

90. Berliner Steuergespräch

TAGUNGSBERICHT

AKTUELLE PROBLEME DES
VERTRAUENSSCHUTZES IM
STEUERRECHT, INSBESONDERE
GEGENÜBER
RECHTSPRECHUNGSÄNDERUNGEN

8. April 2024

90. Berliner Steuergespräch

Aktuelle Probleme des Vertrauensschutzes im Steuerrecht, insbesondere gegenüber Rechtsprechungsänderungen

Tagungsbericht von Berthold Welling und Dr. Andreas Richter. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

Berthold Welling | Rechtsanwalt, Geschäftsführer des VCI e.V., Berlin und für Recht und Steuern verantwortlich

Dr. Andreas Richter, LL.M. | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei POELLATH, Berlin

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Thomas Stapperfend | Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg und Honorarprofessor an der Humboldt-Universität zu Berlin

REFERENTEN

Prof. Dr. Johanna Hey | Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln

PODIUM

Prof. Dr. Pascal Hinny | Professor am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Freiburg (CH) und Partner bei Lenz & Staehelin

Prof. Dr. Peter M. Huber | BVR a. D., Minister a. D. | Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Staatsphilosophie an der Ludwig-Maximilians-Universität München

Dr. Sabine Haunhorst | Richterin im IV. Senat des Bundesfinanzhofs

Dr. Dirk Pohl | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Partner der Sozietät McDermott Will & Emery

Dr. Michael Myßen | Leiter des Referats „Steuerliches Verfahrensrecht“ im Bundesministerium der Finanzen

Das 90. Berliner Steuergespräch, welches Prof. Dr. Thomas Stapperfend¹ moderierte, bot der Referentin Prof. Dr. *Johanna Hey* und sowie den Mitdiskutanten Prof. Dr. Pascal Hinny, Prof. Dr. Peter M. Huber, Dr. Sabine Haunhorst, Dr. Dirk Pohl und Dr. Michael Myßen eine Gelegenheit, über die Fragen des Vertrauensschutzes im Steuerrecht zu diskutieren.

A. Referat

Prof. Dr. *Johanna Hey* führte mit einem Überblick über die Probleme des Vertrauensschutzes in das Thema ein. Der Rechtsstaat unterscheide sich vom Unrechtsstaat nicht dadurch, dass er nicht in die Rechte seiner Bürger eingreife, sondern dass Grundrechtseingriffe vorhersehbar seien. Selbst der gerechteste Steuerbescheid sei verfassungswidrig, wenn er für den Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar sei und schutzwürdige Vertrauensinteressen verletze. Auf dieser Grundlage blicke man auf eine jahrzehntelange Bundesverfassungsrechtsprechung zu rückwirkenden Steuergesetzen mit einem grundsätzlichen Verbot echter Rückwirkung und einem seit 2010 deutlich gestärkten Schutz vor unechter Rückwirkung. Rückwirkende Steuergesetze seien aber relativ selten. Viel gravierender sei die alltägliche Unsicherheit auf untergesetzlicher Ebene. Das Gesetz sei aus sich selbst heraus häufig nicht unmittelbar verständlich, so beispielsweise beim Mindeststeuergesetz. Es gebe viele offene Fragen. Der Rechtsanwender müsse sich erstmal bemühen, das Gesetz zu verstehen. Nach dem Bundesverfassungsgericht sei dies zwar unter dem Gesichtspunkt des Gebots der Gesetzesbestimmtheit nicht verfassungswidrig, aber konkretisierungsbedürftig. Dazu trügen bestenfalls zeitlich unmittelbar nach einer Gesetzesänderung veröffentlichte Verwaltungsvorschriften bei, welche später in finanzgerichtlichen Entscheidungen und nachfolgend in der Judikatur des Bundesfinanzhofs verfestigt würden. Es komme so zur Bildung einer untergesetzlichen Rechtslage. Dies solle Gegenstand des Steuergesprächs sein. Es gehe um die Frage, inwieweit man sich auf diese, für den Alltag sehr bedeutsame, untergesetzliche Konkretisierung verlassen könne. Zu dieser Frage liege bemerkenswert wenig Judikatur aus Karlsruhe vor. Es gehe dort zumeist um rückwirkende Gesetzesänderungen. Dagegen fehle es an Rechtsprechung dazu, welche Konsequenzen es habe, wenn der Bundesfinanzhof seine zunächst für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ändere. Aber gerade diese Problematik sei für die Praxis äußerst bedeutsam. Daher solle im Rahmen des

¹ Dr. *Hans-Josef Thesling* ist Präsident des Bundesfinanzhofs.

Steuergesprächs der Blick auf die Praxis des Bundesfinanzhofs und der Finanzverwaltung gerichtet und der Frage nachgegangen werden, ob es einklagbare Ansprüche auf Vertrauensschutz gebe.

Es gehe im Wesentlichen um drei Konstellationen. Zunächst zu nennen sei die Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Aktuell gebe es dazu die Frage des Durchgriffs bei der Betriebsaufspaltung aus dem Jahr 2021, aber auch Entscheidungen zu RETT-Blocker-Gestaltungen. Die zweite Konstellation betreffe das Problem der Nichtanwendungsgesetzgebung, die häufig mit echter Rückwirkung erlassen werde. Der Bundesfinanzhof entscheide die Rechtslage zugunsten des Steuerpflichtigen und nachfolgend überschreibe der Gesetzgeber die Gesetzgebung mit einem Nichtanwendungsgesetz, häufig mit echter Rückwirkung für alle noch offenen Fälle. Dazu gebe es in jüngster Vergangenheit eine Reihe von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Dies sei auch relevant, um daraus Rückschlüsse für die Beantwortung der Frage nach der Erforderlichkeit der Gewährung von Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhofs zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ziehen zu können. Zuletzt sei als wohl praxisrelevanteste Frage zu klären, inwieweit in Verwaltungsvorschriften, in Richtlinien und in BMF-Schreiben vertraut werden könne.

I. Ausgangspunkt: Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Es müsse sehr grundsätzlich auf der Ebene der Gesetzesanwendung angefangen werden; nämlich mit dem Vorbehalt und dem Vorrang des Gesetzes. Verwaltungsvorschriften, die norminterpretierender Art seien, was im Steuerrecht außer in der Abgabenordnung immer der Fall sei, hätten keine Außenwirkung. Gerichtsentscheidungen, ausgenommen solche des Bundesfinanzhofs, wirkten nur inter partes und seien somit ebenfalls keine Rechtsquelle. Dies bedeute, dass eine Änderung der Verwaltungsauffassung oder Rechtsprechung immer unbegrenzt zurückwirke, da die Rechtsquelle, das Gesetz, unverändert geblieben sei. Es werde nur eine neue Erkenntnis zu dem bisher Geltenden gefasst. Daraus ergebe sich das Problem, das kein Vertrauensschutz gewährt werden könne, aber zugleich das große Bedürfnis der Praxis nach Verlässlichkeit der untergesetzlichen Gesetzeskonkretisierung bestehe. Insbesondere die obersten Bundesgerichte hätten unstreitig, wie sich schon aus den Zulassungsvoraussetzungen des § 115 FGO ergebe, die Aufgabe, das Gesetz zu konkretisieren. Es bestehe das große Bedürfnis, die teilweise unter dem Gesichtspunkt der Bestimmtheit nicht optimal gefassten Gesetze zu konkretisieren. Hinzu komme die flächendeckende Publizität von Verwaltungsvorschriften und Rechtsprechung im Bundessteuerblatt I und II. Es bestehe ein großes Bedürfnis nach Schutz des Vertrauens in die untergesetzliche Rechtslage.

II. Schutz des Vertrauens in die untergesetzliche Rechtslage

1. § 176 AO

Bei einem Blick in das Gesetz finde sich § 176 AO, der einen Vertrauensschutz vorsehe. Er schütze allerdings nicht das Vertrauen in die untergesetzliche Rechtslage, sondern das Vertrauen in den Steuerbescheid, der auf dieser Rechtslage ergangen sei, vor einer nachteiligen Änderung der Rechtsprechung. Einen Schutz vor Änderungen der Verwaltungsvorschriften biete er nur, wenn diese durch den Bundesfinanzhof für rechtswidrig erklärt worden seien, nicht wenn es zur eigenständigen Abweichung durch die Finanzverwaltung komme. § 176 AO gewähre Schutz erst dann, wenn eine erste Steuerfestsetzung stattgefunden habe. In der Phase zwischen Verwirklichung des Sachverhalts und der Steuerfestsetzung gelte § 176 AO nicht. Es gebe folglich einen, in seiner zeitlichen Dauer zufälligen Zeitraum ohne Sicherheit für den Steuerpflichtigen. In dem Moment, in dem gehandelt werde, brauche der Steuerpflichtige Sicherheit, welche § 176 AO nicht gewähre. Eine Analogie scheide aus, da der Schutz nur den Steuerbescheid betreffe und nicht die untergesetzliche Rechtslage. Dies schließe aber einen verfassungsunmittelbaren Vertrauensschutz, gestützt auf Art. 20 Abs. 3 GG und die Grundrechte nicht aus. Dieser Vertrauensschutz könne in Verwaltungsvorschriften, die auf §§ 163, 227 AO gestützt würden, umgesetzt werden oder im Einzelfall gewährt werden. Dies geschehe nur gelegentlich. Die Finanzverwaltung und die Gerichte seien an Art. 20 Abs. 3 GG gebunden, es mangle aber, wie bereits eingangs erwähnt worden sei, an dazugehöriger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Es gebe nur vereinzelte Entscheidungen, so insbesondere zum Arbeitsrecht², in denen sich das Bundesverfassungsgericht mit der Frage auseinandergesetzt habe, ob es Vertrauensschutz gebe, wenn sich die Rechtsprechung zuungunsten des Steuerpflichtigen beziehungsweise in diesem Fall zuungunsten des Arbeitnehmers ändere.

2. Nichtanwendungsgesetzgebung

Schlussfolgerungen ließen sich bezüglich eines sehr lebendigen Rechtsprechungsbereichs zum Thema der Nichtanwendungsgesetze darstellen. Diese bereiteten der Praxis viel Kummer. Sobald der Bundesfinanzhof eine für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidung treffe, überschreibe der Gesetzgeber die Entscheidung des Bundesfinanzhofs. Es seien zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. Zum einen, wenn die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ob dauernde Rechtsprechung oder einmalige Entscheidung innerhalb eines gewissen Kontexts von ständiger Rechtsprechung, durch den Gesetzgeber mit einer echt rückwirkenden Gesetzgebung festgeschrieben werde. In diesem Fall statuiere das

² BVerfG, Beschluss vom 30.06.2020 – 1 BvR 1679/17 und 2190/17.

Bundesverfassungsgericht, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs so entscheidend sei, dass der Gesetzgeber nicht sein Klarstellungsinteresse an die Stelle der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs setzen dürfe. Eine echte Rückwirkung sei somit unzulässig. Die zweite Konstellation sei die der sogenannten Wiederherstellung der bisherigen Rechtslage. Dies meine die Fälle, wenn eine Änderung der über Jahrzehnte lang gefestigten Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof erfolge, die der Gesetzgeber mit einer rückwirkenden Wiederherstellung der zuvor geltenden Rechtsprechung belege. Auch dazu gebe es eine Reihe von Entscheidungen in letzter Zeit, beispielsweise zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG betreffend Erstattungszinsen³. Auch dort habe es die Idee der sogenannten Wiederherstellung gegeben, selbiges gelte für die Mehrmütterorganschaft. Das Bundesverfassungsgericht habe in diesen Fällen entschieden, dass der Gesetzgeber rückwirkend an die vorherige Rechtsprechung anknüpfen könne. Das sei eine Rechtsprechung, die den Steuerpflichtigen davon abhalten müsse, Rechtsprechungsänderungen zu seinen Gunsten zu erstreiten, weil er befürchten müsse, dass er schlussendlich nichts davon habe.

Besonders zu thematisieren sei die erste Fallgruppe. Dort habe das Bundesverfassungsgericht sehr klar festgestellt, dass der Gesetzgeber nicht das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erzeugte untergesetzliche Rechtslage ohne Weiteres überschreiben könne. Das Verfassungsgericht sei dogmatisch unstreitig sehr klar: Richterrecht sei kein Gesetzesrecht. Es erzeuge auch keine vergleichbare Rechtsbindung. Das heiße, selbst bei ständiger Rechtsprechung (z.B. 3-Objekt-Grenze), handle es sich nicht um Gesetzesrecht. Der Geltungsgrund sei die Überzeugungskraft des Gerichtes, dessen Autorität, dessen Kompetenz. Das sei der Grund, warum wir zu einer sogenannten Präjudizienbildung kämen. Die streitbare Frage sei, ab wann solch eine Konkretisierung zu Vertrauensschutz führe. Klar sei entsprechend der wohl gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass ein einziges Urteil nicht ausreichen dürfe, sondern es einer langjährigen Rechtsprechung bedürfe. Allerdings habe es beispielsweise im Fall der Erbbauzinskonstellation des § 11 Abs. 2 S. 2 EStG nur eine einzige Entscheidung gegeben. Diese habe sich systematisch in die ständige Rechtsprechung eingefügt. Auch das könne schon Vertrauensschutz auslösen. Im Steuerrecht, gerade in Hinsicht auf den Prozess der Gesetzkonkretisierung, liege häufig nur eine einzige Entscheidung vor. Bis es eine weitere Entscheidung gebe, vergehe viel Zeit. Zum Teil gebe es gar keine anderen Entscheidungen, da viele Fälle den Bundesfinanzhof nicht mehr erreichten. Daher solle auch ein einzelnes Urteil, jedenfalls dann, wenn diesem nicht widersprochen werde, ausreichen.

Vertrauen könne auch zerstört werden. Das Bundesverfassungsgericht habe in einer Entscheidung herausgestellt, dass, wenn der Bundesfinanzhof zugunsten der Steuerpflichtigen

³ BVerfG (2. Kammer des Zweiten Senats) Beschluss vom 12.7.2023 – 2 BvR 482/14.

entscheide und die Finanzverwaltung intern beschließe, diese Entscheidung nicht anwenden zu wollen oder möglicherweise an bestehenden Verwaltungsvorschriften festzuhalten, dies gegenüber dem rückwirkend agierenden Gesetzgeber nicht zu einer Zerstörung von Vertrauen führe. Erst, wenn der Gesetzgeber selbst ein Verfahren einleite, um die Entscheidung rückwirkend außer Kraft zu setzen, werde Vertrauensschutz zerstört. Im Unterscheid zu rückwirkenden Gesetzen müsse daher zwischen Gesetzesbindung und Vertrauensschutz abgewogen werden. Es könne helfen, sich zu fragen, ob es nur eine einzige richtige Entscheidung gebe. Auszugehen sei von vertretbaren Gesetzesauslegungen. Dort sei der Konflikt zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit nicht mehr so scharf, wie er sich auf den ersten Blick darstelle. Zudem gehe es bei der Gesetzesauslegung, wenn eine Abwägung zwischen der Gesetzesbindung und dem Vertrauensschutz erfolge, um eine verfassungsrechtliche Abwägung. Das stehe nicht im freien Ermessen. Es sei vor dem Hintergrund des Art. 20 Abs. 3 GG abzuwägen. Es gebe eine zentrale Leitentscheidung aus dem Jahr 2007, in der es um die Vererbbarkeit von Verlusten gegangen sei⁴. In dieser habe der Bundesfinanzhof die vorige, von der Finanzverwaltung akzeptierte, langjährige Rechtsprechung aufgehoben. Zugleich habe er in der Entscheidung klargestellt, dass diese erst nach Veröffentlichung des Urteils Anwendung finden dürfe. Das Gericht habe in diesem Zusammenhang den zentralen Begriff des Ersatzgebers aufgebracht. Das Vertrauen sei jedenfalls dann zu schützen, wenn die Rechtsprechung wie ein Ersatzgesetzgeber tätig werde, was hier mangels gesetzlicher Regelungen der Fall gewesen sei. Das habe nachgehend in einer Entscheidung zur Auslegung von § 1 Abs. 3 GrEStG dazu geführt, dass Vertrauensschutz vom Bundesfinanzhof mit der Begründung versagt worden sei, es gehe nur um Auslegung. Dazu bestünden Zweifel. Es gebe auch im Steuerrecht Rechtsfortbildung, so zu nennen Betriebsaufspaltung, Sonderbetriebsvermögen oder Gesamtplan als Rechtsinstitute der Rechtsfortbildung. Aber in solch einem grundrechtsinvasiven Rechtsgebiet solle die Gesetzesauslegung überwiegen, wobei auch dort erhebliche Spielräume bestünden. Daher sei die Unterscheidung zwischen Ersatzgesetzgeber und Gesetzesauslegung zu kurz greifend. Schwierigkeiten bereite zudem die Abgrenzung, wann höchstrichterliche Rechtsprechung oder eine konkrete Rechtslage vorliege, da sich Rechtsprechung oft schrittweise entwickle.

III. Schlussfolgerungen

1. Schutz vor rückwirkender Rechtsprechungsänderung

Es stelle sich die Frage, wie Vertrauensschutz gewährt werden könne, wenn festzustellen sei, dass es eine eindeutige Rechtslage gegeben habe und der Bundesfinanzhof seine

⁴ BFH Beschluss v. 17.12.2007 - GrS 2/04 BStBl 2008 II S. 608.

Rechtsprechung zuungunsten der Steuerpflichten ändere. Der Bundesfinanzhof habe im bereits genannten Urteil selbst Vertrauensschutz gefordert. Dies wirke aber nur im Rahmen der Rechtskraftbindung, müsse also immer von der Finanzverwaltung umgesetzt werden. Der Bundesfinanzhof könne unfraglich seine Rechtsprechung ändern. Es gebe aber die Möglichkeit des schonenden Übergangs, der vom Bundesfinanzhof angeregt werden könne und solle. In jedem Fall bedürfe es der Mitwirkung der Finanzverwaltung in Form von Übergangsvorschriften und Anregungsregeln, gestützt auf §§ 163 Abs. 2, 27 AO. Solche seien dann ihrerseits verbindlich gegenüber den Gerichten. Beispielsweise in der Entscheidung zum Durchgriff bei der Betriebsaufspaltung aus dem Jahr 2021⁵ sei das geschehen. Das Bundesfinanzministerium habe per Erlass die Anwendung der Entscheidung erst ab 2024 angeordnet und so eine Übergangsregelung geschaffen. Zu solch einer Gewährung von Vertrauensschutz sei die Finanzverwaltung durch ihre Bindung an das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet. Es sei festzuhalten, dass es im Fall von einer Änderung der Rechtsprechung zur Gewährung von Vertrauensschutz stets eines Zusammenwirkens von Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung bedürfe.

2. Schutz des Vertrauens in günstige Verwaltungsvorschriften

Wenn Verwaltungsvorschriften infolge einer geänderten Auffassung des Bundesfinanzhofs, geändert oder aufgehoben würden, gebe es keinen Vertrauensschutz. Jedenfalls keinen, der vor dem Bundesfinanzhof einklagbar sei. Der Bundesfinanzhof sei ganz grundsätzlich der Meinung, dass nur dann, wenn eine Verwaltungsvorschrift die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs umsetze, ein Vertrauensschutz bestünde. Das geschützte Vertrauen bestünde dann in die zugrundeliegende Rechtsprechung. Es gebe kein geschütztes Vertrauen in steuergünstige Verwaltungsvorschriften. Erst nach Steuerfestsetzung gebe es den Schutz über § 176 Abs. 2 AO. Das führe zu einem langen Vakuum zwischen Gesetzanwendungsschreiben und Bundesfinanzhofentscheidung, das nur schwer hinnehmbar sei. Es leuchte nicht ein, warum eine Auslegung durch die Finanzverwaltung mit amtlicher Autorität und Publizität durch die Veröffentlichung als Erstinterpretation nicht denselben Vertrauensschutz begründen solle, wie eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs als Letztinterpretation. Dies sei von elementarer Wichtigkeit, weil es für den Steuerpflichtigen keine Möglichkeit gebe, sich zu schützen. In der langen Zeit der Rechtsunsicherheit bestünde allein die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft, wobei die Gebührenpflicht als nebensächlich zu betrachten sein könne. Es fehle in den meisten Fällen schon die Erkenntnis der Notwendigkeit einer Auskunftseinholung, da man von der Auffassung in der Verwaltungsvorschrift ausgehe. Zudem sei im Zweifel keine verbindliche Auskunft erreichbar, weil mit der Verwaltungsvorschrift eine hinreichend sichere Rechtslage gegeben sei und das Bescheidungsinteresse fehle. Die verbindliche Auskunft sei daher kein

⁵ BFH Urteil vom 16.09.2021 - IV R 7/18.

ausreichendes Äquivalent zur Gewährleistung des eingeforderten Vertrauensschutzes in die untergesetzliche Rechtslage.

B. Podiumsdiskussion

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* richtete sich zunächst an Prof. Dr. *Pascal Hinny* mit der Bitte, einen kleinen Ausblick in die Schweiz zu gewähren.

Prof. Dr. *Pascal Hinny* stellte fest, dass die Situation in der Schweiz hinsichtlich des Vertrauensschutzes wohl nicht besser als in Deutschland sei. Dort kenne man zwar keine Nichtanwendungserlasse und Nichtanwendungsgesetze und es gebe kein *treaty override*. In der Verfassung gebe es auch Vertrauensschutz und ein Gleichbehandlungs- und Rechtssicherheitsgebot. Es gebe allerdings kein Verfassungsgericht und keine Möglichkeit, dass das Bundesgericht als oberstes Gericht gegen verfassungswidrige Bundesgesetze einschreite. Der Gesetzgeber könne folglich ein verfassungswidriges Gesetz erlassen und dieses würde ohne Rügemöglichkeit Anwendung finden. In der Schweiz gebe es ebenfalls ein Rückwirkungsverbot bei der Gesetzgebung. Die echte Rückwirkung sei verpönt, sei aber auch schon gesetzlich vom Bundesgesetzgeber legiferiert worden. Die unechte Rückwirkung sei zulässig. Nur wenn es im Gesetz explizit vorgesehen sei, die Rückwirkung zeitlich mäßig sei und es wichtige öffentliche Interessen gebe, sei die Rückwirkung erlaubt. Es habe einen prominenten Rückwirkungsfall in den 2010er Jahren gegeben. 2011 sei für die Einführung einer Bundeserbschaftsteuer eine Volksinitiative eingereicht worden, die 2015 mit 71 % abgelehnt worden sei. Wäre sie in Kraft getreten, hätte sie eine rückwirkende Besteuerung aller Schenkungen ab dem Jahr 2012 mit 20 % Schenkungsteuer bewirkt. Das sei vom Bundesamt für Justiz, das die Verfassungsmäßigkeit als Vorfrage geprüft habe, vor dem Hintergrund von Umgehungsmöglichkeiten als rechtmäßig anerkannt worden. In der Folge der Abstimmung hätten viele vermögende Schweizer ihr Vermögen mit einem Nutznießungsvorbehalt an ihre Kinder verschenkt. Diese Strukturen seien bis heute erkennbar, da sie schwer rückgängig zu machen seien.

Da in der Schweiz die Mühlen sehr langsam malten, bestehe dort mit Praxisänderungen in der Rechtsprechung kein Problem. Meist dauere es sechs bis acht Jahre, bis ein Gesetz tatsächlich bestünde und in Kraft trete. Folglich sei für die Steuerpflichtigen ausreichend Möglichkeit gegeben, sich entsprechend zu organisieren. Bei der Rechtsprechung gebe es die Praxisänderung ohne Weiteres, wenn das Bundesgericht zu der Auffassung komme, dass eine neue Interpretation der gesetzlichen Grundlage die bessere und richtigere sei und es gewichtige Gründe dafür gebe. Die geänderte Praxis wirke sofort, alle offenen Veranlagungen würden nach der neuen Praxis beurteilt. Daraus folge eine gewisse Ungleichbehandlung. Das sei in der Regel weniger problematisch als in Deutschland, da in der Schweiz die Veranlagungsdauer kürzer sei. In der Regel seien Unternehmungen nach zwei bis vier Jahren definitiv

eingeschätzt, vorbehaltlich größerer Revisionsverfahren. In der Schweiz gebe es keinen § 176 AO und auch keine entsprechenden Überlegungen in der Rechtsprechung oder Verwaltung. Diesbezüglich sei folglich ein geringerer Vertrauensschutz als in Deutschland gewährleistet. Weiterhin gebe es weniger Möglichkeiten in der Schweiz, eine definitive Veranlagung wieder zu öffnen. Dazu sei ein Nachsteuerverfahren im Fall der Steuerhinterziehung oder ein Revisionsverfahren im Fall neuer Beweismittel nötig. Bei einer Wiedereröffnung würde eine veränderte Praxis auch für die geöffnete Veranlagung zur Anwendung kommen. Nichtanwendungserlasse der Verwaltung gebe es nicht. Bei größeren Veränderungen der Praxis des Bundesgerichts werde hingegen der Gesetzgeber vergleichsweise schnell in zwei bis drei Jahren aktiv und würde in einem eingehenden Gesetzgebungsverfahren eine neue Regelung schaffen. So sei dies beispielsweise erfolgt bei der indirekten Teilliquidation. Dort habe das Bundesgericht eine als unhaltbar angesehene Rechtsauffassung vertreten und infolgedessen sei das Parlament dagegen eingeschritten.

Abschließend thematisierte Prof. Dr. *Pascal Hinny* die Rulingpraxis. Die Steuerruling sei als Äquivalent zur verbindlichen Auskunft ein im Vergleich zu Deutschland viel stärker verbreitetes Instrument zur Schaffung von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz. Es sei möglich, zu praktisch allen Steuerfragen, sowohl im Bund als auch in den Kantonen und zu allen Steuerarten Rulings einzuholen, obwohl dafür keine explizite gesetzliche Grundlage bestehe. Die Steuerverwaltung habe ein gewisses Interesse an der Einreichung von Rulinganfragen. Es helfe der Steuerbehörde dabei, die Steuerveranlagung effizient durchzusetzen und Kenntnis von Sachverhalten zu erlangen, die anderenfalls nicht aus den Büchern erkennbar seien. Der Steuerpflichtige lege im Rahmen der Ruling der Steuerbehörde geplante Umstrukturierungen zur Kenntnisnahme offen. Das Ruling sei kostenlos und es dauere in der Regel zwischen zwei und sechs Wochen bis eine verbindliche Antwort der Steuerbehörde erfolge. Auf diese Auskunft könne sich der Steuerpflichtige auch bei geänderter Rechtsprechung und geänderter Verwaltungspraxis verlassen. Das Ruling halte bei Dauersachverhalten ebenso wie bei Einmalsachverhalten. Die Steuerbehörde könne das Ruling bei Rechtsprechungsänderung kündigen, müsse aber dem Steuerpflichtigen eine Übergangsfrist einräumen. Dies sei vom Bundesgericht entschieden worden. Je nach Komplexität des Sachverhalts betrage die Übergangsfrist sechs Monate bis zwei Jahre. Dadurch sei das Ruling in der Schweiz ein wichtiges und zentrales Element zur Gewährung von Vertrauensschutz.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* kehrte zurück zu der Kernfrage des Vertrauensschutzes bei Rechtsprechungsänderungen. Diesbezüglich lägen nur wenige Entscheidungen des großen Senates als Grundlage vor. Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* wandte sich mit der Frage, ob dies für eine solch praxisrelevante Problematik nicht zu wenig Rechtsprechung zum Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderung sei, an Dr. *Sabine Haunhorst*.

Dr. *Sabine Haunhorst* bestätigte, dass es wenig Rechtsprechung gebe. Es sei aber zu beachten, dass der Bundesfinanzhof Fälle nicht bestellen könne. Er sei vielmehr darauf angewiesen, dass ihm Fälle zu dieser Problematik angetragen würden. Wenn man über Vertrauensschutz rede, habe dies viel mit der Frage des enttäuschten Vertrauens zu tun. Das Thema sei kompliziert und als Richterin am Bundesfinanzhof sei sie potenziell diejenige, die Vertrauen enttäusche. Vertrauen, das aufgrund einer Rechtsprechung erwachse, welche das Gesetz erst hinreichend konkretisiere. Wende sich der Bundesfinanzhof von seiner bisherigen Rechtsprechung ab, so schaffe er nicht wie der Gesetzgeber konstitutives Recht, sondern entscheide darüber, wie das Gesetz bisher schon immer richtig anzuwenden gewesen sei. Die Rückwirkung von Gesetzesänderungen sei wesensverschieden von der rückwirkenden Rechtsprechungsänderung und unterliege daher nicht identischen Maßgaben. Der zu gewährende Vertrauensschutz gegen Rechtsprechungsänderungen sei zumindest in Abstufungen ein anderer, als der gegenüber rückwirkenden Gesetzesänderungen. Unstrittig sei, dass es Vertrauensschutz auch gegenüber Rechtsprechungsänderungen geben müsse. Dies sei bruchstückhaft im Gesetz verankert. § 176 AO möge im Einzelfall das Vertrauen in den Steuerbescheid schützen, dies sei allerdings eher für einen kleinen Kreis relevant. Daneben bestünde die Möglichkeit, im Einzelfall aufgrund von Billigkeitserwägungen Vertrauensschutz zu erlangen. Insbesondere §§ 163 und 227 AO böten innerhalb eines gewissen Rahmens Möglichkeiten für die Finanzverwaltung, Vertrauensschutz zu bewerkstelligen. Es stelle sich aber zu Recht die Frage nach einem typisierenden Vertrauensschutz und dessen Gewährung. Das könne nur durch Übergangsregelungen geschehen. Dabei seien Übergangsregeln als Regelungen zu verstehen, die einen zeitlichen Anwendungsbereich für die geänderte Rechtsprechung beschreiben. Wie bereits von Prof. Dr. *Johanna Hey* erläutert, habe der Große Senat 2007 davon Gebrauch gemacht. Dabei habe es sich um einen Ausnahmefall gehandelt. Die Schaffung von Übergangsregeln durch den Bundesfinanzhof müsse ein Ausnahmefall bleiben. Seinerzeit habe der Große Senat unter Berufung auf das Rechtsstaatsprinzip eine jahrzehntewährende Rechtsprechung geändert, die Eingang in die Verwaltungsrichtlinien gefunden und folglich breites Vertrauen in diese ständige Praxis geweckt habe. Deshalb habe sich der Große Senat ausnahmsweise für die Schaffung typisierten Vertrauens durch eine eigene Übergangsregelung entschieden. Der Bundesfinanzhof habe aber zugleich angemerkt, dass die Übergangsregelung nicht abschließend sei und habe spezielle qualifizierte Voraussetzungen formuliert. Damit habe er deutlich gemacht, dass ein solcher Vertrauensschutz bestimmte hohe Anforderungen zu erfüllen habe und die Schaffung einer entsprechenden Übergangsregelung verlange, dass der Bundesfinanzhof ähnlich einem Normgeber tätig geworden sei. Es sei zutreffend, einen hohen Maßstab anzulegen und die stärkere und typisierende Ausgestaltung des Vertrauensschutzes davon abhängig zu machen, wie sehr die Rechtsprechung sich in ihrer

Tätigkeit einem Gesetzgeber angenähert habe. Dies sei als maßgebliches Kriterium anzusetzen.

Im Folgenden hätten sich Fachsenate bereits für Übergangsregelungen entschieden. Der IX. Senat habe das im Zusammenhang mit der Änderung seiner Rechtsprechung zur Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten gemäß § 17 EStG getan. Er habe sich in der Begründung von den Vorgaben des Großen Senates gelöst. Gleichwohl sei der Begründung zu entnehmen, dass sich der Senat in einer Ausnahmesituation gesehen habe und infolgedessen berechtigt und verpflichtet gewesen sei, von einer entsprechenden Übergangsregelung Gebrauch zu machen. In der wohl überwiegenden Zahl der Fälle habe der Bundesfinanzhof dagegen auf Übergangsregelungen verzichtet. Die Gründe dafür seien teilweise offengelegt worden. Beispielsweise sei angeführt worden, dass keine Tätigkeit entsprechend einem Ersatzgesetzgeber gegeben sei oder es an einer jahrzehntelang währenden Rechtsprechung, die Eingang in Verwaltungsvorschriften gefunden habe, fehle. Des Weiteren habe die Frage, ob eine verschärfende Rechtsprechung für die Betroffenen vorliege, nicht einheitlich beantwortet werden können. In diesem Fall käme eine Übergangsregelung, wie der I. Senat schon vor vielen Jahren gesagt habe, nicht in Betracht. Das Problem zeige sich an der Änderung der Rechtsprechung durch den IV. Senat zur Betriebsaufspaltung. Hier habe die Finanzverwaltung entsprechende Übergangsregelungen geschaffen, nach denen die neue Praxis erst ab 2024 anzuwenden sei. In diesem Kontext stelle sich aber die Frage, wie mit Steuerpflichtigen umzugehen sei, die sich auf die neuen Regeln des IV. Senates beriefen. Es sei ungeklärt, ob die Steuerpflichtigen in ihrem Anliegen durch die Übergangsregelung gehemmt seien oder ob den Steuerpflichtigen möglicherweise ein Wahlrecht einzuräumen sei. Der IX. Senat werde noch in diesem Jahr zur Frage der Bindung des Vertrauensschutzes in Bezug auf seine eigene Übergangsregelung entscheiden, inwiefern eine Berufung auf die neue Rechtsprechung vor Ablauf der Übergangsfrist möglich sei. Die Übergangsregelung sei im Ergebnis ein gutes Instrument aber im Detail sehr kompliziert. Dem Bundesfinanzhof komme nur sehr begrenzt die Möglichkeit zu, den Vertrauensschutz differenziert auszugestalten. Es bleibe allein die Möglichkeit, eine zeitliche Begrenzung in seine Entscheidung einzufügen. Andere Regelungen würden in ein Urteil nicht gehören und die Möglichkeit eines generellen „Zusatzes“ gebe es nicht. Übergangsregelungen, die typisierend wirken, seien gut und richtig. Sie seien aber nur ausnahmsweise durch den Bundesfinanzhof möglich und seien mithin kein Allheilmittel für das Problem des Vertrauensschutzes.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* wandte sich folgend an Dr. *Michael Myßen* als Vertreter der Finanzverwaltung. Wenn der Bundesfinanzhof nur ausnahmsweise Übergangsregelungen festlege, hänge die Gewährleistung des Vertrauensschutzes schlussendlich von der Finanzverwaltung ab. Zudem wolle er wissen, wie damit umzugehen sei, wenn die Übergangsregelung dem Steuerpflichtigen zuwiderlaufe.

Dr. *Michael Myßen* leitete mit der grundsätzlichen Aussage ein, dass sich die Finanzverwaltung von gewissen Grundsätzen leiten ließe. Dazu gehörten die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Verwaltung, die eine einheitliche Anwendung des Gesetzes und eine gleichmäßige Besteuerung erforderten. Des Weiteren bestehe ein Letztentscheidungsrecht der Rechtsprechung bezüglich der Auslegung des Gesetzes. Insofern würde Dr. *Michael Myßen* auch Prof. Dr. *Johanna Hey* widersprechen, dass für Vertrauensschutz nur auf eine vertretbare Auffassung abgestellt werde. Die Finanzverwaltung könne sich nur auf das stützen, was der Bundesfinanzhof an Auslegung vornehme. Es gebe verschiedene Vertrauensschutznormen. So gebe es beispielsweise den bereits mehrfach genannten § 176 AO, der in Deutschland äußerst umfassenden Schutz auf das Vertrauen in den erlassenen Steuerbescheid gewähre. Selbst ein Steuerbescheid, der noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe oder nur vorläufig erteilt wurde, sei durch § 176 AO erfasst. Die Norm bilde insofern eine bessere Vertrauensbasis als oftmals dargestellt werde. Richtig sei, dass er das Dispositionsinteresse des Steuerpflichtigen nicht schütze. Weiter sorgten die verbindliche Auskunft und langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für Vertrauensschutz. Bei einer Änderung dieser Rechtsprechung werde auch von der Finanzverwaltung akzeptiert, dass das Bestreben nach der richtigen Gesetzesauslegung hinter den vom Steuerpflichtigen getroffenen Dispositionen zurückzutreten habe. In den BMF-Schreiben seien sehr häufig Vertrauensschutzregelungen und Übergangsregelungen enthalten. Bezüglich Übergangsregelungen stelle sich das Problem, dass sich für den Einen die alte Rechtsprechung als günstig darstelle, während sich der Andere möglicherweise die Anwendung der neuen Rechtsprechung wünsche. Dementsprechend sei die Gestaltung von Übergangsregelungen schwierig, wenn man diese nicht als Meistbegünstigungsregelung verstehe. Folglich sei der Aussage zuzustimmen, dass Übergangsregelungen kein Allheilmittel darstellten. Sie seien lediglich ein Versuch, den Vertrauensschutz zu gewähren. Auch die Finanzverwaltung sei bemüht, bestmöglich adäquate Lösungen für diese Probleme zu finden, die für alle hinnehmbar seien.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* leitete über zu Dr. *Dirk Pohl*, mit der Bitte um Darstellung der Sicht der Beraterpraxis auf den Vertrauensschutz und die verbindliche Auskunft.

Dr. *Dirk Pohl* griff drei Punkte aus dem Referat von Prof. Dr. *Johanna Hey* aus der Praxis auf. Zum Ersten sei anzumerken, dass der Vertrauensschutz aus Sicht der Finanzverwaltung nicht immer bis zur Grenze ausgeschöpft werde, wenn er überhaupt gewährt werde. Grund dafür sei, dass es an Steuerpflichtigen fehle, die Vertrauensschutz auf dem Klageweg einforderten. Es bestünden große Überwindungshindernisse für den Steuerpflichtigen, den Klageweg zu beschreiten. Allein in Hinblick auf die von Prof. Dr. *Johanna Hey* dargestellten Fälle der rückwirkenden Gesetzesänderungen sei festzuhalten, dass die konkreten Normkontrollvorlagen zu Änderungen von §§ 50 d Abs. 9 und 10 EStG beim treaty override, aus den Jahren 2013 und 2014 stammten und seit zehn Jahren nicht entschieden seien. Dies mache es der Praxis sehr

schwer, da für die Dauer des Verfahrens Unsicherheit und laufende Kosten bestünden. Diesbezüglich sei von Vertrauensschutz kaum noch sprechbar.

Um die Schwierigkeiten in der Praxis darzustellen, sei beispielsweise der Fall der RETT-Blocker aufzugreifen. Es habe ein Urteil des II. Senats des Bundesfinanzhofs im Jahr 2002 zur Anteilsvereinigung⁶, als diese noch bei 100 % war, gegeben, das die Gesamthandsberechtigung bei der Personengesellschaft als maßgeblich erachtet habe. Hätte man 2012 Berater gefragt, ob damit die grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung auch bei der späteren 95 %-Regelung vermeidbar sei, hätten wohl zehn von zehn Beratern diese Frage bejaht. Die Finanzverwaltung habe es ebenfalls als Ärgernis empfunden, weshalb es zur Einführung des § 1 Abs. 3a GrEStG gekommen sei. Ebenso sei diese Rechtsauffassung in den Erlassen zu § 1 Abs. 3a GrEStG anerkannt worden. Es habe aber kein Urteil des Bundesfinanzhofs zur Frage der Struktur der RETT-Blocker gegeben. Da von der Funktionsfähigkeit der RETT-Blocker ausgegangen worden sei, sei es nie zur Beschreitung des Rechtsweges gekommen. 2017 habe der II. Senat judiziert, dass für die Zeit vor der Einführung des § 1 Abs. 3a GrEStG die prozentuale Vermögensbeteiligung und nicht das Gesamthandsprinzip als maßgeblich anzusehen sei. In diesem Urteil habe der II. Senat zugleich festgehalten, dass er nicht als Ersatzgesetzgeber auftrete und mithin kein Vertrauensschutz zu gewähren sei. Dies habe für alle Steuerpflichtigen, die sich noch nicht in der festsetzungsverjährten Zeit befanden, zu einer Anzeigepflicht geführt. Anderenfalls habe eine Steuerhinterziehung gedroht. Folglich seien diese Fälle erneut beim II. Senat des Bundesfinanzhofs anhängig. Das Hessische Finanzgericht habe entschieden, dass § 176 AO mangels Vorliegens eines Nullbescheids oder Erstbescheids nicht greife. Da in der Praxis allgemein von der Funktionsfähigkeit der RETT-Blocker und mithin keiner Steuerpflichtigkeit ausgegangen worden sei, habe es kein Steuerpflichtiger beim Finanzamt angezeigt. Nach dem Hessischen Finanzgericht sei kein Vertrauensschutz in die alte Auffassung gegeben. Die Verfahren befänden sich in der Revision und seien am 28. Februar verhandelt worden. Der Ausgang sei unbekannt, es sei aber von einer Niederlage des Klägers in Hinblick auf das Urteil von 2017 auszugehen. Komme es zu keinem Umdenken, sei auch vor dem Bundesverfassungsgericht wenig Aussicht auf Erfolg gegeben. Mehr Vertrauensschutz in diesen Fällen sei wünschenswert, die Erlangung dessen in Karlsruhe aber fraglich und erfordere jedenfalls den Mut zur Beschreitung des Klageweges.

Zuletzt sei zu den verbindlichen Auskünften festzuhalten, dass in Deutschland verbindliche Auskünfte zum Teil schon anderthalb Jahre gedauert hätten und es ohnehin problematisch sei, eine verbindliche Auskunft zu bekommen. In der Praxis ließe sich das insbesondere am Beispiel des Private Equity Erlasses aus dem Jahr 2003 erkennen. Würde man mit einem solchen Fall anhand der Kriterien des Erlasses zum Finanzgericht gelangen, so sei der

⁶ BFH Urteil vom 05.11.2002 - II R 23/00.

Ausgang des Verfahrens völlig ungewiss. Bestenfalls hielte man sich innerhalb der Grenzen des Erlasses und käme gar nicht erst zu den Gerichten. Die einzige Möglichkeit sei die Einholung einer verbindlichen Auskunft vor der Gründung des Fonds, denn mit Aufnahme der Fondsaktivitäten bestehe die Schwierigkeit, dass die verbindliche Auskunft für jeden einzelnen Gesellschafter einzuholen sei. Dazu sei bei vertieftem Interesse auf einen Aufsatz von Dr. Dajo Sanning und Wolfram Dickersbach zum Thema „20 Jahre Private-Equity-Erlass“ hinzuweisen⁷. Im Private Equity Bereich bestünde Vertrauensschutz daher nur theoretisch, praktisch sei es nahezu unmöglich Vertrauensschutz oder eine Absicherung zu erlangen.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* wandte sich anschließend an Prof. Dr. *Peter M. Huber*, der bis 2023 Richter am Bundesverfassungsgericht war. Angesichts des Fehlens von Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu diesen Fragen der Rechtsprechungsänderung und der Änderung von Verwaltungsvorschriften sei eine Einschätzung von Prof. Dr. *Peter M. Huber* interessant, ob die existierenden Grundlagen für die Gewährung von Vertrauensschutz ausreichten.

Prof. Dr. *Peter M. Huber* ging zunächst auf die lange Verfahrensdauer der meisten genannten Entscheidungen ein. Es dürfe nicht vergessen werden, dass sich das Bundesverfassungsgericht nicht nur mit dem Steuerrecht befasse, sondern aus allen Rechtsbereichen verfassungsrechtliche Fragen zu entscheiden seien. Das Bundesverfassungsgericht habe vorbehaltlich internationaler Gerichte in der Regel das letzte Wort. Es habe aber nicht allein die Aufgabe, Rechtsschutz zu gewähren. Ebenso müsse es die Einheit der Rechtsordnung im Rahmen eines europäisch vernetzten Staates sicherstellen. Im Senat sei bei jeder der von Prof. Dr. *Johanna Hey* genannten Entscheidungen und auch bei den bisher vom Senat unterbelichteten Fragen, welchen Grenzen eine Rechtsprechungsänderung unterliege, darauf zu achten gewesen, dass es keine Widersprüche und Disruptionen in der Rechtsordnung gebe. Die Einheit der Verfassungs- und Rechtsordnung müsse stets gewahrt werden; das Steuerrecht habe sich dort einzufügen. Es gebe eine allgemeine Tendenz weit über das Steuerrecht hinaus, die zu einer Individualisierung der Rechtsordnung führe. Schuld daran seien zu einem großen Teil die Grundrechte, die Vertrauensschutz-, Abwägungs- und ähnliche Gesichtspunkte bei eigentlich abstrakt generellen Regelungen forderten und zu Härtefallregelungen, Ankündigungsrechtsprechung und Ähnlichem führten. Der Drang nach einer konkreten Einzelfallbetrachtung, nach Einzelfallgerechtigkeit sowie nach Abwägung der Umstände des Einzelfalls sei in einem Massenrechtsgebiet wie dem Steuer- oder Sozialrecht schwer vereinbar.

Zum Punkt der Rechtsprechungsänderung lasse sich sagen, dass es vom Bundesgerichtshof, vom Bundesarbeitsgericht, vom Bundesfinanzhof und vom Bundessozialgericht vorsichtige Entscheidungen gebe, die sich mit dem Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderung

⁷ Sanning/Dickersbach, DStR 2024, 725.

befassten. Dagegen existiere keine einzige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu dieser Frage. Es habe laut Prof. Dr. *Peter M. Huber* am Bundesverfassungsgericht immer der Satz „gefällte Bäume bleiben liegen“ gegolten. Die sehr intensive Bezugnahme auf frühere Rechtsprechung, die kritisiert werde, sei im Grunde eine Art Vertrauensschutz. Man wolle Brüche vermeiden und zeigen, dass man sich in der Kontinuität der eigenen Rechtsprechung bewege, gehe sie auch bis Elfes, Lüth oder Ähnliches zurück. Dies sei ein gewichtiger Gesichtspunkt, der rechtstheoretisch nicht nur beim Bundesverfassungsgericht, sondern auch bei den anderen Gerichten unterentwickelt sei. Überlege man, was ein Richter genau mache, dann mache ein Richter im Grunde nichts anderes als ein Gesetzgeber, der einen verfassungsrechtlichen Rahmen konkretisiere. Ein Richter konkretisiere das für ihn maßgebliche Recht für den konkreten Fall. Für den Gesetzgeber gebe es dabei mehr Betroffene, für die Verwaltung etwas weniger Betroffene. Im Prinzip nehme jeder der drei Staatsgewalten eine Konkretisierung der jeweiligen Rechtsordnung für die von ihnen zu entscheidende Rechtsfrage vor. Folge man dieser schon von *Kelsen* in der Weimarer Republik entwickelten Ansicht, dann müsse das eine Übertragung der Grundsätze für den Vertrauensschutz im Bereich der Gesetzgebungsänderung mutatis mutandis auch auf die zweite und dritte Gewalt bedeuten. Es müsse folglich eine Abwägung zwischen den Argumenten, die für eine Änderung der gefestigten Rechtsprechung sprechen und den Argumenten, die den Vertrauensschutz konkretisieren und abbilden, geben. Dabei solle nicht vergessen werden, dass Steuerverwaltung Eingriffsverwaltung sei und in Grundrechte eingreife. Eine Vertrauensschutzzuerkennung bedürfe daher letztlich vor der Folie des Grundrechtsschutzes einer Abwägung der grundrechtlich geschützten Interessen des Betroffenen mit den für eine Rechtsprechungsänderung sprechenden Gründen. Dieser Gedanke sei bisher an keinem der obersten Gerichtshöfe hinreichend entfaltet, beinhalte aber großes Potenzial für das Verlangen der Praxis nach Vertrauensschutz.

Gegen die Ausführungen von Prof. Dr. *Johanna Hey* zur rückwirkenden Klarstellung der Gesetzesänderung sei nichts einzuwenden. Hintergrund sei die Gewaltenteilung. Die Rechtsprechung sei an Recht und Gesetz gebunden und damit Zweitinterpret der Verfassung. Sie sei gebunden an die vom Gesetzgeber getroffenen Wertentscheidungen. Vor diesem Hintergrund sei es schwierig, eine einzelne Entscheidung eines Bundesgerichts zum autoritativen Inhalt einer gesetzlichen Regelung zu erheben. Die von Prof. Dr. *Johanna Hey* genannten Fälle zu den Erbbauzinsen oder zu den Organschaftsverhältnissen seien derart gewesen, dass unterstützt durch das Schrifttum eine klare herrschende Meinung zur Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift gegeben gewesen sei. Es habe nicht allein an der Entscheidung des Bundesfinanzhofs gehangen. Die Entscheidung habe sich vielmehr in eine Kette von Entscheidungen im selben thematischen Kontext eingefügt. Bei solcher Einstimmigkeit sei es ausnahmsweise möglich, eine einzelne Entscheidung zur Gewährung von Vertrauensschutz ausreichen zu lassen. In der Regel dürften aber Fachgerichte den Gesetzgeber nicht binden. Bei der

Entscheidung zu Kapitalgesellschaften sei der Gedanke artikuliert worden, dass das Bundesverfassungsgericht im Rahmen der Normenkontrolle den Regelungsgegenstand bestimme und das Gesetz verwerfe, aber dann der übergebliebene Rest in der Zuständigkeit der Fachgerichte liege und diese im Verlauf der Zeit zu anderen Ergebnissen kommen könnten. Dieser Gedanke sei nicht zu Ende gedacht. Im Prinzip sei der Respekt vor dem Gesetzgeber und dem Grundsatz der Gewaltenteilung der wesentliche Orientierungsmaßstab für die rückwirkende Rechtsprechungsänderung und Klarstellung.

Zuletzt führte Prof. Dr. *Peter M. Huber* zum Vertrauensschutz gegenüber der Verwaltung aus. Auch in anderen Bereichen der Rechtsordnung sei erst der Verwaltungsakt der Anknüpfungspunkt für Rechtsschutz und Vertrauensschutz. Daher gebe es im Verwaltungsverfahrensgesetz dezidierte Regelungen in den §§ 48 und 49 VwVfG, die inhaltlich nicht weit von der Abgabenordnung entfernt seien. Dies habe einen positiven, die Einheit der Rechtsordnung unterstützenden Charakter. Es wäre schwierig, eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift zum isolierten Anknüpfungspunkt für Vertrauensschutz zu machen. Es sei aber denkbar, die Abgabenordnung entsprechend zu ändern und Ermächtigungsvorschriften in den einzelnen Steuergesetzen für die Verwaltungsvorschriften vorzusehen, sodass sich der Rechtscharakter von einem norminterpretierenden zu einem normkonkretisierenden Charakter ändere. Dann gäbe es auch außenwirksame Anknüpfungspunkte für Rechtsschutz. Relevant sei darüber hinaus die Rechtsprechung des Senats zum Vertrauensschutz im Verhältnis von eingebrachtem Gesetzesentwurf und endgültigem Gesetzesbeschluss. Nach der Rechtsprechung gebe es ein differenziertes Regime, das auf die konkreten Gegebenheiten des jeweiligen Gesetzes schauen müsse. In welchem Umfang die Einbringung eines Gesetzes Vertrauen erschüttere, müsse nicht von Gesetz zu Gesetz gleich sein. Es sei durchaus denkbar, dass bei Änderung der politischen Verhältnisse, zunehmender Unüberschaubarkeit oder einer zunehmenden Anzahl an unionsrechtlich umzusetzenden Vorgaben möglicherweise die Gesetzeseinbringung nicht ausreiche, um ein nachhaltiges Argument gegen die Gewährung von Vertrauensschutz zu bilden. Es komme dann möglicherweise eher auf den abschließenden Gesetzesbeschluss des Parlamentes an. Die Rechtsprechung lasse beide Gesichtspunkte zu und nehme beide in den Blick. Durch eine Verlagerung des Vertrauensschutzes mehr zum Gesetzesbeschluss als zur Einbringung seien im Ergebnis mehr Möglichkeiten eröffnet.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* griff noch einmal das Eingangsreferat von Prof. Dr. *Johanna Hey* auf. Es sei interessant zu wissen, ob die geäußerten Kritikpunkte der verschiedenen gehörten Perspektiven Prof. Dr. *Johanna Hey* beruhigt hätten.

Nach Prof. Dr. *Johanna Hey* seien die vorgebrachten Einwände erwartbar gewesen. Sie wolle insbesondere drei Punkte aufgreifen. Beginnend mit dem ersten richtete sie sich an Prof. Dr. *Peter M. Huber*. Es gebe einen zentralen Grund dafür im Steuerrecht, dem Vertrauensschutz

in Verwaltungsvorschriften vor Verwaltungsakten mehr Bedeutung beizumessen. Im Baurecht fange vor dem Erhalt der Baugenehmigung und damit verbundene Rechtssicherheit niemand an zu bauen. Im Steuerrecht dagegen sei der Steuerpflichtige in der Situation, dass er erst nach vorgenommener Umstrukturierung durch die spätere Steuerfestsetzung eine sichere Auskunft zur rechtlichen Behandlung der Umstrukturierung erlangen könne. Ausgenommen sei dabei die wie bereits ausgeführt mit Schwierigkeiten verbundene Möglichkeit der verbindlichen Auskunft. Das zentrale Spezifikum des Steuerrechts sei dieses Fehlen eines Verwaltungsaktes vor Stattfinden des steuerrelevanten Ereignisses. Der Steuerpflichtige müsse erst handeln, bevor er Rechtssicherheit und Vertrauensschutz erlangen könne.

Für die Ausführung des zweiten Punkts wandte sich Prof. Dr. *Johanna Hey* an Dr. *Sabine Haunhorst*. Sie verstehe, dass der Bundesfinanzhof nicht alle seine Erwägungen im geschriebenen Urteil unterbringen könne. Schwierigkeiten bereite ihr die Idee des Ersatzgesetzgebers, da mit Rechtsinstituten ohne gesetzliche Grundlage immer gehadert werde. Es sei ein absoluter Ausnahmefall, wenn sich das Gericht wie ein Ersatzgesetzgeber geriere. Im Regelfall interpretiere das Gericht das Gesetz. Dr. *Dirk Pohl* habe das auch am Fall des § 1 Abs. 3a GrEStG verdeutlicht. Selbst im Fall der bloßen Gesetzesauslegung könne es sehr verschiedene Auffassungen geben. Es widerstrebe Prof. Dr. *Johanna Hey*, Vertrauensschutz erst dann zu gewähren, wenn die Finanzverwaltung selbst diese Entscheidung auch umgesetzt habe. Der Bundesfinanzhof sei Letztinterpret und habe damit die höhere Verbindlichkeit. Für einen Vertrauensschutz in die Rechtsprechung sei gerade keine Umsetzung durch die Finanzverwaltung nötig. Es müsse ausreichen, wenn der Bundesfinanzhof eine Entscheidung treffe. Weiter nahm Prof. Dr. *Johanna Hey* auf den von Dr. *Dirk Pohl* angesprochenen § 1 Abs. 3a GrEStG Bezug. Dessen Normierung habe der Gesetzgeber gerade nicht mit einer Rückwirkung versehen. Wenn schon der Gesetzgeber keine Rückwirkung anordnen dürfe, dann müsse das erst recht für die Rechtsprechung bei der Änderung ihrer Entscheidungspraxis gelten. Es bedürfe einer näheren Betrachtung, welche Schlussfolgerungen daraus tatsächlich resultierten.

Prof. Dr. *Johanna Hey* gab schließlich Dr. *Dirk Pohl* Recht, dass die übermäßige Verfahrensdauer am Bundesverfassungsgericht schmerzlich sei. Auch wenn Art. 6 EMRK nicht anwendbar sei, sei ein Rechtsschutz insofern praktisch nicht mehr gegeben. Trotzdem werde diese erwartete Entscheidung wichtig werden, da es um die Frage der Gewährung von Vertrauensschutz bei einer Gesetzesänderung und der erstmaligen Bundesfinanzhofentscheidung zum neuen Recht gehe.

Prof. Dr. *Peter M. Huber*, von Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* um eine letzte kurze Stellungnahme gebeten, stellte zunächst klar, dass Art. 6 EMRK auch in Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht gelte. Richtig sei die Nichtanwendbarkeit von Artikel 19 Abs. 4 GG. Weiter

sei Streitbar, ob es wirklich strukturelle Unterschiede zwischen dem Steuerrecht und der Entwicklung eines städtebaulichen Vorhabens gebe. Es sei auch sonst für Bürgerinnen, Bürger und Unternehmen häufig so, dass die Verwaltung die Bürger in die Vorhand gehen lasse. So beispielweise bei Subventionen, bei denen die Bürger ihren Eigenanteil aufbringen müssten, bevor eine Entscheidung darüber erfolge. Wesentlicher Punkt sei, dass das Steuerrecht kein isoliertes Rechtsgebiet, sondern eingebunden in die verfassungsmäßige Ordnung sei.

Nachfolgend nahm Dr. *Sabine Haunhorst* Stellung zu dem aufgeworfenen Begriff des Ersatzgesetzgebers. Sie halte das Kriterium für sachgerecht. Es müsse im Ausgangspunkt gesehen werden, dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs etwas anderes als die Tätigkeit des Gesetzgebers sei. Des Weiteren entscheide der Bundesfinanzhof nicht allein, sondern greife im Rahmen seiner Entscheidung auf die bis dahin entstandenen Meinungsstände der Literatur und Vorinstanzen zurück. Der Bundesfinanzhof sei zur Letztentscheidung und Letztauslegung in steuerlichen Fragen berufen. Insoweit sei ein Vertrauen in dessen Entscheidung möglich, insbesondere bei langjähriger Rechtsprechung und bei Bestätigung durch die Verwaltungspraxis. Bei der Diskussion solle der Anfang nicht aus den Augen verloren werden. Am Ende stehe die Frage, wie für berechtigte Fälle, in denen berechtigt auf eine bestimmte vom Bundesfinanzhof möglicherweise konkretisierte Rechtslage vertraut worden ist, ein besserer Vertrauensschutz und Abhilfe gewährt werden könne. Schauen man auf den Anfang, sei wichtig, dass der Gesetzgeber klarer agiere. So würde es nachfolgend zu weniger Rechtsunsicherheiten und damit zu einem geringeren Bedarf an Bereinigungen mit Rückwirkung kommen. Auch der Bundesfinanzhof gewähre vielfach vorbeugenden Vertrauensschutz, indem er auf eine Änderung seiner Rechtsprechung verzichte. Das werde dann zwar in der Entscheidung nicht erwähnt, es werde aber nicht leichtfertig die Rechtsprechung geändert. Auch das sei ein wesentlicher und richtiger Beitrag zur Vermeidung des Problems des mangelnden Vertrauensschutzes bei Rechtsprechungsänderung.

Schließlich übergab Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* das Wort an den von Prof. Dr. *Johanna Hey* zuletzt angesprochenen Dr. *Dirk Pohl*. Dieser schloss sich ihren Ausführungen an. Ob auf die Entscheidungen zum § 50d Abs. 9 und 10 EStG so gespannt gewartet werden könne, bleibe ungewiss. Abschließend sei bezüglich § 176 AO zu bemerken, dass der Schutz auf den Bescheid sehr kritisch sei. Denn er berühre den Bereich des § 164 AO, den Vorbehalt der Nachprüfung. Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung befinde man sich in der Selbstveranlagung, das bedeute, im Fall einer befürchteten Rechtsprechungsänderung müsse der Steuerpflichtige dem Veranlagungsbeamten im Grunde hinterherlaufen, um einen Bescheid nach § 164 AO zu erhalten. Das führe dazu, dass der § 176 AO in diesem Bereich als zu weit anzusehen sei und sich die Frage der Differenzierung zwischen dem bloß in die Rechtsprechung vertrauenden Steuerpflichtigen und dem einen Bescheid nach § 164 AO innehabenden

Steuerpflichtigen stelle. Eine Abschaffung oder Einschränkung des § 176 AO würde wiederum zu einem großen Mehraufwand bei Gericht führen.

Dr. *Michael Myßen* stellte klar, dass es keineswegs seine Intention sei, den § 176 AO abzuschaffen oder einzuschränken. Er habe lediglich anmerken wollen, dass der § 176 AO einen relativ weitreichenden Schutz biete. Bei frühzeitiger Steuererklärung sei so auch ohne verbindliche Auskunft und kostenfrei ein relativ schneller Vertrauensschutz erhältlich.

Impressum

Berliner Steuergespräche e.V.

c/o POELLATH

Potsdamer Platz 5

10785 Berlin

www.berlinersteuergespraech.de

berliner.steuergespraech@pplaw.info