

Protokoll zum
198. Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 14.11.2025¹

„Verböserung in Verwaltungsstreitigkeiten – Ein Vergleich des Steuer-, Sozial- und
allgemeinen Verwaltungsverfahrens- und Prozessrechts“

Konstantin Juckel,

Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht.

¹ Lydia Boubouloudi, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Erster Teil	1
I. Einleitung	1
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Historie	2
III. Begriffliche Grundlagen zur Verböserung/ reformatio in peius	3
IV. Verböserung im Verwaltungsverfahren	6
V. Verböserung im Vorverfahren.....	7
B. Zweiter Teil	9
I. Verböserungsverbot vor Gericht	9
II. Verböserung und Einstweiliger Rechtsschutz.....	11

A. Erster Teil

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 198. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Verböserung in Verwaltungsstreitigkeiten – Ein Vergleich des Steuer-, Sozial- und allgemeinen Verwaltungsverfahrens- und Prozessrechts“ und stellt den heutigen Referenten vor. Herr *Konstantin Juckel* sei Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht und werde im heutigen Seminar eine Art Werkstattbericht über seine noch im Werden befindende Arbeit präsentieren.

Herr *Juckel* bedankt sich für die freundliche Einleitung und leitet in seinen Vortrag mit einer Karikatur ein (Folie 1). Auf dieser sehe man den Steuerpflichtigen A, welcher mit einem über 50.000 € lautenden Steuerbescheid zum das Finanzamt darstellenden Bundesadler gehe. Dabei verlange er eine geringere Steuerfestsetzung, welche der Bundesadler mit der Aussage „Ne, dann 60.000 €!“ ablehne. Diese Aussage sei nach *Juckel* nicht wie ein Strafzuschlag auf das Vorgehen gegen den Steuerbescheid zu werten. Vielmehr sei sie so zu verstehen, dass das Finanzamt den Fall im Sinne einer Vollüberprüfung nochmal umfänglich prüfe und zu dem Ergebnis komme, dass gesetzmäßig eine höhere Steuerfestsetzung vorzunehmen sei. Dieses Ergebnis falle unter die sog. Verböserung, sodass die Kernfrage des heutigen Vortrages laute, ob und ggf. wie weit eine solche zulässig sein könne.

Juckel stellt im Zuge dessen die These auf, dass im Rahmen einer Verböserung nur solche Unterschiede gerechtfertigt seien, die sich aus der Eigenart des jeweiligen Rechtsgebiets ergäben und sachgesetzlich erforderlich seien. Beruhten die Differenzen jedoch lediglich auf historisch gewachsenen Strukturen, seien sie aufzulösen. Fraglich sei daher, ob es möglicherweise eine verfassungsrechtliche Pflicht hergeleitet aus Art.3 GG gebe, die eine Verböserung gerade notwendig mache, oder ob eine solche nicht eher einem rechtspolitischen Wunsch entspringe. Dies sei im Zuge der Arbeit zu untersuchen.

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Historie

Daran anschließend beginnt *Juckel* die verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine Verböserung darzustellen. Dem Begriff der Verböserung selbst könne keine Aussage über ein etwaiges Verbot oder eine Zulässigkeit entnommen werden. Vielmehr sei eine Abwägung am Maßstab des Rechtsstaatsprinzips anzustellen. Dabei müssten das Gesetzmäßigkeitsprinzip und der Grundsatz des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Ersteres streite grundsätzlich für eine Verböserung, letzteres hingegen, auch im Hinblick eines effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG, spreche gegen eine solche.

Diese Ambivalenz zeige sich auch in der Historie der Verböserung, welche *Juckel* kurz vorstellen möchte.

Der Begriff *reformatio in peius* sei erstmalig im römischen Recht, in einer *Digeste* Ulpian's, aufgekommen. Damals habe Ulpian jedoch nicht die Schlechterstellung eines Bürgers nach heutigem Verständnis der Verböserung gemeint. Vielmehr habe er rechtsphilosophisch davon gesprochen, dass eine zweite gerichtliche Entscheidung schlechter ausfallen könne, weil sie argumentativ weniger überzeugend hergeleitet sein könnte.

Das heutige Verständnis einer Verböserung habe sich im deutschsprachigen Rechtsraum erstmalig in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts entwickelt; dort jedoch zunächst im Zivil- und Strafrecht. Im öffentlichen Recht habe unter den Gliedstaaten eine Rechtszersplitterung geherrscht. Dabei hätten bestimmte Gliedstaaten eine Administrativjustiz gewählt, andere sich wiederum für einen Justizstaat ausgesprochen. In ersteren sei eine Überprüfung und Neubewertung lediglich verwaltungsintern möglich gewesen. Letztere hätten eine Verböserung mangels existierendem Verwaltungsgerichtsweg im ordentlichen Rechtsweg durchgeführt. Diese allerdings nur insoweit, als diese im jeweiligen Rechtsstaat zulässig gewesen sei.

Die ersten Verwaltungsgerichtsordnungen und Verwaltungsgerichte seien in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts entstanden; im Jahre 1863 in Baden und 1875 in Preußen. Dabei habe sich

die Rechtszersplitterung in Bezug auf die Verböserung fortgesetzt. Preußen habe ein ausdrückliches Verböserungsverbot vorgesehen, während Bayern eine Verböserung gerade ausdrücklich zugelassen habe. In Sachsen hingegen habe eine solche davon abgehangen, ob sie dem öffentlichen Interesse gedient habe.

Eine Vereinheitlichung des Verwaltungsrechts habe sodann in einem langsamen Prozess stattgefunden bis auch für das Steuerrecht eine eigenständige Gerichtsbarkeit im Jahre 1918 durch den Reichsfinanzhof errichtet worden sei. Die Gerichtsordnung und das Prozessrecht seien sodann 1919 durch Enno Becker ins Leben gerufen worden, welcher sich auch zur Verböserung Gedanken gemacht habe und eine Regelung hierüber in § 228 S.2 RAO 1919 kodifiziert habe. In dieser Fassung sei die Verböserung an das Hinzukommen neuer Tatsachen und Beweismittel geknüpft gewesen, die eine Änderung hätten rechtfertigen können. In der 1931 in Kraft getretenen RAO sei eine Verböserung nach § 243 RAO voraussetzungslos möglich gewesen. Diese Regelung habe dem Grundsatz entstammt, man solle dem Staate geben, was des Staates sei.

Da die nationalsozialistische Gesetzgebung für die Verböserung keine neuen Erkenntnisse aus historischer Sicht erbringe, fährt *Juckel* mit der Zeit der Bundesrepublik fort. Dabei seien die VwGO, das SGG, die FGO und die AO als ein Projekt der Angleichung zu sehen. Eine ausdrückliche Norm zur Verböserung habe jedoch lediglich die AO aus 1977 für das Einspruchsverfahren in § 367 Abs.2 S.2 enthalten.

III. Begriffliche Grundlagen zur Verböserung/ reformatio in peius

Juckel führt die Diskussion um die Bedeutung der Verböserung mit einem Zitat Georg-August Zinns fort, der dem Begriff bereits 1987 als Regierungsdirektor kritisch gegenübergestanden und als überholt angesehen habe (Folie 7). Für den Steuerpflichtigen, so Zinn, wirkten Hinweise auf eine mögliche Verböserung der Entscheidung ungefähr so, als drohe ein mittelalterlicher Scharfrichter mit dem nächsthöheren Grad der Tortur.² Nach *Juckel* gebe es jedoch bestimmte *termini technici*, die sich historisch verfestigt hätten, sodass er keinen Anlass sehe, den Begriff nicht weiterhin zu verwenden.

Fraglich sei jedoch, wie dieser Begriff inhaltlich zu verstehen sei. Die Verböserung sei an sich ein interdisziplinäres, allgemein prozessrechtliches Institut und im öffentlichen Recht gerade aus dem Umstand interessant, dass hier das Verhältnis zwischen Staat und Bürger zu bestimmen sei. Tragend für eine Definition seien daher folgende vier Merkmale: Es bedürfe einer ursprünglichen hoheitlichen Entscheidung, eines Anfechtenden und schließlich einer Abänderung der

² *Zinn*, Stbg 1987, 321.

Entscheidung, welche sich zu Lasten des Anfechtenden auswirken müsse. Auf letzteres Tatbestandsmerkmal wolle *Juckel* im Folgenden vertieft eingehen. Hierzu stellt er ein Fallbeispiel aus dem Jahre 1970³ vor (Folie 9). In diesem sei der Steuerpflichtige als Bauunternehmer tätig gewesen. Dieser habe im ersten Veranlagungszeitraum eine teilfertige Arbeit hergestellt, welche er in seiner Bilanz habe ausweisen müssen, was er mit dem Angebotspreis getan habe. Üblicherweise hätte er jedoch die Herstellungskosten ansetzen müssen. In der Folge sei im darauffolgenden Veranlagungszeitraum, als das Werk abgenommen und der Gewinn realisiert worden sei, der Unterschiedsbetrag zum im Vorjahr ausgewiesenen Angebotspreis in der Bilanz geringer gewesen. Der Unterschied vom ersten Veranlagungszeitraum zum Zeitraum davor, sei jedoch folglich höher gewesen, da er die teilfertige Arbeit bereits sehr hoch angesetzt habe. Das Finanzamt habe dieses Vorgehen beanstandet und angemerkt, dass die teilfertige Arbeit mit den Herstellungskosten anzusetzen sei. Folglich sei der Unterschiedsbetrag im ersten Zeitraum geringer und im zweiten höher anzusehen. Für den Bauunternehmer sei dies so nicht erwünscht gewesen, sodass er Klage beim FG Münster eingereicht und eine höhere Steuerfestsetzung für den ersten Veranlagungszeitraum begehrt habe. Das Gericht habe sich in der Entscheidung gefragt, ob es aufgrund des Verböserungsverbots an einer Änderung gehindert sei, selbst wenn sich materiellrechtlich eine solche als geboten erweisen würde. Hierzu habe das Gericht eine rein subjektive Betrachtungsweise herangezogen. Dabei sei argumentiert worden, dass der Kläger hier höhere Festsetzung gerade wünsche, sodass das Gericht an eine Verböserung nicht gebunden sei. Der subjektive Wunsch zu einer an sich schlechteren Entscheidung würde das Verböserungsverbot überlagern. In einer späteren Entscheidung habe sich das FG Köln in einem vergleichbaren Fall an das Verböserungsverbot gebunden gesehen und sich damit für eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgesprochen.

Juckel stellt ein weiteres Fallbeispiel vor. Hierbei solle man von einem Steuerpflichtigen ausgehen, der eine höhere Steuerfestsetzung erwünsche, um seiner Unterhaltspflicht gegenüber seiner Ex-Frau zu entgehen und aus diesem Grund den Steuerbescheid zu seinem Nachteil anfechte. Er wirft hierbei die Frage auf, wie eine Verböserung zu beurteilen sei, die zwar objektiv aufgrund ihrer rechtlichen Würdigung negativ ausfalle, subjektiv vom Anfechtenden jedoch gerade intendiert sei. Dieses Fallbeispiel ordnet er unter den Begriff „Schikane-Fall“ (Folie 10) ein. Problematisch seien solche Konstellationen unter dem Gesichtspunkt des Rechtsschutzbedürfnisses. Dieses sei zu versagen, wenn das Rechtsmittel lediglich zur Schädigung Dritter eingelegt werde. Man müsse dann unter einer gemischt subjektiv-objektiven Betrachtungsweise

³ FG Münster v. 08.10.1970 – I 361/70 E, EFG 1971, 85.

bewerten, ob die Abänderung des ursprünglichen Hoheitsakts tatsächlich böser sei. Denkbar seien solche Fälle auch im Sozialrecht. Dazu stellt er einen weiteren Fall aus dem Sozialrecht vor (Folie 11).

Hierdurch kommt *Juckel* zum Zwischenergebnis, dass eine Verböserung stets relativ sei. Es komme zunächst auf das subjektive Vorbringen des Betroffenen an, ehe aufgrund objektiver Plausibilitätserwägungen eine Entscheidung darüber zu treffen sei, ob das in Frage stehende Rechtsverhältnis dem Verböserungsverbot unterfallen müsse. *Prof. Seer* merkt an, dass erstgenannter Fall das typische Problemfeld des Bilanzzusammenhangs betreffe und fragt, wie Herr *Juckel* dieses löse; spreche er sich für eine Gesamtbetrachtung über den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinaus oder schaue er sich bezogen auf ein Verböserungsverbot lediglich den tatsächlich angefochtenen Veranlagungszeitraum an. Verfahrensrechtlich finde er letzteres näherliegend. *Juckel* spricht sich in dem Zuge für eine gesamtwirtschaftliche Betrachtungsweise veranlagungsübergreifend aus. Dies sei Teil der Motivlage des subjektiven Vorbringens des Klägers. Der Kläger mache den gesamten Zeitraum zur Grundlage seines Vorbringens, um das Gericht anzuregen. *Prof. Seer* führt hierzu den Streitgegenstandsbegriff heran. Der Kläger bestimme diesen durch sein Vorbringen. Im Steuerrecht sei dieser auf eine bestimmte betragsmäßige Größe bezogen. Dadurch sei das Vorbringen auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt, sodass sich eine potenzielle Verböserung auch nur zeitabschnittsbezogen auswirken könne und das Gericht dann für diesen Zeitraum an ein Verböserungsverbot gebunden sei. Folge man einem solchen Verständnis, so sei auch die Klagebefugnis problematisch, welche eine subjektive Rechtsverletzung durch den in Frage stehenden Verwaltungsakt voraussetze. Bei einer gewollten Verböserung sei eine solche nicht gegeben, allerdings führe die Rechtsprechung aus, dass in Ausnahmefällen eine Klagebefugnis auch aus anderen Gründen zu bejahen sei.

Dr. Ortwald fragt in diesem Zusammenhang, ob tatsächlich eine Verböserung statfinde, wenn die Entscheidung nicht gegen, sondern gerade mit dem Willen des Klägers zu seinen Lasten geändert werde. Wenn die Entscheidung dennoch materiellrechtlich richtig zu bewerten sei, könne nicht von einer Verböserung gesprochen werden. *Juckel* meint, dass für solche seltene Fälle dogmatisch nicht ersichtlich sei, ob das Gericht allein aufgrund subjektiver Gesichtspunkte eine Verböserung ablehne oder ob es diese anhand einer objektiven Betrachtungsweise beurteile.

Ein Teilnehmer meldet sich zu dem erstgenannten Fallbeispiel des FG Münster zu Wort. Aufgrund der Bilanzkontinuität wirkten sich steuerliche Bewertungen im einen Veranlagungszeitraum bindend für die Folgebilanz aus. Gegenstand einer Entscheidung könnte dann nicht nur

ein isolierter Veranlagungszeitraum sein. *Juckel* erkennt, dass aufgrund des Bilanzenzusammenhangs es sich gebieten müsse eine gesamtwirtschaftliche Betrachtungsweise heranzuziehen sei, dabei müsse man sich mithin fragen, ob eine solche nur im Bilanzrecht angestellt werden müsse oder auf das gesamte Steuerrecht zu beziehen sei.

IV. Verböserung im Verwaltungsverfahren

Interessant sei im weiteren Verlauf wie sich eine Verböserung in den unterschiedlichen Stufen eines verwaltungsrechtlichen Verfahrens darstelle. *Juckel* beleuchtet hierzu zunächst das verwaltungsrechtliche „Pre-Streitverfahren“, d.h. den verwaltungsrechtlichen Bereich, der vor einem eingeleiteten Verwaltungsstreitverfahren bestehe. Auf dieser Stufe sei ein Verböserungsverbot definitiv nicht möglich. Hierzu bedürfe es eines Verwaltungsaktes, der abgeändert werden solle. Zu diesem Zeitpunkt existiere grundsätzlich noch keiner, sodass eine Abänderung dessen und eine dadurch hervorgehende Verböserung ausgeschlossen sei. Sofern ein Verwaltungsakt jedoch bestehe, der durch Korrekturvorschriften geändert werden solle, trete eine Abänderung ein; allerdings sei diese Änderung nicht auf Veranlassung eines Anfechtenden ergangen. Sei ein Anfechtender vorhanden, so befinde man sich in einem dem „Pre-Streitverfahren“ nachgelagerten Verfahrensstufe. Gleichwohl könne es verböserungsähnliche Situationen geben, wo das Gesetzmäßigkeitsprinzip dem Vertrauensschutz gegenüberstehe.

Herr *Dr. Weckerle* meldet sich zu Wort und fragt, ob eine Neubewertung eines Sachverhalts, die von der bisherigen rechtlichen Einschätzung abweiche, nicht ebenfalls eine Verböserung darstelle, sofern der Steuerpflichtige keine verbindliche Zusage eingeholt habe. *Prof. Seer* entgegnet, die Rechtsprechung habe hierzu klargestellt, dass für eine Neubewertung keine besonderen Gründe vorgetragen werden müssten, da die Finanzverwaltung „schlicht neu denken“ könne. Eine Bindung an die frühere Beurteilung bestehe nicht. Etwasiges Vertrauen werde für einen neuen Veranlagungszeitraum nicht geschützt, da ein solcher Schutz stets nur zeitabschnittsbezogen bestehe. Es liege daher keine Verböserung in der Sache selbst vor, allenfalls eine zeitübergreifende. Auch die Rücknahme einer früher gewährten Begünstigung werde nicht als Verböserung gewertet, selbst wenn sie für den Steuerpflichtigen als verschlechternd erscheinen möge. Herr *Dr. Ortwald* führt hierzu an, dass eine Verböserung eine bereits gewährte Rechtsposition voraussetze, die anschließend ganz oder teilweise genommen werde. Lege man den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zu Grunde und schaue auf die rechtsstaatliche Verpflichtung des Finanzamtes etwaige Unrichtigkeiten richtig zu stellen, so könne sich schon kein Vertrauensschutz bilden. Eine verböserungsfähige Rechtsposition sei schon nicht entstanden, da mit Abschluss des Veranlagungszeitraums die schützenswerte Position ihr Ende gefunden habe. *Prof. Seer* findet die Behandlung dieser Frage wichtig, da in der Arbeit konfiguriert

werden müsse, was eine Verböserung genau sei und ein solcher Fall, wie ihn Herr *Weckerle* beschrieben habe, keine Verböserung im rechtlichen Sinne darstelle.

Ein weiterer Teilnehmer bemerkt, ob der Vertrauensschutz für die Finanzverwaltung keine Bedeutung habe, nur weil formal ein bereits abgeschlossener Abschnitt betroffen sei. Herr *Dr. Ortwald* antwortet, dass der BGH entschieden habe, dass die Finanzverwaltung nicht dazu berufen sei, das Gesetz auszulegen und sich ein Vertrauensschutz dadurch nicht bilden könne. Eine Auslegung könne nur dann Vertrauensschutz begründen, wenn sie höchstrichterlich gedeckt sei. Für den Fall, dass die Rechtsauslegung durch Rechtsprechung gedeckt sei und sich diese Rechtsprechung ändere, müsse die Finanzverwaltung aus Vertrauensschutzerwägungen Verwaltungsvorschriften schaffen, um den Übergang in die neue Rechtsauslegung zu gewährleisten. *Prof. Seer* entgegnet, dass das Vertrauen in die Finanzverwaltung nicht mit der Auslegung von Gesetzen zusammenhänge. Entscheidend sei vielmehr, dass sich ein Steuerpflichtiger, der überperiodisch an einer bestimmten Rechtsauffassung festhalten möchte, durch eine verbindliche Zusage absichern müsse. Unterlasse er dies, fehle es an einem Vertrauenstatbestand, den die Finanzverwaltung geschaffen haben könnte und auf den er redlicherweise vertrauen dürfe. Grundsätzlich sei es zwar möglich, der Finanzverwaltung zu vertrauen – jedoch nur, soweit sie sich selbst gebunden habe. Das Abschnittsprinzip enthalte keine Wirkung über den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinaus.

V. Verböserung im Vorverfahren

Juckel spricht im weiteren Verlauf das Vorverfahren an, welches insbesondere das Einspruchsverfahren nach AO und das Widerspruchsverfahren nach VwGO und SGG umfasse. Er fragt im Zuge dessen, ob aufgrund der unterschiedlichen Verortung Rückschlüsse auf etwaige systematische Differenzen bezüglich des Charakters der Verfahren gezogen werden könnten. So ließe sich etwa überlegen, ob das Einspruchsverfahren, das in einem (finanz-) verwaltungsrechtlichen Regelwerk geregelt sei, eine verlängerte Form des Veranlagungsverfahrens darstelle, während das Widerspruchsverfahren, das in einer Gerichtsordnung verortet sei, eher eine gerichtliche Prägung aufweise. *Juckel* hingegen geht von einem historischen Ursprung aus.

Wie eingangs erwähnt, enthalte lediglich die AO eine ausdrückliche Regelung zur Verböserung, indem in § 367 Abs.2 S.2 AO darauf hingewiesen werde, dass der Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden könne. Dabei handele es sich um eine Befugnis- und keine Ermessensnorm. Die Exekutive müsse gerade eine verbösernde Entscheidung treffen, wenn im Vorfeld ein Verböserungsvermerk erteilt worden sei. *Juckel* merkt an, dass ein solcher Verböserungsvermerk als Instrument der Waffengleichheit installiert sei. Der

Betroffene solle die Möglichkeit haben seine Einspruchseinlegung nochmals zu überdenken. Allerdings könne dieser auch abschreckende Wirkung auf den Einspruchsführer haben. Fehle jedoch ein Verböserungshinweis, sei der Umstand, dass verbösernde Überraschungsentscheidungen getroffen werden könnten, deutlich stärker makelbehaftet. *Juckel* kommt zu dem Ergebnis, dass der Hinweis positiv zu werten sei und zeigt Beispiele auf, in denen ein solcher missachtet worden und die Entscheidung gleichwohl im Nachgang schlechter ausgefallen sei. In einem Fall aus 2024⁴ habe der Kläger lediglich materiell-rechtliche Einwendungen gegen einen Steuerbescheid erhoben und beim BFH das Unterbleiben des Verböserungshinweises nicht mehr gerügt (Folie 20). Der BFH habe sodann geurteilt, dass es dem Kläger lediglich um materielles Recht ginge, sodass er auch bei Kenntnis einer Verböserungsmöglichkeit den Einspruch ohnehin nie zurückgezogen hätte. Daher sei das Fehlen eines Verböserungshinweises unerheblich. *Juckel* hält diese Erwägung für untragbar. *Prof. Seer* stimmt ihm hierbei zu, denn das Gesetz gebe ausdrücklich vor, dass ein Verböserungshinweis – auch konkludent – erteilt werden müsse. Unterbleibe ein solcher, dürfe nicht verbösert werden. Etwaige gleichwohl ergehende verbösernde Entscheidungen seien verletzend und könnten nicht mit dem Hinweis umgangen werden, der Kläger habe lediglich materielles Recht gerügt. Hierbei komme es schlichtweg nicht an. *Dr. Ortwald* fragt, ob das Finanzgericht eine Einspruchsentscheidung dennoch als rechtswidrig beurteilen müsse, wenn der Kläger in der Vorinstanz ausdrücklich klargestellt habe, dass ihm der unterbliebene Hinweis auf eine Verböserung gleichgültig gewesen sei. *Juckel* erörtert, dass bei einem ausdrücklichen Verzicht eine Verböserung eintreten dürfe.

Prof. Marquardsen fragt, ob das Hinweiserfordernis lediglich dem Zweck diene, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, die Einspruchsführung überdenken zu können, oder ob diesem auch eine Warnfunktion für die Behörde entnommen werden könne. *Prof. Seer* meint, man könne eine solche Funktion nicht ad hoc herleiten, vielmehr sei der Zweck darin zu sehen, dass der Steuerpflichtige gewarnt werden und über das Risiko einer negativen Entscheidung in Kenntnis gesetzt werden müsse. Hierdurch könne er über die Einlegung des Rechtsmittels disponieren.

Juckel leitet sodann zu den Teileinspruchsentscheidungen nach § 367 Abs.2 a AO über. Hierbei gestalte sich eine Verböserung schwieriger. Sie sei in Fällen denkbar, bei denen Teile eines Sachverhalts im Rahmen einer Teileinspruchsentscheidung fehlerhaft beurteilt und in der Endentscheidungsentscheidung verbösernd richtiggestellt worden seien. Dies sei jedoch nur insoweit möglich, als dass Teilbestandskraft hinsichtlich dieser Teile eingetreten sei. Eine solche sei

⁴ BFH v. 31.1.2024 – V R 24/21, BFHE 283, 528.

jedoch aufgrund der Saldierungstheorie systemfremd. Beurteile man diese Teile als Steuerhöhe sei sodann fraglich, warum es eines § 367 Abs.2a AO bedürfe.

Nach *Prof. Seer* sei § 367 Abs. 2a AO ein Fremdkörper im Steuerrecht. Er intendiere eine Teilbestandskraft durch eine Teileinspruchsentscheidung zu erzeugen. Diese beziehe sich jedoch auf Besteuerungsgrundlagen nicht auf den Besteuerungsbetrag, sodass dann fraglich sei, worin der Streitgegenstand zu sehen sei, wenn die Teileinspruchsentscheidung angefochten werde. Ferner stelle § 367 Abs. 2a AO einen Verstoß gegen die Waffengleichheit dar, denn die Finanzverwaltung könne Teileinspruchsentscheidungen treffen, obwohl der Steuerpflichtige keine Teileinsprüche einlegen dürfe. Nach *Weckerle* stelle die Teileinspruchsentscheidung einen Grundlagenbescheid dar, sodass sich in dieser Diskussion die Frage stelle, ob diese nachträglich noch geändert werden könne. *Juckel* führt aus, dies sei nicht möglich – jedoch nicht aufgrund einer eingetretenen Teilbestandskraft, sondern wegen des durch den Streitgegenstand vorgegebenen Änderungsrahmens.

B. Zweiter Teil

I. Verböserungsverbot vor Gericht

Juckel fährt nach der Pause mit der Herleitung der Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren fort. Die meisten gerichtlichen Entscheidungen würden sich nicht ausgiebig mit dieser Frage befassen. Vielfach heiße es, es sei unerheblich, ob das Verböserungsverbot aus Art. 19 Abs.4 GG oder aus § 96 Abs.1 S.2 FGO abzuleiten sei, da es jedenfalls anerkannt werde. Dogmatisch wolle *Juckel* jedoch untersuchen, ob § 96 Abs.1 S.2 FGO tatsächlich ein solches beinhalten könne. Grundsätzlich werde hierin lediglich die Aussage getroffen, dass das Gericht nicht über das Klagebegehren hinausgehen dürfe, an die Fassung der Anträge jedoch nicht gebunden sei. Erstere Aussage bedeute, dass das Gericht aufgrund der Bindung an das Klagebegehren diesem lediglich zustimmen oder es ablehnen könne. Des Weiteren dürfe dem Kläger wiederum, nichts Besseres zugesprochen werden, als es dieser beantragt habe. Andererseits könne man die Aussage so verstehen, dass durch die Steuerfestsetzung des Finanzamtes für die Beteiligten – wie im Zivilrecht – ein Dispositionsrahmen gesetzt werde, innerhalb dessen die gerichtliche Entscheidung erfolgen dürfe. Diese Ansicht lasse sich historisch darauf stützen, dass in den Gesetzesmaterialien zu § 96 FGO auf § 88 VwGO verwiesen werde, welcher wiederum auf die ZPO verweise. Nach *Juckel* müsse diesem Verständnis jedoch entgegengehalten werden, dass das Finanzamt kein echter Beteiligter eines gerichtlichen Verfahrens mit Dispositionsmöglichkeit zu sehen sei. Vielmehr sei dieses als Teil der Exekutive ebenso an das Gesetzmäßigkeitsprinzip gebunden, sodass eine Disposition unterhalb dessen nicht möglich. Ein

Verböserungsverbot könne sich aus dieser Gesetzesaussage allenfalls infolge eines Umkehrschlusses ableiten lassen. Wenn dem Kläger schon nichts „Besseres“ zugesprochen werden könne, dann dürfe auch keine schlechtere Entscheidung drohen.

Prof. Seer findet die Dispositionsmaxime in diesem Zusammenhang grundsätzlich richtig, allerdings müsse diese aus Art. 19 Abs.4 GG hergeleitet werden. Das Verwaltungsrecht diene ausschließlich dem Individualrechtsschutz und habe nicht die Funktion das allgemeine Gesetzmäßigkeitsprinzip zu verwirklichen. Der Dispositionsrahmen werde daher durch die Klage des Bürgers selbst und somit gerade nicht durch die Verwaltung gesetzt. *Juckel* stimmt dem Grundsatz des Individualrechtsschutzes zu, findet jedoch, dass einfachgesetzliche Normen bestünden, an denen der von *Prof. Seer* dargestellte Gedankengang besser nachvollzogen werden könne.

Er habe daher Normen hinzugezogen, welche ausdrücklich darstellten, dass sich der Prüfungsrahmen des Gerichts auf die Rechtsverletzung des Klägers konzentriere und daher § 100 FGO näher beleuchtet. Er erklärt, dass aus seiner Sicht das Verbot der Verböserung der in § 100 FGO verankerten subjektiven Rechtsverletzung des Klägers folge. Wenn der hypothetisch rechtmäßige Verwaltungsakt belastender wäre, aufgrund seiner Rechtmäßigkeit jedoch keine Rechtsverletzung darzustellen vermöge, könne der zwar rechtswidrige, aber mildere Verwaltungsakt ebenfalls nicht rechtsverletzend sein. Dadurch fehle es an der tatbestandlichen Voraussetzung für ein Tätigwerden des Gerichts, sodass der Bescheid bestehen bleiben müsse. Dieses dogmatische Ergebnis bestätige zugleich das Verböserungsverbot: Eine verbösernde Korrektur scheide strukturell aus, weil eine solche mangels Rechtsverletzung nicht Gegenstand der gerichtlichen Kontrolle sein könne. Dieser Gedankengang sei dem Individualrechtsschutzcharakter des Verwaltungsrechts näher und sei daher im Lichte des Art. 19 Abs.4 GG zu verstehen.

Ein weiterer interessanter Punkt sei das Revisionsverfahren vor dem BFH. Hier gelte ein doppeltes Verböserungsverbot, sofern die Revision durch den Steuerpflichtigen eingelegt werde; zum einen im Verfahren vor dem Finanzgericht und zum anderen im Revisionsverfahren selbst (Folie 35).

In diesem Zusammenhang solle man sich den Fall vorstellen, dass im Revisionsverfahren festgestellt werde, dass das finanzgerichtliche Urteil über den gerügten Verfahrensfehler hinaus auch an einem materiellen Fehler leide, welcher zur Verschlechterung des Revisionsklägers führe. Der BFH würde das FG-Urteil letztlich aufgrund des Verfahrensfehlers aufheben. Hierdurch könne dieses nicht mehr als Maßstab für eine etwaige Verböserung herangezogen werden, da das Urteil als nie existent behandelt werden müsse. In dieser Konstellation könne es infolgedessen auch kein Verböserungsverbot geben. *Juckel* fragt, ob dieses Ergebnis auch für

den umgekehrten Fall gelten müsse, dass nicht die Finanzverwaltung, sondern der Steuerpflichtige Revisionskläger sei. Der BFH lässt diese Frage zwar grundsätzlich offen; indes stellt sich mit Blick auf Grundrechtsschutz und Vertrauen in die Belastungsentscheidung die Frage, ob nicht eine abweichende Entscheidung geboten wäre und das aufgehobene Urteil nicht doch mit in die neue Entscheidung einfließen müsse. Allenfalls könne nur noch die Einspruchsentscheidung Vergleichsmaßstab einer Verböserung sein. *Prof. Seer* meint, dass es Risiko des Grundsatzes der Vollrevision sei, ein Urteil aufzuheben und den Vergleichsmaßstab dadurch zu verlieren. Auf die Einspruchsentscheidung könne man dann nicht mehr zurückgreifen, da diese nicht im Rahmen der Revision gerügt werde. Vielmehr sei es auf Fehler im finanzgerichtlichen Urteil angekommen, welches durch die Revisionsentscheidung aufgehoben sei und daher keine Wirkungen mehr entfalte. *Dr. Ortwald* fragt, ob man in diesen Fällen das FG-Urteil wie einen nichtigen Verwaltungsakt behandeln könne und dadurch zum Ergebnis kommen müsse, dass es aufgrund seines schwerwiegenden Fehlers keinen Bestand habe. Dies könnte es rechtfertigen den ursprünglich gewährten Vorteil zurückzunehmen. *Juckel* stimmt dem zu und meint, dass dies gerade Hintergrund des BFH-Vorgehens sei.

Prof. Seer merkt an, dass im Rahmen des Forschungsprojekts zu klären sei, sich der Grundsatz der Vollrevision zum Verböserungsverbot verhalte. Er stellt die Hypothese auf, dass letzteres im Revisionsverfahren weniger stark ausgeprägt sei.

II. Verböserung und Einstweiliger Rechtsschutz

Im weiteren Verlauf seines Vortrags stellt *Juckel* die Ausgestaltungsformen einer Verböserung im einstweiligen Rechtsschutz dar. Dabei hätten Einspruch und Klage grds. keine aufschiebende Wirkung. Der Steuerpflichtige könne nach § 69 Abs.2 FGO zunächst einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung an das Finanzamt stellen. Werde dem Antrag entgegen dem Antragsbegehren lediglich teilweise stattgegeben oder an die Aussetzung eine Sicherheitsleistung geknüpft, bestehen nach § 69 Abs.3 FGO z die Möglichkeit einer erneuten Antragstellung beim Gericht. Hierbei stelle sich die Frage, ob das Gericht in Bezug auf die vorausgegangene Entscheidung des Finanzamts an ein Verböserungsverbot gebunden sei.

Nach einer Ansicht wende sich der Antragsteller gerade deshalb an das Gericht, da er mit der Aussetzungsentscheidung nicht einverstanden sei. Das Gericht müsse dann eine für den Bürger günstigere Aussetzungsentscheidung treffen, sodass ein Verböserungsverbot anzunehmen sei. Nach einer anderen Auffassung treffe das Finanzgericht eine eigenständige Aussetzungsentscheidung und überprüfe dabei die Entscheidung des Finanzamtes nicht.

Juckel empfindet letztere Ansicht als die überzeugendere und begründet dies mit dem Telos des Grundsatzes des effektiven Rechtsschutzes. Sinn eines solchen sei die Eilbedürftigkeit, sodass das Gericht, um effektiv zu sein, eine eigene summarische Prüfung vornehmen müsse, statt eine bestehende Entscheidung zu überprüfen. Dementsprechend treffe es eine eigenständige Entscheidung und sei gerade nicht an ein Verböserungsverbot gebunden. Als Folgefrage ergebe sich sodann, wie das Verhältnis der zwei Entscheidungen ausgestaltet sei. Fraglich sei, ob sie selbstständig nebeneinanderstünden oder die finanzgerichtliche Entscheidung jene des Finanzamts überschreibe.

Juckel spricht sich in dem Zusammenhang für ein Nebeneinanderstehen der Entscheidungen aus und schlägt ein Wahlrecht für den Antragsteller vor. Dieser solle zwischen den zwei Entscheidungen wählen können.

Dr. Ortwald berichtet, dass in der Praxis von einem Verböserungsverbot ausgegangen werde, welches aus Art. 19 Abs.4 GG abgeleitet werde. Er selbst stimme jedoch *Juckel* zu, da die Aussetzungsentscheidung des Gerichtes gerade keine Überprüfungsentscheidung sei.

Prof. Seer stimmt dem ebenso zu, allerdings findet er, dass die Aussetzungsentscheidungen nicht nebeneinander bestehen dürften. Wie dies gelöst werden könne, müsse untersucht werden. Auch *Prof. Marquardsen* empfindet dies als rechtsunsicher, und fragt, ob dies mit dem Grundsatz der Waffengleichheit zu vereinbaren sei.

Herr *Juckel* schließt die Diskussion und bedankt sich für die Aufmerksamkeit.

Prof. Seer bedankt sich für den heutigen Vortrag. Er bemerkt, dass das behandelte Thema sehr weitreichend sei und freue sich auf die Dissertation. Das nächste Bochumer Steuerseminar werde am 27. Februar 2026 stattfinden. Daran werde sich am 17. April 2026 das 200. Bochumer Steuerseminar anschließen, welches aus vier Kurzreferaten von Prof. Seer, Prof. Loose, Prof. Marquardsen und Herrn Dr. Rehfeld bestehen werde. Er freue sich auf die nächsten Termine und bedankt sich für die Teilnahme.