



UNIVERSITÄT
ZU KÖLN

90. Berliner Steuergespräch

8. April 2024

Aktuelle Probleme des Vertrauensschutzes

Insb. gegenüber Rechtsprechungsänderungen

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln
Institut für Steuerrecht

Übersicht

- I. Ausgangspunkt: Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und untergesetzliche Rechtslage
- II. § 176 AO: Schutz des Vertrauens in den aufgrund früherer Rechtslage erlassenen Steuerbescheide
- III. Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze als Problem des Vertrauens in eine günstige Rechtsprechung
 1. Rückwirkendes Festschreiben der Verwaltungspraxis nach Klärung der Rechtslage durch den BFH
 2. „Wiederherstellung“ der früheren Rechtslage nach begünstigender Rechtsprechungsänderung
- IV. Dispositionsschutz vor Steuerfestsetzung?
 1. Schutz gegenüber belastenden Rechtsprechungsänderungen
 2. Schutz des Vertrauens in rechtswidrige Verwaltungsvorschriften
- V. Absicherung durch verbindliche Auskunft?



Ausgangspunkt: Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes

- Verwaltungsvorschriften haben keine Außenwirkung.
 - Gerichtsentscheidungen, auch solche des Bundesfinanzhofs, wirken nur inter partes (§ 110 FGO)
- Eine Änderung der Auslegung durch VV und Rspr. gilt grds. unbegrenzt in die Vergangenheit zurück.

Rechtsquelle \emptyset → d.h. kein Verlass in Verwaltungsvorschriften und Rechtsprechung?

Dagegen

- Bedeutung von Verwaltungsvorschriften/höchstrichterlichen Entscheidungen als Orientierungspunkt im steuerlichen Massenfallrecht, notwendige Konkretisierung
- Veröffentlichung von Verwaltungsvorschriften im **Bundessteuerblatt I**
- Veröffentlichung von BFH-Entscheidungen im **Bundessteuerblatt II**
und **Vorankündigung**:
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/anwendung-neuer-bfh-entscheidungen.html>



§ 176 AO

Anknüpfungspunkt **Steuerbescheid**

Voraussetzung: Änderung Rspr. (§ 176 I 1 Nr. 3 AO) / Rechtswidrige VV (§ 176 II AO)
nach Steuerfestsetzung und
vor Änderungsbescheid (z.B. BFH V R 49/20)

Analoge Anwendung von § 176 II AO auf die Änderung von VV durch die Finanzverwaltung?

→ jedenfalls Übergangsvorschrift auf der Grundlage von §§ 163, 227 AO (Ermessensreduktion auf Null, Loose, T/K § 176 AO Rn. 23)

Keine analoge Anwendung auf Fälle der Änderung der Rechtslage vor Steuerfestsetzung

Enger Anwendungsbereich von § 176 AO schließt **verfassungsunmittelbaren Vertrauensschutz** (Art. 20 III GG i.V.m. Art. 2 I, 12 I, 14 I GG) auf der Rechtsgrundlage §§ 163, 227 AO nicht aus.

FinVerw./BFH gewähren Vertrauensschutz – **MANCHMAL**



Schutz des Vertrauens in die untergesetzliche Rechtslage vor der Steuerfestsetzung ?

Rechtsstaatlicher Vertrauensschutz (Art. 20 III GG i.V.m. Art. 2 I, 12 I, 14 I GG)

Notwendigkeit der Konkretisierung

Nur vereinzelte BVerfG-Entscheidungen zu Grenzen der Anwendung verschärfender Rechtsprechungsänderungen auf in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte

ABER: Zahlreiche aktuelle Entscheidungen des BVerfG zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung erlauben Schlüsse auf die vertrauensschutzrechtliche Qualität von Richterrecht

BVerfG zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung

Verfassungswidrige rückwirkende „Klarstellung“ entgegen der Rechtsprechung

- BVerfGE 135, 1 (2013) – KAAG fehlender Verweis auf § 8b III KStG
- BVerfGE 157, 177 (2021) – § 11 II 3 EStG (Erbbauszinsen)
- BVerfGE 165, 103 (2022), Rn. 92 – vororganschaftliche Mehrabführungen: Erfassung von Mehrabführungen zwischen der Veröffentlichung von BFH I R 51/01 am 5.3.2003 und der Einbringung der Neuregelung in Bundesrat am 13.8.2004 verfassungswidrig

Verfassungsmäßige Wiederherstellung der bisherigen Rechtslage nach erstmaliger Entscheidung zugunsten der Betroffenen

- BFH VI R 8/12 Rn. 102 ff. – Vorlagebeschluss Erstausbildungskosten (BVerfGE 152, 274)
- BVerfG v. 12.07.2023 – 2 BvR 482/14: Echt rückwirkende Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG zulässig, weil sich vor BFH v. 15.6.2010 VIII R 33/07 kein Vertrauen in Nichtbesteuerung von Erstattungszinsen bilden konnte.
- BVerfGE 126, 369 (2010) – Fremdreute



Anhängige Vorlage-Verfahren zu rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen

BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 (Az. BVerfG: 2 BvL 15/14)

Rückwirkende Anwendung von § 50d X EStG 2002/2009

BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 (Az. BVerfG: 2 BvL 21/14)

Rückwirkende Anwendung von § 50d IX 1 Nr. 2 EStG idF JStG 2007

BFH v. 19.10.2023 – IV R 13/22 (Az. BVerfG 2 BvL 2/24)

Rückwirkende Anwendung von § 5a VI, S. 5 u. 6 EStG (Tonnagebesteuerung)

Ableitung I: Vertrauensgrundlage

- Höchstrichterliche Rspr. \neq Gesetzesrecht, erzeugt keine vergleichbare Rechtsbindung. Geltungsgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung über den Einzelfall hinaus allein aufgrund der Überzeugungskraft ihrer Gründe sowie der Autorität und Kompetenz des Gerichts.
- Schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung kann allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen.
BVerfGE 126, 369 Rn. 79 – Fremdreute
- Davon abweichend im Steuerrecht: Einzelnes Urteil ausreichend, wenn es sich systematisch folgerichtig in eine Reihe von Entscheidungen einfügt.
BVerfGE 157, 177 Rn. 72 – § 11 II 3 EStG (Erbbauszinsen);
BVerfG 165, 103, Rn. 130 – vororganschaftliche Mehrabführungen
- Nicht ausreichend ist ein einzelnes höchstrichterliches Urteil dagegen, wenn es sich von bisheriger Rechtsprechung absetzt, insb. wenn es nicht unwidersprochen bleibt (abweichende Instanzentscheidungen, Kritik im Schrifttum)

Ableitung II: Zerstörung des Vertrauens in die Rechtsprechung

Zerstörung der untergesetzlichen Vertrauensgrundlage, wenn sich Änderung der Rechtslage konkret abzeichnet

– anhängiges Gesetzgebungsverfahren

- BT-Beschluss → BVerfGE 126, 369 Rn. 81 – Fremdrete „jedenfalls“
- Zuleitung Gesetzentwurf an Bundesrat (Art. 76 II 1 GG) → BVerfGE 148, 217 Rn. 152 – § 7 Satz 2 GewStG; BVerfG 165, 103 Rn. 111 – Vororganschaftliche Mehrabführungen

Nicht dagegen durch

- Internes Verwaltungshandeln ohne Beteiligung der zur Gesetzesinitiative Berechtigten mindert das grundsätzlich schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in das geltende Recht nicht (BVerfGE 157, 177 Rn. 84 – Erbbauzinsen)
- Nichtveröffentlichung im BStBl. II und Weiteranwendung entgegenstehender VV (BVerfG 165, 103 Rn. 136 – Vororganschaftliche Mehrabführungen)

Schutz vor rückwirkender Rechtsprechungsänderung

Grundsätze (Schlussfolgerungen)

- Abwägung zwischen Gesetzesbindung und Vertrauensschutz
- Abkehr von der Idee der einen einzig richtigen Gesetzesauslegung.
Überwiegen des Vertrauensschutzes insb. bei der Aufgabe einer vertretbaren Rechtsauffassung zugunsten einer anderen vertretbaren Rechtsauffassung
- Vertrauensschutz ist insb. geboten bei gesetzesübersteigender Rechtsfortbildung (z.B. Betriebsaufspaltung), weil die Rechtsprechung hier wie ein Ersatzgesetzgeber agiert
- Aber auch bei bloßer Gesetzesauslegung bedarf es Vertrauensschutz, weil auch hier unterschiedliche vertretbare Auslegungen denkbar sind.
- Die Gewährung von Vertrauensschutz ist keine im Einzelfall nach freiem Ermessen zu entscheidende Frage, sondern **verfassungsrechtliche Pflicht** und muss ihrerseits vorhersehbar sein.

BFH-Rspr.: Schutz vor rückwirkender Rechtsprechungsänderung

Leitentscheidung: BFH GrS 2/04 Vererbbarkeit von Verlusten

I. Langjährige ständige Rechtspr.

- Jahrzehnte währende höchstrichterl. Rspr., die in Richtlinien der FinVerw. eingeht
- BFH agiert in Rechtsfindungsprozess ähnlich einem Normgeber, s. BFH II R 41/15 RETT-Blocker

Kritik an „Ersatzgesetzgeberthese“: Gebot des Vertrauensschutzes keine Frage einer Analogie, sondern unmittelbare Bindung durch Art. 20 III GG.

Widerspruch zu den gegen rückwirkende Nichtanwendungsgesetze gerichteten Richtervorlagen des BFH.

II. Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt nur – und erst dann – vor, wenn

- ein im Wesentlichen gleicher Sachverhalt
- abweichend von einer früheren höchstrichterlichen Entscheidung beurteilt worden ist, **nicht hingegen**, wenn sich eine Rechtsprechung erst allmählich entwickelt und konkretisiert hat bzw. präzisiert worden ist. (BFH VIII R 79/05 zur Einbeziehung wesentl. Betriebsgrundlagen in § 34 EStG)



Rechtsfolge: Schutz vor rückwirkender Verschärfung der Rspr. durch Übergangs-VV

Rechtsstaatlicher Vertrauensschutz = Abwägung zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit

Vertrauensschutz schließt Rechtsprechungsänderung nicht aus.

Kein Gebot der Kontinuität der Rechtsprechung,

stattdessen: schonender Übergang

→ Übergangsvorschriften / Anwendungsregeln gestützt auf §§ 163, 227 AO
grds. mit Verbindlichkeit auch gegenüber Gerichten



Schutz des Vertrauens in günstige Verwaltungsvorschriften

- Verwaltung gewährt bei Änderung von Verwaltungsvorschriften gelegentlich von sich aus durch Übergangsregelungen Vertrauensschutz, Bsp. BMF BStBl. I 2022, 1582 zu BFH IV R 7/18 – Durchgriff auf Gesellschafter der Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltung
- BFH: Grds. kein Schutz des Vertrauens in günstige Verwaltungspraxis, soweit diese nicht
 - in Umsetzung der Rspr. erfolgt oder
 - unwidersprochen ist

Insb. BFH GrS 1/15 und BFH I R 52/14: Keine Anwendung Sanierungserlass auf Altfälle; Rechtswidrigkeit des entspr. BMF-Schreibens, BStBl. I 2017, 741.

Kritik:

- Kein kategorialer Unterschied: Verwaltung als Erstinterpret – Rechtsprechung als Letztinterpret
- Funktion der Verwaltung als Gesetzeskorrekturinstanz
- Schutz des Vertrauens in vertretbare Auslegung durch die Finanzverwaltung
- Vermeidung eines vertrauensschutzrechtlichen Vakuums zwischen Inkrafttreten eines Gesetzes und ersten BFH-Entscheidungen



Möglichkeiten der Absicherung durch verbindliche Auskunft gem. § 89 II AO?

Erlaubt die Absicherung von Dispositionen vor deren Durchführung und vor Steuerfestsetzung, ist aber auch auf diese begrenzt („noch nicht verwirklichter Sachverhalt“)

Probleme:

- Gebührenpflicht (§ 89 III AO)
 - Bei gefestigter Rechtsprechung wird Bedürfnis der Absicherung seitens des Stpfl. nicht anerkannt
 - Tz. 3.5.4. AEAO zu § 89 II AO: Befugnis zur Ablehnung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft bei in absehbarer Zeit zu erwartender gesetzlicher Regelung/höchstrichterlicher Entscheidung/Verwaltungsanweisung
- Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft ist kein Äquivalent zum Schutz vor verschärfender Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften



UNIVERSITÄT
ZU KÖLN

**VIELEN DANK FÜR IHRE
AUFMERKSAMKEIT!**



UNIVERSITÄT
ZU KÖLN