

## Übersicht 5

# DIE KORREKTUR VON VERWALTUNGSAKTEN

### Inhalt:

#### I. Allgemeines zur Änderungsmöglichkeit von VA

1. System der Korrekturvorschriften
  - 1.1. materielle Bestandskraft
  - 1.2. formelle Bestandskraft
2. Zeitliche Grenze für die Berichtigung von Steuerbescheiden

#### II. Erläuterungen zu den Berichtigungsvorschriften

1. Berichtigung offener Unrichtigkeiten nach § 129 AO
2. Änderung nach § 164 Abs. 2 AO
  - 2.1. Arten des Vorbehaltes:
  - 2.2. Folge der Vorbehaltsfestsetzung
  - 2.3. Beseitigung des VdN
3. Vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 AO
4. Schlichte Änderung von Steuerbescheiden, § 172 Abs. 2 Nr. 2a AO
5. Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, § 173 Abs. 1 AO
  - 5.1. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ⇒ Tatsachen, die zu einer höheren Steuer führen
  - 5.2. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ⇒ Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führen
  - 5.3. Änderung wegen Sachzusammenhanges, § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2
6. Widerstreitende Steuerfestsetzung, § 174 AO
7. Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen, § 175 AO
  - 7.1. Korrektur von Folgebescheiden, § 175 Abs. 1 Nr. 1
  - 7.2. Korrektur wegen eines Ereignisses mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit, § 175 Abs. 1 Nr. 2

#### III. Saldierung und Kompensation von materiellen Fehlern

1. Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuerbescheiden, § 176 AO
2. Kompensation von materiellen Fehlern nach § 177 AO
3. Berechnung § 177 AO

#### III. Wiederholungsfragen

## I. ALLGEMEINES ZUR ÄNDERUNGSMÖGLICHKEIT VON VA

Ein VA wird gem. § 124 Abs. 1 AO mit der ordnungsgemäßen Bekanntgabe wirksam. Von diesem Zeitpunkt an ist der VA für die Behörde und den Beteiligten bindend, solange er nicht von der Behörde korrigiert oder im Einspruchsverfahren aufgehoben wird (§ 124 Abs. 2 AO).

Außerhalb des Einspruchsverfahrens ist die Korrektur fehlerhafter VA nur begrenzt zulässig (Vertrauensschutz des Bürgers auf einen bestandskräftigen VA), auch wenn dies dazu führt, dass das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung teilweise unterlaufen wird.

### 1. System der Korrekturvorschriften:

- ⇒ **§ 129 AO** (offenbare Unrichtigkeit) gilt für alle Verwaltungsakte (Steuerbescheide + sonstige VA`e)
- ⇒ **§§ 130 und 131 AO** erläutern die Voraussetzungen bezüglich der Rücknahme bzw. des Widerrufs von rechtswidrigen bzw. rechtmäßigen VA`en. Diese Vorschriften gelten nur für sonstige VA`e, die keine Steuerbescheide sind. Steuerbescheide können unter den spezielleren Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172ff AO geändert werden.
- ⇒ **§§ 164, 165 AO** gelten für Steuerbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig ergangen sind.
- ⇒ **§§ 172 ff AO** betreffen die Änderung von Steuerbescheiden/gleichgestellten Bescheiden nach Eintritt der materiellen Bestandskraft.
- ⇒ [Teilweise finden sich in den Einzelsteuergesetzen besondere Korrekturvorschriften, zB § 7g EStG oder § 16 GrEStG, wenn der Erwerbsvorgang (zivilrechtlich) rückgängig gemacht wird, bevor das Eigentum an dem Grundstück übergeht.]

**1.1 Materielle Bestandskraft** = Verbindlichkeit einer Verwaltungsentscheidung mit Wirksamwerden.

Die materielle Bestandskraft wird nur durchbrochen, soweit es das Gesetz zulässt. Die Zulässigkeit ergibt sich nicht nur aus der AO selbst (z. B. §§ 164, 165, 172 bis 175a), sondern auch aus anderen Steuergesetzen (z. B. § 10d Abs. 1 EStG; § 35b GewStG; §§ 24 und 24a BewG; § 20 GrStG).

**1.2 Unanfechtbarkeit** = „formelle“ Bestandskraft durch Ablauf Rb-Frist

Unanfechtbarkeit tritt ein, wenn der Steuerbescheid nicht mehr mit Einspruch angegriffen werden kann, vgl. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO, d.h. mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist. Die Einlegung eines Einspruches hemmt den Eintritt der Unanfechtbarkeit.

Unanfechtbarkeit bedeutet nicht Unabänderbarkeit. Dementsprechend können auch Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung unanfechtbar werden

Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung sowie Vorauszahlungsbescheide (§ 164 Abs. 1 Satz 2) und Steueranmeldungen (§ 150 Abs. 1 Satz 2, § 168), die kraft Gesetzes unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen, sind unabhängig von der formellen Bestandskraft nach § 164 Abs. 2 dem Umfang nach uneingeschränkt änderbar, solange der Vorbehalt nicht aufgehoben worden oder entfallen ist; § 176 bleibt unberührt.

### 2. Zeitliche Grenze für die Berichtigung von Steuerbescheiden:

- Eine Berichtigung ist erst ab Bekanntgabe des Erst-Bescheides möglich, § 124 Abs. 1 AO.  
[Erst-Bescheid nennt man den Steuerbescheid, durch den die Steuer erstmalig für einen bestimmten Steuerschuldner und einen bestimmten Veranlagungszeitraum festgesetzt wird. Hiervon zu unterscheiden ist der Berichtigungs- / Änderungsbescheid]
- Eine Berichtigung ist nur innerhalb der Festsetzungsfrist (§ 169 AO) möglich.

## II. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN BERICHTIGUNGSVORSCHRIFTEN

### 1. Berichtigung offener Unrichtigkeiten nach § 129 AO

Nach § 129 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und andere offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass des VA unterlaufen sind, beseitigt werden. Änderungen können zu Gunsten und zu Ungunsten des Stpfl erfolgen.

§ 129 ist auf **alle** Verwaltungsakte anwendbar, also nicht nur auf Steuerbescheide, sondern auch zB auf Stundungsbescheide.

Die Vorschrift greift bei offenkundigen mechanischen Versehen (offenbares Verrechnen, Verschreiben etc.) ein. Wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums besteht, ist eine Korrektur nach § 129 AO ausgeschlossen.

#### Voraussetzungen:

**Schreibfehler** ⇒ der Beamte schreibt in den manuell erstellten ESt-Bescheid versehentlich 8.900 Euro WK statt 9.800 Euro.

**Rechenfehler** ⇒ der Beamte verrechnet sich bei der Addition der Zinserträge.

**ähnliche Unrichtigkeiten** ⇒ zB Übertragungsfehler, Fehler beim Ablesen von Tabellen etc. Es muss jedoch immer die Möglichkeit eines Fehlers in der Rechtsanwendung ausgeschlossen sein.

**offenbar** ⇒ ist die Unrichtigkeit, wenn sie auf der Hand liegt und für die Beteiligten ohne großes Nachforschen erkennbar sein. Sie muss jedoch nicht zwingend aus dem VA selbst ersichtlich sein, Eintragung zB in den Steuerakten ist ausreichend.

Durch die Formulierung „beim Erlass des VA unterlaufen“ wird deutlich, dass grds. nur Fehler des FA berichtigt werden.

Ausnahme Übernahmefehler: Das FA übernimmt aus den vom Stpfl. eingereichten Unterlagen eine Unrichtigkeit, obwohl diese für das FA klar erkennbar war.

### 2. Änderung nach § 164 Abs. 2 AO

Zweck der Festsetzung von Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) ist es, eine Steuer zeitnah festzusetzen, auch wenn zB ein Teil der Besteuerungsgrundlagen noch nicht bekannt ist (zB wenn noch Belege angefordert werden) oder die Festsetzung möglicherweise noch geändert werden soll (zB wenn evt. eine Außenprüfung geplant ist).

#### 2.1. Arten des Vorbehaltes:

- 1.) Kraft Gesetzes: Vorauszahlungsbescheide und Steueranmeldungen ergehen kraft Gesetzes unter VdN (vgl. § 164 Abs. 1 S. 2 und §§ 167, 168 AO).
- 2.) Durch ausdrücklichen Vermerk durch das FA (§ 164 Abs. 1 S. 1). Das FA *kann* einen VdN setzen (Ermessensentscheidung), einzige Voraussetzung ist eine noch nicht abgeschlossene Prüfung.

## 2.2. Folge der Vorbehaltsfestsetzung:

- 1.) für das FA: Der Steuerbescheid ist – auch wenn er formell bestandskräftig (unanfechtbar) ist – in **vollem Umfang** zum Vor- oder Nachteil des Stpfls änderbar. Der VdN wirkt auf die gesamte Steuerfestsetzung.
- 2.) für den Stpfl.:
  - Änderungsantrag, § 164 Abs. 2 S. 2 AO ist jederzeit möglich. (FA muss innerhalb einer angemessenen Frist über den Antrag entscheiden.)
  - Einspruch innerhalb der Rechtsbehelfsfrist nach § 355 AO möglich.

## 2.3. Beseitigung des VdN:

- 1.) durch ausdrückliche Aufhebung durch das FA, vgl. § 164 Abs. 3 AO

Hinweis: Gem. § 164 Abs. 3 S. 2 AO steht die Aufhebung des VdN einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt gleich. D.h. dass durch die Aufhebung des Vorbehaltsvermerks quasi ein neuer Steuerbescheid erlassen wird und somit auch wieder erneut die Einspruchsfrist in Gang gesetzt wird.

- 2.) kraft Gesetzes automatisch mit Ablauf der Festsetzungsfrist, § 164 Abs. 4 AO

## 3. Vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 AO

Das FA kann unter den Voraussetzungen des § 165 Abs. 1 AO eine Steuer bezüglich der dort bestimmten Sachverhalte vorläufig festsetzen. Im Gegensatz zum VdN betrifft die Vorläufigkeit jedoch nicht die gesamte Festsetzung, sondern nur punktuell den Grund, für den die Vorläufigkeit gelten soll.

**Bsp.:** ESt-Bescheide ergehen (automatisch) vorläufig hinsichtlich der Anhängigkeit von bestimmten Verfassungsbeschwerden, z.B. ergingen ab Mitte 2008 Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte (WK § 9 EStG) vorläufig. Dies hatte den Vorteil, dass diesbezüglich kein Einspruch eingelegt werden musste, die Bescheide konnten hinsichtlich der Vorläufigkeit (hier nach Entscheidung durch das BVerfG) noch geändert werden.

Soweit eine Steuer vorläufig festgesetzt wurde, kann sie aufgehoben oder geändert werden, § 165 Abs. 2 S. 1 AO.

## 4. Schlichte Änderung von Steuerbescheiden, § 172 Abs. 2 Nr. 2a AO

§ 172 Abs. 1 Nr. 2a AO lässt eine Korrektur zu, wenn der Stpfl. **zustimmt**. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat gilt dies allerdings nur noch zuungunsten des Stpfl, da ansonsten die Einspruchsfrist unterlaufen werden würde.

Diese Norm wird regelmäßig im Einspruchsverfahren angewandt, wenn dem Einspruch des Stpfl. stattgegeben werden soll (Abhilfebescheid, § 367 Abs. 2 S. 3 AO). Der Einspruch wird als Zustimmung zur beantragten Änderung gewertet.

## 5. Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, § 173 Abs. 1 AO

Die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden nach § 173 ist sowohl zuungunsten als auch zugunsten des Steuerpflichtigen nur möglich, wenn und soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden.

[Zur Unterscheidung, wann es zu einer höheren oder niedrigeren Steuer kommt, vgl. unten unter 5.3.]

### 5.1. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ⇒ Tatsachen, die zu einer höheren Steuer führen

Ein Steuerbescheid ist zu ändern (kein Ermessen, siehe Wortlaut), soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

|  |
|--|
| <p><b>Definition „Tatsache“</b> "Tatsache" ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller und immaterieller Art</p> <p>Die Tatsachen können sich sowohl auf Sachen als auch auf Personen beziehen; auch Verhältnisse oder Beziehungen zwischen Sachen, zwischen Personen oder zwischen Sachen und Personen können Tatsachen sein.</p> <p><b>Keine Tatsachen</b> sind Wertungen, Schlussfolgerungen, juristische Subsumtionen, Rechtsanwendung, Rechtsansichten u.ä.; sie stellen keinen Vorgang, keine Beziehung und keine Eigenschaft einer Person oder Sache dar</p> |
|--|

**Beispiel:** Einnahmen, Zahl der Kinder, Vorliegen eines (steuererheblichen) Vertrages etc.

Diese Tatsachen müssen **nachträglich bekannt werden**, d.h. nach Abschluss der Veranlagungstätigkeit durch den Finanzbeamten (auf die erst später erfolgende Versendung des Steuerbescheides kommt es nicht an). Nachträglich bekannt werden kann nur das, was die maßgebliche Dienststelle des FA, die für die Entscheidung über die Berücksichtigung der Tatsache zuständig ist, noch nicht wusste. Tatsachen, die zB in der Steuerakte bereits vermerkt sind, können dem zuständigen Finanzbeamten nicht mehr „nachträglich“ bekannt werden, auch wenn er subjektiv möglicherweise nichts von der Tatsache wusste.

Bekannt sein muss der Tatbestand in seinen wesentlichen steuerlichen Merkmalen, so dass eine Entscheidung über die steuerliche Erfassung möglich ist. Nicht entscheidend ist, ob der Finanzbehörde alle Einzelheiten bekannt sind. Ist etwa der Finanzbehörde bekannt, dass der Stpfl. ein Spekulationsgeschäft getätigt hatte, dann sind dem FA die maßgebenden Tatsachen bekannt, auch wenn ihm der genaue Spekulationsgewinn unbekannt ist. Die Durchbrechung der Bestandskraft ist nur dann gerechtfertigt, wenn die Finanzbehörde mangels Kenntnis keinen Anlass zum Handeln hatte; sie ist nicht gerechtfertigt, wenn der Finanzbehörde die maßgebenden Tatbestandsmerkmale bekannt sind und sie daher über die Einbeziehung in die Besteuerung hätte entscheiden können.

Eine Änderung nach § 173 ist nicht möglich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel der Finanzbehörde zwar bekannt waren, infolge einer falschen Rechtsauffassung aber als nicht entscheidungserheblich gewürdigt wurden.

## 5.2. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ⇒ Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führen

Soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, ist nach Nr. 2 nur zu korrigieren, wenn den Stpfl. **kein grobes Verschulden** an dem späten Bekanntwerden trifft.

Hier ist also neben der nachträglich bekannt gewordenen Tatsache zusätzlich erforderlich, dass den Stpfl. kein grobes Verschulden (entweder Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit) daran trifft, dass das FA von der steuermindernden Tatsache keine Kenntnis hatte.

**Grobes Verschulden**/grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Stpfl die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat oder wenn er schon die einfachsten, ganz naheliegenden Überlegungen nicht anstellt. Bei der Verschuldensprüfung wird somit ein subjektiver Maßstab angelegt.

"Gewöhnliche" Fehler wie Vergessen, Irrtümer, Verwechslungen usw., mit deren Vorkommen regelmäßig gerechnet werden muss, begründen den Vorwurf des groben Verschuldens nicht; es handelt sich nicht um grobe, sondern um üblicherweise vorkommende Fehler (vgl. FG des Landes Brandenburg v. 23.2.2005, 4 K 930/01, EFG 2005, 1006 für die versehentliche Doppelerfassung von Einnahmen in der Buchführung).

Da es auf die **individuelle Erkenntnisfähigkeit des Stpfl.** ankommt, sind die Anforderungen bei einem fachlich vorgebildeten Stpfl. (in eigener Steuerangelegenheit) höher als bei einem nicht fachlich vorgebildeten Stpfl. Auch hier liegt aber grobes Verschulden nur vor, wenn der Stpfl. die von ihm nach seinem Kenntnis- und Erfahrungshorizont zu erwartende Sorgfalt in besonders schwerem Maß und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat. Bei schwierigen Rechtsfragen ist dies auch bei einem steuerlichen Berater nicht der Fall.

Grobes Verschulden liegt jedoch zB vor, wenn der Stpfl eine im **Steuerklärungsvordruck** ausdrücklich gestellte Frage nicht beantwortet.

Streitig ist, ob ein **Verschulden des Steuerberaters** dem Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Im Gegensatz zu § 110 Abs. 1 S. 2 (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) und § 152 Abs. 1 S. 3 AO (Verspätungszuschlag) wird dies in § 173 Abs. 1 Nr. 2 nicht ausdrücklich angeordnet. Der BFH<sup>1</sup> bejaht eine solche Zurechnung, d.h. ein Verschulden des StB wirkt sich auch hier zum Nachteil des Stpfl. aus.

Von der Rechtsprechung entschieden wurde, dass in folgenden Fällen die Nichtbeantwortung der Fragen in der Steuererklärung grobes Verschulden begründet:

- Nichtangabe einer gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 1.10.1993, III R 58/92, BStBl II 1994, 346);
- Ausbildungsfreibetrag (BFH v. 9.8.1991, III R 24/87, BStBl II 1992, 65);
- ausl. Einkünfte oder Verluste (BFH v. 21.4.1988, IV R 215/85, BStBl II 1988, 863);
- Verlustvortrag (BFH v. 13.6.1989, VIII R 174/85, BStBl II 1989, 789);
- Bausparkassenbeiträge (Niedersächsisches FG v. 9.7.1990, XI 623/87, EFG 1991, 229);
- Sonderbetriebsausgaben (FG Baden-Württemberg v. 10.12.1997, 12 K 175/95, EFG 1998, 703);
- doppelte Haushaltsführung (FG Hamburg v. 21.5.1997, III 131/96, EFG 1997, 1349);
- Nichtangabe von Arztkosten als außergewöhnliche Belastungen (FG München v. 29.11.2006, 1 K 1078/05, EFG 2007, 645);
- falsche Angaben zur Vermeidung außersteuerlicher Nachteile (FG Hamburg v. 22.11.1985, IV 138/83 H, EFG 1986, 381).

<sup>1</sup> BFH v. 3.2.1983, IV R 153/80, BStBl II 1983, 324; BFH v. 28.6.1983, VIII R 37/81, BStBl II 1984, 2; BFH v. 19.8.1984, VI R 177/82, BStBl II 1984, 48; BFH v. 24.3.1987, X R 66/81, BFH/NV 1988, 411.

### 5.3. Änderung wegen Sachzusammenhanges, § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO ist das Verschulden dann unbeachtlich, wenn die günstigen Tatsachen im Zusammenhang mit (steuerlich ungünstigen) Tatsachen im Sinne der Nr. 1 stehen.

**Ob eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache zu höherer oder niedrigerer Steuer führt,** hängt davon ab, von welchen Tatsachen die Besteuerung bisher ausgegangen ist. Waren bisher nur Einnahmen angesetzt, führen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu einer niedrigeren Steuer. Waren die Einkünfte überhaupt nicht angesetzt, führen positive Einkünfte zu einer höheren Steuer und sind daher für den Stpfl. ungünstige Tatsachen. Negative Einkünfte führen zu einer niedrigeren Steuer und sind daher für den Stpfl. günstige Tatsachen.

Bei der ESt dürfen die einzelnen Faktoren der Gewinnermittlung daher nicht aufgespalten werden, es liegt eine einheitliche Tatsache (Gewinn oder Verlust) vor, ebenso für Einnahmen und Werbungskosten bei den Überschusseinkünften<sup>2</sup>.

Bsp.1: A hatte in seiner ESt-Erklärung die Einnahmen aus V+V erklärt, bei den WK jedoch die Schuldzinsen nicht angesetzt.

→ Wenn er diese WK nachträglich dem FA gegenüber geltend macht, handelt es sich um eine für ihn günstige Tatsache, so dass sie nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 nur berücksichtigungsfähig wäre, wenn ihn kein Verschulden träfe. [Schuldzinsen sind jedoch auf dem Erklärungsvordruck aufgeführt, so dass ihn nach ständiger Rspr. Verschulden träfe]

Bsp. 2: A hatte in seiner ESt-Erklärung gar keine Einkünfte aus V+V erklärt. Nachträglich erfährt das FA, dass er Vermietungseinnahmen bezogen hatte.

→ Hier kommt es darauf an, ob die Einkünfte insgesamt, d.h. Einnahmen – Werbungskosten positiv oder negativ sind. Davon ausgehend, dass die Einnahmen aus V+V die Werbungskosten übersteigen, wäre also eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. Wenn er insgesamt einen Verlust aus V+V erzielt hätte, wäre eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 nur möglich, wenn ihn kein grobes Verschulden an der Unkenntnis des FA träfe.  
[Im vorliegenden Fall hat er die Einkünfte überhaupt nicht erklärt, was idR zu grobem Verschulden führt.]

⇒ In beiden Fällen handelt es sich somit gerade nicht um einen Fall des § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2.

#### Sachzusammenhang:

Der Sachzusammenhang kann unmittelbar oder mittelbar sein; es muss aber immer ein ursächlicher Zusammenhang i. d. S. vorliegen, dass die zu der höheren Besteuerung führende Tatsache die zur Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt, so dass der eine Vorgang nicht ohne den anderen denkbar ist.

Bsp. 1: Nach bestandskräftiger USt-Festsetzung werden dem FA nachträglich steuerpflichtige Umsätze und Vorsteuerbeträge bekannt. Eine Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge kommt (nur) insoweit in Betracht, als sie auf der Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen sonstigen Lieferungen und Leistungen beruhen (Verschulden dann aber unerheblich).

Bsp. 2: Dem FA wird nachträglich ein Mehr an USt bekannt. Wenn dies zu einer ESt-Minderung infolge der USt-Bilanzrückstellung führt, handelt es sich um einen mittelbaren Zusammenhang.

<sup>2</sup> str., a.A. vgl. BFH v. 2.8.1983, VIII R 190/80, BStBl II 1984, 4; BFH v. 5.8.1986, IX R 13/81, BStBl II 1987, 297

### Hinweis:

§ 173 Abs. 2 enthält eine Änderungssperre, die durch eine Außenprüfung ausgelöst wird. Damit tritt aufgrund der Außenprüfung eine „verstärkte“ Bestandskraft ein, aufgrund derer der Steuerbescheid nur noch bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung geändert werden kann. Der Gesetzgeber gibt damit dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit Vorrang vor der materiellen Richtigkeit der Besteuerung.

### 6. Widerstreitende Steuerfestsetzung, § 174 AO

In der Praxis seltene Ausnahme, zudem ist § 174 subsidiär (nachrangig), wenn andere Korrekturvorschriften greifen.

Eine widerstreitende Steuerfestsetzung liegt vor, wenn Finanzbehörden aus ein und dem selben Sachverhalt Schlussfolgerungen ziehen, die sich nach den Vorschriften des materiellen Rechts ausschließen (zB wenn ein Steuerschuldner von mehreren Finanzämtern wegen der selben Steuerschuld herangezogen wird oder doppelte Berücksichtigung einer BA in den Jahren 01 und 02. § 174 AO eröffnet die Möglichkeit, derartige widersprüchliche Entscheidungen zum Vor- und zum Nachteil des Stpfl. zu korrigieren.

### 7. Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen, § 175 AO

§ 175 AO sieht zwei weitere Korrekturfälle vor.

**Grundlagenbescheide** mit Bindungswirkung für den Steuerbescheid führen im Falle ihrer Korrektur zwangsläufig auch zu einer Änderung des auf ihnen aufbauenden Steuerbescheides, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Ebenso einleuchtend ist, dass eine **nachträgliche Änderung von Rechtsgeschäften** zB durch Anfechtung, Aufhebung oder Gerichtsentscheidung die Korrektur der auf ihnen beruhenden Steuerbescheide bedingt, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

#### 7.1 Korrektur von Folgebescheiden, § 175 Abs. 1 Nr. 1

Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen oder zu korrigieren, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheide sind VA`e, deren Inhalt für die Festsetzung einer Steuer verbindlich ist. Der wichtigste Anwendungsfall des **Grundlagenbescheides ist der Feststellungsbescheid (§§ 179 – 183 AO)**, dessen Bindungswirkung sich aus § 182 Abs. 1 AO ergibt.

weitere Beispiele für Grundlagenbescheide:

- Feststellung des Versorgungsamtes im Schwerbehindertenausweis für die Frage des Grades der Behinderung und der daran anknüpfenden Höhe der Pauschbeträge nach §§ 33b EStG;
- Bescheinigungen iSv § 7 d, h, i, k EStG (zB erhöhte Abschreibung für WG, die dem Umweltschutz dienen oder für WG, dessen Eigenschaft als Baudenkmal festgestellt wurde).



**7.2 Korrektur wegen eines Ereignisses mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit,  
§ 175 Abs. 1 Nr. 2**

Hiernach ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.

**Ereignis** in diesem Sinne ist jeder tatsächliche oder rechtliche Umstand, der nach dem Gesetz den Steueranspruch dem Grund oder der Höhe nach beeinflusst. Der Begriff umfasst alle rechtlich bedeutsamen Umstände.

**Nachträglich** muss das Ereignis eingetreten sein. Demnach beschränkt sich der Anwendungsbereich der Vorschrift auf Ereignisse, die nach Erlass des nun zu ändernden Steuerbescheides eingetreten sind. Die Tatbestände des § 173 und § 175 schließen sich somit aus: § 173 betrifft Fälle, in denen dem FA steuerrechtlich relevante Tatsachen nachträglich bekannt werden, die bei der Steuerfestsetzung bereits vorgelegen haben. § 175 regelt demgegenüber Fälle, in denen sich nach der Steuerfestsetzung der steuerlich relevante Sachverhalt nachträglich geändert hat.

**Beispiel:** Onkel P schenkte seinem Neffen N durch notariellen Schenkungsvertrag 1.000.000 Euro. Das FA sah darin zutreffend eine Schenkung iSd § 7 ErbStG und erließ einen Schenkungsteuerbescheid. Zwei Jahre später fechtet P den Schenkungsvertrag wegen arglistiger Täuschung gem. § 123 BGB erfolgreich an. N bittet das FA daraufhin, den Bescheid über die Schenkung zu ändern. Die Änderung erfolgt nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, da sich die Anfechtung rückwirkend (ex tunc) auf den Schenkungsvertrag auswirkt.

### III. SALDIERUNG UND KOMPENSATION VON MATERIELLEN FEHLERN

**Materielle Fehler** liegen vor, wenn die Steuerfestsetzung nicht dem materiellen Recht / der Gesetzeslage entspricht und **keine Korrekturvorschrift** greift.

#### 1. Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuerbescheiden, § 176 AO

Es handelt sich hier nicht um eine Korrekturvorschrift, sondern um eine Schutzvorschrift zugunsten des Stpfl. Sie verbietet eine Korrektur zum Nachteil des Stpfl., wenn sich nach Erlass des Steuerbescheides die Rechtslage (Gesetze, höchstrichterliche Rechtsprechung oder Richtlinien) zuungunsten des Stpfl geändert haben.

#### 2. Kompensation von materiellen Fehlern nach § 177 AO

Auch hier handelt es sich **nicht** um eine **eigenständige Korrekturvorschrift**. Diese Norm setzt eine Aufhebung oder Änderung nach einer der oben erörterten Korrekturvorschriften (§§ 172 ff AO) voraus.

Soweit diese Änderung reicht, lässt § 177 AO eine Saldierung mit sonstigen Rechtsfehlern, die an sich mit Eintritt der Bestandskraft mangels einer selbständigen Korrekturvorschrift nicht mehr korrigiert werden dürften, zu.

#### Beispiel:

Die Steuerfestsetzung des ESt-Bescheides 01 betrug 10.000 Euro. Nach Bestandskraft der ESt wird ein der ESt-Festsetzung zugrundeliegender der Gewinnfeststellungsbescheid zuungunsten des Stpfl geändert. Der höhere Gewinn hat bei der ESt eine steuerliche Auswirkung von +2.000 Euro, gleichzeitig erkennt das FA jedoch, dass es rechtsfehlerhaft WK, die die Steuer um 3.000 Euro vermindert hätten, nicht berücksichtigt hatte.

#### Lösung:

Das FA muss die ESt 01 gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO um 2.000 Euro erhöhen (= + 2.000 €) und nach § 177 Abs. 1 Nr. 1 AO den materiellen Rechtsfehler bezüglich der WK korrigieren (= - 3.000 €). Die Korrektur gemäß § 177 ist jedoch nur möglich „soweit die Änderung reicht“ (= Ober- und Untergrenzen, dazu nächste Seite), d.h. in diesem Fall bis die Grenze der ursprünglichen (bestandskräftigen) Steuerfestsetzung erreicht ist. Daher muss das FA die WK bis zu einer steuerlichen Auswirkung von 2.000 Euro berücksichtigen, so dass die Steuerfestsetzung insgesamt unverändert bleibt. (Berechnungsmethode siehe folgende Seite.)

Im umgekehrten Fall (aufgrund einer Korrekturvorschrift ist die Steuer zu vermindern, gleichzeitig liegen jedoch materielle Fehler zu Ungunsten des Spfl. vor), muss das FA ebenfalls innerhalb der Grenzen des § 177 AO saldieren (vgl. § 177 Abs. 2).

Materielle Fehler sind gem. § 177 Abs. 3 alle Fehler – einschließlich offenkundiger Unrichtigkeiten iSv § 129 AO - die zur Festsetzung einer Steuer geführt haben, die nicht der kraft Gesetzes entstandenen Steuer entspricht.

Grund für die Möglichkeit der Änderungen von materiellen Fehlern ist, dass ein Steuerbescheid nur hinsichtlich des Steueranspruches, nicht aber hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen verjähren kann<sup>3</sup>. Wenn eine Steuerfestsetzung nach Bestandskraft aufgrund der §§ 172 ff noch geändert werden kann, ist insoweit (= innerhalb der Korrekturgrenzen des § 177) noch keine Bestandskraft eingetreten. Daher können innerhalb dieser Grenzen materielle Fehler – für die keine Korrekturvorschrift existiert, berichtigt werden (dient auch der gleichmäßigen Besteuerung). Im Gegensatz dazu wird wegen des Vertrauensschutzes vom Gesetzgeber akzeptiert, dass darüber hinausgehende Fehler ohne gesonderte Korrekturvorschrift nicht mehr korrigiert werden können.

<sup>3</sup> BFH, BStBl. II 1992, 504.

### 3. Berechnung § 177 AO:

1. Schritt: Die ursprünglich festgesetzte Steuer ist Ausgangspunkt für die Berechnung der Ober- und Untergrenze:
  - es werden alle Fehler mit Korrekturvorschrift, die zu einer höheren Steuer führen addiert und zur ursprünglich festgesetzten Steuer hinzugerechnet = Obergrenze
  - alle Fehler mit Korrekturvorschrift, die zu einer niedrigeren Steuer führen werden addiert und von der ursprünglich festgesetzten Steuer abgezogen = Untergrenze
2. Schritt: Es wird die korrekte Steuer mit Korrekturvorschriften berechnet (alle materiellen Fehler einschließlich offenbarer Unrichtigkeiten bleiben jedoch außer Betracht), d.h. der ursprünglich festgesetzten Steuer werden die steuermindernden/steuererhöhenden Fehler, für die Korrekturvorschriften bestehen, abgezogen bzw. hinzugerechnet.
3. Schritt: alle materiellen Fehler (einschließlich § 129 AO) werden miteinander saldiert. Das Ergebnis (entweder insgesamt steuererhöhend oder steuermindernd) wird von der im 2. Schritt berechneten Steuer je nachdem hinzugerechnet (§ 177 Abs.1 AO: steuererhöhend = zuungunsten des Stpfl.) oder abgezogen (§ 177 Abs. 2 AO: steuermindernd = zugunsten des Stpfl.).
4. Schritt: Diese Kompensation darf jedoch nur innerhalb der im 1. Schritt berechneten Ober- bzw. Untergrenzen erfolgen („soweit die Änderung reicht“), d.h. die Berücksichtigung materieller Fehler kommt nur bis zum Erreichen der Ober-/bzw. Untergrenze in Betracht.

## IV. WIEDERHOLUNGSFRAGEN

### 1.) Fall

Der Finanzbeamte Sorglos veranlagt die ESt des Stpfl. A und gibt versehentlich statt 32.500 € Einkünfte aus Gewerbebetrieb 23.500 € in den Computer ein. Verständlicherweise legt A keinen Einspruch ein. Monate später bemerkt Sorglos zufällig seinen Fehler und möchte die ESt-Veranlagung des A zu dessen Ungunsten ändern. Geht das?

### 2.) Fall

Der Finanzbeamte Sorglos veranlagt die ESt 01 des Steuerfachgehilfen Arne unter Vorbehalt der Nachprüfung (VdN, § 164 AO). Dabei erkennt er versehentlich Kosten für den Kauf einer Playstation 2 nebst einiger Spiele als Werbungskosten an, weil er die Rechnung für eine Computer-Rechnung gehalten hatte.

Als er die ESt 02 veranlagt, bemerkt er seinen Fehler und erkennt die Aufwendungen nicht mehr als WK an. Ferner ändert er den ESt-Bescheid 01.

Arne findet das doof und legt sofort gegen beide ESt-Bescheide Einspruch ein. Erfolgsaussichten?

### 3.) Fall

Das FA erlässt einen ESt-Bescheid unter VdN, weil es eine Betriebsprüfung bei dem Stpfl. plant. Als sich herausstellt, dass diese nicht stattfinden wird, wird der Vorbehalt mit Schreiben vom 05.02. aufgehoben. Am 07.02. legt der Stpfl. gegen den ESt-Bescheid Einspruch ein, weil er eine höhere Abschreibung bei den BA geltend machen will. Ist der Einspruch zulässig?

### 4.) Fall

A legt fristgerecht Einspruch gegen den ESt-Bescheid 00 ein, da er vergessen hatte, Spenden geltend zu machen. Das FA möchte den ESt-Bescheid entsprechend ändern. Korrekturvorschrift?

### 5.) Fall

Das Finanzamt erfährt durch eine Kontrollmitteilung in 03, dass Stpfl. Bernd in 01 neben seinen (versteuerten) § 19er Einkünften noch Einnahmen aus § 18 EStG als freischaffender Künstler hatte, die Bernd nicht versteuert hatte. Das FA möchte die ESt 01, die im Jahr 02 veranlagt worden war, nachträglich ändern. Geht das? (Keine Steuerhinterziehung/ Ordnungswidrigkeit)

### 6.) Fall

Bernd macht geltend, dass er im Zusammenhang mit seiner freiberuflichen Tätigkeit auch Ausgaben gehabt hatte, die er angerechnet haben möchte.

Muss das FA diese Ausgaben gegen rechnen?

### 7.) Fall

In der ESt-Erklärung des A ist ein Gewinnanteil aus der A + B OHG von 25.000 Euro enthalten. Der ESt-Bescheid ist bestandskräftig, kein VdN.

Der F-Bescheid der OHG war unter VdN ergangen und wird zwei Jahre später aufgrund einer Außenprüfung geändert. Das FA möchte den ESt-Bescheid des A entsprechend ändern. Ist das erlaubt?

### 8.) Fall

Das FA Köln bekommt im Jahr 02 einen F-Bescheid vom FA Neuss, nachdem Stpfl. A im Jahr 00 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 1.000 € (Kiosk in Neuss) erzielt hat. Das FA Köln wusste bislang noch nicht einmal, dass A überhaupt einen Gewerbebetrieb eröffnet hatte. Der ESt-Bescheid 00 war bereits im Jahr 01 zur Post gegangen. Ist eine Änderung noch möglich?

### 9.) Fall

Die Bilanz 01 der A-GmbH wurde aufgrund einer Außenprüfung gem. § 173 (1) 1 geändert und demgemäß auch der KSt-Bescheid 01. Nun möchte die GmbH die Anfangsbilanz 02 entsprechend anpassen und auch den KSt-Bescheid 02 geändert haben. Korrekturvorschrift?

### 10.) Fall: Zur Kompensation, § 177 AO

Die ESt 00 des A wird in 01 iHv 20.000 Euro veranlagt.

In 02 erfuhr das FA durch eine Kontrollmitteilung, dass A in 00 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gehabt hatte, die er in seiner Steuererklärung nicht angegeben hatte (steuerliche Auswirkung 1.000 Euro).

Bei Durchsicht der Steuerakten fiel dem Finanzbeamten auf, dass bei der Bearbeitung der Steuererklärung auch noch einige andere Sachen schief gegangen waren:

- Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hatte das FA versehentlich Reparaturaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt (steuerliche Auswirkung 800 Euro)
- Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen hatte der Finanzbeamte versehentlich einen Zahlendreher eingebaut: statt Einnahmen i.H.v. 8.900 Euro hatte er 9.800 eingetragen (steuerliche Auswirkung 400 Euro)

Der Finanzbeamte möchte den ESt-Bescheid 00 aufgrund der o.g. Fehler korrigieren. Wie hoch ist die neu festzusetzende ESt?