

Schriften zum Steuerrecht

Band 157

Vertrauensschutz bei Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Verfassungswidrige Steuergesetze,
rückwirkende Rechtsprechungsänderungen und
rechtswidrige Verwaltungsvorschriften.

Zur Reformbedürftigkeit

des § 176 AO

Von

Dennis Christoph Fuchs



Duncker & Humblot · Berlin

DENNIS CHRISTOPH FUCHS

Vertrauenschutz bei Erlass, Aufhebung und
Änderung von Steuerbescheiden

Schriften zum Steuerrecht

Band 157

Vertrauensschutz bei Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Verfassungswidrige Steuergesetze,
rückwirkende Rechtsprechungsänderungen und
rechtswidrige Verwaltungsvorschriften.

Zur Reformbedürftigkeit

des § 176 AO

Von

Dennis Christoph Fuchs



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnetet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 739

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen

Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18231-2 (Print)

ISBN 978-3-428-58231-0 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2020/21 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht von Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann entstanden. Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung und Literatur wurden bis September 2020 berücksichtigt.

Größter Dank gebührt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann, der bereits im Studium mein Interesse für das Steuerrecht geweckt und mich in seiner Eigenschaft als Vertrauensdozent im Max Weber-Programm vielfältig gefördert hat. Er hat diese Arbeit stets bestens betreut. Herrn Professor Dr. Kai von Lewinski danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bedanken möchte ich mich nicht zuletzt bei Herrn Professor Dr. Holger Altmeppen. An die Zeit als studentische Hilfskraft an seinem Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht denke ich sehr gerne zurück.

Bedanken möchte ich mich bei meinen Freunden, die mir stets zur Seite standen. Namentlich hervorheben möchte ich Friederike Berz und Dr. Philipp von Sanden.

Meiner Mutter danke ich ganz herzlich für ihren Zuspruch und ihre bedingungslose Unterstützung.

Stuttgart, im Dezember 2020

Dennis Fuchs

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
§ 1 Gang der Darstellung	15
§ 2 Grundlagen des derzeitigen Vertrauensschutzsystems	17
A. Die zeitliche Dimension von Vertrauensschutz	17
I. Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten	18
1. Allgemeines Verwaltungsrecht (§§ 48, 49 VwVfG)	18
2. Steuerverwaltungsakte (§§ 130, 131 AO)	21
3. Steuerbescheide und diesen gleichgestellte Bescheide (§§ 172 ff. AO) ..	24
a) Aufhebung oder Änderung aufgrund neuer Tatsachen (§ 173 Abs. 1 AO)	27
aa) Sachverhaltsbezogenes Verständnis	27
bb) Fehlende Rechtserheblichkeit der Tatsache	28
cc) Nichtberücksichtigung einer rechtserheblichen Tatsache	30
dd) Berücksichtigung einer vergleichbaren rechtserheblichen Tatsache	31
b) Aufhebung oder Änderung aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)	32
c) Aufhebung oder Änderung aufgrund von Schreib- oder Rechenfehlern bei Erstellung der Steuererklärung (§ 173a AO)	33
II. Vertrauensschutz nach § 176 AO bei Steuerbescheiden	34
1. Anwendung als Korrekturbegrenzung	34
2. Anwendbarkeit auf nicht endgültige Bescheide	35
a) Unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheide (§ 164 Abs. 1 S. 1 AO)	35
b) Vorläufige Bescheide (§ 165 Abs. 1 S. 1 AO)	37
3. Anwendung im Rahmen der Saldierung gegenläufiger Fehler nach § 177 AO	40
4. Zeitliche Anwendbarkeit des § 176 AO – Abgrenzung von geregeltem und ungeregeltem Vertrauensschutz	41
B. Das Dilemma: Die Differenzierung zwischen abgeschlossenen und nicht abge- schlossenen Veranlagungen	41
I. Problemdarstellung anhand von Beispielsfällen	42
1. Das verfassungswidrige Steuergesetz	42
2. Die Änderung höchstrichterlicher Rechtsprechung	48

II. Mögliches „Alles oder nichts“ aufgrund von Zufälligkeiten der automatisierten Steuerfestsetzung	51
C. Das Ziel: Vom Verfahrensstand unabhängiger Schutz – Ausblendung von Zufälligkeiten	52
 <i>Erster Teil</i>	
Vertrauenschutz hinsichtlich höchstrichterlicher Rechtsprechung und verfassungswidriger Steuergesetze sowie rechtswidriger Verwaltungsvorschriften nach bisherigem Konzept 53	
§ 3 Die Änderung höchstrichterlicher Rechtsprechung	53
A. Abgeschlossene Veranlagungen	53
I. Bestandskräftige Steuerbescheide (§ 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO)	53
1. Änderung von höchstrichterlicher Rechtsprechung	54
2. Anwendung der bisherigen Rechtsprechung bei der erstmaligen Steuerfestsetzung	55
II. Nur wirksame Steuerbescheide: Anwendbarkeit der §§ 172 ff. AO	56
B. Nicht abgeschlossene Veranlagungen	59
I. Rückwirkung von Rechtsprechung	59
1. Legitimation der Rückwirkung	61
2. Vergleich mit rückwirkender Klarstellung durch den Gesetzgeber	62
3. Trennung von Rückwirkung und Vertrauenschutz	63
II. Vertrauenschutz bei rückwirkender Rechtsprechungsänderung durch die Judikative	64
1. Subjektiver Vertrauenschutz oder objektives Kontinuitätsgebot?	64
a) Objektives Kontinuitätsgebot	64
b) Subjektiver Vertrauenschutz	68
2. Änderung der Rechtsprechung pro futuro und „prospective overruling“ nach angloamerikanischem Vorbild	69
III. Übertragbarkeit der Grundsätze über rückwirkende Gesetzesänderungen auf rückwirkende Rechtsprechungsänderungen?	72
1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung von Gesetzen	72
2. Anwendungsbeispiel zur Übertragung der Grundsätze auf den Normenwendungsbereich	75
3. Übertragbarkeit auf Rechtsprechungsänderungen	77
IV. Schutz durch die Exekutive nach §§ 163, 227 AO durch den Erlass von typisierenden Übergangsregelungen	79
1. Typisierungsbefugnis der Verwaltung	82

2. „Nobile officium“ der Verwaltung	84
3. Rechtsschutz	87
C. Fazit	88
§ 4 Das verfassungswidrige Steuergesetz	89
A. Abgeschlossene Veranlagungen	89
B. Nicht abgeschlossene Veranlagungen	90
I. Schutz durch die Judikative – Maßgeblichkeit der Tenorierung des Bundesverfassungsgerichts	90
1. Tenorierungsformen des Bundesverfassungsgerichts	90
a) Nichtigerklärung	90
b) Unvereinbarerklärung	92
2. Auswirkungen der Tenorierung des Bundesverfassungsgerichts für die Anwendung des § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	95
a) Nichtigerklärung und Wiederaufleben der alten Rechtslage	95
b) Nichtigerklärung mit rückwirkender (stärker belastender) gesetzgeberischer Neuregelung	97
aa) Schutz des Einzelnen bei abgeschlossenen Veranlagungen	97
bb) Schutz des Einzelnen bei nicht abgeschlossenen Veranlagungen	97
c) Nichtigerklärung im Zusammenhang mit Rechtsbehelfen des Steuerpflichtigen	98
d) Unvereinbarerklärung – Übergangsregelungen und rückwirkendende Neuregelung durch den Gesetzgeber	99
aa) Disposition in zeitlichem Zusammenhang mit einer Weitergeltungsanordnung	100
bb) Disposition in zeitlichem Zusammenhang mit einer rückwirksamen Neuregelung	101
II. Schutz durch die Exekutive	103
C. Fazit	103
§ 5 Die rechtswidrige Verwaltungsvorschrift	104
A. Typologie der Verwaltungsvorschriften	104
B. Innen- und Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften	105
I. Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften	105
II. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften	106
III. Normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften	107
C. Vertrauensschutz	107
I. Abgeschlossene Veranlagungen	108
II. Nicht abgeschlossene Veranlagungen	109

1. Die Prämissen der h.M. – „Keine Gleichheit im Unrecht“: Aushebelung des Gesetzmäßigkeitsprinzips aufgrund von Vertrauenschutz?	110
2. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: Gleichheit im Unrecht nur bei Zurechenbarkeit der rechtswidrigen Verwaltungspraxis an den Gesetzgeber?	112
3. Erlass von typisierenden Übergangsregelungen nach §§ 163, 227 AO unter Berücksichtigung der restriktiven Tendenzen des Bundesfinanzhofs	115
D. Fazit	119

Zweiter Teil

Verfassungsmäßigkeit der bisherigen Ausgestaltung von § 176 AO	121
§ 6 Vertrauensbasis der §§ 172 ff. AO und des § 176 AO	121
A. Rechtslage	122
B. Formelle Bestandskraft	124
C. Materielle Bestandskraft	126
§ 7 Steuerbescheid als gesetzlicher Anknüpfungspunkt für Vertrauenschutz	127
A. Verwaltungsakte als Vertrauensträger	127
B. Eignung des Steuerbescheids (belastender Verwaltungsakt) als Vertrauensträger im Rahmen des § 176 AO	128
C. Erfordernis der Vertrauensbetätigung	133
D. Schutzwürdigkeit von Vertrauen	135
I. Keine Voraussetzung des § 176 AO	135
II. Maßgeblichkeit des Vertrauensträgers	135
1. Rechtslage	135
2. Existenz des Steuerbescheids	136
E. Fazit	137
§ 8 Vereinbarkeit des § 176 AO mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	138
A. Struktur des allgemeinen Gleichheitssatzes	138
B. Gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss	139
C. Gleichheitswidrige Begünstigung durch § 176 AO?	140
I. Vergleichsgruppen und gemeinsamer Oberbegriff	140
II. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	141
1. Bindungsintensität des Gleichheitssatzes	141

2. Rechtfertigung durch sachbezogene Gründe	142
a) Typisierter Schutz des Vertrauens auf die Rechtslage	143
b) Schutz des (bestandskräftigen) Steuerbescheids	144
D. Fazit	146
 <i>Dritter Teil</i>	
Ein Reformvorschlag für Vertrauensschutz	148
§ 9 Gleichbehandlung der Fallgruppen durch Aufhebung des § 176 AO?	148
§ 10 Erstreckung auf den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids	149
A. Rechtslage als Vertrauensträger	150
I. Verfassungswidriges Steuergesetz	150
II. Höchstrichterliche Rechtsprechung	152
III. Verwaltungsvorschriften	152
B. Erfordernis einer Disposition?	153
C. Schutzwürdigkeit von Vertrauen	156
I. Verfassungswidriges Steuergesetz	156
II. Höchstrichterliche Rechtsprechung	159
D. Anknüpfungspunkt der gesetzlichen Regelung: Abschluss des Veranlagungszeitraums	160
E. Formulierungsvorschlag	162
I. Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid	162
II. Steueranmeldungen	163
§ 11 Modifizierung der Korreturnormen infolge des Vertrauensträgerwechsels	165
A. Einführung einer Korrekturpflicht	165
B. Änderung des § 176 AO als Korrektureinschränkung	166
§ 12 Auswirkungen des Reformvorschlags	167
 <i>Vierter Teil</i>	
Abschließende Bewertung	169
§ 13 Kernthesen	169
 Literaturverzeichnis	173
 Sachverzeichnis	188

Abkürzungsverzeichnis

A. A. (a. A.)	Andere/Abweichende Ansicht
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abw.	abweichend
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
AO-StB	AO Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
Beih.	Beiheft
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFH NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe/n
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
ebd.	ebenda
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung

Erstkomm.	Erstkommentierung
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende (Seite, Randnummer)
ff.	folgende (Seiten, Randnummern)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts
i. d. F.	in der Fassung
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Jurisitsche Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KAG	Kommunalabgabengesetz
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Buchstabe
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Rechtsprechungsreport
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
RFH	Reichsfinanzhof

RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer/n
s.	siehe
S.	Seiten/n oder Satz
sc.	scilicet
sog.	sogenannte/r
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StJB	Steuerberater-Jahrbuch
StKongRep	Steuer-Kongress-Report
StRO	Steuerrechtsordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von/vom
VerwR	Verwaltungsrecht
vgl.	vergleiche
Vor	Vorbemerkungen
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatslehrer
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
zit.	zitiert
zust.	zustimmend

Einleitung

§ 1 Gang der Darstellung

Der verfassungsrechtlich fundierte Vertrauenschutz erfuhr in den letzten Jahrzehnten einen kometenhaften Aufstieg¹. Gegenstand dieser Untersuchung ist die Frage, inwieweit ein solcher bei dem erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids verwirklicht werden kann. Dieser Themenkomplex ist eng mit der Vorschrift des § 176 AO verwoben, auf dessen Reichweite eingegangen wird.

Die Vorschrift verbietet die für den Steuerpflichtigen ungünstige Berücksichtigung von Folgen (1) einer Nichtigerklärung einer Steuernorm durch das Bundesverfassungsgericht (§ 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO), (2) einer Nichtanwendung eines nichtförmlichen oder förmlichen vorkonstitutionellen Gesetzes durch ein oberstes Bundesgericht (§ 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) und (3) einer geänderten Rechtsprechung eines obersten Bundesgerichts (§ 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO)² sowie (4) einer rechtswidrigen Verwaltungsvorschrift (§ 176 Abs. 2 AO) bei der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden. Diese Rechtslageänderungen nimmt die Untersuchung in den Fokus.

Die Norm des § 176 AO stellt eine einfachgesetzliche Ausprägung von Vertrauenschutz dar³. Ihr Anwendungsbereich ist jedoch zu schmal⁴, was sich aus dem Umstand ergibt, dass diese das Vertrauen der Steuerpflichtigen nur dann schützt,

¹ So Maurer, in: HStR IV³, § 79, Rn. 5; F. Ossenbühl, DÖV 1970, 264 (266) spricht von einem „Siegeszug“.

² Hinsichtlich der Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ähnlich bereits § 212 Abs. 4 RAO [RGBl. I 1919, 1993 (2045)], der die in Abs. 2 und Abs. 3 unter gewissen Voraussetzungen geregelte Neuveranlagung des Steuerpflichtigen ausschloss, wenn ein Urteil des RFH die Steuerpflicht entgegen einem früheren Urteil bejahte.

³ v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 176, Rn. 1.

⁴ Dies wird häufig kritisiert, vgl. BFH GrS, BStBl II 2008, 608 (618) zu § 10d EStG; Wernsmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, § 4, Rn. 187; v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 176, Rn. 1 sieht in § 176 AO einen „unvollständigen Versuch“ einer Regelung; nach Frotscher, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 176, Rn. 1 soll die Norm ein bloßer Anstoß zur Diskussion sein; Dötsch, DStR 2009, 409 (411); Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 594; dies., DStR 2004, 1897 (1904); Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rn. 453 kritisiert, dass die Norm auf die Rechtslage im Zeitpunkt des Bescheid-Erlasses Bezug nimmt, der Steuerpflichtige seine Dispositionen jedoch früher vorgenommen habe. Daher müsse das Vertrauen bereits in diesem Zeitraum geschützt werden. Auch BVerfGE 99, 280 (299 f.) kritisiert die Vorschrift inzidenter, wenn die Weitergeltung einer verfassungswidrigen begünstigenden Vorschrift (hier eine Verschonungssubvention) für die Vergangenheit mit dem Argument gerechtfertigt wird, dass aufgrund der fehlenden Anwendbarkeit des § 176 AO im finanzgerichtlichen Verfahren diejenigen „unangemessen benachteiligt“ würden, die ein solches Verfahren mit dem Bestreben

wenn die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage bereits in einem Steuerbescheid berücksichtigt wurde. Für nicht abgeschlossene Verfahren gewährt die Norm keinen Vertrauensschutz, sie ist auf den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids nicht anwendbar⁵. Bereits häufiger wurde der Wunsch einer Extension des § 176 AO auf erstmalig erlassene Steuerbescheide geäußert⁶. Bislang wurde eine solche aber nicht umgesetzt.

Wird das Vertrauen der Steuerpflichtigen bei dem erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids durch § 176 AO nicht geschützt, so ist dies unbefriedigend, da infolge dessen nur „ein kleiner Ausschnitt“⁷ von Vertrauensschutz explizit gesetzlich geregelt ist. Vor diesem Hintergrund entwickelten sich verschiedene Mechanismen, welche Vertrauensschutz in Verbindung mit der gesetzlichen Regelung über den gesamten Zeitraum verwirklichen sollen. Dem Verfahrensstadium kommt hierbei besondere Bedeutung zu und es kristallisiert sich heraus, dass die Verflechtung zwischen gesetzlicher Regelung, die Vertrauensschutz nur hinsichtlich abgeschlossener Veranlagungen gewährt, und den Schutzkonzepten nach den jeweiligen Fallkonstellationen, die gesetzlich nicht geregelt sind, komplex ist. Dies führt häufig dazu, dass Vertrauensschutz „nach Gutdünken mal gewährt, mal versagt werden kann“⁸.

In einem *ersten Teil* werden diese Vertrauensschutzkonzepte hinsichtlich höchstrichterlicher Rechtsprechung, verfassungswidriger Steuergesetze sowie rechtswidriger Verwaltungsvorschriften aufgezeigt.

Im *zweiten Teil* wird die Verfassungsmäßigkeit des § 176 AO in zweierlei Hinsicht beleuchtet werden. Zum einen wird dargestellt, welche Anforderungen Ver-

der Abzugsfähigkeit von weiteren Werbungskosten durchführen (wie die Klägerin im Ausgangsfall).

⁵ So die st. Rspr.: BFH BStBl II 2002, 840 (841); BFH NV 2002, 1014 (1015); NV 2003, 593 und die Literatur, vgl. *Rogall/Curdt*, Ubg 2013, 345 (352); v. *Wedelstädt*, in: *Beermann/Gosch, AO/FGO*, § 176, Rn. 13; *Bartone*, in: *Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO*, § 176, Rn. 9; *Koenig*, in: *Koenig, AO*, § 176, Rn. 4; *Loose*, in: *Tipke/Kruse, AO/FGO*, § 176, Rn. 3; v. *Groll*, in: *H/H/Sp, AO/FGO*, § 176, Rn. 67; *Frotscher*, in: *Schwarz/Pahlke, AO/FGO*, § 176, Rn. 20 (der zutreffend konstatiert, dass dies ein wesentlicher Mangel der Norm ist); *Arndt/Jenzen/Fetzer*, Allgemeines Steuerrecht, S. 270; *Seibel*, in: *Lippross, Basiskomm. Steuerrecht*, § 176, Rn. 6; *Rüsken*, in: *Klein, AO*, § 176, Rn. 1a.

⁶ *Rose, Stbg* 1999, 401, (409) erwägt eine Ausweitung der Norm *de lege ferenda*; *Felix, KÖSDI* 1986, 6509 (6512) befürwortet eine Ausdehnung auf den Zeitraum zwischen der Disposition und der Bekanntgabe des Steuerbescheids. An die Disposition, dessen Vornahme in der Hand des Bürgers liegt, kann das abstrakt-generelle Gesetz indes bereits regelungstechnisch nicht anknüpfen. Der Dispositionsschutz wäre vielmehr *Folge* der Erweiterung einer Vorschrift wie § 176 AO. Auch *Frotscher*, in: *Schwarz/Pahlke, AO/FGO*, § 176, Rn. 7 regt eine gesetzgeberische Neuregelung an. v. *Groll*, in: *H/H/Sp, AO/FGO*, § 176, Rn. 95 sieht hingegen keinen Bedarf für eine Änderung der Norm, da Vertrauensschutz in allen nicht erfassten Konstellationen durch allgemeine Rechtsgrundsätze sichergestellt sei. Der erste Teil der Untersuchung wird diese Aussage widerlegen.

⁷ *Tiedtke/Szczesny*, NJW 2002, 3733 (3738).

⁸ So formuliert *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 3, Rn. 281.

trauensschutz aus Perspektive des Verfassungsrechts an gesetzliche Regelungen stellt. Sodann wird erörtert, ob § 176 AO diese Anforderungen erfüllt. Dabei wird die Bedeutung des Verwaltungsakts für Vertrauensschutz aufgezeigt werden. Nicht behandelt wird die verfassungsrechtliche Herleitung von Vertrauensschutz⁹. Zum anderen wird der Frage nachgegangen, ob § 176 AO den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) genügt. Es soll festgestellt werden, ob die Norm aufgrund der Zufälligkeiten für Vertrauensschutz, die von ihr ausgelöst werden, nur unzweckmäßig oder sogar verfassungswidrig ist.

Im *dritten Teil* soll die Darstellung einen gesetzlichen Reformvorschlag erarbeiten, der nicht an den Veranlagungsstand anknüpft und damit einen *gleichmäßigen Vertrauensschutz* verwirklicht. Ein solcher ist zudem bereits beim erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids anwendbar.

In einem abschließenden *vierten Teil* werden wichtigsten Ergebnisse zusammengefasst.

§ 2 Grundlagen des derzeitigen Vertrauensschutzsystems

A. Die zeitliche Dimension von Vertrauensschutz

Das Verfahrensstadium bestimmt, wie Vertrauensschutz nach derzeitigem Ansatz realisiert wird. Die Schutzmechanismen werden im Folgenden aufgezeigt. In zeitlicher Hinsicht kann sich die Frage des Vertrauensschutzes ab dem Beginn des jeweiligen Veranlagungszeitraums stellen. Ab diesem Zeitpunkt tätigt der Steuerpflichtige Dispositionen¹⁰, dessen Gefahr der Entwertung er sich durch Rechtslageänderungen ausgesetzt sieht. Vertrauensschutz bis zum Erlass des Steuerbescheids regelt der Gesetzgeber nicht.

Erst für abgeschlossene Veranlagungen wird Vertrauensschutz auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Dort wird ein solcher über die Vorschriften zur Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden realisiert (§§ 172 ff. AO). Nicht immer ist deren Schutz ausreichend. Dem versucht § 176 AO Rechnung zu tragen. Erst mit dem Erlöschen des Steueranspruchs durch Festsetzungsverjährung (§ 47 i. V. m.

⁹ Dieser folgt aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 S. 1 GG) und den Grundrechten, wenn deren Schutzbereich eröffnet ist, vgl. *Maurer*, in: HStR IV³, § 79, Rn. 41 f. Jedoch fällt die Abwägung bei der Grundrechtsprüfung zwischen dem Interesse des Einzelnen, die Rechtsfolgen seiner Handlungen vorhersehen zu können, und dem Interesse des Staates, auf den gesellschaftlichen Wandel und andere Fehlentwicklungen durch fungible Gesetzgebung reagieren zu können (bei rückwirkender Gesetzgebung), nicht anders aus, wenn man das Rechtsstaatsprinzip dieser Abwägung zugrunde legt, vgl. *Wernsmann*, in: H/H/Sp, AO/FGO, § 4, Rn. 717, 720 m. w. N. zur Judikatur des BVerfG.

¹⁰ Unter einer Disposition wird jede vermögenswirksame Handlung des Bürgers verstanden, vgl. *Ruffert*, in: Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24, Rn. 30; *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 48, Rn. 143.