

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsdirektor

Prof. Dr. Wilf Goette,
Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Dietmar Gosch,
Richter am Bundesfinanzhof

Helmut Messing,
Steuerberater, vereidigt. Buchprüfer

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 45

Seiten 1897 - 1940

42. Jahrgang • 2004

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater *Walter Ludwig Eckert* † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist* · Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick*

Ministerialdirektor a.D. *Paul G. Flockermann* · Richter am BVerfG a.D. *Prof. Dr. Paul Kirchhof*

Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* † · Vors. Richter am BFH a.D. *Dr. Max Rid*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

1/3

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Düsseldorf*

Ungeachtet ihrer immensen praktischen Bedeutung garantieren Verwaltungsvorschriften weit weniger Verlässlichkeit als oft angenommen wird. Aus Anlass des BMF-Schreibens zur Neufassung von § 8a KStG vom 15. 7. 2004 (DStR 2004, 1290) soll hier der Frage nachgegangen werden, ob der Steuerpflichtige in einer gerichtlichen Auseinandersetzung die Anwendung von Verwaltungsvorschriften durchsetzen kann und wie sich deren Änderung auf seine steuerliche Planung auswirkt. Auch gegenüber der Anwendung von belastenden Rechtsprechungsänderungen auf vor der Änderung verwirklichte Sachverhalte ist der Steuerpflichtige nicht umfassend geschützt. Nur gelegentlich hilft die Finanzverwaltung mit Übergangsregeln. Es stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige sich gegen die Anwendung einer belastenden Rechtsprechungsänderung über § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO hinaus auf Vertrauensschutz berufen kann. Ebenso ist die Frage des Rechtsschutzes aufgeworfen, wenn die Finanzverwaltung ein Anwendungsschreiben erlässt, dieses aber – wie im Fall des BMF-Schreibens zur Verschärfung der BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung an Angehörige (BMF v. 29. 7. 2003, DStR 2003, 1441) – hinter den Vertrauensschutzinteressen der Betroffenen zurückbleibt.

1. Untergesetzliche Rechtslage als Grundlage steuerlicher Planung

Nicht das Gesetz, sondern die durch Rechtsprechung und Verwaltung konstituierte untergesetzliche Rechtslage beherrscht den steuerlichen Beratungsalltag¹. Dort wo das Gesetz nur abstrakte Vorgaben macht oder gar ganz schweigt, bietet erst die untergesetzliche Tatbestandsbildung Orientierungspunkte. Die praktische Bedeutung der Konkretisierung des

Gesetzes durch Rechtsprechung und Verwaltung ist unstrittig². Umstritten ist dagegen, in welchem Umfang sich der Bürger auf die untergesetzliche Rechtslage verlassen kann. Ab wann muss er sich eine geänderte Rechtsprechung entgegenhalten lassen? Wie viel Vertrauen versprechen norminterpretierende Verwaltungsvorschriften?

Diese Fragen betreffen zum einen die Bindungswirkung von höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften, zum anderen den Vertrauensschutz gegenüber Änderungen der untergesetzlichen Rechtslage.

2. Entstehung und Qualität untergesetzlicher Planungsgrundlagen

Die untergesetzliche Rechtslage³ entsteht in einem Wechselspiel von Finanzverwaltung und Rechtsprechung. Um den richtigen Adressaten der Forderung nach Vertrauensschutz zu ermitteln, muss zwischen den einzelnen Akteuren der Gesetzeskonkretisierung differenziert werden.

Die erste Gesetzeskonkretisierung erfolgt durch die Finanzverwaltung. Ändert sich das Gesetz, dauert es meist mehrere Jahre, bis Zweifelsfragen durch den BFH geklärt werden. In dieser Phase bilden die Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung Orientierungshilfe. Sie haben auf Grund der abnehmenden Gesetzesqualität immer häufiger nicht nur interpretierende Funktion, sondern korrigieren Fehler des Gesetzes. Jüngstes Beispiel ist das Anwendungsschreiben des BMF vom 15. 7. 2004⁴ zu § 8a KStG n. F.⁵. Das Schreiben versucht, die größten Härten des Gesetzes, etwa in Fällen der sog. back-to-back-Finanzierungen, in denen der Gesellschafter gegenüber der Bank für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen Si-

2 Statt vieler *Wahl*, in: Festgabe 50 Jahre, BVerwG, 2003, S. 571.

3 Zum Begriff der Rechtslage *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 168 f.; s. auch *Flume*, StbJb 1985/1986, S. 277, 299: „Rechtszustand kraft Anwendung“.

4 BMF v. 15. 7. 2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, DStR 2004, 1290, Tz. 18–25.

5 I. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG v. 22. 12. 2003, BGBl I 2003, 2840.

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 *Martens*, DSjG Bd. 5, 1982, 165, 176 f.; *Möllinger*, DSjG Bd. 5, 1982, 339, 352; *Woerner*, DSjG Bd. 5, 1982, 366; *Klein*, StbJb 1989/1990, S. 11, 21; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 109 ff.; *Jachmann*, StuW 1994, 347, 348 ff.

AUFSÄTZE

cherheiten abgibt, abzumildern⁶. Die Finanzverwaltung trägt damit der Kritik, die gegen § 8a KStG n. F. erhoben worden ist⁷, Rechnung. Dass das BMF so ungeniert in die Kompetenzen des Gesetzgebers eingreift, zeugt von der geringen Bedeutung, die dem Parlament bei der Entstehung von Steuergesetzen beigemessen wird⁸. Wird dem Parlament die fachliche Kompetenz zu einer Entscheidung über den Gesetzesinhalt abgesprochen, scheint es eine verzichtbare Formalie, es erneut bei der Korrektur einzuschalten. Doch dass es sich keineswegs um eine bloße Formalie handelt, wird deutlich, wenn es um die Bindungswirkung derartiger gesetzvertretender Verwaltungsvorschriften geht. Zwar entfaltet die Verwaltungsvorschrift verwaltungsinterne Bindungswirkung⁹. Weicht die Finanzbehörde aber von der Verwaltungsvorschrift ab, so kann der Steuerpflichtige vor Gericht nicht Anwendung der Verwaltungsvorschrift verlangen, sondern nur Anwendung des Gesetzes, da die Judikative durch norminterpretierende Rechtsakte der Exekutive nicht gebunden wird¹⁰, es sei denn, der Steuerpflichtige kann sich erfolgreich auf sein Vertrauen in die bisherige Verwaltungspraxis berufen (hierzu unten 4.2.2).

Umgekehrt ist auch die Finanzverwaltung außerhalb der nur inter partes geltenden Rechtskraftwirkung (§ 110 FGO)¹¹ nicht an die Norminterpretation des BFH gebunden¹². Gleichwohl wendet sie außer in den Fällen des Nichtanwendungserlasses die Urteile des BFH an¹³. Hierdurch entfaltet das Präjudiz Breitenwirkung, so dass der Steuerpflichtige es zur Grundlage seiner Planung machen kann. Die Anwendung von BFH-Urteilen durch die Finanzverwaltung wird auf zwei Arten zum Ausdruck gebracht: Zum einen durch Veröffentlichung der Entscheidung im BStBl II, mit der die Finanzämter angewiesen werden, diese Entscheidungen auch in vergleichbaren Fällen zu Grunde zu legen¹⁴, zum anderen durch ausdrückliche Anwendungsschreiben oder Zitat der Entscheidung in den Richtlinien. Das BFH-Zitat in der Richtlinie kennzeichnet die Verwaltungsmeinung dann als gerichtlich überprüft; verleiht ihr damit besondere Verlässlichkeit¹⁵.

Beabsichtigt die Finanzverwaltung, eine BFH-Entscheidung *nicht* anzuwenden, so veröffentlicht sie zeitgleich mit der Entscheidung in Teil I des BStBl einen sog. Nichtanwendungserlass. Der finanzbehördliche Nichtanwendungserlass ist, wenn er nicht gesetzwidrig ist, nicht per se unzulässig¹⁶. Vielmehr ist

die Finanzverwaltung auf Grund ihrer Gesetzesbindung gehalten, BFH-Entscheidungen zu überprüfen, bevor sie auf vergleichbare Fälle angewandt werden¹⁷. Fehlerurteile darf sie nicht anwenden. Dies deckt allerdings nicht den häufigen Fall des rein fiskalischen Nichtanwendungserlasses¹⁸. Dass ein BFH-Urteil mit Mindereinnahmen verbunden ist, macht es nicht zum Fehlerurteil.

Die verwaltungsinterne Abstimmung über Anwendung oder Nichtanwendung eines Urteils nimmt meist beträchtliche Zeit in Anspruch, so dass zwischen dem Ergehen des Urteils und seiner Veröffentlichung Jahre vergehen können, in denen der Steuerpflichtige im Dunkeln tappt. Richtet er sich in dieser Phase nach einem ihm günstigen Urteil, das später mit einem Nichtanwendungserlass belegt wird, kann er, vorausgesetzt der BFH bleibt bei seiner Rechtsauffassung, die Anwendung des Urteils zwar erzwingen, muss aber den zeit- und kostspieligen Rechtsweg beschreiten. Zudem läuft er Gefahr, dass das BMF die Nichtanwendung unter Einschaltung des Bundestages durch ein Nichtanwendungsgesetz durchsetzt, ein Vorgehen, das sich in jüngster Zeit häuft¹⁹. Um die Zweifel über die Anwendung von Urteilen zwischen ihrem Bekanntwerden, z. B. über die Internetseite des BFH, und dem Abdruck im BStBl II auszuräumen, zeigt das BMF neuerdings auf seinen eigenen Internetseiten an, welche Entscheidungen es im BStBl mit der Maßgabe allgemeiner Anwendung zu veröffentlichen beabsichtigt²⁰.

3. Schutz vor einer Verschärfung der Rechtsprechung

3.1 Fehlende Vorhersehbarkeit von Rechtsprechungsänderungen

Die Breitenwirkung von BFH-Entscheidungen rückt das Präjudiz rechtstatsächlich in die Nähe des Gesetzes, darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass es eine rechtliche Bindung nicht gibt. Weder die Finanzgerichte noch der BFH selbst sind gehindert, von höchstrichterlichen Entscheidungen abzuweichen, und zwar selbst dann, wenn es sich um eine gefestigte, eine „ständige Rechtsprechung“ handelt²¹. Die Änderung vollzieht sich zumeist überraschend²². Ankündigungsurteile, mit denen ausdrücklich auf einen beabsichtigten Rechtsprechungswechsel hingewiesen wird, finden sich nur sehr vereinzelt²³. Weitere Anzeichen für eine Neuorientierung ergeben

6 Vgl. hierzu z. B. *Prinz*, in: H/H/R, KStG, Jahresband 2004, § 8a Anm. J 03-21.

7 *Prinz*, FR 2004, 334; *Maier*, Inf 2004, 310; *Scheunemann*, BB 2004, 911.

8 *Borgmann*, Stbg 1989, 392, 393, bezeichnet plakativ das Finanzministerium als „Ghostwriter“ der Steuergesetze, das Parlament als „Leihmutter“ der Finanzverwaltung.

9 BFH v. 17. 12. 1959, V 251/58 U, BStBl III 1960, 97, 99; v. 7. 11. 1975, III R 120/74, BStBl II 1976, 277, 279.

10 BVerfG v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 227; *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 84 m. w. N. von Rspr. und Lit.

11 BFH v. 29. 7. 1965, V 71/61 S, BStBl III, 545, 547.

12 H. M., s. z. B. *Kruse/Drüen*, (Fn. 10), AO, § 4 Tz. 119; a. A. *Leisner*, DStZ 1981, 367 f.; *ders.*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980.

13 *Kruse/Drüen*, (Fn. 10), AO, § 4 Tz. 119; vgl. auch schon *Becker*, StuW 1933, Sp. 1217, 1222 für die Entscheidungen des RFH.

14 OFD Hannover v. 15. 12. 1997, S 0069 – 1 – StO 321/S 0069 – 1 – StH 551, BB 1998, 405; www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/BFH-Entscheidungen-897.htm; OFD Hannover v. 9. 3. 2004, DStR 2004, 1047.

15 Zu den Wechselwirkungen zwischen behördlichen und richterrechtlichen Planungsgrundlagen ausführlich *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 29 ff.

16 S. etwa *Birk*, in: H/H/Sp, AO, § 2 Rz. 181; *Offerhaus*, StbJb 1995/1996, S. 7, 14; ebenso *Wieland*, DStR 2004, 1, 5, dem aber zu widersprechen ist, soweit er sich gegen eine Begründungspflicht für Nichtanwendungserlasse ausspricht.

17 *Jakob/Jiipfner*, StuW 1984, 148, 153 f.

18 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1184; *Pezzer*, DStR 2004, 525, 531 entgegen *Wieland*, DStR 2004, 1, 5.

19 Hierzu ausführlich *Pezzer*, DStR 2004, 525, 526 ff.

20 Vgl. www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/BFH-Entscheidungen-897.htm; möglicherweise auch als Reaktion auf die Kritik an der zögerlichen Veröffentlichungspraxis von *Pezzer*, DStR 2004, 531 f.; ferner hierzu *Horlemann*, DStR 2004, 1113, 1114.

21 Dies wird vorausgesetzt von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO und § 11 Abs. 2 FGO.

22 Zu den unterschiedlichen Erscheinungsformen der Rechtsprechungsänderung s. *Rose*, in: FS v. Wallis, 1985, S. 275, 278; *ders.*, in: FS Wöhe, 1989, S. 289, 293; *ders.*, in: FS Schneider, 1995, S. 479, 491; ferner *Schneider*, MDR 1971, 705, 710.

23 Urteilswirkungen beschränkt auf zukünftige Fälle: BFH v. 26. 1. 1994, VI R 118/89, BStBl II, 529, 532, DStR 1994, 461; v. 6. 10. 1994, VI R 136/89, BStBl II 1995, 184, 185, DStR 1995, 92.

sich gelegentlich aus obiter dicta. Auch eine Änderung der unterinstanzlichen Rechtsprechung kann ein Indiz für eine baldige Aufgabe einer bisherigen Rechtsprechung durch den BFH sein. In jedem Fall bedarf es einer äußerst genauen Beobachtung, und auch dann ist der Steuerpflichtige nur gewarnt, dass sich möglicherweise etwas ändern wird. Der Zeitpunkt der Änderung lässt sich dagegen nicht vorhersagen, da er davon abhängt, wann der BFH wieder Gelegenheit bekommt, über die Rechtsfrage zu entscheiden.

3.2 Begrenzter Schutz durch § 176 AO

Bei sich abzeichnender Rechtsprechungsänderung muss der Steuerpflichtige alles daran setzen, möglichst schnell eine Veranlagung herbeizuführen, um den Schutz von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO in Anspruch nehmen zu können. Weder darf eine zwischenzeitliche Verschärfung der Rechtsprechung zum Anlass einer Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheides genommen werden, noch darf sie anlässlich einer anderweitig begründeten Änderung oder Aufhebung eines Steuerbescheides berücksichtigt werden. Der BFH wendet § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO zu Recht auch im Rahmen der Vorbehaltsfestsetzung des § 164 AO an²⁴. Voraussetzung ist aber stets, dass der Steuerpflichtige bereits im Besitz eines Steuerbescheides ist. Somit entscheidet über die Auswirkung der Rechtsprechungsänderung auf die steuerliche Planung der jeweilige Verfahrensstand, und nicht der Stand der Sachverhaltsverwirklichung, obwohl die Änderung der Rechtsprechung auch in Fällen noch nicht abgeschlossener Besteuerungsverfahren zu einer vollständigen Entwertung einer Disposition führen kann²⁵. Da die neue Rechtsprechung auf jeden noch offenen Fall Anwendung findet, sind auch abgeschlossene Sachverhalte betroffen. In der gegenüber dem Gesetzgeber gebräuchlichen Terminologie begründet dies eine – prinzipiell unzulässige – echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen)²⁶.

§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO kann den Vertrauensschutzbedürfnissen vor allem deshalb nur sehr eingeschränkt Rechnung tragen, weil das Steuerrecht durch nachgelagerte Verwaltungsentscheidungen gekennzeichnet ist und keine prospektiven Genehmigungstatbestände kennt²⁷. In den Genuss einer bestandskräftigen Entscheidung, die ihn vor Veränderungen der Rechtslage schützt, kommt der Steuerpflichtige stets erst im Nachhinein. Erst allmählich, abschnittsweise reduziert sich das Risiko der Änderung der Rechtslage. Für die Praxis kommt daher dem außerhalb von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO zu gewährenden Vertrauensschutz die weitaus größere Bedeutung zu.

3.3 Kontinuität oder Vertrauensschutz?

Dass rückwirkenden Gesetzesänderungen durch das Vertrauensschutzprinzip Grenzen gesetzt sind, gehört zum gesicherten Bestand staatsrechtlicher Dogmatik und ist in zahlreichen Entscheidungen des BVerfG konkretisiert, mögen Ein-

zelheiten auch kontrovers diskutiert werden. Dagegen ist bereits die Ausgangsfrage, inwieweit das Vertrauensschutzprinzip auch die Rechtsprechung bindet, unstritten.

Die vereinzelt Entscheidungen des BVerfG zu diesem Thema erlauben keine abschließende Aussage. Trotz der strukturellen Ähnlichkeiten hat sich das BVerfG im Grundsatz gegen eine Übertragung der zu Gesetzesänderungen entwickelten Dogmatik auf Rechtsprechungsänderungen ausgesprochen, weil andernfalls die Gefahr der Versteinigung der Rechtsprechung bestehe²⁸. Der Judikative dürfe die Möglichkeit zu besserer Erkenntnis nicht genommen werden.

In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung finden sich zu der Frage, ob bei Rechtsprechungsänderungen den Grundsätzen des Vertrauensschutzes Rechnung getragen werden muss, unterschiedliche Tendenzen. Auch der BFH lehnt eine Übertragung der für Gesetzesänderungen geltenden Grundsätze auf Rechtsprechungsänderungen ab²⁹. Gleichzeitig bemüht er sich aber, den Rechtssicherheitsbedürfnissen der von der Verschärfung Betroffenen Rechnung zu tragen, indem er auf der Grundlage der §§ 163, 227 AO von der Finanzverwaltung zu erlassende Übergangsrichtlinien anregt³⁰. Für eine solche abgestufte Lösung – uneingeschränkte Rückwirkung des Urteils bei gleichzeitigem Vertrauensschutz auf Verwaltungsebene – ist insbesondere der Große Senat in seiner Entscheidung vom 25. 6. 1984 eingetreten³¹. Dabei bleibt allerdings unklar, ob der BFH die Finanzverwaltung zum Erlass von Übergangsregelungen für verpflichtet³² oder nur berechtigt³³ hält.

Die Finanzverwaltung veröffentlicht tatsächlich häufig zusammen mit dem Urteil Anwendungsschreiben, in denen Altfälle ganz oder zum Teil aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden und entfaltet bei der Ausgestaltung des Übergangsrechts ähnlich viel Kreativität wie der Gesetzgeber³⁴. Eine einheitliche Linie, dahin gehend dass bei jeder belastenden Rechtsprechungsänderung Übergangsvorschriften erlassen würden, lässt sich allerdings nicht erkennen.

Im Schrifttum stehen sich recht unversöhnlich zwei Standpunkte gegenüber: Kontinuitätsgewähr versus Vertrauensschutz. Auf die rechtsstatsächliche Vergleichbarkeit von Richterrecht und Gesetzesrecht für den disponierenden Steuerpflichtigen und die Bindung des Richters durch das Rechtsstaatsprinzip stützt sich die Auffassung, auch die Judikative sei

28 BVerfG v. 11. 11. 1964, 1 BvR 488/62, BVerfGE 18, 224, 240; wiederholt in BVerfG v. 16. 12. 1981, 1 BvR 898/79, BVerfGE 59, 128, 164 ff.

29 BFH v. 13. 3. 1964, VI 28/64 U, BStBl III, 342, 343; v. 7. 5. 1968, II 32/62, 49/66, BStBl II, 614, 617; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl II, 751, 757.

30 Vgl. aus neuerer Zeit BFH v. 5. 7. 1990, GrS 1/89, BStBl II, 830, 837; v. 6. 10. 1994, VI R 136/89, BStBl II 1995, 184, 185, DStR 1995, 92.

31 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl II, 751, 757.

32 BFH v. 16. 8. 1967, VI 170/65, BStBl III, 700, 705; v. 23. 2. 1979, III R 16/78, BStBl II, 455, 457; v. 4. 7. 1990, GrS 1/89, BStBl II, 830, 837; s. auch BFH v. 18. 8. 1967, VI R 72/67, BStBl III, 760, 761, wo aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit abgeleitet wird, dass alle noch offenen Fälle, auch der Anlassfall, entsprechend der in der Vergangenheit bereits abschließend beurteilten Fälle behandelt werden müssen.

33 Beurteilungsspielraum der Verwaltung, s. BFH v. 14. 8. 1958, VI 237/57 U, BStBl III, 409, 413; v. 8. 9. 1962, VII 51/61 S, BStBl III, 290 ff.; v. 19. 1. 1965, VII 22/62 S, BStBl III, 206, 210.

34 Ein Beispiel aus jüngerer Zeit ist das Wahlrecht, das dem Steuerpflichtigen bezüglich der Anwendung der Beschlüsse des Großen Senats zur Vermögensübergabe gegen Leibrente, BFH v. 12. 5. 2003, GrS 1/00, BStBl II 2004, 95, DStR 2003, 1696 u. v. 12. 5. 2003, GrS 2/00, BStBl II 2004, 100, durch das BMF-Schrb. v. 8. 1. 2004, IV C 3 – S 2255 – 510/03, BStBl I, 191, DStR 2004, 228, eingeräumt wird.

24 BFH v. 10. 11. 1988, IV R 63/86, BStBl II 1989, 198, 200; v. 2. 11. 1989, V R 56/84, BStBl II 1990, 253, 254; v. 11. 1. 1992, III R 60/89, BStBl II, 5, 7; v. 8. 12. 1998, IX R 49/95, BStBl II 1999, 468, 472, DStR 1999, 358.

25 Sangmeister, BB 1989, 396, 400.

26 Zu Abgrenzung und Terminologie s. Hey, in: H/H/R, Einf. KStG (Std.: Januar 2004) Anm. 521 ff.

27 Hey, (Fn. 15), S. 617 f.; Krabbe, in: Koch/Scholtz, AO, § 227 Rz. 44; Rose, Stbg 1999, 401, 408.

AUFSÄTZE

durch das Vertrauensschutzprinzip gebunden und müsse diesem bei Rechtsprechungsänderungen Rechnung tragen³⁵. Wenn von Vertrauensschutz gegenüber der Rechtsprechung gesprochen wird, dann meist im Sinne von Vertrauensschutz *durch* die Rechtsprechung, ohne dass aber näher dargelegt wird, wie ein solcher Vertrauensschutz ausgestaltet sein soll. Gegen diese Sichtweise ist in jüngerer Zeit *Anna Leisner-Egensperger* angetreten. Eine Bindung durch das Vertrauensschutzprinzip sei mit der richterlichen Unabhängigkeit unvereinbar und – hier wird die Argumentation des BVerfG aufgegriffen – lasse eine Versteinerung der Rechtsprechung befürchten. Den angeblichen Unwägbarkeiten des Vertrauensschutzes will sie ein objektivrechtliches, d. h. sowohl zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkendes, Gebot *verfassungsrechtlicher Kontinuitätsgewähr* entgegensetzen³⁶. Die Rechtsprechung müsse sich in kleinen Schritten fortentwickeln, ein abrupter, grundlegender Wechsel könne einen verfassungswidrigen „Kontinuitätsbruch“ begründen. Je länger die Tradition einer Rechtsprechung, desto gewichtiger Gründe bedürfe es für eine Änderung. *Leisner-Egensperger* greift damit eine bereits verschiedentlich in der Literatur aufgestellte Kontinuitätsforderung auf, der sich auch der BFH verpflichtet fühlt³⁷. Rechtsprechungsänderungen sollen nur dann in Betracht kommen, wenn ein argumentatives Übergewicht³⁸ zu Gunsten der neuen Rechtsauffassung streitet.

Dennoch stellt ein objektivrechtliches Kontinuitätsgebot keine überzeugende Alternative zu subjektivrechtlichem Vertrauensschutz gegenüber Rechtsprechungsänderungen dar. Ungeachtet dessen, dass unklar ist, wann eine Rechtsprechungsänderung die Grenze zum verfassungswidrigen Kontinuitätsbruch³⁹ überschreitet, ist die Änderung in kleinen Schritten weder praktikabel noch kann sie Vertrauensschutz ersetzen. Manche Rechtsfragen lassen keine graduelle Annäherung zu⁴⁰. Zudem bemisst sich das Ausmaß der Vertrauensverletzung nicht nach der möglicherweise nur graduellen, sich vorsichtig vorantastenden Verschärfung von Tatbestandsvoraussetzungen, sondern an den Rechtsfolgen. Unterliegt die Rechtsfolge dem Alles- oder Nichtsprinzip – wie etwa bei der Frage des gewerblichen Grundstückshandels: Steuerfreiheit oder volle Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht – dann

zieht auch die nur minimale Grenzverschiebung für all jene Steuerpflichtigen, deren Steuerfall auf eben dieser Grenze liegt, eine vollständige Vertrauensentwertung nach sich⁴¹. Mehr noch, kleine Schritte erzeugen häufig in besonders hohem Maße Rechtsunsicherheit. Die Praxis lebt besser mit der klaren Neubestimmung, die dann Verlässlichkeit für die Zukunft verspricht. Dies gilt für Gesetzgebung und Richterrecht gleichermaßen. Zudem ist die richterrechtliche Rechtsentwicklung von dem den Gerichten vorgelegten Fallmaterial abhängig. Der Zeitraum, über den sich die Unsicherheit erstreckt, ist schwer kalkulierbar, weil er davon abhängt, wann sich dem BFH die Gelegenheit dazu bietet, den eingeleiteten Rechtsprechungswandel zu vollziehen. Die Fortschreibung lässt sich nicht planmäßig steuern, was aber Voraussetzung für eine kontinuierliche Rechtsentwicklung wäre. Auch bringt die Frage der Kontinuität der Rechtsprechung einen falschen Zungenschlag in die Sachentscheidung, da sie mit der zu entscheidenden materiellen Steuerrechtsfrage nichts zu tun hat. Eine verfehlte Rechtsprechung wird nicht dadurch besser, dass sie schon seit langer Zeit praktiziert wird. Dies wird besonders deutlich anhand der objektivrechtlichen Dimension des Kontinuitätsgebots. Das Kontinuitätsgebot würde die Rechtsprechung auch verpflichten, an einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Rechtsprechung festzuhalten⁴², wenn nicht besonders gewichtige Gründe für ihre Aufgabe sprechen. Eine nur vertretbare Auslegung kann aber einen Grundrechtseingriff nicht rechtfertigen, auch nicht mit dem Hinweis auf die lange Tradition der Rechtsprechung.

Zuzustimmen ist den Autoren, die einen judikativen Vertrauensschutz in schlichter Übertragung der für den Gesetzgeber entwickelten Regeln ablehnen, jedoch insoweit, als die richterliche Entscheidungsfindung selbst keinen Raum für Vertrauensschutz bietet. Der Einzelfallcharakter gerichtlicher Entscheidungen gibt anders als die Gesetzesänderung keinen Anlass dafür, abstrakt Übergangsvorschriften zu entwerfen. Gerade auf Grund der – wenn auch nur faktischen – Breitenwirkung von Präjudizien darf die Auslegung einer Norm nicht mit dem individuellen Vertrauen der Prozessbeteiligten vermengt werden. Die Berücksichtigung der Vertrauensinteressen kann daher erst auf der Rechtsfolgenebene ansetzen. Die Verwaltung muss durch Anwendungsregeln sicherstellen, dass Altfälle von der Verschärfung ausgenommen werden.

Der auf Verwaltungsebene gewährte Vertrauensschutz hat zudem den Vorteil, dass er die Befürchtung der Versteinerung der Rechtsprechung ausräumt. Auch im Bereich der Gesetzesänderung ist das BVerfG lange dem Missverständnis aufgesessen, Gesetzesänderung und Vertrauensschutz schlossen sich aus. Mittlerweile hat sich jedoch die Erkenntnis durchgesetzt, dass allenfalls die Umsetzungsgeschwindigkeit durch die Gewährung von Vertrauensschutz in Form von Übergangsvorschriften verlangsamt werden kann, die Änderung selbst wird dagegen nicht verhindert. Deshalb ist auch der gegen Über-

35 Insb. *Rose*, StbJb 1987/1988, S. 361, 369 ff.; *ders.*, Stbg 1999, 401; *Felix*, Stbg 1988, 15, 20; *ders.*, in: FS Tipke, 1995, S. 71 ff.; *Tipke*, (Fn. 3), S. 198 ff., (Fn. 18), S. 1180; *ders.*, in: FS Rose, 1991, S. 91, 101 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 17. Aufl. 2002, § 4 Rz. 183.

36 *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 615 ff.; *dies.*, DStfG Bd. 27, 2004, S. 191 ff.

37 Dabei changiert der vom BFH angelegte Maßstab: BFH v. 13. 11. 1963, GrS 1/63, BStBl III 1964, 124, 126 („bessere Erkenntnis“, „schwerwiegende sachliche Gründe“); v. 1. 8. 1958, IV 146/57 U, BStBl III, 390, 391 („besonders schwerwiegende Gründe“); v. 17. 7. 1959, VI 154/57 U, BStBl III, 345 (für die Beibehaltung der bisherigen Auslegung sprechen „gewichtige sachliche Gründe“); v. 3. 6. 1965, IV 332/61 U, BStBl III, 491, 493 („besonderer Grund“); v. 15. 7. 1968, GrS 2/67, BStBl II, 666, 668 („bessere Rechtskenntnis“, „sachliche Gründe“); v. 26. 11. 1973, GrS 5/71, BStBl II 1974, 132, 136 („wichtige Gründe“).

38 Die im Schrifttum anzutreffende Bandbreite ist beachtlich: Von „guten“ Gründen, „besseren“ Gründen, „überwiegenden“ Gründen (*List*, StKongrRep. 1975, S. 139, 156), „schwerwiegenden“ Gründen (*Hartz*, StbJb 1958/1959, S. 31, 81) bis hin zu „fehlender Vertretbarkeit“ der bisherigen Rechtsprechung, so *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, 1982, S. 511 f.

39 Zweifelnd bezüglich der Messbarkeit auch *Sieker*, DStfG Bd. 27, 2004, 214.

40 So lässt sich beispielsweise die Frage der Geltendmachung von Verlustvorträgen des Erblassers durch den Erben nur entweder bejahen oder verneinen, vgl. BFH v. 16. 5. 2001, I R 76/99, BStBl II 2002, 487.

41 Das BMF-Schr. v. 26. 3. 2004, IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl I, 434 Tz. 36, DStR 2004, 632, trägt den Vertrauensschutzinteressen nur zum Teil Rechnung, indem einzelne Fälle von der rückwirkenden Anwendung ausgenommen werden.

42 *Wassermeyer*, DStR 1989, 561, 566; *Flume*, StbJb 1964/1965, S. 55, 74, m. Hinw. auf BFH v. 29. 11. 1963, IV 331/62 S, BStBl III 1964, 433, 434, wo mit dem Rechtssicherheitsargument eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsprechung (Gewerbesteuerhaftung des Kommanditisten) aufrechterhalten wurde.

gangsvorschriften auf Verwaltungsebene erhobene Vorwurf der Blockierung⁴³ falsch.

Dass die Verantwortung für die Gewährung von Vertrauensschutz bei der Finanzverwaltung liegt, folgt schon aus dem Umstand, dass über den Anlassfall hinausgehende Anweisungen des BFH als bloße obiter dicta die Verwaltung nicht binden können. Freilich würde es zur Vermeidung der Verletzung von Dispositionsinteressen beitragen, wenn der BFH in Urteilen, mit denen er eine frühere Rechtsprechung verschärft, systematisch und nicht nur im Einzelfall Vertrauensschutz anregen würde⁴⁴.

3.4 Anspruch auf Erlass von Übergangsvorschriften durch die Verwaltung

Da die Finanzverwaltung genau wie der Gesetzgeber der Bindung durch Grundrechte und Vertrauensschutz unterliegt, ist bei jeder belastenden Rechtsprechungsänderung das Interesse an der sofortigen Anwendung der geänderten Rechtsprechung auch auf in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte gegen die Vertrauensschutzinteressen der Betroffenen abzuwägen. Zwar mag es bei Rechtsprechungsänderungen potenziell häufiger als bei Gesetzesänderungen zum scharfen Konflikt zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit kommen, trotzdem scheiden Übergangsvorschriften auch bei der Korrektur einer als fehlerhaft erkannten Rechtsprechung nicht von vornherein aus. Wenn aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen begrenzten Zeitraum sogar verfassungswidrige Rechtslagen hingenommen werden können⁴⁵, dann muss dies erst recht für Fehler in der einfachgesetzlichen Rechtsanwendung gelten.

Soweit die Bestandsinteressen des Bürgers überwiegen, ist die Finanzverwaltung zum Erlass von Übergangsvorschriften verfassungsrechtlich verpflichtet⁴⁶. Dem steht nicht entgegen, dass die Übergangsvorschriften auf die §§ 163, 227 ff. AO gestützt werden. Zwar stehen Billigkeitsmaßnahmen im Ermessen der Verwaltung, doch ebenso wie der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers begrenzt, schränkt er auch den Ermessensspielraum der Verwaltung ein. Bei der Ausgestaltung des verwaltungsbehördlichen Übergangsrechts können die zur Rationalisierung des gesetzlichen Übergangsrechts entwickelten Maßstäbe herangezogen werden⁴⁷.

Die Gegenauffassung, die verwaltungsbehördliche Übergangsvorschriften als bloßes „nobile officium“ einordnet⁴⁸, zu dem die Finanzverwaltung berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, verbannt die verwaltungsbehördliche Übergangsvorschrift in eine rechtsstaatliche Grauzone und bleibt die rechtsdogmatische Einordnung schuldig. Der vertrauende Steuerpflichtige wird auf eine Art Gnadenakt verwiesen. Doch die durch Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 Satz 1 AO an das Gesetz gebundene Verwaltung hat keinen Spielraum für „nobles“ Verhalten. Indem die Finanzverwaltung sich der geänderten Rechtsauf-

fassung des BFH anschließt, gibt sie zu erkennen, dass die neue Rechtsprechung dem Gesetz eher entspricht als die aufgebene. Wendet die Finanzverwaltung gleichwohl für einen vorübergehenden Zeitraum noch die alte Rechtsprechung an, dann bedarf sie hierzu einer Rechtfertigung. Denn entweder ist die Übergangsvorschrift verfassungsrechtlich geboten oder sie hat zu unterbleiben.

3.5 Überprüfbarkeit verwaltungsbehördlicher Übergangsvorschriften

Erlässt die Finanzverwaltung keine Übergangsvorschrift oder greifen Übergangsvorschriften zu kurz, so dass die Rechtsprechungsänderung auch solche Fälle erfasst, in denen das Vertrauen in die bisherige Rechtsprechung schutzwürdig ist, stellt sich die Frage des Rechtsschutzes. Wenn wir davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung mit dem Erlass von Übergangsvorschriften zu BFH-Urteilen eine verfassungsrechtlich begründete Rechtspflicht erfüllt, dann müssen verwaltungsbehördliche Übergangsvorschriften überprüfbar sein. Dies gilt wohl gemerkt in beide Richtungen. Sollte die Finanzverwaltung zu Lasten ihrer Gesetzesbindung den Vertrauensschutz überbewerten, muss der BFH die sofortige, rückwirkende Anwendung seiner Entscheidung durchsetzen können.

Der BFH hält dagegen auf der Grundlage von §§ 163, 227 AO erlassene Übergangsvorschriften nur für eingeschränkt überprüfbar⁴⁹. Sie seien „anders geartet als Verwaltungsanweisungen zur Auslegung des Gesetzes“, weil sie „keine reinen Erläuterungen des Gesetzes, sondern einen Vorgang im Rahmen der Rechtsgestaltung“ darstellen. Zwar führt dies nicht zum völligen Ausschluss gerichtlicher Kontrolle⁵⁰, der BFH beschränkt sich jedoch auf eine cursorische Subsumtion der Unbilligkeitsvoraussetzungen. Auch fühlt sich der BFH nicht berufen, den Erlass von verwaltungsbehördlichen Übergangsvorschriften gerichtlich durchzusetzen⁵¹.

Zu überzeugen vermag diese Rechtsprechungspraxis des BFH nicht. Übergangsrichtlinien sind – trotzdem sie auf §§ 163, 227 AO gestützt werden – keine ermessenslenkenden Vorschriften⁵². Als reine Rechtsfrage ist die Gewährung von Vertrauensschutz auf administrativer Ebene bei einer Änderung der Rechtslage voll überprüfbar. Die Ausgestaltung des Übergangs mag Wertungen erlauben, warum diese Wertungen aber nur von der Verwaltung vorgenommen werden sollten, ist nicht ersichtlich⁵³. Ob die rückwirkende oder übergangslose Anwendung einer neuen Verwaltungsvorschrift die Tatbestandsvoraussetzung der „Unbilligkeit“ erfüllt, ist keine Zweckmäßigkeitfrage, die der Einschätzung der Verwaltung überlas-

43 So *Leisner*, (Fn. 36), 214.

44 Zu den Vorteilen einer derartigen kooperativen Lösung s. *Hey*, (Fn. 15), S. 646.

45 BVerfG v. 11. 11. 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 299 f. (Zulage Ost); BVerfG v. 14. 7. 1972, 2 BvL 35/71, BVerfGE 32, 387, 389.

46 Ebenso *Flume*, StbJb 1985/1986, S. 277, 290, 308 f.; *Arndt*, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1974, S. 67.

47 Hierzu ausführlich *Hey*, (Fn. 15), Dritter Teil, 2. und 3. Kap.

48 *Leisner*, (Fn. 36), 214.

49 BFH v. 14. 8. 1958, VI 137/57 U, BStBl III, 409 ff.; seither st. Rspr., s. etwa BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl II, 751, 757; v. 26. 2. 1991, IX R 95/88, BStBl II, 572, 573; s. aber auch v. 22. 1. 1971, III R 115/68, BStBl II, 357, 358; v. 8. 11. 1974, III R 126/72, BStBl II 1975, 136, 137; v. 11. 9. 1975, IV B 11/75, BStBl II 1976, 11, 12 f.; v. 3. 8. 1977, II R 95/75, BStBl II 1978, 42, 43.

50 Am deutlichsten BFH v. 15. 1. 1986, II R 141/83, BStBl II, 418, 419; v. 26. 4. 1995, XI R 81/93, BStBl II, 754, 755 f., DStR 1996, 1243.

51 BFH v. 7. 10. 1965, IV 139/65 U, BStBl III, 700, 701.

52 Zur Struktur des aus unbestimmtem Rechtsbegriff und Ermessensermächtigung zusammengesetzten § 227 AO *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 227 Tz. 20 ff. Auch der GemSOGB v. 19. 10. 1971, GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603, 608, geht trotz der von ihm konstatierten untrennbaren Verquickung von unbestimmtem Rechtsbegriff und Ermessen von einer „weitgehenden Nachprüfbarkeit“ aus.

53 So auch *Jauchke*, StuW 1979, 293, 300.

sen ist, sondern voll justitiable Anwendung des Rechtsstaatsprinzips und der Freiheitsrechte. Die Gerichte können und müssen die Vertrauensschutzgewährung durch die Verwaltung überprüfen⁵⁴. Bleibt die Übergangsvorschrift hinter dem zum Schutz in der Vergangenheit getätigter Dispositionen erforderlichen Maß zurück, wie etwa bei der zu kurzen Anpassungsphase in Reaktion⁵⁵ auf die Verschärfung der BFH-Rechtsprechung⁵⁶ zur verbilligten Miete⁵⁷, so gebietet es die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG, dass die Rechtsfrage gerichtlich voll überprüft wird.

4. Schutz des Vertrauens in Verwaltungsvorschriften

4.1 Unterscheidung zwischen verwaltungsinterner Bindung und Außenwirkung.

Existiert noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zur Auslegung eines Tatbestandsmerkmals, muss der Steuerpflichtige sich allein auf Verwaltungsvorschriften stützen. Verwaltungsvorschriften binden ungeachtet der Frage ihrer Außenwirkung die Finanzbeamten entsprechend der am Behördenaufbau orientierten Weisungsbefugnisse⁵⁸. Diese interne Bindung verstetigt die behördliche Entscheidungspraxis. Solange die Finanzverwaltung entsprechend ihrer eigenen Anweisungen agiert, bieten sie eine verlässliche Orientierung.

Die fehlende Außenwirkung kommt erst dann zum Tragen, wenn sich die Finanzverwaltung nicht an die eigene Anweisung hält und der Steuerpflichtige versucht, die Anwendung einer ihm günstigen Verwaltungsvorschrift gerichtlich zu erzwingen. Gegenüber dem Bürger und den Gerichten haben Verwaltungsvorschriften grundsätzlich keine Bindungswirkung. Das bedeutet einerseits, dass der Steuerpflichtige ihm *ungünstige* Verwaltungsvorschriften gerichtlich voll überprüfen lassen und eine Abweichung erzwingen kann, wenn die Verwaltungsvorschrift nicht mit dem Gesetz in Einklang steht. Andererseits kann der Steuerpflichtige die Anwendung einer ihm *günstigen* rechtswidrigen Verwaltungsvorschrift gerichtlich nicht durchsetzen.

Der Richter wendet das Gesetz an, und nicht die Verwaltungsvorschrift. Die Rechtsauffassung der Behörde bindet ihn nicht. Dies gilt jedenfalls, soweit es sich um norminterpretierende Verwaltungsvorschriften handelt, die unbestimmte Rechtsbegriffe auslegen⁵⁹. Dass im Unterschied hierzu *Ermessensrichtlinien* nur eingeschränkt überprüfbar sind⁶⁰, steht in

Einklang mit § 114 FGO. Gerichte dürfen ihr Ermessen nicht an die Stelle des Verwaltungsermessens setzen. Was für die Einzelfallentscheidung gilt, muss auch für die Überprüfung von Verwaltungsvorschriften als Handlungsanweisung zur gleichförmigen Entscheidung von Einzelfällen gelten.

Die Anregung aus dem staatsrechtlichen Schrifttum⁶¹, die volle gerichtliche Überprüfbarkeit auch für den Bereich norminterpretierender Verwaltungsvorschriften zu Gunsten einer Vertretbarkeitskontrolle einzuschränken, ist jedenfalls für das Steuerrecht nicht aufzugreifen. Zwar folgen die Gerichte – ob sie dies nun zum Ausdruck bringen oder nicht – Verwaltungsvorschriften, soweit sie vertretbare Auslegungen enthalten, und sind hierzu auch berechtigt⁶². Doch unabhängig davon, ob die Letztentscheidungskompetenz tatsächlich ausgeübt wird, muss die finanzbehördliche Norminterpretation ohne Einschränkungen durch eine gerichtliche ersetzt werden können. Auf Grund der exekutiven Übermacht gegenüber dem in Steuerfragen oft überforderten Parlament sind die Gerichte die einzige – wenngleich im Hinblick auf behördlicherseits angelegte Nichtanwendungsgesetze schwache – Instanz, steuerrechtliche Systematik zu erzwingen. Der Verzicht auf volle Überprüfbarkeit könnte zwar in manchen Fällen eine Abweichung von für den Steuerpflichtigen günstigen Verwaltungsvorschriften verhindern und daher seinen Vertrauensschutzzinteressen dienen, ist aber ein zweischneidiges Schwert. Denn bei bloßer Vertretbarkeitskontrolle wäre zugleich der Rechtsschutz gegenüber dem steuerrechtlichen Freiheitseingriff empfindlich beschnitten, weil Auslegungen in dubio pro fisco nicht mehr angreifbar wären. Es muss also bei der vollen Überprüfbarkeit norminterpretierender Verwaltungsvorschriften bleiben, zumal eine auf eine Vertretbarkeitskontrolle zurückgenommene gerichtliche Überprüfung dem Steuerpflichtigen, der auf eine unzweifelhaft rechtswidrige Verwaltungsvorschrift vertraut hat, auch nicht helfen würde.

4.2 Anspruch auf Anwendung von Verwaltungsvorschriften

4.2.1 Schutz vor Nichtanwendung von Verwaltungsvorschriften im Einzelfall

Weicht die Finanzverwaltung im Einzelfall ohne triftigen Grund von der Verwaltungsvorschrift ab, kann der Steuerpflichtige im Einspruchsverfahren die Anwendung der Verwaltungsvorschrift unter dem Gesichtspunkt der Rechtsanwendungsgleichheit⁶³ einfordern. Dies gilt übrigens auch für die Abweichung von einer ungeschriebenen ständigen Verwaltungsübung. Parallel kommt eine Dienstaufsichtsbeschwerde in Betracht⁶⁴. Der einzelne Beamte ist auf Grund seiner beamtenrechtlichen Gehorsamspflichten zur Einhaltung von Anweisungen verpflichtet (§§ 55, 56 BBG, §§ 37, 38 BRRG), soweit diese nicht offensichtlich rechtswidrig sind⁶⁵. Schließlich begründet die pflichtwidrige Nichtanwendung einer rechtmäßigen Verwaltungsvorschrift einen Amtshaftungsanspruch⁶⁶, wobei der gegen den rechtswidrigen Steuerbescheid gerichtete Primärrechtsschutz Vorrang hat.

54 *Burmeister*, in: FS Friauf, 1996, S. 759, 777; v. *Groll*, in: H/H/Sp, AO, § 227 Rz. 206.

55 BMF v. 29. 7. 2003, IV C 3 S 2253 – 73/03, BStBl I, 405, DStR 2003, 1441.

56 BFH v. 5. 11. 2002, IX R 48/01, BStBl II 2003, 646, DStR 2003, 73.

57 S. die berechtigte Kritik von *Sauren*, DStR 2004, 943 f. zu der zu kurzen Anpassungsfrist. Allgemein zu den (zivilrechtlichen) Anpassungsmöglichkeiten der von der Rechtsänderung Betroffenen als Maßstab für die Ausgestaltung von Übergangsrecht s. *Hey*, (Fn. 15), S. 400 ff.

58 *Kruse/Driien*, (Fn. 10), AO, § 4 Tz. 80.

59 St. Rspr., vgl. etwa BVerfG v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 227; BFH v. 9. 12. 1999, III R 74/97, BStBl II 2001, 311, 314, DStRE 2000, 362. Nur eingeschränkt überprüft der BFH dagegen sog. Typisierungsvorschriften (Bewertungsrichtlinien wie das in R 96 ff. ErbStR geregelte Stuttgarter Verfahren, AfA-Tabellen etc., vgl. BFH v. 26. 1. 1994, VI R 118/89, BStBl II, 529, 531, DStR 1994, 461; v. 5. 5. 1994, VI R 6/92, BStBl II, 534, 536, DStR 1994, 936; krit. *Kruse/Driien*, (Fn. 10), AO, § 4 Tz. 91 f.

60 St. Rspr., z. B. BFH v. 28. 6. 2000, X R 24/95, BStBl II, 514, 518, DStRE 2000, 1056.

61 Vgl. grundlegend *Wahl*, (Fn. 2), S. 571 ff., insb. 588 f.

62 BVerfG v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (1. Ls.).

63 *Götz*, DVBl 1968, 93, 96. Hierzu grundlegend *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999. Vgl. auch BFH v. 12. 4. 1984, IV R 112/81, BStBl II, 554, wo der BFH – allerdings für eine Schätzungsrichtlinie – eine Abweichung im Einzelfall ohne triftigen Grund für unzulässig erachtet hat.

64 *Tipke*, (Fn. 18), S. 1166.

AUFsätze

Gerichtlich durchsetzen lässt sich eine „Anwendung“ norminterpretierender Verwaltungsvorschriften zwar auch dann nicht, wenn die Verwaltungsvorschrift rechtmäßig ist. In diesem Fall wird die eigene Rechtsanwendung des Richters aber mit der in der Verwaltungsvorschrift publizierten Rechtsauffassung „zufällig“ übereinstimmen, so dass der Steuerpflichtige im Ergebnis vor einer unberechtigten Abweichung im Einzelfall geschützt ist. Zwar gibt es selten die eine einzig richtige Entscheidung, doch wird sich das Gericht einer vertretbaren Auslegung durch die Finanzverwaltung in der Regel anschließen⁶⁷.

Gerechtfertigt ist die Abweichung, wenn es sich um einen atypischen Einzelfall handelt, in dem die Anwendung der Verwaltungsvorschrift zu einem nicht dem Gesetz entsprechenden Ergebnis führen würde⁶⁸. Auch wenn die Verwaltungsvorschrift als solche rechtswidrig ist, kann der Steuerpflichtige ihre Anwendung nicht verlangen („keine Gleichheit im Unrecht“)⁶⁹. Dann wird es aber regelmäßig zur Aufhebung der Vorschrift kommen, so dass der Steuerpflichtige sich gegebenenfalls auf Vertrauensschutz berufen kann.

4.2.2 Schutz vor Änderung von Verwaltungsvorschriften

Von der Abweichung im Einzelfall ist die belastende Änderung von Verwaltungsvorschriften zu unterscheiden.

Wie die Rechtsprechungsänderung beansprucht auch die Änderung von Verwaltungsvorschriften grundsätzlich Rückwirkung für alle noch offenen Steuerfälle. Eine äußerste Grenze der Rückwirkung bildet § 176 Abs. 2 AO. Der Schutz beschränkt sich aber auf Fälle, in denen bereits ein Steuerbescheid vorliegt. Zudem ist die Vorschrift dem Wortlaut nach auf Änderungen begrenzt, die durch eine Entscheidung eines obersten Gerichtshofs des Bundes herbeigeführt worden sind, greift also nicht ein, wenn das BMF oder eine oberste Landesbehörde von sich aus eine Verwaltungsvorschrift aufhebt oder ändert⁷⁰. Abhilfe muss in diesen Fällen durch eine verwaltungsbehördliche Übergangsvorschrift geschaffen werden, da das Ermessen nach §§ 163, 227 AO auf null reduziert wird⁷¹.

Auch außerhalb von § 176 Abs. 2 AO schützt die Finanzverwaltung gelegentlich das Vertrauen in Verwaltungsvorschriften, indem sie die Rückwirkung neuer oder geänderter Vorschriften begrenzt. Erlasse und BMF-Schreiben enthalten hierzu regelmäßig einen eigenen Abschnitt⁷². Welchen Gesetzmäßigkeiten der Richtliniengeber hierbei folgt, ist allerdings nur schwer auszumachen.

Ob der Bürger einen Anspruch auf Vertrauensschutz gegenüber belastenden Änderungen von Verwaltungsvorschriften in der Phase zwischen Sachverhaltsverwirklichung und Steuerfestsetzung hat, ist ebenso umstritten wie der Schutz gegenüber verschärfenden Rechtsprechungsänderungen. Der BFH verneint dies in ständiger Rechtsprechung, wenn die Verwaltungsvorschrift lediglich eine bisher noch nicht gerichtlich bestätigte Verwaltungsauffassung enthält⁷³. In diesem Fall müsse der Steuerpflichtige auf Grund des konkludenten Vorbehalts einer abweichenden Auslegung durch die Rechtsprechung mit Änderungen rechnen. Eine Berufung auf Treu und Glauben scheidet aus, weil es – anders als bei Zusage oder tatsächlicher Verständigung – an dem für die Anwendung dieses Grundsatzes erforderlichen individuellen Rechtsverhältnis fehle⁷⁴. Auf diese Weise raubt der BFH gerade den ersten Anwendungsschreibern nach einer Gesetzesänderung die Verlässlichkeit, obwohl der Steuerpflichtige in dieser Phase gesteigerter Unsicherheit in besonderem Maße auf Orientierungshilfen angewiesen ist.

Zu Recht stößt diese Handhabung auf Kritik⁷⁵. Zwar sprechen Gewaltenteilungsprinzip und das Gebot effektiven Rechtsschutzes gegen eine Bindung der Rechtsprechung an Verwaltungsvorschriften, doch ist dies kein Hinderungsgrund, bei einer Änderung von Verwaltungsvorschriften Vertrauensschutz zu gewähren. Verwaltungsvorschriften tragen die Vermutung ihrer Richtigkeit in sich⁷⁶. Sollen sie einen Beitrag zur Reduktion des Interpretationsrisikos des Steuerpflichtigen und damit zu verlässlicher Steuerplanung auch bei unklarer Gesetzeslage leisten, dann kann die Gewährung von Vertrauensschutz nicht unter den Vorbehalt gerichtlicher Überprüfung gestellt werden. Andernfalls würde bis zu einer erstmaligen (höchst)richterlichen Entscheidung Rechtsunsicherheit herrschen. Das Vertrauensschutzprinzip wirkt gegenüber der Finanzverwaltung mit gleicher Intensität wie gegenüber Rechtsprechung oder Gesetzgeber. Dass der BFH seine Rechtsprechung zur Änderung von Verwaltungsvorschriften auf Treu und Glauben stützt, ändert nichts an der verfassungsrechtlichen Bindung der Finanzverwaltung. Zwar fehlt es gegenüber der abstrakt-generellen Verwaltungsvorschrift an dem für die Anwendung von Treu und Glauben nach h. M. erforderlichen individuellen Rechtsverhältnis⁷⁷, doch begründet dies keine Sperrwirkung im Hinblick auf die Anwendung des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzprinzips⁷⁸. Der BFH sollte sich von seiner verunklarenden Treu und Glauben-Rechtsprechung lösen und stattdessen immer dann, wenn es um die Bestandsinteressen des Steuerpflichtigen gegenüber dem ändernden Staat geht, allein das verfassungsrechtliche Vertrauensschutzprinzip zur Anwendung bringen. Dann würde deutlich, dass es vom

65 BFH v. 17. 12. 1959, BStBl III 1960, 97, 99; v. 7. 11. 1975, BStBl II 1976, 277, 279; Jaehnik, StuW 1979, 293, 297; Haas, Vertrauensschutz im Steuerrecht, 1988, S. 137; Vogel, StuW 1991, 254; Feldhausen, StbKongrRep 1981, S. 117, 122; Kruse/Drüen, (Fn. 10), AO, § 4 Tz. 80; Ossenhühl, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, S. 485.

66 Ossenhühl, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 41 f.; Ruppe, in: H/H/R, Einf. ESt Anm. 610.

67 Wähl, (Fn. 2), S. 571, 581 f., 588.

68 Ossenhühl, in: Erichsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl. 2002, § 6 Rz. 52; Birk, in: H/H/Sp, AO, § 4 Rz. 91; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 245 f.; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 1988/1989, S. 512; Vogel, StuW 1991, 254, 261.

69 BFH v. 29. 8. 2000, VII R. 42/00, BStBl II 2001, 118, 120, DStRE 2000, 1341.

70 BFH v. 11. 10. 1988, VIII R. 419/83, BStBl II 1989, 284, 287.

71 Kruse/Loose, in: Tipke/Kruse, AO, § 176 Tz. 23.

72 Vgl. etwa die nur für nach dem 1. 1. 2001 anzuwendenden neuen und überwiegend ungünstigeren AfA-Tabellen (BStBl I 2000, 1533 ff.).

73 BFH v. 15. 1. 1969, I 18/65, BStBl II, 310, 312; v. 22. 4. 1980, VIII R. 149/75, BStBl II, 441, 447; v. 31. 10. 1990, I R. 3/86, BStBl II 1991, 610, 613; v. 22. 4. 1980, VIII R. 149/75, BStBl II, 441, 447; v. 31. 10. 1990, I R. 3/86, BStBl II 1991, 610, 613, zustimmend Neumann, in: Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO, § 4 Rz. 61; Trzaskalik, DStJG Bd. 5, 1982, S. 315, 324.

74 BFH v. 28. 10. 1980, V R. 97/77, BStBl II 1981, 592, 595; v. 18. 12. 1991, X R. 38/90, BStBl II 1992, 504, 506, DStR 1992, 912.

75 Felix, KÖSDI 1981, 4178, 4180; Burmeister, (Fn. 54), S. 759, 768; Tipke, (Fn. 3), S. 169 f.; Kruse/Loose, (Fn. 71), AO, § 227 Tz. 54.

76 Haas, (Fn. 65), S. 16 ff.

77 St. Rspr., vgl. BFH v. 10. 6. 1975, III R. 50/72, BStBl II, 789; v. 13. 5. 1987, VII R. 37/84, BStBl II, 606.

78 Hierzu Hey, (Fn. 15), S. 591 f., 671 ff.

Grundsatz her keinen Unterschied machen kann, ob sich Gesetze, Rechtsprechung oder Verwaltungsvorschriften ändern.

5. Zusammenfassung

Das Vertrauen in die untergesetzliche Rechtslage ist derzeit nur unzureichend geschützt. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 2 AO greifen erst dann ein, wenn der Steuerpflichtige im Besitz eines Steuerbescheids ist. Die Übergangspraxis der Finanzverwaltung lässt eine klare Linie vermissen. Der BFH verweigert seine Mithilfe, indem er verwaltungsbehördliche Übergangsvorschriften nur einer eingeschränkten Kontrolle unterwirft.

Auf Grund der rechtsstaatlichen Bindung von Judikative und Exekutive muss den Vertrauensinteressen des disponierenden Steuerpflichtigen jedoch auch bei einer Änderung der untergesetzlichen Rechtslage Rechnung getragen werden. Dies bedeutet insbesondere, dass bei jeder verschärfenden Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften ein Anspruch auf verwaltungsbehördliche Übergangsvorschriften besteht, soweit die Bestandsinteressen des Steuerpflichtigen das Interesse an rückwirkender Änderung der Rechtslage überwiegen. Bezüglich der Frage, ob es verwaltungsbehördlicher Übergangsvorschriften bedarf und ob diese dem Vertrauensschutzprinzip genügen, ist gerichtlicher Rechtsschutz uneingeschränkt zu gewähren.

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gemäß § 24b EStG nach dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung

Von Maximilian Freiherr v. Proff zu Irnich, München*

Das Haushaltsbegleitgesetz (HBeglG) vom 29. 12. 2003 hat mit Wirkung vom 1. 1. 2004 den durch Beschluss des BVerfG vom 10. 11. 1998¹ für verfassungswidrig erklärten Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG a. F.) abgeschafft und statt dessen in § 24b EStG einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende eingeführt. Rückwirkend auf den 1. 1. 2004 hat der Gesetzgeber diese Vorschrift durch Art. 3 Nr. 3 des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. 7. 2004 (BGBl I, 1753, nachfolgend AOÄndG) korrigiert. Der nachfolgende Beitrag zeigt die wesentlichen Unterschiede des Alleinerziehendenentlastungsbetrags gegenüber dem Haushaltsfreibetrag auf, geht der Frage nach seinem Zweck und seiner Verfassungsmäßigkeit nach und befasst sich mit der Auslegung seiner Tatbestandsmerkmale.

1. Die wesentlichen Unterschiede zur alten Regelung

Seit 1. 1. 2004² können Alleinerziehende³ bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG⁴) unabhängig vom Nachweis einer tatsächlichen Belastung einen Entlastungsbetrag i. H. von 1 308 € im Kalenderjahr von der

Summe der Einkünfte abziehen⁵. Es ergeben sich gegenüber dem abgeschafften Haushaltsfreibetrag⁶ folgende Änderungen:

- systematische Stellung: Der Alleinerziehendenentlastungsbetrag kommt bereits bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte durch Abzug von der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 n. F. EStG) zur Anwendung;
- neuer Begünstigtenkreis: der Entlastungsbetrag steht nur echten Alleinerziehenden zu;
- es besteht kein Wahlrecht mehr, wenn das Kind oder die Kinder bei mehreren Steuerpflichtigen gemeldet ist bzw. sind;
- während der Haushaltsfreibetrag als Jahresbetrag in voller Höhe auch dann gewährt wurde, wenn seine Voraussetzungen nur während eines Teils des Veranlagungszeitraums erfüllt waren⁷, ermäßigt sich der Entlastungsbetrag nach § 24b Abs. 3 EStG um ein Zwölftel (109 €) für jeden vollen Kalendermonat, in dem seine Voraussetzungen nicht vorgelegen haben.

2. Der unklare Gesetzeszweck

Der Alleinerziehendenentlastungsbetrag ist als Freibetrag mit Antrags- und Nachweiserfordernis ausgestaltet. Seine verfassungsrechtliche Würdigung setzt zunächst die nähere Bestimmung des Aufwandsgegenstandes voraus,⁸ den § 24b EStG pauschal abelten soll. Fraglich ist zunächst, ob § 24b EStG als Sozialzwecknorm oder als Fiskalzwecknorm zu verstehen ist. Fiskalzwecknormen dienen der austeilenden Gerechtigkeit bei

* Maximilian Freiherr v. Proff zu Irnich, Rechtsanwalt, ist Mitarbeiter der Kanzlei Linklaters, Oppenhoff & Rädler, München.

1 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, DStRE 1999, 99.

2 Vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG und Art. 6 Abs. 2 AOÄndG (BGBl I 2004, 1753, 1755). Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum HBeglG hatte in Art. 8 Nr. 7 noch eine ersatzlose Streichung des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7 EStG) ohne Einführung eines Entlastungsbetrags für Alleinerziehende vorgesehen (vgl. BT-Drs. 15/1502, S. 10) und dies mit dem Vorziehen der Entlastungsstufe 2005 auf 2004 begründet (S. 30). Ohne die Abschaffung des Haushaltsfreibetrags wäre dieser letztmalig im Veranlagungszeitraum 2004 mit einem Betrag von 1 188 € (nach 2 340 € im Veranlagungszeitraum 2003) angewandt worden, § 52 Abs. 40 a EStG a. F.

3 Zur hohen gesellschaftlichen Bedeutung: Heute leben bereits 15 % aller 14,9 Millionen minderjährigen Kinder bei einem alleinerziehenden Elternteil. Vgl. S.Z. v. 13. 5. 2004 (Mehr Alleinerziehende).

4 Art. 9 Nr. 3 a HBeglG 2004 v. 29. 12. 2003, BGBl I, 3076, 3081.

5 Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen für den Alleinerziehendenentlastungsbetrag erfüllen, sind gemäß § 38b Satz 2 Nr. 2 EStG in die Steuerklasse II einzureihen. Zu den weiteren lohnsteuerlichen Konsequenzen vgl. § 39 Abs. 4 Satz 1, 1. Halbsatz, § 39a Abs. 1 Nr. 8, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Sätze 1 und 2, § 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 4, § 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3, § 52 Abs. 51 EStG sowie (zu § 24b EStG i. d. F. des HBeglG) BMF v. 27. 1. 2004, BStBl I, 173, 175; Plenker, BC 2004, 37, 40 f.; Hörster, NWB 2004, 5, 18 f.; Hartmann, LSW Gruppe 15, S. 45, 48 ff.

6 Angesichts der Rückwirkung auf den 1. 1. 2004 werden Neuerungen durch das AOÄndG gegenüber dem HBeglG hier nicht erörtert.

7 Glanegger, in: Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 32 Rz. 80; Jachmann, in: K/S/M, EStG, § 32 Rz. E 2; Kanzler, in: H/H/R, EStG, § 32 Rz. 213.

**DEUTSCHES
STEUERRECHT**

Wochenschrift für
Steuerrecht,
Wirtschaftsrecht und
Betriebswirtschaft

DStR**STEUERRECHT**AUFSÄTZE

Schutz des Vertrauens in
BFH-Rechtsprechung und
Verwaltungspraxis, *von*
Prof. Dr. Johanna Hey 1897

Entlastungsbetrag für
Alleinerziehende nach dem
Gesetz zur Änderung der AO,
von Maximilian Freyherr
v. Proff zu Irnich 1904

PRAXISFORUM

Miteigentum an Zwei- und
Mehrfamilienhäusern –
Änderungen durch BFH
v. 18. und 19. 5. 2004?, *von*
Doris Diemel-Metz 1909

RECHTSPRECHUNG

Übertragung einer wesent-
lichen Beteiligung bei vorweg-
genommener Erbfolge
(BFH v. 21. 7. 2004) 1911

Veräußerungsgewinne nach
§ 17 EStG im VZ 2001 nicht
nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt
(BFH v. 1. 9. 2004, NV) 1913

Einkünfteerzielung bei
Bestellung eines Nießbrauchs
unter Widerrufsvorbehalt
(BFH v. 19. 11. 2003, NV) 1915

Angemessenheit der Geschäfts-
führervergütung bei Aufnahme
einer zusätzlichen Geschäfts-
führertätigkeit
(BFH v. 26. 5. 2004, NV) 1919

VERWALTUNGS-
ANWEISUNGEN

Auswirkungen der Aufdeckung
verdeckter Gewinnausschüttun-
gen beim Anteilseigner (OFD
Magdeburg v. 10. 9. 2004) 1922

**GESELLSCHAFTS- UND
WIRTSCHAFTSRECHT**AUFSATZ

„Ballermann“ und „Prinz“:
Ist die Gesellschaft bürgerlichen
Rechts markenregisterfähig?, *von*
Dr. Ulrich Hildebrandt 1924

REPORT

Blick ins Sozialversicherungs-
recht, *von Ronald Richter/
Hajo A. Köhler* 1927

RECHTSPRECHUNG

Anlagegesellschaft: Haftung
aus cic wegen irreführender Ver-
tragsgestaltung und deliktsrecht-
liche Schadensersatzpflicht der
Funktionsträger einer ausländi-
schen Investmentgesellschaft
(BGH v. 13. 9. 2004) 1930

**BETRIEBSWIRTSCHAFT
UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG**AUFSATZ

Ökonomische Aspekte der
wechselnden Steuerbegünsti-
gungen für Veräußerungs-
gewinne nach § 34 EStG,
von Prof. Dr. Hans Günter
Rautenberg 1936

Beilage

DStR-Entscheidungsdienst
(DStRE) Heft 21/2004

Beihefter

Kammer-Report November 2004

Organ der Bundes-
steuerberaterkammer

45
2004

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. Johanna Hey

Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und
Verwaltungspraxis

1897

Maximilian Freiherr v. Proff zu Imich

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gemäß
§ 24b EStG nach dem Gesetz zur Änderung der
Abgabenordnung

1904

PRAXISFORUM

Doris Diemel-Metz

Miteigentum an Zwei- und Mehrfamilienhäusern –
Welche Änderungen bringen die beiden BFH-Urteile
vom 18. und 19. 5. 2004?

1909

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Übertragung einer wesentlichen Beteiligung bei vorweg-
genommener Erbfolge
(BFH v. 21. 7. 2004, X R 44/01)

1911

Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG im VZ 2001
nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt
(BFH v. 1. 9. 2004, VIII B 64/04, NV)

1913

Einkünfteerzielung bei Bestellung eines Nießbrauchs unter
Widerrufsvorbehalt zu Gunsten eines Minderjährigen
(BFH v. 19. 11. 2003, IX R 54/00, NV)

1915

Tarifvertraglich vereinbarte Vorruhestandsgelder als
Entschädigung
(BFH v. 16. 6. 2004, XI R 55/03)

1916

Körperschaftsteuer

Angemessenheit der Geschäftsführervergütung bei Auf-
nahme einer zusätzlichen Geschäftsführertätigkeit
(BFH v. 26. 5. 2004, I R 92/03, NV)

1919

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Einkommensteuer

Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuer-
rechts (UntStFG); Auslegung des § 6 Abs. 5 Sätze 3
Nr. 1, 5 und 6 EStG
(OFD Hannover v. 9. 8. 2004)

1921

Körperschaftsteuer

Besteuerungszeitraum im Fall der Eröffnung eines
Insolvenzverfahrens i. S. des § 11 Abs. 7 KStG
(FinMin. Thüringen v. 22. 7. 2004)

1922

Verfahren

Auswirkungen der Aufdeckung verdeckter Gewinnaus-
schüttungen bei der Kapitalgesellschaft und ihren An-
teilsgebern
(OFD Magdeburg v. 10. 9. 2004)

1922

Auskunftserteilung an die Agenturen für Arbeit wegen
Gewährung von Leistungen nach dem SGB III
(OFD Magdeburg v. 24. 8. 2004)

1923

GESELLSCHAFTS- UND WIRTSCHAFTSRECHT

AUFSATZ

Dr. Ulrich Hildebrandt

„Ballermann“ und „Prinz“: Ist die Gesellschaft bürger-
lichen Rechts markenregisterfähig?

1924

REPORT

Ronald Richter/Hajo A. Köhler

Blick ins Sozialversicherungsrecht

1927

RECHTSPRECHUNG

Anlagegesellschaft: Haftung aus cic wegen irreführen-
der Vertragsgestaltung und deliktsrechtliche Schadens-
ersatzpflicht der Funktionsträger einer ausländischen
Investmentgesellschaft
(BGH v. 13. 9. 2004, II ZR 276/02)

1930

Informationspflicht gegenüber Aktionären bei Vertrag
mit Beteiligungsunternehmen – Mobilcom/France
Telecom
(LG Flensburg v. 7. 4. 2004, 6 O 17/03, rkr.)

1935

BETRIEBSWIRTSCHAFT UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

AUFSATZ

Prof. Dr. Hans Günter Rautenberg

Ökonomische Aspekte der wechselnden Steuerbegüns-
tigungen für Veräußerungsgewinne nach § 34 EStG

1936

BERUF

Kammerreport

Beihefter

RUBRIKEN

REZENSION

Ehebezogene Rechtsgeschäfte

(von *Dr. C. Münch*)^{1/2}

(rezensiert von *Dr. Eckhard Wälzholz*)

XXI

DStR-Aktuell

VI–XIV

Fachliteratur-Neuerscheinungen

XX

DStR-Veranstaltungskalender

XXIII

DStR-Stellenmarkt

XXXIX

DSTR-VORSCHAU

Die voraussichtlichen Themen in DStR 46/2004:

- Vollzug der Grundstückschenkung und Zwischeneintragung
- Grunderwerbsteuerneutrale Umstrukturierung im Konzern
- Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG neben den erhöhten Absetzungen für Baudenkmale nach § 7i EStG
- Neuere Entwicklungen bei der registergerichtlichen Behandlung von Kommanditeilsübertragungen
- Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben

Anzeige:

Bitte folgende Veranstaltungstermine vormerken:

Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahresende

04.11.2004 Frankfurt/M.	15.11.2004 Hamburg
05.11.2004 München	19.11.2004 Köln
12.11.2004 Berlin	29.11.2004 Stuttgart

Nähere Informationen und Anmeldung unter www.beck-seminare.de

**Beilage: DStRE-Entscheidungsdienst
(DStRE) Heft 21/2004**

IMPRESSUM

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*. Verantwortlich für den Textteil: Dipl.-Kfm. *Dr. Wolfgang Sattler*. Stellvertretung: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt *Alexander Wenzel*, Rechtsanwältin *Ruth Scheiner*; Redaktionssekretariat: *Andrea Hesse*, *Nicole Rößner*, *Christel Schiemann*. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater und vereidigter Buchprüfer *Helmut Messing*, Meinerstr. 7, 48653 Coesfeld.

Anzeigenabteilung: Verlag C.H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-781, Telefax: (089) 3 81 89-782, E-Mail: media-service@beck.de.

Disposition: (Herstellung Anzeigen, technische Daten): Telefon: (089) 3 81 89-598/-603, Telefax Auftragservice: (089) 3 81 89-589. Verantwortlich für den Anzeigenteil: *Fritz Leberer*.

Anzeigenpreise: Zur Zeit gelten die Preise und Bedingungen der Anzeigenpreisliste Nr. 35.

Verlag: Verlag C.H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6 229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Mittwoch.

Bezugspreis 2004: Halbjährlich € 114,- (darin € 7,45 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 85,- (darin € 5,56 MwSt); Vorzugspreis für Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 36,50 (darin € 2,39 MwSt). Einzelheft € 4,90 (darin € -,32 MwSt). Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden. Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag.

Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

Aboservice: Telefon: (089) 3 81 89-679, Telefax: (089) 3 81 89-297. E-Mail: abo.service@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C.H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3–5, 86720 Nördlingen.