

Dr. Dennis Fuchs, Stuttgart*

Vertrauensschutz bei Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Reformbedürftigkeit der Korrekturvorschriften?

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung und Problemdarstellung
- II. Rechtsprechungsänderungen
- III. Verfassungswidrige Steuergesetze
- IV. Rechtswidrige Verwaltungsvorschriften
- V. Ausschluss von erstmaligen Steuerbescheiden gleichheitswidrig?
 1. Vertrauen auf eine verfassungswidrige Norm, auf eine Rechtsprechung oder Verwaltungsvorschrift
 2. Vertrauen auf die Bestandskraft des Steuerbescheids
- VI. Reformierung der Korrekturvorschriften
 1. Einheitlicher Vertrauenstatbestand
 - a) Verfassungswidrige Steuergesetze
 - b) Änderung von höchstrichterlicher Rechtsprechung
 2. Modifikation des Gesetzes
- VII. Fazit

Der Beitrag beleuchtet die Vertrauensschutzproblematik bei ungünstigen Rechtsprechungsänderungen, verfassungswidrigen Steuergesetzen und rechtswidrigen Verwaltungsvorschriften im Zusammenhang mit der Veranlagung des Steuerpflichtigen. Es wird dargestellt, wie das Vertrauen bei der Korrektur von Steuerbescheiden berücksichtigt wird, aber auch die Möglichkeiten, wie dieses bei noch ausstehenden Veranlagungen geschützt werden kann. Dabei wird deutlich, dass das Ineinandergreifen von Korrekturvorschriften (§§ 172 ff., 176 AO) bei abgeschlossenen Veranlagungen und dem verfassungsrechtlich fundierten Vertrauensschutz (Art. 20 Abs. 3 GG) bei künftigen Veranlagungen zu unbilligen Brüchen führt. Darüber hinaus wird aufgezeigt, dass eine Auflösung dieses Konflikts de lege ferenda durch einen einheitlichen Bezugspunkt des Vertrauens möglich ist.

The article outlines the problem of protecting legitimate expectations in the case of unfavorable changes in case law of the federal fiscal court, unconstitutional tax laws and unlawful administrative regulations in the context of the taxpayer's assessment. It is presented how legitimate expectations can be protected when correcting tax assessments, but also the ways in which it can be protected when assessments are still pending. It becomes clear that the interlocking of the correction provisions (§§ 172 et seq., 176 AO) in the case of completed assessments and the constitutionally based protection of confidence (Art. 20 (3) GG) in the case of future assessments leads to inequitable breaks. Furthermore, it is shown that a resolution of this conflict is possible through a uniform reference point of reliance.

I. Einleitung und Problemdarstellung

Die Vorschriften der §§ 172 ff. AO ermöglichen im dualistischen System der Korrektornormen¹ eine Aufhebung sowie eine punktuelle Korrektur von Steuerbescheiden und diesen gleichgestellten Bescheiden. Sie kodifizieren das Abwägungsergebnis zwischen materieller Rechtsrichtigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 S. 1 AO) und gleichmäßiger Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie dem verfassungsrechtlich fundierten Vertrauensschutz als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG). Der Vertrauensschutzgedanke tritt dabei nicht offen zutage, sondern ist in diesen Vorschriften integriert. Die Beständigkeit des Steuerbescheids wird dadurch gewährleistet, dass die Voraussetzungen der jeweiligen Korrektornorm nicht vorliegen, wenn die materielle Rechtsrichtigkeit hinter dem Vertrauensschutz zurückstehen muss. Insofern statuieren die §§ 172 ff. AO nicht nur eine Korrekturpflicht, sondern auch eine Korrekturbeschränkung.² Aufgrund des *sachverhaltsbezogenen Verständnisses*³ der §§ 172 ff. AO wird der Steuerbescheid vor einer Korrektur abgeschirmt, wenn sich die Rechtsprechung des BFH zuungunsten des Steuerpflichtigen ändert oder das BVerfG ein begünstigendes Gesetz für verfassungswidrig erklärt. Dasselbe gilt, wenn der BFH von einer Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abweicht, die in einer Verwaltungsvorschrift determiniert ist. Juristische Subsumtionen fallen insbesondere nicht unter den Begriff der nachträglich bekanntgewordenen Tatsache (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO).⁴

Explizit geregelt hat der Gesetzgeber diese Korrektüreinschränkungen in § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 3 sowie in § 176 Abs. 2 AO. Erforderlich ist diese explizite Einschränkung deshalb, weil die Finanzverwaltung die genannten Ereignisse als materielle Fehler des Steuerbescheids mitsaldieren muss, wenn der Anwendungsbereich einer Korrektornorm eröffnet ist (§ 177 Abs. 1 und Abs. 2 AO). Zudem soll der Schutz des § 176

* Dr. Dennis Christoph Fuchs ist Rechtsreferendar im Bezirk des OLG Stuttgart. Vorher war er wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht der Universität Passau sowie bei einer international tätigen Sozietät in Stuttgart. Der Beitrag beruht auf der Dissertation des Verfassers (Fuchs, Vertrauensschutz bei Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, Duncker Humblot, Berlin 2021) und stellt die wesentlichen Ergebnisse dar.

1 Höfling/Breitkreuz, JA 1999, 728 (730).

2 Dazu ausf. Fuchs, Vertrauensschutz bei Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 24 ff. m.w.N.

3 Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 2000, S. 23.

4 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO Rz. 2 f. (Stand: September 2020); Koenig in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 173 AO Rz. 11 f.