

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

Vertrauensschutz 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 verzeichnet 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

	<b>Einleitung</b>	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 geregelterm und ungeregeltem Vertrauensschutz	41
B.	Das Dilemma: Die Differenzierung zwischen abgeschlossenen und nicht abge- schlossenen Veranlagungen	41
I.	Problemdarstellung anhand von Beispielfällen	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

*Erster Teil*

<b>Vertrauensschutz hinsichtlich höchstrichterlicher Rechtsprechung und verfassungswidriger Steuergesetze sowie rechtswidriger Verwaltungsvorschriften nach bisherigem Konzept</b>	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 Vertrauensschutz	63
II. Vertrauensschutz bei rückwirkender Rechtsprechungsänderung durch die Judikative	64
1. Subjektiver Vertrauensschutz oder objektives Kontinuitätsgebot?	64
a) Objektives Kontinuitätsgebot	64
b) Subjektiver Vertrauensschutz	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 Normanwendungsbereich	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 rückwirkende Neuregelung durch den Gesetzgeber .....	99
aa) Disposition in zeitlichem Zusammenhang mit einer Weitergeltungsanordnung .....	100
bb) Disposition in zeitlichem Zusammenhang mit einer rückwirkenden 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 Prämisse der h.M. – „Keine Gleichheit im Unrecht“: Aushebelung des Gesetzmäßigkeitsprinzips aufgrund von Vertrauensschutz? . . . . .	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*

<b>Verfassungsmäßigkeit der bisherigen Ausgestaltung von § 176 AO</b>	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 Vertrauensschutz . . . . .	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

*Dritter Teil*

**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. Höchststrichterliche Rechtsprechung .....	152
III. Verwaltungsvorschriften .....	152
B. Erfordernis einer Disposition? .....	153
C. Schutzwürdigkeit von Vertrauen .....	156
I. Verfassungswidriges Steuergesetz .....	156
II. Höchststrichterliche 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 Korrektornormen infolge des Vertrauensträgerwechsels .....	165
A. Einführung einer Korrekturpflicht .....	165
B. Änderung des § 176 AO als Korrektüreinschränkung .....	166
§ 12 Auswirkungen des Reformvorschlags .....	167

*Vierter Teil*

**Abschließende Bewertung** 169

§ 13 Kernthesen .....	169
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	173
<b>Sachverzeichnis</b> .....	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.	Beihefter
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	Juristische 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)
StbJB	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 Vertrauensschutz erfuhr in den letzten Jahrzehnten einen kometenhaften Aufstieg<sup>1</sup>. 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)<sup>2</sup> 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 Vertrauensschutz dar<sup>3</sup>. Ihr Anwendungsbereich ist jedoch zu schmal<sup>4</sup>, was sich aus dem Umstand ergibt, dass diese das Vertrauen der Steuerpflichtigen nur dann schützt,

---

<sup>1</sup> So Maurer, in: HStR IV<sup>3</sup>, § 79, Rn. 5; F. Ossenbühl, DÖV 1970, 264 (266) spricht von einem „Siegesszug“.

<sup>2</sup> 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.

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

<sup>4</sup> 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 (299f.) 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 anwendbar<sup>5</sup>. Bereits häufiger wurde der Wunsch einer Extension des § 176 AO auf erstmalig erlassene Steuerbescheide geäußert<sup>6</sup>. 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“<sup>7</sup> 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“<sup>8</sup>.

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).

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> Tiedtke/Szczesny, NJW 2002, 3733 (3738).

<sup>8</sup> 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 Vertrauensschutz<sup>9</sup>. 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 unzumutbar 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 Dispositionen<sup>10</sup>, 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.

<sup>9</sup> 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 IV<sup>3</sup>, § 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.

<sup>10</sup> 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.