

§ 9 Vertrauensschutz im Steuerrecht

Rudolf Mellinghoff

Kontinuität, Vertrauen in geltende Rechtslage, Rechtssicherheit und das Verbot rückwirkender Gesetze gehören zu den Grundlagen des Rechts. Das Verbot rückwirkender Gesetze ist nicht erst im demokratischen Verfassungsstaat entwickelt worden, sondern prägt die Rechtsentwicklung seit Jahrhunderten.¹ Daher verwundert es nicht, dass der Vertrauensschutz im Steuerrecht zu denjenigen Themen gehört, die immer wieder aufs Neue am Institut für Finanz- und Steuerrecht in Heidelberg angesprochen und behandelt wurden.² Es ist ein Thema, das Wissenschaft³ und Rechtsprechung regelmäßig beschäftigt.

1. Grundlagen

Der Vertrauensschutz und das Verbot rückwirkender Gesetze im Steuerrecht sind verfassungsrechtlich verankert. Der Bürger kann sich auf seine Grundrechte und auf die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze, insbesondere die im Rechtsstaatgebot verankerte Rechtssicherheit berufen. Das Bundesverfassungsgericht misst Änderungen der ursprünglich geltenden

¹ So enthielten zum Beispiel die einleitenden Bestimmungen zum Allgemeinen Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 den Grundsatz „Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen und Begebenheiten nicht angewendet werden“, vgl. *H. Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. S. 310 Rn. 530.

² Schon 1966 ging *Klaus Vogel* auf die Problematik rückwirkender Änderungen im Steuerrecht ein: vgl. *Deutscher Juristentag* 46 (1966), Bd 1/5, S. 3 ff.; *Paul Kirchhof* hat sich häufig mit den Problemen von Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht beschäftigt; *DStR* 1979, 275; *ders.*, *DStR* 1989, 263; *ders.*, *StuW* 2000, 221; *ders.*, *DB Beilage* 2001, Nr. 3, 1; *ders.*, *DStjG* 27 (2004), S. 1 ff.; *ders.*, *DStR* 2015, 717; *ders.*, *FR* 2016, 530; jüngst auch *H. Kube*, *DStR* 2011, 1829; *E. Reimer*, *BB* 2016, S. 1.

³ So sind mehrere Habilitationen zu diesem Thema verfasst worden: *Weber-Dürkler*, *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*, 1983; *A. Leisner*, *Kontinuität als Verfassungsproblem*, 2001; *J. Hey*, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002; *K.-A. Schwarz*, *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip*, 2002; vgl. auch die Beiträge der Jahrestagung der *DStjG* in: *Pezzer* (Hrsg.), *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, *DStjG* (27), 2004.

Rechtsslage oder von Gesetzen, die an in der Vergangenheit liegende Tatbestandsmerkmale anknüpfen, sowohl an den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen, insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtsicherheit, als auch an den Grundrechten, deren Schutzbereich in belastender Weise betroffen ist.⁴ Dabei müssen verschiedene Verfassungspositionen zum Ausgleich gebracht werden. Auf der einen Seite gilt es, die Rechtsicherheit und damit die Verlässlichkeit der Rechtsordnung zur Geltung zu bringen. Auf der anderen Seite muss die im Demokratieprinzip verankerte Freiheit des Gesetzgebers, die Rechtsordnung zu ändern, um Politik betreiben zu können, berücksichtigt werden. Damit steht häufig dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen das Änderungsinteresse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers gegenüber. Diese sind zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen.⁵

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei der Beurteilung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens zwei Arten der Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen liegt vor, wenn eine gesetzlich bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert wird. Die echte Rückwirkung wird seit jeher grundsätzlich als unzulässig angesehen und lässt sich nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen rechtfertigen.⁶ Dagegen stellen Änderungen, die einen laufenden oder zukünftigen Veranlagungszeitraum betreffen, eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfungen) dar. Diese wurden in der älteren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich als zulässig angesehen.⁷

2. Stärkung des Vertrauensschutzes in jüngerer Zeit

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung im Steuerrecht war zunächst eher allgemein gehalten und zurückhaltend. Unter dem Eindruck der wissenschaftlichen Diskussion zur Rückwirkung und im Hinblick auf einen Gesetzgeber, der immer häufiger rückwirkende Gesetze im Steuerrecht verabschiedete, hat das Bundesverfassungsgericht die

⁴ Grundlegend BVerfGE 72, 200 (242 ff.).

⁵ Vgl. ausführlich: R. Mellinghoff, in: DSStjG (27), 2004, S. 25 ff.

⁶ Vgl. z.B. BVerfGE 63, 343, 353 f.; 114, 258, 300.

⁷ Vgl. z.B. BVerfGE 38, 61, 83; 109, 133, 180 f.

Position der Steuerbürger in jüngerer Zeit deutlich gestärkt. In drei Entscheidungen vom 7. Juli 2010 erklärte das Bundesverfassungsgericht erstmals unecht rückwirkende Steuerrechtsänderungen für verfassungswidrig. Nachdem eine „unechte“ Rückwirkung bislang „grundsätzlich zulässig“ war, wird sie nunmehr vom Zweiten Senat als „nicht grundsätzlich unzulässig“ angesehen. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht zwar nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren.⁸ Der Gesetzgeber muss aber trotzdem, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Insbesondere bei verbindlichen Dispositionen, wenn das letzte Merkmal des materiellen Steuertatbestandes verwirklicht oder eine „konkret gefestigte Vermögensposition“ ist, muss das Änderungsinteresse des Gesetzgebers das Vertrauen des Steuerpflichtigen überwiegen.

Am 17. Dezember 2013⁹ hat das Bundesverfassungsgericht die verfassungsrechtliche Rückwirkungsdogmatik an einer für das Steuerrecht und die Rechtspraxis besonders relevanten Stelle wegweisend weiterentwickelt. Dabei ging es um die Frage, wann es sich bei einer Gesetzesänderung lediglich um eine unproblematische deklaratorische Gesetzesanpassung handelt und wann eine konstitutive Gesetzesänderung vorliegt, die den verfassungsrechtlichen Restriktionen für rückwirkende Gesetze unterfällt. Eine rückwirkende Regelung ist aus verfassungsrechtlicher Sicht dabei stets schon dann als konstitutiv anzusehen, wenn sie sich für oder gegen eine vertretbare Auslegung einer Norm entscheidet und damit ernstliche Auslegungszweifel im geltenden Recht beseitigt.¹⁰ Dies ist insbesondere der Fall, wenn die geänderte Norm in ihrer ursprünglichen Fassung von den Gerichten in einem der Neuregelung zuwider laufenden Sinne ausgelegt werden konnte und ausgelegt worden ist oder wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht. Ob einer Vorschrift konstitutiver oder lediglich deklaratorischer Charakter zukommt, hat grundsätzlich die Judikative verbindlich zu bestimmen; zu einer authentische Interpretation gesetzlicher Vorschriften ist der Gesetzgeber nicht befugt. Damit ist es dem Gesetzgeber nicht mehr möglich, durch eine entsprechende Gesetzesbegründung

⁸ BVerfGE 127, 1 (17) m.w.N.

⁹ BVerfGE 135, 1 ff.

¹⁰ BVerfGE 135, 1 (15).

die strengen verfassungsrechtlichen Anforderungen für rückwirkende Gesetzesänderungen zu umgehen.

3. Ausblick

Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts war besonders heftig umstritten.¹¹ Sie ist aber überwiegend begrüßt worden und bildet einen wichtigen Baustein in der Rückwirkungsarchitektur des Bundesverfassungsgerichts.¹² Anders als früher kann sich der Gesetzgeber nicht mehr sicher sein, dass ein Gesetz verfassungsgemäß ist, wenn es der Kategorie der unecht rückwirkenden Gesetze zugeordnet wird. Vielmehr muss der Gesetzgeber in jedem Einzelfall prüfen, ob das Vertrauen des Steuerpflichtigen in eine bestimmte Gesetzeslage schutzwürdig ist. Auch Typisierungs- und Pauschalierungserwägungen erlauben nicht immer ein rückwirkendes Steuergesetz. Vielmehr bedarf es gegebenenfalls Sonderregelungen für bestimmte Fallgestaltungen oder Übergangsregelungen, die bestimmte Vertrauenstatbestände berücksichtigen. Auch wenn damit die Position des Bürgers gegenüber dem Gesetzgeber bei rückwirkenden Steuergesetzen gestärkt worden ist, wird der Vertrauensschutz im Steuerrecht auch in Zukunft eine gewichtige Rolle spielen. Insbesondere bei verbindlichen Dispositionen und verfestigten Vermögenspositionen bedarf es einer besonderen Begründung zur rückwirkenden Gesetzesänderung.

¹¹ Zur Kritik: Sondervotum von *J. Masing*, BVerfGE 135, 1 (29 ff.); s. auch *O. Lepsius*, JZ 2014, 488; *Osterloh*, StuW 2015, 201.

¹² Z.B. *D. Birk*, FR 2014, 338; vgl. auch *J. Hey*, JZ 2014, 500; *dies.*, NJW 2014, 1564; *R. Mellinghoff*, in: Grundgesetz und Europa, FS für Herbert Landau, 2016, S. 63 ff.