

Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 8. November 2004

Heute soll es um den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen gehen, und zwar gegenüber dem Gesetzgeber, gegenüber der Verwaltung und gegenüber der rechtsprechenden Gewalt. Dies betrifft den 3. Teil des Steuerverfassungsrechts, den ich einleitend vorgestellt habe. Nach der Finanzverfassung (Art. 104a – 108 GG) und den Grundrechten geht es jetzt um Grundsätze, die aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet werden. Überblick über diese Grundsätze, der das Lernen und die Anwendung erleichtert, in Jarass / Pieroth, Grundgesetz, 7. Aufl., 2004, Art. 20 Rn. 32 – 101; dies ist viel Lesestoff, dafür aber eine Zusammenstellung, die den Anspruch auf Vollständigkeit erheben kann und bis in Einzelheiten des Ordnungswidrigkeiten- und Disziplinarverfahrens reicht, die man ggfs. überspringen kann.

I. Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber

1. Die Rechtsprechungsgrundsätze

Die Rechtsprechung des BVerfG zum Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen gegenüber dem Gesetzgeber war früher veranlagungszeitraumbezogen, in neuerer Zeit soll sie stärker dispositionsbezogen sein. Damit ist Folgendes gemeint:

Der Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber wird durch das im Rechtsstaatsprinzip verankerte Rückwirkungsverbot gewährt. Das BVerfG unterscheidet echte und unechte Rückwirkungen oder, was letztlich nur eine andere Formulierung für das Gleiche ist, zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung.

Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift; eine echte Rückwirkung ist grundsätzlich verfassungswidrig, es sei denn, es liegen

ausnahmsweise bestimmte Gründe vor, weshalb kein schutzwürdiges Vertrauen vorliegt. Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich entwertet; eine unechte Rückwirkung ist grundsätzlich verfassungsgemäß, es sei denn, bei einer Abwägung überwiegt ausnahmsweise das Vertrauensschutzinteresse der Steuerpflichtigen das Änderungsinteresse des Gesetzgebers.

Diese Kriterien sind nicht spezifisch steuerrechtlich, sondern gelten für alle Rechtsgebiete. Ihre Anwendung auf das Steuerrecht wird veranlagungszeitraumbezogen genannt, weil das BVerfG die Grenze zwischen echter und unechter Rückwirkung nach Veranlagungszeiträumen bestimmt. Eine unechte Rückwirkung soll vorliegen, wenn innerhalb eines Veranlagungszeitraums ein Steuergesetz rückwirkend auf dessen Beginn geändert wird. Eine echte Rückwirkung soll vorliegen, wenn ein Steuergesetz rückwirkend so geändert wird, dass die Änderung auch für den vorangegangenen, schon abgeschlossenen Zeitraum, für einen im Zeitpunkt der Änderung abgeschlossenen Veranlagungszeitraum Geltung hat. Dieses Kriterium, das immerhin leicht anzuwenden ist und zu klaren Ergebnissen führt, wird u.a. damit begründet, dass viele Steuern, so auch gemäß § 25 Abs. 1 EStG die Einkommensteuer, erst am Ende des Veranlagungszeitraums entstehen, so dass Änderungen des Steuerrechts, die vorher, aber innerhalb eines laufenden Veranlagungszeitraums erfolgen, nicht in abgeschlossene Sachverhalte eingreifen.

Die Konsequenzen dieser Rechtsprechung seien an zwei Beispielen erläutert:

(1) Bei den Bundestagswahlen im Herbst 1998 kommt es zu einem Regierungswechsel. Die neue Regierung bereitet ein Steueränderungsgesetz vor, schafft es wegen der Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit aber nicht mehr, dieses Gesetz noch 1998 durch das Gesetzgebungsverfahren zu bringen. Das Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002 wird erst im März 1999 im Bundesgesetzblatt verkündet. Deshalb darf es sich Rückwirkung nur auf den 1.1.1999, nicht auf den 1.1.1998 beimessen. Letzteres hätte ein Inkrafttreten des Gesetzes spätestens am 31.12.1998 vorausgesetzt.

(2) Im Februar 1999 veräußert X ein Grundstück, welches sich fünf Jahre in seinem Privatvermögen befunden hat. Nach zu diesem Zeitpunkt geltendem Recht war die sog. Spekulationsfrist gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgelaufen, das Grundstück steuerentstrickt und der Veräußerungsgewinn steuerfrei. Im März 1999 wurde die Spekulationsfrist aber rückwirkend auf den 1. Januar 1999 von zwei auf zehn Jahre verlängert. Damit war das Grundstück rückwirkend steuerverstrickt und der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Nach den eben vorgestellten Kriterien ist dies eine grundsätzlich zulässige unechte Rückwirkung.

Hier setzt die Kritik am veranlagungszeitraumbezogenen Rückwirkungskonzept und die Forderung nach einem dispositionsbezogenen Rückwirkungskonzept an. Eine Richtervorlage des BFH und mehrerer Finanzgerichte zur Verlängerung der Spekulationsfrist ist gegenwärtig beim BVerfG anhängig. Ob diese Richtervorlagen allerdings zu mehr Schutz für den Steuerpflichtigen führen werden, wage ich vor dem Hintergrund neuerer Entscheidungen des BVerfG zu bezweifeln, von denen ich die derzeit neueste vorstelle.

2. Ein aktueller Fall: Die Sozialpfandbriefe (BVerfGE 105, 17; zu dieser Entscheidung Hey, BB 2002, 2312)

Sachverhalt: Um die Attraktivität bestimmter langfristiger Schuldverschreibungen des Bundes (Laufzeit bis zu 70 Jahre) zu steigern, wird 1952 die Steuerfreiheit der Zinserträge unbefristet gesetzlich festgeschrieben. Daraufhin werden die Schuldverschreibungen trotz einer Verzinsung, die unterhalb des damals Marktüblichen lag, in großem Umfang gezeichnet, insbesondere von Versicherungsgesellschaften, die Kapital langfristig anlegen wollen. Von dem Zeichnungserlös profitierte in den 50er Jahren der soziale Wohnungsbau. 1992 wird die Steuerfreiheit der Zinserträge vom Gesetzgeber aufgehoben, was zu erheblichen Kurseinbußen bei den Schuldverschreibungen führt (ca. 30 %).

Hiergegen richten sich Verfassungsbeschwerden, die das BVerfG teils für unzulässig, jedenfalls für unbegründet hält.

Lösung: Art. 14 GG ist nach der Ansicht des BVerfG weder durch den Steuerzugriff noch durch den Kursverlust berührt, denn er schützt nicht den Tauschwert von Wertpapieren, erst recht keine Renditeerwartung, sondern nur den Kapitalstamm, der nach Ablauf der Laufzeit zu 100 % zurückgewährt wird.

Das Rechtsstaatsprinzip bietet Schutz auch gegen hier vorliegende tatbestandliche Rückanknüpfungen. Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass es sich zwar um einen noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt handelt, dass die maßgebende Investitionsentscheidung aber in der Vergangenheit liegt. Erklärungen der Bundesregierung, die in der Vergangenheit die Steuerbefreiung aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht antasten wollte, hält das BVerfG für verfassungsrechtlich irrelevant. In einer Abwägung stellt es fest, dass der Gesetzgeber jedenfalls nicht fehlerhaft gehandelt hat, als er die Vertrauensschutzinteressen der Kapitalanleger hinter die Bewältigung der finanziellen Lasten der deutschen Wiedervereinigung als überragenden Belang des Gemeinwohls hat zurücktreten lassen. Letztlich gibt das Gericht dem allgemeinen staatlichen Finanzbedarf damit grundsätzlichen Vorrang vor dem Vertrauensschutz. Das hat Hey – wohl zu Recht – von einem Dispositionsschutz nach Kassenlage sprechen lassen.

In einer Bewertung dieser Entscheidung ist zu sagen:

1. Das Gericht bestätigt den Wechsel von einem veranlagungszeitraumbezogenen zu einem dispositionsschutzbezogenen Rückwirkungskonzept, der mit der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung (E 97, 67) eingeleitet worden ist.
2. Praktische Konsequenzen ergeben sich daraus kaum.

III. Vertrauensschutz gegenüber Finanzverwaltung und –rechtsprechung bei Nichtvorliegen eines Bescheides

Die Problematik des Vertrauensschutzes gegenüber Finanzverwaltung und -rechtsprechung lässt sich gut an folgendem, vor kurzem vom FG Berlin (EFG 2003, S. 418) entschiedenem Fall verdeutlichen. Die Entscheidung wurde inzwischen vom BFH bestätigt (Urteil vom 15. Juli 2004, V R 27/03).

Sachverhalt: Dr. A ist Schönheitschirurg. Er und die Finanzverwaltung gehen über Jahre davon aus, dass seine Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Demgemäß stellt Dr. A seinen Patienten keine Umsatzsteuer in Rechnung und reicht er keine Umsatzsteuererklärungen ein. Im September 2000 entscheidet der EuGH, dass „Tätigkeit als Arzt“ nur medizinisch indizierte Tätigkeit meine, nicht jede ärztliche Tätigkeit. Diese Entscheidung ergeht zwar nicht zum UStG, sondern zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie der EG. Da das UStG aber richtlinienkonform ausgelegt werden muss, ändert die Finanzverwaltung ihre Meinung, hält die schönheitschirurgischen Leistungen des Dr. A nunmehr für umsatzsteuerpflichtig und will von Dr. A bis zur Verjährungsgrenze die Umsatzsteuer nacherheben. Dr. A hält jedenfalls die rückwirkende Erhebung von Umsatzsteuer für unzulässig, weil er die Umsatzsteuer seinen Patienten nicht weiterbelasten könne. Die mit diesen Patienten geschlossenen zivilrechtlichen Behandlungsverträge sähen mit Rücksicht auf die bisherige Rechtsansicht keine Umsatzsteuer vor und könnten nicht nachträglich geändert werden.

Frage: Ist eine Belastung von Dr. A mit Umsatzsteuer für in der Vergangenheit liegende schönheitschirurgische Leistungen zulässig?

Lösung: Vertrauensschutz gegenüber der Finanzverwaltung wird grundsätzlich durch die Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO gewährt. Eine Besonderheit des vorliegenden Falles liegt aber darin, dass es keine Bescheide der Finanzverwaltung gibt, die korrigiert werden. Insbesondere ist § 176 AO nicht anwendbar, in dem es um die Änderung von Bescheiden geht, die durch eine Rechtsprechungsänderung veranlasst ist. Vertrauensschutz wird gegenüber der Finanzverwaltung nicht nach den Kriterien über echte und unechte Rückwirkung gewährt, die der Gesetzgeber zu beachten hat, denn eine Verwaltungspraxis ist in geringerem Maße geeignet, gegenüber dem Bürger einen Vertrauenstatbestand zu begründen als ein Gesetz. Das Korrektiv, das es dennoch geben muss, soll nach der Rechtsprechung des BFH der Grundsatz von Treu und Glauben sein. Dagegen lässt sich einwenden, dass dieser Grundsatz sich schlecht aus einem Gleichordnungs- in ein Über / Unterordnungsverhältnis übertragen lässt, dass die nach ihm gebotene Einzelfallbetrachtung schlecht mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar ist und dass die Ergebnisse seiner Anwendung schwer vorherzusehen sind. Im

vorliegenden Fall spricht gegen ein treuwidriges Verhalten der Finanzverwaltung, dass diese in der Vergangenheit nichts gemacht, also auch keinen Vertrauenstatbestand gesetzt hat.

Dem Steuerrecht gemäßer sind Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO. Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn ein Sachverhalt zwar den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, dies aber dessen Wertungen zuwiderläuft. Maßgebende Wertung ist hier, dass der Schuldner der Umsatzsteuer diese an den Verbraucher als Steuerträger soll weiterbelasten können. Diese Möglichkeit ist Dr. A hier genommen. Würde er nachträglich zur Umsatzsteuer herangezogen, so bliebe er auf der Steuerlast „sitzen“. Aus diesem Grund ist ein Erlass der in der Vergangenheit entstandenen Umsatzsteuer aus Gründen sachlicher Billigkeit geboten. Allerdings muss eine Billigkeitsmaßnahme bei der Verwaltung beantragt werden. Sie kann nicht erstmals bei Gericht hilfsweise beantragt werden, weil für dessen Entscheidung eine ablehnende Entscheidung der Finanzverwaltung und eine ablehnende Einspruchsentscheidung vorausgesetzt wird.

IV. Vertrauensschutz gegenüber Verwaltungsakten, insbesondere Bescheiden

Die Rechtslage stellt sich anders dar, wenn die Finanzverwaltung einen Bescheid erlassen hat, wenn in dem zuvor geschilderten Fall die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer ausdrücklich auf Null festgesetzt hätte. Ein solcher Bescheid ist Vertrauensgrundlage und vermittelt erhöhten Vertrauensschutz.

Dieser Vertrauensschutz ist im Steuerrecht zweistufig ausgestaltet. Es muss unterschieden werden zwischen Steuerbescheiden und Steuerverwaltungsakten, die keine Steuerbescheide sind.

Der Vertrauensschutz gegen die sonstigen Steuerverwaltungsakte richtet sich nach den §§ 130 bis 133 AO. Diese Vorschriften entsprechen im Wesentlichen den §§ 48 bis 52 VwVfG. Der Vertrauensschutz gegen Steuerbescheide richtet sich nach den so genannten Korrekturvorschriften in den §§ 172 bis 177 AO. Diese Korrekturvorschriften verdrängen gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. d) AO die §§ 130

und 131, sind also *leges speciales* und werden in dieser Veranstaltung gesondert dargestellt. Den Steuerbescheiden (definiert in § 155 AO) sind eine Reihe weiterer Bescheide ausdrücklich gleich gestellt. Das sind die Freistellungsbescheide (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO), die Vergütungsbescheide (§ 155 Abs. 4 AO), die Grundlagenbescheide (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO) oder die Messbescheide (§ 184 Abs. 1 Satz 3 AO). Nicht hierher gehören die Haftungs- und Duldungsbescheide; für sie gelten mangels ausdrücklicher Verweisung in § 191 AO die allgemeinen Regeln über Steuerverwaltungsakte.

V. Weitere rechtsstaatliche Grundsätze

Weitere rechtsstaatliche Grundsätze, die im Steuerrecht eine erhebliche Rolle spielen, sind das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und das Bestimmtheitsprinzip (und seine Konkretisierungen wie Normenklarheit und Widerspruchsfreiheit).

1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Steuern dürfen nur erhoben werden, soweit es eine gesetzliche Grundlage gibt. Das wird in mehreren grundlegenden Gesetzesnormen ausdrücklich betont. Zu nennen sind § 85 AO, der Gesetz- und Gleichmäßigkeit zu Besteuerungsgrundsätzen erklärt, die Steuerdefinition in § 3 Abs. 1 AO, oder § 36 EStG, der regelt, wann die Einkommensteuer entsteht.

Anders als im Strafrecht schließt das Gesetzmäßigkeitsprinzip nach Ansicht des BFH eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht generell aus (E 168, 300 [304]), wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind, die aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet werden: Die Analogie muss der Verwirklichung des Gleichheitssatzes zu dienen bestimmt sein und auf Grund des analog angewandten Gesetzes vorhersehbar sein.

Das Gesetzmäßigkeitsprinzip hindert das Steuerrecht nicht, Gesetzesbegriffe anders zu verstehen als sie in anderen Gesetzen verstanden werden. So wird gemäß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Sicherungsgeber, der sich gemäß der Sicherungsabrede verhält, trotz Sicherungsübereignung als Eigentümer eines

Wirtschaftsgutes angesehen (§§ 39 Abs. 1 Nr. 1 AO, 246 Abs. 1 Satz 2 HGB), so dass die Sicherungsübereignung nicht zu einer Gewinn- und damit Steuerminderung führt.

Das Gesetzmäßigkeitsprinzip kann zu Problemen führen, weil ein Gesetz eine Vielzahl von Fällen im Blick hat und darum in einzelnen Fällen als ungerecht erscheint. Im allgemeinen Verwaltungsrecht löst man dieses Problem mit dem Ermessen, das im Steuerrecht jedenfalls bei der Begründung von Steuerschulden selten ist. Das Steuerrecht kennt ein anderes Instrument, um dieses Problem zu lösen: den Erlass aus Gründen persönlicher und sachlicher Billigkeit (§§ 163, 227 AO). Auch der umgekehrte Fall, dass eine Gestaltung vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst wird, obwohl sie im Einzelfall (darum keine Analogie) erfasst werden sollte, wird durch eine Generalklausel gelöst: § 42 Abs. 1 AO (Beispiel für einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten: § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG).

2. Bestimmtheitsprinzip

Gesetze müssen hinreichend bestimmt und verständlich sein. Das Problem an diesem Satz ist das Wort „hinreichend“. Wenig ist so unbestimmt wie das Bestimmtheitsgebot. Das Argument, eine Norm sei zu unbestimmt, wird zwar von Praktikern des Steuerrechts gern benutzt, hat aber nur sehr wenig juristisches Gewicht. Außerhalb des Strafrechts mit seinem besonderen Bestimmtheitsgebot gibt es in gut 50 Jahren Bundesverfassungsgericht keine Beispiele für Normen, die von dem Gericht als zu unbestimmt verworfen worden sind. Gerade das Steuerrecht lässt die Frage laut werden, ob das Gericht mit solcher Großzügigkeit gegenüber dem Gesetzgeber nicht zu weit geht.

Ein Beispiel für eine Norm, die jedenfalls nach der weit überwiegenden Ansicht im Schrifttum zu unbestimmt ist, ist § 2b EStG, und das aus zwei Gründen. Den in § 2b Satz 3 EStG vorgesehenen Renditevergleich kann man nicht seriös vornehmen, weil in den Vergleich Rechengrößen eingehen sollen, die unklar bleiben. Weiterhin ist unklar, was mit „ähnlichen Modellen“ in § 2b Satz 1 EStG gemeint ist. Die Norm ist ein Beispiel für die etwas unbeholfenen Versuche des Gesetzgebers, der so genannten Steuersparbranche das Handwerk zu legen; diese Versuche sind nicht

selten so beschaffen, dass sie über das Ziel hinausschließen und die Falschen treffen und andererseits für die Richtigen doch Schlupflöcher lassen. Als weiteres Beispiel für dieses Ärgernis weise ich auf die Behandlung von Auslandsverlusten durch § 2a EStG hin; dies kann ich heute nicht vertiefen; zu dessen verfassungsrechtlichen Problemen sei verwiesen auf K. Vogel, BB 1983, 180 ff. und Fs. f. K.H. Friauf, 1996, 825 ff.

Ein anderes Beispiel ist die sog. Mindestbesteuerung durch Beschränkung von Verlustabzug und Verlustausgleich, die dem Gesetzgeber 1999 in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG so kompliziert geraten ist, dass die Finanzverwaltung Mühe hatte, Computerprogramme zu entwickeln, die den Rechenaufwand für den Alltag der Steuerverwaltung, die Massenverwaltung ist, in den Griff bekommen. Jedenfalls das, wohl weniger weit verbreitete verfassungsrechtliche Bedenken, waren Anfang 2004 der Anlass für die Aufhebung dieser Vorschrift und die vereinfachende Änderung des auf sie bezogenen § 10d EStG.

Die Rechtsprechung des BVerfG gibt in dieser Situation aus steuerlicher Sicht Grund zu noch diffuser Hoffnung. Denn das Gericht betont seit knapp 10 Jahren immer stärker Grundsätze der Normenklarheit und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, wobei vielfach steuerrechtlich geprägte Sachverhalte zugrunde liegen. So ist im Sinne einer Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung unverständlich, warum der Gesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten einschränkt, die er durch großzügige Abschreibungs- und Sonderabschreibungsregeln selbst erzeugt.