

Schriften zum Steuerrecht

Band 120

**Vertrauensschutz in
Verwaltungsvorschriften
des Steuerrechts**

Von

Julius Helbich



Duncker & Humblot · Berlin

JULIUS HELBICH

Vertrauensschutz in Verwaltungsvorschriften
des Steuerrechts

Schriften zum Steuerrecht

Band 120

Vertrauensschutz in Verwaltungsvorschriften des Steuerrechts

Eine Untersuchung zur Bewältigung
der Vertrauensschutzproblematik bei der rückwirkenden
Aufhebung und Änderung steuerlicher Verwaltungsvorschriften,
zugleich ein Beitrag zum besseren Verständnis der Wirkkraft
von Verwaltungsvorschriften und der Maßgaben
des Vertrauensschutzprinzips im Allgemeinen
und für das Steuerrecht im Besonderen

Von

Julius Helbich



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
der Universität Bayreuth hat diese Arbeit
im Wintersemester 2014/2015 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: Buch Bücher de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14671-0 (Print)
ISBN 978-3-428-54671-8 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84671-9 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

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

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Wintersemester 2014/2015 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation angenommen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur konnten bis Juni 2014 vollständig, danach nur noch vereinzelt berücksichtigt werden.

Zu tiefem Dank verpflichtet bin ich meinem verehrten Doktorvater, Herrn Professor Dr. Markus Möstl. Während der Assistenzzeit an seinem Lehrstuhl hat er das Entstehen dieser Arbeit großzügig gefördert und nachhaltig die Freude an der Vielfalt und Tiefe des Öffentlichen Rechts in mir geweckt.

Besonderen Dank schulde ich zugleich Herrn Professor Dr. Karl-Georg Loritz. Neben der äußerst zeitnahen Erstellung des Zweitgutachtens vermittelte er mir bereits während des Studiums in Vorlesungen und Seminaren die Freude an der wissenschaftlichen und vor allem kritischen Durchdringung des Steuerrechts.

Herrn Professor Dr. Heinrich Amadeus Wolff danke ich herzlich für die Übernahme des Vorsitzes im Rahmen des Kolloquiums sowie für die umfassende Kommentierung des § 114 VwGO im Sodan/Ziekow, die mir in vielerlei Hinsicht als Quelle der Inspiration bei der Anfertigung dieser Arbeit diente.

Ganz besonders danken möchte ich der Stiftung Esche Schümamm Commichau aus Hamburg sowie der Brigitte Knobbe-Keuk Stiftung aus Bonn, welche die vorliegende Dissertation jeweils mit großzügigen Preisen ausgezeichnet haben.

Widmen möchte ich diese Arbeit meinen Eltern, deren Zuversicht und Unterstützung ich mir Zeit meines Lebens gewiss sein durfte.

Bayreuth, den 21.05.2015

Julius Helbich

Inhaltsübersicht

Einleitung	23
I. Rechtfertigung des Untersuchungsinteresses	25
II. Gang der Untersuchung	29

1. Kapitel

Verwaltungsvorschriften im Verfassungs- und Verwaltungsrecht	31
I. Verwaltungsvorschriften: Begriff und Verortung im System der Rechtsquellen	31
II. Verwaltungsvorschriften und Verfassungsrecht	36
III. Typologie der Verwaltungsvorschriften im Allgemeinen Verwaltungsrecht	64

2. Kapitel

Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht	77
I. Rechtstatsächliche sowie -politische Bedeutung steuerlicher Verwaltungsvorschriften	77
II. Verfassungsrechtliche Besonderheiten beim Erlass steuerlicher Verwaltungsvorschriften	79
III. Typologie der Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht	85

3. Kapitel

Vertrauensschutz	119
I. Begriffliche Herleitung des Vertrauensschutzprinzips sowie Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten	119
II. Verfassungsrechtliche Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips	120
III. Die klassische Rückwirkungslehre des Bundesverfassungsgerichts und deren Kritik im Schrifttum	124
IV. Die neue Rückwirkungslehre des Bundesverfassungsgerichts	130
V. Ergebnis und Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	153

4. Kapitel

Verwaltungsvorschriften und Vertrauensschutz	156
I. Verwaltungsvorschriften als Vertrauenstatbestand	157
II. Übertragbarkeit der zu Gesetzen ergangenen Rückwirkungsdogmatik auf Verwaltungsvorschriften	193
III. Konsequenz: Differenziertes Abwägungsprogramm auf Ebene der Schutzwürdigkeit	198
IV. Rechtsfolge schutzwürdigen Vertrauens: Notwendigkeit von Übergangsregelungen	228
V. Zusammenfassung und Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	241

5. Kapitel

Einfachrechtliche Gewährleistung des Vertrauensschutzes	242
I. Einfachgesetzlich normierter Vertrauensschutz im Bereich der Abgabenordnung	243
II. Kompetenzielle Vorüberlegungen zur Gewährung von Vertrauensschutz	270
III. Rechtsgrundlage für die Gewährung von Vertrauensschutz	279
IV. Verfahrensrechtliche Gewährleistung des Vertrauensschutzes	295
V. Ergebnis	321

6. Kapitel

Prozessuale Durchsetzung des Anspruchs auf Gewährung von Vertrauensschutz	323
I. Grundsätzliche Überlegungen	323
II. Gerichtliche Kontrolle des finanzbehördlichen Billigkeitsdispenses	324
III. Prozessuale Aspekte der Zweigleisigkeit des Verfahrens	328
IV. Ergebnis	341

7. Kapitel

Zusammenfassung der Problemstellung und der Ergebnisse	342
Literaturverzeichnis	349
Rechtsprechungsverzeichnis	375
Verwaltungsvorschriftenverzeichnis	391
Sachverzeichnis	396

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	23
I. Rechtfertigung des Untersuchungsinteresses	25
1. Zur ersten Dimension des Untersuchungsgegenstandes	25
2. Zur zweiten Dimension des Untersuchungsgegenstandes	28
3. Notwendigkeit einer Gesamtbewältigung	29
II. Gang der Untersuchung	29

1. Kapitel

Verwaltungsvorschriften im Verfassungs- und Verwaltungsrecht	31
I. Verwaltungsvorschriften: Begriff und Verortung im System der Rechtsquellen	31
1. Herkömmliche Definition	31
a) Kriterium der Regelung	32
b) Interne Wirkung der Regelung	33
c) Abstrakt-generelle Fassung der Regelung	33
d) Zusammenfassung	34
2. Verortung der Verwaltungsvorschriften im System der Rechtsquellenlehre	34
II. Verwaltungsvorschriften und Verfassungsrecht	36
1. Zur Rechtsetzungsbefugnis der Exekutive	36
a) Funktionsumfang der Exekutive im Verhältnis zum parlamentarischen Gesetzgeber	37
aa) Demokratisch-rechtsstaatlicher Gesetzesvorbehalt	37
bb) Die Wesentlichkeitstheorie als Delegationssschranke parlamentarischer Rechtsetzung	37
cc) Der Gesetzgebung entzogene Regelungsbereiche kraft verfassungsrechtlichen Verwaltungsvorbehalts?	39
(1) Verwaltungsvorbehalt im Bereich konkret-individuellen Verwaltungshandelns	40
(2) Verwaltungsvorbehalt im Bereich abstrakt-generellen Verwaltungshandelns	41
dd) Zusammenfassung	42
b) Originäres Normsetzungsrecht der Exekutive	42
aa) Die jüngere verfassungsrechtliche Diskussion	42

bb) Kritische Würdigung	44
c) Zwischenergebnis	47
2. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Bindungs- und Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften	47
a) Das Selbstprogrammierungsrecht der Verwaltung als verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt mittelbarer Außenwirkung	48
b) Konsequenz: Mittelbare Bindungs- und Außenwirkung über Art. 3 I GG	49
aa) Art. 3 I GG und das rechtmäßige Vollzugsprogramm	49
bb) Art. 3 I GG und das rechtswidrige Vollzugsprogramm	51
(1) Grundsatz: Kein Anspruch auf „Fehlerwiederholung“	51
(2) Das strukturelle Vollzugsdefizit einer Steuerrechtsnorm als Begründungsansatz einer mittelbaren Bindungswirkung rechtswidriger Verwaltungsvorschriften?	52
c) Nicht: Vertrauensschutz als Grundlage mittelbarer Außenwirkung	54
d) Zusammenfassung	56
3. Folgewirkungen mittelbarer Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften	57
a) Auslegung von Verwaltungsvorschriften	57
b) Allgemeine Veröffentlichungspflicht?	58
c) Subjektiver Anspruch auf Erlass von Verwaltungsvorschriften?	60
aa) Ausgangsproblematik	60
bb) Zur Rolle des Art. 3 I GG	61
cc) Zur Rolle der Freiheitsgrundrechte	62
dd) Zusammenfassung	63
4. Zwischenergebnis	63
III. Typologie der Verwaltungsvorschriften im Allgemeinen Verwaltungsrecht	64
1. Organisations- und Dienstvorschriften	64
2. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften	66
a) Grundsatz: Keine Bindungswirkung norminterpretierender Verwaltungsvorschriften	66
b) Ausnahme: Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften zur Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe mit Beurteilungsspielraum	68
c) Zusammenfassung	71
3. Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften	71
4. „Gesetzesvertretende“ Verwaltungsvorschriften	73
5. Normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften	73
a) Begriff und Bindungswirkung	73
b) Kritische Würdigung	75
6. Zusammenfassung und Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	76

2. Kapitel

Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

77

I. Rechtstatsächliche sowie -politische Bedeutung steuerlicher Verwaltungsvorschriften	77
II. Verfassungsrechtliche Besonderheiten beim Erlass steuerlicher Verwaltungsvorschriften	79
1. Das System dezentralisierter Steuerverwaltung im Lichte des Art. 108 GG	79
2. Zur Praxis der BMF-Schreiben	80
III. Typologie der Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht	85
1. Organisations- und Dienstvorschriften	85
2. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften	87
a) Grundsatz: Auch im Steuerrecht keine Bindungswirkung	87
b) Ausnahmen bei der Konkretisierung steuerlicher Typusbegriffe?	88
3. Typisierende Verwaltungsvorschriften und Verwaltungsvorschriften zur Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung	91
a) Begriff	91
b) Bindungswirkung	93
aa) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	93
(1) Die Rechtsprechung des VI. Senats	93
(2) Die Rechtsprechung des II. Senats	94
(3) Die Rechtsprechung zu den AfA-Tabellen	95
(4) Zusammenfassende Beurteilung	97
bb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	98
cc) Bericht aus dem Schrifttum	100
dd) Zusammenfassende Beurteilung	101
c) Schlussfolgerung für den weiteren Gang der Untersuchung	103
4. Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften	104
a) Die Judikatur des Bundesfinanzhofs	104
b) Die Problematik der Koppelungsvorschriften	105
aa) Die Position der Rechtsprechung	106
bb) Kritische Würdigung	107
c) Zusammenfassung	109
5. Nichtanwendungserlasse	109
a) Begriff und Einführung in die Problematik	109
b) Zulässigkeit	110
c) Pflichten beim Erlass von Nichtanwendungserlassen	114

d) Bindungswirkung	115
e) Abschließende Anmerkung	117
6. Zusammenfassung	118

3. Kapitel

Vertrauensschutz 119

I. Begriffliche Herleitung des Vertrauensschutzprinzips sowie Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten	119
II. Verfassungsrechtliche Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips	120
1. Generelle Problematik des Vertrauensschutzprinzips	121
2. Verfassungsrechtliche Herleitung des Vertrauensschutzprinzips	122
3. Anwendungsvoraussetzungen des Vertrauensschutzprinzips	123
III. Die klassische Rückwirkungslehre des Bundesverfassungsgerichts und deren Kritik im Schrifttum	124
1. Grundsätzliche Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung ..	124
a) Grundansatz des Bundesverfassungsgerichts	124
b) Echte Rückwirkung	125
c) Unechte Rückwirkung	126
2. Kritik an der veranlagungszeitraumbezogenen Rechtsprechung	127
a) Forderung nach einem dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff	127
b) Kritische Würdigung	128
IV. Die neue Rückwirkungslehre des Bundesverfassungsgerichts	130
1. Beibehaltung der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung ..	130
2. Die neuen Vertrauensstatbestände des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiet der unechten Rückwirkung	131
a) Der „konkret vorhandene Vermögensbestand“	131
aa) Anerkennung von steuerfreien Wertzuwächsen als vertrauensbegründender Tatbestand	131
bb) Dogmatische Herleitung	132
(1) Art. 14 GG	132
(2) Art. 2 I GG	133
(3) Art. 3 I GG	133
(a) Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip	134
(b) Folgerichtigkeitsgebot	135
(4) Zusammenfassung	136

cc)	Rechtfertigungsanforderungen bei Vorliegen einer unechten Rückwirkung im Bereich des „konkret vorhandenen Vermögensbestands“	137
b)	Die Rechtsfigur der „verbindlichen Dispositionen“	138
aa)	Verfassungsgerichtliche Anerkennung eines Dispositionsschutzes	138
bb)	Dogmatische Herleitung sowie Voraussetzungen des Dispositionsschutzes	139
cc)	Einschränkungen auf Ebene der Schutzwürdigkeit	140
(1)	Einbringung eines Gesetzesbeschlusses in den Bundestag	140
(2)	Zeitraum von maximal zwei Veranlagungszeiträumen	141
(3)	„Gestaltbarkeit“ der Dispositionsentscheidung	143
dd)	Rechtfertigungsanforderungen bei Verletzung der verfassungsrechtlich schutzwürdigen Disposition	143
ee)	Zusammenfassung	144
c)	Die „Tatbestandslösung“ des Bundesverfassungsgerichts	145
aa)	Inhalt und Reichweite der Tatbestandslösung	145
bb)	Dogmatische Herleitung der Tatbestandslösung	146
cc)	Rechtfertigungsmaßstäbe bei Durchbrechung des Vertrauens im Rahmen der Tatbestandslösung	146
dd)	Kritik an der Tatbestandslösung	147
3.	Gesamtbewertung der neuen Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	148
a)	Aufgabe der Unterscheidung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungsnormen für den Bereich des Vertrauensschutzes	148
b)	Bekennnis zu einer freiheitsrechtlichen Verankerung des Vertrauensschutzes im Bereich des Steuerrechts	149
c)	Reformfähigkeit des Steuerrechts wird erschwert	151
V.	Ergebnis und Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	153
1.	Grundsätzliche Übernahme der Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts	153
2.	Differenzierungen auf Ebene der Schutzwürdigkeit	154
3.	Konsequenz: Zweistufiges Prüfprogramm auf Ebene der Schutzwürdigkeit	155

4. Kapitel

	Verwaltungsvorschriften und Vertrauensschutz	156
I.	Verwaltungsvorschriften als Vertrauenstatbestand	157
1.	Nochmals: Differenzierung zwischen den Ebenen „Selbstbindung der Verwaltung“ und „Vertrauensschutz“	157
2.	Grundsätzliche Überlegungen zur Qualität staatlichen Handelns als Vertrauensgrundlage	159

a)	Ausgangsproblematik	160
b)	Rechtliche Wirkungen der Verwaltungsvorschrift als Vertrauensgrundlage ...	161
c)	Faktische Wirkungen der Verwaltungsvorschrift als Vertrauensgrundlage	161
aa)	Grundrechtsbindung der Verwaltung	162
bb)	Mandat zur außenwirksamen Rechtskonkretisierung im Einzelfall	163
cc)	Ergänzung der faktischen Wirkungen des Selbstprogrammierungsrechts durch die Wertungen des Steuerrechtsverhältnisses	164
dd)	Zusammenfassung	166
d)	Zurechenbares Verhalten des Staates	166
e)	Zwischenergebnis	167
3.	Rechtmäßige Verwaltungsvorschriften als Vertrauenstatbestand	168
a)	Fehlende Normwirkung von Verwaltungsvorschriften	168
b)	Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften durch Gewährung von Vertrauensschutz	169
c)	Unklare Grenzziehung zwischen Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften	170
d)	Zusammenfassung	170
4.	Rechtswidrige Verwaltungsvorschriften als Vertrauenstatbestand	171
a)	Grundsätzliche Einwände gegen den Schutz des Vertrauens in rechtswidrige Verwaltungsvorschriften	171
b)	Parallele zum Vertrauensschutz in rechtswidrige Normen	173
c)	Zusammenfassung	176
5.	Vertrauensbegründender Anknüpfungspunkt	176
a)	Allgemeine Maßstäbe für die Konturierung des vertrauensbegründenden Anknüpfungspunkts	177
aa)	Das Programm zweistufigen Gesetzesvollzugs	177
bb)	Subjektive Blickrichtung des Vertrauensschutzprinzips	177
cc)	Besonderheiten aufgrund des föderal geteilten Gesetzesvollzugs	178
dd)	Zusammenfassung	179
b)	Der Verwaltung kraft Gesetzes zugewiesene Spielraum als vertrauensbegründender Anknüpfungspunkt	180
c)	Prozeduraler Spielraum der Verwaltung zur Erstinterpretation des Gesetzes als vertrauensbegründender Anknüpfungspunkt	180
d)	Spielraum bezüglich der Anwendung höchstrichterlicher Rechtsprechung als vertrauensbegründender Anknüpfungspunkt	181
aa)	Das prolongierte Erstauslegungsrecht als prozeduraler Spielraum der (Finanz-)Verwaltung	182
bb)	„Sperrwirkung“ aufgrund originären Vertrauensschutzes in höchstrichterliche Rechtsprechung?	183
e)	Zusammenfassung	184

6. Entstehen und Entfallen des Vertrauenstatbestands	184
a) Grundsätzliche Überlegungen	184
b) Nicht publizierte Verwaltungsvorschriften	186
aa) Kraft Weisung zur Mitteilung im Einzelfall bestimmte Verwaltungsvorschriften	186
bb) Weisungswidrig publizierte/mitgeteilte Verwaltungsvorschriften	187
cc) Kenntnis von unveröffentlichten Verwaltungsvorschriften	188
c) Sonderfall: Änderung publizierter Verwaltungsvorschriften durch nichtveröffentlichte Verwaltungsvorschriften	190
d) Zusammenfassung	191
7. Ergebnis	192
II. Übertragbarkeit der zu Gesetzen ergangenen Rückwirkungsdogmatik auf Verwaltungsvorschriften	193
1. Abstrakt-generelle Geltungskraft als strukturelle Gemeinsamkeit	193
2. Geringe Unterschiede der Wirkung einer vergangenheitsbezogenen Änderung ..	196
3. „Kompensationsfunktion“ der Verwaltungsvorschrift im Steuerrecht bei geringer Normierungsdichte	196
4. Ergebnis	197
III. Konsequenz: Differenziertes Abwägungsprogramm auf Ebene der Schutzwürdigkeit	198
1. Beibehaltung der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung ..	198
a) Grundsätzliche Überlegungen	198
b) Beibehaltung des veranlagungszeitraumbezogenen Rückwirkungsbegriffs für den Bereich der direkten Steuern	199
c) Veranlagungszeitraumbezogener Rückwirkungsbegriff auf dem Gebiet der Umsatzsteuer?	199
d) Zusammenfassung	202
2. Maßstab für die Bestimmung der Schutzwürdigkeit	202
3. Abwägungsdirektiven auf Ebene der Schutzwürdigkeit	203
a) Ausgangssituation	203
aa) Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften	203
bb) Freiheitsrechtliche Verankerung des Vertrauensschutzprinzips	204
cc) Zur Differenzierung zwischen rechtmäßigen und rechtswidrigen Verwaltungsvorschriften	206
(1) Verfassungsrechtlich vorgesehener Rechtsfindungsprozess	206
(2) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	208
(3) Vorgaben des Rechtsstaatsprinzips	209
(4) Zusammenfassung	209

dd) Zwischenergebnis und Konsequenzen für die Entwicklung einzelner Schutzwürdigkeitsindikatoren	210
b) Rechtmäßige Verwaltungsvorschriften	210
aa) Änderungsinteresse der Verwaltung	210
(1) Änderung rechtmäßiger Verwaltungsvorschriften nur bei Spielräumen der Verwaltung	211
(2) Anpassungsbedürfnis an geänderte tatsächliche Verhältnisse	212
(3) Höchststrichterliche „Zweifel“ an der künftigen Rechtmäßigkeit der Verwaltungsvorschrift	214
(4) Möglichkeit der Vorfeldabsicherung über § 89 II AO	214
(5) Zusammenfassung	216
bb) Bestandsinteresse des Bürgers	216
(1) Gewichtung der Bestandsinteressen des Bürgers anhand der Fallgruppen- bildung des Bundesverfassungsgerichts zur unechten Rückwirkung	217
(2) Bindungswirkung der Verwaltungsvorschrift	217
(3) Zeitliche Existenz der Verwaltungsvorschrift	218
(4) Höchststrichterliche Bestätigung der Verwaltungsauffassung	219
(5) Zusammenfassung	220
c) Rechtswidrige Verwaltungsvorschriften	221
aa) Regelfall: Wiederherstellung rechtmäßiger Zustände rechtfertigt Enttäu- schung betätigten Vertrauens	221
bb) Besondere Momente der Schutzwürdigkeit auf Seiten des Bürgers	222
(1) Zeitliche Existenz der Verwaltungsvorschrift	222
(2) Höchststrichterliche Bestätigung der Verwaltungsauffassung	223
(3) Festhalten an der ursprünglichen Rechtsauffassung durch die Verwal- tung	226
(4) Zusammenfassung	227
4. Ergebnis	228
IV. Rechtsfolge schutzwürdigen Vertrauens: Notwendigkeit von Übergangsregelungen ..	228
1. Grundsätzliche Überlegungen	228
2. Zeitlicher Anknüpfungspunkt	230
3. Zeitliche Dimension	231
a) Übertragbarkeit der zu Gesetzen entwickelten Rückwirkungsdogmatik	232
aa) Echte Rückwirkung	233
bb) Unechte Rückwirkung	233
(1) Tatbestandslösung	233
(2) Verbindlich getätigte Dispositionen	234
(3) Konkret vorhandener Vermögensbestand	235
cc) Zusammenfassung	235

b)	Wertungen aus dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung	236
aa)	Verfassungsrechtliche Ausgangssituation	236
bb)	Grundsatz: Abschluss des Besteuerungszeitraums als zeitliche Grenze einer Übergangsregelung	237
cc)	Ausnahme: Periodenübergreifende Konkretisierung der Leistungsfähigkeit	237
dd)	Zusammenfassung	238
c)	Stichtagsregelungen als Mittel zur typisierenden Überleitung der Rechtslage	238
4.	Ergebnis	240
V.	Zusammenfassung und Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	241

5. Kapitel

	Einfachrechtliche Gewährleistung des Vertrauensschutzes	242
I.	Einfachgesetzlich normierter Vertrauensschutz im Bereich der Abgabenordnung	243
1.	Vertrauensschutz im Bereich der Steuerbescheide	243
a)	§ 173 AO	244
b)	§ 174 AO	245
c)	§ 175 I 1 Nr. 2 AO	245
d)	§ 176 AO	246
aa)	Normzweck	247
bb)	Anwendungsbereich	248
(1)	Grundsatz: Anwendbarkeit von § 176 AO auf jegliche Korrekturen von Steuerbescheiden, insbesondere auch §§ 164, 165 AO	249
(2)	§ 173 I AO	250
(3)	§ 174 AO	250
(4)	Zusammenfassung	252
cc)	Anwendungsvoraussetzungen	253
(1)	Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen	253
(a)	Keine Anwendung von § 176 AO auf den Erlass von Erstbescheiden	253
(b)	Verhältnis von § 176 AO zum Einspruchsverfahren	253
(c)	Keine Schutzwürdigkeit auf Seiten des Steuerpflichtigen erforderlich	256
(d)	Zusammenfassung	256
(2)	§ 176 I 1 Nr. 3 AO	257
(a)	Qualitative Anforderungen an den Begriff der „Rechtsprechung“	258
(aa)	Obiter dicta	258
(bb)	Eindeutig entschiedene Rechtsfrage?	259
(cc)	Rechtslage ersichtlich unklar	260

(b) Änderung der Rechtsprechung	261
(c) Anwendung bestehender Rechtsprechung durch die Finanzbehörde	262
(d) Zusammenfassung	263
(3) § 176 II AO	264
e) Zusammenfassung und Ergebnis	266
2. Vertrauensschutz im Bereich der sonstigen steuerlichen Verwaltungsakte	267
a) Vertrauensschutz als Schranke pflichtgemäßer Ermessensausübung beim erstmaligen Erlass eines sonstigen steuerlichen Verwaltungsakts	267
b) Vertrauensschutz als Schranke pflichtgemäßer Ermessensausübung bei Rücknahme und Widerruf eines sonstigen steuerlichen Verwaltungsakts, §§ 130, 131 AO	268
3. Ergebnis	269
II. Kompetenzielle Vorüberlegungen zur Gewährung von Vertrauensschutz	270
1. Gesetzgebung	271
2. Rechtsprechung	274
a) Ausgangsproblematik	274
b) Kritische Würdigung	275
3. Verwaltung	277
III. Rechtsgrundlage für die Gewährung von Vertrauensschutz	279
1. Generelle Eignung des Billigkeitsdispenses für die Berücksichtigung von Vertrauensschutzaspekten	280
a) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	280
b) Ansätze im Schrifttum	281
aa) Verfassungsrechtliche Grundsatzkritik	282
bb) Methodengerechter Ansatz	283
cc) Zwischen rechtmäßigen und rechtswidrigen Verwaltungsvorschriften differenzierender Ansatz	283
c) Gesamtbewertung und Stellungnahme	284
2. Einschlägige Rechtsgrundlage innerhalb des Billigkeitsrechts	287
a) Verhältnis der abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO zum Steuererlass gem. § 227 AO	288
aa) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	289
bb) Bericht aus dem Schrifttum	290
cc) Eigener Ansatz	290
b) Einzelfragen zum Tatbestand und Anwendungsbereich von § 163 AO	291
aa) Verhältnis von § 163 AO zum Steuerfestsetzungsverfahren	292
bb) Zur Bedeutung des § 163 S. 3 AO	293
cc) Sonderproblem: Billigkeitsdispens bei Realsteuern	294

3. Ergebnis	295
IV. Verfahrensrechtliche Gewährleistung des Vertrauensschutzes	295
1. Vertrauensschutz durch Verwaltungsvorschriften	295
a) Grundsätzliche Überlegungen zur Notwendigkeit von Übergangsrichtlinien ..	296
aa) Differenzierung zwischen dem Recht und einer Pflicht der Exekutive zum Erlass von Übergangsrichtlinien	296
bb) Dogmatische Begründung einer Pflicht zum Erlass von Übergangsricht- linien	298
cc) Zusammenfassung	299
b) Sachgerechte Kriterien für den Erlass von Übergangsrichtlinien	300
aa) Praxis der BMF-Schreiben	300
bb) Bericht aus Rechtsprechung und Schrifttum	305
(1) Für den Erlass von Übergangsrichtlinien sprechende Kriterien	305
(2) Gegen den Erlass von Übergangsrichtlinien sprechende Kriterien ...	307
(3) Kritische Würdigung	307
cc) Zusammenfassung	310
c) Rechtsnatur und Bindungswirkung von Übergangsrichtlinien	310
d) Inhaltliche Ausgestaltungsmöglichkeiten von Übergangsrichtlinien	312
aa) Grundsatz: Gestaltungsfreiheit der Verwaltung	312
bb) Übergangsgerechtigkeit als rechtliche Grenze der Gestaltungsfreiheit ...	313
cc) Zusammenfassung	315
e) Zwischenergebnis	316
2. Vertrauensschutz durch Einzelfallentscheidungen	316
a) Keine Übergangsrichtlinie erlassen	317
b) Übergangsrichtlinie erlassen	317
aa) Grundsatz: Kein Abweichungsrecht im Einzelfall bei wirksam typisieren- der Übergangsrichtlinie	318
bb) Abweichungsrecht im atypischen Einzelfall	319
cc) Nicht von der Übergangsrichtlinie umfasste Fälle	320
c) Zusammenfassung	321
V. Ergebnis	321

6. Kapitel

**Prozessuale Durchsetzung des Anspruchs
auf Gewährung von Vertrauensschutz**

I. Grundsätzliche Überlegungen	323
II. Gerichtliche Kontrolle des finanzbehördlichen Billigkeitsdispenses	324

1. Durch § 102 S. 1 FGO gewährleisteteter Prüfungsumfang	324
2. Prüfungsumfang bei erlassenen Übergangsrichtlinien	325
a) Das Programm zweistufiger Ermessensausübung als Maßstab und Richtschnur gerichtlicher Überprüfung von Übergangsrichtlinien	326
b) „Typisierende“ Übergangsrichtlinien	326
c) Abweichungsrecht im atypischen Einzelfall	327
d) Nicht von der Übergangsrichtlinie umfasste Fälle	327
3. Prüfungsumfang bei nicht erlassenen Übergangsrichtlinien	328
4. Zusammenfassung	328
III. Prozessuale Aspekte der Zweigleisigkeit des Verfahrens	328
1. Isolierter Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 S. 1 AO	330
2. Isolierte Anfechtung der Steuerfestsetzung	331
3. Parallelverfahren	333
a) Ermittlung des Rechtsschutzbegehrens	333
b) Aussetzung des Verfahrens/der Verhandlung, § 363 AO/§ 74 FGO	336
aa) Ausgangsproblematik	336
bb) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	336
cc) Eigener Ansatz	337
(1) Keine Aussetzungspflicht aufgrund der Einstufung des Billigkeitsdispenses als Grundlagenbescheid	337
(2) Aber: Aussetzungspflicht aufgrund drohenden Verstoßes gegen Art. 19 IV GG	339
c) Zusammenfassung	341
IV. Ergebnis	341

7. Kapitel

Zusammenfassung der Problemstellung und der Ergebnisse	342
Literaturverzeichnis	349
Rechtsprechungsverzeichnis	375
Verwaltungsvorschriftenverzeichnis	391
Sachverzeichnis	396

Einleitung

Nach früherer, im 4. Bauherrenenerlass vom 31.08.1990¹ niedergelegter Verwaltungsauffassung konnten die im Rahmen eines Bauherrenmodells getätigten Eigenkapitalvermittlungsprovisionen regelmäßig bis zu 6 v.H. des vermittelten Eigenkapitals als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn der Anleger nicht als Erwerber der Immobilie anzusehen war. Durch Urteil vom 08.05.2001 entschied der IX. Senat des Bundesfinanzhofs, dass ein Anleger bereits dann nicht mehr als Hersteller, sondern vielmehr als Erwerber einer Immobilie anzusehen sei, wenn er auf die konkreten Vertragsbedingungen der anzuschaffenden Immobilie keine Einflussmöglichkeiten habe;² der IV. Senat des Bundesfinanzhofs schloss sich dieser Rechtsauffassung am 28.06.2001³ durch Rücknahme seines diesbezüglichen Vorlagebeschlusses an den Großen Senat vom 29.04.1999⁴ an. Die sich aufgrund anderweitiger Entscheidungen des Bundesfinanzhofs bereits abzeichnende⁵ Fortentwicklung der Rechtsprechung hatte zur Konsequenz, dass nach dem 4. Bauherrenenerlass ehemals als Werbungskosten sofort abzugsfähige Eigenkapitalvermittlungsprovisionen in zu aktivierende Herstellungskosten umzuqualifizieren waren. Das Bundesfinanzministerium bestätigte diese Rechtsauffassung durch Schreiben vom 24.10.2001⁶ und ordnete die Anwendung der Rechtsprechung auf nunmehr sämtliche Formen geschlossener Fonds an. Im 5. Bauherrenenerlass (sog. „Fondserlass“⁷) wurde dies erneut bekräftigt und der Anwendungsbereich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs endgültig auf nahezu alle⁸ geschlossenen Fonds erweitert. Die Anwendung der geänderten Bauherren-Rechtsprechung auf jegliche Anlagemodelle ging mit einer erheblichen Verschärfung der Rechtslage einher: Ob Immobilien, Schiffe, Flugzeuge oder Windparks – die Herausgabe einer geänderten Verwaltungsvorschrift konnte oftmals nicht weniger als das Aus gesamter Assetklassen am freien Kapitalanlagemarkt in ihrer bisherigen Form bedeuten.⁹

¹ *BMF*, Schreiben v. 31.08.1990 – IV B 3 – S 2253 a – 49/90, BStBl. I 1990, S. 366, 372 Tz. 7.1.

² *BFH*, Urteil v. 08.05.2001 – IX R 10/96, BFHE 195, S. 310 ff.

³ *BFH*, Beschluss v. 28.06.2001 – IV R 40/97, BB 2001, S. 2051.

⁴ *BFH*, Vorlagebeschluss v. 29.04.1999 – IV R 40/97, BFHE 188, S. 374 ff.

⁵ Zu der Rechtsprechungsentwicklung s. die Darstellung bei *Ronig*, in: *Schmider/Wagner/Loritz*, Bauherren-/Erwerbermodelle (4020) Rn. 106 ff.; zu den steuerlichen Motiven s. *Loritz*, Einkommensteuerrecht, § 15 Rn. 637 ff.

⁶ *BMF*, Schreiben v. 24.10.2001 – IV C 3-S 2253 a-15/01, BStBl. I 2001, S. 780.

⁷ *Beck*, DStR 2002, S. 1846.

⁸ Für Film- und Medienfonds gilt dagegen der sog. „Medienerlass“, vgl. *BMF*, Schreiben v. 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, S. 175 sowie die Verschärfungen mit Übergangsregelung in *BMF*, Schreiben v. 05.08.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, S. 406.

⁹ *Beck*, DStR 2002, S. 1846, 1847; *Wagner*, in: *Assmann/Schütze*, § 17 Rn. 138.

Angesichts dieser sich durch die Veränderung der Rechtslage abzeichnenden Härten traf das Bundesfinanzministerium durch Schreiben vom 24.10.2001 nachfolgende Übergangsregelung:

„Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze der vorgenannten Urteile auf geschlossene Fonds mit folgender Maßgabe anzuwenden: Soweit die Anwendung der Urteile zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis führt, sind die Urteile nicht anzuwenden, wenn der Außenvertrieb der Fondsanteile vor dem 1. Januar 2002 beginnt und soweit der Steuerpflichtige dem Fonds vor dem 1. Januar 2003 beitritt.“¹⁰

Die vorstehende Übergangsregelung wurde durch das BMF-Schreiben vom 29.11.2002¹¹ verlängert und inhaltlich im Ergebnis in den 5. Bauherrenerrlass/Fonderlass¹² überführt.

Dieser auf den ersten Blick nicht als alltäglich erscheinende, die steuerliche Beratungspraxis dennoch bis heute beschäftigende Sachverhalt,¹³ ist ein Beleg für die ungebrochene Aktualität steuerlicher Verwaltungsvorschriften als „*untergesetzliche*“¹⁴ Planungsgrundlage. Kapitalanleger und Steuerpflichtige nehmen regelmäßig eine oftmals nicht höchstrichterlich bestätigte Verwaltungsvorschrift zum Anlass entsprechender steuerlicher Gestaltung, da die Durchsetzung der Verwaltungsauffassung in der Rechtsanwendungspraxis regelmäßig weniger streitanfällig ist und somit einen bedeutenden Anteil zur Planungssicherheit im Steuerrecht beitragen kann. Nicht selten kommt es dabei vor, dass die untergesetzliche Planungsgrundlage eine – mit den Elementen einer Rückwirkung behaftete – Änderung bzw. Aufhebung durch den Vorschriftengeber oder aber ein entsprechendes Präjudiz der höchstrichterlichen Rechtsprechung erfährt. Teilweise werden BMF-Schreiben, die sich mit der geänderten Rechtslage auseinandersetzen, mit der Formulierung

„Dieses Schreiben ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden.“¹⁵

beendet, ohne dass sich eine entsprechende Übergangsregelung finden ließe. In dieser Situation fragen sich Steuerbürger und -berater gleichermaßen, ob und gegebenenfalls auf welchem Wege auf der Basis von Verwaltungsvorschriften betätigtes Vertrauen verfahrens- und verfassungsrechtlichen Schutz genießt.

¹⁰ BMF, Schreiben v. 24.10.2001 – IV C 3-S 2253 a-15/01, BStBl. I 2001, S. 780.

¹¹ BMF, Schreiben v. 29.11.2002 – IV C 3 – S 2253a – 95/02, BStBl. I 2002, S. 1388.

¹² BMF, Schreiben v. 22.10.2003 – IV C 3 – S 2253 a – 48/03, BStBl. I 2003, S. 546, 552 Rn. 50.

¹³ s. beispielsweise *FG Köln*, Urteil v. 09.09.2010 – 10 K 4059/07, EFG 2011, S. 329 ff.; Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen durch *BFH*, Beschluss v. 15.06.2011 – IX B 148/10, *BFH/NV* 2011, S. 1516.

¹⁴ Begriff nach *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 593.

¹⁵ BMF, Schreiben v. 22.08.2005 – IV B 2 – S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, S. 845, 847 Rn. 20.

I. Rechtfertigung des Untersuchungsinteresses

Das Untersuchungsinteresse der vorliegenden Arbeit ist vor dem Hintergrund der durch den Untersuchungsgegenstand zweidimensional aufgeworfenen Problemstellungen in zugleich doppelter Hinsicht gerechtfertigt: Zunächst besteht eine Rechtfertigung hinsichtlich der ersten Dimension des Untersuchungsgegenstandes, ob und inwiefern das in einer Verwaltungsvorschrift niedergelegte Vollzugsprogramm tauglicher Anknüpfungspunkt schutzwürdigen Vertrauens des Bürgers sein kann. Ergänzt wird das Untersuchungsinteresse durch die nachgelagerte zweite Dimension der Thematik, ob Vertrauensschutz bei einer rückwirkenden Aufhebung und Änderung von Verwaltungsvorschriften auch *durch* Verwaltungsvorschriften gewährt werden kann bzw. muss.

1. Zur ersten Dimension des Untersuchungsgegenstandes

Die *erste Dimension* des Untersuchungsgegenstandes, ob Verwaltungsvorschriften einen potenziellen Vertrauenstatbestand darstellen können und das mit Blick auf deren Existenz betätigte Vertrauen auch schutzwürdig sein kann, zählt zu einem insgesamt nur in Ansätzen durchdrungenem Problemkreis der deutschen Rechtswissenschaft. Im Allgemeinen Verwaltungsrecht verweisen zahlreiche Vertreter darauf, dass das Vertrauen in den Inhalt einer Verwaltungsvorschrift grundsätzlich nicht geschützt sei und sich der Bürger insofern nicht auf Vertrauensschutz berufen könne.¹⁶ Gerade rechtswidrigen Verwaltungsvorschriften sprechen viele Verfasser die Qualität als Vertrauenstatbestand unter Hinweis auf den Grundsatz „Keine Gleichheit im Unrecht“ ab.¹⁷

Während diese unbefriedigende Situation im Allgemeinen Verwaltungsrecht größtenteils widerspruchslos hingenommen wird, entfalten die dogmatischen Defizite im Steuerrecht besondere Brisanz: Hier legt die Verwaltungsvorschrift das notwendigerweise offene Gesetz oftmals erst gleichmäßig vollzugsfähig aus. Als wohl populärstes Beispiel aus jüngerer Zeit können die im Schrifttum aufgeworfenen zahlreichen Zweifelsfragen zum „neuen“ Umwandlungssteuererlass 2011¹⁸ oder die Diskussionen um den Entwurf eines BMF-Schreibens zu

¹⁶ Rogmann, Bindungswirkung, S. 221; Erichsen, in: FS Kruse 2001, S. 39, 57; Seibert, in: FG BVerwG 2003, S. 535, 545; Ossenbühl, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, § 104 Rn. 61 ff.; Kopp/Ramsauer, § 40 VwVfG Rn. 45 u. 50; Maurer, AVwR, § 24 Rn. 30.

¹⁷ Arndt, in: FS Armbruster 1976, S. 233, 244 ff.; Ossenbühl, DÖV 1970, S. 264, 266; Blanke, Vertrauensschutz, S. 273; skeptisch auch Berg, JuS 1980, S. 418, 421; Liggenstorfer, Gleichbehandlung, S. 83 f.; Kölbl, Gleichheit, S. 116; Schwarz, Vertrauensschutz, S. 353 f.

¹⁸ BMF, Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314 ff.; Schneider/Ruoff/Sistermann, FR 2012, S. 1 ff.; Patt/Rupp/Aßmann, Umwandlungssteuererlass; Volb, Umwandlungssteuererlass; Schell, FR 2012, S. 101 ff.; Benecke, GmbHR 2012, S. 113 ff.; Stimpel, GmbHR 2012, S. 123 ff.; Heinemann, GmbHR 2012, S. 133 ff.; Neumann, GmbHR 2012, S. 141 ff.; Rasche, GmbHR 2012, S. 149 ff.; Pung, GmbHR 2012, S. 158 ff.; Kai, GmbHR 2012, S. 165 ff.; Dötsch, GmbHR 2012, S. 175 ff.