

Vertrauensschutz und Absicherung steuerlicher Planung

Prof. Dr. Johanna Hey, Universität Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>1. Das Problem fehlender Steuerplanungsicherheit in der Beratungspraxis</p> <p>2. Rechtliche Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips</p> <p>3. Vertrauenstatbestand</p> <p>4. Vertrauensschutz und Änderungen der Gesetzeslage</p> <p>a) Rückwirkende Steuerverschärfung und Aufhebung von Steuervergünstigungen</p> <p>b) Begriff der Rückwirkung</p> <p> ba) Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung</p> <p> bb) Steuerrechtliche Veranlagungszeitraumrechtsprechung bis 1997</p> <p> bc) Kritik im Schrifttum</p> <p> bd) Seit 1997: Dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff</p> <p>c) Rückwirkungsverbot</p> <p> ca) Verbot echter Rückwirkung; grundsätzliche Zulässigkeit unechter Rückwirkung</p> <p> cb) Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung</p> <p>d) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen ein verfassungsrechtliches Rückwirkungsverbot</p> <p> da) Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG</p> | <p> db) Vorlagepraxis der FG und des BFH</p> <p> dc) Verfassungskonforme Auslegung von Anwendungs- und Übergangsvorschriften</p> <p>e) Aktuelle Rückwirkungsprobleme</p> <p>f) Anwendung und Auslegung neuer Gesetze</p> <p>5. Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung</p> <p>a) Bedeutung und Wirkung von Richterrecht im Steuerrecht</p> <p>b) Wirkung von Rechtsprechungsänderungen</p> <p>c) Begrenzter Schutz durch § 176 AO</p> <p>d) Vertrauensschutz gegenüber Rechtsprechungsänderungen als Billigkeitsmaßnahme</p> <p>e) Kontinuität der Rechtsprechung</p> <p>6. Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung</p> <p>a) Eignung von Verwaltungsvorschriften als Vertrauensgrundlage: Das Problem der Bindungswirkung</p> <p>b) Schutz gegenüber Änderungen der Verwaltungspraxis</p> <p>c) Vertrauensschutz im Steuerverfahren</p> <p> ca) Unsicherheitsfaktoren im Besteuerungsverfahren</p> <p> cb) Einfachgesetzliche und richterrechtliche Ausprägungen des Vertrauensschutzprinzips im Steuerverfahren</p> |
|---|---|

1. Das Problem fehlender Steuerplanungssicherheit in der Beratungspraxis

Fehlende Planungssicherheit, hervorgerufen durch die permanente Änderung von Gesetzen, Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften, ist eines der Hauptprobleme der Steuerplanung und Steuerberatung.

Für den Steuerberater ist es zunächst wichtig, sich bestehender Unsicherheiten bewusst zu werden und den Mandanten hierauf hinzuweisen. Die Aufklärung des Mandanten über bestehende Unsicherheiten ist unerlässlich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung der Zivilgerichte zur Haftung des Steuerberaters für Sorgfaltspflichtverletzungen. So trifft den Steuerberater neben der Kenntnis aller aktuellen Gesetzesänderungen die Pflicht zur Beobachtung der Entwicklung der Rechtsprechung.

Zur Risikoreduktion sind gegebenenfalls Maßnahmen der Absicherung zu ergreifen. Sie können darin bestehen, verbindliche Auskünfte einzuholen, tatsächliche Verständigungen abzuschließen (hierzu ausführlich Kennzahl **240/3**), Steuerklauseln in Verträge aufzunehmen (*Kruse*, in *Tipke/Kruse*, § 41 AO Tz. 57) oder möglichst flexible Gestaltungen zu wählen, die eine Reaktion auf geänderte Rahmenbedingungen ermöglichen (zur Absicherung für Zwecke der Erbschaftsteuerplanung vgl. *Schothöfer*, DB 2003, 1409 ff.). Gezielte Risikovorsorge für den Fall einer späteren Änderung der Rechtslage ist unerlässlich, da Steuerrechtsänderungen grundsätzlich keinen Wegfall der Geschäftsgrundlage begründen (*Palandt/Heinrichs*, Komm. zum BGB, 62. Aufl., 2003, § 242 Rz. 143; § 313 Rz. 18). Bei den steuerlichen Folgen, die eine der Vertragsparteien mit dem Rechtsgeschäft verbindet, handelt es sich selbst bei Offenlegung im Rahmen der Vertragsverhandlungen im Zweifel nur um einseitige Erwartungen, so dass eine Vertragsanpassung oder -aufhebung nicht verlangt werden kann.

Ist eine Absicherung bei erkennbar unsicherer Rechtslage nicht möglich, sollte auf steuerlich motivierte Gestaltungen verzichtet bzw. das Änderungsrisiko mit einkalkuliert werden. Investitionen, die auf der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen basieren, deren übergangslose Abschaffung droht, sollten nur dann vorgenommen werden, wenn sie sich auch ohne den steuerlichen Effekt rentieren.

Vorsichtsmaßnahmen sollten ungeachtet dessen getroffen werden, ob sich der Steuerpflichtige im Einzelnen gegen die Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen auf Vertrauensschutz berufen kann. Da der Anspruch auf Vertrauensschutz nicht absolut wirkt (im Einzelnen Abschnitte 3 und 4), ist die Gefahr, mit diesem Einwand zu unterliegen, groß.

2. Rechtliche Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips

Gegen Änderungen staatlichen Handelns kann sich der Bürger auf Vertrauensschutz berufen. Rechtsgrundlage ist das **Rechtsstaatsprinzip**. Rechtssicherheit gilt dem BVerfG als eines der wichtigsten Elemente des Rechtsstaates (ständige Rspr. seit BVerfG-Urteil vom 1.7.1953 – 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380, 403). Rechtssicherheit meint Kontinuität des Rechts, Messbarkeit und Vorhersehbarkeit, vor allem aber Vertrauensschutz (z. B. BVerfG-Beschluss vom 14.11.1961 – 2 BvR 345/60, BVerfGE 13, 215, 224; BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 271; BVerfG-

Beschluss vom 19.12.1967 – 2 BvL 4/65, BVerfGE 23, 12, 32). Neben dem Rechtsstaatsprinzip werden auch die Grundrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG, als Grundlage für das Vertrauensschutzprinzip herangezogen (BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242 ff.; BVerfG-Beschluss vom 15.5.1995 – 2 BvL 19/91, 2 BvR 1206/93, BVerfGE 92, 277, 325; Möller/Rühmair, NJW 1999, 908, 909 ff.)

Dieses aus dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten abgeleitete Vertrauensschutzprinzip bindet nicht nur die Gesetzgebung, sondern auch Rechtsprechung und Verwaltung (Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG).

3. Vertrauenstatbestand

Zur Anwendung des Vertrauensschutzprinzips in der Praxis hat sich in Rechtsprechung und Schrifttum folgender Vertrauenstatbestand herausgebildet (hierzu ausführlich *Kruse/Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Tz. 138).

- Vorliegen einer Vertrauensgrundlage
- Vertrauen
- Betätigung des Vertrauens durch eine Disposition

Als Vertrauensgrundlage wird, auch wenn letztlich jedes Verhalten eines staatlichen Organs bestimmte Erwartungen des Einzelnen auslösen kann, nur eine solche Sachlage anerkannt, aus der man nach den Erfahrungen des Rechtslebens auf einen bestimmten Rechtszustand schließen darf. Der BFH fordert ein „nachhaltiges“ Verhalten (BFH-Urteil vom 9.8.1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990, 992; BFH-Urteil vom 26.9.1989 – VII R 10/87, BFHE 158, 200, 202).

Nicht das Vertrauen als solches ist schutzwürdig, vielmehr muss der Bürger im Vertrauen auf die Richtigkeit der Vertrauensgrundlage tatsächlich disponiert haben. Dabei muss das vertrauenerzeugende Verhalten des Staates für das Handeln des Bürgers *ursächlich* geworden sein (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z. B. BFH-Urteil vom 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595, 598).

Hat der Steuerpflichtige im Vertrauen auf eine Vertrauensgrundlage disponiert, entscheidet eine Abwägung zwischen „dem Vertrauen des Einzelnen in den Fortbestand und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit“ darüber, ob er im Ergebnis Vertrauensschutz beanspruchen kann (z. B. BVerfG-Beschluss vom 15.5.1985 – 2 BvL 24/82, BVerfGE 70, 69, 84; ferner BVerfG-Beschluss vom 10.4.1984 – 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1, 15; BVerfG-Urteil vom 8.2.1977 – 1 BvR 79/70, BVerfGE 43, 242, 286; BVerfG-Urteil vom 8.2.1977 – 1 BvF 1/76, BVerfGE 43, 291, 391). Geschützt wird nämlich nur das schutzwürdige Vertrauen. Hinter diesem scheinbaren Zirkelschluss verbirgt sich eine umfassende Interessenabwägung. Da der verfassungsrechtlich verbürgte Vertrauensschutz nicht gebietet, den von einer Sachlage Begünstigten vor jeder Enttäuschung seiner Erwartung in deren Fortbestand zu bewahren (BVerfG-Beschluss vom 10.12.1985 – 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255, 272; BVerfG-Beschluss vom 15.5.1985 – 2 BvL 24/82, BVerfGE 70, 69, 84), geht diese

Abwägung in der Rechtsprechungspraxis von BVerfG und FG/BFH relativ häufig zu Lasten des Bürgers aus.

4. Vertrauensschutz und Änderungen der Gesetzeslage

a) Rückwirkende Steuerverschärfung und Aufhebung von Steuervergünstigungen

Einer der Hauptanwendungsbereiche des Vertrauensschutzprinzips ist der Schutz gegenüber rückwirkenden Gesetzesänderungen. Das Steuerrecht ist eine der Rechtsmaterien, in denen der Gesetzgeber besonders häufig rückwirkende Gesetze erlässt. Problematisch ist sowohl die **nachträgliche Steuerverschärfung** als auch die **Aufhebung von Steuervergünstigungen** (BVerfG-Beschluss vom 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 37; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz. 171).

b) Begriff der Rückwirkung

Letztlich trifft jede Gesetzesänderung auf Sachverhalte, die auf der Grundlage der bisherigen Rechtslage begonnen wurden. Es stellt sich daher die Frage, wann eine Gesetzesänderung eine rechtfertigungsbedürftige Rückwirkung entfaltet.

ba) Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung

Das BVerfG unterscheidet in ständiger Rechtsprechung zwischen echter und unechter Rückwirkung:

Eine **echte Rückwirkung** liegt vor, wenn die Norm anordnet, dass die in ihr vorgesehene Rechtsfolge schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten soll (BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78). Die echte Rückwirkung greift in bereits abgeschlossene Sachverhalte ein. Betroffen ist der zeitliche Anwendungsbereich.

Dagegen bezieht sich die **unechte Rückwirkung** auf den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm. Sie ist gegeben, „wenn ... die Rechtsfolgen eines Gesetzes erst nach Verkündung der Norm eintreten, ihr Tatbestand aber Sachverhalte erfasst, die bereits vor Verkündung ins Werk gesetzt wurden.“ (BVerfG-Beschluss vom 8.7.1971 – 1 BvR 766/66, BVerfGE 31, 275, 292 ff.; BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242; BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78; BVerfG-Beschluss vom 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 36 f.). Bei der unechten Rückwirkung ist der Sachverhalt also noch offen. Danach begründen Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen der im Steuerrecht häufig anzutreffenden Dauersachverhalte (z. B. langfristige Investitionen) in der Regel nur unechte Rückwirkungen. Der Sachverhalt ist bis zur Vollbeendigung offen, auch wenn sich der Steuerpflichtige in der Vergangenheit bereits langfristig gebunden hat und eine Anpassung an veränderte steuerliche Rahmenbedingungen nicht mehr möglich ist (BVerfG-Beschluss vom 13.3.1979 – 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386, 395; BVerfG-Beschluss vom 13.5.1986 – 1 BvR 99/85, BVerfGE 72, 175, 196; krit. *Hey*, Steuerplanungssicherheit, Köln 2002, S. 400 ff.).

Der zweite Senat des BVerfG verwendet neben den Begriffen echte – unechte Rückwirkung, für die echte Rückwirkung den Begriff „**Rückbewirkung von Rechtsfolgen**“ für die unechte Rückwirkung „**tatbestandliche Rückanknüpfung**“. Die terminologische Abweichung bringt weder in der Abgrenzung noch in den Rechtsfolgen Unterschiede (BVerfG-Beschluss vom 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 353; BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242 ff.; z.T. auch nebeneinander: BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78).

bb) Steuerrechtliche Veranlagungszeitraumrechtsprechung bis 1997

Für das Steuerrecht galten in der Vergangenheit Besonderheiten der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung. Das BVerfG stellte seit BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 274 (s. ferner insb. BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200) für die Beurteilung der Rückwirkung bei Periodensteuern auf die Entstehung des Steueranspruchs mit Ende der Besteuerungsperiode ab (§ 38 AO i. V. m. § 38 Abs. 1 EStG; § 31 Nr. 3 KStG; § 18 GewStG; § 13 UStG). Änderungsgesetze, die vor Entstehung der Steuerschuld verkündet wurden, wurden damit lediglich als unechte Rückwirkung eingestuft.

Der Gesetzgeber hat sich diese Rechtsprechung weidlich zu nutze gemacht, indem er Steueränderungsgesetze häufig noch bis kurz vor dem 31. 12. mit Wirkung für den gesamten Veranlagungszeitraum beschlossen hat.

bc) Kritik im Schrifttum

Die Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung des BVerfG ist im Schrifttum stets heftig kritisiert worden (*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz. 177 m.w.N.). Maßgeblich für die Gewährung von Vertrauensschutz kann nicht die technische Entstehung des Steueranspruchs am Ende des Veranlagungszeitraums sein. Vielmehr ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige mit Blick auf eine bestimmte Steuerrechtsfolge disponiert. Dass die Entstehung des Steueranspruchs am Ende der Besteuerungsperiode kein sachgerechtes Kriterium ist, wird besonders deutlich anhand punktueller Sachverhalte wie etwa dem Verkauf einer Immobilie oder eines Wertpapiers im Laufe des Jahres. Dieser Sachverhalt ist lange vor der Entstehung des Steueranspruchs, nämlich bereits mit Abschluss des Kaufvertrages, abgeschlossen.

bd) Seit 1997: Dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff

Inzwischen trägt das BVerfG dieser Kritik Rechnung, indem es auf den Zeitpunkt der tatbestandsmäßigen Handlung abstellt. Im BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 83, hat der 2. Senat ausgeführt, dass es auch innerhalb des Veranlagungszeitraums abgeschlossene Sachverhalte geben könne, wenn der Steuerpflichtige durch Abschluss eines entsprechenden Vertrages eine Verschonungssubvention annehme. Ob diese bisher nur auf Steuervergünstigungen angewandete Rechtsprechung auch für die Änderung von Fiskalzwecknormen gilt, ist bisher noch nicht vom BVerfG geklärt, wird aber im Schrifttum einhellig gefordert (*Arndt/Schumacher*, NJW 1998, 1538, 1539; *Heide Schaumburg*, DB 2000, 1884, 1891; *Offerhaus*,

DB 2001, 556, 559). Der BFH wendet die neue Rechtsprechung auch auf Fiskalzwecknormen an (BFH-Urteil vom 5.3.2001 - IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405, 406 f.).

c) Rückwirkungsverbot

Liegt nach den oben genannten Kriterien eine echte oder unechte Rückwirkung vor, stellt sich die Frage nach ihrer Verfassungsmäßigkeit.

Mit Ausnahme des im Steuerrecht nicht analog anwendbaren Rückwirkungsverbots für Strafgesetze (Art. 103 Abs. 2 GG) kennt die Verfassung kein ausdrückliches Rückwirkungsverbot. Art. 82 Abs. 2 Satz 1 GG legt die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs eines Gesetzes in die Hände des einfachen Gesetzgebers. Nur wenn dieser keine Regelung trifft, gilt die subsidiäre Regelung des Art. 82 Abs. 2 Satz 2 GG, dass Gesetze 14 Tage nach ihrer Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten.

ca) Verbot echter Rückwirkung; grundsätzliche Zulässigkeit unechter Rückwirkung

Das BVerfG leitet aus dem Rechtsstaatsprinzip ein grundsätzliches Verbot echter Rückwirkung ab. Dagegen soll die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig sein. Unzulässig ist sie nur ganz ausnahmsweise, wenn das Vertrauen des Einzelnen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage das Änderungsinteresse des Staates überwiegt. Hierzu bedarf es regelmäßig besonderer Umstände, etwa eine erhöhte Schutzwürdigkeit der Betroffenen oder einen besonderen Vertrauenstatbestand, der z. B. bei Änderung von befristeten Gesetzen vor Ablauf der Frist angenommen wird. So hat BVerfG-Beschluss vom 15.3.2000 – 1 BvL 16/96, BVerfGE 102, 68, 97 f., die vorzeitige Aufhebung einer befristeten Übergangsvorschrift für verfassungswidrig erklärt.

Generell hat das Verfassungsgericht unechte Rückwirkungen erst sehr selten beanstandet. Erfolgreich waren in erster Linie Beschwerden im Berufs- und Sozialversicherungsrecht. Im Steuerrecht ist in der über 50jährigen Tradition der Rückwirkungsrechtsprechung des BVerfG nicht in einem einzigen Fall eine unechte Rückwirkung für verfassungswidrig erklärt worden. Stets hat das BVerfG dem staatlichen Änderungsinteresse den Vorrang eingeräumt. Aufgrund dieser diametral unterschiedlichen Rechtsfolgen hat sich die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung in der Vergangenheit als sehr bedeutsam erwiesen. Erfolgchancen hatte der Bürger vor dem BVerfG nur in den Fällen echter Rückwirkung.

cb) Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung

Auch das Verbot echter Rückwirkung wirkt jedoch nicht absolut, sondern wird zunehmend ausgehöhlt. Es scheint ein Zusammenhang zu bestehen zwischen der seit 1997 zu beobachtenden Ausdehnung des Rückwirkungsbegriffs einerseits und der großzügigeren Handhabung der Ausnahmetatbestände andererseits. Durch die Einordnung einer Gesetzesänderung als echt rückwirkend ist letztlich nichts gewonnen, wenn das BVerfG durch immer extensivere Interpretation der Ausnahmetatbestände auch die echte Rückwirkung im Ergebnis für gerechtfertigt erachtet. Dennoch bringt die Aufgabe der Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung durch die Entscheidung des BVerfG vom 3.12.1997 (2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67) insofern eine wichtige Neuerung, als

der Gesetzgeber auch für Rückwirkungen innerhalb des Veranlagungszeitraums nunmehr eine spezielle Rechtfertigung ins Feld führen muss.

Eine **echte Rückwirkung** kann nach der Rechtsprechung des BVerfG vor allem in folgenden Fällen gerechtfertigt sein:

- **Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung**, insbesondere nach Beschluss des neuen Gesetzes im Bundestag (ständige Rspr., vgl. etwa BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260 f.);
- **Bereinigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage**, z. B. BVerfG-Beschluss vom 4.5.1960 – 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64, 72 ff.; BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273; BVerfG-Beschluss vom 23.3.1971 – 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 387 f.;
- **Ersetzung einer nichtigen Norm**, insbesondere „Heilung“ formeller Fehler, z. B. BVerfG-Beschluss vom 24.7.1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89;
- **Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtslage** nach einem Rechtsprechungswechsel (rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz), z. B. BVerfG-Beschluss vom 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 239;
- **zwingende/überragende Gründe des Gemeinwohls**, z. B. Verhinderung von Ankündigungseffekten, vgl. BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67; BVerfG vom 23.11.1999 – 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 259, 264.

(1) Die größte praktische Bedeutung hat der Ausnahmegrund der **Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung**. Es hat sich zur ständigen Gesetzgebungspraxis entwickelt, dass Steuergesetze rückwirkend auf den **Tag des Bundestagsbeschlusses** in Kraft gesetzt werden. Das BVerfG verzichtet in diesen Fällen auf die Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen (BVerfG vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260 f.). Es sei dem Steuerpflichtigen zuzumuten, sich ab dem Bundestagsbeschluss auf die neue Regelung einzurichten (BVerfG vom 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260). Der Gesetzgeber muss also nicht mehr begründen, warum er ein Inkrafttreten vor Verkündung anordnet.

Unproblematisch ist dieser Ausnahmegrund nicht. Wirksam wird das Gesetz erst mit seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt. Aufgrund der Zustimmungspflichtigkeit von Steuergesetzen im Bundesrat (Art. 105 Abs. 3 GG) steht mit dem Bundestagsbeschluss die neue Rechtslage noch nicht fest. Sie erfährt häufig noch gravierende Veränderungen im Vermittlungsausschuss. Der Bundestagsbeschluss bietet also keine hinreichend verlässliche neue Planungsgrundlage. Deshalb wird im Schrifttum zu Recht teilweise gefordert, jedenfalls bei zustimmungspflichtigen Steuergesetzen statt auf den Bundestagsbeschluss auf den Bundesratsbeschluss oder auf die Verkündung abzustellen (*Hey*, BB 1998, 1444, 1450; *Heide Schaumburg*, DB 2000, 1884, 1888). Will der Gesetzgeber trotzdem auf einen **früheren Zeitpunkt** abstellen, muss er hierfür spezielle Gründe vorbringen, etwa die Verhinderung von Ankündigungseffekten.

In der zentralen Entscheidung vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, hat das BVerfG sogar auf einen noch früheren Zeitpunkt, nämlich den **Tag des Kabinettsbeschlusses**, abgestellt, mit dem die Abschaffung der Sonderabschreibungen angekündigt worden war. Ab diesem Zeitpunkt seien die zur letztmaligen Nutzung der

Steuervergünstigung abgeschlossenen Schiffsbauverträge „spekulativ“ gewesen. Der Senat stützte seine Entscheidung jedoch nicht allein auf die Vorhersehbarkeit, sondern argumentierte sogar vorrangig mit dem Ankündigungseffekt. Der Gesetzgeber habe ein legitimes Interesse, eine aufgrund der angekündigten Abschaffung vermehrte Inanspruchnahme volkswirtschaftlich unsinniger Subventionen auch durch echt rückwirkende Gesetzesänderung zu verhindern. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber hier also die Ausnahmegründe der Vorhersehbarkeit und der zwingenden Gründe des Gemeinwohls kombiniert.

Noch weiter geht das BVerfG im Bereich der unechten Rückwirkung. Hier lässt es bereits die öffentliche Kritik an einer Vorschrift oder allgemeine Reformankündigungen der Bundesregierung ausreichen, um die Schutzwürdigkeit des Vertrauens zu verneinen oder doch deutlich abzuschwächen (BVerfG-Beschluss vom 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 39 ff.).

Für die Steuerberatung ergibt sich auf der Grundlage dieser Rechtsprechung eine besonders prekäre Situation, wenn der Gesetzgeber ankündigt, Gesetzesänderungen mit Rückwirkung (häufig auf den Beginn des jeweiligen Kalenderjahres) in Kraft zu setzen. Hier stellt sich die Frage, ob Steuergestaltungen noch die alte oder bereits die neue Rechtslage zugrunde zu legen ist. Insbesondere bei auseinander fallenden Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat ist das Risiko, dass das Gesetz nicht oder nicht so wie im Gesetzentwurf angekündigt zustande kommt, groß. Einerseits gibt es, wenn der Planung der Gesetzentwurf zugrunde gelegt wird, **keinen Schutz des Vertrauens in den nicht zustande gekommenen Gesetzesentwurf**. Andererseits nimmt das BVerfG, wenn das Gesetz im Bundesrat dann doch die erforderliche Mehrheit erhält, keinen Anstoß an einer Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss. Besonders problematisch ist also die Phase zwischen dem Beschluss des Gesetzes im Bundestag und der Erteilung der Zustimmung durch den Bundesrat, die sich bei Einschaltung des Vermittlungsausschusses über Monate hinziehen kann.

(2) Häufig stützt der Steuergesetzgeber sich auf den Ausnahmegrund der **Bereinigung einer unklaren Rechtslage**, wenn er mit – oft erst am Jahresende verabschiedeten – „Steuerbereinigungsgesetzen“, als „redaktionell“ bezeichnete Fehler mit Wirkung für den gesamten Veranlagungszeitraum auszumerzen versucht. Die Bezeichnung als **redaktioneller Fehler** suggeriert, dass es sich um eine bloß formale Korrektur handelt. In Wirklichkeit verbergen sich dahinter jedoch häufig empfindliche Steuerverschärfungen, für die es vor der rückwirkenden Gesetzesänderung an einer Ermächtigungsgrundlage gefehlt hat. Ob in einem derartigen Fall der vom BVerfG anerkannte Ausnahmegrund der Beseitigung einer unklaren Rechtslage eingreift, ist zweifelhaft. Die Rechtslage ist nämlich nicht unklar, sondern unvollständig.

(3) Auch in der **Ersetzung bzw. Beseitigung nichtiger Normen** sieht das BVerfG einen Rechtfertigungsgrund für echte Rückwirkungen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen der Aufhebung materiell verfassungswidriger Normen und dem Neuerlass von unter Verletzung formellen Verfassungsrechts zustande gekommenen Gesetzes mit Wirkung für die Vergangenheit. Ersteres betrifft die Frage der Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die Gültigkeit des fehlerhaften Gesetzes, letzteres die Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die Fehlerhaftigkeit des Gesetzes (hierzu Abschn. [4]).

Verfassungswidrige Gesetze sind grundsätzlich ex tunc nichtig (§§ 78, 79 BVerfGG). Damit vertraut der Steuerpflichtige im Fall des verfassungswidrigen Gesetzes lediglich auf den durch die Publikation im Bundesgesetzblatt hervorgerufenen Rechtschein eines gültigen Gesetzes. Erklärt das BVerfG, was es regelmäßig bei Gleichheitssatzverstößen tut, das Gesetz nicht für nichtig, sondern für mit der Verfassung unvereinbar, so begründet dies ebenfalls die Pflicht zu einer rückwirkenden Beseitigung des Verfassungsverstößes. Die für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärte Norm wird ab sofort, d. h. auch für in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte, unanwendbar (BVerfG-Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 2/84, BVerfGE 73, 40, 101).

Hieraus wird zum Teil gefolgert, wenn der Gesetzgeber Verfassungsverstöße beseitigt, unterliege er einem Rückwirkungsgebot. Ist die Verfassungswidrigkeit evident, soll bereits das Vertrauen selbst entfallen, jedenfalls aber soll im Rahmen der Abwägung das Interesse des Staates an der (rückwirkenden) Beseitigung der verfassungswidrigen Rechtslage das Bestandsinteresse des Bürgers überwiegen (*Kirchhof*, StuW 2000, 221, 228).

Ob sich aus der Verfassungswidrigkeit der geänderten Norm wirklich ein Rückwirkungsgebot ableiten lässt, ist jedoch zweifelhaft. Zum einen sind Verfassungsverstöße selten wirklich evident. Nicht umsonst fallen Entscheidungen des BVerfG häufig anders aus als erwartet. Zum anderen mag das Ziel, eine verfassungswidrige Ausgangsrechtslage zu beseitigen, das Änderungsinteresse des Staates erhöhen, es lässt aber nicht automatisch die Bestandsinteressen des Bürgers entfallen.

Dass auch in den Fällen der Ersetzung eines verfassungswidrigen Gesetzes weiterhin eine Abwägung erfolgen muss, die keineswegs immer zu Lasten des Bürgers ausgehen muss, beweist die eigene Rechtsprechung des BVerfG. Gerade im Steuerrecht räumt das BVerfG dem Gesetzgeber nämlich im Rahmen seiner Unvereinbarkeitsrechtsprechung häufig zur Beseitigung des Verfassungsverstößes eine Übergangsfrist ein, innerhalb derer das verfassungswidrige Gesetz weiterhin anwendbar bleibt. Er tut dies im Hinblick auf die Haushaltsinteressen des Staates, aber auch im Hinblick auf das Vertrauen der Bürger (BVerfG-Urteil vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134). Dass auch bei der Aufhebung gleichheitssatzwidriger Steuervergünstigungen Vertrauensschutz zu gewähren ist, hat das BVerfG in seiner „Zulage Ost“-Entscheidung (BVerfG-Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 299) bestätigt. Zwar hat es die Steuerfreiheit der Zulage für Besoldungsempfänger des Bundes in den neuen Bundesländern für verfassungswidrig erklärt, sich aber gleichzeitig im Hinblick auf das Vertrauen der bisher Begünstigten gegen eine rückwirkende Neuregelung ausgesprochen.

(4) Demgegenüber stellt sich die Interessenlage bei der rückwirkenden **Ersetzung einer formell verfassungswidrigen Norm**, auch als **Novation** bezeichnet, genau umgekehrt dar. Hier will der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen am Rechtschein der gültigen Norm festhalten, obwohl diese aufgrund des Verstößes gegen das verfassungsrechtlich vorgeschriebene Gesetzgebungsverfahren nichtig ist. Das BVerfG billigt dies insoweit, als der Bürger bis zur gerichtlichen Feststellung des Formfehlers von der Gültigkeit der Norm ausgehen müsse. Bedeutung könnte dieser Ausnahmegrund erlangen im Hinblick auf die beim BVerfG anhängige Richtervorlage des BFH (Beschluss

vom 29.11.2000 – I R 38/99, BStBl. II 2002, 27) zu § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Wenn das BVerfG auf der Grundlage seiner bisherigen Rechtsprechung (BVerfG-Urteil vom 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297; ferner BVerfG-Beschluss vom 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249) dem BFH in seiner Einschätzung Recht gibt, dass die erst im Vermittlungsverfahren zum Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl. I, 2590) eingebrachte Vorschrift nicht ordnungsgemäß im Bundestag beraten wurde und damit nichtig ist, wird sich dem Gesetzgeber die Frage stellen, ob er die Vorschrift rückwirkend ordnungsgemäß beschließt. Die Frage hat beträchtliche Brisanz, da auch andere Vorschriften unter derartigen Beratungsmängeln leiden, etwa die ebenfalls durch das Gesetz vom 29.10.1997 vorgenommene Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG.

(5) Ähnliche Probleme wie die Änderung verfassungswidriger Gesetze wirft die **rückwirkende Aufhebung europarechtswidriger Steuervergünstigungen** auf. Die Feststellung der Europarechtswidrigkeit einer nationalen Vorschrift durch den EuGH wirkt ebenfalls *ex tunc* (*Wegener*, in *Callies/Ruffert*, EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl., Neuwied/Kriftel 2002, Art. 234 Rz. 35). Darüber hinaus folgert der EuGH aus dem Grundsatz des *effet utile*, der effektiven Durchsetzung des Europarechts, eine Einschränkung des Vertrauensschutzes, da das Beihilfeverbot und die präventive Beihilfeaufsicht der Art. 87 f. EG umgangen werden könnte, wenn bereits ausgezahlte Beihilfen bzw. gewährte Steuervergünstigungen nicht mehr zurückgefordert werden könnten (EuGH vom 20.3.1997 – Rs. C-24/95, EuGHE 1997, I-1591 Rz. 34 ff. – *Alcan*; EuGH vom 14.01.1997 – Rs. C-169/95, EuGHE 1997, I-135 Rz. 47 – *Spanien/Kommission*). Diese Rechtsprechung hat im allgemeinen Verwaltungsrecht zu einer deutlichen Einschränkung des Vertrauensschutzes im Rahmen der §§ 48, 49 VwVfG geführt. Im Steuerrecht, das keine der Investition vorausgehenden Subventionsbescheide kennt, wirkt sich diese Rechtsprechung bei der Zulässigkeit einer rückwirkenden Aufhebung des die Steuervergünstigung gewährenden Gesetzes aus (s. hierzu BFH-Urteil vom 12.10.2000 – III R 35/95, BStBl. II 2001, 499, Anm. von *de Weerth*, IStR 2001, 158).

Ob damit jeglicher Schutz gegen eine rückwirkende Aufhebung europarechtswidriger Steuervergünstigungen ausgeschlossen ist, ist bisher nicht geklärt. Jedenfalls sollte vor der Vornahme entsprechender Investitionen stets geprüft werden, ob hierbei zugrunde gelegte Steuervergünstigungen Beihilfen im Sinne von Art. 87 EG darstellen und ob sie von der EU-Kommission im Verfahren nach Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG genehmigt wurden. Der EuGH stellt nämlich im Rahmen der Vorhersehbarkeit strenge Anforderungen an die Kenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen. Grundsätzlich verlangt er, dass sich der Bürger über die ordnungsmäßige Durchführung des beihilfeaufsichtsrechtlichen Genehmigungsverfahrens informieren muss. Andernfalls kann Vertrauensschutz gegenüber einer rückwirkenden Aufhebung nicht geltend gemacht werden (EuGH vom 20.3.1997 – Rs. C-24/95, EuGHE 1997, I-1591 Rz. 34 ff. – *Alcan*).

Das Problem setzt sich auf der Ebene des Steuerverfahrens fort. Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu den Direktsubventionen müssen nach Feststellung der Europarechtswidrigkeit bereits gewährte Steuervergünstigungen durch Änderung der zugrunde liegenden Steuerbescheide zurückgefordert werden. Hierbei wird sich der Steuerpflichtige regelmäßig nicht auf Vertrauensschutz berufen können.

Im Einzelnen ist allerdings noch vieles unklar, da es an einem unmittelbar passenden Änderungstatbestand in §§ 172 ff. AO fehlt (hierzu *Hahn/Suhrbier-Hahn*, DStZ 2002, 632 ff.).

(6) Auch **Nichtanwendungsgesetze**, mit denen der Gesetzgeber auf unliebsame Entscheidungen des BFH reagiert, werden häufig mit Rückwirkung in Kraft gesetzt, um an eine frühere Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung anzuknüpfen. Dieses Vorgehen hat das BVerfG im Beschluss vom 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 239 für die rückwirkende Einfügung von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG toleriert. Mit der Gesetzesänderung hatte der Gesetzgeber auf zwei Beschlüsse des Großen Senats (BFH-Beschlüsse vom 21.11.1983 – GrS 2,3/82, BStBl. II 1984, 160 ff., 166 ff.) reagiert, in denen der BFH in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung den Abzug von Geldbußen als Betriebsausgaben zugelassen hatte, weil es seiner Ansicht nach an einer gesetzlichen Grundlage für ein Abzugsverbot fehlte. Damit hatte der GrS ein Tätigwerden des Gesetzgebers geradezu herausgefordert. Das BVerfG akzeptierte die Rückwirkung, zumindest unter dem Gesichtspunkt, dass die gesetzgeberische Intervention sofort nach Bekanntwerden des Urteils angekündigt worden war. In diesem Fall könne sich noch kein Vertrauen in die neue, dem Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung gebildet haben.

Es ist zweifelhaft, ob diese Rechtsprechung dahingehend interpretiert werden kann, dass auch die Rückwirkung rein fiskalischer Nichtanwendungsgesetze, mit denen der Gesetzgeber systematisch richtige Entscheidungen im Hinblick auf unerwünschte Aufkommenswirkungen außer Kraft setzt, stets zulässig ist. Der Steuerpflichtige muss nicht generell damit rechnen, dass ihm günstige BFH-Rechtsprechung durch den Gesetzgeber konterkariert wird. Die Finanzrechtsprechung hat allerdings in der Vergangenheit nicht differenziert und rückwirkende Nichtanwendungsgesetze generell nicht beanstandet, s. etwa zur rückwirkenden Wiederherstellung der Geprägerechtsprechung durch Einfügung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG BFH-Urteil vom 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH vom 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162, 165; zur rückwirkenden Abschaffung der gewerbesteuerlichen Mehrmütterorganschaft FG Düsseldorf vom 27.11.2002 – 16 K 1189/01, EFG 2003, 559; zulässig auch im Hinblick auf Zwangsruhen nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO.

(7) Nicht unproblematisch ist schließlich aufgrund seiner unbestimmten Weite der **Ausnahmegrund des gemeinen Wohls**. Es ist davon auszugehen, dass Gesetzesänderungen stets dem Gemeinwohl dienen. Deshalb wird man für ein rückwirkendes Inkraftsetzen besondere Gemeinwohlgründe fordern müssen. Diese können in der Vermeidung *volkswirtschaftlich schädlicher* Ankündigungseffekte liegen (BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 81f.). Hier muss allerdings sorgfältig differenziert werden. Denn praktisch jede Ankündigung einer Steuerveranschärfung löst bei den Steuerpflichtigen Vorzieheffekte aus (z. B. vermehrte Übertragungen im Hinblick auf Erbschaftsteuerreformen etc.). Hierdurch wird die Steuererhöhung regelmäßig erst später als geplant aufkommenswirksam. Derartige rein fiskalische Ankündigungseffekte reichen jedoch nicht aus, um echte Rückwirkungen zu rechtfertigen. Im BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 kam hinzu, dass Subventionen weiterhin in den Schiffsbau gelenkt wurden, obwohl dort bereits Überkapazitäten bestanden.

Genauso wenig kann sich der Gesetzgeber zur Rechtfertigung echter Rückwirkungen allgemein auf die schlechte **Haushaltslage** berufen. Das Finanzierungsinteresse allein überwindet nicht das Vertrauen des Einzelnen, da sich zusätzliches Aufkommen letztlich durch jedes verfassungswidrige Gesetz erzielen lässt (*Friauf*, StJb 1986/87, 279, 289). Allerdings hat das BVerfG in BVerfG-Beschluss vom 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 den Ausgleich *unerwarteter Mindereinnahmen* (aufgrund der Wiedervereinigung) in Verbindung mit der Korrektur überholter Lenkungseffekte als Gemeinwohlbelang zur Überwindung des Vertrauens ausreichen lassen (krit. *Hey*, BB 2002, 2312 ff.).

d) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen ein verfassungsrechtliches Rückwirkungsverbot

da) Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG

Regelungen des zeitlichen Anwendungsbereichs, die gegen ein verfassungsrechtliches Rückwirkungsverbot verstoßen, sind nichtig. Soweit es an einer erforderlichen Übergangsregelung fehlt, kann der Gesetzgeber zur Nachbesserung aufgefordert sein. Folge der Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung ist die Unanwendbarkeit auf die durch das Vertrauensschutzprinzip geschützten Altfälle.

Feststellen kann die Nichtigkeit aufgrund des Verwerfungsmonopols nur das BVerfG. Bevor der Steuerpflichtige gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG; §§ 90 ff. BVerfG gegen das rückwirkende Gesetz **Verfassungsbeschwerde** erheben kann, muss der Rechtsweg (FG, BFH) ausgeschöpft werden (§ 90 Abs. 1 Satz 1 BVerfGG). Schon zuvor besteht jedoch die Möglichkeit, sowohl beim FG als auch beim BFH eine **Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG** anzuregen. Das Gericht wird die Norm vorlegen, wenn es die Rückwirkung für verfassungswidrig hält und die Gültigkeit entscheidungserheblich ist.

db) Vorlagepraxis der FG und des BFH

Nachdem die Finanzgerichte lange Zeit in Rückwirkungsfragen keine Vorlagen an das BVerfG gerichtet haben, sind in Folge des BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 in den letzten Jahren sowohl von den Finanzgerichten als auch vom BFH vermehrt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit rückwirkender Steuergesetze geäußert worden.

Besonders weitgehend war eine Entscheidung des 9. Senat des BFH in einem Aussetzungsbeschluss vom 5.3.2001 – IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405. Der Senat hat Zweifel an der durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402) übergangslos auf 10 Jahre verlängerten Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sogar für den Fall geäußert, dass der Steuerpflichtige die Immobilie erst nach der Verkündung der Verlängerung der Spekulationsfristen veräußert hat. Zwar sei ihm zu diesem Zeitpunkt die Verlängerung der Frist bekannt gewesen, schutzwürdig sei aber auch das Vertrauen auf die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne, in dem er die Immobilie angeschafft habe.

In zwei Fällen wurden Rückwirkungen dem BVerfG vorgelegt:

- BFH vom 6.11.2002 – XI R 42/01, BFH/NV 2003, 392 bzgl. der Abschaffung des halben Steuersatzes nach § 34 EStG a. F. durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402) für einen Fall, in dem die Abfindungsvereinbarung in 1998 geschlossen, die Abfindung aber erst nach Inkrafttreten der Neuregelung ausgezahlt wurde.
- FG Köln vom 25.7.2002 – 13 K 460/01, EFG 2002, 1236: Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen von § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, (BGBl. I, 402), für einem Fall, in dem die Veränderung zwischen 1.1.1999 und dem BT-Beschluss am 4.3.1999 stattgefunden hat.

Zweifel an der Zulässigkeit einer Rückwirkung sollten daher unbedingt bereits im finanzgerichtlichen Verfahren vorgebracht werden, um auf diese Weise den Gang zum BVerfG zu beschleunigen. Weitere Abkürzung bietet die Sprungklage nach § 45 FGO, wenn lediglich die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Rückwirkung streitig ist. Denn im Einspruchsverfahren können diese Einwendungen nicht berücksichtigt werden, da die Finanzbehörden an das Gesetz gebunden sind und selbst keine Abhilfe- oder Vorlagemöglichkeit haben.

dc) Verfassungskonforme Auslegung von Anwendungs- und Übergangsvorschriften

Eventuell kann dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen durch verfassungskonforme Auslegung von Anwendungs- und Übergangsvorschriften Rechnung getragen werden. Dies hat den Vorteil, dass man nicht erst das BVerfG bemühen muss. Vielmehr ist bereits die Finanzverwaltung aufgrund ihrer Bindung an die Verfassung verpflichtet, Gesetze verfassungskonform, d. h. auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzprinzips, anzuwenden. Grenze verfassungskonformer Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes.

So hat die Finanzverwaltung etwa hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereichs von Änderungen des UmwStG geholfen (BMF vom 17.11.2000 – IV A 2 – S 1910 – 800/00, BStBl. I 2000, S. 1521), indem sie für die Anwendung steuerverschärfender Änderungen auf den Zeitpunkt der Antragstellung beim Registergericht abstellt, statt auf den vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Zeitpunkt der Eintragung. Sie gewinnt dieses Ergebnis aus einer verfassungskonformen Auslegung der gesetzlichen Formulierung, dass „ein Rechtsakt im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes *wirksam* geworden“ sein muss (§ 27 Abs. 1a S. 2 UmwStG i. d. F. des StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I, 1433). Weitere Beispiele verfassungskonformer Auslegung unter Berücksichtigung von Vertrauensschutz finden sich ferner in FG Berlin vom 30.10.2002 – 9 K 9055/00 (noch nicht veröffentlicht) zu § 10e EStG; BFH vom 8.11.2000 – II R 64/98, BStBl. II 2001, 422 zum Fünfjahreszeitraums in § 1 Abs. 2a GrEStG; Finanzgericht München, Beschluss vom 11.2.2002 – 13 V 3920/01, EFG 2002, 556 (rkr.); FG Baden-Württemberg vom 19.3.2002 – 1 K 63/00, EFG 2002, 701 zum zeitlichen Anwendungsbereich der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 (Rev. eingelegt: Az. BFH: VIII R 25/02); ausführlich zur Berücksichtigung von Vertrauensschutz bei der Auslegung von Übergangsregeln *Seer/Drüen*, GmbHR 2002, 1093 ff.

e) Aktuelle Rückwirkungsprobleme

Der Gesetzgeber hat den Rechtsprechungswechsel durch den BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, noch nicht zur Kenntnis genommen, sondern erlässt Steuergesetze immer noch auf der Grundlage der aufgegebenen Veranlagungszeitraumrechtsprechung mit Rückwirkung auf den Beginn des Veranlagungszeitraums, so insbesondere im StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402); ferner im Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003 (BGBl. I, 660). Eine spezielle Rechtfertigung bleibt der Gesetzgeber schuldig.

So wirft praktisch jedes der in letzter Zeit verabschiedeten Steuergesetze Rückwirkungsprobleme auf. Aufgrund der Fülle der verfassungsrechtlich zweifelhaften Rückwirkungen ist es unmöglich, einen umfassenden Überblick zu geben. Besonders heftig diskutiert werden die

- rückwirkende Verlängerung der Fristen der §§ 17 und 23 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402) und die
- rückwirkende Abschaffung des halben Steuersatzes (§ 34 EStG) durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402).

Beide Fälle sind dem BVerfG vorgelegt (Nachweise oben 4.d)db).

f) Anwendung und Auslegung neuer Gesetze

Nicht nur das rückwirkende Gesetz, sondern jedes neue Gesetz erzeugt Rechtsunsicherheit. Der Erste, der mit einem neuen Gesetz konfrontiert wird, ist der Steuerpflichtige und sein Berater. Das neue Gesetz muss unmittelbar bei Gestaltungsentscheidungen berücksichtigt werden. Dies ist besonders schwierig in der Phase zwischen Inkrafttreten des Gesetzes und den ersten Anwendungsschreiben der Verwaltung, die zumindest eine gewisse Orientierung erlauben. Allerdings bietet auch eine derartige erstmalige Verwaltungsinterpretation nach Auffassung des BFH keinen Schutz vor einer abweichenden gerichtlichen Interpretation. Anders als bei der Abweichung von einer früheren Rechtsprechung, soll sich der Steuerpflichtige regelmäßig nicht darauf berufen können, er habe in die Verwaltungsvorschrift vertraut (z. B. BFH-Urteil vom 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, 447). Dennoch wendet die Finanzverwaltung die Rechtsprechung teilweise nur für die Zukunft an (s. *Kruse/Loose*, in *Tipke/Kruse*, § 227 AO Tz. 54).

Noch dringender stellt sich die Frage, wie sich der Berater bei Auslegungszweifeln verhalten soll, bevor die Finanzverwaltung erste Anwendungsschreiben veröffentlicht hat. Das Vertrauen in eine bestimmte Auslegung durch den Steuerpflichtigen wird nicht geschützt. Er kann sich bei Auslegungszweifeln nicht auf die ihm günstigste Interpretation berufen (*Kirchhof*, *StuW* 2000, 221, 228 f.). Folglich ist der Steuerpflichtige in dieser Phase auf sich selbst gestellt. Einzige Möglichkeit der Absicherung ist die Einholung einer Zusage auf der Grundlage des Auskunftserlasses (BMF-Schreiben vom 24.6.1987, BStBl. I 1987, 474; hierzu ausführlich **Kennzahl 240/2**). Allerdings nennt der Auskunftserlass als Grund für die Ablehnung der Erteilung einer Auskunft auch den Fall, dass zu dem Rechtsproblem in absehbarer Zeit eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist (hierzu *Kaligin*, *DStZ* 1988, 367, 372). Daher werden

gerade in dieser Phase besonders großer Unsicherheit verbindliche Auskünfte vielfach verweigert.

5. Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung

a) Bedeutung und Wirkung von Richterrecht im Steuerrecht

Gesetze müssen und werden – nicht zuletzt wegen ihrer oft mangelhaften Qualität – von der Rechtsprechung interpretiert und konkretisiert. Dies gilt vor allem für unbestimmte Rechtsbegriffe. Darüber hinaus existieren zahlreiche Rechtsinstitute des Steuerrechts mit differenzierten Tatbeständen (z. B. Liebhaberei, Drei-Objekt-Grenze, Besteuerung der Familienpersonengesellschaft, Betriebsaufspaltung) nur aufgrund der Rechtsprechung des BFH. Mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist dies zum Teil nur schwer vereinbar. Die rein tatsächliche Existenz des Richterrechts bedingt jedoch, dass sich der Steuerpflichtige in ähnlicher Weise wie er seine Planung am Gesetz ausrichtet an der BFH-Rechtsprechung orientiert.

Dabei entfalten Gerichtsurteile unmittelbare **Bindungswirkung** im Rahmen der Rechtskraftwirkung nur zwischen den Parteien. Die darüber hinausgehende Breitenwirkung (höchst)richterlicher Entscheidungen wird als **Präjudizienwirkung** bezeichnet. Zwar wird weder die Rechtsprechung selbst noch die Verwaltung durch einen Richterspruch rechtlich gebunden. Gerichte sind nicht gehindert, von eigenen Präjudizien abzuweichen. Trotzdem haben Präjudizien Orientierungsfunktion. Dass die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH regelmäßig auf alle gleich gelagerten Fälle anwendet, kommt zum einen durch Veröffentlichung im von BMF herausgegebenen BStBl. II zum Ausdruck, zum anderen durch Übernahme in die Richtlinien. Hierdurch tritt zumindest eine interne Selbstbindung ein. Weicht die Finanzbehörde ohne besonderen Grund von einer höchstrichterlichen Rechtsprechung ab, kann sich hieraus ein Amtshaftungsanspruch ergeben (*Papier*, in Münchner-Kommentar, 2. Aufl., § 839 BGB Rn. 182).

Will die Finanzverwaltung eine Entscheidung generell nicht anwenden, bringt sie dies entweder durch ausdrücklichen **Nichtanwendungserlass** zum Ausdruck oder aber, indem sie die Entscheidung „unterdrückt“, d. h. nicht im BStBl. II veröffentlicht. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige erneut den Rechtsweg einschlagen. Wird die Rechtsprechung bestätigt, wird die Finanzverwaltung den Nichtanwendungserlass in der Regel aufheben.

Da Nichtanwendungserlasse nicht gerichtsfest sind und folglich die Anwendung einer der Finanzverwaltung unliebsamen Rechtsprechung nicht dauerhaft verhindern können, greift häufig der Gesetzgeber ein, indem er die Rechtsprechung durch sog. **Nichtanwendungsgesetze** ausschaltet. Sie kommen regelmäßig auf Anregung der Finanzverwaltung zustande. Dies ist zwar unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung problematisch, aber nicht verfassungswidrig. Ebenso wenig wie ein Präjudiz die Gerichte selbst bindet, wird der Gesetzgeber durch die Rechtsprechung gebunden (*Offerhaus*, StJb. 1995/96, 16; ausführlich hierzu *Kirchhof/Raupach*, DB Beilage 3/2001, 11 ff.).

b) Wirkung von Rechtsprechungsänderungen

Angesichts dieser Bedeutung des Richterrechts im Steuerrecht gehen von Rechtsprechungsänderungen ähnliche Wirkungen aus wie von Gesetzesänderungen. Dabei sind die Folgen regelmäßig sehr viel gravierender, da die neue Rechtsprechung unbegrenzt zurückwirkt, d. h. unabhängig davon, ob die Sachverhaltsverwirklichung bereits abgeschlossen war, in allen noch offenen Besteuerungsfällen zur Anwendung kommt. Bei einer Gesetzesänderung entspräche dies einer echten Rückwirkung.

c) Begrenzter Schutz durch § 176 AO

Begrenzten Schutz bietet § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO. Soweit die frühere höchstrichterliche Rechtsprechung bereits in einer Steuerfestsetzung zur Anwendung gekommen ist, darf in einem Änderungsbescheid eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Der Schutz vor verschärfenden Rechtsprechungsänderungen greift nicht nur im Rahmen der §§ 172 ff. AO ein, sondern gilt auch bei der Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen i.S. von § 164 AO (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676, 683). Streitig ist, ob § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO eine ständige Rechtsprechung voraussetzt oder bereits dann vor der Änderung schützt, wenn die konkrete Rechtsfrage einmal entschieden worden ist (so *Schwarz/Frotscher*, AO-Komm., § 176 Tz. 11a). Für die gegenteilige Auffassung des FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.11.1995 – 3 K 2335/90, EFG 1997, 749, 752, findet sich im Gesetzestext kein Anhaltspunkt. Die Finanzbehörde muss die Rechtsprechung bei der Steuerfestsetzung angewendet haben (BFH-Urteil vom 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385, 389), was regelmäßig vermutet wird, wenn der Steuerbescheid mit einer veröffentlichten Rechtsprechung übereinstimmt (BFH-Urteil vom 8.2.1995 – I R 127/93, BStBl. II 1995, 764, 766).

Als Vertrauensgrundlage wird im Rahmen von § 176 AO von der h.M. nicht allein das Präjudiz angesehen, sondern erst seine Manifestation im Steuerbescheid (BFH-Urteil vom 10.9.1991 – VII R 11/89, BFH/NV 1992, 565; *Kruse/Loose*, in *Tipke/Kruse*, § 176 AO Tz. 1). Damit bleibt eine Vertrauensschutzlücke zwischen dem Beginn der an einer höchstrichterlichen Rechtsprechung orientierten Disposition bis zur ersten Steuerfestsetzung, die auch nicht durch analoge Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geschlossen werden kann.

Es kann sich daher empfehlen, bei sich abzeichnender Rechtsprechungsänderung möglichst bald eine Steuerfestsetzung herbeizuführen. Die Finanzbehörde darf die Entscheidung in diesem Fall nicht hinauszögern. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO ist nicht anwendbar, da der Vorläufigkeitsvermerk nur die ungewisse Vereinbarkeit mit höherem Recht (Verfassungs- oder Europarecht) betrifft. Auch ein Zwangsruhen im Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kann nur bzgl. zu erwartender günstiger Rechtsprechungsänderungen angeordnet werden. Ankündigen können sich Rechtsprechungsänderungen z. B. durch obiter dicta, durch eine neue Rechtsprechungslinie der Finanzgerichte oder durch Äußerungen von BFH-Richtern im Schrifttum.

d) Vertrauensschutz gegenüber Rechtsprechungsänderungen als Billigkeitsmaßnahme

Außerhalb des Anwendungsbereichs von § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO sind die Möglichkeiten, des Steuerpflichtigen, der noch nicht im Besitz einer Steuerfestsetzung ist, sich gegenüber verschärfenden Rechtsprechungsänderungen auf Vertrauensschutz zu berufen, begrenzt. Eine generelle Beschränkung der Wirkung von Rechtsprechungsänderungen nur auf zukünftige Fälle (Ex-Nunc-Theorie) ist mit der Funktion der Rechtsprechung, materielle Gerechtigkeit zu gewährleisten, nicht vereinbar (ständige Rechtsprechung, BVerfG-Beschluss vom 16.12.1981 – 1 BvR 898/79, BVerfGE 59, 128, 165; BFH-Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764).

Zwar ist auch die Verwaltung bei der Anwendung einer geänderten verschärften Rechtsprechung an das Vertrauensschutzprinzip gebunden, jedoch tut sich hier sehr viel häufiger als bei Gesetzesänderungen der scharfe Konflikt zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit auf, denn es muss grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die neue Rechtsprechung eher dem Gesetz entspricht und die frühere Rechtsprechung ins Unrecht setzt. Das Interesse an der Beendigung einer rechtswidrigen Auslegung wird das Vertrauensschutzinteresse des einzelnen Steuerpflichtigen regelmäßig überwiegen. Der Gedanke der Rechtssicherheit tritt zurück (*Wassermeyer*, DStR 1989, 566). Andererseits lässt gerade die Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe einen gewissen Beurteilungsspielraum, so dass die frühere Rechtsprechung nicht unbedingt falsch gewesen sein muss, sondern die neue Rechtsprechung lediglich richtiger ist. Dies lässt es erträglich erscheinen, die bisherige, möglicherweise *auch* vertretbare Rechtsprechung für einen Übergangszeitraum für Altfälle weiterhin zur Anwendung zu bringen.

Im Einzelfall kann Vertrauensschutz als Billigkeitsmaßnahme im Wege des Erlasses eingefordert werden (§§ 163, 227 AO). Daneben kommt der Erlass von auf §§ 163, 227 AO gestützten verwaltungsbehördlichen Übergangsvorschriften in Betracht, dergestalt dass die neue Rechtsprechung erst in Zukunft angewendet werden soll (BFH-Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764; BFH-Beschluss vom 19.9.1996 – X B 226/95, BFH/NV 1997, 329). Diese Maßnahmen werden gelegentlich bereits vom BFH selbst angeregt.

e) Kontinuität der Rechtsprechung

Der BFH berücksichtigt den Grundsatz der Rechtssicherheit darüber hinaus bereits bei der Entscheidungsfindung. Eine langjährige Rechtsprechung soll nur bei einem deutlichen Überwiegen der Gründe für die neue Rechtsauffassung geändert werden (BFH-Urteil vom 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124, 126; BFH-Beschluss vom 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, 846).

Dieser Grundsatz der Kontinuität der Rechtsprechung ist nicht Ausdruck des Vertrauensschutzprinzips, da er sowohl zugunsten als auch *zu Lasten* des Steuerpflichtigen wirkt. Insofern sich der BFH durch den Grundsatz der Kontinuität der Rechtsprechung gehindert sieht, seine Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern, ist dies problematisch. Denn die Gerichte sind in erster Linie der materiellen

Gerechtigkeit verpflichtet (*Kruse/Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Tz. 114, 118). Die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, eine Rechtsprechungsänderung zu seinen Gunsten herbeizuführen, darf nicht durch einen falsch verstandenen Kontinuitätsgrundsatz erschwert werden. Dies würde zu einer Verfälschung der Sachentscheidung führen, nur weil eine andere Rechtsprechungstradition existiert. Auch zur Gewährung von Vertrauensschutz ist ein Festhalten an einer ständigen Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen nicht erforderlich, da seinen Bestandsinteressen durch Billigkeitserlass im Einzelfall oder verwaltungsbehördliche Übergangsvorschriften ausreichend Rechnung getragen werden kann.

6. Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung

a) Eignung von Verwaltungsvorschriften als Vertrauensgrundlage: Das Problem der Bindungswirkung

Steuerberatung orientiert sich nicht nur am Gesetz, sondern zum Teil sogar vorrangig an den das Gesetz konkretisierenden Verwaltungsvorschriften (Richtlinien, Erlasse, Rundverfügungen etc.). Bei diesen Verwaltungsvorschriften handelt es sich um reines Innenrecht der Verwaltung. Verwaltungsvorschriften binden die Finanzbeamten intern entsprechend der am Behördenaufbau orientierten Weisungsbefugnisse (*Kruse/Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Tz. 80).

Gegenüber dem Bürger und den Gerichten haben Verwaltungsvorschriften grundsätzlich keine Bindungswirkung. Das bedeutet einerseits, dass der Steuerpflichtige ihm *ungünstige* Verwaltungsvorschriften voll gerichtlich überprüfen lassen und eine Abweichung erzwingen kann, wenn die Verwaltungsvorschrift nicht mit dem Gesetz in Einklang steht. Andererseits kann der Steuerpflichtige die Anwendung einer ihm *günstigen* rechtswidrigen Verwaltungsvorschrift gerichtlich nicht erzwingen. Die Finanzgerichte wenden das Gesetz an und nicht die Verwaltungsvorschrift. Von dieser Grundregel gibt es gewisse Ausnahmen. Im Einzelnen wird dabei nach der Art der Verwaltungsvorschrift (insb. norminterpretierende, ermessenslenkende und typisierende Verwaltungsvorschriften) differenziert.

Begrenzte Außenwirkung wird lediglich **ermessenslenkenden** Verwaltungsvorschriften beigemessen (ständige Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 28.6.2000 – X R 24/95, BStBl. II 2000, 514, 518). Durch die Richtlinie tritt eine Selbstbindung der Verwaltung ein, ihr Ermessen in einer bestimmten Weise auszuüben. Vermittelt wird die Bindungswirkung über Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit der tatsächlichen Verwaltungsübung. Dass die Ermessensausübung gerichtlich außer auf Ermessensfehler nicht überprüft werden kann, folgt bereits aus § 102 FGO. Im Steuerrecht finden sich Ermessensvorschriften praktisch ausschließlich im Steuerverfahren und in der Durchsetzung des Steueranspruchs. Demgegenüber ist die Steuerfestsetzung **gebundene Verwaltung**. Verwaltungsvorschriften haben hier die Funktion der Norminterpretation, z.T. auch der Vereinfachung durch Typisierung und Pauschalierung.

Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben keinerlei Außenwirkung. Sie sind voll überprüfbar und binden den Richter nicht (BVerfG-Beschluss vom 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 227; BFH-Urteil vom 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl.

II 2001, 311, 314). Das Gericht wird sich der Verwaltungsvorschrift nur dann „anschließen“, wenn es über die eigene Auslegung des Gesetzes zum selben Ergebnis kommt (BFH vom 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127). Auch aus dem allgemeinen Gleichheitssatz kann keine Bindung an für den Steuerpflichtigen günstige rechtswidrige Verwaltungsvorschriften eingefordert werden („Keine Gleichbehandlung im Unrecht“).

Eine Sonderkategorie bilden die **Typisierungsvorschriften** (Bewertungsrichtlinien wie das in R 96 ff. ErbStR geregelte Stuttgarter Verfahren, AfA-Tabellen etc.). Der BFH wendet derartige Typisierungsvorschriften zur Verwirklichung eines gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs an, ohne sie im Einzelnen zu überprüfen, soweit sie als *vertretbare Schätzungen* im Einzelfall nicht zu offensichtlich willkürlichen Ergebnissen führen (z. B. BFH-Urteil vom 26.1.1994 – VI R 118/89, BStBl. II 1994, 529, 531; BFH-Urteil vom 5.5.1994 – VI R 6/92, BStBl. II 1994, 534, 536). Im Schrifttum wird diese auf eine Plausibilitätskontrolle zurückgenommene Rechtsprechungspraxis kritisiert, da es ihr an einer rechtlichen Grundlage fehlt (Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 91 f.).

b) Schutz gegenüber Änderungen der Verwaltungspraxis

Wie Rechtsprechungsänderungen beanspruchen auch Änderungen von Verwaltungsvorschriften grundsätzlich Rückwirkung für alle noch offenen Steuerfälle. Die Änderung von Verwaltungsvorschriften kann sich autonom, aber auch in Folge einer Beanstandung seitens der Rechtsprechung vollziehen.

Begrenzten Schutz bietet § 176 Abs. 2, der es verbietet, in einem Änderungsbescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, dass eine Verwaltungsvorschrift von einem obersten Bundesgericht für rechtswidrig erklärt worden ist. § 176 Abs. 2 AO schützt wiederum nur den Steuerpflichtigen, der bereits im Besitz eines Steuerbescheides ist. Dem Wortlaut nach ist § 176 Abs. 2 AO zudem nur auf die *gerichtliche* Aufhebung von Verwaltungsvorschriften anwendbar, greift also nicht ein, wenn das BMF oder eine oberste Landesbehörde von sich aus eine Verwaltungsvorschrift aufhebt oder ändert (BFH-Urteil vom 11.10.1988 – VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284, 287). Abhilfe muss in diesen Fällen aber durch eine verwaltungsbehördliche Übergangsvorschrift geschaffen werden, da das Ermessen nach §§ 163, 227 AO auf Null reduziert wird (Kruse/Lose, in Tipke/Kruse, § 176 AO Tz. 23).

Ob der Bürger darüber hinaus gegenüber Änderungen in der Phase zwischen Sachverhaltsverwirklichung und Steuerfestsetzung Anspruch auf Vertrauensschutz hat, ist umstritten. Zwar kann ein Billigkeitserlass in Betracht kommen, wenn der Steuerpflichtige bei Vornahme seiner Dispositionen mit der Anwendung einer später geänderten Verwaltungsvorschrift rechnen konnte. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu verneinen, wenn die Verwaltungsvorschrift lediglich eine bisher noch nicht gerichtlich bestätigte Verwaltungsauffassung enthält (BFH-Urteil vom 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, 447; BFH vom 31.10.1990 – I R 3/86, BStBl. II 1991, 610, 613). In diesem Fall müsse der Steuerpflichtige aufgrund des konkludenten Vorbehalts einer abweichenden Auslegung durch die Rechtsprechung mit Änderungen rechnen.

c) Vertrauensschutz im Steuerverfahren

ca) Unsicherheitsfaktoren im Besteuerungsverfahren

Für Planungsunsicherheit im Besteuerungsverfahren gibt es zahlreiche Ursachen. Im Folgenden werden die wichtigsten aufgeführt:

(1) Grundsätzlich sorgt die Bestandskraft der Steuerfestsetzung für Rechtssicherheit. Der Steuerbescheid konkretisiert die Steuerschuld. Änderungen sind nur noch unter den einschränkenden Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO zulässig. Die Finanzverwaltung greift jedoch in großem Umfang zum Instrument der **Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung** (§ 164 AO). Folge ist, dass der Steuerfall jederzeit auch zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden kann. Die Vorbehaltsfestsetzung kann – anders als die vorläufige Festsetzung nach § 165 AO – nicht gegenständlich beschränkt werden, auch wenn nur einzelne Sachverhaltskomplexe noch nicht abschließend geprüft sind. Damit bleibt der Steuerfall grundsätzlich bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 169 AO) nach allen Seiten hin offen, es sei denn, der Vorbehalt wird gemäß § 164 Abs. 3 Satz 1 AO vorher aufgehoben. Die Aufhebung steht im Ermessen der Finanzbehörde (BFH vom 28.05.1998 – V R 100/96, BStBl. II 1998, 502, 503). Sie kann verlangt werden, wenn die Prüfbedürftigkeit entfällt oder klar ist, dass die Durchführung einer Außenprüfung oder anderer Ermittlungen nicht mehr in Betracht kommt (*Tipke*, in *Tipke/Kruse*, § 164 AO Tz. 45). Eine Pflicht zur Aufhebung des Vorbehalts besteht zudem nach einer Außenprüfung, wenn sich keine Änderungen ergeben (§ 164 Abs. 3 Satz 2 AO).

(2) Das **Prinzip der Abschnittbesteuerung** verhindert, dass der Steuerpflichtige die bisherige Veranlagungspraxis zum Anlass für die Beurteilung der Behandlung in der Zukunft nehmen kann. Der Steuerbescheid entfaltet Aussagekraft nur für die Vergangenheit. Auch eine langjährige Veranlagungspraxis begründet keinen Vertrauenstatbestand. Die Finanzbehörde wird nicht an die einmal vertretene Auffassung gebunden (ständige Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 5.8.1992 – XR 165/88, BStBl. II 1992, 1048, 1050; BFH-Urteil vom 26.6.1996 – XI R 41/95, BStBl. II 1996, 601).

(3) Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen wird die Unsicherheit durch die Rechtsprechung zum **formellen Bilanzenzusammenhang** erhöht. In ständiger Rechtsprechung verknüpft der BFH die Berichtigung der Bilanz mit den verfahrensrechtlichen Korrekturschranken. Fällt ein falscher Bilanzansatz in einen Zeitraum, für den die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist, so ist der Ansatz im ersten noch nicht verjährten Steuerabschnitt ergebniswirksam zu korrigieren (BFH-Beschluss vom 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142; BFH-Urteil vom 28.4.1998 – VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443). Diese Rechtsauffassung führt zu einer Beseitigung der Verjährungswirkung (daher ablehnend große Teile des Schrifttums z. B. *Stapperfend*, FR 1998, 822; *Crezilius*, in *Kirchhof*, EStG KompaktKommentar, 3. Aufl. 2003, § 4 Rz. 233). Richtigerweise sollte der Fehler stattdessen immer an der Fehlerquelle korrigiert werden, auch wenn sich hieraus wegen Verjährung keine steuerlichen Folgen mehr ziehen lassen.

Einschränkungen des formellen Bilanzenzusammenhangs erkennt auch der BFH bei Eröffnungsbilanzen, bei der Schätzung und unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben an (hierzu *Wacker*, in *Blümich*, EStG-Komm., § 4 Rz. 380 ff.). Ferner kann der

Rechtsgedanke des § 173 Abs. 2 AO, der eine Änderung des Steuerbescheides wegen neuer Tatsachen nach erfolgter Außenprüfung ausschließt, einschränkend herangezogen werden. Zwar ist § 173 Abs. 2 AO nicht unmittelbar anwendbar. Dieses dem Rechtsfrieden in besonderer Weise dienende Rechtsinstitut darf jedoch nicht auf dem Umweg der Bilanzberichtigung umgangen werden, wenn der Bilanzansatz in einer früheren Außenprüfung nicht beanstandet worden ist (FG Düsseldorf, Urteil vom 16.3.1994 – 8 K 1835/91, EFG 1994, 867 – rkr.; einschränkend BFH-Urteil vom 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217).

(4) Ein Unsicherheitsfaktor ist auch die **lange Dauer von Verwaltungsverfahren**. Beschleunigungsmöglichkeiten bestehen nur in geringem Umfang über den Untätigkeitsanspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Untätigkeitsklage bei ausbleibender Einspruchsentscheidung (§ 46 FGO). Im Übrigen erfüllt eine lange Verfahrensdauer regelmäßig weder den Tatbestand der Verwirkung (BFH-Urteil vom 8.10.1986 – II R 167/84, BStBl. II 1987, 12) noch kommt ein Billigkeitserlass in Betracht (BFH-Urteil vom 21.2.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498, 501; BFH vom 2.2.2001 – XI B 91/00, BFH/NV 2001, 1003; auch nicht bzgl. Nachforderungszinsen).

cb) Einfachgesetzliche und richterrechtliche Ausprägungen des Vertrauensschutzprinzips im Steuerverfahren

Im Steuerverfahren hat das Vertrauensschutzprinzip vor allem in den Vorschriften über **Rücknahme/Widerruf** von Steuerverwaltungsakten (§§ 130 ff. AO) und in den Regelungen über die **Änderung von Steuerbescheiden** (§§ 172 ff. AO) eine eigene Ausprägung erfahren. Darüber hinaus findet das Vertrauensschutzprinzip – wie bereits in Abschnitt 5d ausgeführt – als **sachlicher Billigkeitsgrund** in die Entscheidung nach §§ 163, 227 AO Eingang. Der BFH leitet aus dem dem Vertrauensschutzprinzip verwandten Grundsatz von Treu und Glauben die Bindungswirkung von **Zusage** (ausführlich Kennzahl **240/2**) und **tatsächlicher Verständigung** (ausführlich Kennzahl **240/3**) ab. Ferner folgt aus Treu und Glauben bei Vorliegen von Zeit- und Umstandsmoment ausnahmsweise der einer Durchsetzung des Steueranspruchs entgegenstehende Einwand der **Verwirkung**. Daneben ist für die Schaffung weiterer Vertrauenstatbestände durch die Verwaltung nur wenig Raum.