

**In dem Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerde**

der Firma K... Verwaltungsgesellschaft KG,

- Bevollmächtigte: 1. Prof. Dr. Bernd Grzeszick,  
Schumannstraße 9, 53113 Bonn,  
2. Prof. Dr. Hanno Kube,  
Am Langenstück 23, 65343 Eltville -

- gegen 1. a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2007 - II S 14/  
06 -,  
b) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2006 - II R 24/05 -,  
2. a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2007 - II S 18/  
06 -,  
b) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2006 - II R 59/05 -,  
3. a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2007 - II S 16/  
06 -,  
b) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2006 - II R 61/05 -,  
4. a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2007 - II S 17/  
06 -,  
b) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2006 - II R 60/05 -,  
5. a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2007 - II S 15/  
06 -,  
b) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2006 - II R 62/05 -

hat die 1. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Präsidenten Papier  
und die Richter Eichberger,  
Masing

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 10. Juni 2009 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

## Gründe:

### I.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Anwendung des § 177 AO im Rahmen eines Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte einer Kommanditgesellschaft. 1

§ 177 AO lautet auszugsweise wie folgt: 2

#### § 177 Berichtigung von materiellen Fehlern 3

(1) Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind. 4

(2) Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind. 5

(3) Materielle Fehler im Sinne der Absätze 1 und 2 sind alle Fehler einschließlich offener Unrichtigkeiten im Sinne des § 129, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der Kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht. 6

... 7

Die Beschwerdeführerin, eine Kommanditgesellschaft, ist als Holdinggesellschaft an zahlreichen Personen- und Kapitalgesellschaften beteiligt. Für Zwecke der Gewerbesteuer und der Vermögensteuer wurde ihr Betriebsvermögen in den Jahren 1986 bis 1990 jeweils auf den 1. Januar eines Jahres durch Einheitswertbescheid gesondert festgestellt. Später wurden anlässlich einer Betriebsprüfung in die Bewertung auch Beteiligungen der Beschwerdeführerin an verschiedenen Personen- und Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der für diese mittlerweile ergangenen Grundlagenbescheide einbezogen. Die Beschwerdeführerin erhob gegen die in der Folge der Betriebsprüfung auf den jeweiligen Feststellungszeitpunkt erlassenen Bescheide jeweils Einspruch und nachfolgend Klage. Sie machte unter anderem geltend, dass die Bescheide mangels inhaltlicher Bestimmtheit nichtig seien und darüber hinaus hinsichtlich der Wertansätze zahlreicher Beteiligungen Feststellungsverjährung eingetreten sei. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Ansicht, weder für die Feststellungsbescheide hinsichtlich der Personengesellschaften noch für solche der Kapitalgesellschaften sei Festsetzungsverjährung eingetreten. 8

Das Finanzgericht wies die Klagen ab. Auf die Revision der Beschwerdeführerin hob der Bundesfinanzhof mit der unter Buchstabe 1 b) des Rubrums angefochtenen Entscheidung das Urteil des Finanzgerichts für den Feststellungszeitpunkt 1. Januar 1986 zum Teil auf, wies die Revision aber im Übrigen als unbegründet zurück. Auch die hinsichtlich der Feststellungszeitpunkte 1. Januar 1987 bis 1. Januar 1990 erhobenen Revisionen blieben erfolglos (Entscheidungen gem. Buchstaben 2 b), 3 b), 4 9

b) und 5 b). Der Bundesfinanzhof führte dabei unter anderem aus, dass hinsichtlich eines Teils der Beteiligungen der Beschwerdeführerin die Anpassungsfrist des § 171 Abs. 10 AO in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassung abgelaufen sei. Gleichwohl seien die angefochtenen Feststellungsbescheide insoweit aufrecht zu erhalten, als die anpassungsverjährten Besteuerungsgrundlagen aus den Grundlagenbescheiden seitens der Finanzbehörde über die Vorschrift des § 177 AO als materieller Fehler zulasten der Beschwerdeführerin saldiert werden könnten. Materielle Fehler im Sinne des § 177 AO seien auch Fehler, die darin lägen, dass die Finanzbehörde einen Grundlagenbescheid nicht rechtzeitig ausgewertet habe und nunmehr insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Gesetzgeber habe durch § 177 AO dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem der Rechtssicherheit eingeräumt, soweit angesichts der aus anderen Gründen bestehenden Änderungsmöglichkeiten noch kein Rechtsfrieden eingetreten sei. Der Saldierungsrahmen bei § 177 AO werde auch nicht allein durch den letzten Änderungsbescheid bestimmt. Vielmehr seien alle Änderungen heranzuziehen, die aufgrund der Anwendung selbständiger Korrekturvorschriften zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen in denjenigen Bescheiden vorgenommen worden seien, die dem letzten Änderungsbescheid vorangegangen, aber nicht formell bestandskräftig geworden seien.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen die angefochtenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs jeweils Anhörungsrügen, die sämtlich keinen Erfolg hatten. 10

## II.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin, jeweils unter Berufung auf Art. 19 Abs. 3 GG, eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG und von Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG. 11

Die Auslegung von § 177 AO in der Weise, dass ein saldierungsfähiger Fehler auch dann gegeben sei, wenn das Finanzamt einen Grundlagenbescheid nicht rechtzeitig ausgewertet habe und daher durch die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung an einer Auswertung gehindert sei, unterschreite das durch das Rechtsstaatsgebot des Art. 20 GG gebotene Maß an Vertrauensschutz und verletze den steuerlich belasteten Bürger in seinem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG. Übertrage man die von der Rechtsprechung zu Gesetzesänderungen entwickelten Grundsätze des Vertrauensschutzes auf die Auslegung des § 177 AO, zeige sich, dass die hier erfolgte Anwendung der Vorschrift nach den Grundsätzen der echten Rückwirkung zu behandeln sei. Durch die vom Finanzamt vorgenommene und vom Bundesfinanzhof gebilligte Anwendung des § 177 AO werde dem Finanzamt die Möglichkeit eröffnet, mit durch Festsetzungsverjährung nach § 47 AO erloschenen Steueransprüchen zu saldieren. Dies wirke aus der Sicht des Bürgers wie ein Eingriff in den bereits abgewickelten, der Vergangenheit angehörenden Tatbestand der Festsetzungsverjährung. Diese Wirkung ergebe sich aus dem Zusammenspiel der Regelungen zur Bestandskraft, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden. Dem im Bereich von Steuerbescheiden besonders zu schützenden Vertrauen des Bürgers solle dadurch Rech- 12

nung getragen werden, dass die Bestandskraft von Steuerbescheiden nur aus den in § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 sowie in den §§ 172 bis 176 AO und den entsprechenden Vorschriften der Einzelsteuergesetze ausgeführten Gründen durchbrochen werden dürfe. Nach Ablauf der Festsetzungsverjährung sei die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig.

Der Bewertung dieser Wirkung des § 177 AO als ein echter rückwirkender Eingriff der Finanzverwaltung könne nicht entgegnet werden, dass die Wirkung durch den Rahmen der anzuwendenden Änderungsvorschrift begrenzt bleibe. Die Ansicht des Bundesfinanzhofs hebele das Institut der Festsetzungsverjährung weitgehend aus und beraube es seiner verfassungsrechtlich gebotenen vertrauensschützenden Wirkung. Der Bürger müsse bei jeder Änderung eines Steuerbescheides damit rechnen, dass ihm auch wegen Festsetzungsverjährung erloschene Steueransprüche entgegengehalten und zu seinen Lasten saldiert würden. Der Bürger könne sich in Bezug auf verjährte und erloschene Steuerforderungen nicht mehr auf die Verjährung verlassen.

13

Selbst wenn die Auslegung des § 177 AO durch den Bundesfinanzhof nicht an den Grundsätzen einer echten Rückwirkung zu messen sei, sondern an den allgemeinen verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes, erweise sich diese Auslegung als unzulässige Verkürzung des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes. Das Interesse des steuerpflichtigen Bürgers am Fortbestand der Rechtslage, auf die er sich eingerichtet und auf deren Fortbestand er vertraut habe, verdiene Vorrang vor der Korrektur des Rechtsfehlers.

14

Die vom Bundesfinanzhof vertretene Einbeziehung aller noch nicht bestandskräftigen geänderten Steuerbescheide in die Ermittlung des Änderungsrahmens nach § 177 AO verstoße zudem gegen das Gebot des effektiven Rechtsschutzes und verletze damit Art. 19 Abs. 4 GG. Das vom Bundesfinanzhof vertretene Verständnis des Saldierungsrahmens führe dazu, dass der Steuerpflichtige angehalten werde, von den gesetzlich vorgesehenen Rechtsbehelfen keinen Gebrauch zu machen, weil er ansonsten Gefahr laufe, seine Rechtsposition entscheidend zu verschlechtern. Damit werde die Effektivität des Rechtsschutzes unzumutbar beeinträchtigt. Die Rechtsprechung zum Korrekturrahmen im Sinne von § 177 AO sei zudem neu und überraschend. Der Bundesfinanzhof stelle in seinen Entscheidungen mit seiner Auslegung des Saldierungsrahmens nach § 177 AO einen Rechtssatz auf, der neu sei und sich nicht im Rahmen der vorhersehbaren Rechtsentwicklung bewege.

15

### III.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen. Gründe, die nach § 93a Abs. 2 BVerfGG eine Annahme erfordern, sind nicht gegeben. Die Verfassungsbeschwerde hat weder grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung noch ist ihre Annahme zur Durchsetzung der in § 90 Abs. 1 BVerfGG genannten Grundrechte und grundrechtsgleichen Rechte angezeigt. Die Verfassungsbeschwerde hat keine Aussicht auf Erfolg.

16

Es ist zunächst eine Frage des einfachen Rechts, ob § 177 AO eine Saldierung mit festsetzungsverjährten Besteuerungsgrundlagen ermöglicht, die vom Bundesverfassungsgericht nur eingeschränkt überprüft werden kann (1). Danach kann weder festgestellt werden, dass die in den angefochtenen Entscheidungen vorgenommene Auslegung von § 177 Abs. 3 AO gegen verfassungsrechtliche Vertrauensschutzgrundsätze verstößt (2), noch dass sie Art. 19 Abs. 4 GG verletzt (3). 17

1. Die Auslegung und Anwendung des § 177 AO, auf denen die von der Beschwerdeführerin angegriffenen Entscheidungen im von der Verfassungsbeschwerde angefochtenen Umfang beruhen, sind im Streitfall Aufgabe der Fachgerichte, hier letztlich des Bundesfinanzhofs. Das Bundesverfassungsgericht überprüft die Auslegung und Anwendung einfachen Rechts - abgesehen von Verstößen gegen das Willkürverbot - nur darauf, ob sie Auslegungsfehler enthalten, die auf einer grundsätzlich unrichtigen Anschauung von der Bedeutung der betroffenen Grundrechte, insbesondere vom Umfang ihres Schutzbereichs, beruhen (vgl. BVerfGE 18, 85 <92 f.>; 49, 168 <185>; 85, 248 <257 f.>; stRspr). Das ist der Fall, wenn die von den Fachgerichten vorgenommene Auslegung der Normen die Tragweite der Grundrechte nicht hinreichend berücksichtigt oder im Ergebnis zu einer unverhältnismäßigen Beschränkung der grundrechtlichen Freiheit führt. Es ist hingegen nicht Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, die Tatsachenwürdigung oder die richtige Anwendung einfachgesetzlicher Regelungen durch Ausgangsbehörden und Gerichte zu überprüfen. 18

Die Beschwerdeführerin wendet sich im Wesentlichen gegen die danach der verfassungsgerichtlichen Überprüfung weitgehend entzogene Bestimmung des Anwendungsumfangs des § 177 AO auf anpassungsverjährte (§ 171 Abs. 10 AO) Besteuerungsgrundlagen und die zutreffende Ermittlung des Änderungsrahmens. Dass das Erlöschen verjährter Steueransprüche nach § 47 AO ebenso wie die Bestimmungen der Abgabenordnung zu Bestandskraft, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden der Berücksichtigung verjährter Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Saldierung nach § 177 AO nicht entgegen stehen, ist eine Frage der Auslegung und Anwendung einfachen Rechts. Die Berücksichtigung verjährter Besteuerungsgrundlagen in § 177 AO ist, auch wenn die Vorschrift diese Frage nicht ausdrücklich anspricht, angesichts der weiten Fassung des materiellen Fehlerbegriffs in § 177 Abs. 3 AO jedenfalls nicht willkürlich. Die Einbeziehung aller nicht formell bestandskräftigen Steuerbescheide in die Ermittlung des Änderungsrahmens bei § 177 AO greift die Beschwerdeführerin ebenfalls maßgeblich mit dem Argument an, dies sei im Hinblick auf die Möglichkeit eines späteren Rechtsbehelfsverfahrens bereits einfachrechtlich unzulässig und leitet daraus eine Verletzung von Art. 19 Abs. 4 GG ab. Die damit im Ergebnis bezweckte lediglich „andere“, ihrer Rechtsauffassung entsprechende Anwendung des § 177 AO kann die Beschwerdeführerin mit der Verfassungsbeschwerde nicht erreichen. 19

2. Die Auslegung und Anwendung des § 177 AO durch den Bundesfinanzhof sind mit den Grundsätzen des für die Beschwerdeführerin in Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensschutzes 20

vereinbar. Die in den angegriffenen Entscheidungen vertretene Möglichkeit der Fehlersaldierung aus anpassungsverjährten Besteuerungsgrundlagen ist dabei nicht an den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Zulässigkeit rückwirkender Gesetze zu messen (a). Sie verletzt aber auch nicht den bei der Steuererhebung zu gewährleistenden Vertrauensschutz (b).

a) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin gelten für die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gebotene Berücksichtigung anpassungsverjähriger Grundlagenbescheide als saldierungspflichtige „materielle Fehler“ im Sinne des § 177 Abs. 3 AO nicht die verfassungsrechtlichen Grundsätze der nur begrenzten Zulässigkeit rückwirkender Gesetze.

21

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der Erlass von Gesetzen mit echter Rückwirkung grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfGE 101, 239 <262 f.> m.w.N.). Belastende Steuergesetze dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (vgl. BVerfGE 13, 261 <271>; 72, 200 <254>; 105, 17 <37>).

22

Demgegenüber sind Gesetze mit unechter Rückwirkung, die auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken grundsätzlich zulässig, auch wenn sie damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich entwerten (vgl. BVerfGE 31, 275 <292 ff.>; 72, 200 <242>; 97, 67 <78 f.>). Allerdings können sich auch im Fall der unechten Rückwirkung aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen für die Zulässigkeit solcher Gesetze ergeben. Diese sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (vgl. BVerfGE 95, 64 <86>; 101, 239 <263>).

23

Diese Grundsätze über die den Gesetzgeber in seiner Gestaltungsfreiheit begrenzende Wirkung des Vertrauensschutzes beim Erlass rückwirkender Gesetze sind nicht uneingeschränkt auf die Änderbarkeit bestandskräftiger Bescheide im Verwaltungs- und Steuerrecht übertragbar; dies gilt auch für die hier in Rede stehende Berücksichtigung verjährter Ansprüche oder Anspruchsbestandteile im Rahmen des § 177 AO. Die Rechtsprechung zum rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Gesetzen ist auf die besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Bürgers in eine bestehende Gesetzeslage zugeschnitten. Sie sucht den gerechten Ausgleich zwischen dem schutzwürdigen Vertrauen des Bürgers auf den Bestand der geltenden Rechtslage und dem notwendigen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, das Recht an neue tatsächliche Entwicklungen, bessere Erkenntnisse oder sich ändernde rechtliche oder politische Rahmenbedingungen anzupassen. Die besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Bürgers darauf, dass sein an der bestehenden Rechtslage orientiertes Handeln nicht nachträglich mit belastenden

24

Rechtsfolgen versehen wird, folgt aus der an die herausgehobene demokratische Legitimation anknüpfende Verbindlichkeit der Entscheidungen des Gesetzgebers. Die berechnete Erwartung des Bürgers in die Verlässlichkeit gesetzlicher Regelungen wird zudem gestützt durch die Öffentlichkeit des Gesetzgebungsverfahrens und die Veröffentlichung der Gesetze. Der im demokratischen Rechtsstaat dem Gesetz zukommenden Funktion, maßgebliches Steuerungsinstrument für das Verhalten von Verwaltung und Bürgern zu sein, entspricht die besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den Bestand und die Verlässlichkeit der Gesetzeslage, insbesondere soweit sich das vergangene Verhalten hieran ausgerichtet hat. Hierauf sind die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Fallgruppen nur ausnahmsweise zulässiger echter Rückwirkung von Gesetzen ausgerichtet (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>; 101, 239 <265 ff.>). Schon auf die Fälle der Änderung einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung wendet das Bundesverfassungsgericht seine Rechtsprechung zur grundsätzlichen Unzulässigkeit echt rückwirkender Gesetze nicht uneingeschränkt an (vgl. BVerfGE 59, 128 <165>; Beschluss vom 15. Januar 2009 – 2 BvR 2044/07 – juris Rn. 85), obwohl sie eine der rückwirkenden Gesetzesänderung nahe kommende Wirkung erzielen kann.

Anders als bei den Fällen rückwirkender Gesetzesänderung geht es bei behördlichen Einzelfallentscheidungen um den in seinen Grundzügen dem Gesetzgeber vorbehaltenen verhältnismäßigen Ausgleich zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit in Form des Vertrauens auf den Bestand einer gefällten Behördenentscheidung und einem Korrekturbedarf im Hinblick auf die womöglich im Nachhinein erkannte materielle Fehlerhaftigkeit dieser Entscheidung. Dies ist auch der Hintergrund der im vorliegenden Fall entscheidungserheblichen Frage nach der Zulässigkeit der Saldierung mit verjährten Besteuerungsgrundlagen. Mit dem zu schützenden generellen Vertrauen in den Bestand einer gesetzgeberischen Entscheidung als verlässliche Handlungsgrundlage und Entscheidungsorientierung für Bürger und staatliche Behörden ist diese Situation nicht vergleichbar. Für eine Anwendung der verfassungsrechtlichen Schranken rückwirkender Gesetze auf die von Finanzamt und Bundesfinanzhof vorgenommene Saldierung mit verjährten Besteuerungsgrundlagen ist danach kein Raum.

25

b) Die nach dem Verständnis des Bundesfinanzhofs gebotene Heranziehung auch verjährter Besteuerungsgrundlagen zur Begründung saldierungspflichtiger materieller Fehler im Sinne des § 177 AO führt nicht zu einer Verletzung der Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG), wie sie nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für den Bereich der Verwaltung Geltung beanspruchen.

26

aa) Bei der Frage nach der Zulässigkeit der Aufhebung oder Änderung auch bestandskräftiger Verwaltungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht stets die Befugnis des Gesetzgebers zur Ausgestaltung des hierbei jeweils auftretenden Konflikts zwischen Rechtssicherheit, Rechtsfrieden, Gerechtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung betont (vgl. BVerfGE 15, 313 <319>; 19, 150 <166>; 27, 297

27

<305 f., 309> - jeweils zur Betonung des gesetzgeberischen Spielraums bei der Ausgestaltung der Aufhebungsregeln; BVerfGE 20, 230 <235> - keine Pflicht zur Aufhebung von Verwaltungsakten, die auf einer verfassungswidrigen Auslegung von Lastenausgleichsnormen beruhen, im Interesse von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden; BVerfGE 59, 128 <166 f., 171> - zur Einziehung eines Vertriebenenausweises; BVerfGE 116, 24 <55 ff> - zur Rücknahme einer erschlichenen Einbürgerung; BVerfGE 117, 302 <315> - zum Fortbestand von Verwaltungsentscheidungen der DDR aus dem Bereich der Unfallversicherung nach Wiederherstellung der Deutschen Einheit).

Auch im Verwaltungsverfahren ist hiernach - vom Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der normativen Vorgaben wie auch bei deren Anwendung durch die Behörden im Rahmen der Entscheidung des Einzelfalls - der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu beachten (vgl. BVerfGE 49, 168 <184 ff.>; 50, 244 <250>; 59, 128 <164 ff.>). Für den Bürger muss eine gewisse Vorhersehbarkeit staatlicher Entscheidungen gegeben sein, die ihm damit die Möglichkeit gewährt, sich auf die staatlichen Entscheidungen einzustellen und einzurichten (vgl. unter anderem BVerfGE 50, 244 <250>; 88, 384 <403>; 105, 48 <57>). Die gebotene Beachtung des Vertrauensschutzes führt aber nicht in jedem Fall zu dem Ergebnis, dass jegliche einmal erworbene Position ungeachtet der wirklichen Rechtslage Bestand haben muss. Erforderlich ist vielmehr eine an den Kriterien der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit im Einzelfall vorzunehmende Prüfung, ob jeweils die Belange des Allgemeinwohls, wie etwa die Wiederherstellung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, oder die Interessen des Einzelnen am Fortbestand einer Rechtslage, auf die er sich eingerichtet und auf deren Fortbestand er vertraut hat, den Vorrang verdienen (vgl. BVerfGE 59, 128 <166>). Insbesondere kann sich ein Steuerpflichtiger nicht auf Vertrauensschutz berufen, wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand einer bestimmten Position eine Rücksichtnahme billigerweise nicht beanspruchen konnte. Für die Frage, ob der Bürger mit einer Änderung der Lage rechnen musste, kommt es nicht auf die subjektiven Vorstellungen der einzelnen Betroffenen und ihre individuelle Situation an, sondern darauf, ob die bisherige Situation bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppen auf ihren Fortbestand zu begründen (vgl. BVerfGE 25, 269 <290 f.>; 32, 111 <123>).

28

bb) Daran gemessen verstoßen die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs mit der ihnen zugrunde liegenden Anwendung des § 177 AO auf anpassungsverjährte Besteuerungsgrundlagen nicht gegen die allgemeinen Vertrauensschutzgrundsätze aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG. Es ist bereits zweifelhaft, ob im konkreten Fall auf der Ebene der Beschwerdeführerin überhaupt ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine Nichtberücksichtigung der Feststellungen in den anpassungsverjährten Feststellungsbescheiden entstehen konnte (1). Vor allem ist nicht erkennbar, dass in Fällen dieser Art generell das Vertrauen des Steuerpflichtigen darauf, aus verjährten Grundlagenbescheiden keinen nachteiligen Schlussfolgerungen mehr ausgesetzt zu werden, in so hohem Maße schutzwürdig ist, dass auch der Gesetzge-

29

ber hiervon nicht hätte abweichen können. Vielmehr ist in Fallgestaltungen dieser Art auch der Gesetzgeber nicht gehindert, in den durch § 177 AO eng umgrenzten Fallgruppen dem Gedanken der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen (2).

(1) Es ist im konkreten Fall nicht ersichtlich, dass ein Vertrauen der Beschwerdeführerin auf die Nichtauswertung der anpassungsverjährten Grundlagenbescheide entstehen konnte. Denn einen Vertrauensschutz begründende Dispositionen, die nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten, legt die Beschwerdeführerin nicht substantiiert dar (a). Auch kann die Beschwerdeführerin nicht geltend machen, ihr stünde Vertrauensschutz gegenüber einer neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu, weil die vom Bundesfinanzhof vertretene Auffassung weder neu noch überraschend ist. Dies gilt hinsichtlich der grundsätzlichen Frage, ob im Rahmen des § 177 AO der Inhalt nicht fristgerecht ausgewerteter Grundlagenbescheide als materieller Rechtsfehler zu berücksichtigen ist, wenn die Grundlagenbescheide wegen Eintritts der Anpassungsverjährung nach § 171 Abs. 10 AO nicht mehr zu einer Aufhebung oder Änderung des Folgebescheids führen konnten (b), wie auch im Hinblick auf den Standpunkt des Bundesfinanzhofs, dass bei der Bestimmung des Änderungsrahmens bei mehreren aufeinander folgenden, noch nicht bestandskräftigen Bescheiden alle noch nicht bestandskräftigen Bescheide zu berücksichtigen sind (c).

30

(a) Von der Beschwerdeführerin wird bereits nicht hinreichend konkret dargetan, dass sie im Hinblick auf das Vertrauen in eine vom Standpunkt der angefochtenen Entscheidungen abweichende Rechtslage Dispositionen getätigt hätte. Sie behauptet zwar allgemein, sie habe auf die nach ihrer Ansicht zutreffende Rechtslage vertraut. Die Verfassungsbeschwerde legt aber keine konkreten Dispositionen dar (etwa frühere Geschäfte, Preisabsprachen, Einplanung finanzieller Verhältnisse oder Gewinnabführung im Konzern und ähnliches), die die Beschwerdeführerin getätigt haben will und die nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten.

31

(b) Die vom Bundesfinanzhof zur Berücksichtigung an sich feststellungsverjährter Grundlagenbescheide im Rahmen des § 177 AO vertretene Rechtsauffassung entspricht zudem seiner bisherigen Rechtsprechung und ist keinesfalls neu (vgl. BFHE 167, 1, unter 3. b der Urteilsgründe; BFHE 175, 64, unter 4. der Urteilsgründe; Urteil vom 14. Dezember 1994 - X R 111/92 -, BFH/NV 1995, S. 566 unter 4. der Urteilsgründe; vgl. auch BFHE 172, 290 unter 4. b bb der Urteilsgründe). Darüber hinaus wird die Auffassung des Bundesfinanzhofs auch von den überwiegenden Stimmen in der Literatur geteilt (Balmes, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Auflage 2008, § 177 AO Rn. 14; Frotscher, in: Schwarz, AO, § 177 Rn. 8 (Juni 2007); Koenig, in: Pahlke/König, Abgabenordnung, § 177 AO Rn. 13; Lammerding, Abgabenordnung und FGO, 15. Auflage 2005, S. 471; Rüsken, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 177 AO Rn. 9; v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, § 177 AO Rn. 12.2 (Juli 2005); Bartone/v. Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, Rn. 1422; Apitz, DStZ 1991, S. 300 <302>; Herrnkind, DStZ 1992, S. 559 ff.). Auch die Finanzverwaltung vertritt im Anwendungserlass zur Abgabenordnung sowie in Schreiben der Oberfinanzdirektionen die entsprechende Auffassung (AEAO zu § 177 Nr. 1 Satz 4; Bayerisches Landesamt für

32

Steuern, Verfügung vom 6. Mai 2008 - S 0353 - 10 St 41M - DStR 2008, S. 1043). Lediglich in einigen, meist nach Ergehen der hier streitigen Entscheidungen veröffentlichten Aufsätzen wird Kritik an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geäußert (F. Kirchhof, DStR 2007, S. 2284; Söhn, StuW 2008, S. 37; von Groll, DStZ 2000, S. 882; Kamps, UVR 2007, S. 269; Hundt-Eßwein, DStR 2007, S. 751). Ein berechtigtes Vertrauen der Beschwerdeführerin darauf, dass eine Auswertung der anpassungsverjährten Grundlagenbescheide bei einer Änderung des Folgebescheids nicht erfolgen würde, konnte unter diesen Umständen nicht entstehen.

(c) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist der Standpunkt des Bundesfinanzhofs zum Umfang des Saldierungsrahmens nicht neu und überraschend. Es entspricht der herrschenden Auffassung in Rechtsprechung und Literatur, dass zur Ermittlung des Saldierungsrahmens bei § 177 AO nicht allein auf den zu erlassenden Änderungsbescheid abzustellen ist, sondern alle Änderungen heranzuziehen sind, die zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen vorgenommen worden sind und die dem zu erlassenen Änderungsbescheid vorangegangen, aber nicht formell bestandskräftig sind (BFHE 175, 64 unter 4. der Urteilsgründe; v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rn. 190 (März 2005); ausführlich Balmes, in: Kühn/v. Wedelstädt, a.a.O., Rn. 30; ebenso Frotscher, a.a.O., Rn. 11).

33

(2) Jedenfalls ist - unabhängig von einer konkreten Vertrauensposition der Beschwerdeführerin - ein etwaiges Vertrauen Steuerpflichtiger darauf, dass aus verjährten Grundlagenbescheiden für sie keine nachteiligen Schlussfolgerungen (mehr) gezogen werden können, nicht in so hohem Maße schutzwürdig, dass der Gesetzgeber hiervon nicht abweichen durfte. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als der grundsätzlich auch für das Bundesverfassungsgericht maßgeblichen Auslegung des einfachen Rechts ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber im Bereich der Saldierung eine solche Verwertung auch verjährter Besteuerungsgrundlagen zugelassen hat.

34

Dieses Verständnis des § 177 AO ist mit Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 GG vereinbar. Der Gesetzgeber hat das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den Bestand einer erfolgten Steuerfestsetzung in den hier in Frage stehenden Fällen nicht unzumutbar hinter den Grundsatz der materiellen Richtigkeit der Steuerfeststellung zurücktreten lassen, weil der Durchgriff auf verjährte Besteuerungsgrundlagen dem Gegenstand und dem Umfang nach beschränkt ist auf aus anderen Gründen änderbare Steuerbescheide und in der Höhe auf deren Änderungsrahmen (a). Außerdem wird mit der Saldierung insoweit der materiellen Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids Rechnung getragen und damit der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor Vertrauensschutz Gesichtspunkten eingeräumt (b). Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Saldierung nicht nur zuungunsten, sondern auch zugunsten der Steuerpflichtigen wirken kann (c).

35

(a) Deutet man § 177 AO mit dem Bundesfinanzhof in der Weise, dass auch mit verjährten Besteuerungsgrundlagen saldiert werden darf, hat dies zur Folge, dass der

36

Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang damit rechnen muss, dass sein ansonsten gesetzlich begründetes und gerade im Steuerrecht durch die Erlöschensvorschrift des § 47 AO besonders fundiertes Vertrauen, nicht mehr mit verjährten Steueransprüchen konfrontiert zu werden, enttäuscht werden kann. Diese Belastung wiegt schwer, zumal die Saldierungsmöglichkeit zeitlich nicht begrenzt ist und folglich im Grundsatz mit beliebig weit zurück liegenden Fehlern „aufgerechnet“ werden kann. Es kann die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen gerade im unternehmerischen Bereich empfindlich beeinträchtigen, wenn er verjährte Steuervorgänge nicht endgültig als erledigt betrachten kann, weil er aus Anlass damit zusammenhängender Steuervorgänge immer noch Saldierungen befürchten muss.

Gleichwohl hat der Gesetzgeber mit der Saldierungsregelung in § 177 AO auch bei Einbeziehung verjährter Besteuerungsgrundlagen den Ausgleich zwischen Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit nicht in einer Weise vorgenommen, die verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar ist, weil sie berechnete Vertrauensschutzwartungen des Steuerpflichtigen unzumutbar zurücktreten ließe. Denn das Maß, in dem der Gesetzgeber insoweit das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den Schutz durch Verjährungsvorschriften belastet, ist bei § 177 AO von vornherein nach Inhalt und Umfang auf die Fälle primärer Änderungsbefugnis der Steuerbescheide begrenzt. Nur sofern und soweit aus anderen Gründen eine Befugnis zur Änderung des Steuerbescheids nach Maßgabe der einschlägigen gesetzlichen Verfahrensvorschriften besteht, die ihrerseits nicht durch Verjährung gehindert sein darf, kann mit - gegebenenfalls auch verjährten - materiellen Fehlern saldiert werden. Die Verrechnung mit verjährten Fehlern kann also weder in beliebigem Umfang, noch mit irgendwelchen sonstigen Steuervorgängen, die mit dem zu ändernden Bescheid nichts zu tun haben, erfolgen, sie ist vielmehr stets inhaltlich auf Fehler des aus anderen Gründen zu ändernden Steuerbescheids und nach dem Umfang auf diesen Änderungsrahmen beschränkt.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass im Verhältnis vom Grundlagenbescheid zum Folgebescheid die Regeln der Festsetzungsverjährung ohnehin nur einen eingeschränkten Schutz vor Änderungen vermitteln. Denn im Verhältnis Grundlagenbescheid-Folgebescheid sieht die Abgabenordnung Ausnahmen vor, wonach trotz Eintritt der Festsetzungsverjährung auf der einen Ebene entsprechende Folgerungen auf der anderen Ebene gezogen werden können. So bestimmt § 171 Abs. 10 Satz 1 AO (in der damaligen Fassung), dass trotz Eintritt der Festsetzungsverjährung auf der Ebene des Folgebescheids eine Änderungsmöglichkeit binnen eines Jahres nach Erlass des Grundlagenbescheids möglich ist. Zum anderen regelt § 181 Abs. 5 AO, dass eine - an sich verjährte - gesonderte Feststellung dann noch erfolgen kann, wenn diese als Grundlagenbescheid für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

(b) Mit der Saldierungsmöglichkeit nach § 177 AO räumt der Gesetzgeber im Rahmen der primären Änderungsvorschrift der materiellen Richtigkeit der Besteuerung den Vorrang vor der Rechtssicherheit ein. § 177 AO will insoweit ein Maximum an

37

38

39

Rechtsrichtigkeit im Rahmen einer gegebenen Änderungsmöglichkeit erreichen (vgl. unter anderen v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O. Rn. 2 - Verwirklichung von „Rechtsrichtigkeit“ und „Gesetzesgerechtigkeit“). Indem der Gesetzgeber in dem beschriebenen Rahmen dem Grundsatz der materiellen Richtigkeit der Besteuerung bei erkannten Fehlern auch im Hinblick auf verjährte Besteuerungsgrundlagen den Vorzug gibt, überschreitet er nicht den ihm zukommenden Gestaltungsspielraum. Hierbei ist bei der Bewertung des § 177 AO unter Vertrauensschutzgesichtspunkten zu berücksichtigen, dass eine Verschlechterung der zum Zeitpunkt der Saldierung bestehenden Besteuerungslage für den Steuerpflichtigen in den Saldierungsfällen im Ergebnis nicht eintreten kann. Erfolgt eine Änderung aufgrund einer Korrekturvorschrift zu seinen Gunsten, kann die Saldierung mit materiellen Fehlern allenfalls dazu führen, dass eine positive Änderung unterbleibt (§ 177 Abs. 2 AO), jedenfalls aber keine nachteilige vorgenommen wird. Erfolgt eine Änderung zu seinen Lasten, kann eine mögliche Saldierung mit materiellen Fehlern ohnehin nur zu seinen Gunsten erfolgen (§ 177 Abs. 1 AO).

Eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips liegt auch nicht darin begründet, dass dem Finanzamt im Rahmen jeder Änderungs- bzw. Aufhebungsmöglichkeit eines Steuerbescheides die Befugnis eröffnet wird, auch mit materiellen Fehlern zu saldieren, die mit dem die Bestandskraft durchbrechenden Änderungsgrund in keinem spezifischen Sachzusammenhang stehen. Der hinreichende sachliche Bezug zwischen Änderungsbescheid und Saldierungsgrund ist dadurch sichergestellt, dass es nach § 177 Abs. 3 AO um einen materiellen Fehler der Festsetzung der kraft Gesetzes entstandenen Steuer gehen muss, es sich mithin nicht um einen Fehler einer anderen Steuer desselben Steuerpflichtigen handeln darf. 40

(c) Der Ausgewogenheit zwischen Vertrauensschutz und Rechtsrichtigkeit trägt die Saldierungsvorschrift auch dadurch Rechnung, dass die „Verrechnung“ nicht nur zu Ungunsten, sondern auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu erfolgen hat. Zwar hatte sich die Verrechnung zu den einzelnen Feststellungszeitpunkten in allen Jahren für die Beschwerdeführerin als nachteilig erwiesen. Allerdings waren nicht nur Feststellungsbescheide mit den jeweiligen Einheitswert erhöhenden Besteuerungsgrundlagen, sondern auch Bescheide mit verringernden Werten berücksichtigt worden. 41

3. Die von der Beschwerdeführerin gerügte Verletzung der Garantie effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) ist nicht ersichtlich. 42

a) Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet einen wirksamen und möglichst lückenlosen gerichtlichen Schutz gegen die Verletzung der Rechtssphäre des Einzelnen durch Akte der öffentlichen Gewalt (vgl. BVerfGE 110, 77 <85> m.w.N.). Gewährleistet wird nicht nur das formelle Recht, die Gerichte anzurufen, sondern auch die Effektivität des Rechtsschutzes (vgl. BVerfGE 93, 1 <13>; stRspr). 43

b) Es ist nicht ersichtlich, dass die Auffassung des Bundesfinanzhofs, wonach der Saldierungsrahmen des § 177 AO durch Einbeziehung aller noch nicht bestandkräftigen Änderungsbescheide zu bestimmen ist, den effektiven Rechtsschutz des Steu- 44

erpflichtigen in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise beeinträchtigen könnte. Ein beachtlicher Grund, deshalb von der Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Änderungsbescheide abzusehen, weil - wie die Beschwerdeführerin meint - dadurch eine Verschlechterung der eigenen Rechtsstellung droht, besteht nicht.

Mit § 177 AO kann die Finanzverwaltung innerhalb des durch die Änderung vorgegebenen Rahmens materielle Fehler zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Die Vorschrift eröffnet die Möglichkeit, materielle Fehler bereits bei Erlass des Korrekturbedscheids zu berücksichtigen, ohne dass es hierfür eines Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen gegen den ursprünglichen Steuerbescheid bedarf. Der Berichtigungsrahmen bei § 177 AO richtet sich dabei nach dem Umfang, in dem eine etwaige materielle Bestandskraft durch die Änderung aus anderem Anlass durchbrochen ist. Wird die Bestandskraft des Steuerbescheids durch mehrere Änderungsbescheide durchbrochen, sind diese, sofern sie ihrerseits noch nicht bestandskräftig sind, in den Saldierungsrahmen mit einzubeziehen (vgl. BFHE 131, 267; v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., Rn. 192; Balmes, in: Kühn/v. Wedelstädt, a.a.O., Rn. 30; Frotscher, in: Schwarz, a.a.O., Rn. 11). Eine solche Sicht ist im gesetzlichen Saldierungssystem angelegt und belastet den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen jedenfalls nicht unzumutbar. Dass die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Änderungsbescheide deren Saldierungspotential insoweit offen hält, ist folgerichtig und wirkt zudem zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen, so dass schon deshalb von einer Rechtsschutzbeeinträchtigung durch Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen einen Änderungsbescheid keine Rede sein kann. Zu einer steuerlichen Schlechterstellung im Ergebnis kann die Saldierung nach § 177 AO - wie gleichfalls bereits ausgeführt - wegen der Begrenzung auf den Änderungsrahmen ohnehin nicht führen. Durch die Zusammenfassung des Änderungsrahmens mehrerer noch nicht bestandskräftiger Änderungsbescheide wird der Steuerpflichtige zudem höher belastet als bei entsprechender mehrfach isolierter Anwendung des § 177 AO.

45

Im Übrigen lässt das Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht erkennen, inwiefern die von ihr beanstandete Auffassung des Bundesfinanzhofs zu § 177 AO ihre Rechtsschutzmöglichkeiten auch unter Berücksichtigen des Umstandes einschränken soll, dass im Falle des Einspruchs und der Klage die Finanzbehörde und das Finanzgericht die angegriffenen Steuerbescheide unabhängig von einer Saldierungsmöglichkeit nach § 177 AO in dem durch den jeweiligen Rechtsbehelf eröffneten Kontrollrahmen uneingeschränkt auf ihre materielle Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen haben (vgl. § 351 Abs. 1, § 367 Abs. 2 Satz 1 AO und §§ 42, 100 FGO)

46

Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen.

47

Papier

Eichberger

Masing

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 10. Juni 2009 - 1 BvR 571/07**

**Zitiervorschlag** BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 10. Juni 2009 - 1 BvR 571/07 - Rn. (1 - 47), [http://www.bverfg.de/e/rk20090610\\_1bvr057107.html](http://www.bverfg.de/e/rk20090610_1bvr057107.html)

**ECLI** ECLI:DE:BVerfG:2009:rk20090610.1bvr057107