



Stephan M. Ebner

Vertrauensschutz
und Kontinuitätsgewähr
in der höchstrichterlichen
Rechtsprechung am Beispiel
des Steuerrechts



PETER LANG

A. Einleitung:

Untersuchung eines „Thema diabolicum“¹

I. Problemaufriss – Vertrauen und Kontinuität als Grundlage von Staat und Gesellschaft

Der Geschäftsmann, aber auch der vermögensverwaltende Bürger sind wegen der Interventionskraft des heutigen Steuerrechts auf eine stetige höchstrichterliche Rechtsprechung angewiesen, sie müssen auf die Beständigkeit des Rechts vertrauen können². Gerade in Zeiten wirtschaftlichen Umbruchs schwindet allerdings der Glaube in die Kontinuität des Rechts³. Im schlimmsten Falle tritt Furcht an die Stelle von Vertrauen. Ein politisches System kann Vertrauensverlust allerdings nur bis zu einem gewissen Grad ertragen, bevor es ernsthaften Schaden erleidet⁴.

Um die gegenwärtigen Lebensumstände zu bewahren, kommt Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz gegenüber der höchstrichterlichen Rechtsprechung große Bedeutung zu⁵. Fehlende Rechtssicherheit wird sogar als eines der schwerwiegendsten Probleme des aktuellen Steuerrechts genannt⁶. Dies ist nicht überraschend, denn nicht nur in zwischenmenschlichen Beziehungen ist Vertrauen Ausgangsbasis jeder Interaktion⁷. Ver-

-
- 1 Zu diesem Begriff *A. Leisner-Egenseperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, in: *J. Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 191 (192).
 - 2 *P. Kirchhof*, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989, S. 263 (264).
 - 3 Das Gegenteil von Vertrauen in staatliche Kontinuität ist Chaos und Furcht, vgl. *D. Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in: *J. Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 9 ff.
 - 4 Vgl. *K. Vogel*, Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht, JZ 1988, S. 833 (834); *D. Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in: *J. Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 9 f.
 - 5 *P. Kirchhof*, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989, S. 263 (267).
 - 6 *R. Mellinshoff*, Steuerberatung am Maßstab des Verfassungsrechts. In: *W. Ballwieser/ W. Grewe* (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, 2008, S. 491 (514).
 - 7 *F. Ossenbühl*, Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat, DÖV 1972, S. 25 spricht von Vertrauen als elementaren Tatbestand des sozialen Lebens.

trauen und Kontinuität stellen auch die Grundlage des heutigen Staatswesens dar⁸. Das Steuerrecht ist dabei von großer Bedeutung. Hinsichtlich dieses Eingriffsrechts ist der Bürger besonderen Schutzes bedürftig. Ökonomische Planungssicherheit⁹ – insbesondere bei Investitionen in längerlebige Wirtschaftsgüter¹⁰ – kann ihm nur dann zuteil werden, wenn sein Vertrauen auch in die höchstrichterliche Rechtsprechung geschützt wird¹¹. Er muss demnach vor allem vor den Auswirkungen höchstrichterlicher Überraschungsentscheidungen geschützt werden¹².

Nach bisheriger Rechtslage ist für den Steuerpflichtigen der durch die Verwaltung erlassene Steuerbescheid (noch) am verlässlichsten. Auf dessen Grundlage kann er Dispositionen treffen, schließlich ist ein nicht nach §§ 164, 165 AO festgesetzter bestandskräftiger Steuerbescheid grds. nur noch in den Grenzen der §§ 129, 172 ff. AO änderbar. In den Bestand von Steuergesetzen kann er weit weniger vertrauen, da der Gesetzgeber in manchen Fällen dazu befugt ist, rückwirkend bereits abgeschlossene Sachverhalte neu zu regeln¹³. Am schwächsten soll hingegen der Vertrauensschutz gegenüber der (höchstrichterlichen) Rechtsprechung ausgeprägt sein¹⁴. Eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung wird teilweise gar als „unvermeidbares Phänomen“ bezeichnet¹⁵. Sowohl die Exekutive, als auch die Legislative sind i. R. d. §§ 129, 172 ff. AO bzw. der vom BVerfG entwickelten Rückwirkungslehre an Vertrauensschutz bzw. Kontinuitätsaspekte gebunden. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hingegen scheint

-
- 8 *S. Franke*, Vertrauen als Basis der Marktwirtschaft, Wirtschaftsdienst 2008, S. 698 f. sieht Vertrauen als Grundlage unserer Marktwirtschaft.
 - 9 Planungssicherheit ist als Vertrauen in die Kontinuität der bestehenden Rechtslage bezogen auf die getätigten Dispositionen zu verstehen, vgl. *C. Jebens*, Planungssicherheit im Steuerrecht, BB 1995, S. 1057.
 - 10 *K. Friauf*, Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen – Zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit, StbJb 1986/87, S. 297 (287).
 - 11 *C. Waldhoff*, Rechtsprechungsanalyse Steuerrecht und Verfassungsrecht – Bericht über ausgewählte Entscheidungen zu verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung der Jahre 2002 bis 2007, Verw 2008, S. 259 (283).
 - 12 Vgl. BVerfGE 22, 241 (248); 25, 371 (403 f.); 30, 392 (401 ff.); 57, 361 (391); 97, 67 (78 ff.); *R. Riggert*, Kontinuität der Rechtsprechung – Aufgabe und Chance der Anwaltschaft in der Berufungs- und Revisionsinstanz, AnwBl 1999, S. 20.
 - 13 Eine echte Rückwirkung ist nur „grundsätzlich“ unzulässig.
 - 14 *D. Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in: *J. Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 9 (21).
 - 15 *R. Riggert*, Kontinuität der Rechtsprechung – Aufgabe und Chance der Anwaltschaft in der Berufungs- und Revisionsinstanz, AnwBl 1999, S. 20.

auf dem ersten Blick frei von jeder Bindung an diese Prinzipien zu sein. Dadurch würde sie eine Sonderstellung unter den Staatsgewalten einnehmen.

Hier muss dann die Frage erlaubt sein, ob die Rechtsprechung schutzwürdiges Vertrauen (insbesondere im Steuerrecht) – wie bspw. der Gesetzgeber – nicht doch zu berücksichtigen hat¹⁶ bzw. warum gerade sie im Gegensatz zu den anderen Staatsgewalten keine Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz leisten muss. Die Beantwortung dieser Frage fällt nicht leicht. Denn ob bzw. inwieweit es Vertrauensschutz gegenüber der höchstrichterlichen (Finanz-)Rechtsprechung gibt oder geben sollte, ist ein viel und kontrovers diskutiertes Thema. Dieses wird teilweise (scheinbar resignierend) als „vielschichtig“¹⁷, von anderer Seite gar als „Quadratur des Kreises“¹⁸ bezeichnet. Einen einheitlichen Meinungsstand für oder gegen Vertrauensschutz in die höchstrichterliche Rechtsprechung sucht man vergebens.

Das Entstehen einer einheitlichen Linie bzgl. dieses Themenkreises erscheint allerdings auch schwierig. Ist es doch eben jener Spagat zwischen Bürgerfreundlichkeit und Unabhängigkeit der Rechtsprechung, der in diesem Problem offen zutage tritt. Eine Auflösung dieser Spannungslage soll Ziel der vorliegenden Untersuchung sein. Im Mittelpunkt steht dabei die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – allen voran der BFH – sieht sich doch diese jenem Problemkreis in seiner vollen Härte ausgesetzt: Unternehmen und Bürger müssen ihre Steuerverpflichtungen häufig viele Jahre im voraus planen, um erfolgreich wirtschaften zu können. Es sind damit oft berechnete Erwartungen nach Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, die an den BFH herangetragen werden. Das Gutachten versucht der ökonomischen Bedeutung dieser Problemlage unter besonderer Beachtung der Judikatur des BFH gerecht zu werden. Neben der Darstellung des momentanen Meinungsstands in Rechtsprechung und Literatur soll deswegen verstärkt Augenmerk auf konkrete Lösungsansätze zur Bewältigung dieses Fragenkreises gelegt werden.

16 J. Pezzer, Resümee der Fachtagung der Steuerjuristischen Gesellschaft zum Thema Vertrauen im Steuerrecht, in: J. Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DSStJG 27 (2004), S. 269 (284).

17 W. Spindler, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DSStR 2001, S. 725 (729).

18 B. Sangmeister, Die Bedeutung der Kontinuität höchstrichterlicher Rechtsprechung, BB 1989, S. 396 (401).

II. Vorgehen und Ziel der Untersuchung

Zunächst sollen die grundlegenden Begrifflichkeiten der Untersuchung dargelegt werden (B.). Danach wird die Behandlung von Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz in Bezug auf höchstrichterliche Rechtsprechung durch den EuGH, die obersten Gerichtshöfe des Bundes, des GmS-OGB und des BVerfG dargelegt (C.). Die Rechtsansicht des BFH wird dabei bewusst ausgespart, um im Hauptteil des Gutachtens am Beispiel der Judikatur dieses Gerichts und ihrer Auswirkungen die Prinzipien Vertrauensschutz und Kontinuitätsgewähr eingehend zu untersuchen (D.).

Eine vertiefende Diskussion der eher rechtsmethodischen Fragen um die Zulässigkeit von Richterrecht als Rechtsquelle soll dabei ausbleiben, um die praxisbezogene Ausrichtung der Untersuchung nicht einzuschränken¹⁹. Die zu behandelnde Thematik lässt sich schließlich auch ohne eine tiefgreifende Diskussion der rein dogmatischen Bezüge des Problemkreises „Richterrecht“ befriedigend lösen²⁰. Zunächst wird die Rechtspraxis des BFH bis zum 17.12.2007 zu der hier streitigen Frage dargestellt (D., I.). Darauf aufbauend wird insbesondere untersucht, ob ein generelles Rückwirkungsverbot oder zumindest eine Übertragung der Rückwirkungslehre des BVerfG gegenüber Gesetzesänderungen auf höchstrichterliche Rechtsprechungsänderungen möglich ist (D., II.). Danach wird der Verfasser am Beispiel des BFH eine eigene Stellungnahme zur Behandlung von Vertrauensschutz und Kontinuitätsgewähr gegenüber der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgeben (D., III.), um sich folgend Gedanken über die rechtspraktische Umsetzung seiner Rechtsansicht zu machen (D., IV.). Die gefundenen Ergebnisse werden sogleich auf eine höchst aktuelle Entscheidung des BFH zur Vererblichkeit von Verlusten angewendet.

19 Dies obwohl der Verfasser sich des nicht unbedeutenden Zusammenhangs zwischen den dogmatischen Fragestellungen bzgl. Richterrecht und dem hier zu behandelnden Themas bewusst ist, vgl. auch *W. Grunsky*, Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung – Vortrag gehalten vor der Juristischen Studiengesellschaft in Karlsruhe, 1970, S. 27.

20 *A. Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, in: *J. Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 191 (193); a. A. ist *M. Scheffelt*, Die Rechtsprechungsänderung – Ein Beitrag zu methodischen und verfassungsrechtlichen Grundlagen und zur Anwendung der Ergebnisse im Verwaltungsrecht, 2001, S. 108.

„Als Probe aufs Exempel“ wird diese Entscheidung auf rechtssystematische Brüche und dogmatische Fehler vor dem Hintergrund des Kontinuitätsgebots untersucht, wobei festgestellt werden soll, ob es sich hier um eine Fehlentwicklung handelt (E.). In einer kurzen Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse der Untersuchung stellt der Autor sein Konzept für Vertrauensschutz und Kontinuitätsgewähr in der höchstrichterlichen Rechtsprechung dar (F.). Das Gutachten endet mit einer Darstellung und Betonung der Bedeutung des BFH als „Motor der Rechtskontinuität“ im Steuerrecht (G.).