



Hochschule Düsseldorf

Bachelor Studiengang Taxation Dual

Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung

Düsseldorf, 1.6.2018





Grundlagen der Abgabenordnung

→ Agenda

- System der Korrekturvorschriften
- Korrektur von Steuerbescheiden
- Korrektur von Steuerverwaltungsakten, §§ 130, 131 AO
- Berichtigung von Steuerbescheiden und Steuerverwaltungsakten wegen offenkundiger Unrichtigkeit





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ System der Korrekturvorschriften laut Inhaltsverzeichnis:

➤ Dritter Teil: Allgemeine Verfahrensvorschriften

● Zweiter Abschnitt: Verwaltungsakte

- Offenbare Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsakts, § 129 AO
- Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsakts, § 130 AO
- Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsakts, § 131 AO

➤ Vierter Teil: Durchführung der Besteuerung

● Dritter Abschnitt

● 1. Unterabschnitt

○ I. Allgemeine Vorschriften

- Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO
- Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO

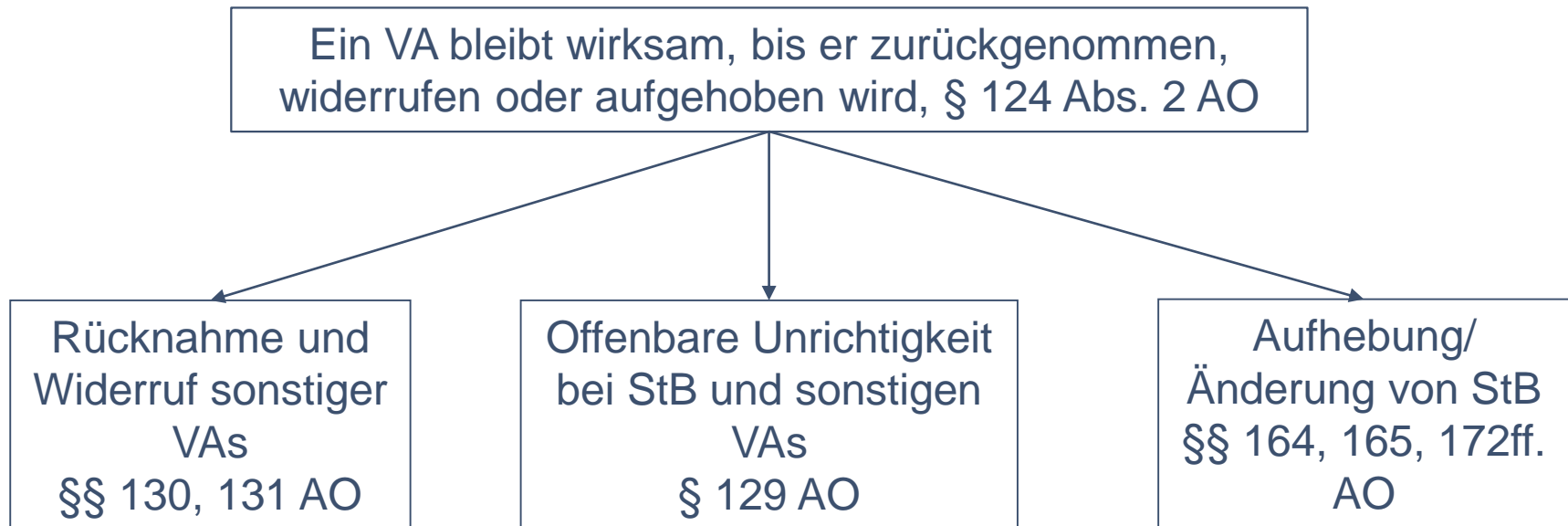
○ III. Bestandskraft, § 172 ff. AO





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- Die Notwendigkeit zur Unterscheidung zwischen Steuerbescheiden und sonstigen Steuerverwaltungsakten ergibt sich insbesondere aus der Anwendbarkeit unterschiedlicher Änderungsvorschriften





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 172 AO:

- (1) Ein Steuerbescheid darf, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden,
1. wenn er Verbrauchsteuern betrifft,
 2. wenn er andere Steuern als Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union oder Verbrauchsteuern betrifft,
 - a) soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft,
 - b) soweit er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist,
 - c) soweit er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist,
 - d) soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist; die §§ 130 und 131 gelten nicht.
- (...)
- (2) Absatz 1 gilt auch für einen Verwaltungsakt, durch den ein Antrag auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids ganz oder teilweise abgelehnt wird.
- (3) (...)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Änderung für „Steuerbescheide“ gem. § 172 zugelassen:
 - § 129 AO, da § 172 AO diese allg. Vorschrift nicht ausschließt
 - § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) AO (schlichte Änderung)
 - § 173 AO (neue Tatsachen)
 - § 173a AO (Schreib- oder Rechenfehler bei der Steuererklärung)
 - § 174 AO (Widerstreitende Steuerfestsetzungen)
 - § 175 AO (Grundlagenbescheide und rückwirkende Ereignisse)
 - Keine größere praktische Bedeutung: § 175a
 - § 175b AO (Datenübermittlung durch Dritte)
- ➔ Keine Änderung von Steuerbescheiden über §§ 130, 131 AO



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- Zu dem Begriff „Steuerbescheid“ gem. § 155 Abs. 1 AO und gleichgestellten Bescheiden vgl. „Grundlagen der Abgabenordnung“ Folie 38



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- Korrektur von Steuerbescheiden
- Unterscheidung von formeller und materieller Bestandskraft
- Beispiel:

Steuerberater A erhält für seinen Mandanten Schlunz (S) einen Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung. Aus den Erläuterungen dieses Bescheids ergibt sich, dass das Finanzamt mangels Nachweisen die Werbungskosten gekürzt hat. Zwei Monate später reicht S die fehlenden Belege nach. Die fällige Steuernachzahlung hat er nicht geleistet und möchte dies auch nicht.

A beantragt die Änderung der Steuerfestsetzung und Aussetzung der Vollziehung.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 164 AO:

(1) Die Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne dass dies einer Begründung bedarf. Die Festsetzung einer Vorauszahlung ist stets eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen. Die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 164 AO:

(3) Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden. Die Aufhebung steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich; § 157 Abs. 1 Satz 1 und 3 gilt sinngemäß. Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben, wenn sich Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nicht ergeben.

(4) Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. § 169 Absatz 2 Satz 2, § 170 Absatz 6 und § 171 Absatz 7, 8 und 10 sind nicht anzuwenden.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ **Änderung des Steuerbescheids im Beispielsfall:**
 - Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen, § 164 Abs. 2 S. 2 AO.
 - Das Finanzamt wird die beantragte Änderung durchführen.
- ➔ **Gibt es weitere Möglichkeiten, den Steuerbescheid im Beispielsfall zu ändern?**
 - Die §§ 172 ff. sind nicht einschlägig
 - Änderung im Einspruchsverfahren gem. § 367 AO?
 - (-), da Einspruch entgegen § 355 Abs. 1 S. 1 AO nicht mehr fristgerecht eingelegt werden kann und das FA deshalb gem. § 358 AO als unzulässig verwerfen würde



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Erfolgsaussichten für den AdV-Antrag:

→ § 361 AO

(1) Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts vorbehaltlich des Absatzes 4 nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Abgabe nicht aufgehalten. Entsprechendes gilt bei Anfechtung von Grundlagenbescheiden für die darauf beruhenden Folgebescheide.

(2) Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, kann die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen; § 367 Abs. 1 Satz 2 gilt sinngemäß. Auf Antrag soll die Aussetzung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

AdV gem. § 361 AO setzt voraus, dass ein Einspruch eingelegt wird, vgl. AEAO Ziff. 2.2 zu § 361 AO:

- „Eine Vollziehungsaussetzung ist nur möglich, wenn der Verwaltungsakt, dessen Vollziehung ausgesetzt werden soll, angefochten und das Rechtsbehelfsverfahren noch nicht abgeschlossen ist (...). Eine Vollziehungsaussetzung kommt daher nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige statt eines Rechtsbehelfs einen Änderungsantrag, z.B. nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO oder nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO, bei der Finanzbehörde einreicht.“
 - Auch bei evidenter Unzulässigkeit eines Rechtsbehelfs (etwa wegen abgelaufener Rechtsbehelfsfrist) besteht kein Bedürfnis, den Bürger vor einer Vollziehung zu schützen
- Ergebnis: Im Beispiel dürfte das FA streng genommen keine AdV gewähren, Einspruch wäre aufgrund Fristablaufs offenkundig unzulässig





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Exkurs:

→ Gibt es im Beispielsfall noch andere Möglichkeiten, die Steuernachzahlung zu vermeiden?

- ▶ § 222 AO: Stundung wohl ausgeschlossen, da S weder sachlich noch persönlich stundungswürdig erscheint
- ▶ § 257 AO: Einstellung erst „sobald“ Verwaltungsakt aus dem vollstreckt wird, aufgehoben wird.
- ▶ § 258 AO: Vollstreckungsaufschub erscheint nicht aus sachlichen Billigkeitsgründen angezeigt. S bzw. A hätten Unanfechtbarkeit durch Einspruch selbst verhindern können.
- ▶ § 114 FGO: Aus diesen Gründen auch keine Erfolgsaussichten für Eilantrag beim Finanzgericht





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Das Beispiel dient zur Veranschaulichung von „formeller“ und „materieller“ Bestandskraft von Steuerbescheiden

➤ Formelle Bestandskraft:

- Tritt ein bei Unanfechtbarkeit, d.h., wenn der Steuerbescheid nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist nicht mehr mit einem Einspruch angegriffen werden kann.
- Die Einlegung eines Einspruches verhindert den Eintritt der Unanfechtbarkeit.
- „Unanfechtbarkeit“ ist nicht gleich „Unabänderbarkeit“
Dementsprechend können auch Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung „unanfechtbar“ und damit formell bestandskräftig werden.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

➤ Materielle Bestandskraft

- Tritt unabhängig von der formellen Bestandskraft („Unanfechtbarkeit“ s.o.) erst dann ein, wenn von der Regelungswirkung des Steuerbescheids weder der Steuerpflichtige noch das FA abweichen können, der Bescheid also inhaltlich verbindlich wird
- Dieser Zeitpunkt beginnt für das FA grundsätzlich mit der Bekanntgabe, da das FA dann vorbehaltlich einer einschlägigen Korrekturvorschrift nach den §§ 164, 165, 172 ff. AO keine Möglichkeit mehr hat, den Steuerbescheid zu ändern.
- Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, durch Einlegung eines Einspruchs neben der formellen Bestandskraft auch den Eintritt der materiellen Bestandskraft hinauszuschieben.
- Ein VdN gem. § 164 AO hindert den Eintritt materieller Bestandskraft, da der Steuerbescheid inhaltlich geändert werden kann.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- Fazit: Die Bestandskraft (sowohl formell als auch materiell) kann bei Eingreifen einer Korrekturvorschrift durchbrochen werden (vgl. insbesondere §§ 165, 172 ff. AO).





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 165 AO Vorläufige Steuerfestsetzung

→ Beispiel:

Schlunz (S) hat neben seiner Tätigkeit als Arbeitnehmer ein Gewerbe für den Handel mit Modelleisenbahnen angemeldet. Für die Zukunft rechnet er mit erheblichen Gewinnspannen. In den ersten fünf Jahren seiner Tätigkeit sind jedoch nur Verluste angefallen. Die ersten 4 Jahre hat das FA ohne weitere Nebenbestimmungen erklärungsgemäß veranlagt. Im 5. Jahr nimmt das FA erstmals einen Vorläufigkeitsvermerk „hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht aus dem Handel mit Modelleisenbahnen“ in den Einkommensteuerbescheid auf. Außerdem ändert es die Einkommensteuerbescheide der 4 Vorjahre ebenfalls, indem es einen gleichlautenden Vorläufigkeitsvermerk aufnimmt. S ist mit alledem nicht einverstanden. Rechtsbehelfsmöglichkeiten?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 165 AO:

(1) Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden.

Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn

(Musterverfahren schweben oder DBAs noch nicht in Kraft getreten sind)

Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben. (...)

(2) Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung aufheben oder ändern. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären; eine ausgesetzte Steuerfestsetzung ist nachzuholen (...)

(3) Die vorläufige Steuerfestsetzung kann mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung verbunden werden.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 165 AO:

(1) Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden.

- § 165 Abs. 1 S. 1 AO bezieht sich auf darauf, dass noch nicht abschließend beurteilt werden kann, ob eine bestimmte „Tatsache“ vorliegt.
- „Tatsache“ ist jeder Lebensvorgang, der ganz oder teilweise einen Besteuerungstatbestand erfüllt
 - Im Streitfall: Gewinnerzielungsabsicht gem. § 15 Abs. 2 EStG als innere Tatsache
- Es muss die objektive Möglichkeit bestehen, dass die Tatsache vorliegt
- Vorläufigkeitsvermerk muss inhaltlich ausreichend bestimmt sein



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Die Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid ist nicht zu beanstanden.
- ➔ Auch die nachträgliche Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks in einen Steuerbescheid ist möglich.
- ➔ Dies setzt aber voraus, dass die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift vorliegen.
Daran fehlt es im Streitfall für die Änderungsbescheide in den ersten 4 Jahren.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Rechtsfolge:

- Ein Einspruch gegen den neu erlassenen Bescheid wäre unbegründet.
- Einsprüche gegen die Änderungsbescheide zu den 4 Vorjahren wären begründet.
- Der Einspruch richtet sich gegen den (Änderungs-)Bescheid als Ganzes. Eine isolierte Anfechtung nur des Vorläufigkeitsvermerks ist nicht möglich. Grund: es handelt sich um eine „unselbständige Nebenbestimmung“, der Vorläufigkeitsvermerk ist kein eigenständiger VA
(Anmerkung: gleiches gilt für VdN gem. § 164 AO
„Nebenbestimmung“)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Was passiert, wenn S in den Folgejahren keine Gewinne aus dem Handel mit Modelleisenbahnen erzielt?
 - Erzielt ein Steuerpflichtiger über eine Anlaufphase von 5 Jahren hinaus Verluste, muss er in der Regel das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht nachweisen.
 - Gelingt dies nicht, muss das FA erklärte Verluste unberücksichtigt lassen und unter Vorläufigkeitsvermerk ergangene Bescheide rückwirkend korrigieren (§ 165 Abs. 2 S. 2 AO).
 - Für Bescheide unter Vorläufigkeitsvermerk gilt hinsichtlich der Festsetzungsverjährung eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 8 AO.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Schlichte Änderung

→ Beispiel:

Schlunz (S) hat es versäumt, seinem Berater A Belege für verschiedene Betriebsausgaben seines Modelleisenbahnhandels einzureichen. Das FA erkennt diese Betriebsausgaben nicht an. Nachdem S diese Unterlagen nachgereicht hat, stellt A beim FA innerhalb der Einspruchsfrist einen Antrag auf schlichte Änderung. 2 Monate später bittet S den A darum, den Änderungsantrag zu erweitern, denn S möchte zusätzlich die Beerdigungskosten für seine Mutter als außergewöhnliche Belastung ansetzen.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 172 AO

(1) Ein Steuerbescheid darf, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, (...)

Nr. a) soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zu Gunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft, (...)

Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. In den Fällen des S. 2 ist S. 1 Nr. 2 Buchst. A ebenfalls anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat; (...)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- Voraussetzungen eines Antrags auf schlichte Änderung
- Zustimmung/Antrag des Steuerpflichtigen (auch formlos möglich)
 - Eine Abgrenzung des Antrags gegenüber dem Einspruch ist erforderlich, in Zweifelsfällen behandelt das FA den Antrag als Einspruch (Grund: Weitergehende Rechtsschutzmöglichkeiten)
 - Der Änderungsantrag muss hinreichend konkretisieren, inwieweit und aus welchen Gründen geändert werden soll (vergleiche § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO „soweit“ der Steuerpflichtige zustimmt)
 - Antragsfrist: Grds. innerhalb der Einspruchsfrist, ggf. auch noch nach Einspruchsentscheidung innerhalb der Klagefrist (vgl. S. 3)



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Entscheidung über den Änderungsantrag

- Nach dem Wortlaut des Gesetzes „darf“ der Steuerbescheid geändert werden. Dies legt ein Ermessen des FA nahe. Aufgrund der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) ist eine Steuerfestsetzung jedoch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu ändern.
- Eine Änderung des Steuerbescheides gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfolgt nur punktuell, im Übrigen ist der Bescheid bestandskräftig.

→ A kann für S nach Ablauf der Einspruchsfrist keine Berücksichtigung von agB mehr erreichen.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ **Rechtsschutz bei Ablehnung des Änderungsantrags:**
 - ⦿ Einspruch gegen die Ablehnung, soweit der Einspruch zurückgewiesen wird, bleibt die Verpflichtungsklage vor dem FG
- ➔ **Vor- und Nachteile des Änderungsantrags:**
 - ⦿ Der Steuerpflichtige erhält eine weitere kostenfreie Verwaltungsinstanz (Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung)
 - ⦿ Hinreichend genaue Bezeichnung des Änderungsbegehrens schließt erweiternde Anträge nach Ablauf der Antragsfrist aus
 - ⦿ Eine Verböserung durch das FA ist zwar nicht möglich, im Einspruchsverfahren besteht eine Verböserungsmöglichkeit aber auch nur nach entsprechendem Hinweis (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO).
 - ⦿ AdV wegen Unanfechtbarkeit ausgeschlossen (s.o.)



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 173 AO (neue Tatsachen)

→ Beispiel:

Die BP prüft den Gewerbebetrieb „Modelleisenbahnhandel“ des Schlunz. Die BP stellt fest, dass S zu Unrecht die Kosten für seinen „Wachhund“ als Betriebsausgaben verbucht hat. Noch bevor der BP-Bericht geschrieben und dem Veranlagungsbezirk übersandt wird, hebt dieser den Vorbehalt der Nachprüfung für den Prüfungszeitraum auf. Nach Abschluss der Betriebsprüfung ändert der Veranlagungsbezirk den Einkommensteuerbescheid des S erneut und streicht aufgrund der Feststellungen der BP die Betriebsausgaben für den Hund.

S legt Einspruch ein und macht geltend, dass eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nicht mehr möglich war.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 173 AO

(1) Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern,

1. soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen,

2. soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 stehen.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO

- Tatsache: Alles was Merkmal oder Teilstück eines Besteuerungstatbestands sein; es kann sich um Zustände, Vorgänge Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art handeln. Auch innere Tatsachen (Absichten) gehören hierzu.
- Nachträgliches bekannt werden: Es muss sich um Tatsachen handeln, die das FA bei Erlass des zu ändernden Steuerbescheids noch nicht kannte. Dies erfordert positive Kenntnis. „Kennen müssen“ genügt nur ausnahmsweise nach „Treu und Glauben“, wenn das FA seine Ermittlungspflicht verletzt hat.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispiel:

- Tatsache liegt vor (+) Betriebsausgabenabzug für den Hund zu Unrecht beansprucht
- Kenntnis bei Erlass des Steuerbescheids?
 - FA hat Steuerbescheid vor BP erlassen, damals keine Kenntnis. Eine solche Kenntnis lässt sich in der Regel auch nicht aus dem Jahresabschluss ableiten, da dieser i.d.R. keine Rückschlüsse auf die einzelnen verbuchten Geschäftsvorfälle zulässt.
 - Allerdings hat das FA den VdN aufgehoben, während die BP bereits wusste, dass S Betriebsausgaben für den Hund zu Unrecht beansprucht hat.
 - Aufhebung des VdN steht Erlass eines Steuerbescheids ohne VdN gleich, § 164 Abs. 3 S. 2 AO





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Auf wessen Kenntnis kommt es bei § 173 AO an?

- ⦿ Es genügt nicht, dass eine neue Tatsache irgendeinem Amtsträger der Finanzverwaltung bekannt ist.
- ⦿ Der Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalles berufenen Dienststelle ist entscheidend (Sachbearbeiter und ggf. Sachgebietsleiter).
- ⦿ Aktenkundige Tatsachen gelten als bekannt, solange Akten aufbewahrungspflichtig sind
- ⦿ Kenntnisse einer Dienststelle gelten einer anderen Dienststelle nicht als bekannt, d.h., Kenntnisse der BP gelten für die Veranlagung nicht als bekannt, es sei denn, die BP erlässt selbst den Änderungsbescheid
- ⦿ Ausnahme: Rechtsbehelfsstelle muss sich Kenntnisse der Veranlagung zurechnen lassen, da zur Bearbeitung regelmäßig die Steuerakten weiterzugeben sind.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Ergebnis im Beispielfall:

Der Veranlagungsbezirk muss sich die Kenntnisse der BP vor Übersendung des Berichts zur Auswertung nicht zurechnen lassen. Daher „ist“ der Steuerbescheid des S nach Abschluss der BP entsprechend zu ändern.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Abwandlung des Beispiels:

Der Umstand, dass S die Kosten für seinen Hund zu Unrecht in der Gewinnermittlung berücksichtigt hat, fällt erst in der Folge-BP auf. Gleichwohl ändert das FA auch die Bescheide, die den Prüfungszeitraum der Vor-BP betreffen und aufgrund von deren Feststellungen (unter Aufhebung von VdN) ergangen sind.

→ § 173 AO

(2) Abweichend von Absatz 1 können Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 ergangen ist.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ „Änderungssperre“ nach Außenprüfung gem. § 173 Abs. 2 AO/ erhöhte Bestandskraft

- Nach Abschluss einer Außenprüfung ist ein etwaig noch bestehender VdN aufzuheben, § 164 Abs. 3 S. 3 AO
- Änderungen wegen „neuer Tatsachen“ zuungunsten des Steuerpflichtigen sind gem. § 173 Abs. 2 AO nur noch möglich, wenn dieser eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat.
 - Soweit S im Beispielsfalls sehenden Auges Privatausgaben steuerlich erfasst hat, steht § 173 Abs. 2 AO einer Änderung zu seinen Ungunsten nicht entgegen. Dass er in der Praxis wegen eines derartigen (geringfügigen) Sachverhalts weder wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit verfolgt würde, ist ohne Belang.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Änderungsmöglichkeit zugunsten des Steuerpflichtigen wegen neuer Tatsachen, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

- Die Voraussetzungen entsprechen zunächst denen für eine Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen.
- Zusätzlich darf den Steuerpflichtigen kein „grobes Verschulden“ am nachträglichen Bekanntwerden treffen.
- Grobes Verschulden: Erfordert, dass der Steuerpflichtige außer Acht lässt, was in seiner konkreten Situation und dessen Kenntnissen jedem einleuchten müsste (subjektiver Maßstab).
- Verschulden des Steuerberaters wird dem Steuerpflichtigen zugerechnet



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ **Beispiele für grobes Verschulden (i.d.R.):**
 - Steuerpflichtiger gibt Steuererklärung nach Bestandskraft eines Schätzungsbescheids ab
 - Steuerpflichtiger unterlässt es, Vordrucke und Erklärungshilfen zu nutzen

- ➔ **Regelmäßig kein grobes Verschulden:**
 - Rechtliche Unkenntnis steuerlicher Laien (anders bei Vertretung durch Steuerberater, von denen die sachgemäße Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften erwartet wird)
 - Bloßes Vergessen von Aufwendungen, die in Erklärungshilfen nicht benannt sind
 - Unbeabsichtigter Rechenfehler



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 175 AO (Grundlagenbescheide)

→ Beispiel:

Der Gewinn für den Modelleisenbahnhandel des Schlunz wird vom Betriebsstättenfinanzamt gesondert festgestellt, da S sein Geschäft mittlerweile nicht mehr an seinem Wohnsitz betreibt (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO).

Das Betriebsstättenfinanzamt versagt in dem Gewinnfeststellungsbescheid den Betriebsausgabenabzug für den Wachhund des S. Das Wohnsitzfinanzamt ändert daraufhin den Einkommensteuerbescheid des S. S ist erbost und legt Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid ein.

Erfolgsaussichten?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 175 AO

(1) Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,
1. soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird,

2. soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt.

→ Grundlagenbescheid: legaldefiniert in § 171 Abs. 10 AO

Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Beispiele für Grundlagenbescheide:
 - Gesonderte Feststellungen gem. § 179 AO
 - Steuermessbetragsbescheide gem. §§ 184 Abs. 1, 182 Abs. 1 AO
 - Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (für ESt + Feststellung des Verlustvortrags im Folgejahr)
- ➔ Keine Grundlagenbescheid z.B.:
 - Körperschaftsteuerbescheide für die Einkommensteuer des Anteilseigners
- ➔ Generell liegt ein Grundlagenbescheid dann vor, wenn das Gesetz eine Bindungswirkung für einen Folgebescheid anordnet



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispielsfall:

- Einkommensteuerbescheid des S war gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu ändern, da ein neuer Grundlagenbescheid (Gewinnfeststellung) ergangen ist.
- S hat keine Möglichkeit, gegen den Einkommensteuerbescheid vorzugehen, soweit Betriebsausgaben im Gewinnfeststellungsbescheid unberücksichtigt bleiben (§§ 182 Abs. 1, 351 Abs. 2 AO)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Abwandlung des Beispiels:

Der Erlass des Gewinnfeststellungsbescheids durch das Betriebsstättenfinanzamt verzögert sich, da dessen Gebäude abgebrannt ist. Das Wohnsitzfinanzamt erlässt einen geänderten Einkommensteuerbescheid, in dem es die Betriebsausgabenkürzung des S schätzt. In den Erläuterungen des Bescheids weist das Wohnsitzfinanzamt darauf hin, dass dieser Bescheid ergeht, bis das Betriebsstättenfinanzamt einen neuen Gewinnfeststellungsbescheid erlässt.

- § 155 Abs. 2 AO erlaubt den Erlass des Folgebescheids vor dem Grundlagenbescheid
- FA muss aber deutliche machen, dass es sich um eine vorläufige Regelung handelt (hier +)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 175 AO (rückwirkende Ereignisse)

→ Beispiel:

Schlunz veräußert sein mittlerweile gut laufendes Modelleisenbahngewerbe mit Gewinn an einen Investor. Er erklärt einen entsprechenden Gewinn aus einer Betriebsveräußerung gem. § 16 EStG. Nachdem der Investor später festgestellt hat, dass S die Gewinne seines Gewerbes zu hoch angesetzt hatte, kommt es zum Streit. S muss nach Ablauf der Festsetzungsverjährung einen Teil des Kaufpreises zurückzahlen, so dass von seinem ursprünglich erklärten Veräußerungsgewinn nichts übrig bleibt.

Wie kann S eine steuerliche Berücksichtigung der teilweisen Kaufpreisrückzahlung erreichen?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO:

- „Nachträglichkeit“ des Ereignisses: In Abgrenzung zu § 173 AO regelt § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO das nachträgliche Bekanntwerden einer Tatsache, die nicht bereits von Anfang an vorlag.
- Nachträglich ist das Ereignis, wenn es nach Entstehen des Steueranspruchs und der Entscheidung des FA über den Erlass des zu ändernden Bescheids eintritt.
- § 175 AO ist anwendbar, wenn das nachträgliche Ereignis auf einen zurückliegenden Besteuerungstatbestand zurückwirkt.
- Steuerliche Rückwirkung liegt vor, wenn das Ereignis – obwohl erst im Nachhinein eingetreten – aufgrund steuergesetzlicher Anordnung in die Vergangenheit zurückwirken soll, weil ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültig getroffene steuerliche Regelung an die Sachverhaltsveränderung anzupassen.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Beispiele für rückwirkende Ereignisse:

- Insbesondere „punktuelle“ Steuertatbestände, also Veräußerungs- oder Aufgabebetstände wie § 16 oder 17 EStG, wenn sich aufgrund schuldrechtlicher Verträge oder der Ausübung von Gestaltungsrechten nachträglich der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn verändert
- Nachträgliche Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts (z. B. getrennte Veranlagung bei Ehegatten); die Ausübung eines solchen Wahlrechts ist jedoch regelmäßig nur in den Grenzen der Bestandskraft möglich
- Nachträglicher Ersatz für außergewöhnliche Belastungen



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Keine rückwirkenden Ereignisse z.B.:

- Bilanzänderungen gemäß § 4 Abs. 2 S. 2 EStG
- Änderungen in Bezug auf laufend verbuchte Geschäftsvorfälle
- Nachträgliche Änderungen von Steuergesetzen oder Verwaltungsanweisungen
- Gerichtsentscheidungen, welche im allgemeinen den Tatbestand, an den das Steuergesetz anknüpft, nicht verändern, sondern lediglich die „richtige“ steuerliche Behandlung eines Vorgangs erkennbar werden lassen





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispielsfall:

- S kann eine Änderung seiner Einkommensteuerveranlagung (bzw. einer dieser vorgelagerten gesonderten Feststellung) im Jahr der ursprünglichen Veräußerung erreichen
- Eine steuerliche Berücksichtigung als „nachträgliche Betriebsausgaben“, in dem Jahr der Teilrückzahlung, scheidet aus.
- Für die Festsetzung von Zinsen gilt eine neue Anlauffrist von 15 Monaten gem. § 233a Abs. 2a AO





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 AO:

Die Abs. 1 – 3 betreffen die Änderung von Steuerfestsetzungen aufgrund von „widerstreitenden“ Steuerfestsetzungen:

- Abs. 1: Doppelte Berücksichtigung eines Sachverhaltes zu Ungunsten des Steuerpflichtigen

- Abs. 2: Doppelte Berücksichtigung eines Sachverhaltes zu Gunsten des Steuerpflichtigen

- Abs. 3 : Nichtberücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts, soweit erkennbar in der Annahme, dass eine späterer Berücksichtigung erfolgen soll (negativer Widerstreit)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 AO:

Widerstreitenden Steuerfestsetzungen kommen in Betracht, wenn sich zwei oder mehrere Besteuerungsverfahren gegenüberstehen, die denselben Sachverhalt regeln:

- Verfahren für unterschiedliche Veranlagungszeiträume
- Verfahren für unterschiedliche Steuerschuldner
- Verfahren für unterschiedliche Steuerarten
- Verfahren verschiedener Finanzbehörden

„Widerstreit“: Es muss eine Mehrfacherfassung eines Sachverhalts vorliegen, die denkgesetzlich ausgeschlossen ist, so dass einer von mehreren Steuerbescheiden zwingend falsch sein muss.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 AO:

Beispiele für widerstreitende Steuerfestsetzungen:

- Der gleiche Sachverhalt wird bei der Einkommensteuer und der Schenkungssteuer erfasst
- Sachverhalt wird sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Umsatzsteuer unterworfen
- Doppelte steuerliche Berücksichtigung desselben Geschäftsvorfalles

→ Kein Widerstreit bei zwei Sachverhalten, die nicht gleichzeitig vorliegen können oder unterschiedlicher Beurteilung desselben Sachverhaltes in zwei Bescheiden (Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 AO:

(4) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies nur unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1.

(5) Gegenüber Dritten gilt Abs. 4, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt waren. (...)





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 Abs. 4 und 5 AO:

Es handelt sich um eigenständige Änderungsvorschriften, die im Gegensatz zu den Abs. 1-3 nicht zwingend einen „Widerstreit“ voraussetzen. Möglich ist die Folgeänderung auch dann, wenn das Recht in verschiedenen Steuerbescheiden unterschiedlich gewürdigt wurde.

→ Voraussetzungen des Abs. 4:

- „irrige Beurteilung“ eines Sachverhalts
- „aufgrund“ dieser Beurteilung ergeht ein Steuerbescheid
- Rechtsbehelf (Einspruch oder Klage) oder sonst auf Grund eines Antrags des Steuerpflichtigen (z.B. schlichte Änderung oder § 164 AO)
- Deshalb „Änderung“ oder „Aufhebung“ durch FA zugunsten des Steuerpflichtigen



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 S. 1 AO:

Es können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden.

→ § 174 Abs. 5:

Abs. 4 gilt gegenüber Dritten, wenn diese am Verfahren beteiligt waren (Hinzuziehung gem. § 360 AO oder Beiladung gem. § 60 FGO)

Bindungswirkung gegenüber Dritten tritt ein, wenn über den Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen durch Einspruchsentscheidung oder Urteil entschieden wird (Grund: der Dritte hat dann entsprechende Rechtsschutzmöglichkeiten)

Hilft das FA dem Begehren des Steuerpflichtigen ab, gilt dies nur, wenn der Dritte über seine „formale“ Stellung hinaus die Möglichkeit hatte, auf den Ausgang des Verfahrens Einfluss zu nehmen.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 174 AO:

→ Beispiel:

Schlunz streitet sich mit dem Finanzamt darüber, zu welchem Zeitpunkt die Veräußerung seines Modelleisenbahnhandels stattgefunden hat. Das FA ist der Auffassung, dass die Veräußerung im Einkommensteuerbescheid 2017 zu erfassen ist. S legt Einspruch ein. Es gelingt ihm, nachzuweisen, dass die Veräußerung tatsächlich bereits im Jahr 2016 erfolgt ist. Das FA hilft dem Einspruch des S für 2017 ab. Anschließend ändert das FA den Einkommensteuerbescheid des S für 2016.

Zu Recht?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispielsfall:

- Kein „Widerstreit“ i.S.d. Abs. 1-3 des § 174 AO, denn die Erfassung der Betriebsveräußerung in einem der beiden Veranlagungszeiträume ist zutreffend. Das in dem anderen Veranlagungszeitraum dann kein Gewinn aus diesem Sachverhalt erfasst wird, ist gerade nicht denkgesetzlich ausgeschlossen, sondern folgerichtig.
- Einschlägig ist Abs. 4 S. 1:
 - FA hat den Sachverhalt „irrig“ dem VZ 2017 zugeordnet.
 - Aufgrund dessen erging ein entsprechender Steuerbescheid für 2017.
 - S hat den Rechtsbehelf des Einspruchs eingelegt.
 - Aufgrund dessen hat das FA dem Begehren des S abgeholfen und den Bescheid für 2017 zu dessen Gunsten geändert.
 - Rechtsfolge: Änderung des Bescheids 2016 zulasten des S



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 177 AO (Berichtigung von materiellen Fehlern)

→ Beispiel:

Schlunz beantragt fristgerecht eine schlichte Änderung seines nicht unter VdN stehenden Einkommensteuerbescheids, da das FA seine Reisekosten i.H.v. 1.000 € unzutreffend nicht erfasst hat. Das FA stellt bei Überprüfung des Falls fest, dass S private Kosten für seinen Hund als Betriebsausgaben zu Unrecht i.H.v. 2.000 € abgesetzt hat. Zu diesem Zeitpunkt ist die Einspruchsfrist abgelaufen.

Das FA lehnt den Änderungsantrag ab.

S legt Einspruch ein.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Vorüberlegungen:

- Die Voraussetzungen einer schlichten Änderung gem. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO liegen laut dem Sachverhalt vor.
- § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a) AO führt nur zu „punktuellem“ Durchbrechen der Bestandskraft. Danach ist die Bestandskraft zunächst nur insoweit durchbrochen, als sich aus der Berücksichtigung der Reisekosten eine geringere Steuerfestsetzung ergibt.
- Eine gegenläufige Berücksichtigung bis zur Höhe der zuvor bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuer kann sich unter den Voraussetzungen von § 177 AO ergeben.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 177 AO

(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.

(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.

(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.

(4) § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 und § 176 bleiben unberührt.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 177 AO

- Keine Korrektur-, sondern eine Korrekturbegrenzungsnorm
- Abs. 1: Bei Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen sind andere materielle Fehler zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen
- Abs. 2: Bei Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen sind zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen materielle Fehler zu berücksichtigen
- In beiden Absätzen: Berücksichtigung materieller Fehler „soweit die Änderung reicht“
- Abs. 3: Definition „materieller Fehler“
- Abs. 4: Verhältnis zu §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 und 176 AO



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispiel ist einschlägig § 177 Abs. 2 AO:

- Die Voraussetzungen einer Änderung des Steuerbescheids zugunsten des S liegen vor, da er einen zulässigen und begründeten schlichten Änderungsantrag gestellt hat.
- Ein materieller Fehler i.S.v. § 177 Abs. 3 AO, der nicht Anlass der Änderung ist, liegt vor. In dem zu ändernden Bescheid ist zu Unrecht der Werbungskostenabzug für den Hund enthalten.
- Dieser Fehler kann zuungunsten des S berücksichtigt werden, soweit die Änderung reicht. Bestimmung des „Änderungsrahmens“:
Zugunsten des S sind zusätzliche Betriebsausgaben i.H.v. 1.000 € zu berücksichtigen. Dies führt zu einer geringeren Steuerfestsetzung. Bis zur bestehenden Steuerfestsetzung können jedoch die zu Unrecht gewährten Betriebsausgaben (2.000 €) für den Hund berücksichtigt werden. Das FA kann also den zu Unrecht gewährten Betriebsausgabenabzug kürzen.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Rechtsfolge im Beispielsfall:

Aufgrund des Saldierungspotentials unterbleibt eine Änderung zugunsten des S.

→ Anmerkung:

→ 177 wirkt auch zugunsten des Steuerpflichtigen:

Beispiel:

FA ändert Bescheid gem. 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulasten des Steuerpflichtigen, dieser macht seinerseits steuermindernde Tatsachen geltend. Diese sind zumindest gem. 177 Abs. 1 AO zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (auch bei Verschulden i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO)



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- 177 AO gilt immer dann, wenn die Bestandskraft eines Steuerbescheids aufgrund einer gesetzlichen Änderungsvorschrift durchbrochen werden kann.
- Im Einspruchsverfahren ergibt sich die Möglichkeit zur Saldierung bereits aus § 367 Abs. 2 S. 1 AO, da das FA den Fall in vollem Umfang erneut zu prüfen hat.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Änderung für „Steuerbescheide“ gem. § 172 zugelassen:
 - § 129 AO, da § 172 AO diese allg. Vorschrift nicht ausschließt
 - § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) AO (schlichte Änderung)
 - § 173 AO (neue Tatsachen)
 - § 173a AO (Schreib- oder Rechenfehler bei der Steuererklärung)
 - § 174 AO (Widerstreitende Steuerfestsetzungen)
 - § 175 AO (Grundlagenbescheide und rückwirkende Ereignisse)
 - Keine größere praktische Bedeutung: § 175a
 - § 175b AO (Datenübermittlung durch Dritte)
- ➔ Keine Änderung von Steuerbescheiden über §§ 130, 131 AO





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Aufhebung von Steuerverwaltungsakten

→ § 130 AO

(1) Ein rechtswidriger Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden.

(2) Ein Verwaltungsakt, der ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt hat (begünstigender Verwaltungsakt), darf nur dann zurückgenommen werden, wenn

1. er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist,
2. er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist,
3. ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren,
4. seine Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Aufhebung von Steuerverwaltungsakten

→ § 130 AO

(3) Erhält die Finanzbehörde von Tatsachen Kenntnis, welche die Rücknahme eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakts rechtfertigen, so ist die Rücknahme nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme zulässig. Dies gilt nicht im Fall des Absatzes 2 Nr. 2.

(4) Über die Rücknahme entscheidet nach Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts die nach den Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit zuständige Finanzbehörde; dies gilt auch dann, wenn der zurückzunehmende Verwaltungsakt von einer anderen Finanzbehörde erlassen worden ist; § 26 Satz 2 bleibt unberührt.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Voraussetzungen des § 130 AO

- Sonstiger Steuerverwaltungsakt (keine Anwendung für Steuerbescheide oder diesen gleichgestellten Bescheiden wie z.B. Feststellungsbescheide, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 d) AO)
- Rechtswidrigkeit des sonstigen Steuerverwaltungsakts
- Bei rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakten sind die Einschränkungen des § 130 Abs. 2 AO zu beachten
- Bei rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakten ist die Einhaltung der Jahresfrist gem. § 130 Abs. 3 S. 1 AO regelmäßig zu beachten
- Rechtsfolge: Rücknahme steht im Ermessen des FA





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Leitlinien für die Ermessensausübung des FA

- Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf Rücknahme des rechtswidrigen Verwaltungsakts, sondern nur auf ermessensfehlerfreie Entscheidung des FA.
- Das FA hat die Umstände des Einzelfalls abzuwägen. Das FG kann diese Ermessenserwägungen nur auf ihre Vertretbarkeit überprüfen, darf aber nicht seine eigenen Ermessenserwägungen anstelle des FA anstellen.
- Ein Rücknahmeanspruch kann sich ausnahmsweise bei der sog. Ermessensreduzierung auf Null ergeben (Beispiel: FA hat den Steuerpflichtigen dazu veranlasst, ein Rechtsmittel nicht einzulegen).





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 131 AO

(1) Ein rechtmäßiger nicht begünstigender Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, außer wenn ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts erneut erlassen werden müsste oder aus anderen Gründen ein Widerruf unzulässig ist.

(2) Ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt darf, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft nur widerrufen werden,

1. wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist,

2. wenn mit dem Verwaltungsakt eine Auflage verbunden ist und der Begünstigte diese nicht oder nicht innerhalb einer ihm gesetzten Frist erfüllt hat,

3. wenn die Finanzbehörde auf Grund nachträglich eingetretener Tatsachen berechtigt wäre, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen, und wenn ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet würde.

§ 130 Abs. 3 gilt entsprechend.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 131 AO

(3) Der widerrufenen Verwaltungsakt wird mit dem Wirksamwerden des Widerrufs unwirksam, wenn die Finanzbehörde keinen späteren Zeitpunkt bestimmt.

(4) Über den Widerruf entscheidet nach Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts die nach den Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit zuständige Finanzbehörde; dies gilt auch dann, wenn der zu widerrufende Verwaltungsakt von einer anderen Finanzbehörde erlassen worden ist.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 131 AO

- Die Vorschrift betrifft nach ihrem Wortlaut nur den Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte
- Wenn die Voraussetzungen des § 131 AO vorliegen, ist auch der Widerruf eines rechtswidrigen Verwaltungsakts möglich („erst recht“).
- Rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt gem. Abs. 2 nur widerrufbar, wenn
 - Widerruf vorbehalten oder zugelassen (Abs. 2 Nr. 1)
 - Nichterfüllung einer Auflage (Abs. 2 Nr. 2)
 - Änderung der Verhältnisse (Abs. 2 Nr. 3)
- Widerrufsfrist gem. Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 130 Abs. 3 AO
- Im Gegensatz zu § 130 AO wirkt Widerruf nur für die Zukunft



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Berichtigung von Steuerbescheiden und Steuerverwaltungsakten wegen offenkundiger Unrichtigkeiten gem. § 129 AO

→ Beispiel:

Steuerberater S hat dem FA eine Einzugsermächtigung für die Umsatzsteuer erteilt. Die Umsatzsteuerzahllast für November 2013 erfasst er unzutreffend nicht als Betriebsausgabe für das Jahr 2013, sondern für das Jahr 2014. Das FA lässt diese im Einkommensteuerbescheid 2014 nicht zum Abzug zu. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuer 2014 beantragt S, den Einkommensteuerbescheid 2013 „wegen einer offenkundigen Unrichtigkeit zu ändern“.

Erfolgsaussichten des Änderungsantrags?





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ § 129 AO

Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen. Wird zu einem schriftlich ergangenen Verwaltungsakt die Berichtigung begehrt, ist die Finanzbehörde berechtigt, die Vorlage des Schriftstücks zu verlangen, das berichtigt werden soll.





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Voraussetzungen des § 129 AO:
- ➔ Schreibfehler, Rechenfehler oder „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“
 - Begriff der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit:
 - Ablese- und Übertragungsfehler
 - Programmfehler
 - Übersehen von mitgeteilten Tatsachen
 - Keine offenbare Unrichtigkeit liegt vor, wenn es sich um einen Rechtsirrtum handelt
 - § 129 AO erfasst offenbare Fehler der Finanzverwaltung, Fehler des Steuerpflichtigen können nur eine offenbare Unrichtigkeit begründen, wenn das FA den Fehler ohne rechtliche Prüfung übernimmt.



Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

→ Im Beispielsfall:

- ⦿ Es lässt sich nicht mit der erforderlichen Sicherheit davon ausgehen, dass die Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 2013 auf einem mechanischen Versehen des Steuerberaters beruhte, welches das FA dann übernommen hätte. Die Tatsache, dass der Steuerberater für 2014 zunächst einen Einspruch eingelegt hat legt sogar nahe, dass er einem Rechtsirrtum unterlag und tatsächlich davon ausging, dass die Umsatzsteuerzahllast im Jahr 2014 zu erfassen gewesen wäre.
- ⦿ § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (-), Rechtsanwendungsfehler des Steuerberaters ist grob fahrlässig
- ⦿ § 173a AO (-), anwendbar erst ab 2017, zudem auch kein Schreib- oder Rechenfehler
- ⦿ § 174 Abs. 3 AO (-), keine „Annahme“ des FA erkennbar, dass die Umsatzsteuerzahllast in einem anderen Bescheid zu erfassen wäre





Grundlagen der Abgabenordnung

→ Zusammenfassung:

- System der Korrekturvorschriften
- Korrektur von Steuerbescheiden
- Korrektur von Steuerverwaltungsakten, §§ 130, 131 AO
- Berichtigung von Steuerbescheiden und Steuerverwaltungsakten wegen offenkundiger Unrichtigkeit





Korrekturvorschriften der Abgabenordnung

- ➔ Änderung für „Steuerbescheide“ gem. § 172 zugelassen:
 - § 129 AO, da § 172 AO diese allg. Vorschrift nicht ausschließt
 - § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) AO (schlichte Änderung)
 - § 173 AO (neue Tatsachen)
 - § 173a AO (Schreib- oder Rechenfehler bei der Steuererklärung)
 - § 174 AO (Widerstreitende Steuerfestsetzungen)
 - § 175 AO (Grundlagenbescheide und rückwirkende Ereignisse)
 - Keine größere praktische Bedeutung: § 175a
 - § 175b AO (Datenübermittlung durch Dritte)
- ➔ Saldierungsmöglichkeit über § 177 AO