

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 22. Mai 2007

I. Fortsetzung Steuerverwaltungsakt / Steuerbescheid

1. Steuerverwaltungsakte, die Steuerbescheiden gleichgestellt sind

Keine Steuerbescheide, sondern Steuerverwaltungsakte, die den Steuerbescheiden gleichgestellt sind, sind Zins-, Grundlagen- und Messbescheide, die in den §§ 239 Abs. 1, 181 Abs. 1 und 184 Abs. 1 AO den Steuerbescheiden gleichgestellt werden. Gleichstellung bedeutet, dass die Regeln für Steuerbescheide über Form und Inhalt von Bescheiden, weiterhin über Schätzung, über Vorbehalt der Nachprüfung und Vorläufigkeit sowie über die Korrektur (§§ 172 – 177 AO) Anwendung finden. Wohl ausdrücklich geregelt, aber Steuerbescheiden nicht generell gleichgestellt sind Haftungs- und Duldungsbescheide (§ 191 AO) sowie Abrechnungsbescheide (§ 218 Abs. 2 AO); für Haftungsbescheide verweist § 191 Abs. 3 AO auf die Verjährungsvorschriften, die bei Steuerbescheiden gelten.

a) Grundlagenbescheide

Regelungsinhalt von Grundlagenbescheiden sind Besteuerungsgrundlagen. Bei Steuerbescheiden sind sie, davon abweichend, nicht Regelungsinhalt, sondern nur Regelungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 AO). Bei Grundlagenbescheiden sind, davon abweichend, Besteuerungsgrundlagen Regelungsinhalt.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen können gemäß §§ 179 ff. AO Besteuerungsgrundlagen zum Gegenstand eigener Bescheide gemacht werden. Es betrifft vor allem den Fall, dass ein und dieselbe Besteuerungsgrundlage gleichzeitig für mehrere Steuerbescheide, möglicherweise gegenüber mehreren Steuerpflichtigen, maßgebend ist. Die Besteuerungsgrundlage wird dann gesondert festgestellt; erfolgt diese Feststellung im Verhältnis zu einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen, so spricht man von einer einheitlichen und gesonderten Feststellung.

Beispiel: Der Einheitswert eines selbst genutzten Einfamilienhauses ist gleichzeitig maßgebend für die Grund- und für die Erbschaftsteuer. Hier wäre es unzweckmäßig, wenn

dieser Einheitswert mehrfach, eventuell von verschiedenen Finanzämtern, für den jeweiligen Steuerbescheid ermittelt und festgestellt werden müsste. Dies würde Doppelarbeit und die Gefahr uneinheitlicher Entscheidungen bedeuten. Daher eröffnet § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO die Möglichkeit, den Einheitswert in einem Feststellungsbescheid (Unterfall des Grundlagenbescheides) gesondert festzustellen. Die Feststellung ist für nachfolgende Bescheide, sog. Folgebescheide, verbindlich. Folgebescheide wären in dem Beispielsfall der Grundsteuerbescheid und der Erbschaftsteuerbescheid.

„Folgebescheid“ bedeutet nicht zwingend eine zeitliche Abfolge. Gemäß § 155 Abs. 2 AO kann ein Steuerbescheid erteilt werden, auch wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde. Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sind inzwischen ergangene Folgebescheide nach Maßgabe später erlassener Grundlagenbescheide zu ändern.

Die Verbindlichkeit von Grundlagenbescheiden für Folgebescheide wird in § 182 Abs. 1 AO ausdrücklich angeordnet. Die Feststellungswirkung besteht darin, dass der Regelungsinhalt eines Grundlagenbescheides für Folgebescheide bindend ist; ein Feststellungsbescheid wird, bildhaft gesprochen, mit seinem Regelungsinhalt in den Folgebescheid „eingebaut“.

Es liegt in der Konsequenz der Selbstständigkeit der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Grundlagenbescheiden, dass diese selbstständig angefochten werden können und dass die darin getroffenen Feststellungen nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können; so § 351 Abs. 2 AO.

Grundlagenbescheide dürfen nur ergehen, wenn AO und Einzelsteuergesetze dies vorsehen. Das ist der Fall für die Einheitswerte nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) und für Gewinneinkünfte, wenn das für die gesonderte Festsetzung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist (§ 180 Abs. 1 Nr. 2b AO) oder wenn einkommensteuerpflichtige Einkünfte mehreren Personen (Mitunternehmern) steuerlich zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a) AO). Gegenüber mehreren Personen ist ein einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen. Hinsichtlich dessen Bekanntgabe sieht § 183 AO eine Verfahrenserleichterung vor: Das Finanzamt kann sich an einen Verfahrensbevollmächtigten halten, muss den Gewinnfeststellungsbescheid also nur einmal bekannt machen.

b) Messbescheide

Neben dem Grundlagenbescheid wird in den §§ 179 – 184 AO der Messbescheid geregelt, § 184 AO. In einem Steuermessbescheid setzt das Finanzamt einen Steuermessbetrag fest, der die Grundlage für die Erhebung von Realsteuern durch Gemeinden ist. Die Aufteilung zwischen Finanzamt und Gemeinde, zwischen Gewerbesteuer- und Grundsteuermessbescheid und Gewerbesteuer- und Grundsteuerbescheid, erreicht zweierlei: Komplizierte steuerrechtliche Überlegungen, für die Gemeinden nicht über die nötige Kompetenz verfügen, werden dem Finanzamt vorbehalten und fließen in den Messbescheid ein. Die Belastungsentscheidung durch Ausübung des Hebesatzrechts (vgl. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) ist Sache der Gemeinden. Messbescheid und Steuerbescheid sind gemäß § 184 Abs. 1 Satz 4 und § 184 Abs. 3 AO verknüpft. Die Gemeinde muss nur noch ihren Hebesatz auf den Messbetrag anwenden, was eine einfache Dreisatzrechnung ist.

In Berlin gibt diese Aufteilung keinen Sinn, weil es hier keine Gemeinden gibt und die Finanzämter sowohl die Mess- als auch die Steuerbescheide erlassen. Trotzdem hält Berlin aus Gründen der Rechtseinheit an der dualen Struktur fest.

Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide (§§ 185 – 190 AO) werden erlassen, wenn ein Steuermessbetrag mehreren Gemeinden zusteht, etwa ein Gewerbesteuermessbetrag, weil ein Gewerbebetrieb im Gebiet mehrerer Gemeinden gewerbesteuerrelevant tätig ist.

2. Haftungs- und Duldungsbescheide

Grundlagenbescheide werden durch Verweisungsnormen Steuerbescheiden gleichgestellt. Solche Verweisungsnormen fehlen für Haftungs- und Duldungsbescheide. Für sie enthält § 191 AO eine besondere Regelung. Haftungs- und Duldungsbescheide sind keine Steuerbescheide und sind ihnen nicht generell gleichgestellt. Darum finden auf sie z.B. die §§ 172 – 177 AO über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden und die §§ 164, 165 AO über die vorläufige Steuerfestsetzung keine Anwendung.

Haftungsbescheide ergehen zur Durchsetzung der gesetzlichen Verpflichtung, für die Steuerschuld eines anderen einzustehen. Duldungsbescheide ergehen zur Durchsetzung der

gesetzlichen Verpflichtung, die Vollstreckung wegen der Steuerschuld eines anderen zu dulden. „Gesetz“ muss dabei nicht notwendig ein Steuergesetz sein. Als Grundlage für eine steuerliche Haftungsschuld kommt z.B. auch § 25 HGB in Betracht.

Haftung bedeutet Einstehenmüssen für fremde Steuerschuld. Die Haftung unterliegt gemäß § 38 AO einem Gesetzesvorbehalt. Die Haftungstatbestände kann man systematisierend gliedern in steuerrechtliche und in zivilrechtliche, die steuerrechtlichen in solche der Abgabenordnung und solche der einzelnen Steuergesetze. In all diesen Fällen kann der Haftende durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, § 191 Abs. 1 Satz 1 AO. Dies gilt nach § 191 Abs. 4 AO auch, wenn die Haftung sich nicht aus Steuergesetzen ergibt, sondern z.B. als gesetzliche Haftung aus Normen des bürgerlichen Rechts, z.B. als Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung aus § 25 HGB; die Haftung führt hier dazu, dass eine zivilrechtlich begründete Schuld durch Verwaltungsakt eingefordert wird. Dies gilt nur für gesetzliche Schuldverhältnisse; bei einer zivilrechtlichen Haftung, die auf Vertrag mit der Finanzbehörde beruht, z.B. Bürgschaft, ist keine Inanspruchnahme durch Bescheid möglich, § 192 AO.

Eine Haftung kraft spezieller Normen des Steuerrechts sehen vor:

- § 42d EStG: Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer des Arbeitnehmers,
- § 44 Abs. 5 EStG: Haftung des Schuldners von Kapitalerträgen für die Kapitalertragsteuer.

Generelle steuerrechtliche Regelungen zur Haftung enthalten die §§ 69 bis 77 AO. Nach § 69 AO haftet ein Vertreter i.S.d. §§ 34 und 35 AO, z.B. ein GmbH-Geschäftsführer (§ 35 Abs. 1 GmbH-Gesetz), damit eine Person, die in den steuerlichen Verantwortungsbereich des Steuerschuldners, in dem Beispiel der GmbH, einbezogen ist, wenn sie durch Pflichtverletzungen den Steueranspruch gefährdet, z.B. weil Lohnsteuer zwar einbehalten, aber nicht an das Finanzamt abgeführt wird. Haftungsgrund in den §§ 73 bis 75 AO ist eine besonders enge wirtschaftliche Beziehung zu dem Vermögen, aus dem die Steuern aufgebracht werden sollen. § 76 AO regelt eine Sachhaftung, die ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter verbrauchsteuerpflichtige Waren belastet.

Der Haftungsanspruch ist akzessorisch zum Steueranspruch. Haftungs- und Steuerschuldner sind Gesamtschuldner. Gemäß § 44 Abs. 2 Satz 1 AO erlischt der Haftungsanspruch mit der Erfüllung des Steueranspruchs. Dessen Verjährung wirkt sich gemäß § 191 Abs. 5 AO auf die

Haftung aus. **Frage:** Kann mit Rechtsmitteln gegen einen Haftungsbescheid die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides und die Existenz einer Steuerschuld in Frage gestellt werden, wenn der Steuerbescheid bestandskräftig ist. **Antwort:** Ja, die Bestandskraft wirkt gemäß § 44 Abs. 2 Satz 3 AO nicht gegenüber dem Haftungsschuldner.

Die Inanspruchnahme des Haftenden, einschließlich steuerlicher Nebenleistungen, erfolgt durch Haftungsbescheid, der kein Steuerbescheid ist und der den Regeln über Steuerverwaltungsakte im Allgemeinen unterliegt (Anhörung, § 91 AO; Begründung, § 121 AO). § 191 Abs. 3 AO ordnet aber die Geltung der Vorschriften über die Festsetzungsverjährung an, die von Haus aus nur für Steuerbescheide gelten. Die Inanspruchnahme liegt im Ermessen der Behörde („kann“, § 191 Abs. 1 Satz 1 AO). Dieses Ermessen ist ein Entschließungs- und, bei einer Mehrzahl von Haftungsschuldern, ein Auswahlermessen. Dem Erlass eines Haftungsbescheides muss gemäß § 219 Satz 1 AO die Inanspruchnahme des Steuerschuldners fruchtlos geblieben sein. Von diesem Grundsatz macht § 219 Satz 2 AO viele Ausnahmen, insbesondere zur Arbeitgeberhaftung für die Lohnsteuer.

Die Verwirklichung eines Haftungsbescheides erfolgt durch Zahlungsaufforderung, ebenfalls § 219 AO. Deren Rechtmäßigkeit ist unabhängig von der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides zu prüfen.

II. Die Beständigkeit von Steuerverwaltungsakten

Die Beständigkeit von Steuerverwaltungsakten, einschließlich Steuerbescheiden, unterscheidet sich nicht grundsätzlich von der Bestandskraft im allgemeinen Verwaltungsrecht. Beide Teilrechtsgebiete kennen das Institut der Bestandskraft und unterscheiden formelle Bestandskraft (= Unanfechtbarkeit der Regelung) und materielle Bestandskraft (= Verbindlichkeit der Regelung im Verhältnis von Finanzbehörde und Steuerpflichtigem).

Jeder Steuerverwaltungsakt ist mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen (§ 356 AO), die eine einmonatige Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO) bzw. Klagefrist (§ 47 FGO) eröffnet. Eine steuerrechtliche Besonderheit ist der Einspruch gegen eine Steueranmeldung (§ 355 Abs. 1 Satz 2 AO), weil die Steueranmeldung einem Einspruch nicht gleich steht und

vom Steuerpflichtigen selbst abgegeben wird. Wird kein Rechtsbehelf eingelegt, so erwächst ein Steuerverwaltungsakt in Bestandskraft, es sei denn, er ist nichtig.

Neben diesen Gemeinsamkeiten ist auf drei Besonderheiten hinzuweisen, die das Steuerrecht vom allgemeinen Verwaltungsrecht unterscheiden. **(1)** Im Steuerrecht ist die sog. Feststellungswirkung von Verwaltungsakten ausgeprägter. Feststellungswirkung bedeutet, dass der Regelungsinhalt eines Verwaltungsaktes für einen anderen Verwaltungsakt maßgebend ist. Das wichtigste Beispiel ist die Verbindlichkeit von Grundlagenbescheiden für Folgebescheide gemäß § 182 AO. **(2)** Während im allgemeinen Verwaltungsrecht Widerspruch und Anfechtungsklage gemäß § 80 Abs. 1 VwGO grundsätzlich aufschiebende Wirkung haben, haben Einspruch und Anfechtungsklage im Steuerrecht von Gesetzes wegen fast nie aufschiebende Wirkung; die Aussetzung der Vollziehung bedarf vielmehr besonderer Anordnung durch Finanzbehörde oder Finanzgericht (§§ 361 AO, 69 FGO). **(3)** Oft kommt es vor, dass Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig ergehen (§§ 164, 165 AO). Hierauf werde ich näher eingehen, wenn ich die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren darstelle, denn hier geht es um Sachverhalte, die nicht „ausermittelt“ sind.

III. Die Korrektur von Steuerbescheiden

Gehe ich vom bestandskräftigen Steuerbescheid als Leitbild aus, so stellt sich als nächstes die Frage nach Durchbrechungen dieser Bestandskraft außerhalb von Rechtsbehelfsverfahren. Die Antwort auf diese Frage geben die sog. Korrekturvorschriften der §§ 172 – 177 AO. Dies sind besondere Vorschriften für die Korrektur, die die Anwendbarkeit der allgemeinen Vorschriften über die Rücknahme und den Widerruf von Verwaltungsakten bei Steuerbescheiden ausschließen. Mit **Korrektur** ist die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids durch die Finanzbehörde selbst, aber außerhalb eines Einspruchsverfahrens, gemeint. Während bei Steuerverwaltungsakten Regeln über deren Rücknahme und deren Widerruf (§§ 130 – 132 AO) zwischen rechtswidrigen und rechtmäßigen Verwaltungsakten unterscheiden und ein Ermessen vorsehen, hängt die Korrektur von Steuerbescheiden von besonderen, zahlreich und etwas unübersichtlich geregelten Korrekturgründen ab und gibt es kein Korrekturerkennen.

Der Grund für die Existenz besonderer Korrekturvorschriften ergibt sich zum Teil aus der Überschrift vor § 172 AO: Die Bestandskraft von Steuerbescheiden soll gestärkt werden. Weiterhin geht es – das betrifft vor allem den Ausschluss von Ermessen – um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die §§ 172 ff. AO verdrängen als *leges speciales* die §§ 130 ff. AO; nur § 129 AO wird gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 d) AO nicht verdrängt. Die §§ 172 ff. AO werden ihrerseits von Korrekturvorschriften in den einzelnen Steuergesetzen verdrängt, so von § 10d Abs. 1 S. 2, 3 EStG für den Verlustrücktrag. Zwischen der Korrektur und dem Einspruchsverfahren bestehen Verbindungen, auf die in § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a), S. 2 und 3 AO hingewiesen wird.

1. Einführender Fall

Sachverhalt: In einem Umsatzsteuerbescheid der A-GmbH für 2004 ist u.a. eine Position über 15.000 Euro enthalten, die auf Grund von § 14c Abs. 1 UStG mit der Begründung festgesetzt wurde, in einer Rechnung aus 2004 sei ein Umsatzsteuerbetrag dieser Höhe unberechtigt ausgewiesen worden. Die Begründung ist falsch, weil in der fraglichen Rechnung gar keine Umsatzsteuer ausgewiesen war.

Aufgrund einer Steuerfahndungsprüfung gemäß § 208 Abs. 1 AO erließ das zuständige Finanzamt im Juli 2006 einen Umsatzsteueränderungsbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, in dem Anderes geändert wurde und das Finanzamt die genannte Position unverändert beibehielt. Besagte Rechnung hat der Veranlagungsstelle weder bei Erlass des Umsatzsteuerbescheides noch bei Erlass des Umsatzsteueränderungsbescheides vorgelegen. Wohl hat diese Rechnung dem Steuerfahndungsbeamten vorgelegen, der ihr aber keine Beachtung geschenkt hat.

Anfang November 2006 erhielt die A-GmbH von ihrem Steuerbüro einen Hinweis, der auf all das aufmerksam machte. Das Steuerbüro hat es aus leichter Fahrlässigkeit erst nachträglich bemerkt.

Nunmehr beantragt die A-GmbH beim Finanzamt unverzüglich die Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides; die Position von 15.000 Euro solle gestrichen werden.

Ist dieser Antrag, auch im Lichte von § 173 AO, begründet?

Ausführliche Lösung bei Musil, SteuStud 1999, S. 236 – 239.

Rechtliche Würdigung: Eine Pflicht des Finanzamts zur Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides und ein entsprechender Anspruch der A-GmbH könnten sich aus § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ergeben.

Diese Vorschrift ist auf einen Umsatzsteueränderungsbescheid anwendbar, weil auch er ein Steuerbescheid ist und es keine Spezialnormen im UStG gibt.

Die Anwendung der Vorschrift ist auch nicht ausgeschlossen, weil die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt hier gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre; sie beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Das ist hier das Jahr 2004, so dass die Festsetzungsfrist erst am 31.12.2008 enden würde.

Die Anwendung von § 173 Abs. 1 AO ist aber möglicherweise ausgeschlossen, weil die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO eingreift. Das setzt voraus, dass Steuerfahndungsprüfung und Außenprüfung gleich stehen. Dies wird vom BFH (DStR 1998, 807 ff.) verneint. Zunächst sei begrifflich zwischen Außen- und Steuerfahndungsprüfung klar zu scheiden; der alte Begriff der Betriebsprüfung sei insofern unscharf gewesen. Steuerfahndung diene primär der Erforschung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die Außenprüfung der Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren. Vor allem solle § 173 Abs. 2 AO dem Rechtsfrieden dienen; das sei so aber nur bei der Außenprüfung möglich, weil diese durch eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) eingegrenzt sei, was bei der Steuerfahndung nicht zutrefte, und weil es nur bei der Außenprüfung eine Schlussbesprechung gebe (§ 201 AO). § 173 Abs. 2 AO greift mithin nicht ein. § 173 Abs. 1 AO ist uneingeschränkt anwendbar.

§ 173 Abs. 1 AO unterscheidet danach, ob die Korrektur zu einer höheren oder zu einer niedrigeren Steuer führt. Hier geht es um Letzteres, so dass § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu beachten ist.

Tatsache ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann. Keine Tatsachen sind rechtliche Wertungen und Subsumtionen. Im Hinblick auf § 14c Abs. 1 UStG ist das Fehlen eines gesonderten Steuerausweises eine Tatsache.

Nachträglich bekannt wird eine Tatsache, wenn sie im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides schon vorgelegen hat, aber dem Finanzamt erst später bekannt wird. Ein Umsatzsteuerausweis hat schon im Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Bescheides gefehlt. Dies ist den Beamten der Veranlagungsstelle auch erst nach Erlass des Umsatzsteueränderungsbescheides durch den Antrag der A-GmbH bekannt geworden. Im vorliegenden Fall könnte die **Nachträglichkeit** daran scheitern, dass der Beamte der Steuerfahndung die Rechnung schon **vor** Erlass des Änderungsbescheides gekannt hat. Sein Wissen kann aber der für die Änderung des Umsatzsteuerbescheides zuständigen Stelle mangels Zurechnungsnorm nicht zugerechnet werden. Ob das Finanzamt die fragliche Rechnung zwar nicht gekannt hat, aber kennen konnte, ist irrelevant. Drei der vier Voraussetzungen von § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO liegen also vor: Tatsache; niedrigere Steuer; nachträgliches Bekanntwerden.

Fraglich ist aber, ob ein Korrekturanspruch an der vierten Voraussetzung scheitert, dem fehlenden Verschulden. Die A-GmbH muss sich den Fehler ihres Steuerbüros zurechnen lassen. Dies entnimmt man den andere Fälle betreffenden Zurechnungsnormen der §§ 152 Abs. 1 Satz 3 und 169 Abs. 2 Satz 3 AO. Allerdings bedeutet grobes Verschulden Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit, so dass leichte Fahrlässigkeit nicht darunter fällt.

Alle Korrekturvoraussetzungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO liegen mithin vor. Ein Korrekturermessen gibt es nicht. Also ist das Finanzamt zur Änderung verpflichtet, und hat die A-GmbH einen entsprechenden Anspruch. Sollte sie den Betrag schon gezahlt haben, hat sie einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO).

2. Die Korrektur von Steuerbescheiden – gesetzssystematische Orientierung

Bei der Anwendung von Korrekturvorschriften ist gedanklich Folgendes zu prüfen und zu unterscheiden:

1. Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen? Danach ist eine Korrektur einschließlich der Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nicht mehr möglich (§ 169 Abs. 1 Sätze 1, 2 AO).

2. Geht es um eine offenbare Unrichtigkeit, die jederzeit berichtigt werden kann bzw. muss (§ 129 Sätze 1 und 2 AO)?
3. Enthält der Steuerbescheid noch keine endgültige Festsetzung, handelt es sich insbesondere um einen Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder um einen vorläufigen Steuerbescheid. Die Korrektur richtet sich dann nach den §§ 164 und 165 AO.
4. Endgültige Steuerfestsetzungen sind nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO (oder spezieller Vorschriften in den Einzelsteuergesetzen) korrigierbar. Für die Korrektur kommt es nicht in erster Linie auf die Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides an, sondern auf das Vorliegen eines der Korrekturgründe, die in den §§ 172 – 175 AO wenig übersichtlich geregelt sind.
5. Bei jeder dieser Korrekturen sind die Begrenzungen in den §§ 176 und 177 AO zu beachten. § 176 AO betrifft den Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, § 177 AO die Mitberichtigung von materiellen Rechtsfehlern.

Die wichtigsten Korrekturtatbestände stelle ich jetzt vor:

a) Die Korrektur auf Antrag oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen (§ 172 AO)

Gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a) AO kann der Steuerpflichtige innerhalb der Einspruchsfrist die Korrektur des Steuerbescheides beantragen oder ihr zustimmen. Nach Ablauf der Einspruchsfrist ist eine Korrektur nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen, und nur zu seinen Ungunsten möglich. Eine solche Zustimmung wird der Steuerpflichtige erteilen, wenn das, was für ihn in dem konkreten steuerlichen Kontext ungünstig ist, in einem anderen Kontext günstig wirkt. Dies gilt gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht für Verbrauchsteuern, wobei die Umsatzsteuer keine Verbrauchsteuer im Sinne dieser Vorschrift ist.

Der Korrekturantrag ist die verfahrensökonomische Alternative zum etwas aufwändigeren Einspruch. Er kommt in Betracht, wo Finanzamt und Steuerpflichtigen, sich einig sind, dass ein bestimmter Fehler vorliegt. Anders als der Einspruch (§ 367 Abs. 1 AO) eröffnet er keine umfassende Überprüfung und birgt er nicht die Gefahr einer *reformatio in peius*. Ist unklar, was der Steuerpflichtige will, so ist im Zweifel vom Vorliegen eines Einspruchs auszugehen, weil mit dem Einspruch mehr Rechtsschutz verbunden ist (Argument aus Art. 19 Abs. 4 GG).

Die Ablehnung einer Änderung ist ein Steuerverwaltungsakt, gegen den Einspruch möglich ist. Gegenstand des Einspruchs ist aber nur die Ablehnung, nicht der zu ändernde Steuerbescheid.

b) Neue Tatsachen und Beweismittel (§ 173 AO)

§ 173 AO ist der wichtigste Korrekturatbestand. Liegen seine tatbestandlichen Voraussetzungen vor, so muss eine Korrektur erfolgen; es gibt kein Ermessen. § 173 Abs. 1 AO unterscheidet zwischen einer Korrektur zulasten des Steuerpflichtigen, die unter leichteren Voraussetzungen möglich ist (Nr. 1), und einer Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen (Nr. 2). Eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen scheidet bei grobem Verschulden an dem nachträglich Bekanntwerden grundsätzlich aus; etwas Anderes gilt, wenn die für den Steuerpflichtigen günstigen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit für den Steuerpflichtigen ungünstigen Tatsachen und Beweismitteln stehen. Für beide Varianten enthält § 173 Abs. 2 AO für Fälle der Außenprüfung (ungleich Steuerfahndung) eine Sonderregelung, die dem Steuerbescheid erhöhten Bestandsschutz verschafft; solche Steuerbescheide werden nur korrigiert, wenn Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegen. Für das Verhältnis der beiden Ziffern von § 173 Abs. 1 AO ist schließlich wichtig, dass bei einer Schätzung nachträglich bekannt werdende Tatsache die Höhe der Einkünfte in einer bestimmten Einkunftsart insgesamt ist; § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO findet darum keine Anwendung; so wird verhindert, dass ein Steuerpflichtiger darauf spekuliert, dass ein Finanzamt sich zu seinen Gunsten verschätzt; geht diese Spekulation nicht auf, so liegt regelmäßig grobes Verschulden vor und soll auch der Ausweg über § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO abgeschnitten sein.

Bei einer Prüfung von § 173 AO sind folgende Schritte zu absolvieren:

- (1) Es muss sich um Tatsachen oder Beweismittel handeln.
- (2) Diese müssen neu sein.
- (3) Tatsachen und Beweismittel müssen rechtserheblich gewesen sein.
- (4) Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO darf nicht eingreifen.
- (5) Im Fall einer niedrigeren Steuer darf kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegen. Ähnliches gilt bei einer höheren Steuer, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten erfüllt, die Finanzbehörde aber dem Untersuchungsgrundsatz nicht

gerecht geworden ist; dies gilt nicht, wenn ein Verschulden sowohl die Finanzbehörde als auch den Steuerpflichtigen trifft. **Beispiel:** Der Steuerpflichtige hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte anderer Art. Der Gewerbebetrieb führt zu einem Verlust. Weil in der Anlage GSE nur nach Gewinnen gefragt wird, teil der Steuerpflichtige den Verlust zunächst nicht mit und gibt den Gewinn mit „0“ an. In diesem Fall hat der BFH unter Hinweis auf den allgemeinen Sprachgebrauch, wonach ein Verlust kein Gewinn ist, grobes Verschulden verneint und die nachträgliche Berücksichtigung des Verlustes erlaubt (BStBl. 2001 II, 379). Auf Verschulden kommt es nicht an, wenn, nicht soweit, die Tatsache oder das Beweismittel, die die Steuer senken, in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tatsache oder einem Beweismittel stehen, die die Steuer erhöhen.

Zu (1): Tatsache sind alle Umstände, die Merkmal eines Steuertatbestandes sein können. Keine Tatsache ist eine geänderte Rechtsprechung.

Zu (2): Neu ist eine Tatsache oder ein Beweismittel, wenn sie / es bei Erlass des Steuerbescheides schon vorgelegen hat, aber der Finanzbehörde noch nicht bekannt war. Für nachträglich (d.h. nach Erlass des Steuerbescheides) entstehende Tatsachen und Beweismittel gilt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Für die Kenntnis kommt es auf das Wissen des Vorstehers des Finanzamts, des Sachgebietsleiters und der Veranlagungsstelle an, nicht auf das Wissen der Außenprüfer oder Steuerfahnder. Beispiel für fehlende Neuheit: Nach Erlass des Steuerbescheides, in welchem Reisekosten nicht als Werbungskosten anerkannt worden sind, stellt der Arbeitgeber dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer eine Bescheinigung aus, wonach er dem Arbeitnehmer die Reisekosten nicht erstattet habe. Hier fehlt es an der Neuheit; sie läge nur vor, wenn sie schon vor Erlass des Steuerbescheides existiert hätte.

Zu (3): Mit dem Kriterium der Rechtserheblichkeit wird ausgeschlossen, dass Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden, die, wenn sie dem Finanzamt bekannt gewesen wären, zu keiner anderen Entscheidung geführt hätten, weil sie erst durch eine nachträgliche Änderung der Steuergesetze oder der Rechtsprechung rechtliche Bedeutung erlangen. Auf diese Weise wird insbesondere verhindert, dass ein Steuerpflichtiger von einer Rechtsprechungsänderung profitiert, obwohl er selbst kein Rechtsmittel eingelegt hat. So BFH GrS BStBl. 1987 II, S. 180.

c) Widerstreitende Festsetzung (§ 174 AO)

§ 174 AO behandelt den Fall, dass ein Sachverhalt in verschiedenen Bescheiden unterschiedlich bewertet wird. Den positiven Widerstreit (Mehrfachberücksichtigung eines Sachverhalts in mehreren Bescheiden, der nur in einem Bescheid hätte berücksichtigt werden dürfen), regelt § 174 AO in Abs. 1 und Abs. 2. Beispiele sind die Berücksichtigung einer abgetretenen Forderung als Einkommen sowohl beim Zedenten als auch beim Zessionar. Den negativen Widerstreit (Nichtberücksichtigung eines Sachverhalts in der falschen Annahme, er sei in einem anderen Bescheid berücksichtigt worden) regelt § 174 Abs. 3 AO. § 174 Abs. 4 / 5 AO regelt die Konsequenzen, die eine Korrektur eines Steuerbescheids auf Antrag oder Rechtsbehelf für den Antragsteller / Rechtsmittelführer bzw. für einen Dritten hat.

d) Folgebescheide (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erstreckt Korrekturen eines Grundlagenbescheides auf den Folgebescheid. Grundlagenbescheid ist gemäß § 171 Abs. 10 AO ein Feststellungs- oder Messbescheid oder sonstiger Bescheid (z.B. Zerlegungsbescheid), dessen Steuerfestsetzung für einen Folgebescheid, i.d.R. einen Steuerbescheid verbindlich ist. Zur zeitlichen Reihenfolge von Grundlagen- und Folgebescheid s. § 155 Abs. 2 AO; Beispiel: der Gewinnanteil eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft wird vor Erlass des Grundlagenbescheides geschätzt. Die Norm ist das verfahrensrechtliche Mittel zur Durchsetzung der Bindungswirkung von Grundlagen- für Folgebescheide. Sie stellt sicher, dass diese Wirkung nicht durch die Bestandskraft eines Folgebescheides beeinträchtigt wird.

e) Rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist eine schwer zu verstehende und systematisch schwer einzuordnende Vorschrift. § 173 AO betrifft das nachträgliche Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln, die im Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheides vorgelegen haben. In § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geht es um den Fall, dass ein Ereignis (Tatsachen, keine Rechtsprechungsänderung, keine Änderung der Gesetzgebung) Rückwirkung hat. Ein Beispiel ist eine zivilrechtliche Anfechtung eines Grundstückskaufvertrags im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer. Gleiches gilt für die steuerliche Wirkung zivilrechtlicher Institute wie Minderung, Rücktritt oder Bedingungseintritt. Anders als § 173 AO, dort nachträgliche

Änderung der Kenntnis von einer schon ursprünglich vorhandenen Sach- und Rechtslage, ändert sich in den Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Sach- und Rechtslage.

Ob die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder ein neues Beweismittel im Sinne von § 173 AO sind, hängt davon ab, ob die Bescheinigung Bestandteil des materiellen Besteuerungstatbestandes ist. Ist das der Fall, so eröffnet § 175 AO sachlich und zeitlich (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO!) eine Korrekturmöglichkeit, während nach § 173 AO eine Korrektur in der Regel ausgeschlossen ist. Diese Ungleichheit will der Gesetzgeber durch die Anfügung eines Abs. 2 an § 175 AO ausschließen: „Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis.“ Die Norm bewirkt, dass die nachträgliche Vorlage einer Spendenquittung, die wegen § 50 Abs. 1 EStDV unter § 175, nicht unter § 173 AO fällt, keine steuerliche Wirkung hat.

f) Vorschriften, die sich auf alle Korrekturatbestände beziehen

Die §§ 176 und 177 AO beziehen sich auf alle Fälle der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, mithin neben den §§ 172 bis 175 auch auf die §§ 164 und 165 AO.

aa) § 176 AO

§ 176 AO schränkt, um Vertrauen des Steuerpflichtigen zu schützen, die §§ 172 ff., aber auch die §§ 164 f. AO dahin ein, dass nachträgliche gerichtliche Entscheidungen, insbesondere die Verwerfung von Steuernormen, nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden dürfen. Beruht eine Steuerfestsetzung auf einem Gesetz, welches das BVerfG rückwirkend für nichtig erklärt, darf der Bescheid deswegen nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen scheidet allerdings auch aus, soweit der Bescheid ihm gegenüber bestandskräftig geworden ist (§ 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG); nach Satz 2 dieser Norm ist immerhin die Vollstreckung aus einem solchen Bescheid unzulässig.

bb) § 177 AO

Die Korrekturatbestände der §§ 172 – 175 AO sind auf bestimmte Korrekturgründe beschränkt. Materielle Fehler sind, abweichend von den §§ 130 – 133 AO, kein selbstständiger Korrekturgrund. § 177 AO ordnet für den Fall, dass nach einer anderen Vorschrift die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides vorliegen, die Mitberichtigung materieller Fehler an. Der Begriff des materiellen Fehlers wird in § 177 Abs. 3 AO definiert.

Materielle Fehler in Steuerbescheiden können aber nur gegenläufig berücksichtigt werden, d.h. im Umfang der Änderung, die so im äußersten Fall auf Null zurückgeführt wird. Geht man von einem sonstigen und einem materiellen Fehler aus, so bedeutet das: Wirkt der sonstige Fehler sich zugunsten des Steuerpflichtigen aus, so bleiben ein materieller Fehler, der sich ebenfalls zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, unberücksichtigt; berücksichtigt wird nur ein materieller Fehler, der sich zu seinen Ungunsten auswirkt, dies maximal bis zur Höhe des sonstigen Fehlers. Wirkt der sonstige Fehler sich zuungunsten des Steuerpflichtigen aus, so bleibt ein materieller Fehler, der sich ebenfalls zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, unberücksichtigt; berücksichtigt wird nur ein materieller Fehler, der sich zu seinen Gunsten auswirkt, dies maximal bis zur Höhe des sonstigen Fehlers. An der Beschränkung des Korrekturrahmens ändern die Worte „zuungunsten“ in Abs. 1 und „zugunsten“ in Abs. 2 nichts, denn sie kommen nur in dem Maße zum Zuge, wie durch eine Mehrzahl gegenläufiger Änderungen Spielraum geschaffen worden ist.

Beispiel: Aufgrund einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache ist die Steuerfestsetzung in einem Bescheid um 1.000 Euro zu erhöhen. Der Bescheid leidet zugleich und davon unabhängig an einem materiellen Fehler, so dass die Steuerfestsetzung um 2.000 Euro zu hoch ist. Dieser materielle Fehler kann grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden, weil der Bescheid schon bestandskräftig ist. Wird nun der Bescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert und die Steuerfestsetzung um 1.000 Euro erhöht, so ist die Bestandskraft gelockert. Dann muss auch der materielle Fehler berücksichtigt werden, das aber nur im Umfang der Lockerung der Bestandskraft, also in Höhe von 1.000, nicht von 2.000 Euro. Im Ergebnis bleibt es deshalb der Höhe nach bei der Steuerfestsetzung.

3. Spezielle Korrekturvorschriften

Entsprechend der allgemeinen Regelungssystematik im Verhältnis von Abgabenordnung und besonderen Steuergesetzen werden die §§ 172 – 177 AO durch besondere Korrekturvorschriften ergänzt und ersetzt. Dazu als Beispiel § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Soll ein Verlust, der in einem Veranlagungszeitraum nicht aufgebraucht worden ist, auf den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden, wo er dann positive Einkünfte mindert, so muss ggfs. ein Steuerbescheid geändert werden, der für diesen vorangegangenen Zeitraum erlassen worden und schon bestandskräftig ist. Die gesetzliche Grundlage dafür sind die genannten Vorschriften.