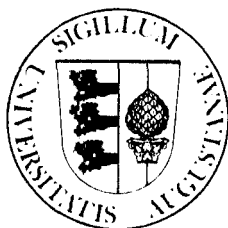


Franz Klein

Vortrag und Ansprachen



Augsburger Universitätsreden 10

Augsburger Universitätsreden 10

Vortrag und Ansprachen
anlässlich des Besuchs des Präsidenten des Bundesfinanzhofs
Prof. Dr. Franz Klein
am 9. 12. 1985

Augsburg 1987

**Augsburger
Universitätsreden**



Prof. Dr. Franz Klein

Franz Klein

Unstetes Steuerrecht
- Unternehmerdisposition im Spannungsfeld von
Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung -

Vortrag
anlässlich des Besuchs des Präsidenten des Bundesfinanzhofs
Prof. Dr. Franz Klein
an der Universität Augsburg
am 9. 12. 1985

INHALTSVERZEICHNIS

Grußwort Universitätspräsident Prof. Dr. Josef Becker	1
Begrüßung Dekan Prof. Dr. Dieter Suhr	3
Unstetes Steuerrecht - Unternehmerdisposition im Spannungsfeld von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung Prof. Dr. Franz Klein	5
Einführung in die Diskussion Prof. Dr. Wolfgang Jakob	31

Herausgegeben von der Universität Augsburg

Druck- und Photoreproduktion: Presse-Druck- und Verlags-GmbH, Augsburg

GRUSSWORT

Prof. Dr. Josef Becker
Präsident der Universität Augsburg

Herr Präsident, meine lieben Kommilitoninnen und Kommilitonen,

in der jungen Geschichte der Universität Augsburg ist es das erste Mal, daß ihre Mitglieder den Präsidenten eines der obersten Gerichtshöfe der Bundesrepublik Deutschland als Vortragenden begrüßen können. Um so herzlicher heiße ich Sie, Herr Präsident Klein, auf unserem Campus willkommen.

Das Amt, dem Sie, Herr Kollege Klein, präsidieren, mag im Rahmen der höchsten Institutionen der dritten Gewalt jenes sein, das dem Durchschnittsbürger am wenigsten bekannt ist. Seine Kompetenzen speziell im Bereich des Steuerrechts gehen aber alle Bürger an. Sie selbst haben anlässlich des Augsburger Geschichtsjubiläums in einem Vortrag "Zweitausend Jahre Augsburg, zweitausend Jahre Steuerrecht" vor kurzem erst dargelegt, wie das Steuerrecht die Geschichte der Staaten von ihren Ursprüngen an begleitet hat - wie das Steuerrecht die politisch-soziale Entwicklung zuweilen maßgeblich oder entscheidend geprägt hat. An der Geschichte der "atlantischen Revolutionen" und der Entstehung des modernen Parlamentarismus ist ablesbar, welche Rolle das monarchische Steuerrecht spielte - die Entstehungsgeschichte Ihres Amtes, des Bundesfinanzhofes, führt mitten hinein in eines der zentralen Themen der Geschichte des deutschen Nationalstaates: in das Verhältnis von föderativen und zentralistischen Elementen in unserer Verfassung. 1918 noch im Kaiserreich als Reichsfinanzhof unter den Bedingungen der Kriegswirtschaft und mit dem Ziel ihrer optimalen Organisation gegründet, hatte dieses höchste Finanzgericht in der Zeit nach der Erzbürgerschen Finanzreform seinen bedeutenden Beitrag zu leisten zur einheitlichen Anwendung und Auslegung der neuen zentralistischen Finanzgesetzgebung der Weimarer Republik.

Damals wie heute hatte der Oberste Finanzhof im vorgegebenen Verfassungsrahmen seine bedeutenden Aufgaben. Das Thema Ihres heutigen Vortrags macht - wie mir scheint - schon deutlich, daß nicht allein das Steuerrecht, sondern auch der Bundesfinanzhof in einem Spannungsfeld steht, das unter anderem von politischen Zielvorstellungen, legislativen Maßgaben, gesellschaftlichen Erwartungen und den

Handlungsspielräumen unseres politisch-sozialen Systems und seiner Wirtschaft geprägt ist. Wir sehen Ihrem Vortrag mit sehr großem Interesse entgegen - ich heiße Sie im Namen der Universität nochmals sehr herzlich willkommen und spreche Ihnen im voraus meinen Dank für Ihren Vortrag aus.

B E G R Ü S S U N G

Prof. Dr. Dieter Suhr
Dekan der Juristischen Fakultät

Herr Präsident Klein!

Sie würdigen durch Ihren Besuch unseres Kollegen Jakob auch unsere junge Fakultät. Das freut uns. Als Dekan begrüße ich Sie im Namen der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg.

Zuhörer aus der Universität und - vor allem! - von außerhalb der Universität weit über Augsburg und Schwaben hinaus warten auf Ihre Gedanken über das "Unstete Steuerrecht".

Auch Sie alle, meine Damen und Herren, begrüßt die Juristische Fakultät und dankt Ihnen, daß Sie durch Ihr Kommen unserem und unserer Universität Gast die Ehre geben!

Den Rechtswissenschaftlern war Professor Klein bekannt, längst bevor er 1983 zum Richter am Bundesfinanzhof und sein Präsident wurde - und das, obgleich er alles andere als einen typisch akademischen Weg hinter sich hat.

Der Wissenschaftler Klein hat sich in rund 100 Veröffentlichungen mit Fragen auseinandergesetzt, die weit über das Steuerrecht hinausgreifen: Ihr Spektrum reicht von grundsätzlichen Beiträgen zur Finanzverfassung über solche zum Haushaltsrecht und Föderalismus sowie über die Verfassungsgerichtsbarkeit bis hin zu einem wahren Schwerpunkt im eigentlichen Staats- und Verfassungsrecht.

Zu Ihrer Monographie über Steuergleichheit, Herr Präsident, habe ich schon früh gerade als Nichtsteuerrechtler gegriffen. Der SCHMIDT-BLEIBTREU/KLEIN ist jedem Studenten ein Begriff. Wohl eher dem Steuerrechtler - diesem aber sehr wohl - ist der Standardkommentar Zum Einkommensteuerrecht, der KLEIN/FLOCKERMANN/KÜHR, ein vertrauter Begleiter.

Aber, wie gesagt: Vor Antritt Ihres hohen Richteramtes haben Sie gerade nicht so sehr als Hochschullehrer, sondern an hervorragender Stelle innerhalb der Exekutive gewirkt. Im Bundesfinanzministerium hatten Sie entscheidenden Anteil daran, die Finanzreform 1969 auf

den Weg zu bringen. Und man hat mir berichtet, daß dieses Thema Sie bis heute nicht ruhen läßt: Dem spanischen Staat stehen Sie für seine Finanzverfassungsreform als wissenschaftlicher Berater zur Seite.

Aber auch der Legislative waren Sie verbunden: Zunächst gewissermaßen hautnah als Leiter oder Mitglied zahlreicher Reformkommissionen. Dann, nach Ihrem Weggang aus Bonn nach Rheinland-Pfalz, wo Sie zuletzt als Amtschef der Landesvertretung dieses Landes fungierten, waren Sie im Bundesrat stellvertretendes Mitglied aller Bundesratsausschüsse und damit der Legislative unmittelbar selbst zugehörig.

Als Mann der *Exekutive*, als Mann der *Legislative* und als oberster Finanzrichter innerhalb der *Judikative* personifizieren Sie auf Ihrem Wege geradezu die einzelnen staatlichen Funktionen, die in ihrem spannungsreichen Wechselspiel den Gegenstand Ihres heutigen Vortrags bestimmen. Und als *Wissenschaftler* gewinnen Sie zu diesen ihren drei *alter egos* heute die Distanz, aus der Sie uns jetzt berichten werden.

Wir alle sind gespannt auf dieses Viermannstück, das ein Einmannstück sein wird.

Unstetes Steuerrecht - Unternehmerdisposition im Spannungsfeld von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung -

Prof. Dr. Franz Klein
Präsident des Bundesfinanzhofs

Herr Prof. Dr. Jakob, der Lehrstuhlinhaber für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht an Ihrer Universität, hat mich gebeten, heute über die Frage "Unstetes Steuerrecht - Unternehmerdisposition im Spannungsfeld von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung -" zu referieren. Obwohl dieses Thema internationalen Rang hat, möchte ich mich auf das deutsche Steuerrecht beschränken. Insoweit will ich über drei Bereiche sprechen, in denen uns die Unstetigkeit vor Augen geführt wird: In der Legislative, in der Exekutive und in der Judikative.

1. Unstetigkeit in der Gesetzgebung

Mir fehlt hier die Zeit, jedes einzelne Steuergesetz auf seine Stetigkeit und Unstetigkeit zu prüfen; ich möchte Ihnen aber an Beispielen zeigen, wie sehr unser Steuerrecht seine Beständigkeit verloren hat. Sicher gibt es auch bei uns noch Steuergesetze, die über Jahre oder sogar über ein Jahrzehnt hinaus unverändert gelten, so z. B. das Wechselsteuergesetz und das Teesteuergesetz. Das Steuerrecht aber, das jeden einzelnen betrifft, nämlich das Einkommensteuergesetz, wird ununterbrochen verändert, ja teilweise geändert, ohne daß die vorige Änderung schon im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden ist¹. Ich kann mich daran erinnern, als ich noch in Bonn tätig war, kamen oft Anfragen, ob die Eingangsformel des Gesetzes "Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom ... zuletzt geändert durch Gesetz zur ..." wohl noch stimme.

1.1 Das Einkommensteuerreformgesetz vom 05. August 1974² ist inzwischen durch über 40 Gesetze geändert worden und zwar in über 350 Bestimmungen. Sie werden nun sagen, das Einkommensteuergesetz hat ja gar keine 350 Paragraphen. Das trifft zu, dafür sind aber einzelne Bestimmungen mehrfach geändert worden. Deshalb ist es für uns beim Bundesfinanzhof, der ja immer Jahre nach dem Veranlagungsjahr zu den Fällen Stellung nimmt, oft schwer, die jeweils geltende Fassung des Einkommensteuergesetzes zu finden.

Sie kennen alle die Loseblattausgaben, zu denen jährlich mehrere Nachlieferungen kommen, das Alte ausgesondert und das Neue eingeordnet wird. Sie werden die auszusondernden Seiten und Blätter in den Papierkorb werfen. Bei uns im Bundesfinanzhof werden diese ausgesonderten Seiten und Blätter archiviert, damit wir im Jahre 1995, wenn wir über die Einkommensteuer 1985 zu entscheiden haben, uns diese Blätter wieder holen und sehen können, wie das Gesetz damals aussah.

1.2 Unstet und damit unsicher ist das Steuerrecht auch, soweit ihm Rückwirkung zukommen soll. Es gilt heute als ein Grundsatz des Rechtsstaates, daß berechtigtes Vertrauen in die bestehende Gesetzeslage, in Verwaltungsakte und in die Leitsätze höchstrichterlicher Entscheidungen zu berücksichtigen ist³.

“Das Maß dessen, was an Vertrauen schutzwürdig und gegenüber Änderungen von Gesetzgebung, Verwaltungsentscheidungen und Rechtsprechung zu berücksichtigen ist, sowie die Art und Weise der Berücksichtigung ergeben sich aus dem Zusammenwirken des Vertrauensschutzgedankens mit allen anderen im Rahmen der jeweiligen gesetzlichen Anknüpfung relevanten Gesichtspunkten.”⁴ Das war keineswegs immer so. Gerade die Regeln über die Zulässigkeit echt rückwirkender Gesetze haben eine lange geschichtliche Entwicklung. STERN⁵ hat in seinem Beitrag “Zur Problematik rückwirkender Gesetze” darauf hingewiesen, daß bereits § 14 der Einleitung zum Preußischen Allgemeinen Landrecht formulierte: “Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen und Begebenheiten nicht angewendet werden.” Dieser Grundsatz sei auch in der Lehre allgemein anerkannt und bis in die Gegenwart geläufig gewesen. Es zeigte sich aber immer wieder, daß das Rückwirkungsverbot nur dann durchzusetzen und zu verwirklichen war, wenn es eine Instanz gab, die den Gesetzgeber kontrollierte und zwingen konnte, dieses Gebot zu beachten. Daran fehlte es aber bis zur Errichtung des Bundesverfassungsgerichts.

Auf welchen tönernen Füßen das Rückwirkungsverbot ohne die Kontrollinstanz Bundesverfassungsgericht stand, zeigt das Schicksal des Rückwirkungsverbots im Strafrecht, das seit Jahrhunderten aus dem englischen Recht kommend auch in das deutsche Strafrecht, nämlich in § 2 Abs. 1 StGB Aufnahme gefunden hatte und 1919 als Art. 116 in die Weimarer Verfassung übernommen wurde. Als 1935 zwei eklatante Straftaten, nämlich eine räuberische Kindesentführung in Bonn und die den gerade aufkommenden Autoverkehr besonders betref-

fenden Autofallen, sich ereigneten, wurde dieses Rückwirkungsverbot aufgehoben, um strafrechtlichen Rückwirkungsgesetzen den Weg zu bereiten.

Auch nach 1945 dauerte es noch geraume Zeit, bis die Rechtsprechung Grundsätze entwickelt hatte, was an Vertrauen schutzwürdig und gegenüber Änderungen von Gesetzgebung, Verwaltungsentscheidungen und Rechtsprechung berücksichtigt werden mußte. Der Vorrang der Verfassung vor dem Gesetz und die Einführung der Verfassungsgerichtsbarkeit als umfassende Kontrollinstanz von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung hatten die Basis geschaffen, um den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz gegenüber allen drei Gewalten durchzusetzen⁶. Einige Entscheidungen, die vor Errichtung des Bundesverfassungsgerichts ergangen sind, waren sicher bedeutende Wegbereiter für die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Es sei hier insbesondere an den Vorlagebeschluß des OVG Hamburg im sog. Hundesteuerfall erinnert⁷.

Das Bundesverfassungsgericht tat sich zunächst schwer, eine klare Linie in der Beurteilung rückwirkender Steuergesetze zu finden. Im Leitsatz des sog. Schornsteinfegerurteils (Gesetz zur Ordnung des Schornsteinfegerwesens vom 22. Januar 1952 BGBl I S. 75) hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, daß es nicht schlechthin gegen rechtsstaatliche Grundsätze verstößt, wenn ein Gesetz anordnet, daß die in ihm bestimmten Rechtswirkungen mit Wirkung von einem vor der Verkündung liegenden Zeitpunkt an eintreten⁸. Die Grenzen für die an sich zulässige Rückwirkung von Gesetzen könnten etwa dort gesehen werden, wo ein Gesetz rückwirkende Eingriffe in Rechte oder Rechtslagen des Staatsbürgers vornimmt, mit denen dieser in dem Zeitpunkt, von dem an sie nun gelten sollen, nicht rechnen konnte und die er also bei einer verständigen Vorausschau im privaten und beruflichen Bereich nicht zu berücksichtigen brauchte⁹.

Ein Jahr später erklärte das Bundesverfassungsgericht die rückwirkende Kraft des Hypothekensicherungsgesetzes und seines Änderungsgesetzes für zulässig¹⁰. Das Bundesverfassungsgericht sagt dort ausdrücklich, es bestehe abgesehen vom Strafrecht keine Bestimmung des positiven Rechts, die jede Rückwirkung ausschliesse; auch eine überpositive Norm dieses Inhalts kann nicht angenommen werden, wie sich gerade auch aus der vom OVG Hamburg geschilderten Rechtsentwicklung ergibt¹¹. Gründe der Rechtslogik gebieten nicht schlechthin die Unzulässigkeit rückwirkender Normen. Dabei ist es gleichgültig, ob die Rückwirkung die in der Vergangenheit liegenden Tat-

bestände fingieren soll, daß die Norm bereits in der Vergangenheit bestanden habe, oder ob die Tatbestände der Vergangenheit so behandelt werden sollen, als ob sie erst unter der Herrschaft der neuen Norm eingetreten seien. Ein Verbot der Rückwirkung folgt auch nicht aus dem Begriff der Rechtsnorm, wenn es auch selbstverständlich ist, daß der Gesetzgeber nicht rückwirkend ein bestimmtes Verhalten in der Vergangenheit vorschreibt, also etwas Unmögliches fordern kann¹². Es erscheint schließlich bedenklich, mit MEYER-CORDING¹³ und dem OVG Hamburg¹⁴ aus Art. 2 GG allgemein ein Rückwirkungsverbot herleiten zu wollen. Denn es kann immerhin zweifelhaft sein, ob der einzelne - über die Grenze des Art. 19 Abs. 2 GG hinaus - aus Art. 2 Abs. 1 GG ein verfassungsmäßiges Recht auf Einhaltung bestimmter gesetzlicher Grenzen für die Entfaltung seiner Persönlichkeit gegenüber dem Gesetzgeber selbst geltend machen kann¹⁵. Keinesfalls könnte Art. 2 Abs. 1 GG der Rückwirkung eines Gesetzes dann entgegenstehen, wenn mit dem Erlaß entsprechender rückwirkender Bestimmungen von vornherein gerechnet werden muß.

In seiner Entscheidung vom 16. Oktober 1957¹⁶ stellt das Bundesverfassungsgericht dann fest, daß ergänzende gesetzliche Regelungen, die Irrtümer des Gesetzgebers mit Rückwirkung beseitigen und Lücken schließen sollen, unter bestimmten Voraussetzungen mit dem Grundgesetz auch dann vereinbar sind, wenn sie in Rechtspositionen eingreifen, die durch das ergänzte Gesetz gewährt waren.

„Wenn der Gesetzgeber in Erfüllung seiner allgemeinen Pflicht zur Sorge für die Wohlfahrt der Bürger oder aufgrund eines konkreten Verfassungsauftrags zur Fürsorge für einen bestimmten Personenkreis ein umfangreiches und schwieriges Gesetz erläßt, in dem dem einzelnen bestimmte Leistungen aus öffentlichen Mitteln gewährt werden, so ist es nicht zu beanstanden, wenn gewisse in der Gesamtkonzeption des Gesetzes von vornherein angelegte einschränkende Einzelregelungen, die zunächst übersehen worden sind, später nachgeholt werden, sofern der Gesetzgeber aus dem Vollzug des Gesetzes Klarheit über die Notwendigkeit solcher Regelungen erlangt hat.“

Solche neuen Bestimmungen mit Rückwirkung zu erlassen, kann unter Umständen aus Gründen der Gerechtigkeit geradezu geboten sein. Es wäre eine falsche Auffassung vom Rechtsstaat und seinen Erfordernissen, wollte man annehmen, dem Gesetzgeber sei es verboten, solche Mängel zu korrigieren, wenn sich das in irgendeiner Weise zuungunsten eines von der ursprünglichen Regelung Begünstigten auswirke. Ja, die Vorstellung, eine „Gläubigerposition“ der Gemeinschaft ge-

genüber, die der einzelne nicht durch sein Verdienst oder aus einwandfreien Sachgründen, sondern infolge eines Versehens bei der Gesetzgebung erlangt hat, sei für den Gesetzgeber ein für allemal unantastbar, ist im Grunde für die Würde gerade des demokratischen Gesetzgebers verletzend und übrigens auch mit dem Prinzip des sozialen Rechtsstaats unvereinbar, in dem der Gedanke lebendig bleiben muß, daß eine formale Rechtstellung, die dem einzelnen sachlich nicht gerechtfertigte Ansprüche auf Leistungen aus öffentlichen Mitteln gewährt, nicht zum Nachteil der anderen und des Ganzen durch die Rechtsordnung geschützt und aufrechterhalten werden darf. ...

Selbstverständlich sind dem Gesetzgeber Grenzen gezogen, die - vor allem im Interesse der Rechtssicherheit - nicht überschritten werden dürfen. Ergänzende gesetzliche Regelungen, die solche Irrtümer nachträglich beseitigen und Lücken schließen wollen, sind jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn sie sich ohne Bruch dem ursprünglichen System des Gesetzes, seinem Sinn und Zweck harmonisch einfügen, wenn sie nicht in sich Verfassungsverstöße enthalten und wenn es sich auch nicht etwa darum handelt, daß der Gesetzgeber unter dem Anschein einer nachträglichen Ergänzung in Wahrheit eine wesensfremde Gesetzesänderung lediglich für den Rest der nachträglich noch zu regelnden Fälle vornehmen will.“¹⁷

In einem Beschluß zum Lastenausgleichsgesetz vom 04. Mai 1960¹⁸ stellt das Bundesverfassungsgericht fest, daß kein Verstoß gegen den durch das Prinzip der Rechtssicherheit gewährleisteten Vertrauensschutz vorliegt, wenn der Gesetzgeber einen nach der ursprünglichen gesetzlichen Regelung in hohem Maße unklaren und dadurch unsicheren Sachverhalt durch ergänzende Bestimmungen ordnet und damit klarstellt. Das Rechtsstaatsprinzip verlange zwar eine gewisse Rechtsbeständigkeit, einen gewissen Schutz des Vertrauens, das der einzelne in gesicherte Rechtspositionen setzen darf, die ihm der Staat aufgrund eines abgeschlossenen Tatbestandes vorbehaltlos verliehen hat. Doch sei damit nicht schon jede rückwirkende Beseitigung einer Gläubigerposition der Gemeinschaft gegenüber unvereinbar¹⁹. Der Grundsatz der Rechtssicherheit bedarf jeweils der Konkretisierung. Ob eine gesetzliche Regelung unter diesem Gesichtspunkt verfassungswidrig ist, kann also nur aufgrund einer Prüfung der jeweiligen Regelung entschieden werden.

Das auch heute noch geltende Grundsatzurteil zur Rückwirkung im Steuerrecht erging am 19. Dezember 1961²⁰. Das Bundesverfassungsgericht hat in den Leitsätzen festgestellt:

“1. Aus dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit läßt sich der Verfassungsrechtssatz ableiten, daß belastende Steuergesetze grundsätzlich ihre Wirksamkeit nicht auf abgeschlossene Tatbestände erstrecken dürfen.

2. Erst von dem Zeitpunkt ab, in dem der Bundestag ein rückwirkendes Steuergesetz beschlossen hat, ist das Vertrauen des Bürgers in den Bestand des geltenden Rechts nicht mehr schutzwürdig. Entsprechendes gilt, wenn ein Steuergesetz den späteren Erlaß eines rückwirkenden Gesetzes fordert oder voraussetzt.

3. Daß der Gesetzgeber ein ihm unterlaufenes Versehen bei der Gesetzesfassung berichtigen will, berechtigt ihn noch nicht, dies für einen vergangenen Veranlagungszeitraum zu tun. Nur wenn sein Versehen zu erheblichen Unklarheiten oder zu objektiven Lücken in der ursprünglichen gesetzlichen Regelung geführt hat, ist eine Rückwirkung ausnahmesweise zulässig.”

Zur Begründung dieser Rechtssätze führt das Bundesverfassungsgericht aus ²¹.

“Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines Gesetzes, das abgeschlossene Tatbestände erfaßt, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nach Rechtssätzen zu beurteilen, die aus dem Rechtsstaatsprinzip herzuleiten sind (BVerfGE 7, 89 | 92; 7, 129 | 152; 8, 274 | 304; 11, 64 | 72). Daran wird festgehalten.

1. Zu den wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips gehört die Rechtssicherheit (BVerfGE 7,89 | 92). Der Staatsbürger soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können; er muß darauf vertrauen können, daß sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt. In diesem Vertrauen wird der Bürger aber verletzt, wenn der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände ungünstigere Folgen knüpft als an diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Für den Bürger bedeutet Rechtssicherheit in erster Linie Vertrauensschutz.

Das Bundesverfassungsgericht hat es daher für möglich gehalten, daß eine rückwirkende Verschlechterung der Rechtspositionen des Bürgers die Rechtssicherheit verletzt (BVerfGE 7, 129 | 152; 11, 64 | 72). Das gilt besonders für Abgabengesetze. Sie fordern vom

Staatsbürger Geldleistungen, wenn er bestimmte Tatbestände verwirklicht. Deshalb orientiert er sich bei seinen Dispositionen an den jeweils geltenden Steuergesetzen. Soweit Steuertatbestände an Handlungen anknüpfen, muß also die Rechtsfolge bereits im Augenblick des Handelns gesetzlich vorgesehen sein. Daraus folgt, daß die Steuergesetze grundsätzlich nur solche Tatbestände erfassen dürfen, die erst nach ihrer Verkündung eintreten oder sich vollenden. Aus dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit läßt sich daher der Verfassungsrechtssatz ableiten, daß belastende Steuergesetze grundsätzlich ihre Wirksamkeit nicht auf abgeschlossene Tatbestände erstrecken dürfen.

2. Dies gilt aber nicht ausnahmslos. Vertrauensschutz kann da nicht in Frage kommen, wo das Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt wäre. Es kommen unter anderem folgende Fälle in Betracht:

a) Das Vertrauen ist nicht schutzwürdig, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen mußte (vgl. BVerfGE 1, 264 | 280; 2, 237 | 264 f.; 8, 274 | 304).

b) Der Staatsbürger kann auf das geltende Recht bei seinem Planen dann nicht vertrauen, wenn es unklar und verworren ist. In solchen Fällen muß es dem Gesetzgeber erlaubt sein, die Rechtslage rückwirkend zu klären (vgl. BVerfGE 11, 64 | 72 f.).

c) Der Staatsbürger kann sich nicht immer auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen. Der Gesetzgeber kann daher unter Umständen eine nichtige Bestimmung rückwirkend durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm ersetzen (vgl. BVerfGE 7, 89 | 94).

d) Schließlich können zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen (vgl. BVerfGE 2, 380 | 405).”

Dieser Katalog des Bundesverfassungsgerichts ist auch heute noch Grundlage der Rückwirkungsrechtsprechung ²². Jedoch hilft diese Rechtsprechung nicht gegen die dauernde Änderung des Steuerrechts für die Zukunft, die jede langjährige finanzielle Planung erheblich erschwert und verunsichert. Die Verfassung schützt nicht, wie das Bundesverfassungsgericht auch ausgesprochen hat, die bloße

Erwartung, das geltende Steuerrecht werde fortbestehen²³. Sofern nicht in abgewickelte, der Vergangenheit angehörige Tatbestände eingegriffen wird, ist eine Steuererhöhung auch dann zulässig, wenn die Betroffenen bei ihren Dispositionen in der Regel von den bisherigen niedrigeren Steuersätzen ausgegangen sind. Der Bürger kann sich angesichts der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft selbst darauf nicht verlassen, daß der zu Beginn eines Veranlagungszeitraums geltende Steuertarif bis zu dessen Ende unverändert bleibt²⁴. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muß er darauf vertrauen können, daß sich eine Erhöhung des Steuertarifs während des Veranlagungszeitraums, und das ist während eines Jahres, in maßvollen Grenzen hält²⁵. Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch auch festgestellt, daß eine Erhöhung des Körperschaftssteuerarifs von 50 auf 60 % noch maßvoll sei²⁶.

Sie sehen also, das Steuerrecht wird durch die Verfassung nicht auf Stetigkeit verpflichtet. Auch kann der Bürger nicht darauf vertrauen, daß der Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände, insbesondere aus konjunkturpolitischen Erwägungen gewährt hat, immer uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten werde²⁷.

Als der Gesetzgeber 1974 den Schuldzinsenabzug beseitigte, haben viele, die sich im Vertrauen auf den Schuldzinsenabzug verschuldet hatten, große Schwierigkeiten gehabt, ihren Schuldendienst ordnungsgemäß zu erfüllen. Ich weiß von großen Steuerpflichtigen, die ihre Wertpapiere, die sie im Privatvermögen hatten, damals ins Betriebsvermögen nahmen, um die Schuldzinsen abziehen zu können.

1.3 Um eine Stetigkeit beim Gesetzgeber zu erreichen, ist es notwendig, wie es die jetzige Bundesregierung tut, Perspektiven für die Steuergesetzgebung zu entwickeln. Sie muß, um den Unternehmern die Dispositionsfreiheit zu erhalten, möglichst langfristig sagen, was sie im Steuerrecht vorhat. Das ist keine verfassungsrechtliche Verpflichtung, das ist aber eine aus der Marktwirtschaft heraus resultierende Verpflichtung jeder Regierung, die die soziale Marktwirtschaft als Säule unseres Wohlstandes begreift und nicht nur als ein Schlagwort ansieht. Wer die unternehmerische Freiheit achtet, muß als Gesetzgeber vorhersehbar nach langfristigen Perspektiven handeln und nicht mit Überraschungseffekten und ständig etwas Neues im Steuerrecht bieten.

2. Unstetigkeit in der Verwaltung

2.1 Im Bereich der Steuerverwaltung kommt die Unstetigkeit und damit Ungewißheit z. T. durch sog. Nichtanwendungserlasse, mit denen

höchstrichterliche Entscheidungen nicht über den Einzelfall hinaus angewendet werden sollen, zum Ausdruck²⁸. Ich möchte dieses Thema hier nicht vertiefen; damit habe ich mich ausführlich beim Deutschen Steuerberaterstag 1983²⁹ auseinandergesetzt. Ich bin dabei zu dem Ergebnis gekommen, daß Nichtanwendungserlasse nur dann rechtswidrig sind, wenn sie sich gegen eine ständige und beständige Rechtsprechung richten.

2.2 Ich will hier jedoch darüber referieren, ob und inwieweit der Grundsatz von Treu und Glauben die Stetigkeit der Verwaltung sichern muß.

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist in das öffentliche Recht, und dazu gehört das Steuerrecht, als Ausfluß der Rechtsstaatlichkeit eingegangen. Hier steht er im Konflikt mit anderen Grundsätzen der Rechtsstaatlichkeit, insbesondere mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung³⁰.

Vor allem ist die Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben in Gestalt des Vertrauensschutzes zu erwähnen. Die Rechtsprechung hält beispielsweise die Rücknahme eines Verwaltungsaktes nur dann für möglich, wenn das öffentliche Interesse an gesetzmäßiger Verwaltung im Einzelfall höher zu bewerten ist als das durch den Erlaß des Verwaltungsaktes begründete Vertrauen des Begünstigten³¹. Eine rückwirkende Rücknahme ist mit Treu und Glauben insbesondere dann nicht zu vereinbaren, wenn die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes von der erlassenden Behörde zu verantworten ist³². Im Bereich der Auskünfte und Zusagen kann der Grundsatz, wie schon das Preußische Oberverwaltungsgericht³³ entschieden hat, zur Bindung einer Behörde an eine vorherige Aussage führen.

Die heutige Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben in unserer Rechtsordnung resultiert vor allem aus der weitreichenden Anwendung dieser Generalklausel des überpositiven Rechts durch die Rechtsprechung³⁴. Diese Entwicklung ist in der Literatur nicht ohne Kritik geblieben. ROTH³⁵ hat den Grundsatz als das Einfallstor für die richterliche Rechtsfortbildung bezeichnet. HEDEMANN hat in seiner Schrift "Die Flucht in die Generalklauseln"³⁶ vor der Verweichlichung des Denkens und der Unsicherheit des gesamten Rechtslebens bis hin zur Willkür gewarnt. Mein verehrter Amtsvorgänger, Altpräsident des Bundesfinanzhofs HESSDÖRFER³⁷, hat die Mahnung ausgesprochen: "Besonders der Richter, der von amtswegen am stärksten verpflichtet ist, dem Gesetz die Treue zu halten, wird in

jedem Fall sein Gewissen wieder und wieder erforschen müssen, ob es wirklich unumgänglich ist, praeter oder contra legem zu entscheiden, um der Gerechtigkeit zu genügen. Das Reich des Überpositiven ist heilig, aber auch verführerisch gefährlich.”

Auch Klaus VOGEL ³⁸ hat sich gegen die schrankenlose Ausweitung des Grundsatzes in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gewandt und gegen seine Verwendung als Blankovollmacht zur Auflösung des Gesetzes.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht ist gekennzeichnet durch das Spannungsverhältnis, in dem dieser Grundsatz als Ausfluß des rechtsstaatlichen Prinzips der Rechtssicherheit mit anderen rechtsstaatlichen Prinzipien, nämlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, steht. Mit MATTERN ³⁹ ist davon auszugehen, daß im Verhältnis zum Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Grundsatz von Treu und Glauben als höherwertiger Gesichtspunkt im besonderen Einzelfall das größere Gewicht haben kann, wenn er zu einem tragbaren Ergebnis führt und stärkere öffentliche Belange nicht entgegenstehen. Weiter setzt die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im allgemeinen voraus, daß der Vertrauende hinsichtlich des Verhaltens des anderen Beteiligten Dispositionen getroffen hat: Das heißt, daß sich der Steuerpflichtige z. B. tatsächlich darauf eingerichtet hat, daß der Anspruch nicht mehr geltend gemacht wird; die von ihm getroffenen oder unterlassenen Maßnahmen oder Vorkehrungen müssen zur Folge haben, daß für ihn die Entrichtung der nachträglich doch noch festgesetzten Steuer wegen der damit verbundenen Nachteile billigerweise nicht mehr zumutbar ist ⁴⁰.

Bindungen des Steuerpflichtigen können vor allem daraus entstehen, daß dieser sich nicht mit früherem Verhalten in Widerspruch setzen darf. So hindert die Pflicht zur Folgerichtigkeit des steuerlichen Verhaltens den Steuerpflichtigen, denselben Sachverhalt mit Wirkung für verschiedene Steuern wechselweise darzustellen, wie es ihm jeweils am günstigsten erscheint ⁴¹. Allerdings binden Erklärungen und Handlungen gegenüber anderen Behörden oder in einem anderen - auch gerichtlichen - Verfahren den Steuerpflichtigen nicht ⁴². Als unzutreffend wird in der Literatur das Urteil des Bundesfinanzhofs angegriffen, das die Steuerpflicht ohne Vorliegen des gesetzlichen Tatbestandes nur auf Treu und Glauben stützt ⁴³. Danach können sich Steuerpflichtige, die zur Täuschung anderer staatlicher Stellen eine Schenkung nur zum Schein durchgeführt haben, hinsichtlich der Schen-

kungssteuer nicht auf die bürgerlich-rechtliche Unwirksamkeit berufen. Mit MATTERN ⁴⁴ muß dazu festgestellt werden, daß ein Tatbestand nicht durch übermäßige Ausdehnung des Grundsatzes von Treu und Glauben für steuerpflichtig erklärt werden darf, der es nach den Steuergesetzen nicht ist.

2.3 Bei der Neuschaffung der Abgabenordnung, die noch unter meiner Leitung konzipiert wurde, haben wir den Grundsatz von Treu und Glauben in die Abgabenordnung 1977 aufgenommen ⁴⁵.

2.3.1 Die verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung

Die weitgehenden Mitwirkungspflichten, die das heutige Besteuerungsverfahren dem Steuerpflichtigen auferlegt, sind oftmals gepaart mit dem Wunsch nach baldiger und endgültiger Klärung steuerlich relevanter Fragen auch für die Zukunft, damit der Unternehmer und der Steuerpflichtige überhaupt seine Disposition treffen kann. Durch die Formulierung “für die geschäftlichen Maßnahmen von Bedeutung” grenzt § 204 AO das Interesse des Steuerpflichtigen an der Zusage ein. Diese Fassung soll verhindern, daß alltägliche Geschäftsvorfälle und nebensächliche Sachverhalte Gegenstand einer verbindlichen Zusage werden können ⁴⁶.

Eine weitere Begrenzung des Zusageinteresses ergibt sich daraus, daß die verbindliche Zusage Rechtsunsicherheit hinsichtlich des zu verwirklichenden Sachverhalts voraussetzt. Ist eine rechtlich zweifelsfreie Entscheidung möglich, kann kein Bedürfnis für eine steuerliche Vorabregelung bestehen.

2.3.2 Vertrauensschutz bei Änderung von Steuerbescheiden ⁴⁷

Stärkere positiv-rechtliche Ausgestaltung als bei der verbindlichen Zusage hat der Grundsatz von Treu und Glauben in § 176 AO gefunden. Hier ist die Sperrwirkung des § 222 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung erheblich erweitert worden.

2.3.3 Widerstreitende Steuerfestsetzung ⁴⁸

Bei der Aufhebungs- und Änderungsvorschrift des § 174 AO 1977 ist der Grundsatz von Treu und Glauben vom Gesetzgeber in mehreren Teilbereichen berücksichtigt worden.

2.4 Einzelfälle

Nach diesen allgemeinen Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben darf ich das Thema anhand einiger Beispiele aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Bundesverfassungsgerichts und anhand von Problemen, die heute wahrscheinlich besonders interessieren, zu vertiefen suchen.

2.4.1 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Einen typischen Fall fehlender Bindungswirkung bei einer Zusage hat der IV. Senat des Bundesfinanzhofs 1983 entschieden⁴⁹. Dort hatte die Klägerin, eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die Ausbuchung eines Grundstücks aus der Bilanz zum Buchwert mit der Begründung beantragt, das Grundstück sei von Anfang an Privatvermögen gewesen. Das Finanzamt hatte seine ursprüngliche Zustimmung dann später widerrufen. Der BFH hat diese Entscheidung des Finanzamts auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben bestätigt. Er hat ausgeführt:

“Die Finanzbehörden sind verpflichtet, die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche geltend zu machen und die für die Entstehung und den Umfang des Steueranspruchs maßgebenden Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen durchzuführen. Nur ausnahmsweise können die Finanzbehörden nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gehindert sein, einen nach dem Gesetz entstandenen Steueranspruch geltend zu machen oder Besteuerungsgrundlagen in der dem Gesetz entsprechenden Höhe festzustellen. Ein solcher Fall ist gegeben, wenn ein Finanzamt einem Steuerpflichtigen zugesagt hat, einen Sachverhalt bei der Besteuerung (bzw. bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen) in einem bestimmten Sinne zu beurteilen.

Voraussetzung für eine Bindung nach Treu und Glauben ist in einem solchen Fall u. a., daß der vom Steuerpflichtigen mitgeteilte Sachverhalt in allen wesentlichen Punkten richtig und vollständig dargestellt wurde. Einer Zusage kommt dagegen keine bindende Wirkung zu, wenn die Darstellung des Sachverhalts lückenhaft und unrichtig ist.”

Im Streitfall sei die Sachverhaltsdarstellung, die die Klägerin ihrer “Bitte um Zustimmung” zur gewinnneutralen Ausbuchung des Grundstücks beifügte, in wesentlichen Punkten ungenau und unvollständig gewesen.

Dem Finanzamt war hier die Tatsache verschwiegen worden, daß das Grundstück ausweislich notarieller Urkunden für den Betrieb erworben und die Auflassung an die beiden Gesellschafter als Inhaber des Betriebs erklärt worden war.

2.4.2 Berichtigung des Bilanzansatzes

Der Grundsatz, daß die Richtigstellung des Bilanzansatzes immer erfolgswirksam in einer Schlußbilanz zu erfolgen hat, wird durchbrochen, wenn der Grundsatz von Treu und Glauben eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs und damit eine erfolgsunwirksame Richtigstellung des Bilanzansatzes in der Anfangsbilanz des Jahres erlaubt, bei dessen Veranlagung sich die Berichtigung erstmals auswirken kann. Diese Rechtsauffassung, die bereits vom Reichsfinanzhof⁵⁰ vertreten wurde, hat der BFH mit Urteil vom 19. 01. 1982 VIII R 21/77⁵¹ erneut bestätigt. Danach kann der Grundsatz von Treu und Glauben eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs gebieten mit der Folge, daß der Fehler zurück bis zur Anfangsbilanz des Jahres berichtigt wird, für das die Veranlagung noch nicht bestandskräftig ist. Den Vertrauenstatbestand hatte der BFH im Streitfall darin erfüllt gesehen, daß das Finanzamt dem Steuerpflichtigen in der rechtlich unzutreffenden Meinung, es bestehe stets eine Pflicht zur Buchwertfortführung, Wertansätze aufgedrängt hat, die entsprechend dem in der steuerlichen Schlußbilanz angesetzten allgemeinen Wert der Wirtschaftsgüter unrichtig waren.

2.4.3 Verwirkung

Zur Frage der Verwirkung hat der BFH vor kurzem erneut grundsätzlich Stellung genommen⁵². Das Rechtsinstitut der Verwirkung ist als Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Tuns Ausfluß des Grundsatzes von Treu und Glauben. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment, das heißt der zeitweiligen Untätigkeit des Anspruchsberechtigten, sowohl ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten voraus, demzufolge der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden - also einen Vertrauenstatbestand - als auch, daß der Anspruchsverpflichtete tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf - als Vertrauensfolge - eingerichtet hat.

Die Verwirkung soll den Steuerpflichtigen davor schützen, daß ihm erhebliche Nachteile entstehen, die nicht entstanden wären, wenn

das Finanzamt den Anspruch rechtzeitig geltend gemacht hätte. Hierauf hat JAKOB in der Beilage Nr. 8/85 zum BETRIEB hingewiesen.

2.4.4 Unbedenklichkeitsbescheinigung

Ein der Steuererhebung entgegenstehender Vertrauenstatbestand im Sinne der eben erwähnten Entscheidungen wird nicht dadurch geschaffen, daß das Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung nach dem Grunderwerbssteuergesetz (GrEStG) erteilt⁵³. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung setzt nämlich nicht zwingend voraus, daß der Erwerbsvorgang steuerfrei oder die Zahlung der Steuer erfolgt ist. Sie ist nur eine der förmlichen Voraussetzungen für die Eintragung des Erwerbers im Grundbuch.

Der BFH hat dazu mit Urteil vom 15. Februar 1984⁵⁴ entschieden, daß es nicht darauf ankommt, unter welchen Umständen die Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt wurde. Entscheidend ist vielmehr, daß nach dem eindeutigen Wortlaut des GrEStG die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht voraussetzt, daß die Steuer entrichtet wurde oder der Erwerbsvorgang steuerfrei ist.

2.4.5 Grob pflichtwidriges Verhalten des Finanzamts

In einem anderen Grunderwerbssteuerfall hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, ob grob pflichtwidriges Handeln des Finanzamts zum Schutz eines Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben führen kann⁵⁵. Im Streitfall zog das Finanzamt den Grundstücksveräußerer als Schuldner der Grunderwerbssteuer zur Zahlung heran. Es hatte zuvor mehrfach versucht, vom Erwerber die Abgabe der Verpflichtungserklärung nach dem Gesetz über die Grunderwerbssteuerbefreiung für den sozialen Wohnungsbau zu erhalten, die Voraussetzung für die Gewährung der Grunderwerbssteuerbefreiung gewesen wäre. Diese Befreiung hätte gemäß § 15 Nr. 1 Satz 2 des BayGrEStG dazu geführt, daß der Veräußerer für die GrEStG nicht mehr hätte in Anspruch genommen werden können. Der BFH hat die Behandlung des Befreiungsantrages und die Verzögerung der Festsetzung der GrEStG gegenüber dem später in Konkurs gefallenen Erwerber als grob pflichtwidriges Verhalten angesehen, was zum Verlust des Steueranspruchs gegenüber dem Veräußerer führte.

2.4.6 Vertrauen auf Verwaltungsvorschriften bei Verschärfung der Rechtsprechung

Tritt eine Verschärfung der Rechtsprechung ein, stellt sich unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes die

Frage, wie und ob den Bürgern geholfen werden kann, die auf die bisherige Rechtsprechung vertraut haben⁵⁶. Da in diesen Fällen die bestehenden Verwaltungsanweisungen - Richtlinien - für den Bürger günstiger sind als die neue, schärfere Rechtsprechung, muß in diesem Zusammenhang auch geprüft werden, ob das Vertrauen in solche Regelungen schützenswert ist. Das Problem des Vertrauensschutzes stellt sich hier deshalb in seiner ganzen Schärfe, weil die Senate des BFH in neuerer Zeit übereinstimmend davon ausgehen, daß ihren Rechtsausführungen Rückwirkung zukommt. Nach dieser Ansicht sind die Gerichte nicht gehindert, einen Sachverhalt in einer späteren Entscheidung anders zu beurteilen. In BFHE 137, 202 hat der I. Senat des BFH ausgeführt, daß die Finanzämter gemäß Treu und Glauben nicht verpflichtet sind, die Grundsätze einer aufgegebenen Rechtsprechung weiterhin anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige auf den Fortbestand der bisherigen Rechtsprechung vertraut hat⁵⁷. Er hat jedoch anerkannt, daß das Rechtsstaatsprinzip im Einzelfall gebieten könne, Vertrauensschutz zu gewähren, wenn der Bürger durch Anwendung einer strengeren Rechtsprechung auf einen schon abgeschlossenen Tatbestand beeinträchtigt wird. Diesem Anliegen kann im allgemeinen durch eine Anpassungsregelung der Verwaltung - im Rahmen des § 163 AO 1977 - Rechnung getragen werden. Eine Verpflichtung der Verwaltung zum Erlaß einer solchen Anpassungsregelung hat der I. Senat im zitierten Fall jedoch deshalb nicht für gegeben erachtet, weil es sich um einen besonders liegenden Einzelfall handelte und deshalb eine entsprechende Breitenwirkung der Entscheidung nicht gegeben war. Der Kläger wurde auf die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1, § 227 Abs. 1 AO 1977 verwiesen, über die im Streitfall nicht entschieden werden konnte.

2.4.7 Maßnahmen des Finanzamts mit Drittwirkung

Auch Verwaltungsakte des Finanzamtes, die für andere als den Adressaten des Verwaltungsaktes Tatbestands- bzw. Bindungswirkung entfalten, können diesen gegenüber zu einem Vertrauenstatbestand führen.

Ich denke hier an die rückwirkende Aufhebung der Steuerbegünstigung eines gemeinnützigen Vereins hinsichtlich des Abzugs von sog. Durchlaufspenden als Sonderausgaben. Diese Frage war Gegenstand des BFH-Urteils vom 18. Juli 1980⁵⁸. Dort hatte der Kläger einer Gemeinde einen Geldbetrag zur Weiterleitung an diesen Verein übergeben. Die Gemeinde hatte diese Zuwendung formularmäßig mit dem

Bemerken bestätigt, daß der bezeichnete gemeinnützige Zweck unter die allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecke fällt. Das Finanzamt hat darauf die Zuwendung des Klägers bei der Einkommensteuerveranlagung als Sonderausgabe gem. § 10b EStG berücksichtigt. Dem Verein war später rückwirkend die Körperschaftsteuerbefreiung entzogen worden. Das Finanzamt hat deshalb den Einkommensteuerbescheid des Klägers dahin berichtigt, daß der Spendenabzug nunmehr versagt wurde. Das Finanzamt war dabei der Auffassung, daß die ursprüngliche Freistellungsbescheinigung gegenüber dem Verein keinen Vertrauenstatbestand für den Kläger geschaffen habe.

Der BFH ist davon ausgegangen, daß der Sonderausgabenabzug zu versagen sei, wenn der Letztempfänger im Veranlagungszeitraum, in dem die Zuwendung beim Spender steuerlich begünstigt werden soll, tatsächlich nicht von der Körperschaftssteuer befreit ist. Dies gelte grundsätzlich auch bei rückwirkender Aufhebung der Steuerbegünstigung des Spendenempfängers. Der BFH hat jedoch dann dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechnung getragen und die Berechtigung des Finanzamtes zur Rückgängigmachung des Sonderausgabenabzugs mit der Begründung verneint, der Kläger habe das Geld im Vertrauen auf die dem Sportverein gewährte Steuerbefreiung verausgabt. Zum Zeitpunkt der Zahlung sei er hinsichtlich der Steuerbefreiung des Vereins gutgläubig gewesen. Die ursprüngliche Feststellung der Steuerbegünstigung des Vereins durch das Finanzamt sei geeignet gewesen, bei den Steuerpflichtigen, die diesen mit Spenden unterstützen wollten, einen Vertrauenstatbestand hinsichtlich der Steuerbegünstigung des Vereins und damit auch hinsichtlich der steuerlichen Abziehbarkeit ihrer Spenden zu schaffen.

Besondere Bedeutung hat der BFH in diesem Zusammenhang der bei Durchlaufspenden typischen Mittlerrolle der öffentlich-rechtlichen Körperschaften beigemessen. Er hat es für entscheidend erachtet, daß die Gemeinde hinsichtlich der vom Finanzamt gegenüber dem Sportverein abgegebenen Willensäußerung als Mittler zwischen dem Finanzamt und dem Kläger aufgetreten ist. Sie hat dem Kläger bescheinigt, daß die Spende für gemeinnützige Zwecke verwendet worden ist. Diese Bescheinigung enthält damit unausgesprochen auch die Mitteilung, daß der Sportverein zum Zeitpunkt des Spendenempfanges von der Körperschaftsteuerpflicht befreit gewesen sei. Auf diese Mitteilung durfte der Kläger vertrauen. Insoweit mißt der BFH der Bestätigung nach § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV eine über eine bloße Beweiserleichterung für den Steuerpflichtigen hinausgehende

Bedeutung zu. Dies rechtfertigt sich insbesondere aus der besonderen Stellung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften bei der Entgegennahme sog. Durchlaufspenden. Die Körperschaften (und deren Dienststellen) haben hier, bevor sie eine Spendenbestätigung erteilen, gewisse haushalts- und aufsichtsrechtliche Prüfungspflichten zu erfüllen, also gleichsam eine Garantenstellung.

Dieser Entscheidung ist zuzustimmen; ihre Grundsätze sind auch auf die Fälle anwendbar, in denen einer Körperschaft wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zunächst Steuerbefreiung erteilt, aber später rückwirkend entzogen wird, weil Spenden zweckwidrig verwandt worden sind. Ein Spender, der im guten Glauben auf die im Zeitpunkt der Hingabe bestehende Steuerbefreiung eine Spende zuwendet, muß sich darauf verlassen können, daß die Steuerbefreiung nicht rückwirkend entfällt. Das Finanzamt setzt mit dem Freistellungsbescheid einen Vertrauenstatbestand; mit diesem Bescheid werden die in § 48 Abs. 3 EStDV genannten Stellen berechtigt, die Verwendungserklärung abzugeben, auf die der Steuerpflichtige vertrauen darf ⁵⁹.

Das gilt jedoch nicht, wenn der Spender bösgläubig war, d. h. wenn er die Tatsachen, die zum Entzug der Steuerbefreiung geführt haben, kannte oder grobfahrlässig nicht kannte. Hat die steuerbefreite Körperschaft nur einen Teil der Spenden zweckwidrig verwandt, einen anderen Teil aber zweckentsprechend und läßt sich später nicht feststellen, ob eine bestimmte Spende dem einen oder dem anderen Teil zuzurechnen ist, so ist im Sinne des zitierten Urteils das Erfordernis der zweckgerechten Verwendung der Spende grundsätzlich solange als gegeben anzunehmen, als dem Spender die zweckwidrige Verwendung gerade seiner Spende nicht nachgewiesen werden kann ⁶⁰.

Einen ähnlichen Gedanken verfolgt u. a. auch OFFERHAUS ⁶¹ im Bereich der Verwaltungsanordnungen. Der Steuergläubiger verzichtet jährlich auf rd. 3 Mrd. DM Einkommensteuer, indem er die sog. Annehmlichkeiten steuerfrei läßt, ohne hierfür eine gesetzliche Grundlage zu haben. Allein bei dem Essensfreibetrag von 1,50 DM werden jährlich 1,5 Mrd. DM nicht erhoben. OFFERHAUS vertritt in Anlehnung an BFH-Entscheidungen die Auffassung, daß, solange eine von der Verwaltung anerkannte Steuerfreiheit (Essensgeldzuschuß) nicht widerrufen ist, Arbeitgeber nicht im Haftungsweg belangt werden können, wenn sie den entsprechenden Freibetrag ansetzen und deshalb keine Lohnsteuer abführen.

Hier vertraut der Bürger auf Verwaltungsrichtlinien; bei einer Rechtsverordnung ist das Vertrauen noch stärker geschützt als das auf einen von einer Finanzbehörde erlassenen befristeten Freistellungsbescheid.

2.4.8 Rechtswidrige Norm

Greift danach der Grundsatz von Treu und Glauben im Bereich der nach der AO 1977 und früherer Regelungen bestehenden Gemeinnützigkeit von Körperschaften ein, so stellt sich die Frage nach seiner Geltung bei Zahlungen an Körperschaften, die gem. § 49 EStDV durch Gesetz im materiellen Sinne, nämlich durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates, wegen Förderung staatspolitischer Zwecke anerkannt wurden, so z. B. die Staatsbürgerliche Vereinigung 1954 e. V. in Köln und die Deutsche Wählergesellschaft in Frankfurt, die durch die zweite Verordnung über den Abzug von Spenden zur Förderung staatspolitischer Zwecke vom 23. Oktober 1956 als juristische Person im Sinne des § 49 Ziff. 3 EStDV anerkannt wurde, so daß ihr zufließende Mittel, Beiträge und Spenden beim Geber vom steuerbaren Einkommen als Sonderausgaben abgezogen werden konnten.

Gerade in den letzten Tagen ist ein Urteil des Finanzgerichts Köln⁶² rechtskräftig geworden, in dem ein Finanzamtsvorsteher einem Steuerpflichtigen erklärt hatte, daß Parteispenden an die Staatsbürgerliche Vereinigung abziehbar seien. Das Finanzgericht Köln hat aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet, daß diese Spenden nicht nachträglich als nichtabziehbar erklärt werden können.

3. Unstetigkeit in der Rechtsprechung

Nicht nur Gesetzgebung und Verwaltung, auch die Rechtsprechung hat ihren Anteil an der Unstetigkeit des Steuerrechts. Man sollte meinen, die Rechtsprechung, die an Gesetz und Recht gebunden ist, müßte stetig sein. Aber das Wort "Auf hoher See und vor Gericht bist du in Gottes Hand" sagt recht deutlich, daß auch die gerichtlichen Entscheidungen nicht nur für den Rechtskundigen wenig vorhersehbar und kalkulierbar sind.

Volkmar GÖTZ führt in seiner Abhandlung "Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz" aus⁶³:

"Aus Gründen des Vertrauensschutzes einen Wandel höchstrichterlicher Rechtsprechung nur für die Zukunft, nicht aber 'rückwirkend' für die noch unter der 'Geltung' der bisherigen Rechtsprechung entstandenen Rechte und Pflichten zuzulassen, ist eine Forderung der Literatur. Von erster Problemerkennntnis ausgehend über das unver-

meldlich folgende Postulat steuerrechtlicher Abhandlungen, die Anwendung steuerverschärfender richterlicher Gesetzesauslegung auf zurückliegende Sachverhalte, einschließlich desjenigen, welchen die Gerichte zum Anlaß des Rechtsprechungswandels nahmen, müsse unterbleiben, verbreitert sich die Spur der an den Adressaten richterlicher Gewalt gerichteten Vertrauensschuttforderung zur monographischen Aufarbeitung und zum vehementen Plädoyer (DÜRIG), welches Schutz vor Überraschungsentscheidungen und vorherige Ankündigung von Rechtsprechungsänderungen fordert und anderenfalls Bedenken dagegen anmeldet, daß die Rechtsprechung schon im zu behandelnden Fall Ihre ... geänderte Rechtsauffassung anwenden dürfe. Inzwischen ist diese Diskussion in das Fahrwasser mehr differenzierender Betrachtungsweise gelangt, bis schließlich die Staatsrechtslehre auch die schuldigen grundsätzlichen Bedenken gegen die Forderung nach Vertrauensschutz bei Rechtsprechungswandel belsteuerte."

Es ist ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, daß der Gleichheitssatz nicht verlangt, daß eine einmal höchstrichterlich entschiedene Rechtsfrage niemals mehr anders entschieden werden darf⁶⁴. Auch der BFH ändert bisweilen seine Rechtsprechung. § 11 FGO erkennt die Änderungsmöglichkeit mittelbar an und nennt für bestimmte Fälle ein förmliches Verfahren⁶⁵.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Beschluß des Großen Senats vom 26. November 1973⁶⁶ entschieden, daß Heizungs-, Fahrstuhl- sowie Be- und Entlüftungsanlagen, sofern sie nicht Betriebsvorrichtungen sind, der Absetzung für Abnutzung des Gebäudes unterliegen. Damit hat er seine vorherige Rechtsprechung aufgegeben und dazu ausgeführt, gegen diese Änderung könne nicht eingewendet werden, daß im Hinblick auf die andersartige jahrzehntelange Übung der Gesichtspunkt der Kontinuität der Rechtsprechung den Vorzug verdiene.

Der Bundesfinanzhof hat sich zwar wiederholt zur Stetigkeit der Rechtsprechung als einem wesentlichen Element der Rechtssicherheit bekannt⁶⁷. Er hat jedoch auch betont, daß eine andere und bessere Rechtserkenntnis dann zur Änderung einer ständigen Rechtsprechung führen muß, wenn wichtige Gründe gegeben sind. Unter dieser Voraussetzung kann auch eine Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen gerechtfertigt sein. Solche gewichtigen Gründe können in einem Wandel der tatsächlichen Verhältnisse oder in einer ständigen Rechtsprechung zu sachlich zusammenhängenden Fragen oder in Gesetzesänderungen liegen.

In Fortführung dieser Rechtsprechung hat der Große Senat ⁶⁸ eine erneute Vorlage derselben Rechtsfrage an ihn nur dann für zulässig gehalten, falls in der Zwischenzeit neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind, die bei der ursprünglichen Entscheidung nicht berücksichtigt werden konnten und/oder neue Rechtserkenntnisse eine andere Beurteilung der entschiedenen Rechtsfrage rechtfertigen könnten. Die Anrufung des Großen Senats begegnet nach diesem Beschluß auch dann keinen Bedenken, wenn die ursprüngliche Entscheidung schon lange zurückliegt und an ihr ständige gewichtige Kritik geübt worden ist.

Sie sehen also, die Stetigkeit der Rechtsprechung ist für den Bundesfinanzhof ein hohes Gut, jedoch geht sie nicht so weit, daß die entschiedene Rechtsfrage für alle Zeiten gleich entschieden werden muß. Das muß jeder Unternehmer bei seinen Dispositionen beachten.

Die Gerichte, das Bundesverfassungsgericht wie der Bundesfinanzhof haben es aber stets für notwendig gehalten zu betonen, daß bei einer Änderung der Rechtsprechung der Steuerpflichtige, der sich auf die bisherige Rechtsprechung in seinen Dispositionen gestützt hat, auch geschützt bleiben muß ⁶⁹, wenn dies nach Treu und Glauben notwendig ist. So hat das Bundesverfassungsgericht in seinem berühmten Beschluß, in dem es die unmittelbare Parteienfinanzierung über Spenden über den damaligen § 10b EStG und § 11 Ziff. 5 KStG für verfassungswidrig erklärt hat, gesagt: "Ob und inwieweit Steuerpflichtige, die bis zur Verkündung dieses Urteils im Vertrauen auf die Gültigkeit der Vorschriften Spenden an politische Parteien gegeben haben, der in den für nichtig erklärten Vorschriften vorgesehene Steuervorteil gewährt werden kann, muß die Finanzverwaltung in eigener Zuständigkeit entscheiden." ⁷⁰ Die Finanzverwaltung hat damals nach Treu und Glauben die bisher gewährten Spenden im Billigkeitsweg als abziehbar anerkannt.

GÖTZ stimmt dieser Rechtsprechung zu und meint ⁷¹:

"Der Gemeinsame Senat der Obersten Gerichtshöfe des Bundes hat mit seinem Beschluß vom 19. Oktober 1971 diese Methode vertrauensschützenden Übergangs in eine neue Rechtsprechung rechtsstaatlich vervollkommenet; hiernach mußte die Steuerbehörde einen Billigkeitserlaß für die Jahre vor 1962 gewähren, nachdem der Bundesfinanzhof 1961 entschieden hatte, daß ein Versicherungs-Generalagent mit gemischter Tätigkeit auch mit den Einnahmen aus werbender und verwaltender Tätigkeit zur Gewerbesteuer heranzuziehen ist.

Derartiger Intrasteuerrechtlicher Vertrauensschutz genügt auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen; für weitergehende Analogien zum Verbot rückwirkender steuerverschärfender Gesetze besteht kein Raum."

Auch der III. Senat des Bundesfinanzhofs, der kürzlich seine Rechtsprechung zum Ein- und Zweifamilienhaus geändert hat, hat in seinem Urteil gesagt ⁷², daß dabei auftretende Härten für Steuerpflichtige, die ihr Wohngrundstück unter Beachtung der Verwaltungsvorschriften - insbesondere des gemeinsamen Ländererlasses vom 17. Oktober 1979 - als Zweifamilienhaus gestaltet hatten, von ihm erkannt werden. Er hat deshalb die Auffassung vertreten, daß die Verwaltung gehalten sein könnte, diese Härten durch eine Anpassungsregelung zu mildern. Ob allerdings die Finanzverwaltung tätig wird, in welcher Weise und für welche Dauer, liegt in ihrem Ermessen. Im konkreten Fall hat sie schon reagiert ⁷³. Durch die Rechtsprechung kann nach Ergehen einer solchen Anpassungsregelung nur geprüft werden, ob die Verwaltung die Grenzen der Ermessensausübung beachtet hat.

Anmerkungen

- 1) Vgl. dazu GROLL In der Flut der Gesetze, 1985, 136 f.
- 2) BGBI I 1974, 1769 ff.
- 3) Vgl. SCHMIDT-BLEIBTREU/KLEIN Grundgesetz, Kommentar, 6. Aufl., Art. 20 RN 14 ff.
- 4) Vgl. GÖTZ Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz, in Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz II, 422.
- 5) Festschrift für Theodor MAUNZ zum 80. Geburtstag, 382.
Wie das Rückwirkungsverbot Teil der abendländischen Rechtsüberzeugung ist, stellt BROGGINI in seiner Arbeit "Dauer und Wandel im Recht" in Coniectanea Studi di Diritto Romano, Milano 1066 dar. Als erste nachweisbare Fundstelle des Rückwirkungsverbots verweist er auf in Lagasch im südlichen Zweistromland gefundene Texte, die vom sumerischen Prinzen Urukagina aus der Mitte des 24. Jahrhunderts v. Chr. stammen.
- 6) STERN a.a.O., 383.
- 7) OVG Hamburg, JZ 1952, 416 ff sowie OGH DV 1948, 20, OGH SJZ 1949 Sp 407; OVG Lüneburg, NJW 1952, 1230 f und BFH, BB 1951, 550.
- 8) BVerfGE 1, 264/265.
- 9) BVerfGE 1, 264, 280.
- 10) BVerfGE 2, 237 ff.
- 11) BVerfGE 2, 237, 264/265.
- 12) BVerfGE 2, 265.
- 13) JZ 1952, 161; vgl. auch GROSS, BB 1953, 93; BALLERSTAEDT in einer Anmerkung zum Urteil des OHG in SJZ 1949, 407; KLEIN Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen, 1953.
- 14) OVG Hamburg JZ 1952, 416; vgl. auch OVG Lüneburg, NJW 1952, 1230.
- 15) Vgl. dazu KLEIN Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen 1953, 41 und WERNICKE in der Erstbearbeitung des Bonner Kommentars Art. 2 Anm. II 1a.
- 16) BVerfGE 7, 129 Leitsatz 4.
- 17) BVerfGE 7, 129, 151/152.
- 18) BVerfGE 11, 64 ff.
- 19) BVerfGE 11, 64, 72 mit Hinweis auf BVerfGE 7, 129, 151/152; 2, 237, 265 und 380, 403, 3, 58, 150; 7, 89, 92/93.
- 20) BVerfGE 13, 261.
- 21) BVerfGE 13, 261, 270-272.
- 22) Vgl. STERN a.a.O. 384 ff.
- 23) BVerfGE 14, 76, 104; vgl. auch 27, 375, 385 f und 28, 66, 88.
- 24) Vgl. BVerfGE 11, 139, 145 f und 14, 76, 104.
- 25) BVerfGE 13, 274, 278 und 18, 135, 144.
- 26) BVerfGE 13, 274, 278.
- 27) BVerfGE 18, 135, 144.
- 28) Vgl. für viele HARTZ, BB 1955, 517; HESSDÖRFER, StbJB 1956/57, 53 ff; MERSMANN in Steuerkongreß-Report 1966, 81 ff; v. WALLIS, JbFStR 1972/73, 11 ff; LIST, DStR 1976, 651 ff und FELIX, StuW 1979, 65 ff mwN.
- 29) DStZ 1984, 55 ff.
- 30) Vgl. BVerfGE 7, 89, 94.
- 31) BVerwGE 5, 312.
- 32) BVerwGE 19, 188; 21, 119.
- 33) PrOVG 87, 135.

- 34) Vgl. KLEIN Die Bindung der Finanzverwaltung an Treu und Glauben, Steuerberater-Kongreß-Report 1985, 126.
- 35) Festschrift für GOSCH, 573, 579.
- 36) 66 f.
- 37) Treu und Glauben im Abgabenrecht, 1961, 7.
- 38) BB 1967, 274 mwN.
- 39) Festschrift für KÜCHENHOFF, 45.
- 40) BFHE 126, 130.
- 41) Vgl. KLEIN Bindung der Finanzverwaltung an Treu und Glauben, a.a.O 128.
- 42) BFHE 140, 87.
- 43) BFHE 69, 174.
- 44) Treu und Glauben im Steuerrecht, 47 ff.
- 45) Vgl. dazu TIPKE Steuerrecht, 10. Aufl., 565 ff.
- 46) Vgl. KLEIN/ORLOPP Kommentar zur Abgabenordnung, 3. Aufl., § 204 AO.
- 47) Vgl. KLEIN/ORLOPP Kommentar zur Abgabenordnung, 3. Aufl., § 176 AO.
- 48) Vgl. KLEIN/ORLOPP Kommentar zur Abgabenordnung, 3. Aufl., § 174 AO und SEBIGER, Steuerberater-Kongreß-Report 1970, 45.
- 49) BStBI II 1983, 459.
- 50) Vgl. KLEIN/FLOCKERMANN/KÜHR Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 4 Anm. 13b.
- 51) BStBI II 1982, 456.
- 52) BFHE 141, 451.
- 53) Vgl. § 22 Grunderwerbsteuergesetz 1983.
- 54) BFHE 140, 380.
- 55) BFHE 138, 393; BStBI II 1983, 580.
- 56) Vgl. Volkmar GÖTZ Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz, in Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz II, 448 ff.
- 57) Vgl. auch BVerfGE 8, 51, 71.
- 58) BFHE 131, 345; BStBI II 1981, 52.
- 59) Vgl. KLEIN Bindung der Finanzverwaltung an Treu und Glauben, a.a.O. 135.
- 60) Vgl. dazu mwN HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER AO und FGO, 8. Aufl., § 191 AO Anm. 125.
- 61) DB 1985, 565.
- 62) StuW 1985, 279.
- 63) in Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, 448 f.
- 64) BVerfGE 18, 224; vgl. auch BVerfGE 38, 386.
- 65) Vgl. GRÄBER Kommentar zur FGO, § 11.
- 66) BFHE 111, 242 ff.
- 67) So insbesondere BFHE 101, 13; BStBI II 1971, 207.
- 68) Vgl. auch GRÄBER Kommentar zur FGO, § 11 RN 15 mit Hinweis auf KÜCHENHOFF, StRK FGO § 11 R 19.
- 69) Vgl. KLÖPFER Vorwirkung von Gesetzen, 1974, 209 und BVerfGE 39, 355.
- 70) BStBI I 1958, 408.
- 71) Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz, in Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz II, 452.
- 72) BFHE 142, 505, 511 und 567, 570.
- 73) Übereinstimmender Ländererlaß vom 10. 05. 1985 StEK § 75 Nr. 26-27 und BStBI I 1985, 201.

EINFÜHRUNG IN DIE DISKUSSION

Prof. Dr. Wolfgang Jakob
Universität Augsburg

Wenn ich nun in die Diskussion, die Sie sich, verehrter Herr Präsident, ausdrücklich gewünscht haben, einführen darf, so geht mein Blick doch zunächst zurück auf die Begrüßung durch unseren Dekan: ich möchte das von ihm apostrophierte "Viermannstück" zu einem "Fünfmannstück" ergänzen.

Mit dem "Viermannstück" sollte wohl ausgedrückt werden, daß Sie, Herr Präsident, im Laufe Ihres juristischen Wirkens die Trias der Staatsgewalten in hoher und höchster Funktion personifiziert haben und damit auch die Spannungsfelder zwischen diesen drei Gewalten in personam ausgehalten haben, um darüber nun heute als Wissenschaftler zu reflektieren. Seit der letzten Steuerjuristischen Tagung in Bad Ems, wo Sie Ihre juristische Laufbahn begannen, weiß ich jedoch auch, daß Sie dort mit der Verwaltung der Kurgebäude befaßt waren. So gesehen waren Sie in gewisser Weise in Unternehmerfunktion tätig und stehen als ein solcher Unternehmer gleichsam auch auf der Passivseite Ihres Themas: der Seite der von den Wechselbädern zwischen Rechtsetzung, Rechtsanwendung und Rechtsfindung hauptsächlich Betroffenen.

Ihr Thema, Herr Präsident, also das Spannungsgefüge zwischen den drei Gewalten, spricht sicherlich primär den Staats- und Verfassungsrechtler in uns an, es wird in seinen Auswirkungen und Folgen für den betroffenen Bürger neben dem Steuerrecht aber auch in anderen juristischen Disziplinen thematisiert werden können und müssen - so sicherlich im Arbeitsverwaltungsrecht oder Sozialrecht. Ich meine gleichwohl, daß es in diesen seinen Auswirkungen im Steuerrecht einen Höhepunkt erreicht - und bin dabei der Hoffnung, daß ich, der ich nur für das Steuerrecht sprechen kann, damit einzelne Perspektiven nachzeichne, wie sie sich auch in diesen anderen rechtlichen Gebieten ergeben.

Im Steuerrecht geht es zunächst aber um die Kategorien des Geldlichen, die bekanntlich "real" sind - nicht nur auf Seiten des Steuerbürgers, sondern auch und gerade des Steuerfiskus. So war davon die Rede, daß die Aufgabe der sog. Geprägerechtsprechung durch die Entscheidung des Großen Senats des BFH aus dem Jahre 1984 - also

der Auffassung, daß vermögensverwaltende Personengesellschaften, an denen eine Kapitalgesellschaft geschäftsführend beteiligt ist, von der Gewerblichkeit dieser Kapitalgesellschaft insgesamt "geprägt" werden - zu Steuerausfällen in der Größenordnung von DM 4 Mrd. geführt hätte, weil negative Kapitalkonten und stille Reserven in einem Betriebsvermögen nun keine mehr gewesen wären, hätte nicht der Gesetzgeber die Geprägerechtsprechung durch Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend wieder in Kraft gesetzt.

Auf der anderen Seite steht der betroffene Steuerbürger, dessen Zahl Legion ist. Jahr für Jahr werden im steuerlichen Massenverfahren nach vorsichtigen Schätzungen um die 100 Millionen Steuerverwaltungsakte produziert. Im Klima dieses Massenverfahrens muß dem von Ihnen angesprochenen Vertrauensschutzgedanken - und dies nicht allein quantitativ - naturgemäß eine andere Dimension zukommen als im übrigen Verwaltungsrecht.

Wenn man dieses Stück der Rechtswirklichkeit, das Sie uns heute vor Augen geführt haben, nun als ein Bühnenstück verstünde, könnte man drei Akte unterscheiden.

In einem *ersten Akt* ändert der BFH seine Rechtsprechung: Geldbußen etwa werden auf einmal steuerlich abzugsfähig, eine GmbH als Komplementär drückt einer Personengesellschaft nicht mehr notwendig den Stempel der Gewerblichkeit auf. Obwohl ich die beiden angesprochenen Entscheidungen für richtig ansehe, ja für überfällig gehalten habe, ergeben sich doch für Praxis und Wissenschaft eine Reihe von Fragen und Problemen.

Da wäre die von Ihnen bereits angesprochene Frage nach dem Schwellenpunkt, an dem der BFH seine Rechtsprechung zu ändern gedenkt: Versteht sich das Gericht mehr der Kontinuität oder mehr der Innovation verpflichtet?

Mitten in das Problemfeld des steuerlichen Massenverfahrens zielt eine weitere ebenfalls schon thematisierte Frage nach der grundsätzlichen Zulässigkeit rückwirkend verschärfender Rechtsprechungsänderungen. Jedenfalls nach dem Verständnis der Praxis sehen sich doch auf diese Weise alle noch nicht bestands- oder rechtskräftig abgewickelten Steuerfälle mit Wirkung für die Vergangenheit gewissermaßen einem schärferen Recht ausgesetzt.

Schließlich ein Problemkreis, der ebenfalls nicht nur den Wissenschaftler interessiert: Wie steht es mit der Bestandskraft von Ent-

scheidungen des Großen Senats selbst, der sich bekanntlich im Beschluß zur Geprägerechtsprechung auch zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht als Kriterium gewerblicher Tätigkeit geäußert hat und dabei von seiner früheren Rechtsprechung zu Ungunsten der Steuerpflichtigen abgewichen ist.

Die Frage hätte sicherlich für den Steuerpflichtigen auch positive Dimensionen: Hielten Sie es, Herr Präsident, - jetzt einmal rein entscheidungspsychologisch betrachtet - für denkbar, daß der Große Senat des BFH etwa seine weit über den Kreis der Steuerrechtler hinaus bekannte Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot von "gemischten Aufwendungen" ändern könnte? Ich vermag mir vorzustellen, daß auch mancher "einfache" Senat des BFH ganz dankbar wäre, wenn er nicht unter den harten Prämissen dieser Rechtsprechung leben müßte.

Hat sich nun die Rechtsprechung des BFH geändert, so steht im *zweiten Akt* unseres Bühnenstückes die Finanzverwaltung vor der Frage, ob sie das neue Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus respektieren will oder nicht. Sie wird dies in aller Regel tun, aber auch und gerade bei spektakulären Urteilen kommt es häufiger vor, daß sie sich entschließt, die nachgeordneten Verwaltungsinstanzen zu verpflichten, das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Der Vertrauensschutz des Steuerbürgers wird durch derlei "Nichtanwendungsverfügungen" erneut auf die Probe gestellt, zugleich aber auch die Autorität des höchsten deutschen Steuergerichts. In Sachen Geldbußenbeschluß und Geprägerechtsprechung hätte die Finanzverwaltung wohl keine Sekunde gezögert, diese neuen Erkenntnisse der Rechtsprechung durch Nichtanwendungsverfügungen aufzuhalten, wenn nur ein "einfacher" Senat des BFH entschieden hätte. Nur die Autorität und Letztgültigkeit einer Entscheidung des Großen Senats hat wohl eine solche Nichtanwendungsverfügung als verfassungspolitisch inopportun und sicherlich auch verfassungsrechtlich unzulässig erscheinen lassen.

Damit ist bereits übergeleitet auf der Tragödie *dritten Teil*. Hält die Finanzverwaltung das Instrument der Nichtanwendungsverfügung nicht für geboten oder zulässig, wird sie den Gesetzgeber mobilisieren, um eine ihr unerwünschte Rechtsprechungsänderung zu konkretisieren. Sicherlich ein legales Verfahren.

Indes: Werden - wie dies in zunehmender Weise geschieht und wie dies auch in den beiden von mir erwähnten Fällen geschehen ist - Änderungen der Rechtsprechung mit rückwirkender Wirkung durch Gesetz beseitigt, so fragt es sich zunächst, ob damit die Gewichte zwischen den drei Gewalten nicht unangemessen verschoben werden, wenn die Rechtsprechung durch den Gesetzgeber gleichsam für die Vergangenheit ins Unrecht gesetzt wird. Sie selbst, Herr Präsident, haben vorhin zur Rückwirkungsfrage auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erwähnt, das eine Ausnahme vom grundsätzlichen Rückwirkungsverbot zuläßt, wenn das geltende Recht unklar und verworren gewesen ist. Aber muß man nicht sagen, daß durch eine Entscheidung des Großen Senats zu einer unklaren Rechtsfrage die Rechtslage zum ersten Mal klar geworden und "entworren" ist, so daß sich die Rückbeziehung eines Gesetzes auf diesen Zeitpunkt hin gerade verbieten muß?

Und noch ein weiterer Gedanke, mit dem ich abschließen möchte. Wenn die Historiker der Zukunft herabsteigen, um nach Zeugnissen unserer Rechtskultur zu suchen, werden sie womöglich auch das Einkommensteuergesetzbuch finden: einen umfangreichen Wälzer, der seinen Umfang aber hauptsächlich punktuellen Korrekturen "verdankt", welche der Gesetzgeber gegenüber der Rechtsprechung vorgenommen hat. Die Historiker werden darin finden, daß eine GmbH eben doch eine Mitunternehmerschaft "prägt" oder Geldbußen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sind. Was aber das steuerliche Wesen einer Mitunternehmerschaft ausmacht oder wann Aufwendungen betrieblich veranlaßt und daher steuerlich abzugsfähig sind, die großen dogmatischen Linien also, danach werden sie vergeblich Ausschau halten, weil der Gesetzgeber gar keinen Anlaß sah, sie zu ziehen, sondern geradezu bemüht war, sie zu konterkarieren.