß – gesehen: *Borchardt*, in: *Lenz, EG-Vertrag*<sup>2</sup>, 1999, 1639. Die hier gewählte Betrachtungsweise, die von drei zentralen Fallgruppen im Rahmen des Vertrauensschutzes ausgeht, ist aber zumindest vertretbar.

sich aber im Laufe der Themenbehandlung herausstellen sollte. Ausgangspunkt soll nämlich die Judikatur des EuGH sein, konkret der Umstand, in welcher zeitlichen Reihenfolge die genannten drei Fallgruppen des Vertrauensschutzes diese Judikatur beschäftigt haben<sup>2</sup>. Daran anschließend soll die jeweilige Fallgruppe im internationalen Vergleich betrachtet werden, wobei aus nahe liegenden Gründen ein gewisses Gewicht auf die österreichische Rechtslage gelegt werden wird.

## II. Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte

### 1. Die Rechtsprechung des EuGH

Das erste Thema, bei dem in der Judikatur des EuGH der Vertrauensschutz angesprochen wird, und eines der ersten Themen, bei dem der Gerichtshof allgemeine gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundsätze entwickelt hat, war der Widerruf begünstigender Verwaltungsakte. Prozessgegenstand der Rechtssache *Algera*<sup>3</sup> waren dienstrechtliche Neueinstufungen verschlechternder Art, die gegenüber den Klägern im Zusammenhang mit organisatorischen Neuordnungen im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl vorgenommen worden waren, somit letztlich der Widerruf der bisherigen dienstrechtlichen (und damit auch besoldungsrechtlichen) Einstufung. Der EuGH betrachtet die bisherigen Einstufungen als begünstigende Verwaltungsakte, die subjektive Rechte verleihen. Was die Zulässigkeit des Widerrufs solcher Verwaltungsakte angehe, so handle es sich um eine der Rechtsprechung und Lehre in allen Ländern der Gemeinschaft wohlvertraute verwaltungsrechtliche Frage, für deren Lösung der Vertrag jedoch keine Vorschriften enthalte. Um sich nicht dem Vorwurf der Rechtsverweigerung auszusetzen, sei der Gerichtshof daher verpflichtet, diese Frage von sich aus unter Berücksichtigung der in Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung der Mitgliedstaaten anerkannten Regeln zu entscheiden<sup>4</sup>.

Eine rechtsvergleichende Untersuchung lasse erkennen, dass in den (damals) sechs Mitgliedstaaten ein Verwaltungsakt, der dem Betroffenen subjektive Rechte verliehen hat, grundsätzlich nicht widerrufen werden könne, sofern er rechtmäßig gewesen sei. In diesem Fall, in dem das subjektive Recht wirksam erworben worden sei, überwiege das Bedürfnis, das Vertrauen auf den dauern-

2 Zur Entwicklung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes in der Gemeinschaftsrechtsordnung s. vor allem *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Kehl – Straßburg – Arlington 1988; *Borchardt*, Vertrauensschutz im Europäischen Gemeinschaftsrecht, EuGRZ 1988, 309 ff.; ferner *Berninghausen*, Die Europäisierung des Vertrauensschutzes, Frankfurt/Main 1998, 47 ff.; *Blanke*, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen 2000; *Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, Baden-Baden 2002, 376 ff.

3 Das Urteil datiert vom 12. 7. 1957, verb. Rs. 7/56 und 3/57 bis 7/57, Slg. 85.

4 Rs. *Algera*, a. a. O. (Fn. 3), 118.

den Fortbestand der geschaffenen Rechtsstellung zu schützen, gegenüber dem Interesse der Behörde an einer Rückgängigmachung ihrer Entscheidung. Im Fall rechtswidriger Verwaltungsakte sei hingegen nach dem Recht aller Mitgliedstaaten ein Widerruf zulässig. Der Mangel einer objektiven gesetzlichen Grundlage des Verwaltungsaktes hafte auch dem subjektiven Recht des Betroffenen an und rechtfertige den Widerruf. Dieser Grundsatz sei allgemein anerkannt, die Voraussetzungen für die Ausübung des Widerrufsrechts seien jedoch unterschiedlich geregelt.

Der EuGH untersucht in der Folge die einfachgesetzliche Rechtslage in den Mitgliedstaaten. Er kommt zum Ergebnis, dass im französischen Recht der Widerruf vor Ablauf der für die Erhebung der Anfechtungsklage vorgesehenen Frist bzw. vor Ergehen des Urteils über diese Klage erfolgen müsse; im Recht der Beneluxländer gelte offenbar Entsprechendes. Im deutschen Recht sei keine generelle Frist für die Ausübung des Widerrufs vorgesehen, wohl aber gebe es Sonderregelungen (hingewiesen wird auf § 13 des Bundesbeamtengesetzes). Allgemein anerkannt sei (in Deutschland), dass einem ungerechtfertigt verspäteten Widerruf, der zu einem sehr viel späteren Zeitpunkt erfolge, als dies nach den Umständen möglich gewesen wäre, der Grundsatz von Treu und Glauben entgegenstehe. Auch die Rechtsfiguren des Verzichts und der Verwirkung würden in diesem Zusammenhang herangezogen.

Im italienischen Recht sei die Frage eindeutig geregelt: Jeder Verwaltungsakt, der mit Unzuständigkeit, Gesetzesverletzung oder Ermessensüberschreitung behaftet sei, könne von der Verwaltungsbehörde mit rückwirkender Kraft widerrufen werden, ungeachtet der subjektiven Rechte, die er verliehen habe. Eine Frist für die Ausübung des Widerrufs bestehe nicht. Nach Lehre und Rechtsprechung könne jedoch eine ungerechtfertigte Verzögerung des Widerrufs eine Ermessensüberschreitung darstellen. Vor langer Zeit ergangene Verwaltungsakte könnten auch im Fall der Rechtswidrigkeit aufrecht erhalten werden.

Der EuGH kommt zum Schluss, dass der Widerruf eines infolge Rechtswidrigkeit fehlerhaften Verwaltungsaktes in allen Mitgliedstaaten zulässig sei, und bejaht damit auch für die Ebene des Gemeinschaftsrechts die Zulässigkeit des Widerrufs rechtswidriger Verwaltungsakte zum Mindesten innerhalb einer angemessenen Frist<sup>5</sup>. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes spielt dabei in zweifacher Hinsicht eine Rolle: Zum einen bejaht der EuGH ohne weitere Begründung ein Bedürfnis, das Vertrauen auf den Fortbestand einer Rechtsstellung zu schützen; zum anderen wird konkret die Widerrufsfrist unter dem Aspekt von Treu und Glauben gesehen.

Im Urteil vom 22. 3. 1961 in den verb. Rs. 42 und 49/59 SNUPAT, Slg. 109, ging es um den Widerruf von rechtswidrigen Freistellungen im Zusammenhang mit einer Ausgleichsabgabe für zugekauften Schrott. Dem Vorbringen, ein Wider-

<sup>5</sup> A. a. O. (Fn. 3), 119.

ruf mit rückwirkender Kraft verstoße gegen den Grundsatz, wonach einmal gewährte Vorteile nicht wieder entzogen werden könnten, hält der EuGH entgegen<sup>6</sup>: Diese Auffassung verkenne, dass der zweifellos wichtige Grundsatz der Wahrung der Rechtssicherheit nicht absolut, sondern nur in Verbindung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung Anwendung finden könne. Die Frage, welcher dieser Grundsätze im Einzelfall überwiege, lasse sich nur durch eine Abwägung der Interessen beantworten. Aufseiten der Begünstigten hält der EuGH einerseits die Tatsache für relevant, ob sie in gutem Glauben annehmen durften, für den fraglichen Schrott keine Beiträge entrichten zu müssen, und andererseits, dass sie in ihrer Geschäftsführung auf die Beständigkeit dieser Lage vertrauen konnten; auf der Seite der Gemeinschaft sei das Interesse an einem ordnungsgemäßen Funktionieren der Ausgleichseinrichtung für Schrott von Relevanz; dieses Interesse gebiete alles zu tun, um zu vermeiden, dass die rechtswidrige Freistellung von Konkurrenzunternehmen für die übrigen Beitragspflichtigen zu einem dauernden Vermögensnachteil führe. Im übrigen, so meint der Gerichtshof, ließen die Rechtsordnungen aller Mitgliedstaaten den rückwirkenden Widerruf stets dann zu, wenn der betreffende Verwaltungsakt auf falschen oder unvollständigen Angaben der Beteiligten beruhe. Im Leitsatz 10 formuliert der EuGH: „Eine rechtmäßige begünstigende Entscheidung kann nicht rückwirkend widerrufen werden; ist eine derartige Entscheidung dagegen rechtswidrig, so kann sie mit rückwirkender Kraft widerrufen werden, wenn in Anbetracht der gegebenen Umstände das öffentliche Interesse an der Wahrung des Grundsatzes der Rechtmäßigkeit das Interesse der Begünstigten an der Beibehaltung einer Lage, die sie für dauerhaft ansehen konnten, überwiegt oder wenn die rechtswidrige Entscheidung auf falschen oder unvollständigen Angaben der Begünstigten beruhe.“ Die verschiedenen beteiligten Interessen seien abzuwägen.

Als letztes Urteil zu diesem Themenkreis sei die Rs. *Lemmerz-Werke* genannt<sup>7</sup>, in der der EuGH erstmals explizit den Begriff Vertrauensschutz verwendet<sup>8</sup>. Auch hier ging es um die Rücknahme einer zu Unrecht erteilten Freistellung vom Schrottausgleich. Die Hohe Behörde müsse bei einer solchen Entscheidung in ausreichendem Maße dem Umstand Rechnung tragen, ob und inwieweit die Klägerin auf die Rechtmäßigkeit und den Fortbestand der Freistellung vertrauen durfte. Die Aufhebung der Rücknahme der Freistellung komme aber nur in Betracht, wenn der Hohen Behörde eine wesentliche Fehlbeurteilung des „Anspruchs der Klägerin auf Vertrauensschutz“ nachgewiesen werden könne<sup>9</sup>. Im Ergebnis wurde eine solche Fehlbeurteilung nicht angenommen, da der Ge-

6 A. a. O., 172.

7 Rs. 111/63, Urteil vom 13. 7. 1965, Slg. 893.

8 A. a. O., 911; vgl. auch *Hubeau*, Le Principe de la Protection de la Confiance Légitime dans la Jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes, Cahiers de Droit Européen 1983, 143 ff., 149.

9 A. a. O., 911.



richtshof ein schützenswertes Vertrauen im konkreten Fall nicht erkennen konnte<sup>10</sup>.

Spätestens mit diesem Urteil ist klargestellt, dass in der Gemeinschaftsrechtsordnung ein Anspruch des einzelnen auf Vertrauensschutz als allgemeiner Grundsatz des allgemeinen Verwaltungsrechts anerkannt ist, wobei der wichtigste Anwendungsbereich zunächst die Rücknahme von Verwaltungsakten ist<sup>11</sup>. Inhaltlich bedeutet der Vertrauensschutz in diesem Bereich jedenfalls eine absolute Schranke für die rückwirkende Aufhebung rechtmäßiger begünstigender Entscheidungen<sup>12</sup>. Beim rückwirkenden Widerruf rechtswidriger begünstigender Entscheidungen verlangt der Vertrauensschutz hingegen nach Auffassung des EuGH eine Abwägung zwischen dem Interesse des einzelnen an der Aufrechterhaltung der ihn begünstigenden Entscheidung auf der einen Seite und dem öffentlichen Interesse an der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auf der anderen Seite. Von diesen Fixpunkten abgesehen, sind die Voraussetzungen der Gewährung von Vertrauensschutz auch in diesen Fällen unsicher. Dies gilt einerseits für die Bedingungen, unter denen eine Vertrauensposition angenommen wird, zum anderen für die Fristen, innerhalb derer eine Rücknahme für zulässig erachtet wird.

## 2. Rechtsvergleich

Die rechtsvergleichende Betrachtung bestätigt zum einen, dass die vom EuGH herausgearbeiteten Grundsätze im Wesentlichen dem internationalen Standard entsprechen, zeigt aber zum anderen eine große Variationsbreite der Lösungen, und zwar sowohl in rechtstechnischer als auch in materiellrechtlicher Hinsicht. In manchen Ländern ist das Rücknahmerecht gesetzlich durchnormiert, in anderen beruht es auf einer (mehr oder weniger) gefestigten Praxis der Verwaltung bzw. Rechtsprechung. Formal wird (zum Teil auch terminologisch) zwischen

10 In der folgenden Rechtsprechung findet sich gelegentlich folgende Formel (z. B. in der Rs. 15/85 *Consorzio Cooperativo d'Abruzzo*, Slg. 1987, 1005, 1036): „Die Rücknahme eines rechtswidrigen Rechtsaktes ist zulässig, wenn sie innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt und die Kommission in ausreichendem Maße berücksichtigt hat, inwieweit der Kläger eventuell auf die Rechtmäßigkeit des Aktes vertrauen durfte“. Im Urteil vom 17. 4. 1997, Rs. C 90/95 *De Compte/Parlament*, Slg. I-1999, findet sich folgende Formulierung: Nach st. Rsp. ist zwar jedem Gemeinschaftsorgan, das feststellt, daß ein von ihm erlassener Rechtsakt rechtswidrig ist, das Recht zuzuerkennen, diesen Rechtsakt innerhalb eines angemessenen Zeitraums rückwirkend zurückzunehmen, doch kann dieses Recht durch das Erfordernis eingeschränkt werden, das berechnete Vertrauen des Adressaten des Rechtsakts in dessen Rechtmäßigkeit zu beachten (a. a. O., Rdnr. 35 mit zahlreichen Nachweisen). Die für angemessen gehaltenen Fristen schwanken, übersteigen aber – soweit zu sehen ist – nicht zwei Jahre; vgl. *Berninghausen*, a. a. O. (Fn. 2), 47.

11 *Borchardt*, *Der Grundsatz des Vertrauensschutzes*, a. a. O. (Fn. 2), 61.

12 *Borchardt*, *Der Grundsatz des Vertrauensschutzes*, a. a. O. (Fn. 2), 65; *Lenz*, in: *Vertrauensschutz in der Europäischen Union*, Tagungsbericht, ZfZ 1997, 363.

der Aufhebung ex nunc und ex tunc unterschieden. Inhaltlich wird vor allem zwischen rechtmäßigen und rechtswidrigen Verwaltungsakten sowie zwischen begünstigenden und belastenden, zum Teil auch zwischen konstitutiven und deklaratorischen differenziert<sup>13</sup>.

### 3. Österreich

In Österreich ist die Zurücknahme bzw. Abänderung von Verwaltungsakten sowohl für den Bereich des Allgemeinen Verwaltungsverfahrens als auch für den Bereich des Abgabenverfahrens rechtlich im Detail durchnormiert, wobei die Abänderungsbefugnisse im Bereich des Abgabenrechts deutlich weiter gehen als im Bereich des Allgemeinen Verwaltungsverfahrens<sup>14</sup>. Generell lässt sich sagen, dass im Abgabenverfahren bei der Abwägung zwischen den Grundsätzen der Rechtsrichtigkeit und der Rechtssicherheit, des Vertrauens in die Bestandskraft rechtskräftiger Bescheide, der Vorzug eher der Rechtsrichtigkeit zukommt. Abgesehen von der Möglichkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens bei Hervorkommen neuer Tatsachen, ist die Behörde insbesondere berechtigt, einen rechtswidrigen Abgabenbescheid innerhalb eines Jahres ohne weitere Voraussetzungen zu beheben (§ 299 BAO)<sup>15</sup>. Vertrauensschutzwägungen können hierbei nur über das bei der Ermessensentscheidung zu beachtende Kriterium der Billigkeit (§ 20 BAO) einfließen. Bescheide, mit denen Begünstigungen verliehen wurden, können hingegen nur unter sehr genau und eng definierten Voraussetzungen ex nunc abgeändert oder widerrufen werden (Änderung der tatsächlichen Verhältnisse; unrichtige oder irreführende Angaben; § 294 Abs. 1 BAO). Eine rückwirkende Abänderung darf in diesem Fall nur erfolgen, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist (§ 294 Abs. 2 BAO).

13 Im Detail s. zum Recht der Mitgliedstaaten – Stand 1987 – *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, Baden-Baden 1988, 849ff. sowie 1118f.; ferner *Berninghausen*, a. a. O. (Fn. 2), 164ff. Im Schweizer Steuerrecht sind Abänderungen von rechtskräftigen Abgabenveranlagungen zugunsten des Fiskus offenbar nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen möglich, insbesondere wenn neue Tatsachen hervorkommen (vgl. *Höbm/Waldburger*, Steuerrecht I, Bern–Stuttgart–Wien 2001, § 36).

14 Im Allgemeinen Verwaltungsverfahren kann ein Bescheid im allgemeinen nur abgeändert oder aufgehoben werden, wenn dies zur Beseitigung von das Leben oder die Gesundheit von Menschen gefährdenden Missständen oder zur Abwehr schwerer volkswirtschaftlicher Schädigungen notwendig und unvermeidbar ist. Ansonsten ist die Nichtigklärung bei besonders schweren Mängeln möglich (§ 68 AVG).

15 Amtswegige Aufhebungen wegen Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht sind bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich, d. h. im allgemeinen 5 Jahre lang (§ 299 Abs. 2 lit. c BAO).

### III. Zusagen, Auskünfte, Vereinbarungen

#### 1. Die Rechtsprechung des EuGH

Judikatur des EuGH zur rechtlichen Bedeutung von Zusagen von Gemeinschaftsorganen findet sich ab dem Jahr 1966<sup>16</sup>. Der Gerichtshof geht davon aus, dass einer Zusage, das heißt dem Versprechen eines bestimmten künftigen Verhaltens, ungeachtet der Bezeichnung und rechtlichen Qualifikation, Rechtswirkungen zukommen. Eine Unterscheidung zwischen Zusagen und Auskünften wird dabei nicht gemacht. Das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 19. 3. 2003 in der Rs. T-273/01 fasst die gemeinschaftsrechtliche Judikatur folgendermaßen zusammen<sup>17</sup>: „Sodann ist daran zu erinnern, dass sich nach ständiger Rechtsprechung auf den Vertrauensschutz, der eines der Grundprinzipien der Gemeinschaft darstellt, jeder berufen kann, bei dem die Gemeinschaftsverwaltung durch bestimmte Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat. Präzise, nicht an Bedingungen geknüpfte und übereinstimmende Auskünfte von zuständiger und zuverlässiger Seite stellen unabhängig von der Form ihrer Mitteilung solche Zusicherungen dar [...] Dagegen kann niemand eine Verletzung dieses Grundsatzes geltend machen, dem die Verwaltung keine bestimmten Zusicherungen gegeben hat.“

Den einschlägigen Entscheidungen ist allerdings zu entnehmen, dass eine rechtliche Relevanz überhaupt nur solchen Erklärungen beigemessen wird, zu denen das erklärende Organ ermächtigt war, bei denen ein Verpflichtungswille klar erkennbar und auch inhaltliche Bestimmtheit gegeben ist. Überdies wird – ohne weitere Auseinandersetzung – davon ausgegangen, dass rechtswidrige Zusagen keinerlei Bindungswirkung entfalten können; es handelt sich – in der Diktion des EuGH – um Erklärungen ohne jede Rechtswirksamkeit<sup>18</sup>. Im Urteil vom 26. 4. 1988 in der Rs. 316/86 *Krücken*, Slg. 2233, heißt es in diesem Zusammenhang (in Rdnr. 23), dass ein schuldhaftes Verhalten der Kommission oder ihrer Beamten wie auch eine gegen das Gemeinschaftsrecht verstößende Praxis eines Mitgliedstaats kein schutzwürdiges Vertrauen des Wirtschaftsteilnehmers begründen könne<sup>19</sup>. Daraus folge, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht gegen eine klare gemeinschaftsrechtliche Bestimmung angeführt werden könne und dass das gemeinschaftsrechtswidrige Verhalten einer nationalen Stelle kein berechtigtes Vertrauen eines Wirtschaftsteilnehmers auf eine gemeinschaftsrechtswidrige Behandlung zu begründen vermöge (Rdnr. 24).

16 Vgl. die Zitate bei *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, a. a. O. (Fn. 2), 66 Fn. 340, beginnend mit der Rs. 54/65 *Chatillon*, Slg. 1966, 529.

17 Rdnr. 26; vgl. auch das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 27. 6. 2000, Rs. T-72/99, Slg. II-2521, Rdnr. 53 und die dort angegebenen Verweise.

18 11. 5. 1983, verb. Rs. 303 und 312/81 *Klöckner-Werke*, Slg. 1507, Rdnr. 34; vgl. auch *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, a. a. O. (Fn. 2), 87 ff.

19 Verweis auf die Urteile vom 16. 11. 1983, Rs. 188/82 *Thyssen*, Slg. 3721, und 15. 12. 1982 in der Rs. 5/82 *Maizena*, Slg. 4601.

Mehrfach finden sich Aussagen des EuGH zur Zolltarifauskunft. Im Urteil vom 27. 4. 1978, Rs. 90/77 *Stimming*, Slg. 995, vertritt der EuGH die Auffassung, eine Zolltarifauskunft, die abstrakt erteilt wurde, verpflichte die Gemeinschaftsbehörden nicht, bei für erforderlich erachteten Anpassungen der betreffenden Regelung Erwartungen zu berücksichtigen, die ein solches Papier bei den Betroffenen möglicherweise geweckt habe. Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass zwischen individualisierten Auskünften (betreffend die rechtliche Behandlung eines konkreten Falles) und abstrakten (generellen) Erklärungen unterschieden wird. Eine Grundlage für berechtigtes Vertrauen können nur erstere abgeben<sup>20</sup>.

In der Rs. C-80/89 *Behn Verpackungsbedarf* (Urteil vom 28. 6. 1990, Slg. 2659) bezeichnet der Generalanwalt die Regelung des Art. 5 Zollkodex zur verbindlichen Zolltarifauskunft als Anwendungsfall des Grundsatzes des Vertrauensschutzes. Geschützt sei das Vertrauen, das sich entweder auf eine spezifische Auskunft der Zollverwaltung oder auf eine allgemeine Vorschrift stützen kann, die später durch eine gerichtliche Entscheidung außer Kraft gesetzt wurde. Mangels einer gerichtlichen Entscheidung sei das Vertrauen auf eine allgemeine Vorschrift, die normativen Bestimmungen zuwiderlaufe, nicht geschützt. Die gegenteilige Auffassung würde die Normhierarchie auf den Kopf stellen. Der EuGH betont, dass Vertrauen nur bei konkreten Auskünften, nicht aber bei allgemeinen Verwaltungsanweisungen berechtigt sei, und daher nur im ersteren Fall geschützt sei (Rdnr. 23 f.).

## 2. Rechtsvergleich

Die internationale Situation auf dem Gebiet der abgabenrechtlichen Auskünfte war Tagungsthema des IFA-Kongresses 1999 in Eilat, für den der Generalbericht von *Ellis* verfasst wurde<sup>21</sup>. Der Sammelband zeigt, dass in den nationalen Rechtsordnungen die Frage des Vertrauensschutzes bei Auskünften sehr unterschiedlich beantwortet wird. Zum üblichen Standard gehört die Unterscheidung zwischen formellen Auskünften, die auf Grund bestimmter Rechtsvorschriften erteilt werden, und informellen Auskünften. Ersteren kommt regelmäßig bindende Kraft zu, die freilich unterschiedliche rechtliche Gründe haben kann (besondere Rechtsvorschriften, allgemeine Verwaltungsgrundsätze, guter Glauben oder Annahme eines bindenden Vertrages). Das Verhältnis zum Gesetzmäßigkeitsprinzip wird hingegen sehr verschieden gesehen. Während im allgemeinen davon auszugehen ist, dass formelle Auskünfte ungültig werden, wenn sich die zugrunde liegende Gesetzeslage ändert, trifft Gleiches nicht für Änderungen der Rechtsprechung zu. Während in manchen Ländern eine andere Gesetzesauslegung durch die Gerichte Vorrang gegenüber einer Auskunft

20 Zum Vertrauensschutz bei der Zolltarifauskunft s. im übrigen *Müller-Eiselt*, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, a. a. O. (Fn. 12), 367.

21 *Ellis*, *Advance rulings*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 84b, Rotterdam 1999.

hat und die Steuerverwaltung aus der Bindung an die Auskunft entlässt, gibt es Länder, die das Vertrauen der Steuerpflichtigen auch dann schützen, wenn sich die Auslegung der Steuergesetze durch die Verwaltung als falsch erweist<sup>22</sup>. Auch die Bindungswirkung von von vornherein gesetzwidrigen Auskünften wird international unterschiedlich beurteilt. Immerhin gilt für formelle Auskünfte, dass die Mehrzahl der Staaten das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Richtigkeit der Auskunft auch dann schützt, wenn sie objektiv falsch war, dies freilich unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige selbst die Gesetzwidrigkeit weder kannte noch erkennen musste<sup>23</sup>.

Bei informellen, d. h. gesetzlich nicht vorgesehenen Auskünften wird die Bindungswirkung naturgemäß noch unterschiedlicher gesehen. In der Mehrzahl der Länder wird jedoch informellen Auskünften zumindest unter bestimmten Voraussetzungen bindende Kraft beigemessen. Diese Wirkung wird entweder aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, so etwa aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, oder aus der Annahme eines Vertrages oder einer Rechtskraftwirkung abgeleitet<sup>24</sup>. Im einzelnen ist die Rechtslage jedoch auf diesem Gebiet sehr inhomogen. In einzelnen Ländern kommt informellen Steuerauskünften ebenso bindende Wirkung zu wie formellen Auskünften. Im genannten Generalbericht werden Frankreich, Israel, die Niederlande und das Vereinigte Königreich als Beispiele genannt. In Frankreich und im Vereinigten Königreich werden informelle Auskünfte gegen das Gesetz für verbindlich erachtet, wenn dem Steuerpflichtigen der Widerspruch nicht bekannt war und nicht bekannt sein konnte<sup>25</sup>.

Im US-amerikanischen Steuerrecht sind Vereinbarungen mit dem IRS zwar grundsätzlich den allgemeinen Regeln des common law über contracts unterworfen. In der Praxis haben sich jedoch Besonderheiten herausgebildet. Die Bindungswirkung wird etwa verneint, wenn der handelnde Beamte außerhalb seiner Kompetenz und im Widerspruch zu gesetzlichen Bestimmungen gehandelt hat<sup>26</sup>.

Die Schweizer Situation beleuchtet recht instruktiv ein Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel Stadt Nr. 6/1995 vom 24. 1. 1995<sup>27</sup>, bei dem es um die Aufhebung der Steuerbefreiung einer Stiftung nach Wegfall der Ge-

22 Ellis, a. a. O. (Fn. 21), 119.

23 Ellis, a. a. O. (Fn. 21), 120.

24 Ellis, a. a. O. (Fn. 21), 122.

25 Ellis, a. a. O. (Fn. 21), 125. Zur französischen Situation vgl. Art. L 80 A und L 80 B livre des procédures fiscales; dazu *Vapaille*, La doctrine administrative fiscale, Paris 1999; s. dazu auch den Überblick bei *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht?, Wien 2003, 129 ff.

26 S. hierzu etwa *Raby/Raby*, When the IRS repudiates agreements with taxpayers, Tax Notes, April 7, 2003, p. 97.

27 Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis 1997, 398 ff. (<http://www.steuerverwaltung.bs.ch>).

meinnützigkeitsvoraussetzungen ging<sup>28</sup>. Der Streitpunkt war, ob die Steuerbefreiung, die von der Verwaltung zunächst im Jahr 1978 schriftlich bestätigt worden war, von ihr rückwirkend oder nur pro futuro widerrufen werden kann. Die Stiftung ging davon aus, dass sie nach Treu und Glauben davon ausgehen habe dürfen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt seien; dies insbesondere auch deswegen, weil sie der Pflicht zur Abgabe der vorgeschriebenen Fragebogen nachgekommen sei und diese von der Steuerverwaltung bis 1991 nicht beanstandet worden seien. Für die Steuerrekurskommission stellt sich die Frage, ob das Vertrauen der Stiftung in die Steuerbefreiung berechtigt gewesen und demnach zu schützen sei. „Nach dem aus Art. 4 BV hergeleiteten Grundsatz von Treu und Glauben in der Form des Vertrauensschutzes hat der Betroffene Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden.“ Erste Voraussetzung dafür sei eine Vertrauensgrundlage. Diese sei gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen Organs bei einem Betroffenen bestimmte Erwartungen auslöse. Im vorliegenden Fall sei dies durch die schriftliche Bestätigung der Steuerbefreiung und die unwidersprochen gebliebenen Fragebogen geschehen. Als Nächstes stellt die Rekurskommission fest, dass sich auf Vertrauensschutz nur berufen könne, wer in das Verhalten der staatlichen Behörden vertrauen durfte. Das könne nur derjenige, der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen. Ferner könne nur derjenige sich auf Vertrauensschutz berufen, der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt habe, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könne. Hier ist interessant, dass die Steuerrekurskommission davon ausgeht, dass das Einnahmen- und Ausgabenverhalten der Stiftung geprägt war von der ihr zugestandenen Steuerfreiheit. Ohne diese wären ihr gewisse Gelder nicht zugeflossen und sie hätte gewisse Ausgaben nicht getätigt. Insofern habe sie Dispositionen getroffen, die nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Schließlich sei zu prüfen, ob allenfalls ein überwiegendes öffentliches Interesse dem Vertrauensschutz entgegenstehe. Es sei eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzen Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen. Da das Interesse des Staates an der Aufhebung der Steuerbefreiung rein fiskalischer Natur sei, überwiege im konkreten Fall der Vertrauensschutz.

Die Entscheidung stützt sich auf allgemeine und spezielle verwaltungsrechtliche Literatur, sodass damit der (damalige) Stand der Vertrauensschutzlehre in der Schweiz repräsentativ wiedergegeben sein dürfte. Hervorzuheben ist dabei, dass der Vertrauensschutz aus dem Grundsatz von Treu und Glauben hergeleitet und dieser wiederum auf Art. 4 BV (alte Fassung), das heißt auf den Gleich-

28 Es ist nicht eindeutig, ob dieser Fall eher unter das Thema Zusage oder unter Widerruf von Verwaltungsakten fällt.

heitssatz gestützt wird<sup>29</sup>, somit grundrechtlichen Charakter hat. Bemerkenswert ist auch, dass die Steuerrekurskommission die für die Schutzwürdigkeit des Vertrauens erforderlichen Dispositionen bereits darin erblickt, dass die Steuerfreiheit Grundlage der wirtschaftlichen Gestion des Steuerpflichtigen, des Einnahmen- und Ausgabenverhaltens, war. Folgt man dem, dann ist im Bereich des Steuerrechts die jeweils geltende Rechtslage, da sie die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für den Steuerpflichtigen bestimmt, bereits vertrauensbegründend; besonderer Steueranreize oder dergleichen bedürfte es nicht.

Die Entscheidung erging noch vor dem In-Kraft-Treten der neuen Schweizer Bundesverfassung. Diese hat den Vertrauensschutzgedanken (zumindest verbaliter) erheblich aufgewertet<sup>30</sup>. Einerseits wurde der Vertrauensschutz von der Rechtsgleichheit gelöst und im Grundrechtsteil separat verankert (Art. 9 BV: Anspruch jeder Person, von den staatlichen Organen nach Treu und Glauben behandelt zu werden). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verleiht Art. 9 BV einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Daneben verlangt Art. 5 BV („Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns“) in Abs. 3, dass staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben handeln.

### 3. Österreich

Eine Bindungswirkung (auch im Fall der objektiven Rechtswidrigkeit) wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur bescheidmässig erteilten Auskünften (das ist praktisch nur die Zolltarifauskunft) zugeschrieben. Im übrigen geht die h. A. in Österreich davon aus, dass das Legalitätsprinzip stärker ist als der Grundsatz von Treu und Glauben<sup>31</sup>. Die Abgabenbehörde ist daher nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung, Auskunft oder Zusage abzugehen. Ein derartiges

29 Art. 4 BV lautete in seinem ersten Satz: „Alle Schweizer sind vor dem Gesetz gleich.“

30 Vgl. dazu und zum Folgenden *Weber-Dürler*, Neuere Entwicklung des Vertrauensschutzes, ZBl 2002, 281 ff.

31 Dazu im einzelnen *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>4</sup>, Wien 2001, Rz. 371 ff. Ferner der Landesbericht von *Ritz* im zitierten IFA-Band (Fn. 21); *Achatz/Kofler*, Haftung für fehlerhafte Rechtsauskünfte im Steuerrecht, in: *Holoubek/Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen, Wien 2002, 197 ff.; ferner *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte, a. a. O. (Fn. 25).

Vertrauensschutz gegenüber allgemeinen Richtlinien der Finanzverwaltung gewährt nunmehr (seit Herbst 2002) die Vorschrift des § 117 BAO: Wenn eine in einer solchen Richtlinie geäußerte Rechtsauffassung durch ein höchstgerichtliches Erkenntnis oder durch einen neuen Erlass der Finanzverwaltung geändert wird, dann darf sich das nicht zum Nachteil eines Steuerpflichtigen auswirken, der sich auf die alte Rechtsauffassung gestützt hat. Die Konsequenzen dieser Vorschrift (die verfassungsrechtlich nicht unbedenklich ist) sind noch nicht im einzelnen ausgelotet; vgl. jedoch die ersten Analysen bei *Ehrke/Wisiak*, ÖStZ 2002, 541 ff. und *Ritz*, RdW 2002, 758.

Abgehen erscheint nur unbillig, wenn besondere Umstände vorliegen. Rechtsauskünfte können solche Umstände sein, sofern die Auskunft von der zuständigen Behörde erteilt wurde und die Unrichtigkeit der Auskunft nicht offensichtlich war. Weitere Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft sein Verhalten eingerichtet hat, d. h. Dispositionen vornimmt oder unterlässt. Sind die Voraussetzungen für Treu und Glauben gegeben, so besteht kein Anspruch auf Erfüllung, sondern lediglich Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens, d. h. jenes Steuerbetrages, der daraus resultiert, dass die Besteuerung entgegen der erteilten Auskunft vorgenommen wurde. Diesem Ersatz dient insbesondere die Nachsicht der aus der Verletzung des Grundsatzes resultierenden Abgabenschuldigkeit nach § 236 BAO.

Gelegentlich finden sich im österreichischen Recht (vor allem im Abgabenrecht der Länder und Gemeinden) Regelungen, die dazu ermächtigen, Vereinbarungen mit dem Steuergläubiger über die Höhe von Abgaben oder die Entrichtungsmodalitäten abzuschließen, wobei in der Regel vorgesehen ist, dass diese Vereinbarungen der Vereinfachung der Besteuerung dienen müssen und keine wesentliche Veränderung des steuerlichen Ergebnisses bei den Steuerpflichtigen zur Folge haben dürfen. Die Judikatur des VfGH<sup>32</sup> vertritt dazu die Meinung, dass derartige Vereinbarungen nicht schlechthin verfassungswidrig sind. Im Hinblick auf das Legalitätsprinzip und das verfassungsrechtlich vorgegebene Rechtsschutzsystem dürften sie jedoch nicht eine Disposition über das Bestehen der Steuerpflicht zum Gegenstand haben. Zulässig seien aber Vereinbarungen über vereinfachte Modalitäten zwecks Ermittlung der Höhe der Abgabe, allenfalls zwecks einer Pauschalierung. Im Übrigen wird verlangt, dass sich die Vereinbarung im Rahmen des Gesetzes hält und dem Verwaltungsgerichtshof die Überprüfung des Inhaltes der Vereinbarung im Zuge der Prüfung des nachfolgenden Abgabenbescheides möglich ist. Ob sich daraus die Unbeachtlichkeit von gesetzwidrigen Vereinbarungen ergibt, ist nach wie vor eine offene Frage, die Antwort müsste richtigerweise unter Berücksichtigung von Vertrauensschutzgesichtspunkten gegeben werden<sup>33</sup>.

#### IV. Vertrauensschutz und normsetzende Gewalt

##### 1. Die Rechtsprechung des EuGH

###### a) *Veränderungen der Rechtslage pro futuro*

Diesem Thema nähert sich die Judikatur des EuGH schrittweise. Relativ früh finden sich Aussagen zum zeitlichen Geltungsbereich von Normen. Grundsätzlich geht der EuGH davon aus, dass eine generelle Rechtsnorm Rechte

32 VfSlg. 9226/1981; vgl. auch VwGH 23. 4. 1993, 91/17/0145, ÖStZB 1994, 325.

33 Zum Problembereich zuletzt Ruppe, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in: Leitner (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002, Wien 2003, 9 ff.



und Pflichten nicht vor dem Zeitpunkt ihres In-Kraft-Tretens, sondern nur pro futuro entstehen lassen könne. Das hindere aber nicht, dass frühere Ereignisse vom Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Norm an solche Rechte und Pflichten begründen können. Mangels gegenteiliger Bestimmungen würden solche Normen ab dem Zeitpunkt ihres In-Kraft-Tretens die Rechtsfolgen vergangener Ereignisse festlegen<sup>34</sup>.

Eine Sondersituation, bei der aber erstmals die Bindung der normsetzenden Gewalt an ihr eigenes Verhalten thematisiert wird, ist Gegenstand des Urteiles vom 5. 6. 1973, Rs. 81/72 *Kommission/Rat*, Slg. 575. Der Rat hatte im März 1972 für 3 Jahre Richtlinien für die Anpassung der Dienstbezüge beschlossen, wollte von diesem Beschluss jedoch bereits im Dezember 1972 wieder abgehen. Während der Generalanwalt dem ersten Beschluss jegliche rechtliche Bedeutung absprach, ging der EuGH den gegenteiligen Weg. Er entnimmt dem Beschluss einen Verpflichtungswillen, nämlich zur Beachtung bestimmter Kriterien bei der Neufestsetzung von Bezügen in den folgenden drei Jahren, und geht davon aus, dass sich der Rat damit für den von ihm selbst festgelegten Zeitraum gebunden habe. Im Hinblick auf die Besonderheit der Dienstverhältnisse folge aus dem Rechtssatz, dass das berechnete Vertrauen der Betroffenen in die Einhaltung derartiger Verpflichtungen durch den Hoheitsträger zu schützen sei, die Verbindlichkeit des Beschlusses für das künftige Handeln des Rates. Wenn dieser Rechtssatz auch in erster Linie bei Einzelentscheidungen Anwendung finde, sei es doch nicht ausgeschlossen, dass er gegebenenfalls auch bei der Ausübung allgemeinerer Befugnisse zu beachten sei (Rdnr. 10). Da der Rat auch keine hinreichenden Gründe für die Änderung seiner Haltung vorbringen konnte, erklärte der EuGH den zweiten Beschluss für nichtig.

Diese Entscheidung ist deswegen bemerkenswert, weil der Generalanwalt mit wissenschaftlicher Akribie und beachtlicher Emotion herausgearbeitet hatte, dass dem angelsächsischen Rechtskreis eine derartige Bindung vollkommen fremd sei<sup>35</sup>: Ein allgemeiner Grundsatz des englischen Rechts besage, dass ein Organ, dem Ermessensbefugnisse eingeräumt sind, sei es nun ein Verwaltungs- oder ein Gesetzgebungsorgan, sich nicht im Voraus festlegen könne, wie es von seinem Ermessen Gebrauch machen werde. Immerhin wird aber schon hier darauf hingewiesen, dass es eine Ausnahme gebe, die sich auf das Estoppel-Prinzip gründe, freilich nur von beschränkter Tragweite sei und nur für Einzelfallentscheidungen gelte. Grundsätzlich sei nach englischem Recht davon auszugehen, dass ein Organ, das in Ausübung seiner Rechtsetzungsbefugnisse eine bestimmte Maßnahme gesetzt hat, davon zu jeder beliebigen Zeit wieder abrücken könne, soweit es sich um eine generell-abstrakte Regelung handle. Aus dem Umstand, dass nach dem Recht einzelner Mitgliedstaaten (BRD, Nieder-

34 EuGH v. 9. 12. 1965, Rs. 44/65 *Hessische Knappschaft*, Slg. 1267, 1276; ebenso 14. 4. 1970, Rs. 68/69 *Bundeskknappschaft*, Slg. 171, Leitsatz 1.

35 A. a. O., 592 ff.

lande) die von einer Behörde gegebene Zusage in begrenztem Umfang und unter gewissen Umständen Bindungswirkungen entfalten könne, könne nichts anderes abgeleitet werden, da diese Zusagen auf Einzelfälle beschränkt seien. Dieser Gedanke sei nicht geeignet, einer Rechtsetzungsgewalt Grenzen zu stecken.

Eine französische Stellungnahme zu dem Urteil meint, die Bemühung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes sei nicht erforderlich gewesen, da das Ergebnis bereits mit der Rechtsregel „*patere legem quam ipse fecisti*“ erzielt hätte werden können<sup>36</sup>.

Während man bei dieser Entscheidung noch zweifeln kann, ob der EuGH wirklich eine Bindung der normsetzenden Gewalt unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes annehmen wollte<sup>37</sup>, erfolgt die Ausdehnung des Vertrauensschutzprinzips über das Verwaltungsrecht hinaus auf die rechtsetzende Gewalt – somit seine Erhebung zu einem „verfassungsrechtlichen Prinzip“ – eindeutig im Urteil vom 5. 7. 1973, Rs. 1/73 *Westzucker*, Slg. 723. Inhaltlich ging es um eine Kürzung der Ausfuhrerstattungen für Zucker und um die Frage, ob diese Kürzung auf bereits gewährte Exportlizenzen anwendbar sei. Der EuGH beruft sich auf einen „allgemein anerkannten Grundsatz“, dass Gesetzesänderungen, soweit nichts Abweichendes bestimmt ist, auf die künftigen Wirkungen unter dem alten Recht entstandener Sachverhalte anwendbar seien (Rdnr. 5). Das ist deswegen bemerkenswert, weil der Generalanwalt (*Roemer*) herausgearbeitet hatte, dass eine solche Auffassung zwar von verschiedenen nationalen Gerichten vertreten werde (er nennt das französische Kassationsgericht, die *Cour d'Appel* Brüssel und das Deutsche Reichsgericht), die Geltung eines allgemeinen Rechtssatzes dieses Inhaltes jedoch keineswegs auszumachen sei. Im übrigen untersucht der EuGH die Gründe, die den Normsetzer zur Abänderung der Verordnung veranlasst haben, und kommt schließlich zum Ergebnis, die Verordnung habe nicht „gegen einen Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, wonach das berechtigte Vertrauen der Betroffenen zu schützen ist“ (Rdnr. 13).

Das Urteil bestätigt einerseits die bereits in den Urteilen zur Hessischen Knappschaft und Bundesknappschaft vertretene Auffassung des Gerichtshofes, dass bei Rechtsänderungen, die in Rechtspositionen oder Erwartungen eingreifen, vom Konzept der *immediate application* auszugehen sei (und nicht von einem Konzept, wonach Altfälle vom Anwendungsbereich der neuen Regelung ausgenommen werden). Dies bestätigt auch die Folgejudikatur, die formelhaft davon spricht, der Anwendungsbereich des Grundsatzes des Vertrauensschutzes dürfe nicht so weit ausgedehnt werden, dass die Anwendung einer neuen Regelung auf die künftigen Folgen von Sachverhalten schlechthin ausgeschlos-

36 *Hubeau*, a. a. O. (Fn. 13), 143 f.

37 Der EuGH selbst rechtfertigt die Anwendung von Vertrauensschutzgedanken damit, dass die Anpassung der Bezüge eher eine administrative als eine normative Maßnahme sei; vgl. auch *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, a. a. O. (Fn. 2), 63.

sen ist, die unter der Geltung der früheren Regelung entstanden sind<sup>38</sup>. Zum anderen ist der Entscheidung aber vor allem zu entnehmen, dass der Gerichtshof die Prüfung derartiger Rechtsänderungen unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes dem Grunde nach für erforderlich hält.

Kriterien des Vertrauensschutzes bei derartigen Rechtsänderungen pro futuro werden erstmals in den Urteilen 18. 3. 1975, Rs. 78/74 DEUKA, Slg. 421, und 14. 5. 1975, Rs. 74/74 CNTA, Slg. 533, dargelegt. Im DEUKA-Urteil wird darauf abgestellt, ob die Frist zwischen der Veröffentlichung der Maßnahme (Verringerung von Denaturierungsprämien) und ihrem Wirksamwerden ausreichend war, um den Unternehmern die Möglichkeit zu geben, jene Denaturierungsmaßnahmen abzuschließen, die sie im Vertrauen auf die frühere Regelung in die Wege geleitet hatten (Rdnr. 12). Im CNTA-Urteil ging es um die Beseitigung der Währungsausgleichsbeträge im Zusammenhang mit der gemeinsamen Marktorganisation. Die Klägerin machte geltend, die Beseitigung der Ausgleichsbeträge ab 1. 2. 1972 habe dem Gebot der Rechtssicherheit widersprochen, weil sie in die Vergangenheit zurückgewirkt und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen in die Fortgeltung der Ausgleichsbeträge außer Acht gelassen habe. Der EuGH erwidert, dass zwar keine rückwirkende Kraft im eigentlichen Sinne vorliege (da ja nur für die Zukunft der Ausgleichsbetrag abgeschafft werde). Er konstatiert aber das Vorliegen einer besonderen Vertrauenssituation: Die Währungsausgleichsbeträge sollten das Wechselkursrisiko ausschalten, sodass auch ein umsichtiger Unternehmer verleitet sein konnte, diesem Risiko nicht mit eigenen Maßnahmen zu begegnen. Unter diesen Umständen könne ein Unternehmer mit Recht darauf vertrauen, dass die von ihm abgeschlossenen Geschäfte nicht unvorhersehbaren Änderungen unterliegen, die ihm unweigerlich Verluste verursachen. Demnach sei eine Haftung der Gemeinschaft begründet, wenn die Kommission, ohne dass ein zwingendes entgegenstehendes Interesse des Gemeinwohls sie dazu veranlasst habe, von der Anwendung der Ausgleichsbeträge mit sofortiger Wirkung und ohne vorherige Ankündigung Abstand nehme, ohne Übergangsmaßnahmen zu treffen, die es den betroffenen Wirtschaftskreisen gestatteten, entweder den Verlust abzuwenden, wenn sie den Vertrag erfüllen, oder einen Ausgleich für diesen Verlust zu erlangen. Zu ersetzen seien dabei jene Einbußen, die die Unternehmer auf Grund der Abschaffung der Ausgleichsbeträge bei der Durchführung der Ausfuhrgeschäfte erlitten haben und für die Erstattungen festgesetzt worden waren.

Relativ klar werden die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes bei Änderung der Rechtslage im Urteil vom 8. 6. 1977, Rs. 97/76 *Mercur*, Slg. 1063 herausgearbeitet: Auch bei wirtschaftspolitischen Rechtsetzungsakten, die die Gemeinschaft im höherrangigen Interesse des einwandfreien Funktionierens der Marktorganisationen erlässt, komme ein Schutz des berechtigten Interesses

38 Etwa 16. 5. 1979, Rs. 84/78 *Tomadini*, Slg. 1801, Rdnr. 21; 14. 1. 1987, Rs. 278/84 *BRD/Kommission*, Slg. 1; 20. 9. 1988, Rs. 203/86 *Spanien/Rat*, Slg. 4563.

der Unternehmer in Betracht. Die Haftung der Gemeinschaft für den etwaigen Schaden der Unternehmer auf Grund derartiger Rechtsetzungsakte sei aber nur begründet, wenn die Kommission, ohne dass ein zwingendes entgegenstehendes Interesse des Gemeinwohls sie dazu veranlasse, die Ausgleichsbeträge mit sofortiger Wirkung und ohne vorherige Ankündigung abschaffe oder ändere, ohne ausreichende Übergangsmaßnahmen zu treffen, und wenn ferner die Änderung für einen umsichtigen Wirtschaftsteilnehmer nicht vorhersehbar gewesen sei.

In der Rs. 78/77 *Lührs* (EuGH-Urteil vom 1. 2. 1978, Slg. 169), in der es um die Belastung von Kartoffelausfuhren mit einer Ausfuhrabgabe ging, wurde dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoße, wenn eine am 20. 2. 1976 in Kraft getretene Verordnung keine generelle Ausnahmeregelung von der Erhebung der Ausfuhrabgabe für Ausfuhren vorsieht, die auf Grund von vor dem 17. 2. 1976 geschlossenen Lieferverträgen getätigt werden. Der EuGH verzichtet auf generelle Aussagen zum Vertrauensschutz und geht direkt auf Rechtfertigungsgründe ein: Die Verordnung sei – angesichts der Marktlage – im zwingenden öffentlichen Interesse erlassen worden. Sie hätte die beteiligten Fachkreise nicht überraschen können. Umsichtige und besonnene Marktteilnehmer hätten den Erlass einschneidender Maßnahmen vorhersehen müssen, sodass sie sich in diesem Fall nicht auf ein berechtigtes Vertrauen berufen könnten. Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass ohne derartige Rechtfertigungsgründe die Verordnung als ungültig angesehen worden wäre.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der EuGH Schranken der normsetzenden Gewalt aus dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes heraus bei Änderungen der Rechtslage pro futuro dem Grunde nach bejaht. Voraussetzung ist zum einen, dass der Rechtsänderung ein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen entgegensteht, zum anderen darf aber auch das öffentliche Interesse an der Änderung nicht stärker sein als das Individualinteresse an der Beibehaltung. Berechtigtes Vertrauen wird allerdings schon dann nicht angenommen, wenn es sich bei dem fraglichen Rechtsgebiet um ein solches handelt, bei dem seiner Art nach mit dauernden Anpassungsnotwendigkeiten gerechnet werden muss bzw. wenn aus konkreten Ankündigungen oder aus den Umständen des Falles eine bevorstehende Änderung für einen umsichtigen Marktteilnehmer vorhersehbar war<sup>39</sup>.

Vertrauensschutz im Einzelfall hat der EuGH daher in solchen Fällen auch nur ausnahmsweise bejaht, so etwa, wenn Gemeinschaftsorgane, um individuellen Situationen Rechnung zu tragen, besondere Regelungen geschaffen haben und von diesen wieder abgehen wollen<sup>40</sup>, oder wenn ein Wirtschaftsteilnehmer durch eine Handlung der Gemeinschaft veranlasst wurde, eine befristete Ver-

39 Dazu *Schwarz*, Vertrauensschutz, a. a. O. (Fn. 2), 424.

40 Urteil vom 16. 5. 1979, Rs. 84/78 *Tomadini*, Slg. 1801.

pflichtung auf sich zu nehmen (etwa Aufgabe der Milcherzeugung); in einem solchen Fall darf er darauf vertrauen, dass er nach Ablauf dieser Zeit nicht Beschränkungen unterworfen wird, die ihn gerade wegen dieses Verhaltens in besonderer Weise beeinträchtigen<sup>41</sup>.

Die Konsequenzen, die sich aus der Bejahung von berechtigtem Vertrauen ergeben, hängen von den Umständen des Falles ab. Sie reichen von Bestandschutz über die Forderung nach Übergangsbestimmungen bis zu Schadenersatz<sup>42</sup>.

### b) Rückwirkung von Gesetzen

Die Rechtsprechung zu dem Phänomen, das in der deutschen Lehre und Judikatur als echte Rückwirkung bezeichnet wird, d. h. die nachträgliche verschlechternde Veränderung der Rechtsfolgen für bereits abgeschlossene Sachverhalte (der EuGH spricht gelegentlich von Rückwirkung im eigentlichen Wortsinn<sup>43</sup>), beginnt mit der eher beiläufigen Aussage im Urteil vom 31. 3. 1977, Rs. 88/76 *Exportations des Sucres*, Slg. 709 (Rdnr. 16): Das Gemeinschaftsrecht schließe zwar nicht jede Möglichkeit rückwirkender Regelung aus, es bedürfe dazu aber jedenfalls einer ausdrücklichen Regelung<sup>44</sup>.

Im Urteil vom 25. 1. 1979, Rs. 98/78 *Racke*, Slg. 69 – es ging dort um die kurzfristige Rückwirkung einer Einführung von Währungsausgleichsbeträgen<sup>45</sup> – heißt es zunächst, der Grundsatz der Rechtssicherheit verbiete es zwar im allgemeinen, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsaktes der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen. Dies könne aber ausnahmsweise dann anders sein, wenn das angestrebte Ziel es verlange und das berechnete Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet werde. Im konkreten Fall konnte der EuGH solche Rechtfertigungsgründe erkennen: Es könne notwendig sein, die Anwendbarkeit der neu festgesetzten Währungsausgleichsbeträge auf Tatsachen und Handlungen zu erstrecken, die sich innerhalb eines kurzen Zeitraumes vor der Veröffentlichung im Amtsblatt zugetragen haben. Bei komplexen wirtschaftlichen Sachverhalten verfügten Kommission und Verwaltungsausschuss über einen weiten Ermessensspielraum; eine Überprüfbar-

41 Urteil vom 28. 4. 1988, Rs. 120/86 *Mulder*, Slg. 2321; ebenso 28. 4. 1988, Rs. 170/86 *von Deetzen*, Slg. 2355.

42 Vgl. dazu auch *Schwarz*, Vertrauensschutz, a. a. O. (Fn. 2), 426 ff.

43 Urteil vom 14. 1. 1987, Rs. 278/84 *BRD/Kommission*, Slg. 1, Rdnr. 35.

44 Im Urteil vom 7. 7. 1976, Rs. 7/76 *IRCA*, Slg. 1213, befasst sich zwar der Generalanwalt (*Warner*) ausführlich mit der Judikatur des BVerfG zur Rückwirkung von Gesetzen und vertritt die Auffassung, diese Judikatur müsse auch auf Gemeinschaftsebene gelten (1236 ff.). Der EuGH hingegen geht davon aus, dass im konkreten Fall (nachträgliche Bestimmung der für die Berechnung von Währungsausgleichsbeträgen erforderlichen Faktoren) gar keine Rückwirkung vorliege.

45 Verteilung der maßgebenden Verordnung in Deutschland am 13. 3. 1973, anwendbar bereits ab 26. 2. 1973.

keit sei nur hinsichtlich eines offensichtlichen Irrtums, eines Ermessensmissbrauchs oder der Frage, ob die Grenzen des Ermessensspielraumes überschritten wurden, gegeben. Bei dieser Situation sei eine zweiwöchige Rückwirkung bei Währungsausgleichsbeträgen zulässig, zumal die Kommission bereits eine andere Form der Bekanntgabe gewählt habe und daher ein schutzwürdiges Vertrauen nicht entstehen konnte.

Die Folgejudikatur verwendet die bereits in der Rs. *Racke* entwickelten Formeln, der Grundsatz der Rechtssicherheit verbiete es zwar im allgemeinen, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsaktes der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen, dies könne aber ausnahmsweise dann anders sein, wenn das angestrebte Ziel es verlange und das berechnete Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet werde<sup>46</sup>. Sie kommt aber naturgemäß im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Während der EuGH etwa in den Rs. *Staple Dairy Products* (rückwirkende Verordnung im Zusammenhang mit Währungsausgleichsbeträgen im Rahmen der Agrarpolitik) und *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* (rückwirkende Einführung einer Tilgungsabgabe für Zucker) jeweils ein derart gewichtiges Ziel als vorhanden erachtete und auch das Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet sah<sup>47</sup>, kam er in der Rs. C-368/89 *Crispoltoni*<sup>48</sup>, in der es um die Einführung von Maßnahmen zur Eindämmung der Tabakproduktion ging, zum gegenteiligen Ergebnis: Der EuGH stellte zunächst fest, dass die fraglichen Verordnungen zwar nicht ausdrücklich eine Rückwirkung vorsähen, diese sich aber daraus ergäbe, dass die Verordnungen erst veröffentlicht wurden, nachdem die Unternehmer ihre Entscheidungen über die Tabakproduktion für das laufende Jahr getroffen bzw. durchgeführt hätten. Diese Rückwirkung verstoße gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit (!) und sei auch nicht ausnahmsweise zulässig, weil das mit den Verordnungen verfolgte Ziel, die Tabakerzeugung einzudämmen, zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung für das betreffende Jahr nicht mehr erreicht werden konnte. Außerdem sei das berechnete Vertrauen der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer nicht beachtet worden, denn die Maßnahmen seien zwar vorhersehbar gewesen, jedoch zu einem Zeitpunkt getroffen worden, als sie für die Lenkung der Investitionen nicht mehr berücksichtigt werden konnten (Leitsatz 2). Die Wirtschaftsteilnehmer hätten erwarten dürfen, dass ihnen etwaige Maßnahmen, die sich auf ihre Investitionen auswirken können, recht-

46 Urteile 25. 1. 1979, Rs. 99/78 *Decker*, Slg. 101, Rdnr. 8; 19. 5. 1982, Rs. 84/81 *Staple Dairy Products*, Slg. 1763, 1777; 21. 2. 1991, Rs. C-143/88 *Zuckerfabrik Süderdithmarschen*, Slg. I-415; 11. 7. 1991, Rs. C-368/89 *Crispoltoni*, Slg. I-3695.

47 Im Fall *Staple Dairy Products* deswegen, weil die Marktteilnehmer nicht damit rechnen konnten, dass das System der Freibeträge aufrecht bleiben würde, im Fall *Süderdithmarschen* deswegen, weil sie über die auf sie zukommende Maßnahme vorher informiert waren.

48 Slg. 1991, I-3695.

zeitig mitgeteilt würden. Die maßgebenden Verordnungen wurden somit zum Teil für ungültig erklärt<sup>49</sup>.

## 2. Rechtsvergleich

Es verdient festgehalten zu werden, dass der EuGH die Erstreckung des Vertrauensschutzes auf Akte der Normsetzung eher beiläufig vorgenommen hat, den Vertrauensschutz somit auch insoweit offenbar als allgemeinen Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts anerkennt, ohne freilich – im Unterschied zum Widerruf von Verwaltungsakten – den Versuch einer Ableitung aus dem Recht der Mitgliedstaaten zu machen oder eine sonstige dogmatische Begründung zu liefern. Überraschend ist auch, dass der EuGH nicht nur die sog. echte Rückwirkung – und zwar auch außerhalb strafrechtlicher Bestimmungen – als Vertrauensschutzproblem ansieht, sondern ohne spezifische Begründung das Vertrauen der Normadressaten auch bei verschlechternden Änderungen der Rechtslage pro futuro als rechtlich beachtlich ansieht – wenn auch selbstverständlich mit anderen Beurteilungskriterien.

Überraschend ist dies deswegen, weil damit über den damaligen rechtlichen Standard der meisten (seinerzeitigen) Mitgliedstaaten hinausgegangen wurde. *Borchardt* hat in seiner 1988 erschienenen Untersuchung festgehalten, dass jedenfalls zum damaligen Zeitpunkt und im Bereich der damaligen Mitgliedstaaten der Vertrauensschutz als ein auch vom Gesetzgeber generell zu beachtendes Rechtsprinzip lediglich in der Bundesrepublik Deutschland eine Rolle spielte<sup>50</sup>.

Versucht man sich über die gegenwärtige Situation zu orientieren, so bietet sich weiterhin kein homogenes Bild. In etlichen Staaten ist es nach wie vor undenkbar, dass das Parlament als demokratisch legitimiertes Organ in seiner Befugnis zur Gesetzeserlassung oder -änderung Schranken unterworfen ist und gar durch ein Gericht kontrolliert werden kann. Das gilt jedenfalls für Länder, in denen der Vertrauensschutzgedanke bisher im öffentlichen Recht keine Verankerung gefunden hat und traditionell das Prinzip der supremacy of the parliament gilt, wie etwa für Großbritannien<sup>51</sup>. Hier kann sich gerichtlich gewährter Vertrauensschutz – wenn überhaupt – nur auf normsetzende Akte unterhalb der parlamentarischen Gesetzgebung erstrecken. Auch wenn dies geschieht, ist

49 Im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH zum Prüfungsmaßstab ist davon auszugehen, dass der EuGH sog. „echte“ Rückwirkung annahm. Zweifelnd *Schwarze*, Vertrauensschutz, a. a. O. (Fn. 2), 425.

50 *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, a. a. O. (Fn. 2), 58 f.

51 Zur Situation in Großbritannien vgl. *Usher*, General Principles of EC Law, London 1998, 145; *Mackenzie Stuart*, Legitimate Expectations and Estoppel in Community Law and English Administrative Law, in: Legal Issues of European Integration, Law Review of the European Institute, University of Amsterdam, 1983/1, 61; *Birk*, Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz im Steuerrecht in Europa, in: Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 167; ferner schon *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, a. a. O. (Fn. 13), 883 f.

dann zum Teil die Konsequenz nur die, dass Anhörungsrechte und Bürgerbeteiligung gefordert werden (procedural protection), aber keine substanziellen Schranken errichtet sind<sup>52</sup>. So werden etwa in Kanada Vertrauensschutzgedanken nur im Rahmen der duty of fairness bzw. des Schutzes von legitimate expectations diskutiert, wobei nach der Judikatur duty of fairness nicht für legislative Akte gilt<sup>53</sup>.

Auch in Frankreich werden Rechtssicherheit oder Vertrauensschutz nicht als Verfassungsprinzipien anerkannt. Vertrauensschutz wird im Hinblick auf die Souveränität des Parlamentes als „gefährlicher Virus“ betrachtet, der die objektive Gesetzmäßigkeit beeinträchtigen könnte<sup>54</sup>. Es besteht daher für Steuergesetze auch kein generelles verfassungsgesetzliches Rückwirkungsverbot, doch sind dem Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Conseil Constitutionnel Schranken gesetzt. So ist es dem Gesetzgeber verwehrt, Sanktionen (auch rein steuerrechtlicher Natur) auf Vorgänge zu verhängen, die zum Zeitpunkt ihrer Realisierung nicht steuerbar waren<sup>55</sup>. Der Gesetzgeber darf auch nicht rückwirkend in Rechtspositionen des Abgabepflichtigen eingreifen, die durch ein rechtskräftiges Urteil bestätigt worden oder die materiell rechtskräftig geworden sind<sup>56</sup>. Die Rückwirkung darf ferner die verfassungsrechtlichen Garantien (z. B. das Eigentumsgrundrecht) nicht beeinträchtigen<sup>57</sup>. Rückwirkung ist aber erlaubt, wenn sie durch öffentliches Interesse gerechtfertigt werden kann (wobei anscheinend finanzielle Interessen des Staates ausreichen können)<sup>58</sup>.

In den Niederlanden wird davon ausgegangen, dass das Parlament kraft seiner Souveränität grundsätzlich frei ist, Gesetzen (auch belastender Art) Rückwirkung beizulegen. Bei der Normsetzung unterhalb dieser Stufe unterliegt der Normsetzer hingegen Einschränkungen: Dem Individuum wird Schutz gegen abrupte (belastende) Änderungen der Rechtslage sowie gegen die Rückwirkung belastender Steuernormen gewährt. Die Rechtsprechung erklärt die Rückwirkung von belastenden Steuernormen für unzulässig, sofern nicht das berechtigete Vertrauen der Rechtsunterworfenen berücksichtigt wurde<sup>59</sup>.

52 So dürfte es in Großbritannien und Australien sein; vgl. *Wright*, Rethinking the Doctrine of Legitimate Expectations in Canadian Administrative Law, *Osgoode Hall Law Journal*, vol. 35 no. 1, 144, 189.

53 *Wright*, a. a. O. (Fn. 52), 143, der jedoch eine andere Haltung für wünschenswert hält: 193.

54 *Calmes*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im romanischen Rechtskreis, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht*, Wien 2004 (im Druck).

55 Vgl. die Nachweise bei *David/Fouquet/Plagnet/Racine*, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*<sup>3</sup>, Paris 2000, Kap. 60 Tz. 11.

56 CC n° 82-154 DC 29 Dezember 1985.

57 CC n° 89-268 DC 29 Dezember 1989. Vgl. dazu *Bouvier*, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*<sup>3</sup>, Paris 2000, 56 f.

58 *F. Loyer*, La rétroactivité fiscale: une exception française menacée?, *Bulletin fiscal* (Francis Lefebvre) 2002, 439, 440.

59 Vgl. *ten Berge/Widdershoven*, The principle of Legitimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law, Netherlands report to the International Con-



In Spanien gewährleistet die Verfassung (Art. 9 Abs. 3 CE) ausdrücklich die „Nichtrückwirkung von Sanktionsnormen“, die sich ungünstig oder einschränkend auf die Rechte des Einzelnen auswirken. Daraus ergibt sich aber offenbar nicht ein absolutes Verbot rückwirkender Abgabengesetzgebung<sup>60</sup>. Vielmehr beurteilt das spanische Verfassungsgericht die Rückwirkung von Gesetzen nach ähnlichen Grundsätzen wie das deutsche Bundesverfassungsgericht<sup>61</sup>.

In Portugal wird die Zulässigkeit der Veränderung einer bestehenden Rechtslage durch den Gesetzgeber vom Verfassungsgericht anhand des Vertrauensschutzgrundsatzes beurteilt. Dieser Grundsatz wird unmittelbar aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet. Zwischen echter Rückwirkung und tatbestandlicher Rückkanknüpfung wird nicht scharf unterschieden. Maßgebend ist, ob berechnete Erwartungen durch eine Änderung der Rechtslage, mit der die Betroffenen nicht zu rechnen brauchten, enttäuscht wurden und die Änderung nicht durch vorrangige verfassungsrechtlich geschützte Rechte oder Interessen gerechtfertigt ist. Daher gibt es auch im Abgabenrecht kein absolutes Rückwirkungsverbot<sup>62</sup>.

In Italien wird der Schutz des berechtigten Vertrauens in die Rechtssicherheit als wesentliches Element des Rechtsstaates und somit als Verfassungsprinzip anerkannt; die eigentliche Begründung wird im Gleichheitssatz gesehen<sup>63</sup>.

In der Schweiz wird – ähnlich wie in Deutschland – von der prinzipiellen Unzulässigkeit der echten Rückwirkung ausgegangen. Dieses Verbot wurde vor In-Kraft-Treten der neuen Bundesverfassung als ungeschriebener Verfassungsgrundsatz aus dem Gleichheitssatz (Art. 4 BV a. F.) abgeleitet. Nunmehr wird das Verbot auf das Rechtsstaatsprinzip (Art. 5 BV), das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und das Vertrauensschutzprinzip (Art. 9 BV) gestützt. Die Rechtsprechung hat die (engen) Voraussetzungen herausgearbeitet, unter denen echte (belastende) Rückwirkung zulässig ist. „Unechte Rückwirkung“ wird für grundsätzlich zulässig erachtet. Sie kann ausnahmsweise unzulässig sein, sofern ihr wohlverworbene Rechte entgegenstehen oder wenn die Normunterworfenen im Vertrauen auf die Weitergeltung der bisherigen Rechtslage Dispositionen getroffen haben, die sie nicht oder nur schwer rückgängig machen können<sup>64</sup>.

---

gress of Comparative Law, Utrecht 1998, 428. Ferner *de Lange/Widdershoven*, Landesbericht Niederlande, in: Schwarze, Das Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluß, Baden-Baden 1996, 562 ff.

60 Dazu *González Encinar*, Landesbericht Spanien, ebendort, 174, 188.

61 *Birk*, a. a. O. (Fn. 51), 166 m. w. N.

62 *Amaral/Polakiewicz*, Landesbericht Portugal, in: Hofmann/Marko/Merli/Wiederin (Hrsg.), Rechtsstaatlichkeit in Europa, Heidelberg 1996, 156 ff.

63 *Calmes*, a. a. O. (Fn. 54).

64 Vgl. *Häfelin/Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>4</sup>, Zürich 2002, Rz. 329 ff.; *Weber-Dürler*, a. a. O. (Fn. 30).

In Ungarn hat das Verfassungsgericht aus dem Prinzip der Rechtssicherheit abgeleitet, dass der Staat die den Unternehmern gegebenen steuerlichen Begünstigungen nicht denen entziehen darf, die unter den begünstigten Bedingungen ihre Tätigkeit aufnehmen. Die auf bestimmte Zeit gewährten Garantien binden auch den Gesetzgeber; die einmal angebotenen Bedingungen müssen zwar nicht für immer angeboten werden, dürfen den Begünstigten aber nicht entzogen werden. Als verfassungswidrigen Verstoß gegen die einzuhaltenden Vorschriften über die Rechtsetzung wird es vom ungarischen Verfassungsgericht aber auch gewertet, wenn bei Neuregelungen – speziell auch im Steuer- und Zollrecht – die notwendige Vorbereitungszeit nicht gewährt wird<sup>65</sup>.

In Griechenland steht das Prinzip des Vertrauensschutzes im Verfassungsrang und bindet daher auch den Gesetzgeber<sup>66</sup>. In der Verfassung selbst ist ein Rückwirkungsverbot nicht nur für Strafgesetze, sondern explizit auch für Steuergesetze vorgesehen<sup>67</sup>.

In den USA werden aus der Verfassung, insbesondere aus der *due process clause*, grundsätzlich Schranken gegen rückwirkende Gesetzgebung bzw. belastende Änderungen der Rechtslage abgeleitet. Die Judikatur des Supreme Court interpretiert diese Schranken jedoch – so der Vorwurf in der Literatur – eher großzügig. Bei Wirtschaftsgesetzen werden keine Bedenken gesehen, wenn die rückwirkende Norm einen legitimen, sachlichen Zweck verfolgt, oder umgekehrt: Bedenken bestehen nur, wenn die rückwirkende Regelung willkürlich und irrational ist. Im Steuerrecht wird gelegentlich die nichts sagende Formel verwendet, dass Bedenken bestehen, wenn die rückwirkende Anwendung so streng und drückend (*harsh and oppressive*) ist, dass die verfassungsrechtlichen Grenzen überschritten werden<sup>68</sup>. Aus jüngeren Entscheidungen des Supreme Court, die eine Bindung der Regierung an vertraglich zugesagte Begünstigungen vertreten, wird allerdings abgeleitet, dass auch die Rechtsprechung im Fall rückwirkender Steuergesetze im Fluss sein könnte<sup>69</sup>. Im Übrigen ist die steuer-

65 *Schanda*, Landesbericht Ungarn, in: Hofmann/Marko/Merli/Wiederin, a. a. O. (Fn. 62), 227, 230.

66 *Flogaitis*, Landesbericht Griechenland, in: Schwarze, Das Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluß, a. a. O. (Fn. 59), 415.

67 *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, a. a. O. (Fn. 13), 897.

68 Vgl. *Weiler*, Has Due Process Struck Out? The Judicial Rubberstamping of Retroactive Economic Laws, 42 *Duke Law Journal* (März 1993), 1069 ff.; *Logue*, Tax Transitions, Opportunistic Retroactivity, and the Benefits of Government Precommitment, 94 *Michigan Law Review* (März 1996), 1129 ff.; *Goldberg*, Government Precommitment to Tax Incentive Subsidies: The Impact of United States v. Winstar Corp. on Retroactive Tax Legislation, 14 *American Journal of Tax Policy* (Spring 1997), 1 ff.; *Huffman*, Retroactivity, the Rule of Law and the Constitution, at the Symposium: When Does Retroactivity Cross the Line? *Winstar*, Eastern Enterprises and beyond, 51 *Alabama Law Review* (Spring 2000, 1095 ff.); vgl. auch schon *o.V.*, Setting Effective Dates for Tax Legislation: a Rule of Prospectivity, 84 *Harvard Law Review* (1970), 436.

69 Vgl. vor allem *Goldberg*, a. a. O. (Fn. 68).

rechtliche Fachdiskussion in den USA – nicht überraschend – damit befasst, die ökonomische Zweckmäßigkeit solcher Schranken, vor allem von Übergangsbestimmungen bei Änderungen der Rechtslage, zu diskutieren. Einige Bedeutung hat dabei die von *Graetz*<sup>70</sup> und *Kaplow*<sup>71</sup> vertretene These erlangt, dass es nicht einzusehen sei, warum der Marktteilnehmer, der weder gegen Änderungen des Wetters noch der Börsenkurse geschützt werde, Schutz gegen Änderungen der Rechtslage erhalten solle. Das Marktrisiko und das Risiko, dass Steuergesetze geändert werden, was zu einer Werteinbuße von Investitionen führen kann, seien nicht so unterschiedlich. Ökonomisch effizienter sei es, die Investoren dieses Risiko selbst tragen zu lassen und keinen Ersatz der Übergangsverluste zu gewähren.

### 3. Österreich

Im österreichischen Verfassungsrecht spielt die Frage des Vertrauensschutzes gegenüber Akten der Gesetzgebung eine ähnlich große Rolle wie in Deutschland, wobei die Initiative deutlich von der Judikatur ausgegangen ist, die ihre Einstellung zu diesem Thema zu Ende der 80-er Jahre revidiert hat. Noch in einer Entscheidung aus dem Jahr 1977<sup>72</sup> heißt es lapidar: Es gibt keine Bestimmung der Bundesverfassung, die dem einfachen Gesetzgeber grundsätzlich einen Eingriff in wohlverworbene Rechte verwehren würde. Und wiederholt hat der VfGH in dieser früheren Judikatur ausgesprochen, dass es die Verfassung dem Gesetzgeber nicht verwehre, eine Rückwirkung auszusprechen<sup>73</sup>.

Was den Eingriff in erworbene Rechte und berechtigte Erwartungen betrifft, so wird der Judikaturwandel eingeleitet durch VfSlg. 11.309/1987 (Kürzung der Ruhebezüge von Politikern): Die Aussicht auf einen aus der Amtstätigkeit resultierenden Ruhebezug ist ein mitbestimmendes Moment für die Übernahme und Ausübung einer öffentlichen Funktion. Dem Ruhebezug kommt die Funktion zu, ein erhebliches Absinken unter einen einmal erzielten Lebensstandard zu verhindern. Daher sei es sachlich nicht begründbar, einen Amtsträger, der sein Amt langjährig im Vertrauen auf späteren Ruhebezug ausübt, plötzlich einem Kürzungssystem zu unterwerfen. Er würde dadurch nämlich einem solchen Amtsträger völlig gleichgestellt, der entweder überhaupt schon im Vorhinein oder zumindest während eines nicht unbeträchtlichen Zeitraumes seiner Amtsausübung Kenntnis von einem solchen Kürzungssystem hatte. Zwar sei das Ziel der Entlastung des Bundeshaushaltes oder der Schaffung von Arbeitsplätzen an sich geeignet, Eingriffe in bestehende Rechtspositionen zu rechtfertigen.

70 *Graetz*, Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision, 126 U. Pa. L. Rev. 47 (1977), 87 ff.

71 *Kaplow*, An Economic Analysis of Legal Transitions, 99 Harvard Law Review (1986), 509.

72 VfSlg. 8195 unter Verweis auf VfSlg. 7423/1974.

73 VfSlg. 3336/1958 unter Verweis auf VfSlg. 845 und 2009, ferner VfSlg. 6183/1970.

tigen. Sie könnten aber nicht die Minderung wohlerworbener Rechte jedweder Art in jedweder Intensität sachlich begründen.

In VfSlg. 12.485/1990 ging es um Rechtsänderungen, die Investitionen berührten, nämlich die Verhängung eines Nachtfahrverbotes für LKWs. Solche Verbote seien nur dann problematisch, wenn dadurch eine weitere Nutzung oder wirtschaftliche Verwertung der Investition überhaupt oder weitgehend unmöglich würde. Selbst ein solches Verbot könnte jedoch sachlich gerechtfertigt werden, wenn seine Auswirkungen durch entsprechende Übergangsvorschriften gemildert würden oder wenn der Vertrauensschutz zurücktreten müsse, um einer neu gewonnenen Einsicht in eine besondere, für die Allgemeinheit unmittelbar zu erwartende Gefahr Rechnung zu tragen. In der Folgeentscheidung VfSlg. 12.944/1991 kam der Gerichtshof hingegen zum Ergebnis, dass die Einbeziehung von besonders lärmarmen LKWs in ein Nachtfahrverbot (auf der sog. Lofererstraße) verfassungswidrig sei, wenn diese LKWs zuvor ausdrücklich vom Nachtfahrverbot ausgenommen und die Unternehmer auf Grund dieser Rechtslage gerade zur Anschaffung solcher Fahrzeuge motiviert worden waren.

In der späteren Judikatur<sup>74</sup> bildet sich folgende Formel heraus: Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Es steht dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur unter besonderen Umständen muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Derartige Umstände sind etwa anzunehmen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann wegen Wegfalles der Begünstigung frustriert wird (VfSlg. 12.944/1991 Nachtfahrverbot Lofererstraße) oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann (VfSlg. 13.655/1993 betr. Abschaffung der Energieförderungsrücklage).

Was speziell Eingriffe in bereits erworbene Rechtspositionen betrifft, so heißt es in VfSlg. 15.936/2000 zusammenfassend und zugleich etwas weiterführend: „Wie der Gerichtshof in seiner bisherigen Judikatur zum Vertrauensschutz unter verschiedenen Aspekten dargetan hat, ist der Schutz erworbener Rechtspositionen grundsätzlich durch keine Verfassungsvorschrift gewährleistet, sodass es im Prinzip in den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers fällt, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zulasten der Betroffenen zu verändern (vgl. VfSlg. 11.309/1987, 11.665/1988, 14.846/1997, 14.960/1997, 15.269/1998). In dieser Rechtsprechung kommt aber auch zum Ausdruck, dass die Aufhebung oder Abänderung von Rechten, die der Gesetz-

<sup>74</sup> VfSlg. 13.657/1993 sowie (ebenso oder ähnlich) 14.779/1997, 14.842/1997, 14.868/1997, 15.373/1998.

geber zunächst eingeräumt hat, sachlich begründbar sein muss; ohne eine solche Rechtfertigung würde der Eingriff dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz widersprechen (so ausdrücklich VfSlg. 11.665/1988). Weiter wird in ihr die Auffassung vertreten, dass Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, die an sich sachlich gerechtfertigt sind, nicht die Minderung erworbener Rechte jedweder Art in jedweder Intensität sachlich begründen können (VfSlg. 11.309/1987, 11.665/1988). Dabei hat der Gerichtshof auch zum Ausdruck gebracht, dass der Gesetzgeber den Gleichheitssatz dann verletzt, wenn er bei Änderung der Rechtslage plötzlich und intensiv in erworbene Rechtspositionen eingreift (VfSlg. 15.269/1998). Zusammenfassend folgt aus der bisherigen Judikatur, dass eine Regelung wohl dann verfassungswidrig ist, wenn sie einen schwerwiegenden und plötzlich eintretenden Eingriff in erworbene Rechtspositionen vornimmt, auf deren Bestand der Rechtsunterworfenen berechtigterweise vertrauen durfte.“

In der Praxis kommt diesen Grundsätzen durchaus erhebliche Bedeutung zu.

So hat der Gerichtshof Ruhebezugs Kürzungen gravierender Art (bei Stadtpolitikern) als verfassungswidrig angesehen<sup>75</sup> und Gleiches für die Einführung von Ruhensbestimmungen bei Beamtenpensionen bzw. bei Witwenversorgungsbezügen angenommen<sup>76</sup>. Für frustrierte Investitionsaufwendungen ist die bereits erwähnte Entscheidung VfSlg. 12.944/1991 (Nachtfahrverbot für lärmarme LKWs) von maßgebender Bedeutung.

Im Bereich des Abgabenrechts kommt VfSlg. 13.461/1993 zum Ergebnis, dass die Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken von 5 auf 10 Jahre nicht als verfassungswidrig anzusehen ist<sup>77</sup>. VfSlg. 13.657/1993 sieht keine Verletzung des Vertrauensschutzes, wenn der Gesetzgeber die Möglichkeit beseitigt, steuerfrei gebildete Rücklagen steuerneutral für die Anschaffung von Wertpapieren zur Alterssicherung zu verwenden. Hingegen ist es nach VfSlg. 15.739/2000 verfassungswidrig, wenn der Gesetzgeber im Umgründungssteuerrecht beim vorbereitenden Anteilerwerb zum Zweck einer nachfolgenden Verschmelzung zunächst eine Firmenwertabschreibung zulässt und diese dann abrupt für die Zukunft ausschließt (wobei der tragende Gedanke der Entscheidung ist, dass die Abschreibungsmöglichkeit mitbestimmend für den Kaufpreis der Anteile gewesen sein dürfte). Ebenso wurde als verfassungswidrig angesehen die plötzliche Einbeziehung der bisher (seit Jahrzehnten) steuerfreien Unfallrenten in die Einkommensteuerpflicht, da es dadurch abrupt zu einer erheb-

75 VfSlg. 11.309/1987.

76 VfSlg. 11.665/1988, 11.741/1988.

77 Der Gerichtshof argumentiert damit, dass nicht die Rechtslage für einen abgeschlossenen Sachverhalt, sondern für ein künftiges Ereignis, nämlich die Veräußerung, verschlechtert werde. Besondere Umstände, die in einem solchen Fall die Rechtsänderung verfassungswidrig machen könnten, stellte der Gerichtshof nicht fest.

lichen Kürzung des Einkommens kam; der Gerichtshof ging im Ergebnis von der Notwendigkeit einer (zumindest zweijährigen) Übergangsregelung aus.

Den Judikaturwandel zur verfassungsrechtlichen Beurteilung rückwirkender Steuerbelastungen signalisiert die Leitentscheidung VfSlg. 12.186/1989: Gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, führen danach zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden)<sup>78</sup>.

Spätere Zusammenfassungen der Judikatur<sup>79</sup> verwenden folgende – allgemeine – Formulierungen: Rückwirkende Gesetzesänderungen, die die Rechtsposition der Rechtsunterworfenen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, sind unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Maßgebend für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist dabei die Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für diesen sprechenden Gründe.

Einige Einzelaspekte zu dieser Rechtsprechung seien hervorgehoben: Der VfGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Normunterworfenen in seinem Vertrauen auf die geltende Rechtslage geschützt sei und sich daher nicht an Planungen, politischen Vorhaben und literarischen Diskussionen orientieren müsse<sup>80</sup>. Die Rückwirkung kann allerdings sachlich gerechtfertigt sein, wenn andernfalls der Zweck der Regelung unterlaufen würde, der Eingriff sich in engen Grenzen hält und die Rückwirkung sich auf das Notwendige beschränkt (Bestreben des Gesetzgebers, ein durch die bekannt gewordene gesetzgeberische Absicht geradezu ausgelöstes, dieser Absicht aber zuwiderlaufendes Verhalten zu unterbinden)<sup>81</sup>. Keine hinreichende Rechtfertigung ist das Bedürfnis nach Behebung von im Gesetzgebungsprozess unterlaufenen Redaktionsversehen oder Fehlern<sup>82</sup>.

Aus der umfangreichen Judikatur seien beispielhaft einige Fälle genannt: Nach VfSlg. 12.416/1990 bestehen keine Bedenken gegen die rückwirkende Einschränkung der Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Anschaffung junger Ak-

78 Weitere Erkenntnisse etwa VfSlg. 12.322/1990, 12.325/1990, 12.479/1990, 12.673/1991 etc.

79 Z. B. VfSlg. 14.149/1995, 14.861/1997, 15.179/1998. Vgl. im übrigen die umfassende Darstellung der Judikatur und der Problemfälle bei *Hügel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht, ÖStZ 1997, Sonderheft 9.

80 VfSlg. 12.186/1989, 15.060/1997 u. a.

81 VfSlg. 12.416/1990, 14.149/1995.

82 VfSlg. 14.149/1995, 743.

tien etc. als Sonderausgaben im Hinblick auf das ansonsten vereitelte Ziel (Verhinderung von Vorziehkäufen). Hingegen betrachtet VfSlg. 14.149/1995 die rückwirkende Einführung von Verlustabzugsbeschränkungen bei beschränkt Steuerpflichtigen als verfassungswidrig. Nach VfSlg. 14.515/1996 bestehen keine Bedenken gegen die rückwirkende Einbeziehung ausländischer Kapitalerträge in die KSt-Pflicht bei Körperschaften des öffentlichen Rechts<sup>83</sup>. Hingegen ist nach VfSlg. 15.060/1997 die rückwirkende (Wieder-)Einführung der erhöhten Mindest-Körperschaftsteuer nach Aufhebung der ursprünglichen Fassung durch den VfGH als verfassungswidrig anzusehen. Als verfassungswidrig betrachtet der Gerichtshof es in einer jüngsten Entscheidung (13. 3. 2003, G 334/02) auch, wenn der Einkommensteuergesetzgeber rückwirkend die Möglichkeit beseitigt, stille Reserven steuerfrei auf Finanzanlagen übertragen zu können (Gesetzesbeschluss zum Ende des Jahres, der auch Anschaffungen während dieses Jahres betrifft).

## V. Würdigung

Die provokante These von *Graetz* und *Kaplow*, dass Änderungen im Verhalten von Hoheitsträgern, seien es Organe der Verwaltung, sei es die normsetzende Gewalt, von den Bürgern hingenommen werden müssten wie Änderungen der Wetterlage oder Schwankungen der Börsenkurse, ist ernsthaft nirgends, auch nicht in den USA selbst, aufgegriffen worden. Es ist vielmehr festzustellen, dass der Gedanke, dass Akte der staatlichen Gewalt geeignet sein können, bei den Rechtsunterworfenen ein schützenswertes Vertrauen auszulösen, in der einen oder anderen Form praktisch im Recht aller Staaten zum Ausdruck kommt, und sei es auch nur in der Form von geschriebenen oder ungeschriebenen Regeln über die Bestandskraft und Widerruflichkeit von Verwaltungsakten, über die Verjährung oder über die Unzulässigkeit der Rückwirkung strafgesetzlicher Normen.

Eine andere Frage ist, ob in einer Rechtsordnung ein allgemeines Prinzip des Vertrauensschutzes als die Interpretation oder Rechtsanwendung leitendes Rechtsprinzip des Verwaltungsrechts oder gar des Verfassungsrechts entwickelt wurde und anerkannt ist. Dies ist nur in wenigen Ländern der Fall, wobei die historische Vorreiterrolle unzweifelhaft Deutschland zukommt<sup>84</sup>.

Angesichts dieser historisch relativ schmalen nationalrechtlichen Basis ist es einigermaßen verwunderlich und hoch einzuschätzen, dass der EuGH schon bald

83 Die Entscheidung geht davon aus, dass die Erwartung, dass Erträge aus Auslandsveranlagen steuerfrei zufließen würden, keinen verfassungsrechtlichen Schutz genieße; die Transaktionskosten werden für geringfügig erachtet. Dazu kritisch *Lang*, SWK 1996, A 527.

84 Soweit zu sehen ist, kann auch die Diskussion in den Niederlanden auf eine lange Geschichte zurückblicken; vgl. *ten Berge/Widdershoven*, a. a. O. (Fn. 59), 421 ff., 425 f.

nach der Aufnahme seiner Tätigkeit den Vertrauensschutzgrundsatz aufgegriffen und als wichtigen (ungeschriebenen) allgemeinen Rechtsgrundsatz des primären Gemeinschaftsrechtes etabliert hat. Seine Erstreckung über den Bereich des Verwaltungsrechts hinaus auf die normsetzende Gewalt – eine an sich fundamentale Weichenstellung – ist dabei beiläufig, ohne tiefergehende dogmatische oder rechtsvergleichende Auseinandersetzung und zweifellos unter dem Einfluss des Diskussionsstandes in Deutschland erfolgt<sup>85</sup>.

Während das Vertrauensschutzprinzip im Gemeinschaftsrecht dank einer reichen Judikatur einigermaßen feste Konturen erhalten hat, ist die Rechtslage in den einzelstaatlichen Rechtsordnungen nach wie vor äußerst inhomogen.

Sehr unterschiedlich sind zunächst einmal die Auffassungen über den Geltungsgrund des Vertrauensschutzes. Vielfach wird eine Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip gesehen, konkret mit dessen Subprinzip der Rechtssicherheit. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist der Grundsatz des Vertrauensschutzes Bestandteil der Rechtsordnung der Gemeinschaft und folgt zwingend aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssen, und der die Voraussehbarkeit der unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen gewährleisten soll<sup>86</sup>. Die deutsche Rechtsprechung und Lehre betont den Zusammenhang mit den Freiheitsgrundrechten, die zum Teil als Ausprägung des Vertrauensschutzgedankens gesehen werden. Gelegentlich wird versucht, einen solchen Zusammenhang auch für das Gemeinschaftsrecht herzustellen<sup>87</sup>. In den meisten anderen Rechtsordnungen wird diese Verbindung nicht oder nur peripher gesehen. In verschiedenen Ländern, zu denen jedenfalls Österreich, Italien und die Schweiz<sup>88</sup> zählen, wird der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz aus dem Gleichheitssatz abgeleitet.

Im angelsächsischen Recht gibt es seit alters her das Estoppel-Prinzip, wonach jemand, der einen anderen durch eine Äußerung oder Tatsachenfeststellung zu nachteiligen Dispositionen veranlasst, später von dieser Äußerung nicht mehr abgehen kann, auch wenn sie sich als falsch erweist<sup>89</sup>. Dieses Prinzip ist im Privatrecht entwickelt worden und bindet die öffentliche Hand als Privatrechtsträger, nicht aber die Hoheitsgewalt. Im Übrigen wird aus der *rule of law* das Prinzip der Rechtssicherheit und daraus wieder in jüngerer Zeit das Prinzip des Schutzes von *legitimate expectations* abgeleitet<sup>90</sup>. Der Schutz der *legitimate ex-*

85 Vgl. z. B. die bereits erwähnten Ausführungen des Generalanwaltes Warner in der Rs. 7/76 *IRCA*, Slg. 1976, 1213, 1236 ff.

86 15. 2. 1996, Rs C-63/93 *Duff*, Slg. I-569, Rdnr. 20.

87 *Rengeling*, Gundrechtsschutz in der EG, München 1993, 50 ff.

88 Vgl. oben bei Fn. 30.

89 Vgl. *Mackenzie Stuart*, a. a. O. (Fn. 51), 52 ff., 68; *Jowell/Birkinshaw*, Landesbericht Vereinigtes Königreich, in: Schwarze, a. a. O. (Fn. 59), 290. Vgl. auch *Berninghausen*, a. a. O. (Fn. 2), 227 ff.; *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht (Fn. 13), 877.

90 Vgl. *Tridimas*, *The General Principles of EC Law*, Oxford 1999, 163.



peptions soll verbaliter dem Vertrauensschutz entsprechen<sup>91</sup>. Inhaltlich bestehen beachtliche Unterschiede, zum einen hinsichtlich der zurückhaltenden Anwendung auf die normsetzende Gewalt, zum anderen deswegen, weil sich der Schutz derartiger Erwartungen bisher vor allem auf die Gewährung von rechtlichem Gehör, Mitsprache und ähnliche prozessuale Rechte beschränkt, eine inhaltliche Bindung des betreffenden Staatsorgans (protection of substantive legitimate expectations) jedoch zumeist nicht angenommen wird<sup>92</sup>. Gerade die Konsequenzen des Konzeptes sind aber offenbar in Bewegung. Heute ist nicht mehr ganz klar, ob das Konzept nur prozessuale Rechte oder auch (unter welchen Voraussetzungen?) inhaltliche Ansprüche gewährt<sup>93</sup>. Beachtlich ist jedoch, dass es bei dem in Großbritannien vertretenen Konzept der legitimate expectations nicht so sehr um den Schutz des Eigentums oder von vested rights geht, sondern um die faire und rücksichtsvolle Ausübung der öffentlichen Gewalt<sup>94</sup>.

In Irland ist das Konzept der legitimate expectations erst Ende der 80-er Jahre aufgenommen worden; es wird als ein Aspekt des Konzepts der promissory estoppel angesehen, wonach ein Versprechen oder eine Äußerung bindende Wirkung entfalten kann<sup>95</sup>.

Auch in Kanada ist das Konzept der legitimate expectations in der Judikatur und Literatur übernommen worden. Die Literatur betrachtet es als Ausweitung der bekannten doctrine of fairness. Die Judikatur beschränkt es auf das Verwaltungsrecht und gewährt im Übrigen nur prozessualen Schutz<sup>96</sup>.

In den USA werden Vertrauensschutzwägungen auf die due process clause und die takings clause gestützt<sup>97</sup>.

Sehr unterschiedlich ist der normative Niederschlag des Vertrauensschutzgrundsatzes, die Regelungsdichte. Während das Thema der Rücknahme oder Abänderung rechtskräftiger Bescheide, bei denen das Spannungsverhältnis von Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit (Vertrauen in die Bestandskraft) zu lösen ist, in einigen Staaten eine mehr oder weniger eingehende positivrechtliche Regelung erfahren hat und in anderen Staaten immerhin eine gefestigte Praxis

91 Vgl. dazu *Usher*, a. a. O. (Fn. 51), 54.

92 *Mackenzie Stuart*, a. a. O. (Fn. 51), 163 f.; *Tridimas*, a. a. O. (Fn. 80), 163; *Temple Lang*, in: *Bernitz/Nergelius, General Principles of European Community Law*, The Hague/London/Boston 2000, 163 ff, 172. Auch bei Anwendung des Estoppel-Prinzips wird i. d. R. nur verfahrensrechtlicher Schutz gewährt: *Jowell/Birkinshaw*, a. a. O. (Fn. 89), 290; *Berninghausen*, a. a. O. (Fn. 2), 229.

93 *Usher*, a. a. O. (Fn. 51), 150; *Berninghausen*, a. a. O. (Fn. 2), 230 f.

94 *Schwarze*, *Europäisches Verwaltungsrecht* (Fn. 13), 877 m. w. N.

95 *Hogan/Schuster*, in: *Schwarze*, a. a. O. (Fn. 59), 446 f.

96 Im einzelnen *Wright*, a. a. O. (Fn. 52), 139 ff.

97 Art. 7 der US-amerikanischen Verfassung in der Fassung von amendment V lautet diesbezüglich: „[...] nor shall any person [...] be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation“.

existiert, gibt es nach wie vor Staaten, wo auch in dieser Frage keine feste Rechtsauffassung existiert<sup>98</sup>. Ebenso inhomogen ist die Regelungsdichte im Bereich der Auskünfte und Zusagen. Was die Vertrauensschutzschranken gegenüber der normsetzenden Gewalt betrifft, so ist der Grundsatz *nulla poena sine lege* häufig im Verfassungsrang normiert<sup>99</sup> oder wird aus Art. 7 EMRK übernommen. Darüber hinausgehende normative Grundlagen sind eher selten. So gewährleistet Art. 9 Abs. 3 der spanischen Verfassung ausdrücklich das Verbot der Rückwirkung von Sanktionsnormen, die sich nachteilig oder einschränkend auf die Rechte des Einzelnen auswirken, sowie die Rechtssicherheit<sup>100</sup>. Die slowenische Verfassung enthält ein grundsätzliches (relatives) Verbot der Rückwirkung von Rechtsakten in Art. 155 Abs. 2: Nur durch das Gesetz kann festgelegt werden, dass einzelne seiner Bestimmungen rückwirkende Kraft haben, wenn dies das öffentliche Interesse erfordert und dadurch nicht in wohlerworbene Rechte eingegriffen wird<sup>101</sup>. Die neue Schweizer Bundesverfassung erwähnt den Vertrauensschutz in der Form des Prinzips von Treu und Glauben einerseits separat im Grundrechtsteil (Art. 9 BV: Anspruch jeder Person, von den staatlichen Organen nach Treu und Glauben behandelt zu werden); daneben verlangt Art. 5 BV („Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns“) in Abs. 3, dass staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben handeln.

Soweit Vertrauensschutz als allgemeines Rechtsprinzip entwickelt und anerkannt ist, werden von der Rechtsprechung oder Lehre zumeist bestimmte Grundvoraussetzungen verlangt<sup>102</sup>: Zunächst muss eine Vertrauensgrundlage bestehen, die durch die öffentliche Gewalt geschaffen wurde; in Betracht kommen dabei nicht nur die Einräumung individueller Rechtspositionen, sondern auch Erwartungen, die durch das Verhalten der öffentlichen Gewalt geweckt wurden. Das Vertrauen muss ferner schutzwürdig bzw. berechtigt sein, wobei je nach Fallkonstellation unterschiedliche Anforderungen gestellt werden. In der Regel wird schließlich gefordert, dass der Rechtsunterworfene im Hinblick auf die Vertrauensgrundlage Dispositionen getroffen hat und die Vertrauensgrundlage für diese Dispositionen kausal war.

98 Dies dürfte etwa für Großbritannien zutreffen.

99 Neben Deutschland und Österreich z. B. Niederlande (Art. 16), Portugal (Art. 29), Slowenien (Art. 28), Slowakei (Art. 50 Abs. 6).

100 Vgl. *González Encinar*, Rechtsstaatlichkeit in Spanien, in: Hofmann/Marko/Merli/Wiederin (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 62), 174. Obwohl hier Rechtssicherheit und Rückwirkungsverbot nebeneinander stehen, wird das Rückwirkungsverbot sowohl von der Judikatur als auch der Lehre als Ausfluss des Prinzips der Rechtssicherheit angesehen (a. a. O., Fn. 62, 185, 187).

101 *Cerar*, Rechtsstaatlichkeit in Slowenien, in: Hofmann/Marko/Merli/Wiederin (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 62), 241.

102 Vgl. z. B. für die Niederlande *de Lange/Widdershoven*, a. a. O. (Fn. 59), 569. Zum Gemeinschaftsrecht z. B. *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert, Kommentar zum EUV/EUGV, 2. Aufl., Art. 6 EUV, Rz. 10 ff.

Bei der Deutung und Anwendung dieser einzelnen Voraussetzungen gibt es freilich große Auffassungsunterschiede. Während beispielsweise im Gemeinschaftsrecht, aber auch in den Niederlanden<sup>103</sup> die Vorhersehbarkeit einer Änderung grundsätzlich berechtigtes Vertrauen ausschließt, wird in Österreich von der Judikatur des VfGH der strikte Standpunkt vertreten, dass der Normunterworfenen auf die geltende Rechtslage vertrauen dürfe und sich nicht an Planungen oder Diskussionen orientieren müsse. Ganz und gar unterschiedlich wird auch die Frage beantwortet, ob objektiv rechtswidriges Verhalten geeignet ist, Vertrauensschutz zu begründen. Keinerlei Übereinstimmung besteht auch hinsichtlich der für den Vertrauensschutz erforderlichen Dispositionen. Zum Teil wird offenbar lediglich verlangt, dass der Rechtsunterworfenen seine Konsum- und Investitionsentscheidungen im Hinblick auf die gegebene Steuerrechtslage getroffen hat.

Gemeinsam ist allen Vertrauensschutzproblemen die Abwägung zwischen dem individuellen Interesse an der Weitergeltung eines bestimmten Zustandes und dem öffentlichen Interesse an der Abänderung dieses Zustandes. Das gilt gleichermaßen für den Bereich der Exekutive und der Legislative, wobei im Verwaltungsrecht die Abwägung in vielen Staaten durch den Gesetzgeber in Form objektivierter Regeln erfolgt (etwa hinsichtlich der Widerrufs- oder Verjährungsfristen). Dass die Abwägung bei den einzelnen Fallgruppen international sehr verschieden ausfällt, verwundert nicht.

## VI. Schlussbemerkung

*Borchardt* beginnt in seiner noch immer lesenswerten Untersuchung „Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht“ aus dem Jahre 1988 den Abschnitt „Rechtsvergleichende Würdigung“ (S. 57 ff.) mit folgendem Befund: „Der vorstehende Überblick bestätigt die eingangs aufgestellte These, dass von einem Grundsatz des Vertrauensschutzes nur in den Rechtsordnungen der Bundesrepublik Deutschland, Griechenlands, der Niederlande und Spaniens gesprochen werden kann. In den Rechtsordnungen der anderen Mitgliedstaaten wird dem Gedanken des Vertrauensschutzes, ohne ihn allerdings ausdrücklich zu erwähnen, durch unterschiedliche Instrumentarien zur Sicherung bestehender Rechtslagen und vorhandener Rechtspositionen Rechnung getragen.“ Dies sei etwa in Italien, Frankreich, Dänemark und Portugal der Fall. Im britischen Recht habe sich der Gedanke des Vertrauensschutzes nur punktuell durchsetzen können. Als verfassungsrechtlicher Grundsatz und damit als ein auch vom Gesetzgeber zu beachtendes Rechtsprinzip spiele der Vertrauensschutz lediglich in der Bundesrepublik Deutschland eine Rolle<sup>104</sup>.

103 Vgl. *ten Berge/Widdershoven*, a. a. O. (Fn. 59), 432 f.

104 Ähnlich *Hubeau*, a. a. O. (Fn. 8), 147 ff.

Dieser Befund ist heute nicht mehr aufrecht zu erhalten. Die Etablierung des Vertrauensschutzprinzips als tragender allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts hat, auch wenn die einschlägige Rechtsprechung naturgemäß gemeinschaftsrechtlich orientiert ist und auf die Spezifika der Gemeinschaftsrechtsordnung abstellt, unverkennbar Rückwirkungen auf die nationalen Rechtsordnungen. Besonders deutlich wird dies in jenen Staaten, die früher Vertrauensschutz nicht oder nur in sehr eingeschränktem Maße kannten, wie Großbritannien und Irland, wobei wiederum Fernwirkungen auf andere Länder des angloamerikanischen Rechtsbereiches, wie Kanada, erkennbar sind. Die Judikatur des EuGH hat sich hier als Transmissionsriemen erwiesen, mit dem die Gedankenwelt des Vertrauensschutzes aus der Rechtsordnung einzelner Mitgliedstaaten auf die Gemeinschaftsebene übertragen wurde, von wo sie auf die nationalen Rechtsordnungen anderer Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten ausstrahlt<sup>105</sup>.

Aber auch unabhängig von der gemeinschaftsrechtlichen Entwicklung ist in den letzten Jahrzehnten bei einer gesamthaften Betrachtung der internationalen Entwicklung eine zunehmende Sensibilität gegenüber den Rechten des Individuums, und damit auch eine Bereitschaft zu verstärktem Schutz berechtigten Vertrauens festzustellen, womit notwendig eine stärkere Begrenzung der diskretionären Macht der staatlichen Gewalt in all ihren Erscheinungsformen verbunden ist. Die Richtung dieses Weges ist klar; seine einzelnen Windungen und das Ziel können heute wohl noch nicht abgesehen werden.

---

## Diskussion

zum Referat von Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*

Leitung

Prof. Dr. *Heinz Jürgen Pezzer*

*Dr. Roland:*

Der Gedanke des Vertrauensschutzes, den Sie, Herr *Ruppe* rechtsvergleichend untersucht haben, ist jetzt über die EuGH-Rechtsprechung – so habe ich Sie verstanden – orientiert am Beispiel Deutschlands auch auf andere Mitgliedstaaten übergegangen. Es ist eine Tendenz feststellbar, dass diese Entwicklung fortschreitet, sie aber noch wenig konkret ist im Vergleich zu der Verfassungsrechtsprechung, wie wir sie in Deutschland haben. In den anderen Mitgliedstaaten ist

---

<sup>105</sup> Dazu *Herdegen*, in: *Bernitz/Nergelius*, a. a. O. (Fn. 92), 21.

die Unterscheidung zwischen tatbestandlicher Rückanknüpfung und Rückbewirkung offensichtlich ebenso wenig gebräuchlich wie ähnliche Abgrenzungskriterien, wie wir sie in der Rechtsprechung unseres Verfassungsgerichtes vorfinden. Mein Eindruck ist, dass im Ausland dem Vertrauensschutzgedanken im Unterschied zu Deutschland längst nicht die Beachtung geschenkt worden ist. Und auch heute noch sehe ich diese Tendenz, wenn wohl auch etwas differenzierter. Es wird letzten Endes stets das Individualinteresse und das allgemeine Wohl im Einzelfall abgewogen. Viel weitergehende, präzisierende Kriterien irgend einer systematischen Erfassung dieser Rückwirkungsproblematik sehe ich noch nicht, oder täusche ich mich da?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Es ist sicher richtig, dass in anderen Rechtsordnungen eine Diskussion gleicher Breite und Tiefe zu Vertrauensschutzfragen wie in Deutschland nicht geführt wird. Andererseits ist es zum Beispiel erstaunlich, wie stark etwa in der britischen Literatur der Gedanke des Vertrauensschutzes aufgegriffen wurde. Das wohl nicht unter dem direkten Einfluss Deutschlands, sondern über die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes. Nun versucht man, diese Judikatur in die im angelsächsischen Recht bisher bekannten Rechtsinstitute einzubauen. Abgeschlossen ist dieser Prozess noch nicht. Deshalb habe ich ja den Schlusssatz meines Referates bewusst gewählt: Wir sind erst auf dem Weg, wir sind noch lange nicht am Ziel. Und der Weg wird nicht gradlinig verlaufen. Aber ich glaube schon, dass bei einer Gesamtbetrachtung dieses Urteil berechtigt ist. Ich verweise noch einmal beispielsweise auf die Verfassungen jener Länder Mittel- und Osteuropas, die in den 90er Jahren beschlossen wurden. In diesen Staaten ist eine neue Sensibilität gegenüber den Rechtspositionen des Bürgers zu verspüren. Dass die dogmatische Diskussion nicht so weit ist und dass wir noch überhaupt nicht von einheitlichen Standards sprechen können, habe ich selbst zum Ausdruck gebracht.

*Prof. Dr. Vogel:*

Zur Herleitung von Beschränkungen der Rückwirkung aus dem Gleichheitssatz in Österreich und der Schweiz möchte ich nur ergänzen, dass dies nach meiner Kenntnis Verfassungsrechtsprechung auch in Italien ist. Zweite kurze Bemerkung: Mit Recht ist hier nicht das Vertrauen des Mitwettbewerbers auf die Aufrechterhaltung von Gesetzen behandelt worden. Ich will nur anmerken, dass dieses Problem Gegenstand einer Entscheidung des deutschen Bundesgerichtshofs war, als in Deutschland der Knäcke Brotzoll gesenkt wurde und dadurch plötzlich die Wettbewerbsposition der Schweden gegenüber deutschen Knäcke Brotherstellern verbessert wurde. Der BGH hat einen Anspruch wegen enteignungsgleichen Eingriffs oder Aufopferung verneint.

*Prof. Dr. Hey:*

Herr *Ruppe*, ich habe zwei Fragen. Die eine betrifft unsere Diskussion von heute Vormittag, und zwar die Rechtsprechungsänderungen: Wie werden diese in Österreich gehandhabt? Herr *Gassner* hat auf die der deutschen Abgabenordnung entsprechende Regelung zum Vertrauensschutz bei der Änderung bei Steuerverwaltungsakten hingewiesen. Die Frage ist, ob es darüber hinaus die Figur der Kontinuität der Rechtsprechung gibt oder ob bei Rechtsprechungsänderungen weitergehender Vertrauensschutz gewährt wird. Und die zweite Frage, die an unsere gestrige Diskussion anschließt: Wir haben uns gestern ja doch sehr schwer getan mit der Frage, ob man die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung aufrechterhalten soll. Sie haben jetzt gesagt, dass diese Unterscheidung in Österreich eher beiläufig in den Entscheidungen auftaucht. Nachdem gestern vor allem problematisch war, wie Dauersachverhalte behandelt werden sollen, wäre ich Ihnen dankbar, wenn Sie noch einmal etwas näher ausführen könnten, wie die gestern von uns besprochenen Fälle nach österreichischem Verfassungsverständnis zu sehen wären.

*Prof. Dr. Ruppe:*

Zur Frage der Rechtsprechungsänderung: Was mein Referat betrifft, so musste ich mich, wie schon gesagt, beschränken und habe daher diesen Aspekt nicht mit einbezogen. Was konkret die österreichische Rechtslage betrifft, so hat Kollege *Gassner* schon am Vormittag auf Vorschriften der Bundesabgabenordnung verwiesen, und zwar auf die alte Rechtslage. Es gibt jetzt (seit 2002) eine allgemeinere Vorschrift, den § 117 BAO, mit der wir noch keine Erfahrung haben. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut: „Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenerichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.“ Wer sich auf eine bestimmte Rechtsauffassung verlassen hat, der soll in diesem Vertrauen bei Änderung der Rechtsauffassung – auch durch ein höchstgerichtliches Erkenntnis – geschützt sein. Wir müssen erst ausloten, wie diese neue Regelung, die auf den ersten Blick nicht unklug erscheint, in unser Verfassungssystem passt.

Zur echten/unechten Rückwirkung. Ich habe in meinem Beitrag herausgestellt, dass die Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes zwei große Fallgruppen kennt. Die eine betrifft das, was in Deutschland als echte Rückwirkung bezeichnet wird, die belastende Verschlechterung von Rechtsfolgen für

bereits abgeschlossene Sachverhalte. Die zweite große Fallgruppe betrifft Rechtsänderungen pro futuro. Hier gibt es die unterschiedlichsten Wirkungen auf bereits bestehende Sachverhalte. Es gibt somit – wie ich versucht habe herauszuarbeiten – zwei Fallgruppen, aber wir versuchen, terminologische Festlegungen zu vermeiden. Nach meinen Erfahrungen ist es ein durchaus schwieriges Unterfangen, im Einzelfall festzustellen, ob es sich wirklich um einen abgeschlossenen Tatbestand handelt oder nicht, und man kann in vielen Fällen durch eine Verlagerung dieser Problematik auf die Abwägungsebene eine endgültige Festlegung vermeiden. Das ist eher die Tendenz, die wir in Österreich in diesem Zusammenhang haben. Es dürfte sehr viele Zweifelsfälle geben, die dann durch Entscheidung gelöst werden müssen. Gestern ist das Problem der Verlängerung der Spekulationsfrist angesprochen worden. Herr Kollege Lang hat dezidiert die Auffassung vertreten, dass beim Spekulationstatbestand der Erwerb des Grundstückes das maßgebende Ereignis sei. Der österreichische VerfGH hat gesagt, dass es auf den Verkauf des Grundstückes ankomme und daher keine Rückwirkung vorliege. Wir kommen in Österreich ohne die terminologische Unterscheidung aus, obwohl wir in der Sache natürlich vergleichbare Probleme haben.

*Schuler:*

Gibt es nach Ihren Erkenntnissen eine Tendenz in Europa im Vertrauensschutz nach EG-Recht, insbesondere im neu konzipierten Verfassungsrecht für Europa. Lässt sich aus diesem Verfassungsrecht für den Vertrauensschutz schon etwas herleiten?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Bei dieser Frage muß ich passen. Ich habe die Entwürfe der EU-Verfassung nicht unter diesem Aspekt betrachtet. Ich würde aber vermuten, dass die Frage mit nein zu beantworten ist.

*Prof. Dr. Meincke:*

Ich hab Ihre Darstellung so verstanden, dass Deutschland beim Thema Vertrauensschutz in mancher Hinsicht eine Vorreiterrolle gehabt hat. Aber vielleicht gibt es auch andere Perspektiven. Mich würde interessieren, wenn Sie noch etwas aus österreichischer Sicht dazu sagen wollten. Gibt es vielleicht Punkte, von denen Sie sagen würden, da ist die österreichische Sicht der Dinge überzeugender und man könnte vielleicht der deutschen Rechtsprechung empfehlen, sich in dem oder jenem Punkt an Ihrer Linie zu orientieren?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Einige Unterschiede habe ich, so glaube ich, zumindest implizit hervorgehoben. Im Bereich der abgabenrechtlichen Judikatur haben wir deutliche Unterschie-

de. Anders als zumindest früher beim BVerfG wurde in Österreich seit jeher die Auffassung vertreten, dass immer die Dispositionen maßgebend und vertrauensbegründend sind und dass es nicht auf den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung ankommt. In Österreich wird ferner die eindeutige Linie vertreten – ich bin mir aber nicht sicher, ob hier ein Unterschied besteht –, dass im Gesetzgebungsprozess unterlaufene Fehler oder Fehleinschätzungen keine Rechtfertigung für Rückwirkung sein können. Das sind aber nur Details der Judikatur. Grundlegende Verbesserungsvorschläge kann ich beim besten Willen nicht machen. Der deutschen Judikatur hier Nachhilfeunterricht erteilen zu wollen, ist nicht meine Aufgabe.

*Prof. Dr. Birk:*

Ich hab auch eine Frage zum internationalen Vergleich. Wenn ich das Resümee von Herrn *Ruppe* höre, dann habe ich den Eindruck, dass wir in Deutschland mehr oder weniger, was den Vertrauensschutz auf Kontinuität betrifft, auf der Insel der Seligen sind. Wir beklagen zwar in Deutschland zu wenig Vertrauensschutz, zu wenig Kontinuität, aber international gesehen ist Deutschland am weitesten vorne, so dass wir eigentlich gar keinen Grund zum Klagen haben. Ist das richtig?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Ich glaube, dass Ihre Einschätzung richtig ist, dass das Vertrauensschutzthema in der Tat in Deutschland sehr früh und sehr intensiv thematisiert wurde. Ich habe kurz darauf hingewiesen, dass es eine ähnlich traditionsreiche Diskussion offenbar in den Niederlanden gibt, während man in den anderen Staaten sehr viel später begonnen hat, sich damit auseinander zu setzen. Für Österreich kann man sagen, dass wir uns relativ spät mit den verwaltungs- und dann mit den verfassungsrechtlichen Implikationen des Vertrauensschutzes befasst haben. Aber in den letzten 15 Jahren wurde sehr viel aufgeholt. Ich möchte kein abschließendes Urteil für alle anderen Staaten fällen. Die Rechtslage ist äußerst inhomogen und es gibt Staaten, die den Vertrauensschutz etwa sehr stark im Verwaltungsrecht betonen, wie die Niederlande, aber beispielsweise aus der verfassungsrechtlichen Tradition heraus nicht in der Lage sind, dem Gesetzgeber Schranken zu setzen. Ich glaube allerdings nicht, dass Deutschland jetzt genötigt ist, Abstriche zu machen, sondern man soll auf einem Weg, den man für richtig hält, weitergehen. Es hat keinen Sinn, jetzt zu versuchen, sich irgendwo in der Mitte zu treffen. Ich sehe auch keine europarechtliche Notwendigkeit, auf ein Niveau zurückzukehren, das man schon vor Jahrzehnten überwunden hat. Das war nicht die Botschaft, die ich vermitteln wollte. Und ich glaube auch nicht, dass es deswegen geraten ist, wenn man Lücken im Vertrauensschutz erkennt, diese offen zu lassen und zu sagen: Woanders ist es noch schlechter, wir sind zufrieden.



*Prof. von Groll:*

Herr Ruppe, das war ein schönes letztes Wort zu diesem Thema. Ich wollte gerade schon sagen, dass es immer ein schwacher Trost ist, wenn man Mängel sieht, und irgendjemand einem sagt, anderen ginge es noch schlechter. Das kann ein bisschen aufbauen, aber nur für einen Moment. Ich habe aus Ihrem Referat noch etwas anderes herausgehört, was mir wichtig erscheint. Das ist für meine Begriffe eine Folgerung für alles, was wir hier gehört haben. Wir werden mit dem Vertrauensschutz nur weiterkommen, wenn wir für ein systematisches Regelwerk sorgen, nach dem der Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber, gegenüber dem Richter und gegenüber der Exekutive funktionieren soll. Und zu diesem Regelwerk würde es für meine Begriffe gehören, dass wir den Gesetzgeber bei der Frage, ab wann er sich denn nun gebunden hat mit seinen Willensbekundungen, festlegt – so etwa, bezogen auf den Ankündigungseffekt und, wenn man die letzten Entwicklungen sieht, nicht auf irgendeine, ich weiß nicht, welche Version des Steuerbegünstigungsabbaugesetzes. Maßgeblich kann also nicht die erstbeste Regung des Gesetzgebers auf diesem Gebiet sein, sondern allein, wie bei allen anderen Rechtsteilnehmern auch, die Rechtswirksamkeit der Willensbekundung. Das wäre das Stadium der Veröffentlichung. Habe ich Sie richtig verstanden, dass Sie die Verkündung von Gesetzen auch aus Ihrer vergleichenden Betrachtung heraus als den vernünftigen Anknüpfungspunkt sehen?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Was zunächst den Wunsch nach Durchnormierung, nach Regelung betrifft, so halte ich diesen für sehr berechtigt im Bereich des Verwaltungsrechtes. Wahrscheinlich müsste man sich auch beim Vertrauensschutz im Bereich der Gerichtsbarkeit auf Regeln einigen. Ich habe erwähnt, dass wir in Österreich gerade diesen Versuch gemacht haben. Ich bin nicht so sicher, ob es auch ratsam ist, das gegenüber der normsetzenden Gewalt zu tun. Hier ist nach meiner Erfahrung jeder Fall so verschieden gelagert, dass man sich in einem normativen Korsett wahrscheinlich nur sehr schwer bewegen kann, so dass diese Dinge doch der Judikatur überlassen werden sollten. Was den Zeitpunkt betrifft, so möchte ich noch einmal Folgendes festhalten: Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat sich in seiner Leitentscheidung von 1989 relativ weit vorgewagt und die Auffassung vertreten, der Steuerpflichtige müsse sich nicht an irgendwelchen rechtspolitischen Diskussionen oder Planungen orientieren. Es gibt schon gewisse Einschränkungen in dieser Judikatur, und es scheint so zu sein, dass man diesen Standpunkt zumindest vorsichtig revidieren wird. Darüber muss man noch lange nachdenken, aber man muss sicher nicht so weit gehen wie im Gemeinschaftsrecht, wo jede Vorhersehbarkeit bereits das Vertrauen beseitigt. Im Übrigen würde ich zum konkreten Zeitpunkt meinen, dass in der Tat auf die Verkündung des Gesetzes abzustellen wäre.

*Prof. von Groll:*

Darf ich anmerken, dass ich offenbar missverstanden worden bin mit meiner Einforderung von Regelwerken. Ich meine nicht Normierung, sondern ich meine Verstetigung in bestimmten Kriterien, die die Rechtsprechung und die Lehre entwickelt, so, wie sie für allgemeine Rechtsgrundsätze eine tatbestandliche Verstetigung, z. B. beim Verstoß gegen Treu und Glauben, entwickelt hat. So meine ich, könnte man auch für den Vertrauensschutz ein Regelwerk im Sinne von Prinzipien entwickeln. Als da sind: z. B., durchgehend für alle Willensbekundungen im Recht, sei es des Gesetzgebers, sei es der Exekutive, sei es des Richters, sei es auch des Rechtsuchenden: Maßgeblichkeit der objektiven Erklärungstheorie aus Empfängersicht. Das ist ja auch ein Stück Verstetigung, wenn ich Verlässlichkeit und Vertrauen dadurch schaffe, dass ich immer und überall, wo es auf Willensbekundungen ankommt, auf den objektiven Erklärungswert aus Empfängersicht abstelle. In diese Richtung hin war meine Einforderung oder meine Idee der Einforderung von Regelwerken zu verstehen, nicht etwa als Aufruf zur Normierung, schon gar nicht in Deutschland, wo wir so tolle Erfahrungen mit dem Gesetzgeber haben.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Ich wollte gern noch eine ergänzende Bemerkung machen zu der Frage von Herrn *Birk* und zwar aus den bescheidenen Erfahrungen in der Vorbereitung der Entscheidung der Schiffsbauseubvention. Da haben wir damals den Blick auf – glaube ich – 11 Industriestaaten geworfen, also relativ begrenzt, und da ergab sich, dass die Staaten, die keine zeitlichen Grenzen für den demokratischen souveränen Gesetzgeber haben, in der Regel mit einer Gesetzgebung leben, die aus dem Parlament heraus die Sprunghaftigkeit mehr vermeidet, als bei uns. Eine Verfassungsrechtsprechung hat also auch Antwortcharakter, setzt sich auseinander mit den rechtlichen Schwierigkeiten, die bestehen, und deswegen sind die Staaten, die hier verfassungsmäßig scharfe Konturen haben, eben auch die Staaten, die ein bedeutendes Problem haben. Oder anders formuliert: Unser Eindruck was damals, dass das Postulat der Stetigkeit der in die Zukunft greifenden Gesetzgebung nur in einem Staate eher im Parlament verankert wird und in anderen Staaten mehr in der Verfassungsgerichtsbarkeit.

Herr *Spindler* hatte gestern darauf hingewiesen, dass auch in der Rechtsprechung des deutschen Verfassungsgerichts vom 13. Band bis zum 104. eine gewisse Entwicklung stattfindet, und auch diese ist wohl mitbestimmt durch die Anfragen an das Verfassungsrecht und damit an das Verfassungsgericht.

*Sauer:*

Herr Prof. *Ruppe*, ich habe eine Frage im Anschluss an das, was mich heute Vormittag fast ein bisschen an eine schizophrene Haltung erinnerte. Wir sagen, Verständigung gut, bloß nicht zu viel Verständigung. Wir wollen Zusagen ha-

ben, aber heute Vormittag – ich habe mitgezählt – ist 12 Mal vor dem „Kuhhandel“ gewarnt worden. Also es sieht beinahe so aus, als sei im Bereich von Verständigung das Verhältnis vom Steuerpflichtigen zur Finanzbehörde auf dem Viehmarkt angesiedelt, (da ist auch gesagt worden, es kommt ein Deal zustande) nach Art von, sagen wir mal, Betäubungsmittelkriminalität. Ist nach Ihren Feststellungen – Sie haben das ja in sehr breitem Rahmen durchgeführt – in den übrigen vergleichbaren Ländern eine solche Mentalität auch feststellbar, dass man davor warnt, obwohl ja im deutschen Strafprozessrecht inzwischen gegenüber dem Deal eigentlich überhaupt keine Bedenken mehr bestehen. Der BGH akzeptiert das und zwar ganz überwiegend im Bereich der Bekämpfung oder Verurteilung von Steuerkriminalität. Also diese merkwürdige, fast schizophrene Situation, „Ja“ zur Verständigung zu sagen, aber nicht so viel und gleichzeitig wieder die Warnung davor, das könnte doch insgesamt wieder am Rechtsstaatsprinzip knabbern. Können Sie dazu irgendeine Erkenntnis vermitteln?

*Prof. Dr. Ruppe:*

Nicht allzu viel, weil ich das nur am Rande als Gegenstand meiner Recherchen betrachtet habe. Aber zweifellos ist es so, dass hier die Situation in den verschiedenen Ländern sehr unterschiedlich ist, und es Länder gibt, die solchen Vereinbarungen sehr unbefangen gegenüberstehen und sie für zulässig erachten. Und zwar Länder nicht nur des anglo-amerikanischen Rechtskreises, sondern auch romanische Länder, wo man eigentlich eher von einer strikten Gesetzesbindung ausgeht. Ein Beispiel dafür ist Frankreich, wo solche Verträge mit der Finanzverwaltung durchaus eine Bedeutung und ihren Stellenwert haben. Da hat man das jedenfalls auch unter rechtsstaatlichen Aspekten in den Griff bekommen. Insofern ist es vielleicht in diesem Bereich durchaus sinnvoll, noch mehr Rechtsvergleichung zu betreiben.



# Resümee

Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer  
Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Grundlagen des Vertrauensschutzes
- III. Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber
  - 1. Vertrauen in den Regelungsgehalt des Gesetzes als solchen
  - 2. Vertrauensschutz gegen gesetzgeberischen Aktionismus
  - 3. Rückwirkung von Gesetzen
    - a) Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückkanknüpfung)
    - b) Schutz des Vertrauens auf das im Zeitpunkt der Disposition geltende Gesetz
    - c) Bedeutung des Veranlagungszeitraums bei Änderungen des EStG
    - d) Rechtfertigungsgründe für die echte Rückwirkung
    - e) Abwägungskriterien bei unechter Rückwirkung
      - aa) Unterschiedliche Abwägungsmaßstäbe für steuerrechtliche Subventionsnormen und Fiskalzwecknormen?
      - bb) Finanzbedarf des Staates als Abwägungskriterium?
- 4. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz
  - a) Vertrauensgrundlage
  - b) Schutzwürdigkeit des Vertrauens
  - c) Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteresse
- IV. Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung
  - 1. Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis
  - 2. Verständigungen
- V. Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung
- VI. Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände
- VII. Ausstrahlung der Jahrestagung der DStJG in die Rechtspraxis: Der Vorlagebeschluss des BFH vom 16. 12. 2003 – IX R 46/02
  - 1. Der Vorlagebeschluss des BFH
  - 2. Querverbindungen zur Jahrestagung der DStJG
- VIII. Ausblick

## I. Einleitung

Wissenschaftliche Fachtagungen sind häufig dadurch gekennzeichnet, dass unter den Gelehrten – selbstverständlich mit ausgesuchter Höflichkeit – doch recht deutliche Meinungsunterschiede zu Tage treten, dass miteinander unvereinbare Positionen artikuliert werden, die auch in der nachfolgenden Diskussion nicht zu einer Synthese zusammengeführt werden können. Die 28. Jahres-

tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. bildete insoweit eine Ausnahme. Große Kontroversen sind hier ausgeblieben. Vielmehr haben die Referenten und Diskussionsteilnehmer das Thema Vertrauensschutz zu einem stimmigen Gesamtbild entfaltet, das nicht nur den wissenschaftlichen Diskurs vorgebracht hat und künftig weiter inspirieren wird, sondern das auch Wirkungen für die Rechtspraxis entfaltet. Besonders deutlich wird Letzteres am Vorlagebeschluss des BFH vom 16. 12. 2003 – IX R 46/02<sup>1</sup>, durch den die „Linie“ der Grazer Tagung vertieft und weiter ausgezogen worden ist<sup>2</sup>.

Das Arbeitsfeld der Tagung lässt sich aufteilen in die grundsätzliche Fragestellung nach den Grundlagen des Vertrauensschutzes (unten II.) und die Fragen nach dem Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber (unten III.), gegenüber der Finanzverwaltung (unten IV.) und der Rechtsprechung (unten V.). Ein Erkenntnisgewinn ergibt sich ferner aus einer vergleichenden Betrachtung der internationalen Rechtsordnungen (unten VI.).

## II. Grundlagen des Vertrauensschutzes

Vertrauensschutz des Bürgers gegenüber staatlichen Institutionen ist ein rechtliches Thema, eine Aufgabenstellung, die zu bewältigen der Rechtsordnung aufgegeben ist. Das ist keineswegs selbstverständlich. Man könnte ebenso auf den Gedanken verfallen, staatliches Handeln sei per se unberechenbar, von Natur aus mehr oder weniger willkürlich, und plötzliche Wendungen müssten daher ausnahmslos hingenommen werden wie Blitz, Donner und Hagelschlag. Wie *Ruppe* in seinem Beitrag berichtete, wird solches in der Tat in den USA vertreten<sup>3</sup>. Diese These ist indes nirgends ernsthaft aufgegriffen worden, auch nicht in den USA. Vielmehr kommt der Gedanke, dass Akte der staatlichen Gewalt bei den Rechtsunterworfenen ein schützenswertes Vertrauen auslösen können, in der einen oder anderen Form in fast allen Rechtsordnungen vor<sup>4</sup>. International ist eine zunehmende Sensibilität gegenüber den Rechten des Individuums, und damit auch eine Bereitschaft zu verstärktem Schutz berechtigten Vertrauens festzustellen<sup>5</sup>.

Der Grund hierfür dürfte darin liegen, dass heute nicht nur in vielen Staaten – und in Europa durchweg – der Schritt vom Obrigkeitsstaat, der gegenüber dem Untertan weitgehend frei schalten und walten kann, hin zum Rechtsstaat gelungen ist, sondern dass sich die rechtsstaatlichen Standards darüber hinaus langsam, aber stetig auf breiter Front weiterentwickelt haben und Vertrauens-

1 BFHE 204, 228; Az. des BVerfG: 2 BvL 2/04.

2 Dazu im Einzelnen unten VII.

3 Jedenfalls für das Risiko der Änderung von Steuergesetzen; dazu *Ruppe*, Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände, unter IV. 2. a. E.

4 *Ruppe* (Fn. 3), unter V.

5 *Ruppe* (Fn. 3), unter VI. a. E.

schutz zunehmend als ein unverzichtbares Element der Rechtsstaatlichkeit verstanden wird.

Dies führt zu der Frage, woher der Antrieb für diese Entwicklung rührt, wo die Wurzeln des Vertrauensschutzes liegen. Vertrauen ist zunächst Grundlage menschlichen Zusammenlebens<sup>6</sup>, darüber hinaus bildet es die Voraussetzung für das Funktionieren eines demokratischen Systems<sup>7</sup>. Erst das Vertrauen in die Kontinuität staatlicher Institutionen und in die Verlässlichkeit der Rechtsordnung schafft die Basis für die Entfaltung menschlicher Freiheit<sup>8</sup>. Und damit reicht das Prinzip des Vertrauensschutzes über seine ursprüngliche verhaltenspsychologische und soziologische Bedeutung hinaus und gewinnt eine rechtliche, insbesondere eine verfassungsrechtliche Dimension.

Dementsprechend verorteten die Referenten der Tagung den Grundsatz des Vertrauensschutzes mit unterschiedlichen Nuancierungen, aber im Ansatz übereinstimmend sowohl im Rechtsstaatsprinzip<sup>9</sup> (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch in den Grundrechten<sup>10</sup>.

### III. Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber

Der Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber bildete in mehrfacher Hinsicht den Untersuchungsgegenstand der Tagung: Es ging um die Voraussetzungen, unter denen sich Vertrauen in den Regelungsgehalt des Gesetzes als solchen bilden kann, ferner um die Frage, inwieweit das Vertrauensschutzprinzip Schutz vor gesetzgeberischem Aktionismus gewährt, und um die Problematik rückwirkender Gesetzgebung. Eine Sonderstellung nahm schließlich die Befassung mit dem Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz ein.

#### 1. Vertrauen in den Regelungsgehalt des Gesetzes als solchen

*Birk*<sup>11</sup> wies darauf hin, dass Vertrauen auf den Regelungsinhalt des Gesetzes sich nur entwickeln kann, wenn das Gesetz bestimmt genug, verständlich und widerspruchsfrei ist. Auch das Bundesverfassungsgericht hat derartige Anforderungen an die Gesetzgebung formuliert. Speziell zur Steuergesetzgebung heißt es in älteren Entscheidungen, steuerbegründende Tatbestände müssten so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast be-

6 *Kirchhof*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, unter I., IV. 4.; *Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, unter I. 1.

7 *Birk* (Fn. 6).

8 *Birk* (Fn. 6); *Kirchhof* (Fn. 6): „Grundbedingung einer freiheitlichen Verfassung“.

9 *Kirchhof* (Fn. 6); *Birk* (Fn. 6), unter I. 2. und II. 2.; *Mellinghoff*, Vertrauen in das Steuergesetz, unter I. 1. b); *Spindler*, Rückwirkung von Steuergesetzen, unter III. 1.

10 *Kirchhof* (Fn. 6); *Birk* (Fn. 6), unter II. 1.; ausführlich *Mellinghoff* (Fn. 9), unter I. 1. a); *Spindler* (Fn. 9).

11 *Birk* (Fn. 6), unter II. 1.

rechnen kann<sup>12</sup>. Diese Messlatte hängt unrealistisch hoch. Nähme man das Bundesverfassungsgericht insoweit beim Wort, wären die meisten Steuergesetze verfassungswidrig. Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht diese Aussage mit Recht später relativiert, immerhin aber in einer jüngeren Entscheidung wiederum ausgeführt: „Das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit fordern eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen, die dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seinen – strafbewehrten (§ 370 AO) – Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen.“<sup>13</sup>

Dass auch diese Maßstäbe im Steuerrecht weithin verfehlt werden, erlauerte *Birk* am Beispiel der Verlustbeschrankungen des § 2 Abs. 3 EStG und der Regeln über die Verzinsung von Steuernachforderungen (§ 233 a AO). Nach seiner Auffassung fordert das Rechtsstaatsprinzip ein verständliches Gesetz und lässt es nicht genügen, wenn unverständliche zu einer Geheimsprache verkommene Gesetzesformulierungen erst durch entsprechende EDV-Programme vollziehbar gemacht werden. Diese These stieß allerdings in der anschließenden Diskussion aus Sicht der Finanzverwaltung nicht auf Zustimmung<sup>14</sup>. Schließlich wies *Birk* auf zwei jüngere Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts hin, die eine Wende zum Besseren bedeuten können: Das Bundesverfassungsgericht hat eine baden-württembergische Vorschrift über die Erhebung von Immatrikulations- und Ruckmeldegebuhren wegen Verstoßes gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz der Normenklarheit für nichtig erklärt<sup>15</sup> und in einer Entscheidung zu einer unterhaltsrechtlichen Vorschrift des BGB<sup>16</sup> erneut ausgeführt, gesetzliche Regelungen müssten so gefasst sein, dass der Betroffene die Rechtslage konkret erkennen und sein Verhalten danach ausrichten kann. *Mellinghoff* ergänzte dazu, der Gesetzgeber müsse sich an seinen erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen festhalten lassen<sup>17</sup>. Nach Auffassung von *Birk* dürfte es nur noch eine Frage der Zeit sein, dass auch Steuergesetze an diesen Grundsätzen gemessen werden.

## 2. Vertrauensschutz gegen gesetzgeberischen Aktionismus

Einigkeit bestand darüber, dass der grundrechtliche Vertrauensschutz die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht aushebeln darf. Die Gesetzgebung schafft eine langfristige Regelung, ist aber auch Instrument der Erneuerung<sup>18</sup>.

12 BVerfGE 19, 253, 267; 34, 348, 365; 49, 343, 362.

13 BVerfGE 99, 216, 243.

14 *Savrazin*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 59f.

15 BVerfG v. 19. 3. 2003 – 2 BvL 9/98, NVwZ 2003, 715.

16 BVerfG v. 9. 4. 2003 – 1 BvL 1/01, NJW 2003, 2733.

17 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter II. 1. b).

18 *Kirchhof* (Fn. 6).



Recht muss offen sein, um neue Regelungskonzepte zu entwerfen<sup>19</sup>. Dies gilt – worauf *Thiel* in der Diskussion hinwies – für den Steuergesetzgeber auch deshalb, weil der Staat mit seinen Einnahmen von dem sehr unsicheren Wirtschaftsgeschehen abhängt und in der Krise handeln muss<sup>20</sup>.

Anpassung heißt aber nicht Hektik und widersprüchliches Agieren, sondern Reform und anschließendes Stabilisieren<sup>21</sup>. Unaufhörlicher Wandel des Steuerrechts steht im krassen Gegensatz zum Bedürfnis des Bürgers nach Rechtssicherheit<sup>22</sup>, denn das Steuergesetz ist die entscheidende Planungs- und Vertrauensgrundlage für den Steuerpflichtigen<sup>23</sup>. Die Stetigkeit des Rechts muss daher durch schonende Übergänge gewahrt werden<sup>24</sup>, die Dynamik der Gesetzesänderungen darf dem Bürger nicht die Grundlage wirtschaftlicher Planung entziehen<sup>25</sup>. Zudem droht hektischer Gesetzesaktionismus die systematischen Grundlagen des Steuerrechts so zu untergraben, dass trotz der ständigen Änderungen der Reformbedarf nicht ab-, sondern zunimmt<sup>26</sup>.

Vor diesem Hintergrund wandte sich *Birk* der Frage zu, ob der hektische Gesetzgeber an verfassungsrechtliche Grenzen stößt, ob es ein verfassungsrechtliches Kontinuitätsgebot gibt, wie es zunächst *Klaus Vogel*<sup>27</sup> formuliert und neuerdings *Anna Leisner-Egensperger* als Ausprägung des Gleichheitssatzes (Gleichheit in der Zeit) zum verbindlichen Rechtsprinzip weiterentwickelt hat<sup>28</sup>. *Birk* mochte nicht vorhersagen, ob das Bundesverfassungsgericht diese Überlegungen zur Entwicklung einer Kontinuitätsdogmatik aufgreifen wird. Er schlug vor, mit der Aufstellung verfahrensrechtlicher Qualitätsschwellen zu beginnen, in dem Sinne, dass ordnungsgemäße Gesetzesvorlagen zur Änderung von Gesetzen sich nicht unmittelbar an gerade vollzogene Gesetzesänderungen anschließen dürfen. Wenn Änderungsgesetze schon vor ihrem In-Kraft-Treten durch mehrere weitere Änderungsgesetze wieder modifiziert würden, wenn pro Jahr allein zum Einkommensteuerrecht zahlreiche (2000/2001 jeweils zehn) Änderungsgesetze ergingen, wenn Änderungsgesetze in sachfremden Gesetzen „versteckt“ würden (sog. Huckepackverfahren), stelle sich die Frage, ob nicht – normativ anknüpfend an den Begriff der (ordnungsgemäßen) Gesetzesvorlage nach Art. 76 Abs. 1 GG – durch entsprechende Anforderungen an ein sorgfälti-

19 *Birk* (Fn. 6), unter I. 3.

20 *Thiel*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 58.

21 *Birk* (Fn. 6), unter I. 3.

22 *Birk* (Fn. 6), unter I. 3.

23 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter I. 2. b) aa).

24 *Kirchhof* (Fn. 6); *Mellinghoff* (Fn. 9), unter I. 1. b), V.

25 *Birk* (Fn. 6), unter II. 3., im Anschluss an *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 1 ff.

26 *Birk* (Fn. 6), unter II. 3., im Anschluss an *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. VI.

27 *K. Vogel*, JZ 1988, 833 ff.

28 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 167, 189 ff.

ges Gesetzgebungsverfahren wenigstens in verfahrensrechtlicher Hinsicht ein Mindestmaß an Kontinuitätsgewähr sichergestellt werden müsste<sup>29</sup>.

Dieser Auffassung ist eine große Anhängerschaft zu wünschen. Sie eröffnet für die Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit des jeweiligen Gesetzgebungsverfahrens einen neuen Ansatzpunkt unter dem Blickwinkel der Wahrung der Kontinuität. Damit ergänzt sie die Diskussion, die bereits bisher um andere Erscheinungsformen von gesetzgeberischem Aktionismus geführt wird, insbesondere um solche Gesetze, die zunächst an Bundestag und Bundesrat „vorbeigeschmuggelt“ und erst kurz vor Toresschluss im Vermittlungsausschuss unter größtem Zeitdruck aus der Taufe gehoben werden<sup>30</sup>.

### 3. Rückwirkung von Gesetzen

Bei der Erörterung des Vertrauensschutzes gegenüber dem Gesetzgeber nahm das Problem der Rückwirkung von Gesetzen den breitesten Raum ein.

#### a) Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung)

Einen wesentlichen Untersuchungsgegenstand bildete die Frage, ob die herkömmliche, vom Bundesverfassungsgericht entwickelte Unterscheidung zwischen echter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) und unechter Rückwirkung (tatbestandlicher Rückanknüpfung) beibehalten oder aber zugunsten eines einheitlichen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriffs aufgegeben werden sollte mit der Folge, dass dann allein die Schutzwürdigkeit der Disposition des Steuerpflichtigen einerseits und die Gemeinwohlzwecke des späteren Gesetzes andererseits gegeneinander abzuwägen wären<sup>31</sup>.

Sowohl *Mellinghoff*<sup>32</sup> als auch *Spindler*<sup>33</sup> plädierten dafür, die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung grundsätzlich beizubehalten. Diese Differenzierung führe zu einer Stärkung des Vertrauensschutzes des Einzelnen; das Verbot der Rückbewirkung von Rechtsfolgen stelle eine strikte Grenze dar, die nur in seltenen Ausnahmefällen überschritten werden dürfe; sie habe den Vorteil, dass nicht allzu schnell in einen allgemeinen Abwägungsprozess übergegangen werde, biete mehr Rechtsklarheit und größere Rechtssicherheit

29 *Birk* (Fn. 6), unter II. 3.

30 S. z. B. einerseits BFH, Urteil v. 21. 11. 1997 – VI R 4/97, BFHE 184, 532, BStBl. II 1998, 351; andererseits Vorlagebeschluss des BFH v. 18. 7. 2001 – I R 38/99, BFHE 196, 232, BStBl. II 2002, 27.

31 So insbesondere *J. Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 17. Aufl. 2002, § 4 Rz. 177 f. m. w. N.

32 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1.

33 *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 2.

und verhindere, dass die gesamte Rückwirkungsproblematik der Einzelfallkassuistik anheim gegeben werde<sup>34</sup>.

Diese Ausführungen fanden in den anschließenden Diskussionen deutliche Zustimmung<sup>35</sup>, und zwar im Grundsatz auch von *Lang* und *Hey*<sup>36</sup>, die bisher einen einheitlichen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff favorisiert hatten<sup>37</sup>. Der Konsens unter den deutschen Tagungsteilnehmern in dieser Frage dürfte eines der markantesten Ergebnisse der Tagung sein. Demgegenüber wies *Ruppe* darauf hin, dass man in Österreich solche terminologischen Festlegungen zu vermeiden sucht und die Problematik statt dessen auf die Abwägungsebene verlagert<sup>38</sup>.

Echte und unechte Rückwirkung sind anhand der Merkmale des jeweiligen gesetzlichen Steuertatbestandes voneinander abzugrenzen. Es kommt entscheidend auf die Tatbestandsvoraussetzungen und nicht auf die Rechtsfolgen an; das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung setzt voraus, dass der Tatbestand vollständig erfüllt ist, und das bedeutet für die Überschusseinkünfte, dass auch der Zufluss (§ 11 EStG) stattgefunden hat<sup>39</sup>. Das Verbot der echten Rückwirkung greift hingegen nicht schon dann ein, wenn der Steuerpflichtige zwar alles Erforderliche für den Eintritt der Rechtsfolge getan, den steuerlichen Tatbestand aber nur teilweise verwirklicht hat; vielmehr ist dies – ebenso wie die Frage, ob die teilweise Erfüllung des Steuertatbestandes abänderbar ist und welche Anpassungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen bestehen – bei der Abwägung im Zusammenhang mit der tatbestandlichen Rückanknüpfung zu berücksichtigen<sup>40</sup>.

#### *b) Schutz des Vertrauens auf das im Zeitpunkt der Disposition geltende Gesetz*

Auch wenn die herkömmliche Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung danach grundsätzlich Ausgangspunkt der Überlegungen blieb, so trat doch durchweg das Bemühen zu Tage, die Rückwirkungsdogmatik zu modifizieren<sup>41</sup> und den Vertrauensschutz dadurch zu stärken, dass die Disposition des Steuerpflichtigen als schützenswert angesehen und das im Zeitpunkt der

34 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1. a).

35 *Schön*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 60f.

36 *J. Lang*, Diskussion – Rückwirkung von Steuergesetzen und Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, S. 121 f.; *Hey* (S. 123): „Es ist allerdings die Frage, ob wir das Problem lösen, indem wir bei den Begriffen echte/unechte Rückwirkung die Grenzen verschieben.“

37 S. Fn. 31.

38 *Ruppe*, Diskussion – Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände, S. 262f.

39 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1. c).

40 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1. c) a. E.

41 *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 2.

Disposition geltende Gesetz als Vertrauensgrundlage schärfer in den Blick genommen wird. Einigkeit bestand darüber, dass der Steuerpflichtige in dem Zeitpunkt schutzwürdig ist, in dem er im Vertrauen auf die geltende Gesetzeslage Dispositionen trifft<sup>42</sup> („betätigtes Vertrauen“<sup>43</sup>). Ein solcher Vertrauensstatbestand ist bereits dann anzunehmen, wenn wirtschaftliche Dispositionen mit Blick auf das Steuergesetz begonnen worden sind; das Vertrauen wird bereits mit den ersten steuerrechtlich relevanten Handlungen betätigt, mögen auch weitere Handlungen zur vollständigen Erfüllung des Steuertatbestandes erforderlich sein<sup>44</sup>.

*Schön* verstand den Gedanken des Dispositionsschutzes noch etwas weiter: Es gebe auch eine Art Urvertrauen des Bürgers darauf, dass ihm nach Abzug der Steuern ein bestimmter Betrag verbleibt, dieses sei ebenfalls schutzwürdig<sup>45</sup>.

#### c) Bedeutung des Veranlagungszeitraums bei Änderungen des EStG

Der vorstehend beschriebene dispositionsbezogene Ansatz für die Rückwirkungsprüfung führte dazu, dass der überkommenen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in einem wesentlichen Punkt durchweg die Gefolgschaft versagt wurde. Das Bundesverfassungsgericht legte bisher für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung im Bereich von Änderungen des Einkommensteuergesetzes das Entstehen des Steueranspruchs und damit den Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG) zugrunde. Es hat seine Rechtsprechung dazu erst jüngst geändert und an die Disposition des Steuerpflichtigen angeknüpft, allerdings nur bezogen auf steuerliche Subventionsnormen<sup>46</sup>. Dieser Ansatz, nicht den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld am Jahresende, sondern die vorangegangene Disposition des Steuerpflichtigen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht zum Gegenstand der Vertrauensschutzprüfung zu machen, entsprach der einhelligen Auffassung der Referenten<sup>47</sup>, und dies nicht nur für steuerliche Subventions-, sondern ebenso für Fiskalzwecknormen<sup>48</sup>.

#### d) Rechtfertigungsgründe für die echte Rückwirkung

Die Reflexion über den Sinn der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung führte zugleich zu einer schärferen Konturierung der Rechtfertigungsgründe.

42 So *Kirchhof* (Fn. 6), unter II.; ferner *Birk* (Fn. 6), unter I. 3. a. E.

43 *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 3. a).

44 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter II. 3.

45 *Schön* (Fn. 35).

46 BVerfGE 97, 67, 80; 105, 17.

47 *Kirchhof* (Fn. 6), unter II.; *Birk* (Fn. 6), unter II. 2.; *Mellinghoff* (Fn. 9), unter I. 2. b) cc) und III. 1. c); *Spindler* (Fn. 9), unter III. 2. c); ebenso *Pelka*, Diskussion – Rückwirkung von Steuergesetzen und Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, S. 118f.

48 *Kirchhof* (Fn. 6), unter II.; *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 3. a); *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1. c).

tigungsgründe für eine echte Rückwirkung: Für die Prüfung, ob in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen eine Durchbrechung des Verbots der echten Rückwirkung zulässig ist, ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip strikt einzuhalten; die Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist nur verfassungsgemäß, wenn gerade die rückwirkende Regelung notwendig ist, um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen, und außerdem der staatliche Eingriff nicht außer Verhältnis zu den mit ihm verbundenen Nachteilen steht; damit gewinnt der in der Rechtsprechung entwickelte Ausnahmetatbestand der „zwingenden Gründe des gemeinen Wohls“ klarere Konturen<sup>49</sup>.

*Spindler* ging einen deutlichen Schritt weiter: Er bemängelte, dass das Bundesverfassungsgericht bisher keine Definition des Ausnahmetatbestandes der „zwingenden Gründe des gemeinen Wohls“ entwickelt hat und ließ als Rechtfertigung für eine echte Rückwirkung nur einen Notstandsvorbehalt für den Fall gelten, dass durch eine ernstlich bedrohliche Haushaltslage die Funktionsfähigkeit des Staates gefährdet erscheint; eine Berechtigung für weitere Ausnahmen vermochte er nicht zu erkennen<sup>50</sup>.

#### e) *Abwägungskriterien bei unechter Rückwirkung*

In Fällen unechter Rückwirkung ist das Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen gegen das Gestaltungsinteresse des Gesetzgebers abzuwägen<sup>51</sup>. Diese Abwägung ist zum Schutz der freiheitsrechtlichen Position des Steuerpflichtigen unverzichtbar<sup>52</sup>, auch wenn damit Rechtsunsicherheit verbunden ist<sup>53</sup>. Die in der Rechtsprechung verwendete Formulierung, die unechte Rückwirkung sei grundsätzlich zulässig, ist insoweit missverständlich, der Gesetzgeber unterliegt bei der tatbestandlichen Rückknapfung lediglich weniger strengen Beschränkungen<sup>54</sup>. Gerade die Masse der problematischen Fälle, die Dauersachverhalte, sind Fälle tatbestandlicher Rückknapfung, so dass es geboten ist, insoweit den Abwägungsprozess zu rationalisieren und Abwägungsmaßstäbe zu entwickeln<sup>55</sup>.

So kann sich z. B. aus der gesetzlichen Befristung von steuerrechtlichen Regelungen ein erhöhter Vertrauensschutz ergeben<sup>56</sup>, Vorschriften über die Bemessungsgrundlage entfalten eine stärkere Vertrauensgrundlage als Tarifvorschrif-

49 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 1. d).

50 *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 2. a), b).

51 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 3.; *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 3.

52 *Mellinghoff*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 59.

53 Das Dilemma der Rechtsunsicherheit betonte *Thiel*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 58.

54 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2.; vgl. auch *Hey* (Fn. 36).

55 *Hey* (Fn. 36).

56 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. a).

ten<sup>57</sup>. Ferner ist die Intensität eines rückwirkenden Eingriffs zu berücksichtigen; dazu gehört auch die Frage, ob die ins Werk gesetzten Dispositionen änderbar sind<sup>58</sup>.

Die Abwägung kann ergeben, dass zumindest eine schonende Übergangsregelung gefunden werden muss<sup>59</sup>.

aa) *Unterschiedliche Abwägungsmaßstäbe für steuerrechtliche Subventionsnormen und Fiskalzwecknormen?*

Wiederholt erörtert wurde die Frage, ob für die tatbestandlich rückanknüpfende Abschaffung oder Einschränkung steuerrechtlicher Subventionsnormen einerseits und die rückanknüpfende Verschärfung von Fiskalzwecknormen andererseits unterschiedliche Abwägungsmaßstäbe gelten. Die Frage drängt sich deshalb auf, weil das Bundesverfassungsgericht seinen neueren dispositionsbezogenen Ansatz gerade anhand von Subventionsvorschriften (über Schiffbaubausubventionen<sup>60</sup> und Sozialpfandbriefe<sup>61</sup>) entwickelt hat.

Für einen intensiveren Vertrauensschutz von Dispositionen, die mit Rücksicht auf eine steuerliche Subventionsvorschrift ins Werk gesetzt worden sind, wird ins Feld geführt, dass der Steuerpflichtige in diesem Fall mit seiner Disposition dem Lockruf des Gesetzgebers gefolgt sei und der Gesetzgeber sich deshalb ein *venire contra factum proprium* entgegenhalten lassen müsse<sup>62</sup>. *Mellinghoff* stellte diese Auffassung in Frage, weil auch Fiskalzwecknormen vielfältige dispositionslenkende Wirkungen hätten und von Subventionsnormen oft nur schwer abzugrenzen seien<sup>63</sup>; zudem seien Lenkungsnormen als systematische Ausnahmeregelungen eher weniger schutzwürdig<sup>64</sup>. *Spindler* ging – wie auch der BFH in seinem zur Verlängerung der Spekulationsfristen des § 23 EStG ergangenen Aussetzungsbeschluss<sup>65</sup> – noch einen Schritt weiter: Ist es dem Gesetzgeber dem Grunde nach verwehrt, das betätigte Vertrauen des Steuerpflichtigen auf einmal geschaffene Dispositionsgrundlagen durch rückwirkende Streichung von begünstigenden Subventionsnormen zu enttäuschen, muss es ihm *erst recht* verwehrt sein, ein vergleichbares Vertrauen durch Ausweitung

57 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. c).

58 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. d).

59 *Kirchhof* (Fn. 6), unter I.; *Mellinghoff* (Fn. 9), unter IV.; *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 3. b).

60 BVerfGE 97, 67.

61 BVerfGE 105, 17.

62 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. b) m. w. N.; für eine Differenzierung zwischen Subventions- und Fiskalzwecknormen wohl auch *Lehner*, Diskussion – Rückwirkung von Steuergesetzen und Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, S. 114 f.

63 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. b).

64 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 2. b); ähnlich *Kirchhof* (Fn. 6), unter IV. 6.

65 Beschluss des BFH v. 5. 3. 2001 – IX B 90/00, BFHE 195, 205, BStBl. II 2001, 405.

einer Eingriffsnorm zu enttäuschen<sup>66</sup>. Dass gegen die rückanknüpfende Verschärfung einer steuerlichen Eingriffsnorm jedenfalls der gleiche Vertrauensschutz gewährt werden muss wie gegen die rückanknüpfende Einschränkung einer Subventionsnorm, schälte sich in der Diskussion als fast einhellige Auffassung heraus<sup>67</sup>, und dies mit Recht: Der homo oeconomicus richtet seine Aktivitäten so ein, dass er die Steuerlast möglichst minimiert und von dem Ergebnis seiner Erwerbstätigkeit einen möglichst großen Anteil für sich behalten darf. Ob er sich bei seinen Dispositionen darauf verlassen hat, dass eine Steuer-subvention (d. h. eine „künstliche“ Verringerung der regulären Besteuerung) erhalten bleibt, oder darauf, dass eine steuerliche Eingriffsnorm nach dem Zeitpunkt der Disposition nicht verschärft werden wird, macht unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes keinen Unterschied. In beiden Fällen liefert die jeweilige Steuerrechtsnorm die Rahmendaten, auf die der Steuerpflichtige seine Disposition gegründet hat.

#### *bb) Finanzbedarf des Staates als Abwägungskriterium?*

Eines der heikelsten Probleme im Rahmen der Abwägung zwischen Vertrauensschutz und gesetzgeberischem Änderungsinteresse bildet die Frage, ob und inwieweit der Finanzbedarf des Staates den Schutz des Vertrauens auf die im Zeitpunkt der Disposition geltende Rechtslage zu überspielen vermag. Effektiviert man den staatlichen Finanzbedarf als Abwägungskriterium, so läuft der Vertrauensschutz gerade im Steuerrecht weitgehend leer.

*Mellinghoff* knüpfte an die neuere Formulierung des Bundesverfassungsgerichts<sup>68</sup> an, nach der die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen noch kein den Vertrauensschutz regelmäßig überwindendes Gemeinwohlinteresse ist, weil dieses Ziel durch jedes, auch durch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht würde. Nach Auffassung von *Mellinghoff* stellt der pauschale Hinweis auf den Finanzbedarf kein wesentliches Argument dar, jedoch können eine gesteigerte Dringlichkeit des staatlichen Mittelbedarfs und Sondersituationen das Finanzargument verstärken; so stelle sich z. B. die Frage, ob die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (vgl. Art. 115 Abs. 1 Satz 2 GG) nur die Belastung künftiger Generationen durch eine erhöhte Staatsverschuldung rechtfertige oder auch geeignet sei, das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage zu überwinden<sup>69</sup>.

Dieser Gedanke fand in der Diskussion Zuspruch<sup>70</sup>, jedoch auch deutlichen Widerspruch: Der Gesetzgeber, der in eine Haushaltskrise gerät, könne sich beim

66 *Spindler* (Fn. 9), unter IV. 3. a).

67 *Roland*, Diskussion – Rückwirkung von Steuergesetzen und Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, S. 116f.; *Lang*, S. 122; *Raupach*, S. 124f.; a. A. wohl nur *Lehner* (Fn. 62).

68 BVerfGE 105, 17, 45.

69 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 3. c).

70 *Thiel* (Fn. 53).

Gegenwartseinkommen und beim Zukunftseinkommen seiner Bürger bedienen; die Rückwirkung müsse in diesen Fällen aber ausgeschlossen sein, sonst sei die Abwägung für den Bürger nicht mehr vorhersehbar<sup>71</sup>.

Diese Problematik stellt sich deshalb so tückisch, weil der Steuerstaat, wie den Nachrichten fortlaufend zu entnehmen ist, immer wieder und neuerdings immer öfter Mittel für unvorhergesehene neue Aufgaben<sup>72</sup> bereitstellen muss, die auch der weitsichtigste Planer nicht einkalkulieren konnte. Zugleich werden die regelmäßigen Steuerschätzungen allmählich zu einem allgemein mit angehaltenem Atem verfolgten Menetekel. Die „gesteigerte Dringlichkeit des staatlichen Mittelbedarfs“ im Sinne der Ausführungen *Mellinghoffs* droht zum Normalfall zu werden. Man kann vor diesen Zwängen sicherlich nicht die Augen verschließen. Ein Haushaltsengpass kann es zweifelsohne erfordern, die Steuern zu erhöhen, um zusätzliche Staatsschulden zulasten künftiger Generationen zu vermeiden. Aber: Muss nicht der Steuergesetzgeber für die in der Gegenwart notwendigen Steuererhöhungen vorrangig die in der Gegenwart und in der Zukunft verfügbaren Steuerquellen erschließen, dort auch sachwidrige Steuerprivilegien<sup>73</sup> abbauen, bevor er die in der Vergangenheit ins Werk gesetzten Dispositionen des Steuerpflichtigen entwertet? Müsste nicht nach einer spezifischen Rechtfertigung dafür gefragt werden, warum die Steuern nicht anhand der Tatbestände der Gegenwart und Zukunft, sondern unter Rückanknüpfung an Tatbestandselemente der Vergangenheit erhöht werden? In diesem Punkt dürfte die Diskussion noch nicht abgeschlossen sein.

#### 4. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz

*Johanna Hey* befasste sich in ihrem Vortrag mit dem fehlerhaften Gesetz, das bei der Vertrauensschutzprüfung eine Sonderstellung einnimmt. Die Fehlerhaftigkeit kann sich in dreifacher Hinsicht auswirken: Das Gesetz kann aufgrund des ihm innewohnenden Fehlers von vornherein als Vertrauensgrundlage ungeeignet sein, zum anderen kann schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers nicht entstehen, wenn er die Fehlerhaftigkeit kannte oder kennen musste, und schließlich kann die Fehlerhaftigkeit bei der Abwägung zu berücksichtigen sein.

##### a) Vertrauensgrundlage

Nach Auffassung von *Hey* kann selbst das verfassungswidrige oder das europarechtswidrige Gesetz eine Vertrauensgrundlage bilden. Der Steuerpflichtige vertraut hier auf den Rechtsschein eines gültigen Gesetzes, der durch die Ver-

71 *Schön*, Diskussion – Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz und Vertrauen in das Steuergesetz, S. 61 f.

72 Ein signifikantes Beispiel ist die Aufgabe, „Deutschland am Hindukusch zu verteidigen“.

73 Beispiele: Steuerfreie Feiertags- und Nachtzuschläge, Durchschnittsbesteuerung der Land- und Forstwirte, Sonderabschreibungen etc.



öffentlichung im Bundesgesetzblatt erzeugt wird<sup>74</sup>. Ferner misst *Hey* auch dem unklaren oder lückenhaften Gesetz die Eignung als Vertrauensgrundlage zu. Wenn der Gesetzgeber Unklarheiten durch eine rückwirkende verschärfende Regelung beringe, helfe dies dem Steuerpflichtigen nicht mehr, der auf der Grundlage des ursprünglich unklaren Gesetzes gehandelt und dabei eine für ihn günstige Interpretation zugrunde gelegt habe. Letzteres könne man dem Steuerpflichtigen nicht vorhalten. Je unklarer die Regelung, desto mehr dürfe er sich auf den Wortlaut berufen<sup>75</sup>. Dagegen meinte *Birk*<sup>76</sup>, Vertrauen auf die eigene Auslegung, auf das subjektive Verständnis der Norm durch den betroffenen Bürger oder seinen Berater könne es nicht geben. Auch *Mellinghoff* vertrat die Auffassung, der Steuerpflichtige dürfe nicht unbesehen die ihm günstigere Auslegungsalternative zur Grundlage seiner Dispositionen machen, es fehle die Verlässlichkeit der Vertrauensgrundlage<sup>77</sup>. Dies gelte jedoch nur, wenn die Unklarheit ein Ausmaß erreiche, dass eine Handlung auf dieser Grundlage kaum durchführbar erscheine; der bloße Hinweis auf eine unklare Rechtslage würde beim gegenwärtigen Zustand des Steuerrechts jeglichen Vertrauensschutz entfallen lassen<sup>78</sup>.

#### b) Schutzwürdigkeit des Vertrauens

Nicht schutzwürdig ist der Steuerpflichtige, wenn er bei seiner Disposition um die Fehlerhaftigkeit des Gesetzes weiß oder wissen muss. Nach Auffassung von *Hey* ist dies der Fall, wenn der Fehler evident ist, d. h. bei verfassungswidrigen Gesetzen erst mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, bei europarechtswidrigen Gesetzen mit der Beanstandung des Gesetzes durch die EU-Kommission (Art. 88 Abs. 3 EGV)<sup>79</sup>.

Inwieweit das Vertrauen auf die Lückenhaftigkeit des Gesetzes schutzwürdig ist, blieb strittig: Nach Auffassung von *Mellinghoff* trägt derjenige, der auf der Grundlage einer unklaren und verworrenen Rechtslage die Grenzen durch eine gezielte und spekulative Steuerplanung ausreizt, das Risiko eines gesetzgeberischen Wandels<sup>80</sup>. Hingegen betonte *Hey*, Steuerplanung und Steuergestaltung seien nicht nur legal, sondern legitim, die Grenze bilde allein § 42 AO, deshalb seien auch dem rückwirkend lückenschließenden Gesetzgeber Grenzen gesetzt<sup>81</sup>.

74 *Hey*, Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, unter III. 1.

75 *Hey* (Fn. 74), unter III. 2.

76 *Birk* (Fn. 6), unter III. 1.

77 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter II. 1. b).

78 *Mellinghoff* (Fn. 77).

79 *Hey* (Fn. 74), unter IV. 1.

80 *Mellinghoff* (Fn. 9), unter III. 3. b).

81 *Hey* (Fn. 74), unter IV. 2.

### c) *Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteresse*

Bei der Abwägung zwischen Änderungs- und Bestandsinteresse in Bezug auf das fehlerhafte Gesetz ergibt sich die Besonderheit, dass sich das Änderungsinteresse des Gesetzgebers – insbesondere für verfassungswidrige Gesetze – zu einer Änderungspflicht verdichtet. Dennoch muss nach Auffassung von *Hey* das individuelle Vertrauensschutzinteresse dem Gemeinwohlinteresse nicht von vornherein unterliegen. Dies zeigten auch Vorschriften wie § 79 Abs. 2 BVerfGG und § 176 AO<sup>82</sup>. Erst recht gelte dies für Gesetze, deren Fehlerhaftigkeit unterhalb der Schwelle der Verfassungswidrigkeit liege. Der übergangslose Wechsel zur neuen Rechtslage für die Zukunft könne den Steuerpflichtigen, der langfristig investiert hat, ebenso hart treffen wie eine echt rückwirkende Korrektur. Da das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber Fristen zur Beseitigung von Verfassungsverstößen zubillige, müsse auch den Steuerpflichtigen, die auf die Gültigkeit des Gesetzes vertraut haben, eine notwendige Umstellungsphase eingeräumt werden.

Auch bei der Beseitigung europarechtswidriger Steuergesetze müssen nach Auffassung von *Hey* die Rückwirkungsschranken grundsätzlich respektiert werden, auch wenn nach der Rechtsprechung des EuGH gegenüber dem Gemeinschaftsrecht für Vertrauensschutz kaum Raum bleibt<sup>83</sup>.

## IV. Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung

### 1. Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis

*Waldhoff* analysierte in seinem Vortrag den Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis unter doppeltem Blickwinkel, einmal deduktiv aus den Rechtsgrundlagen des Vertrauensschutzes heraus, zum anderen induktiv anhand der einfachgesetzlichen Ausprägungen, um gemeinsame Prinzipien aufzudecken<sup>84</sup>. Wirksamer Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber setzt danach voraus, dass dem Vertrauensschutz Verfassungsrang zugemessen wird, im Bereich administrativer Rechtsanwendung ist dies jedoch nicht zwingend<sup>85</sup>. Dogmatische Klammer bildet insoweit vielmehr das Steuerrechtsverhältnis als verdichtete und intensivierte Form der Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger, als spezifisches Näheverhältnis, in dem Vertrauenstatbestände entstehen können und durch das die Rechte und Pflichten des Steuerschuldrechts programmatisch und interpretatorisch abgerundet werden<sup>86</sup>. Sodann ging *Waldhoff* in seiner Analyse auf die Besonderheiten der steuerlichen Rechtsanwendung in ihren

82 *Hey* (Fn. 74), unter V. 2.

83 *Hey* (Fn. 74), unter V. 3.

84 *Waldhoff*, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, unter I.

85 *Waldhoff* (Fn. 84), unter II.

86 *Waldhoff* (Fn. 84), unter III. 1.

Wechselwirkungen zum Vertrauensschutzgedanken ein<sup>87</sup> und befasste sich mit dem Steuerrecht als Recht der Eingriffsverwaltung und als Massenverwaltungsrecht, mit den Steuerrichtlinien, die im Grundsatz den Vertrauensschutz bei der Rechtsanwendung fördern, sowie mit der Periodizität der Steuererhebung. Schließlich untersuchte *Waldhoff*<sup>88</sup> den Steuerverwaltungsakt, seine Bestandskraft und ihre Durchbrechungen, die Vorbehaltsfestsetzung (§ 164 AO) und die vorläufige Festsetzung (§ 165 AO), welche Rechtssicherheit durch Abschichtung gewährleistet, schließlich Verjährung und Verwirkung.

Vertrauensschutz erweist sich nach der Untersuchung *Waldhoffs*<sup>89</sup> als Ausdruck des rechtsstaatlichen Prinzips der Rechtssicherheit, als zeit- und statusorientierte, auf den prozesshaften Charakter des Steuerverfahrens bezogene Kategorie. Treu und Glauben ist demgegenüber Ausdruck des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des *venire contra factum proprium*, als aktionenbezogene Kategorie mit Wechselseitigkeitsbezug und eher auf Einzelfallgerechtigkeit im konkreten Steuerschuldverhältnis angelegt. Der Vertrauensschutz ist aufgrund seiner Herleitung aus dem rechtsstaatlichen Grundsatz der Rechtssicherheit tatbestandlich klarer fassbar als der Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben, soweit dieser sich letztlich auf Billigkeitserwägungen stützt. *Waldhoff* plädiert dafür, die weitgehend diffuse und wenig vorhersehbare Anwendung von Treu und Glauben als Wundermittel zur Korrektur unliebsamer Ergebnisse zu überdenken und den Grundsatz selbst zurückzudrängen, auch wenn auf ihn nicht vollständig verzichtet werden kann.

## 2. Verständigungen

*Achatz*<sup>90</sup> referierte zunächst den Stand von Rechtsprechung und Lehre zum Thema Verständigung. Danach hält die Rechtsprechung grundsätzlich nur eine tatsächliche Verständigung, nicht aber eine Verständigung über Rechtsfragen für zulässig. Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung ergibt sich nach der Rechtsprechung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben. Die Lehre sieht die Verständigung hingegen als öffentlich-rechtlichen Vertrag an, mit dem auch Rechtsfragen bewältigt werden können.

*Achatz* leitete die Zulässigkeit von Verständigungen zunächst aus verfahrensrechtlichen Vorschriften ab. Die Regelungen über den Rechtsmittelverzicht (§ 354 Abs. 1 AO; für Österreich § 255 BAO) und über die Erörterung des Sach- und Rechtsstandes (§ 364 a AO, § 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO) dienten der Vermeidung oder gütlichen Beilegung eines Rechtsstreits und setzten die Zulässigkeit einer Einigung voraus. Komplexe wirtschaftliche Sachverhalte auf der einen Seite und komplizierte steuerrechtliche Tatbestände auf der anderen Seite

87 *Waldhoff* (Fn. 84), unter III. 2.

88 *Waldhoff* (Fn. 84), unter III. 3.

89 *Waldhoff* (Fn. 84), unter III. 4.

90 *Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, unter II., III.

definierten nicht selten eher einen Rechtsraum an möglichen Besteuerungsergebnissen als ein exaktes Besteuerungsergebnis; daraus ergäben sich Konkretisierungsspielräume<sup>91</sup>.

Daran anknüpfend sprach sich *Achatz* dafür aus, auch Einigungen über Rechtsfragen als verbindlich anzuerkennen<sup>92</sup>. Bei der Subsumtion seien Sachverhalt und Rechtsfolgen untrennbar verbunden. Eine Einigung über den Sachverhalt sei im Grunde auch eine Einigung über den rechtlichen Rahmen. Das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit werde dadurch nicht verletzt, weil die Einigung in einem nicht standardisierbaren Einzelfall die nach Prüfung der Sach- und Rechtslage verbleibende Ungewissheit beseitige und außerdem jedem Steuerpflichtigen allgemein der Weg der Verständigung offen stehe. Die Rechtsanwendungsgleichheit werde selbst dann nicht verletzt, wenn die Einigung gegen Verwaltungsvorschriften oder höchstrichterliche Präjudizien zu verstoßen scheine.

Der Rechtsgrund der Bindungswirkung einer Verständigung – insbesondere einer solchen mit rechtswidrigem Inhalt – lässt sich nach Auffassung von *Achatz* weder aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, noch aus dem Gedanken des öffentlich-rechtlichen Vertrages erklären; diese Frage sei weitgehend akademischer Natur. Entscheidend sei letztlich eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit auf der einen Seite und dem Legalitätsprinzip und der Rechtsanwendungsgleichheit auf der anderen Seite<sup>93</sup>. Die Rechtsordnung akzeptiere offenbar rechtswidrige Ergebnisse in Form bestandskräftiger Bescheide, wenn diese sich im dem durch die Korrekturvorschriften bestimmten Rahmen hielten. In diesem Rahmen sei ebenfalls die Verbindlichkeit rechtswidriger Einigungen zu akzeptieren<sup>94</sup>.

Setzt sich eine Verständigung aus mehreren Punkten zusammen, die dieselbe Steuerart betreffen, so ist nach *Achatz* für die Frage der Bindung auf das Gesamtergebnis abzustellen; steuerübergreifende Verständigungen verlieren hingegen ihre Wirksamkeit, wenn ein Teil der Verständigung unwirksam ist<sup>95</sup>.

## V. Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung

Muss die Rechtsprechung das schutzwürdige Vertrauen von Steuerpflichtigen grundsätzlich ebenso achten wie der Gesetzgeber? Dieser im Schrifttum erhobenen Forderung trat *Leisner-Egensperger* in ihrem Vortrag entgegen. Zwar ging auch Sie davon aus, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung für die Rechtspraxis fast normgleiche Wirkung entfaltet: Gesetzesparagraf und Rich-

91 *Achatz* (Fn. 90), unter IV. 1. a).

92 *Achatz* (Fn. 90), unter IV. 1. b); zustimmend *Gassner*, Diskussion, S. 226 f.

93 *Achatz* (Fn. 90), unter IV. 2. a), b).

94 *Achatz* (Fn. 90), unter IV. 2. c).

95 *Achatz* (Fn. 90), unter VI. 1., 2., VII. 11.

terdictum verschwimmen fast schon in eins<sup>96</sup>. Dennoch sind Richter lediglich Erkennende, nicht aber Setzer des Rechts. Würden sie als Gesetzgeber begriffen, wäre ihre Funktion nicht mehr demokratisch legitimiert, die Gewaltenteilung wäre gefährdet<sup>97</sup>. Im übrigen wäre nach Auffassung von *Leisner-Egensperger* der Rechtspraxis mit einer Verpflichtung der Gerichte zur Wahrung von Vertrauensschutz kaum geholfen, weil die Steuerpflichtigen nicht wissen könnten, ob der Richter ihre Vertrauensbetätigung als hinreichend, ihr Vertrauen als schutzwürdig oder aber die öffentlichen Belange als überwiegend ansehen werde<sup>98</sup>. Überdies drohte eine „Grundstimmung zementierter Judikatur“, eine Blockade notwendiger Rechtsprechungsänderungen<sup>99</sup>.

Die Gewährleistung der notwendigen Verstetigung des Steuerrechts durch die Finanzgerichtsbarkeit entnimmt *Leisner-Egensperger* statt dessen aus dem Verfassungsgebot der Rechtskontinuität, das selbstständig neben dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht und aus dem Gleichheitssatz (Gebot der Gleichheit in der Zeit) abzuleiten ist. Aufgrund dieser Verfassungspflicht zur Kontinuitätsgewähr (gegen deren Verletzung in Extremfall sogar eine Verfassungsbeschwerde erhoben werden könnte<sup>100</sup>) sind Rechtsprechungsänderungen nur zulässig, wenn das objektivrechtliche Gewicht der Änderungsgründe der Änderungstiefe der Judikatur entspricht, zu wahren Brüchen darf es nur in sehr schwerwiegenden Fällen kommen<sup>101</sup>. Die Vorteile dieses Ansatzes liegen nach *Leisner-Egensperger* in Folgendem<sup>102</sup>: Die Rechtsprechung konzentriert sich auf ihre eigentliche Aufgabe der Rechtsentscheidung und Rechtsfortbildung, die oft zufälligen Voraussetzungen der tatsächlichen Betätigung eines Vertrauens spielen keine Rolle, geschützt wird auch, wer nur abgewartet hat; außerdem wird der Richter von der oft kaum zu leistenden Abwägung zwischen privatem Vertrauen und öffentlichen Reformbelangen entbunden. Für die Steuerpflichtigen ergibt sich außerdem der Vorteil, dass der Begründungszwang für richterliche Entscheidungen zunimmt, je mehr das Recht fortentwickelt wird.

Bei aller Schlüssigkeit der Argumentation bleibt, worauf schon *Birk* in seinem Vortrag hingewiesen hatte, ein Unbehagen<sup>103</sup>, weil selbst eine gefestigte Rechtsprechung keine verlässliche Grundlage für Dispositionen bildet. Vielleicht ließe sich ein gangbarer Weg, Vertrauensschutz und Kontinuitätsgesetz zu integrieren, dadurch finden, dass das Kontinuitätsprinzip um ein Gebot der Übergangsgerechtigkeit erweitert wird. Auch *Leisner-Egensperger* hält Übergangsregelungen für ein überzeugendes Instrument zur Abfederung kontinuieritäts-

96 *Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, unter II. 1.

97 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter II. 3.

98 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter II. 4. a).

99 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter II. 4. b).

100 So *Leisner-Egensperger*, Diskussion, S. 222 f.

101 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter III. 3.

102 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter III. 4.

103 *Birk* (Fn. 6), unter III. 3.

gefährdender Entwicklungen<sup>104</sup>. Bisher hat allerdings der BFH insoweit „seine Hände in Unschuld gewaschen“ und bei Rechtsprechungsänderungen die Finanzverwaltung zu abmildernden Billigkeitsregelungen aufgerufen<sup>105</sup>. Auf der Grundlage des Kontinuitätsprinzips kann man fragen, ob er sich damit möglicherweise etwas zu einfach seiner Verantwortung entzogen hat. Wenn das Kontinuitätsgebot den BFH von Verfassungen wegen dazu verpflichtet, Änderungen seiner Rechtsprechung nach Möglichkeit zu vermeiden und jedenfalls eingehend zu prüfen und zu begründen, ob und inwieweit eine Änderung der Rechtsprechung unvermeidbar ist, so könnte aus diesem Verfassungsprinzip zugleich die weitergehende Rechtsfolge abzuleiten sein, dass der BFH, wenn er denn eine Rechtsprechungsänderung für erforderlich hält, zugleich verpflichtet ist, die Folgen des Kontinuitätsbruchs gegenüber den Betroffenen selbst zu mildern, d. h. selbst eine Übergangsregelung zu erlassen. Diese zusätzliche Pflicht könnte sogar bremsend wirken und vorschnellen Kontinuitätsbrüchen entgegenwirken.

## VI. Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände

*Ruppe* griff in seinem Vortrag drei klassische Fallgruppen des Vertrauensschutzes auf: die Aufhebung von Verwaltungsakten, die Selbstbindung der Verwaltung durch Auskünfte und Zusagen sowie die Rückwirkung von Gesetzen im weiteren Sinn. Diese Fallgruppen untersuchte er rechtsvergleichend anhand der Rechtsprechung des EuGH, im internationalen Vergleich und schließlich mit Blick auf die österreichische Rechtsordnung.

Für die rückwirkende Aufhebung rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakte besteht nach der Rechtsprechung des EuGH eine absolute Schranke. Beim rückwirkenden Widerruf rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte verlangt der EuGH hingegen eine Abwägung zwischen den Interessen des Einzelnen an der Aufrechterhaltung der ihn begünstigenden Entscheidung einerseits und dem öffentlichen Interesse an der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung andererseits. Dies entspricht prinzipiell dem internationalen Standard, wobei allerdings – so *Ruppe* – Unterschiede in der Terminologie und der Variationsbreite der Lösungen festzustellen sind<sup>106</sup>.

Zusagen und Auskünfte von Gemeinschaftsorganen sind nach der Rechtsprechung des EuGH verbindlich, wenn durch bestimmte Zusicherungen Erwartungen geweckt worden sind, das Gemeinschaftsorgan hierzu ermächtigt und die Zusicherung nicht rechtswidrig war<sup>107</sup>. International wird unterschieden

104 *Leisner-Egensperger* (Fn. 102).

105 *Leisner-Egensperger* (Fn. 96), unter II. 2. b).

106 *Ruppe*, Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände, unter II. 1., 2.

107 *Ruppe* (Fn. 106), unter III. 1.

zwischen formellen (aufgrund bestimmter Rechtsvorschriften erteilten) Auskünften, die regelmäßig bindend sind, und informellen Auskünften, denen nur unter bestimmten Voraussetzungen Bindungswirkung beigemessen wird<sup>108</sup>.

Der EuGH gewährt auch gegenüber dem Gesetzgeber einen abgestuften Vertrauensschutz: Bei Rechtsänderungen für die Zukunft kann sich aus dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes eine Schranke ergeben, wenn der Rechtsänderung ein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen entgegensteht und das öffentliche Interesse an der Änderung nicht stärker wiegt. Ein berechtigtes Vertrauen wird aber schon dann nicht angenommen, wenn es sich um ein Rechtsgebiet handelt, bei dem mit dauernden Anpassungen gerechnet werden muss, oder wenn aus anderen Gründen eine Änderung vorhersehbar war<sup>109</sup>. Rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage hält der EuGH dagegen nur ausnahmsweise für zulässig, wenn das angestrebte Ziel es verlangt und das berechnete Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet wird<sup>110</sup>. Damit ist der EuGH über den Standard der meisten Mitgliedstaaten hinausgegangen. Gegenwärtig bietet sich international weiterhin kein homogenes Bild. In etlichen Staaten ist es undenkbar, dass das Parlament in seiner Befugnis, Gesetze zu erlassen und zu ändern, Schranken unterworfen ist und gar durch ein Gericht kontrolliert werden kann<sup>111</sup>.

Schließlich konstatiert *Ruppe* abschließend, dass die Etablierung des Vertrauensschutzprinzips als tragender allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts unverkennbar Rückwirkungen auf die nationalen Rechtsordnungen hat. Besonders deutlich werde dies in Staaten, die Vertrauensschutz früher nicht oder nur in sehr eingeschränktem Maße kannten. Die Judikatur des EuGH habe sich hier als Transmissionsriemen erwiesen, mit dem die Gedankenwelt des Vertrauensschutzes aus der Rechtsordnung einzelner Mitgliedstaaten auf die Gemeinschaftsebene übertragen worden sei, von wo sie auf die nationalen Rechtsordnungen anderer Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten ausstrahle<sup>112</sup>.

## VII. Ausstrahlung der Jahrestagung der DSTJG in die Rechtspraxis: Der Vorlagebeschluss des BFH vom 16. 12. 2003 – IX R 46/02

Das Thema Vertrauensschutz ist in erster Linie ein Auftrag an den Gesetzgeber<sup>113</sup>. Indes: Dass der Steuergesetzgeber von sich aus seine Gestaltungsfreiheit beschränken wird, ist wenig wahrscheinlich. Die erste Anlaufstelle für ent-

108 *Ruppe* (Fn. 106), unter III. 2.

109 *Ruppe* (Fn. 106), unter IV. 1. a).

110 *Ruppe* (Fn. 106), unter IV. 1. b).

111 *Ruppe* (Fn. 106), unter IV. 2.

112 *Ruppe* (Fn. 106), unter VI.

113 *Keß/Ottermann*, Tagungsbericht, *StuW* 2004, 87, 94.

täusches Vertrauen der Steuerpflichtigen dürfte daher stets die Finanzgerichtsbarkeit sein.

Dass insoweit die Grazer Tagung Ausstrahlwirkung entfaltet hat, lässt sich am Vorlagebeschluss des BFH<sup>114</sup> zur Verlängerung der Spekulationsfristen für Grundstücke von zwei auf zehn Jahre durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 erkennen. Dieses Thema hatte bereits in Graz die Diskussion unter den Tagungsteilnehmern angefacht<sup>115</sup>. Drei Monate später kam es dann zur Entscheidung des BFH.

### 1. Der Vorlagebeschluss des BFH

Der BFH hat mit dem genannten Beschluss das Bundesverfassungsgericht angerufen, weil nach seiner Auffassung die ab 1999 geltende Neuregelung mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als danach auch private Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach dem 31. Dezember 1998, bei denen die zuvor geltende Spekulationsfrist von zwei Jahren bereits abgelaufen war, Übergangslos der Einkommensbesteuerung unterworfen werden.

Folgender Sachverhalt war zu beurteilen: Der Steuerpflichtige hatte im Jahre 1990 ein Einfamilienhaus erworben, im Jahre 1997 einen Makler mit dem Verkauf beauftragt und am 22. April 1999 das Grundstück wieder veräußert. Das Finanzamt unterwarf den gesamten Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer.

Der BFH hält die Neuregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für verfassungswidrig, weil sie als unzulässige tatbestandliche Rückkanknüpfung (unechte Rückwirkung) gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Vertrauensschutz des Klägers verstößt. Der demokratisch legitimierte Gesetzgeber kann zwar beachtliche Gründe haben, bestehende Rechtslagen zu ändern. Der Bürger kann deshalb nicht darauf vertrauen, dass Steuervergünstigungen und steuerliche Freiräume uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten bleiben. Jedoch ist es erforderlich, bei tatbestandlicher Rückkanknüpfung in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen.

Nach Auffassung des BFH überwiegt im Streitfall der Vertrauensschutz des Klägers das Änderungsinteresse des Gesetzgebers. Mit dem Erwerb des Grundstücks hat der Kläger eine wirtschaftlich motivierte Disposition getroffen und

114 Beschluss des BFH v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl. II 2004, 284; zusammenfassende Darstellung bei *Treiber*, DB 2004, 453.

115 Siehe S. 54 ff., 57, 65 f., 122, 263.



hierbei das Grundrecht der wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG in Anspruch genommen. Die Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG a. F. galt im Zeitpunkt dieser Anlagedisposition bereits seit 65 Jahren und bildete die Grundlage des vom Kläger durch die Anschaffung betätigten Vertrauens. Dieses Vertrauen ist besonders schutzwürdig. Der Kläger musste mit dem steuerlichen Zugriff des Gesetzgebers in wirtschaftlich bereits eingetretene, bisher nicht steuerbare Wertzuwächse nicht rechnen und konnte dies bei seinen Dispositionen daher nicht berücksichtigen. Er durfte nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 EStG a. F. im Jahr 1992 erwarten, sein Grundstück nunmehr nicht steuerbar veräußern zu können. Nach der damals geltenden Rechtslage zog eine spätere Veräußerung keine Besteuerung mehr nach sich. In Kenntnis dessen hat der Kläger sein Grundstück bis ins Jahr 1999 behalten.

Öffentliche Interessen überwiegen nach Auffassung des BFH dieses schutzwürdige Vertrauen des Klägers nicht. Die rückwirkende Erweiterung des § 23 EStG war als Maßnahme der Gegenfinanzierung der sich aufgrund des StEntG 1999/2000/2002 ergebenden Steuerausfälle gedacht. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, kann jedoch kein Kriterium des Allgemeinwohls sein, weil dieses Ziel durch jedes, auch durch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht würde. Gerade bei wachsendem staatlichem Finanzbedarf ist der Gesetzgeber gehalten, eine gerechte Verteilung der Lasten zu gewährleisten. Dies gilt um so mehr, wenn der Finanzbedarf durch andere – steuersenkende – gesetzgeberische Maßnahmen in vorhersehbarer Weise selbst geschaffen wird.

Da die übergangslose Neuregelung das Rechtsstaatsprinzip und das daraus folgende Gebot des Vertrauensschutzes verletzt, ist der Gesetzgeber gehalten, eine angemessene Übergangsregelung zu treffen. Er muss jedenfalls diejenigen Fälle in eine dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung tragende Übergangsregelung einbetten, in denen – wie im Streitfall – die Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG a. F. bereits abgelaufen war und die Steuerpflichtigen nach altem Recht eine geschützte, gegen den (früheren) Steuerzugriff abgeschirmte Rechtsposition erlangt hatten. Insoweit sind mehrere Möglichkeiten für eine Übergangsregelung denkbar.

## 2. Querverbindungen zur Jahrestagung der DSTJG

Der BFH nimmt in der Begründung seines Vorlagebeschlusses mehrere Aspekte der Grazer Tagung auf: Er hält an der Unterscheidung zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen und tatbestandlicher Rückanknüpfung fest und ordnet die Problematik des Streitfalles dem Bereich der tatbestandlichen Rückanknüpfung zu. Dabei folgt er aber dem neueren dispositionsbezogenen Ansatz und betrachtet als für die Vertrauensschutzprüfung maßgebliches Tatbestandselement den Erwerb des Grundstücks, nicht etwa erst die Veräußerung oder den

Zufluss des Kaufpreises. Die Anknüpfung an das Ende des Veranlagungszeitraums lehnt der BFH ausdrücklich ab. Der BFH macht für den Dispositionsschutz auch keinen Unterschied zwischen Subventions- und Fiskalzwecknormen, sondern erstreckt diesen Schutz auf alle Steuerrechtsnormen. Bei der Interessenabwägung kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass das schutzwürdige Vertrauen des Klägers nicht durch überwiegende öffentliche Interessen verdrängt wird. Auch zur Bedeutung des staatlichen Finanzbedarfs als Abwägungsparameter nimmt der BFH ein Grazer Thema auf: Gerade bei wachsendem staatlichem Finanzbedarf ist der Gesetzgeber gehalten, eine gerechte Verteilung der Lasten zu gewährleisten. Auch die Absicht der Gegenfinanzierung bietet keine Rechtfertigung in das geschützte Vertrauen des Klägers, zumal der Gesetzgeber den Finanzbedarf durch anderweitige Steuersenkungen erst selbst geschaffen hatte.

### VIII. Ausblick

Der BFH hat mit seinem zu § 23 EStG ergangenen Vorlagebeschluss in einigen Punkten Neuland betreten: Als Gegenstand der Vertrauensschutzprüfung betrachtet er nun die Disposition des Steuerpflichtigen, und dies für alle Arten von Steuerrechtsnormen. Außerdem relativiert er die Bedeutung des staatlichen Finanzbedarfs als Rechtfertigungsgrund für eine tatbestandliche Rückkanknüpfung.

Der Ball liegt nun im Feld des Bundesverfassungsgerichts. Vielleicht wird man später sagen, die Grazer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft habe nicht nur den BFH, sondern auch das Bundesverfassungsgericht inspiriert. Dies bleibt abzuwarten. Auch wenn solche Zusammenhänge naturgemäß nicht nachweisbar sind, so zeigt sich jedenfalls, dass durch diese Tagung eines der wichtigsten Ziele der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, „die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern“, markant verwirklicht worden ist.

## Laudatio

### aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2003 an Dr. Ekkehard Reimer

Prof. Dr. *Wolfgang Schön*  
Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum,  
Wettbewerbs- und Streuerrecht, München

Die Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2003 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft an Herrn Dr. *Ekkehard Reimer* aus München verdient unter zwei Gesichtspunkten das Prädikat „ungewöhnlich“. Zur Begründung möchte ich auf Folgendes hinweisen.

Zunächst: Das „Feld“ der Bewerber um den Preis war in diesem Jahr außergewöhnlich gut bestückt. Nicht weniger als sieben Arbeiten, nahezu sämtlich mit „summa cum laude“ bewertet, lagen der Jury zur Prüfung vor. Die Themen reichten von der Gleichheit im Steuervollzug über die Halbeinkünfte-Besteuerung von Dividenden bis hin zur Europarechtswidrigkeit der deutschen Erbschaftsteuer oder der ökologischen Abgabengesetzgebung. Die Jury war beeindruckt von dem Niveau der meisten Arbeiten. Besondere Hervorhebung verdienen zwei junge Autoren: *Christian Dorenkamp* und *Sebastian Müller-Franken*. *Christian Dorenkamp* hat eine konsequente und gedankenreiche Begründung und Ausarbeitung für eine „nachlagerte Besteuerung“ im Einkommensteuerrecht geliefert, die von der aktuellen Diskussion um die Rentenbesteuerung bis in Grundfragen einer Konsumorientierung des Einkommensteuerrechts hineinreicht. *Sebastian Müller-Franken* hat eine wohlabgewogene und tiefgründige Abhandlung zum „maßvollen Gesetzesvollzug“ vorgelegt, die mit großer Klarheit das modische Bemühen um eine „bürgerne Finanzverwaltung“ rechtsstaatlich kanalisiert. Beide Arbeiten werden Druckkostenzuschüsse unserer Gesellschaft erhalten.

Die zweite Besonderheit der heutigen Preisverleihung besteht darin, dass erstmals ein Autor prämiert wird, der sich schon einmal näher mit *Albert Hensel* befasst hat. Gemeinsam mit *Christian Waldhoff* hat *Ekkehard Reimer* vor einigen Jahren die Habilitationsschrift von *Albert Hensel* über das „System des Familiensteuerrechts“ und andere Schriften herausgegeben und bei dieser Gelegenheit Person und Werk *Albert Hensels* der bisher ausführlichsten literarischen Würdigung unterzogen. Insofern können wir davon ausgehen, dass der heute Geehrte weiß, welch großes Licht mit dem Namen *Hensel* auch auf seine Arbeit fällt.

Doch nun zur preisgekrönten Arbeit. Unter dem geheimnisvollem Titel „Der Ort des Unterlassens“ – ein Titel, hinter dem man wohl eher einen Kriminalroman vermutet – ist die Arbeit einer Thematik gewidmet, die bisher im nationalen und im internationalen Steuerrecht keinerlei tiefgehende Behandlung erfahren hat und doch ein echtes Grundproblem bildet: Die Besteuerung von Entgelten, die für das Unterlassen wirtschaftlicher Tätigkeiten geleistet werden. Sie alle wissen, dass wir bei den Grundtatbeständen des Einkommensteuerrechts unwillkürlich in Kategorien aktiven Tuns denken: Einkünfte werden „erzielt“, ein Gewerbe „betrieben“, eine „Betätigung“ ausgeübt, Dienste „geleistet“. Sachen, Rechte und Kapital werden „überlassen“. Und doch kennt das Wirtschaftsleben eine Vielzahl von Fallgestaltungen, in denen schlichtes Nichtstun als wirtschaftlich werthaft eingeschätzt und entgolten wird: Wettbewerbsverbote, Karenzenschädigungen, Stilllegungsprämien und so weiter. Die Arbeit von *Reimer* ist der Frage gewidmet, wie diese Unterlassungsleistungen in den Kategorien des nationalen und des internationalen Steuerrechts erfasst werden müssen. Bereits die Wahl dieses Themas, die der Autor in Abstimmung mit seinem Lehrer *Klaus Vogel* getroffen hat, zeigt eine glückliche Hand.

Der Autor setzt grundsätzlich an – für ein steuerliches Thema vielleicht sogar zu grundsätzlich. Die Kategorie des Unterlassens wird mit Hilfe der Handlungslehren der klassischen Philosophie und der neueren philosophischen Handlungstheorien ebenso analysiert wie mit psychologischen und soziologischen Anleihen oder einer Darstellung bürgerlichrechtlicher und strafrechtlicher Begriffsbildung. Im Mittelpunkt steht natürlich die steuerliche Handlungslehre, bei welcher der Verfasser vielfältige Anhaltspunkte im Gesetz – etwa die Unterscheidung von Tätigkeit und Rechtsverhältnis in § 24 EStG oder von aktiven und passiven Einkünften im Außensteuerrecht – aufgreift. Vor diesem Hintergrund entwirft der Verfasser sein eigenes Konzept: Wenn der Gleichheitssatz eine Belastungsgleichheit der Steuerbürger fordert, dann müssen auch Tun und Unterlassen gleichbehandelt werden, wenn sie sich in einem entsprechenden wirtschaftlichen Erfolg – hier der Erzielung von Einnahmen – niederschlagen (S. 63 ff.). Dafür aber muss das „Unterlassen“ qualifiziert, dem aktiven Tun angenähert sein und muss sich vom schlichten „Nichtstun“ unterscheiden. Dies gelingt, indem man das Unterlassen auf einen „Referenzakt“ bezieht, der gezielt „unterlassen“ wird. Die Qualität dieses Referenzakts – die wettbewerbliche Tätigkeit, der Arbeitseinsatz für einen neuen Arbeitgeber, die Bewirtschaftung einer Fläche – bestimmt dann auch die steuerliche Qualifikation des korrespondierenden Unterlassens. Dem entspricht in einem weiteren Schritt die Zuordnung des Entgelts zu einem bestimmten Unterlassen und damit auch die Herausstellung der wirtschaftlichen Werthaftigkeit dieses Verhaltens. Diese sachliche Zuordnung von Unterlassen und Entgelt gelingt über die rechtsgeschäftlichen Konturen des Zivilrechts, welches damit seine Bedeutung für die steuerliche Sachverhaltsmittlung erneut unter Beweis stellt.

Damit hat Verfasser zunächst den archimedischen Punkt gewonnen, um die vielfältigen praktischen Fälle entgeltlichen Unterlassens zu ordnen, wobei besonders die Unterscheidung des prinzipialen, d. h. als Hauptleistungspflicht vereinbarten, Unterlassens, vom akzessorischen Unterlassen im Rahmen von Arbeits-, Miet- oder Gesellschaftsverhältnissen sich als fruchtbar erweisen wird. Während akzessorische Unterlassungspflichten relativ einfach einer bestimmten Einkommensquelle zugeordnet werden können, ist dies schwieriger, wenn das Unterlassen den Schwerpunkt der Leistungsverpflichtung bildet, z. B. bei einem primären Wettbewerbsverbot im gewerblichen Bereich. In Einzelfällen kann es gelingen, Entgelte als nachträgliche Einkünfte einem früheren Gewerbebetrieb zuzuordnen, aber die eigentlich spannende Frage ist doch, ob das entgeltlich vereinbarte Unterlassen gewerblicher Tätigkeit für sich gesehen ausreichen kann, um einen Gewerbebetrieb zu begründen, der doch nach § 15 Abs. 2 EStG eine „Betätigung“ und eine „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ voraussetzt. Reimer schließt hier konsequent an seine Ausgangsthese an, dass das qualifizierte Unterlassen die Eigenschaften der nicht ausgeübten Tätigkeit annimmt: Wenn die Tätigkeit, auf die sich das Verbot bezieht, ein Gewerbebetrieb wäre, muss dies auch beim Unterlassen so sein. Diese Auslegung wird im folgenden auf andere Unterlassungspflichten – etwa von Freiberuflern, Arbeitnehmer oder im Rahmen von Grundstücksnutzungen – übertragen und dabei auch außensteuerrechtlich – etwa nach Maßgabe von § 49 EStG – näher konturiert.

Der quantitative – und wohl auch inhaltliche – Schwerpunkt der Arbeit liegt jedoch – wie könnte es anders sein – im Internationalen Steuerrecht. Die Qualifikation und Zuordnung von Unterlassungsentgelten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen nimmt mit über 200 Seiten den Hauptteil der Dissertation ein. Mit großer methodischer Präzision und unter Einbeziehung des ausländischen Meinungsstandes subsumiert Reimer seine Fallgestaltungen – prinzipiales und akzessorisches Unterlassen – unter die Normen des OECD-Musterabkommens. Schwierige Fragen, z. die nach der Abgrenzung von Unterlassungen durch Stammhaus und Betriebsstätte oder nach konzerninternen Wettbewerbsabgrenzungen – werden souverän vorgeführt. Diese Analyse kulminiert – ähnlich wie zu § 15 Abs. 2 EStG – in der Frage, ob durch bloßes Unterlassen eine „Betriebsstätte“ begründet und damit Steuerzugriffe des Quellenstaates legitimiert werden können. In der Sprache des Verfassers: „Inwieweit kann in Unterlassensfällen die deskriptiv wahrnehmbare Wirklichkeit um Elemente einer Fiktion ergänzt werden, kraft derer Tatbestandsmerkmale der abkommensrechtlichen Verteilungsnormen als erfüllt anzusehen sind?“ (S. 245) Dabei entwickelt er eine abkommensrechtliche Handlungslehre, welche dem Unterschied zwischen den innerstaatlichen Belastungsnormen und den abkommensrechtlichen Aufteilungsnormen Rechnung trägt und in abkommensrechtlichen Generalprinzipien mündet. Dabei wird nicht nur das historische Material zur Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen durchforstet, sondern auch teleologisch die Dichotomie zwischen Ursprungsprinzip und Wohnsitz-

prinzip grundsätzlich aufgearbeitet. Selbst die Bedeutung steuerlicher Rechtfertigungslehren und ökonomischer Effizienzüberlegungen bis hin zu finanzwissenschaftlichen Vorstellungen einer internationalen Steuergerechtigkeit werden in einem weiten Bogen bis hin zum konkreten Problem der Zuordnung von Besteuerungsrechten für Unterlassungsentgelte fortentwickelt. Dabei gelangt der Verfasser zu einem Vorrang des Quellenprinzips, welches ihn nun zum Titel seiner Arbeit zurückführt: Wo liegt der „Ort des Unterlassens“. Nach Anleihen aus anderen Teilrechtsordnungen – bis hin zum Zivilprozeßrecht oder Welthandelsrecht oder auch zum Umsatzsteuerrecht – gelangt *Reimer* für das Abkommensrecht zu demselben Ergebnis, das er bereits für das nationale Steuerrecht erreicht hat: Ort des Unterlassens ist der Ort des alternativen aktiven Tuns. Dies kann auch zu Aufteilungen auf eine Mehrzahl von Staaten führen. Doch erkennt er genau, dass die Reichweite der Parallelwertung von Tun und Unterlassen dort ihre Grenze findet, wo auch das Tun zusätzlich eine real existierende materielle Grundlage benötigt. Mit anderen Worten: Die Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte kann durch Unterlassen begründet werden, die lokale feste Geschäftseinrichtung jedoch nicht. Diese Differenzierung zeigt, dass sich der Verfasser nicht durch Freude an der bloßen Abstraktion dazu hinreißen lässt, den Kontakt zu den normativen Vorgaben zu verlieren.

Die Arbeit wird beschlossen durch einen wohlbegründeten Vorschlag zur Formulierung von Quellenregeln *de lege ferenda*, die vor allem für Einkünfte von Arbeitnehmern, Künstlern und Sportlern sowie Angehörigen des öffentlichen Dienstes eine Rolle spielen würden.

Meine Damen und Herren! Die Arbeit „Der Ort des Unterlassens“ von *Ekkehard Reimer* beeindruckt durch die gedankliche Originalität und Präzision, durch souveräne Stoffbeherrschung weit über das Gebiet des Steuerrechts, ja deutlich über das Gebiet der Rechtswissenschaft insgesamt hinaus und durch eine überzeugende Analyse vieler praktischen Problemstellungen im nationalen und internationalen Ertragsteuerrecht. Es sind Arbeiten wie diese, die im Kreise unseres Fachs deutlich machen können, welchen Rang die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts in der Gesamtheit der Rechtswissenschaft inzwischen erreicht hat.

Prof. Dr. Wolfgang Schön

# Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.<sup>1</sup>

## Satzung (Auszug)

### § 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

<sup>1</sup> Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

**Vorstand:** Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*, Berlin; Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Wolfgang Schön*, Direktor, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht (Vorsitzender); Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*; Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; *Rudolf Mellinghoff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts; *Friedrich Merz*, MdB; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Präsident des Verfassungsgerichtshofs und des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Detlef Roland*; Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wasermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*.

### Ehrenmitglieder

*Heinrich Wilhelm Kruse*, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum  
*Klaus Tipke*, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln



**Teilnehmer**

*Achatz*, Markus, Dr., Professor, Linz

*Aldinger*, Adrian, Heidelberg

*Anzinger*, Heribert M., Darmstadt

*Bareis*, Peter, Dr., Professor, Stuttgart

*Beck*, Karin Margarete Ernestine, Stuttgart

*Becker*, Werner, Rechtsanwalt, Düsseldorf

*Birk*, Dieter, Dr., Professor, Münster

*Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter

*Bister*, Ottfried, Vizepräsident des Finanzgerichts, Düsseldorf

*Blasina*, Hans, Magister, Wien

*Braunsdorf*, Susanne, Richterin am Finanzgericht, Cottbus

*Breiter*, Kai, Bad Oeynhausen

*Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München

*Campen*, Karin, Rechtsanwältin, Düsseldorf

*Claussen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, München

*Corti*, Thomas, Magister, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Graz

*Crezelius*, Georg, Dr., Professor, Bamberg

*Dabitz*, Axel H., Richter am Finanzgericht, Köln

*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover

*Doralt*, Werner, Dr., Professor, Wien

*Ebbert*, Norbert, Rechtsanwalt, Bad Wildungen

*Ebling*, Iris, Dr., Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München

*Ebling*, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a. D., München

*Eckhoff*, Rolf, Dr., Professor, Kleinmachnow

*Ehgartner*, Gernd, Magister, Graz

*Ehrke* Tina, Dr., Graz

*Exler*, Ulrich, Oberfinanzpräsident der Oberfinanzdirektion München, München

*Fester*, Hartmut, Dipl.-Betriebswirt, Zeitz

*Fischer*, Peter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

*Flutgraf*, Titus, Rechtsanwalt, Düsseldorf

*Franke*, Roland, Berlin

*Frick*, Gisela, MdB a. D., Professorin, Stuttgart  
*Frye*, Bernhard, Dr., Richter, Erfurt

*Gagic*, Brankica, Dr., Belgrad  
*Gassner*, Wolfgang, Dr., Professor, Wien  
*Gast-de-Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg  
*Geuenich*, Marco, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Berlin  
*Gieron*, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Glauflügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen a. N.  
*Gödden*, Hermann, Regierungsdirektor, Essen  
*Gräfe*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Remagen  
*Groll, von*, Rüdiger, Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Rechtsanwalt, München  
*Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart

*Haarmann*, Hans, Ministerialrat a. D., Bad Honnef  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bochum  
*Hahn*, Hartmut, Dr., Ministerialrat, Armstadt  
*Hamacher*, Rolfjosef, Rechtsanwalt, Frechen  
*Hartrott*, Sebastian, Remscheid  
*Heinrich*, Johannes, Dr., Graz  
*Helm*, Thorsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Mannheim  
*Hensel*, Claus A., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt  
*Hettler*, Elvira, Dr., Regierungsrätin, München  
*Hey*, Johanna, Dr., Professorin, Düsseldorf  
*Hofmann*, Gerda, Regierungsrätin, Dresden  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München  
*Hofstede*, Manfred, Rechtsanwalt, Köln  
*Höpfl*, Volker, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Hoppe*, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover  
*Hüttemann*, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück

*Ismar*, Roland, München  
*Ivens*, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D., Pinneberg

*Jachmann*, Monika, Dr., Professor, Freising  
*Janssen*, Bernhard, Dr., Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Berlin

*Kauffmann*, Walter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg

- Keß*, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Köln  
*Keyboldt*, Ernst-Otto, Rechtsanwalt, Herne  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Heidelberg  
*Kirchmayr*, Sabine, Dr., Steuerberaterin, Wien  
*Kleeberg*, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Kleiner*, Fritz, Dr., Graz  
*Kleyboldt*, Ernst-Otto, Rechtsanwalt, Herne  
*Knaupp*, Friederike, Heidelberg  
*Koetz*, Ansgar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*König*, Ansgar, Chemnitz  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock  
*Köstler*, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL.M., Ministerialrat, Siegburg  
*Kube*, Hanno, Dr., LL.M., Heidelberg  
*Kulmsee*, Lothar, Rechtsanwalt und vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf  
*Kulmsee*, Verena, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Langenfeld
- Lang*, Joachim, Dr., Professor, Köln  
*Langel*, Kai, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Köln  
*Latschbacher*, Daniela, Linz  
*Laub*, Detlef, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Lehner*, Moris, Dr., Professor, München  
*Leiber*, Kurt, Dr., Leitender Ministerialrat a. D., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Leisner-Egensperger*, Anna, Dr., Professorin, Jena  
*Leiss*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Dipl.-Betriebswirt, Köln  
*Lenz*, Franziska, Hamburg  
*Lieber*, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Düsseldorf  
*Lingemann*, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
*List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Loncaric-Horvat*, Olivera, Dr., Professorin, Zagreb  
*Loock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kassel  
*Lücke*, Florian, Köln
- Martin*, Heinz, Finanzpräsident, Erfurt  
*Mattil*, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Koblenz  
*Meincke*, Jens Peter, Dr., Professor, Bonn  
*Mellinghoff*, Rudolf, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe

*Mertens*, Alfred, Nürnberg  
*Meyer*, Matthias H., Rechtsreferendar, Passau  
*Meyn*, Christian, Rechtsanwalt, Gütersloh  
*Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen  
*Müller*, Hellmut, Dr. jur. utr., Rechtsanwalt, Stuttgart  
*Müller-Franken*, Sebastian, Dr. Passau  
*Müller-Machens*, Gerhard, Ministerialrat, Berlin  
*Myßen*, Michael, Dr., Oberregierungsrat, Berlin

*Neri*, Laura Maria, Udine  
*Nottelmann*, Edgar, Steuerberater, Siegburg

*Oertel*, Eva, München  
*Offerhaus*, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Ottermann*, Torsten, Köln

*Paptistella*, Susanne, München  
*Park*, Sung-Jul, München  
*Pedack*, Elke, Berlin  
*Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln  
*Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Recklinghausen  
*Petri*, Marion, Mainz  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Pfizenmayer*, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Pfizenmayer*, Nikolaus, Berlin  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter  
*Prokisch*, Rainer, Dr., Maastricht  
*Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden i. d. Oberpfalz  
*Prusko*, Wolfram, Weiden i. d. Oberpfalz

*Quecke*, Ludwig, Rechtsanwalt, Dinslaken

*Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, München  
*Reimer*, Ekkehart, München  
*Reuter*, Marlies, Mettmann  
*Ribbrock*, Martin, Assessor, Frankfurt

- Richner*, Felix, Dr., Zürich  
*Roland*, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen, Brühl  
*Ruppe*, Hans Georg, Dr. Dr., Professor, Graz  
*Rust*, Alexander, München
- Sarrazin*, Victor, Ministerialdirigent, Alfter  
*Sauer*, Gisbert, Berlin  
*Schäfer*, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Scheel*, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Dortmund  
*Scheidel*, Herbert, Finanzpräsident der Oberfinanzdirektion Nürnberg, Nürnberg  
*Schilli-Frank*, Dagmar, Leitende Regierungsdirektorin, Essen  
*Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg  
*Schnorr*, Randolph, Dr., Bonn  
*Schobert*, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn  
*Schön*, Wolfgang, Dr., Professor, Direktor des MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München  
*Schönhaus*, Mathias, Wien  
*Schuler*, Elmar Josef, Präsident des Thüringer Finanzgerichts, Gotha  
*Schulte*, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Professor, Feldkirchen  
*Schumacher*, Detlef, Dr., Professor, Bremen  
*Schütz*, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim  
*Schwarzer*, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfurt  
*Seeger*, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts a. D., Rechtsanwalt, Osnabrück  
*Senft*, Clara, München  
*Sieber*, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen  
*Siegel*, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Köln  
*Sieker*, Susanne, Dr., Professorin, Rinteln  
*Slawitsch*, Barbara, Magister, Graz  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Professor, Passau  
*Spindler*, Wolfgang, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Srna*, Waltraud, Magister, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Graz  
*Stadie*, Holger, Dr., Professor, Leipzig  
*Stalpers*, Klaus, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hattersheim  
*Stapper*, Egon, Koblenz  
*Strohle*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Berlin

*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg  
*Suhrbier-Hahn*, Ute, Dipl.-Finanzwirtin, Arnstadt

*Tanski*, Joachim, Dr., Professor, Berlin  
*Tanzer*, Michael, Dr., Professor, Wien  
*Taucher*, Otto, Dr., Professor, Steuerberater, Graz  
*Theil*, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Thiel*, Jochen, Dr., Professor, Ministerialdirigent a. D., Kaarst  
*Tiedchen*, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Feldkirchen  
*Töben*, Thomas, Dr., Steuerberater, Berlin  
*Treiber*, Andreas, Plankstadt  
*Trottmann*, Christian, Siegen

*Vock*, Martin, Magister, Auersthal  
*Vogel*, Klaus, Dr., Dr. h. c. Professor, München  
*Volb*, Helmut, Oberregierungsrat, Ostseebad Zingst  
*Vorwold*, Gerhard, Dr., Professor, Münster

*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Waldhoff*, Christian, Dr., Professor, Freiburg  
*Waterkamp-Faupel*, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg  
*Wedelstädt, von*, Alexander, Abteilungsdirektor a. D., Mülheim a. d. Ruhr  
*Wefers*, Ulrike, Richterin am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Wegner*, Christoph, Wesseling  
*Wernsmann*, Rainer, Dr., Münster  
*Winter*, Hans, Dr., Magister, Wirtschaftstreuhand, Graz  
*Winter*, Markus, Zorneding  
*Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln  
*Wittmann*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Wohlhölfer*, Andreas, München

*Zimmermann*, Thomas, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Koblenz  
*Zwirner*, Torsten, Dipl.-Finanzwirt, Hamburg

## Sachregister

- Abschnittsbesteuerung 147
- Abschreibungsmöglichkeiten 46
- Abwägung 40, 53, 88, 109, 123, 177
- Abwägungsspielraum 109
- Alcan II 113
- allgemeine Handlungsfreiheit 29
- Allgemeines Landrecht für die Preussischen Staaten 25
- Allgemeinwohl 50
- Alterseinkünfte 96
- Analogie 99
- Änderungsgebot 92
- Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts 131
- Änderungsinteresse 27, 123
- Ankündigungseffekt 45, 63
- anschaffungsnahe Aufwendungen 71
- antizipierter Rechtsmittelverzicht 167, 169
- Arbeitsvertrag 44
- Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte 230
- Auskünfte 235
- Ausnahmeregelungen 7, 50
  
- Bagatteleingriff 49
- Bagatellvorbehalt 87
- Beihilfe 112
- Belange des Gesetzgebers 50, 58
- Belastungsentscheidung 50
- Belastungsgleichheit 8
- Bemessungsgrundlage 37, 48, 66
- bereichsspezifische Besonderheiten 27, 30 f.
- Berufsfreiheit 7 f., 28
- Bestandsinteresse 27, 88, 123
- Bestandskraft 149
- Bestimmtheitsgebot 101
- betätigtes Vertrauen 88
- Beweismaß 167, 170
  
- Bewertungsrichtlinien 146
- Billigkeitsmaßnahmen 151
- Bindung des Rechtsanwenders an das Gesetz 19
- Bindungswille des Gesetzgebers 46
- Budgetsicherheit 95, 111
  
- Code Napoléon 26
  
- Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung 72
- Dauerleistungsbeziehungen 46, 123
- Dauerschuldverhältnis 6, 33, 116
- Demokratieprinzip 134, 141
- demokratisch legitimierter Gesetzgeber 35
- Differenzierungsgesichtspunkte 31
- Dispositionen 4, 30, 61
- dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff 77, 114
- Dispositionsschutz 39, 54 f., 78, 122
- nach Kassenlage 52
- Dispositionssicherheit 12
  
- echte Rückwirkung 41, 61, 73, 85, 93, 122, 262
- effet utile 113, 194
- Eigentümersfreiheit 7, 28
- Eingriffsintensität 42, 49, 59, 65
- Eingriffsverwaltung 143
- einheitlicher dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff 77
- endgültiger Gesetzesbeschluss 38
- Entscheidung des Steuerpflichtigen 4
- Erbschaftsteuer 8, 35 f.
- erkennbare Fehlerhaftigkeit des Gesetzes 103, 112
- Erkenntnisquelle für Recht 1
- Erlass aus Billigkeitsgründen 156
- Erörterungstermin 169

- Erträge aus Kapitalforderungen 44  
 Estoppel-Prinzip 241, 256  
 Europäischer Gerichtshof 84, 113, 230, 240  
  
 Finanzbedarf des Staates 52, 58f., 61f.  
 Firmengründer 6  
 Fiskalzwecknormen 37, 47, 114, 116, 124  
 föderaler Verwaltungsvollzug 134  
 Frankreich 248  
 Freiheit 8  
 Freiheitsrechte 8, 29, 72  
 Fundamentalreform des Steuerrechts 53  
 Fünftel-Regelung 81, 115  
 Fürsorgepflicht 140  
  
 Geld als „geprägte Freiheit“ 6  
 Geldbußen 102  
 Gemeinwohl 50, 58, 86  
 gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht 52  
 Gesellschaftsrecht 8  
 Gesetzesaktionismus 13, 17  
 Gesetzesbestimmtheit 98, 143  
 Gesetzesbindung 13, 32, 150  
 Gesetzesvollzug  
 – gleichmäßiger 144f.  
 – maßvoller 145  
 Gesetzgeber 35, 40, 50  
 – Gestaltungsfreiheit 13, 42, 92  
 – Gestaltungsinteresse 88  
 Gesetzgebungsverfahren 18, 125ff.  
 Gesetzmäßigkeit der Verwaltung 134  
 Gewaltenteilung 2  
 Gewerbesteuer 34, 39  
 – Staffelmiete 35  
 Gleichheit  
 – in der Zeit 2, 29, 114, 202  
 gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz 83  
 Gleichheitssatz 1, 29, 31, 201  
  
 Grenzen rückwirkender Gesetzgebung 42  
 Grenzfall 7  
 Griechenland 250  
 Großbritannien 247, 256f.  
 Grundsteuer 34  
  
 Härtefälle 2  
 Haushaltsplan 2, 7  
  
 In-Kraft-Treten 38, 43, 85  
 Investitionsentscheidung 39  
 Investitionszulage 49  
 Irland 257  
 Italien 249  
  
 Jahressteuern 43  
  
 Kanada 248, 257  
 Kapitaleinkünfte 39  
 Klarstellung 98  
 Kontinuität 192, 200ff.  
 – Leitprinzip für den Gesetzgeber 17  
 – und Rechtsidee 11  
 – und Wandel im Recht 9  
 Kontinuitätsgebot 26, 192  
 – verfassungsrechtliches 17  
 Kontinuitätsprinzip 5, 73  
 Kooperationsmaxime 171  
 Körperschaftsteuer 34, 39  
 Kreditaufnahme 52  
  
 Lastenausteilungsnormen 47  
 Legalitätsprinzip 167, 170, 172, 180  
 legitimate expectations 256  
 Lenkungsinstrument 32  
 Lenkungsnormen 32, 47, 114, 116f., 124, 125  
 Lückenhaftigkeit des Gesetzes 102, 106  
  
 Mehrmütterorganschaft 103  
 Mitwirkungspflicht 140, 153



- Nichtanwendungserlass 194, 225 f.  
Nichtanwendungsgesetz 102 f.  
Niederlande 248, 259  
Normenflut 147  
Normenklarheit 15, 36  
Normenwahrheit 36  
Normgebundenheit 36  
Novation 107  
nulla poena sine lege 258
- offenbare Unrichtigkeit 150  
ökonomische Gesichtspunkte 64 f.,  
132  
ökonomische Planungssicherheit 129  
ordnungsgemäße Gesetzesvorlage 18  
Österreich 234, 239, 251, 259  
Österreichischer Verfassungs-  
gerichtshof 82, 195, 202
- Parlament 2  
Pauschbeträge 146  
Periodizität der Steuererhebung 147  
Planungssicherheit 2, 33, 129, 176  
Portugal 249  
praktische Konkordanz 110  
Publizitätsakt 93
- Radbruch'sche Formel 5  
Realisationsprinzip 56  
Rechtsanwendungsgleichheit 173 f.  
Rechtsfortbildung 3  
Rechtsfrieden 94, 172, 174  
Rechtsklarheit 42  
Rechtskontinuität 192  
Rechtsprechung 2 f.  
Rechtsprechungsänderung 22, 102,  
200, 203 ff., 215 f.  
Rechtsprechungskontinuität 3, 22  
Rechtsrichtigkeit 110  
Rechtsschein einer gültigen Norm  
100, 104  
Rechtsschutz 22, 172, 219  
Rechtssicherheit 2, 11, 27, 30, 42, 72,  
86, 110, 143, 203 f.
- Rechtsstaatsprinzip 72, 110  
Rechtsstetigkeit 1  
Rechtsweggarantie 108  
redaktioneller Fehler 98  
Reformpflicht 95  
Rentenbesteuerung 96, 111  
richterliche Unabhängigkeit 141  
Richterrecht 2 f., 193 f., 201  
Richtlinien 146  
Rückbewirkung von Rechtsfolgen  
41, 44, 75 f., 87  
Rückstellungen 48  
rückwirkend belastende Steuer-  
gesetze 70 ff.  
Rückwirkung 10, 41, 61  
– von Gesetzen (Rechtsvergleich)  
245  
– von Rechtsprechungsänderungen  
195  
Rückwirkungsgebot 91  
Rückwirkungsverbot 13, 91
- Schiffbausubventionen 46, 48, 97,  
266  
schonende Übergänge 2 f., 7, 89  
Schutzwürdigkeit des Vertrauens 40  
Schweiz 237, 249, 258  
Selbstbindung der Steuerverwaltung  
146  
Slowenien 258  
Sonderabschreibungen 39, 97  
Sozialpfandbriefe 44  
Sozialpflichtigkeit des Eigentums 28  
Sozialrecht 4, 31  
Sozialzwecknormen 47  
Spanien 249. 258  
Spekulationsgewinn/-frist 54 f., 57,  
65 f., 71, 79, 122, 263  
Staatsverschuldung 4, 52, 62  
Stetigkeit 8  
Steueränderungsgesetz 2003 71  
Steueranspruch 139  
Steuerbefreiungen 48  
Steuerbemessungsgrundlage 33

- Steuerfestsetzung  
 – abweichende, aus Billigkeitsgründen 156  
 – Vorbehalt der Nachprüfung 152  
 – vorläufige 152  
 Steuergesetz  
 – als Rechtsgrundlage der Freiheit 8  
 – als Vertrauensgrundlage 34  
 – Widerspruchsfreiheit 16  
 Steuergesetzgebung 132, 143  
 Steuergestaltung 7, 107  
 Steuerobjekt 37  
 Steuerpflicht 37, 139  
 Steuerplanung 107  
 Steuerrechtsanwendung 143 f.  
 – als Massenverwaltung 144  
 Steuerrechtsprechung 132  
 Steuerrechtsverhältnis 135, 138  
 Steuerreform 53  
 Steuerschuldverhältnis 33, 135, 138  
 Steuersubventionen 4, 7  
 Steuertarif 33, 48  
 Steuertatbestand 33  
 Steuervergünstigungsabbaugesetz 12  
 Steuerverstrickung 66  
 Steuerverwaltung 132  
 Steuerverwaltungsrecht 135, 138  
 Stichtag 34  
 Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts 52, 58, 123  
 Stundung 156  
 supremacy of the parliament 247  
 systemfremde/systemwidrige Regelungen 50, 93  
 Systemgerechtigkeit 97  
  
 Tarifvorschriften 37, 48 f., 66  
 tatbestandliche Rückanknüpfung 41, 45, 75 f.  
 Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 151  
 Treu und Glauben 151, 154, 164, 175  
 Typisierung  
 – beim Steuergesetzesvollzug 145  
  
 Typisierungsvorschriften 146  
  
 Überentnahmeregelung 103  
 Übergangsregelungen 29, 57, 89, 110, 124, 198, 208, 213 f.  
 Umsatzsteuer 8, 34  
 unechte Rückwirkung 41, 61, 73, 87, 122, 262  
 Ungarn 250  
 Ungewissheit im Steuerrecht 131  
 unklare Rechtslage 93, 100  
 Unternehmerfreiheit 7  
 Unvereinbarkeitsausspruch 94  
 Unverständlichkeit des Steuerrechts 14  
 USA 237, 250, 257  
  
 Veranlagungszeitraum 4, 76, 118 f.  
 verbindliche Auskunft 20  
 Vereinbarungen 235  
 Vereinfachungszwecknormen 33, 47 f.  
 Vereinigungsfreiheit 7 f.  
 Verfassungsbeschwerde bei Verstoß gegen das richterliche Kontinuitätsgebot 222 f.  
 verfassungswidrige Gesetze 6, 35  
 Verhältnismäßigkeit 28, 45  
 Verjährung 153  
 Verkündung des Gesetzes 38, 43  
 Verlässlichkeit 1, 11, 30, 132  
 Verlustausgleich 48  
 Verlustverrechnungsverbot/-beschränkung 102, 109  
 Vermögensteuer 119 f.  
 Verständigigung 161 ff., 209 ff.  
 – Bindungswirkung 163, 165, 173  
 – Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren 185  
 – Mitwirkung eines befugten Amtsträgers 165 f.  
 – offensichtlich unzutreffendes Ergebnis 162