

Die Korrektur von Steuerbescheiden

—

Ein systematischer Überblick

Martin Eberhardt, Marc Burgold

Vorwort

Die Korrektur von Steuerbescheiden – geregelt in den §§ 172 ff. der Abgabenordnung – stellt einen in Theorie wie Praxis äußerst bedeutsamen Teil des steuerlichen Verfahrensrechts dar. Sichere Kenntnisse auf diesem Gebiet sind für die theoretische und praktische Tätigkeit im Bereich des Steuerrechts essentiell. Die Anwendung der entsprechenden Vorschriften erfordert ein streng systematisches Vorgehen. Neben den verfahrensrechtlichen Normen muss im Rahmen der Korrektur von Steuerbescheiden auch immer das materielle Steuerrecht beurteilt werden. Diese Kombination von Verfahrensrecht und materiellem Steuerrecht macht die Anwendung der §§ 172 ff. besonders komplex.

Im Folgenden wird ein systematischer Überblick über die §§ 172 ff. gegeben. Es soll vordergründig darum gehen, Verständnis für das gesetzlich implementierte System der Bestandskraft von Steuerbescheiden und deren Durchbrechung zu gewinnen. Damit eignet sich diese Abhandlung zur Vorbereitung auf steuerrechtliche Klausuren, wie sie in der Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst in der Steuerverwaltung und der Steuerberaterprüfung absolviert werden müssen. Allerdings soll das vorliegende Werk auch bei der Vorbereitung auf andere Prüfungen im steuerrechtlichen Bereich unterstützen. Nicht zuletzt wird ebenfalls eine wertvolle Orientierungshilfe für die im Steuerrecht praktisch Tätigen gegeben.

Jena, im Januar 2020

Martin Eberhardt
Marc William Burgold

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Bedeutung der (formellen) Bestandskraft und der Festsetzungsfrist	4
2.1	Formelle Bestandskraft	4
2.2	Festsetzungsfrist	4
3	Korrektur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender und vorläufig ergangener Steuerfestsetzungen	5
3.1	Vorbehalt der Nachprüfung	5
3.2	Vorläufigkeit	6
3.2.1	Änderungsmöglichkeit	6
3.2.2	Festsetzungsfrist	6
4	§ 172	7
4.1	Bedeutung der Vorschrift	7
4.2	Korrekturbedürftigkeit	7
4.3	§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	8
4.4	§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	8
4.4.1	Zustimmung oder Antrag des Steuerpflichtigen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a)	8
4.4.1.1	Einschränkung von Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen	9
4.4.1.2	Exkurs: Einspruch oder Antrag auf Änderung	9
4.4.1.3	Bestimmtheit des Antrags	10
4.4.1.4	Auslegung von Erklärungen	10
4.4.2	Steuerbescheid einer sachlich unzuständigen Behörde (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b)	11
4.4.3	Erwirkung durch unlautere Mittel (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. c)	12
4.4.4	Andere gesetzlich zugelassene Korrekturen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. d)	13
4.5	Bestandsschutz für Verwaltungsakte, die Anträge auf Korrektur ablehnen	13
4.6	3.6 Allgemeinverfügungen	13

5	Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten (§ 129)	14
5.1	Stellung der Norm	14
5.2	Offenbarer Fehler	14
5.2.1	Fehlerbegriff des § 129	14
5.2.2	Offenbarkeit	15
5.2.3	Fehler der Behörde	15
5.3	Rechtsfolge des § 129 AO	16
5.3.1	Ermessensentscheidung	16
5.3.2	Berichtigungspflicht (§ 129 Satz 2)	16
5.3.3	Umfang der Berichtigung	16
6	§ 173	17
6.1	Telos und Allgemeines	17
6.2	Gemeinsame Voraussetzungen von § 173 Abs. 1 Nr. 1 und § 173 Abs. 1 Nr. 2	17
6.2.1	Tatsachen und Beweismittel	17
6.2.1.1	Tatsachen	18
6.2.1.1.1	Vorgreifliche Rechtsverhältnisse	18
6.2.1.1.2	Innere Tatsachen	18
6.2.1.2	Beweismittel	18
6.2.2	Nachträgliches Bekanntwerden	18
6.2.3	Rechtserheblichkeit	19
6.3	§ 173 Abs. 1 Nr. 1	20
6.4	§ 173 Abs. 1 Nr. 2	20
6.4.1	Vorsatz	20
6.4.2	Grobe Fahrlässigkeit	21
6.4.3	Unbeachtlichkeit des Verschuldens	21
6.5	Erhöhte Bestandskraft nach Außenprüfung, § 173 Abs. 2	22
7	§ 173a	22
7.1	Intention	22
7.2	Fehlerbegriff des § 173a	23
7.3	Bei der Erstellung der Steuererklärung	24
7.4	Offenbarkeit	24
7.5	Rechtserheblichkeit zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids	24
7.6	Rechtsfolgen	24

8 § 174	25
8.1 Einordnung und Überblick	25
8.2 Grundlegende Begrifflichkeiten	25
8.2.1 Bestimmter Sachverhalt	25
8.2.2 Positiver Widerstreit	26
8.2.3 Negativer Widerstreit	26
8.3 Korrekturmöglichkeiten des § 174	26
8.3.1 Positiver Widerstreit (§ 174 Abs. 1 und 2)	26
8.3.1.1 Berücksichtigung in mehreren Steuerbescheiden	27
8.3.1.2 Auswirkung zugunsten oder zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger	27
8.3.1.3 Widerstreit	28
8.3.1.3.1 Subjektkollision	28
8.3.1.3.2 Objektkollision	28
8.3.1.3.3 Periodenkollision	28
8.3.1.3.4 Zuständigkeitskollision	28
8.3.1.4 Antragserfordernis (§ 174 Abs. 1)	28
8.3.1.5 Einschränkung von Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen (§ 174 Abs. 2 Satz 2)	29
8.3.1.6 Festsetzungsfrist	29
8.3.1.7 Rechtsfolge	29
8.3.2 Negativer Widerstreit (§ 174 Abs. 3)	29
8.3.2.1 Nichtberücksichtigung	30
8.3.2.2 Annahme, der Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen	30
8.3.2.3 Erkennbarkeit	31
8.3.2.4 Annahme stellt sich als unrichtig heraus	31
8.3.2.5 Festsetzungsfrist	31
8.3.2.6 Rechtsfolge	31
8.3.3 § 174 Abs. 4 und 5	31
8.3.3.1 Fehlerhafter Steuerbescheid aufgrund irriger Beur- teilung eines bestimmten Sachverhalts	32
8.3.3.2 Ausgangsänderungsverfahren	33
8.3.3.3 Hinzuziehung Dritter (§ 174 Abs. 5)	33
8.3.3.3.1 Voraussetzungen der Hinzuziehung	34
8.3.3.3.2 Ausschluss der Hinzuziehung	34

8.3.3.3.3	Entbehrlichkeit der Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5	34
8.3.3.4	Besonderheiten der Festsetzungsverjährung	35
8.3.3.5	Rechtsfolge	35
9	§ 175	35
9.1	Die Korrektur von Folgebescheiden (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	35
9.1.1	Voraussetzungen der Korrektur	35
9.1.2	Festsetzungsfrist	36
9.2	Rückwirkende Ereignisse (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	37
9.2.1	Begriff des rückwirkenden Ereignisses	37
9.2.1.1	Definition	37
9.2.1.2	Einzelfälle	38
9.2.1.2.1	Rückzahlung von Arbeitslohn	38
9.2.1.2.2	Nachträgliche Kaufpreisänderung im Rahmen des § 17 EStG	39
9.2.1.2.3	Weitere Fallgruppen	39
9.2.1.3	Erteilung oder Vorlage von Bestätigungen	40
9.2.2	Festsetzungsfrist	40
9.2.3	Rechtsfolge	40
10	Datenübermittlungen durch Dritte, § 175b	41
10.1	Mitteilungspflichtige Stelle	41
10.2	Keine oder unrichtige Berücksichtigung übermittelter Daten, § 175b Abs. 1	41
10.3	Abweichungen zuungunsten des Steuerpflichtigen, § 175b Abs. 2	41
10.4	Fehlende Einwilligung des Steuerpflichtigen, § 175b Abs. 3	42
10.5	Rechtsfolgen	42
11	Berichtigung materieller Fehler, § 177	42
11.1	Einordnung der Vorschrift	42
11.2	Materielle Fehler	42
11.3	Kompensationscharakter, § 177 Abs. 1 und 2	43
11.3.1	Saldierungsgebot für materielle Fehler	43
11.3.2	Änderungsrahmen	43

1 Einleitung

Gemäß § 124 Abs. 2 Satz 2 wird ein Verwaltungsakt mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird. Es spielt dabei keine Rolle, ob sein Inhalt rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Deshalb besteht die Notwendigkeit, eine Korrektur rechtswidriger Verwaltungsakte zumindest in einem gewissen Rahmen zu ermöglichen. Eine Korrektur ist jedoch nur zulässig, soweit eine gesetzliche Vorschrift dies zulässt. Die Steuergesetze enthalten eine ganze Reihe von Korrekturvorschriften. Im Zweiten Abschnitt des Dritten Teils der Abgabenordnung finden sich allgemeine Vorschriften zur Korrektur sämtlicher Steuerverwaltungsakte (§§ 129, 130, 131). Darüber hinaus enthält der Dritte Abschnitt der Abgabenordnung unter der Überschrift „Bestandskraft“ (§§ 172 ff.) weitere Vorschriften, die sich mit der Korrektur von Steuerbescheiden (und ihnen gleichgestellten Verwaltungsakten) beschäftigen.

§ 172 Abs. 1 Satz 1 stellt Steuerbescheide unter einen besonderen Bestandsschutz. Sie dürfen – soweit sie nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig ergangen sind – nur dann geändert werden, wenn § 172 (gegebenenfalls in Verbindung mit einer anderen Korrekturvorschrift) dies ausdrücklich erlaubt.

Innerhalb der Befassung mit dem steuerlichen Verfahrensrecht nehmen die Vorschriften über die Korrektur von Steuerverwaltungsakten damit eine herausragende Rolle ein. Das System dieser Vorschriften ist dabei nicht lediglich in theoretischer Hinsicht interessant, sondern hat auch hohe praktische Relevanz, weil sich im Steuerrechtsalltag immer wieder die Frage nach der Möglichkeit der Korrektur von in Steuerverwaltungsakten enthaltenen Fehlern stellt. Während eine Änderung innerhalb eines Einspruchsverfahren (§§ 349 ff.) noch vergleichsweise einfach zu erwirken ist, erlangen die genannten Vorschriften spätestens nach Ablauf der Einspruchsfrist eine große Bedeutung – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Finanzbehörde.

2 Bedeutung der (formellen) Bestandskraft und der Festsetzungsfrist

Bei der Korrektur von Verwaltungsakten nehmen die formelle Bestandskraft sowie die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff.) eine zentrale Rolle ein.

2.1 Formelle Bestandskraft

Ein Verwaltungsakt wird formell bestandskräftig, wenn er nicht mehr mit dem Einspruch angefochten werden kann. Solange die Einspruchsfrist nicht abgelaufen ist, kann der Steuerpflichtige demnach eine umfassende Änderung eines Verwaltungsakts erwirken. Die Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts tritt regelmäßig durch Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355) ein, jedoch sind auch Fälle des Einspruchsverzichts (§ 354) oder der Einspruchsrücknahme (§ 362) denkbar.

Die Finanzbehörde ist dagegen ab der wirksamen Bekanntgabe zur Korrektur eines Steuerbescheids an das Vorliegen der relativ engen Voraussetzungen einer Korrekturnorm gebunden. Zwar gilt in einem etwaigen Einspruchsverfahren der Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1) und die Finanzbehörde kann den Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers ändern (Verböserung oder reformatio in peius, § 367 Abs. 2 Satz 1). Dieser Verböserung kann der Einspruchsführer jedoch durch eine rechtzeitige Rücknahme des Einspruchs entgehen.

Die formelle Bestandskraft hat demnach insoweit Bedeutung, als der Steuerpflichtige vor ihrem Eintritt noch eine umfassende Änderung des Verwaltungsaktes erwirken kann, während er nach ihrem Eintritt auf einen beschränkten Katalog von Korrekturmöglichkeiten beschränkt ist.

2.2 Festsetzungsfrist

Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1). Nach Ablauf der Festsetzungsfrist ist die Korrektur von Steuerbescheiden definitiv und endgültig ausgeschlossen. Zu beachten ist, dass einschlägige Korrekturvorschriften zum Teil Sonderregelungen (zum Beispiel Anlauf- oder Ablaufhemmungen) enthalten und so die Festsetzungsfrist entsprechend verlängert wird. Endgültige Aussagen zur Festsetzungsfrist können deshalb immer nur dann getroffen werden, wenn die Anwendbarkeit einer bestimmten Korrekturnorm bereits geklärt wurde.

3 Korrektur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender und vorläufig ergangener Steuerfestsetzungen

3.1 Vorbehalt der Nachprüfung

Steuern können gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 ohne Begründung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, wenn der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist. Solange der Vorbehalt besteht, kann die Steuerfestsetzung (im Übrigen voraussetzungslos) aufgehoben oder geändert werden, § 164 Abs. 2 Satz 1, und der Steuerpflichtige kann die Aufhebung der Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen, § 164 Abs. 2 Satz 2. Eine Vorbehaltfestsetzung erzeugt also keinen Vertrauenstatbestand.

Praktisch macht das Finanzamt von dieser Möglichkeit vor allem dann Gebrauch, wenn im entsprechenden Fall die Durchführung einer Außenprüfung vorgesehen ist. Alle dabei getroffenen Feststellungen können dann ohne weitere Voraussetzung im Steuerbescheid berücksichtigt werden.

Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt nur dann, wenn die Aufhebung ausdrücklich angeordnet wird oder mit Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist, § 164 Abs. 4 Satz 1. Dies gilt selbst dann wenn der Steuerbescheid nach § 164 Abs. 2 geändert wird und im Änderungsbescheid kein ausdrücklicher Hinweis auf das Bestehen eines Vorbehalts der Nachprüfung enthalten ist.

§ 164 Abs. 3 Satz 3 verpflichtet die Finanzbehörde den Vorbehalt der Nachprüfung nach einer Außenprüfung aufzuheben, wenn sich Änderungen gegenüber der ursprünglichen Steuerfestsetzung nicht ergeben.

Hinsichtlich der Festsetzungsfrist ergeben sich bei Vorbehaltfestsetzungen keine weiteren Besonderheiten: Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, ist eine Änderung der Festsetzung nicht möglich.

3.2 Vorläufigkeit

3.2.1 Änderungsmöglichkeit

Ein Steuerbescheid kann gemäß § 165 Abs. 1 vorläufig erlassen werden. Regelmäßig wird von dieser Regelung Gebrauch gemacht, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind (§ 165 Abs. 1 Satz 1). Die Vorläufigkeit bezieht sich dabei im Gegensatz zum Vorbehalt der Nachprüfung immer auf einen konkret abgrenzbaren Sachverhalt wie zum Beispiel das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht. Im betroffenen Steuerbescheid sind stets Angaben zu Grund und Umfang der Vorläufigkeit zu machen, § 165 Abs. 1 Satz 3. Ob die Steuer vorläufig festgesetzt wird, liegt hierbei im Ermessen der Finanzbehörde.

Darüber hinaus schreibt § 165 Abs. 1 Satz 2 vor, in welchen Fällen die Steuer vorläufig festzusetzen ist. Beispielsweise ist ein solcher Fall gegeben, wenn ein Verfahren hinsichtlich der Vereinbarkeit einer Rechtsnorm mit höherrangigem Recht beim EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht anhängig ist (Nr. 3) oder über die Auslegung eines Steuergesetzes in einem Verfahren vor dem BFH gestritten wird (Nr. 4). Für diese Fälle veröffentlicht das BMF regelmäßig ein Schreiben zur „vorläufigen Steuerfestsetzung im Hinblick auf anhängige Musterverfahren“, die sogenannten Katalogvorläufigkeiten, die die Finanzbehörden bei der Steuerfestsetzung berücksichtigen.

Die Vorläufigkeit einer Steuerfestsetzung dient also gerade dazu, die spätere Korrektur des betreffenden Steuerbescheids zu gewährleisten. § 165 Abs. 2 Satz 1 ermöglicht deshalb die (im Übrigen voraussetzungslose) Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, soweit sie vorläufig ergangen ist.

3.2.2 Festsetzungsfrist

Für vorläufige Steuerfestsetzungen gilt die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 8. Nach Satz 1 der Vorschrift endet die Festsetzungsfrist einer vorläufigen Steuerfestsetzung nicht vor dem Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat.

Satz 2 bestimmt, dass die Festsetzungsfrist im Falle einer nach § 165 Abs. 1 Satz 2 vorläufigen Steuerfestsetzung nicht vor dem Ablauf von zwei Jahren, nachdem die

Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat, endet. Im Falle des § 165 Abs. 1 Satz 2, der hauptsächlich die Katalogvorläufigkeiten und damit eine Vielzahl von Einzelfällen umfasst, hat der Gesetzgeber gegenüber dem Fall des § 165 Abs. 1 Satz 1, der Besonderheiten eines einzelnen Steuerfalls zum Gegenstand hat, die Festsetzungsfrist also um ein weiteres Jahr verlängert. Die Korrektur der vorläufigen Festsetzung wird demnach so lang ermöglicht, bis die Ungewissheit, die zur Vorläufigkeit geführt hat, der Finanzbehörde bekannt und eine gewisse Zeit zum Ziehen der daraus resultierenden Konsequenzen verstrichen ist.

4 § 172

4.1 Bedeutung der Vorschrift

§ 172 nimmt in mehrfacher Hinsicht eine besondere Rolle im Rahmen der Korrektur von Steuerbescheiden ein. Zum einen ist es § 172 Abs. 1, der Steuerbescheide zunächst überhaupt unter einen besonderen Bestandsschutz stellt („Ein Steuerbescheid darf [...] nur aufgehoben oder geändert werden, wenn [...]"). Darüber hinaus enthält er selbst schon abschließende Voraussetzungen für die Änderung von Steuerbescheiden (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 lit. a-c). Letztlich enthält § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. d die Ermächtigung zur Durchbrechung der Bestandskraft eines Steuerbescheids durch andere Rechtsnormen, die dies explizit vorsehen („[...] soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist [...]"). Hierzu zählen neben den §§ 173 ff. auch Korrektornormen in Einzelsteuergesetzen (zum Beispiel § 7g Abs. 3 EStG).

§ 172 gilt ausdrücklich nicht für Bescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder soweit sie vorläufig ergangen sind. Sie werden vom materiellen Bestandsschutz des § 172 nicht erfasst. Hierdurch kommt nochmals zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige auf derlei Bescheide nicht vertrauen darf. Ihre Korrektur ist ohne besondere Voraussetzungen möglich, soweit Korrekturbedarf besteht.

4.2 Korrekturbedürftigkeit

Voraussetzung einer jeden Aufhebung oder Änderung nach § 172 ist die Korrekturbedürftigkeit des Steuerbescheids. Diese ist dann gegeben, wenn die im Steuerbescheid festgesetzte Steuer von der nach den gesetzlichen Vorschriften entstandene

nen Steuer abweicht. Maßgeblich für die Zulässigkeit einer Bescheidkorrektur ist demnach die materiell-rechtliche Richtigkeit der Steuerfestsetzung.

Dieses Tatbestandsmerkmal ist insbesondere im Einklang mit § 157 Abs. 2 auszulegen, wonach die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids bildet, soweit Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Demnach führt beispielsweise die fehlerhafte Zuordnung zu einer Einkunftsart nicht zu einer Korrekturbedürftigkeit des Verwaltungsakts, wenn der Fehler auf die Höhe der Steuer keinen Einfluss hat.

4.3 § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 betrifft die Änderung von Verbrauchsteuerbescheiden. Verbrauchsteuern in diesem Sinne sind beispielsweise die Biersteuer, Tabaksteuer sowie die Einfuhrumsatzsteuer (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG). Die Umsatzsteuer ist dagegen keine Verbrauchsteuer in diesem Sinne wie sich aus dem Zusammenwirken von Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG und §§ 21, 23 ergibt.

Verbrauchsteuerbescheide können tatbestandsseitig einschränkungslos korrigiert werden, wobei zu beachten ist, dass für diese nur eine einjährige Festsetzungsfrist gilt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1). Die Korrektur dieser Bescheide liegt grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde (§ 5). Dies hat besondere Bedeutung bei der Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen. Stellt dieser den Antrag innerhalb der Einspruchsfrist, reduziert sich das Ermessen der Behörde auf null – sie hat den Bescheid zu korrigieren.

Lässt der Steuerpflichtige die Einspruchsfrist jedoch verstreichen und die Behörde lehnt seinen Antrag ab, so liegt kein Ermessens Fehlgebrauch vor, wenn der Steuerpflichtige trotz seiner Kenntnis um die Fehlerhaftigkeit des Bescheids die Einspruchsfrist schuldhaft verstreichen ließ.

4.4 § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

4.4.1 Zustimmung oder Antrag des Steuerpflichtigen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a)

Ausgangspunkt einer Korrektur nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a Halbsatz 1 ist entweder die Zustimmung des Steuerpflichtigen oder sein Antrag. Von der Vorschrift werden demnach zwei Fallkonstellationen erfasst: entweder die Finanzbe-

hörde beabsichtigt die Korrektur eines Steuerbescheids, wofür sie allerdings die Zustimmung des Steuerpflichtigen benötigt; oder der Steuerpflichtige begehrt eine Korrektur und stellt einen entsprechenden Antrag.

Sowohl die Zustimmung als auch der Antrag bedürfen keiner besonderen Form und sind als Willenserklärungen einer Auslegung nach §§ 133, 157 BGB zugänglich.

4.4.1.1 Einschränkung von Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen

Während eine Korrektur zuungunsten des Steuerpflichtigen nach seiner Zustimmung oder seinem Antrag vor Ablauf der Festsetzungsfrist immer möglich ist, beschränkt § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a Halbsatz 2 die Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen.

Danach setzt eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen die Zustimmung beziehungsweise den Antrag vor Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355) voraus. Es kommt dabei – anders als bei anderen Korrektornormen – nicht darauf an, wer die fehlerhafte Steuerfestsetzung zu vertreten hat. Entscheidend ist allein der Zeitpunkt der Zustimmung oder Antragstellung.

Die letzte Alternative des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a Halbsatz 2 stellt zweierlei klar: zum einen stellt sie die Grundlage für Korrekturen als Abhilfe in Einspruchs- oder Klageverfahren dar; zum anderen wird hierin deutlich, dass strikt zwischen dem Einspruch und dem Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a unterschieden werden muss, wie im Folgenden dargestellt wird.

4.4.1.2 Exkurs: Einspruch oder Antrag auf Änderung

Der Unterscheidung von Einsprüchen und Anträgen auf schlichte Änderung kommt aufgrund erheblicher verfahrensrechtlicher Unterschiede sowohl theoretisch als auch praktisch eine große Bedeutung zu.

Zunächst kann ein Antrag auf schlichte Änderung formlos gestellt werden, während die Zulässigkeit eines Einspruchs an die Formvorschriften des § 357 gebunden ist. Weiterhin gilt im Einspruchsverfahren der Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1). Daraus folgt einerseits, dass der Steuerpflichtige seinen Einspruch auch nachträglich (das heißt nach Ablauf der Einspruchsfrist) begründen oder sein Einspruchsbegehren erweitern kann. Andererseits bedeutet dies aber auch, dass die Finanzbehörde – nach entsprechendem Hinweis und Gewährung rechtlichen Gehörs – verbösernde Entscheidungen treffen kann (§ 367 Abs. 2 Satz 2). Im Gegensatz dazu muss ein Antrag auf schlichte Änderung hinreichend bestimmt sein, also vor Ablauf der Einspruchsfrist entsprechend begründet werden (dazu mehr unter

c.). Dabei entscheidet das Finanzamt nur über den bestimmten Antrag des Steuerpflichtigen und darf dessen Begehren nicht überschreiten. Im Falle der Ablehnung eines Antrags auf schlichte Änderung, kann der Steuerpflichtige diese Entscheidung wiederum mittels Einspruchs anfechten, erreicht damit jedoch nur die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ablehnung und nicht eine Vollüberprüfung der Steuerfestsetzung.

Ein weiterer bedeutender Unterschied ist die Möglichkeit, im Einspruchsverfahren einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen (§ 361). Der Steuerpflichtige, der lediglich einen Antrag auf schlichte Änderung stellt, kann das Hinausschieben der Fälligkeit seiner Steuerschuld nicht erreichen.

4.4.1.3 Bestimmtheit des Antrags Wie bereits erwähnt, muss ein Antrag auf schlichte Änderung (bei Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen vor Ablauf der Einspruchsfrist) hinreichend begründet werden. Es stellt sich deshalb die Frage, welche Anforderungen an die Bestimmtheit des Antrags zu stellen sind.

Die Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 22. Mai 2019, XI R 17/18) führt zu dieser Problematik wie folgt aus: Ein Antrag auf schlichte Änderung muss einen Bezug zu einem konkreten Lebenssachverhalt herstellen, der nach Ansicht des Antragstellers im Ausgangsbescheid nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden ist. Die bloße betragsmäßige Benennung eines Änderungsrahmens genügt den Anforderungen an die Bestimmtheit eines Antrags auf schlichte Änderung nicht. Dies folgt aus dem Charakter der Korrekturvorschrift, die lediglich punktuelle Änderungen erlaubt, aber nie zu einer Gesamtfallprüfung führt. Die steuerliche Auswirkung der abweichenden Berücksichtigung eines bestimmten Lebenssachverhalts wird dabei nicht zum Gegenstand des Änderungsantrags, sodass schließlich die Benennung eines Änderungsrahmens nicht bestimmt genug ist, um der Finanzbehörde eine punktuelle Korrektur des Steuerbescheids zu ermöglichen. Allerdings gehen die Anforderungen an einen hinreichend bestimmten Antrag auf schlichte Änderung nicht über die in der Steuererklärung erwarteten Angaben zu steuerlichen Sachverhalten hinaus. Der BFH hat diesbezüglich entschieden, dass es ausreichend ist, wenn sich das Antragsbegehren des Steuerpflichtigen in seinem fristgerecht gestellten Antrag „in groben Zügen“ ergibt.

4.4.1.4 Auslegung von Erklärungen Die vorstehenden Erläuterungen zeigen die Notwendigkeit für den Steuerpflichtigen, sein Begehren in verfahrensrechtlicher Hinsicht, das heißt ob er einen Antrag auf schlichte Änderung stellen oder Einspruch

legen will, eindeutig zu formulieren. Dennoch kommt es regelmäßig vor, dass entsprechende Erklärungen unter Anwendung der allgemeinen Regeln der §§ 133, 157 BGB auszulegen sind, weil aus ihnen das Begehren des Steuerpflichtigen nicht eindeutig hervor-geht. Die Finanzbehörde muss dann im Wege der Auslegung den wahren Willen ermitteln und gegebenenfalls eine Umdeutung der Erklärung vornehmen. Sollten schließlich noch immer Zweifel am Willen des Steuerpflichtigen bestehen, soll die Finanzbehörde von einem Einspruch ausgehen (AEAO zu § 172, Nr. 2). Denn in Zweifels-fällen wahrt ein Einspruch die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender als ein Antrag auf schlichte Änderung.

4.4.2 Steuerbescheid einer sachlich unzuständigen Behörde (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b)

Ein Steuerbescheid darf aufgehoben oder geändert werden, soweit er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist.

Hinsichtlich der sachlichen Zuständigkeit von Behörden wird oft zwischen der verbandsmäßigen und funktionellen Zuständigkeit unterschieden. Bei der verbandsmäßigen Zuständigkeit handelt es sich um eine gesetzlich nicht geregelte Form der sachlichen Zuständigkeit. Hierbei wird die Zuständigkeit der Behörden auf das Gebiet des steuerberechtigten Verbands begrenzt, dem sie angehören. Beispielhaft seien als Fallgruppen ein von einer Bundesbehörde erlassener Einkommensteuerbescheid (Verstoß gegen Art. 108 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 GG) und ein von der Gemeinde A erlassener Gewerbesteuerbescheid für einen in der Gemeinde B liegenden Gewerbebetrieb (Verletzung der Gebietshoheit) genannt. Die von einer verbandsmäßig unzuständigen Behörde erlassenen Verwaltungsakte sind nach überwiegend vertretener Meinung wohl nichtig (§ 125 Abs. 1, Abs. 3 Umkehrschluss), so dass eine Korrektur mangels Wirksamkeit des Verwaltungsakts ausscheidet. Das Konzept der verbandsmäßigen Zuständigkeit ist dabei – eben weil es keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage findet – in der Literatur jedoch durchaus umstritten.

Die funktionelle Zuständigkeit meint die Zuständigkeiten innerhalb einer Gebietskörperschaft (§ 2 FVG). Ein Fall des Verstoßes gegen die funktionelle Zuständigkeit wäre gegeben, wenn eine Oberfinanzdirektion unter Verstoß gegen § 17 Abs. 2 FVG einen Körperschaftsteuerbescheid erlässt. Eine Abgrenzung kann im Einzelfall Probleme bereiten. So ist ein Fall von sachlicher Unzuständigkeit gegeben, obwohl unter Verstoß gegen eine Zuständigkeitsverordnung ein Finanzamt einen Grunder-

werbsteuerbescheid erlässt, wenn die Zuständigkeit hierfür zentral einem anderen Finanzamt zugewiesen wurde. Dagegen liegt kein Verstoß gegen die funktionelle Zuständigkeit vor, wenn innerhalb der grundsätzlich zuständigen Behörde ein nicht dazu befugter Amtsträger handelt, da interne Aufgabenverteilungen die Rechtsposition des Steuerpflichtigen nicht berühren dürfen.

Die Auswirkungen eines Verstoßes gegen die funktionelle Zuständigkeit sind umstritten. Teilweise wird vertreten, ein Verstoß führe zur Nichtigkeit, weil beispielsweise ein Verstoß gegen § 17 Abs. 2 FVG wie im obigen Beispiel einen schwerwiegenden und offenkundigen Fehler im Sinne des § 125 Abs. 1 darstelle. Nimmt man in so einem Fall allerdings Nichtigkeit an, so reduzierte man den Anwendungsbereich des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b praktisch auf null. Es ist deshalb nicht davon auszugehen, dass die Annahme der Nichtigkeit der Intention des Gesetzgebers entspricht.

4.4.3 Erwirkung durch unlautere Mittel (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. c)

Ein Steuerbescheid darf korrigiert werden, wenn er durch unlautere Mittel erwirkt worden ist. Das Gesetz nennt als Beispiele für unlautere Mittel die arglistige Täuschung, Drohung und Bestechung. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend. Nicht nur die Verwendung unlauterer Mittel durch den Steuerpflichtigen berechtigt zur Korrektur, sondern auch durch dessen Vertreter, den für die Veranlagung zuständigen Amtsträger oder sogar einen Dritten (BFH, Beschluss vom 9. Oktober 1992, VI S 14/92). Voraussetzung ist lediglich, dass der Verwaltungsakt durch den Einsatz dieser unlauteren Mittel erwirkt wurde, also eine Kausalität zwischen dem Erlass des Steuerbescheids und dem Einsatz der unlauteren Mittel besteht.

Wer die Finanzbehörde vorsätzlich in die Irre führt, und dadurch ihre Willensbildung unzulässig beeinflusst, begeht eine arglistige Täuschung (BFH, Urteil vom 23. März 2018, I R 10/17). Hierfür ist nicht zwingend ein aktives Tun notwendig – auch durch Unterlassen kann der Tatbestand einer arglistigen Täuschung verwirklicht werden. Es genügt das Bewusstsein, wahrheitswidrige Angaben zu machen.

Unter einer Drohung ist die Ankündigung eines Übels zu verstehen, auf das der Drohende Einfluss zu haben zumindest vorgibt.

Die Bestechung setzt das Anbieten oder das tatsächliche Gewähren eines Vorteils voraus.

4.4.4 Andere gesetzlich zugelassene Korrekturen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. d)

Bei der Norm des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. d handelt es sich um die Überleitungsvorschrift zu anderen Korrektornormen, die sich zum Teil in der Abgabenordnung finden und demnach für alle Arten von Steuerbescheiden und gleichgestellten Verwaltungsakten gelten. Zum Teil finden sich derlei Korrektornormen auch in Einzelsteuergesetzen und sind demnach auf die dort konkret geregelten materiellen Tatbestände beschränkt. Als Beispiele außerhalb der Abgabenordnung seien an dieser Stelle § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG (Berücksichtigung von Verlustrückträgen), § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheide), § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG (Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen), § 32a KStG (formelle Korrespondenz bei der Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen bei Gesellschaft und Anteilseigner) sowie § 17 UStG (nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage) genannt.

4.5 Bestandsschutz für Verwaltungsakte, die Anträge auf Korrektur ablehnen

§ 172 Abs. 2 stellt Verwaltungsakte, die Anträge auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids ganz oder teilweise ablehnen, ebenfalls unter den besonderen Bestandsschutz des § 172 Abs. 1. Die Korrektur eines solchen Verwaltungsakts ist demnach ihrerseits an das Vorliegen der Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift des § 172 Abs. 1 (in Verbindung mit einer anderen Korrekturvorschrift) gebunden.

4.6 3.6 Allgemeinverfügungen

Nach § 173 Abs. 3 kann die Finanzbehörde anhängige Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, die eine vom EuGH, BVerfG oder BFH entschiedene Rechtsfrage betreffen und denen aufgrund des Ausgangs des Verfahrens vor dem entsprechenden Gericht nicht entsprochen werden kann, insoweit durch Allgemeinverfügung zurückweisen. Die Finanzbehörde erhält hiermit eine verfahrensrechtliche Möglichkeit, Massenverfahren effizient bearbeiten zu können. Ein Einspruch gegen eine solche Allgemeinverfügung ist nicht statthaft (§ 348 Nr. 6).

5 Berichtigung offener Unrichtigkeiten (§ 129)

5.1 Stellung der Norm

§ 129 ermöglicht die Berichtigung offener Unrichtigkeiten in Steuerverwaltungsakten. Schon bei einem ersten Blick auf den Wortlaut dieser Rechtsnorm sowie ihre systematische Einordnung in den Gesamtkontext der Abgabenordnung fallen zwei Besonderheiten auf:

Aufgrund des offenen Wortlautes („[...] und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind [...]“) lässt sich erstens vermuten, § 129 sei eine Art Einfallstor zur Durchbrechung der materiellen Bestandskraft eines Steuerverwaltungsaktes. Dies ist aber gerade nicht der Fall. § 129 bringt zum Ausdruck, dass Abweichungen zwischen dem tatsächlich Erklärten und dem wirklich Gewollten schafften keinen Vertrauenstatbestand schaffen. Die vom Gesetzgeber gewählte Terminologie („Berichtigung“) macht deutlich, dass § 129 lediglich die Klarstellung eines Steuerverwaltungsakts bezweckt, ohne seinen generellen Regelungsinhalt zu verändern.

Zweitens ergibt sich aufgrund der systematischen Stellung des § 129 innerhalb der allgemeinen Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung und seines Wortlauts, dass sich der sachliche Anwendungsbereich des § 129 sowohl auf Steuerbescheide und gleichgestellte Verwaltungsakte als auch auf sonstige Steuerverwaltungsakte erstreckt.

5.2 Offenbarer Fehler

5.2.1 Fehlerbegriff des § 129

§ 129 erfasst nach seinem Wortlaut Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche Unrichtigkeiten.

Schreibfehler sind alle Fehler, die auf einem „Verschreiben“ beruhen. Somit ist die falsche Aneinanderreihung von Buchstaben und Ziffern von diesem Tatbestand umfasst. Besonders häufig tritt der Schreibfehler bei Namen oder Anschriften auf. Eine Berichtigung des Verwaltungsaktes nach § 129 aufgrund eines Schreibfehlers stellt jedoch eher eine Ausnahme dar, da Schreibfehler (zum Beispiel im Erläuterungsteil eines Steuerbescheides) den konkreten Regelungsinhalt des Verwaltungsaktes weder positiv noch negativ berühren und deshalb schon keine Korrekturbedürftigkeit besteht.

Rechenfehler sind insbesondere Fehler, die bei der Anwendung der Grundrechenarten und der Prozentrechnung unterlaufen. Somit muss der Fehler im rechnerischen Bereich liegen.

Ähnliche Unrichtigkeiten stellen demgegenüber alle Fehler dar, die mit den Rechen- und Schreibfehlern vergleichbar sind. Diese Unrichtigkeiten müssen ihren Ursprung dabei in einem rein mechanischen Versehen haben. Hierzu sind beispielhaft falsch gesetzte Kommata und Zahlendreher anzuführen. Jedoch sind auch Fehler bei der Übertragung bzw. Eingabe von Daten (zum Beispiel Vergessen von Ziffern oder Eingabe einer falschen Zahl) erfasst.

Gerade im Hinblick auf die ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten muss der Zweck der Norm jedoch einschränkend berücksichtigt werden. Ziel des § 129 ist die Berichtigung einer Diskrepanz zwischen der Willensbildung und -äußerung des Finanzamts. Beruht der Fehler im Verwaltungsakt nicht auf einem rein mechanischen Versehen (beispielsweise falsche Subsumtion unter den Tatbestand einer Norm), scheidet eine Anwendung des § 129 aus. Bereits die Möglichkeit eines Fehlers im Denkprozess oder der Rechtsanwendung ist hierbei schädlich. Ebenso führen auf mangelnder Sachverhaltsermittlung beruhende Fehler nicht zur Eröffnung des Anwendungsbereichs des § 129.

5.2.2 Offenbarkeit

Ein Fehler ist dann offenbar, wenn er für alle Beteiligten und jeden unvoreingenommenen, aber sachverständigen Dritten ohne großes Nachforschen erkennbar und nachvollziehbar ist (BFH, Urteil vom 27. Mai 2009, X R 47/08). Der Fehler muss also auf der Hand liegen und förmlich ins Auge fallen.

5.2.3 Fehler der Behörde

Ein Fehler kann nur dann nach § 129 berichtigt werden, wenn er beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen ist. Daraus lässt sich schließen, dass lediglich Fehler der Finanzbehörde berichtigt werden können. Somit scheidet Fehler des Steuerpflichtigen als Berichtigungsgrund grundsätzlich aus.

Eine Ausnahme hiervon stellt folgende Konstellation dar: Dem Steuerpflichtigen unterläuft ein Fehler, der aus der Steuererklärung beziehungsweise den eingereichten Unterlagen ohne Weiteres ersichtlich ist. Wird dieser Fehler des Steuerpflichtigen durch den Amtsträger bei der Bearbeitung der Steuererklärung übersehen, so

macht sich der Amtsträger den Fehler des Steuerpflichtigen zu Eigen. Folglich wird der Fehler des Steuerpflichtigen in diesem Fall dem Amtsträger zugerechnet, so dass ausnahmsweise doch eine Berichtigung nach § 129 in Betracht kommt. Dabei sind jedoch weiterhin die Anforderungen des Fehlerbegriffs zu beachten, das heißt der Fehler des Steuerpflichtigen muss auf ein rein mechanisches Versehen zurückzuführen sein.

5.3 Rechtsfolge des § 129 AO

5.3.1 Ermessensentscheidung

Liegen die oben erläuterten Tatbestandsvoraussetzungen vor, so kann die Finanzbehörde den zugrunde liegenden Fehler jederzeit berichtigen. Die Berichtigung liegt grundsätzlich im Ermessen der Finanzbehörde (§ 5). Gleichwohl ist eine Ermessensreduzierung auf null denkbar, wenn sich der zugrunde liegende Fehler auf die Höhe der Steuer auswirkt (BFH, Urteil vom 4 März 2015, X B 39/14).

5.3.2 Berichtigungspflicht (§ 129 Satz 2)

Nach § 129 Satz 2 ist der Verwaltungsakt bei berechtigtem Interesse des Beteiligten (in der Regel entspricht dies dem Steuerpflichtigen, § 78 Nr. 2) zu berichtigen. Ein berechtigtes Interesse des Beteiligten besteht vor allem dann, wenn die Berichtigung steuerliche Auswirkungen zugunsten des Beteiligten mit sich bringt. § 129 Satz 2 macht demnach aus der Berichtigung eine gebundene Entscheidung.

5.3.3 Umfang der Berichtigung

§ 129 ermöglicht wie die meisten Korrekturvorschrift lediglich eine punktuelle Korrektur bestandskräftiger Entscheidungen.

Nach der Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 8. März 1989, X R 118/87) ist es im Zuge der Berichtigung nach § 129 möglich, materielle Fehler eines Verwaltungsakts, der weder Steuerbescheid noch diesem gleichgestellt ist, unter sinngemäßer Anwendung des § 177 zu korrigieren.

6 § 173

6.1 Telos und Allgemeines

§ 173 enthält zwei voneinander unabhängige Korrekturvorschriften. Gemein ist diesen beiden neben einem Teil ihrer Tatbestände ihr Zweck. Die Vorschriften ermöglichen eine Durchbrechung der materiellen Bestandskraft von Steuerbescheiden zugunsten der Berücksichtigung von Tatsachen und Beweismitteln, die der Finanzbehörde bei Erlass des entsprechenden Bescheids nicht bekannt waren und damit nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Vorschrift des § 173 lässt sich nur im Regelungsgefüge der §§ 88 und 90 interpretieren. Nach § 88 Abs. 1 Satz 1 ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen, während den Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 1 Satz 1 die Pflicht zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts trifft. § 173 muss zwischen diesen beiden Regelungen vermitteln. Diesem Vermittlungsbedürfnis ist der Gesetzgeber nachgekommen, indem er mit § 173 Abs. 1 Nr. 1 und § 173 Abs. 1 Nr. 2 zwei Korrektornormen geschaffen hat, die nach der steuerlichen Auswirkung der nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel differenzieren. Eine sachgerechte Ausgestaltung einer Korrekturmöglichkeit wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel muss diese steuerliche Auswirkung berücksichtigen, um den Regelungen in §§ 88 und 90 Rechnung zu tragen.

6.2 Gemeinsame Voraussetzungen von § 173 Abs. 1 Nr. 1 und § 173 Abs. 1 Nr. 2

Die in § 173 normierten Korrekturvorschriften haben zunächst die Gemeinsamkeit, dass jeweils Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden müssen. Es handelt sich dabei um die zentralen Begrifflichkeiten im Umgang mit dieser Norm.

6.2.1 Tatsachen und Beweismittel

Zunächst wird durch die Begrifflichkeiten "Tatsache" und "Beweismittel" deutlich, dass § 173 nicht die Änderung einer rechtlichen Würdigung erfassen will, sondern nur dem Umstand Rechnung trägt, dass dem Finanzamt beim Erlass eines Bescheids ein Sachverhalt, der zur Verwirklichung eines steuerlichen Tatbestands führt, nicht oder nicht richtig bekannt war.

6.2.1.1 Tatsachen Nach ständiger Rechtsprechung ist Tatsache jeder Lebenssachverhalt, der einen steuerlichen Tatbestand im Sinne des § 38 erfüllt und sich daher auf die Höhe der entstandenen Steuer auswirkt (BFH, Urteil vom 8. Juli 2015, VI R 51/14). Tatsache kann damit alles sein, was Merkmal oder Teilstück eines Steuertatbestands ist, wozu auch Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften gehören. Nicht zu den Tatsachen gehören insbesondere Gerichtsentscheidungen, Änderungen der Rechtsprechung und Änderungen der Verwaltungsmeinung.

6.2.1.1.1 Voreingeführte Rechtsverhältnisse Dagegen können aber sogenannte voreingeführte Rechtsverhältnisse, das heißt rechtliche Beziehungen aus anderen Rechtsgebieten, die Tatbestandsmerkmal sind und derartige Rechtsverhältnisse betreffende Rechtsstreitigkeiten Tatsachen sein.

6.2.1.1.2 Innere Tatsachen Zu den Tatsachen im Sinne des § 173 gehören auch sogenannte innere Tatsachen. Dies umfasst beispielsweise das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht. Innere Tatsachen (als "Haupttatsache") lassen sich nur durch äußerlich erkennbare "Hilftatsachen" feststellen. Dabei muss ein sicherer Schluss von der Hilfs- auf die Haupttatsache möglich sein (BFH, Urteil vom 6. Dezember 1994).

6.2.1.2 Beweismittel Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das zur Aufklärung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts dient. Es muss geeignet sein, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen. Als Beweismittel kommen insbesondere Auskünfte von Auskunftspersonen sowie Verträge, Rechnungen und ähnliche Urkunden in Betracht. Bei Sachverständigengutachten ist zu beachten, dass diese nur dann ein Beweismittel darstellen, wenn und soweit sie neue Tatsachen vermitteln und nicht lediglich (andere) Schlussfolgerungen aus bereits bekannten Tatsachen ziehen.

6.2.2 Nachträgliches Bekanntwerden

Die Tatsache oder das Beweismittel muss nachträglich bekannt werden. In zeitlicher Hinsicht umfasst dies zweierlei. Zum einen muss die Tatsache oder das Beweismittel im Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung über den Steuerbescheid bereits vorgelegen haben. Zum anderen darf das Finanzamt die Tatsache oder das Beweismittel zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht gekannt haben. Nach der

(nicht unumstrittenen) Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung ist hierbei auf den Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung abzustellen (BFH, Urteil vom 13. Juni 2012, VI R 85/10). Dies wird teils kritisiert, da hierfür eine gesetzliche Grundlage fehle. Das Gesetz verwende nämlich den Begriff der abschließenden Zeichnung nicht. Die Gegenauffassung erachtet deshalb den Zeitpunkt als entscheidend, in dem der Steuerbescheid die Finanzbehörde verlässt. Für die erste Ansicht spricht jedenfalls, dass auch der zuständige Amtsträger nach seiner abschließenden Zeichnung nur sehr begrenzt oder unter bestimmten Umständen aufgrund der Verarbeitung der Daten in einem Rechenzentrum gar keinen Einfluss mehr auf den Bescheid nehmen kann. Darüber hinaus ist die Willensbildung des zuständigen Amtsträgers im Moment der abschließenden Zeichnung beendet, sodass auch hinsichtlich des Bekanntwerdens neuer Tatsachen oder Beweismittel auf diesen Zeitpunkt abzustellen ist.

In persönlicher Hinsicht kommt es auf die Kenntnis des für die Festsetzung zuständigen Bearbeiters an. Unterliegt der Steuerfall dem Zeichnungsrecht des Sachgebietsleiters oder des Amtsvorstehers ist auf deren Kenntnis abzustellen.

Welche Tatsachen und Beweismittel als bekannt vorausgesetzt werden können, richtet sich in erster Linie nach dem Akteninhalt („was in der Akte ist, ist in der Welt“; BFH, Urteil vom 13. Juni 2012, VI R 85/10). Der Akteninhalt gilt dem zuständigen Bearbeiter als bekannt. Auf eine tatsächliche Kenntnisnahme kommt es dann nicht an. Darüber hinaus ist einzubeziehen, was dem zuständigen Bearbeiter persönlich bekannt wird, wobei nicht die Privatsphäre des Amtsträgers belastet werden darf, das heißt die Tatsache oder das Beweismittel muss ihm im dienstlichen Rahmen bekannt werden.

Ist eine Tatsache oder ein Beweismittel nach den vorstehenden Ausführungen einmal bekannt, so hat ein etwaiger Bearbeiterwechsel keinen Einfluss auf die Kenntnis.

6.2.3 Rechtserheblichkeit

Eine Korrektur nach § 173 ist nur dann zulässig, wenn die Finanzbehörde die Tatsache bei rechtzeitiger Kenntnis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bereits bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung berücksichtigt hätte (Rechtserheblichkeit; BFH, Beschluss vom 23. November 1987, GrS 1/86). Eine Korrektur scheidet demnach aus, wenn die Finanzbehörde bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsache oder des Beweismittels zu keiner anderen Entscheidung gelangt wäre.

6.3 § 173 Abs. 1 Nr. 1

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen vor und führen die Tatsachen/Beweismittel zu einer höheren Steuer, so hat die Finanzbehörde den Bescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen zu korrigieren. Auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen kommt es insoweit nicht an. Die Änderungsmöglichkeit wird jedoch durch den Grundsatz von Treu und Glauben im Hinblick auf die Vorschrift des § 88 begrenzt. Die Finanzbehörde darf den Bescheid danach nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen korrigieren, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde bis zum Erlass des Bescheids bekannt geworden wäre und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten in zumutbarer Weise erfüllt hat.

Eine Verletzung von Ermittlungspflichten kann dann angenommen werden, wenn die Finanzbehörde die Aufklärung sich aufdrängender Zweifelsfragen oder Unklarheiten unterlässt. Sie muss dabei die Steuererklärung des Steuerpflichtigen jedoch nicht mit Misstrauen betrachten, denn es ist Sache des Steuerpflichtigen die in der Steuererklärung gestellten Fragen wahrheitsgemäß und vollständig zu beantworten. Daraus folgt, dass die Anforderungen an die Verletzung von Amtsermittlungspflichten umso höher ausfallen, je ungenauer die Angaben des Steuerpflichtigen sind.

Zusammenfassend lässt sich damit festhalten, dass eine Änderungssperre nach den Grundsätzen von Treu und Glauben immer dann in Betracht kommt, wenn der Grund für das nachträgliche Bekanntwerden (weit überwiegend) in der Sphäre der Finanzbehörde liegt.

6.4 § 173 Abs. 1 Nr. 2

Wirkt die Tatsache/das Beweismittel zugunsten des Steuerpflichtigen ist die Korrekturmöglichkeit zusätzlich daran geknüpft, dass den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsache trifft. Unter grobem Verschulden ist neben Vorsatz auch grobe Fahrlässigkeit zu verstehen.

6.4.1 Vorsatz

Vorsätzlich handelt, wer eine für ihn günstige Tatsache trotz Kenntnis seiner Mitwirkungspflicht bewusst verschweigt, sodass diese steuerlich nicht berücksichtigt wird.

6.4.2 Grobe Fahrlässigkeit

Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH, Urteil vom 10. Februar 2015, IX R 18/14).. Die grobe Fahrlässigkeit im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 enthält somit ein subjektives Element, sodass die Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung nach den Umständen Einzelfalls unter Berücksichtigung der individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen zu beurteilen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung kann ein grobes Verschulden im Allgemeinen angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige eine Steuererklärung pflichtwidrig nicht abgibt, in ihm zugegangenen Schreiben oder Mitteilungen enthaltene ausdrückliche Hinweise missachtet oder im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte Fragen nicht beantwortet.

Dagegen rechtfertigt nicht jedes alltägliche Versehen den Vorwurf groben Verschuldens. Dies wird bereits daran deutlich, dass der Gesetzgeber einfache Fahrlässigkeit als Hinderungsgrund für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 nicht genügen lässt. Fehler die der Finanzbehörde vom Gesetzgeber zugestanden werden (zum Beispiel rein mechanische Versehen, § 129 Satz 1) können dem Steuerpflichtigen regelmäßig nicht als grob fahrlässig vorgeworfen werden.

6.4.3 Unbeachtlichkeit des Verschuldens

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist das Verschulden des Steuerpflichtigen unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit steuererhöhenden Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 stehen. Hierfür genügt nicht das bloße zeitliche Zusammenfallen von steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen. Vielmehr ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein derartiger Zusammenhang nur dann gegeben, wenn eine steuererhöhende Tatsache eine steuermindernde Tatsache ursächlich bedingt, das heißt der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist.

Unterlässt ein Steuerpflichtiger die Erklärung von Einkünften einer bestimmten Einkunftsart, so richtet sich die Anwendbarkeit des § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 nach der Höhe dieser Einkünfte als Tatsache im Sinne der Vorschrift. Eine Trennung nach steuererhöhenden Einnahmen und steuermindernden Ausgaben kommt nicht in Betracht. Dagegen sind im Rahmen der Umsatzsteuer solche Tatsachen, die ei-

ne Erhöhung der Umsatzsteuer nach sich ziehen und solche Tatsachen, die eine Erhöhung der Vorsteuer begründen, getrennt zu beurteilen. Ein Zusammenhang zwischen diesen Tatsachen besteht nur insoweit, als die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Eingangsleistungen zur Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen Ausgangsumsätze verwendet wurden. Bei der Änderung von Schätzbescheiden ist zu beachten, dass nachträglich bekannt gewordene Vorsteuerbeträge grundsätzlich nur im Verhältnis der nachträglich erklärten zu den ursprünglich vom Finanzamt geschätzten (steuerpflichtigen) Umsätzen berücksichtigt werden können.

6.5 Erhöhte Bestandskraft nach Außenprüfung, § 173 Abs. 2

§ 173 Abs. 2 stellt Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, unter einen besonderen Bestandsschutz. Eine Änderung kommt bei diesen Bescheiden abweichend von § 173 Abs. 1 nur dann in Betracht, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Nach § 173 Abs. 1 Satz 2 gilt dies auch, wenn nach der Betriebsprüfung lediglich eine Mitteilung darüber ergeht, dass keine von den bisherigen Besteuerungsgrundlagen abweichende Feststellungen getroffen wurden.

Das Gesetz unterstellt demnach, dass das Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung alle rechtserheblichen Tatsachen und Beweismittel ermittelt und nach der Durchführung damit kein Bedürfnis mehr besteht, die materielle Bestandskraft eines Steuerbescheids wegen neuer Tatsachen zu durchbrechen. Letztlich wird hierdurch auch Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen geschaffen, der nach einer Außenprüfung nicht mehr damit rechnen muss, dass der daraufhin an ihn gerichtete Steuerbescheid wegen neuer Tatsachen geändert wird.

7 § 173a

7.1 Intention

§ 173a wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 19. Juli 2016 eingeführt. Die Vorschrift ermöglicht es, Steuerbescheide zu korrigieren, soweit dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- und Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

Der Anwendungsbereich des § 173a knüpft damit an den des § 129 an. Während die Anwendung des § 129 bei Fehlern des Steuerpflichtigen oft daran scheitert, dass sich der Amtsträger den jeweiligen Fehler mangels Offenkundigkeit nicht zu Eigen machen kann, will § 173a genau diese Fälle erfassen.

§ 173a ermöglicht – wie § 129 – die Korrektur von Diskrepanzen zwischen dem tatsächlich Erklärten und dem eigentlich Gewollten. Soweit der Ursprung eines Fehlers nicht in der Willensbildung, sondern in der Willensäußerung liegt, soll die Korrektur von Steuerbescheiden ermöglicht werden.

Im Gegensatz zu § 129 beschränkt sich der sachliche Anwendungsbereich des § 173a auf Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Verwaltungsakte.

7.2 Fehlerbegriff des § 173a

§ 173a erfasst seinem Wortlaut nach Schreib- und Rechenfehler. Nach der Gesetzesbegründung sind unter Schreibfehlern insbesondere Rechtschreibfehler, Wortverwechslungen bzw. Wortauslassungen oder fehlerhafte Übertragungen (zum Beispiel aus Nebenrechnungen) zu verstehen (BT-Drucks. 18/7457, Seite 87). Demgegenüber werden als Rechenfehler insbesondere Fehler bei den Grundrechenarten sowie bei der Prozentrechnung angeführt.

Bei Schreibfehlern ist zwischen der fehlerhaften und der vergessenen Übertragung zu differenzieren. Nach der Gesetzesbegründung ist die vergessene Übertragung nicht vom Anwendungsbereich des § 173a erfasst. Hieran wird deutlich, dass der Gesetzgeber die fehlerhafte Übertragung unter die Schreibfehler subsumiert, während er bei unterlassener Übertragung (schon mangels Schreibvorgangs) nicht von einem Schreibfehler ausgeht.

In der Literatur wird § 173a zum Teil dahingehend extensiv ausgelegt, dass entgegen des klaren Wortlauts auch den Schreib- und Rechenfehlern ähnliche Unrichtigkeiten (vergleiche 3.5.2.1) – und damit auch vergessene Übertragungen – vom Tatbestand erfasst sein sollen, da besonders die Erstellung elektronischer Steuererklärungen fehleranfällig sei und nur so ein effektiver Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen gewährleistet werden könne.

Eine höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Thematik existiert bislang nicht. Im Hinblick darauf, dass analog zu § 129 auch im Rahmen des § 173a eine Offenbarkeit des Fehlers gefordert wird (vergleiche 3.7.4), scheint eine extensive Auslegung des Fehlerbegriffs zwar sinnvoll. Gleichzeitig sprechen aber die Gesetzesmaterialien in Verbindung mit dem klar gefassten Wortlaut wohl eher gegen eine solche

Auslegung.

7.3 Bei der Erstellung der Steuererklärung

§ 173a ermöglicht ausschließlich die Korrektur solcher Fehler, die dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen sind. Bei Fehlern der Finanzbehörde richtet sich eine Korrektur ausschließlich nach den Regelungen des § 129 AO.

7.4 Offenbarkeit

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich weiter, dass der Fehler einer gewissen Offenbarkeit bedarf (BT-Drucks. 18/7457, Seite 87). Der Fehler muss durchschaubar, eindeutig oder augenfällig sein. Dies wird angenommen, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhaltes für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als Schreib- beziehungsweise Rechenfehler erkennbar und kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich ist, dass eine unrichtige Tatsachenwürdigung, ein Rechtsirrtum oder ein Rechtsanwendungsfehler vorliegen.

7.5 Rechtserheblichkeit zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids

Im Gegensatz zu § 129 erfordert die Korrektur nach § 173a darüber hinaus auch eine Rechtserheblichkeit der unzutreffend mitgeteilten Tatsache.

Rechtserheblichkeit ist gegeben, wenn das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis der Fehlers schon bei der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer höheren oder niedrigeren Steuer gelangt wäre (vergleiche 3.6.2.3).

Durch die Eingrenzung des Zeitpunkts der Rechtserheblichkeit soll verhindert werden, dass dem Steuerpflichtigen das Risiko eines Rechtsbehelfsverfahrens abgenommen wird, indem er sich später auf rechtserheblich gewordene Tatsachen berufen kann.

7.6 Rechtsfolgen

Die Korrektur nach § 173a steht – im Gegensatz zur Korrektur nach § 129 – nicht im Ermessen der Finanzbehörde, sondern führt zwingend zu einer Korrektur.

8 § 174

8.1 Einordnung und Überblick

§ 174 stellt im Regelungssystem der Änderungsvorschriften eine der vielschichtigsten Normen dar, da sie für verschiedene Tatbestandsgruppen eine widerstreitende Steuerfestsetzung korrigiert und zudem diverse Spezialregelungen zur Festsetzungsverjährung enthält.

Systematisch ordnet sich § 174 in die übrigen Regelungen zur Korrektur von Steuerbescheiden ein und ist somit auf Steuerbescheide und gleichgestellte Verwaltungsakte anwendbar.

Bei einem genaueren Blick auf den Regelungsinhalt des § 174 kann man zunächst feststellen, dass die Absätze 1 und 2 eine Korrektur sogenannter positiver Widerstreite bezwecken, während Absatz 3 auf die Beseitigung sogenannter negativer Widerstreite gerichtet ist. Darüber hinaus erfassen die Absätze 4 und 5 Konstellationen, die sowohl einen positiven als auch einen negativen Widerstreit betreffen können.

8.2 Grundlegende Begrifflichkeiten

Die in § 174 enthaltenen Vorschriften bauen auf einer einheitlichen Terminologie auf, deren grundlegende Begrifflichkeiten zunächst erläutert werden, da ihr Verständnis Voraussetzung für die Erschließung aller Absätze des § 174 ist.

8.2.1 Bestimmter Sachverhalt

Alle Vorschriften des § 174 knüpfen an die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts an. Darunter ist ein einheitlicher, deckungsgleicher (das heißt genau umrissener) Lebensvorgang zu verstehen, aus dem steuerrechtliche Folgen zu ziehen sind beziehungsweise an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (BFH, Urteil vom 16. April 2013, IX R 22/11). Gemeint ist damit nicht nur eine einzelne Tatsache, sondern der für die Besteuerung maßgebende Sachverhaltskomplex, welcher sich aufgrund des inneren Zusammenhangs der betreffenden Sachverhaltselemente ergibt (BFH, Urteil vom 12. Februar 2015, V R 38/13).

Es wird also deutlich, dass die Korrekturmöglichkeit unmittelbar an materielles Recht anknüpft. So stellt beispielsweise die monatliche Zahlung eines Mieters an den Vermieter mit dem Zufluss einen genau umrissenen Lebensvorgang dar. Für

den Vermieter führt dieser Mietzins zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, wodurch sich der Überschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, damit der Gesamtbetrag der Einkünfte, damit das zu versteuernde Einkommen und schließlich die Einkommensteuer erhöht.

Die Anwendung des § 174 setzt demnach immer zunächst eine Würdigung der materiell-rechtlichen Auswirkungen des bestimmten Sachverhalts voraus.

8.2.2 Positiver Widerstreit

Ein sogenannter positiver Widerstreit liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt wurde, obwohl er (nach materiellem Recht) nur einmal – in einem der in Rede stehenden Steuerbescheide – hätte berücksichtigt werden dürfen.

8.2.3 Negativer Widerstreit

Demgegenüber liegt ein negativer Widerstreit vor, wenn ein Sachverhalt in keiner Steuerfestsetzung berücksichtigt wurde, obwohl er nach materiellem Recht in einer Steuerfestsetzung hätte berücksichtigt werden müssen.

Die Korrektur eines negativen Widerstreits wird nicht bereits dadurch ausgelöst, dass ein bestimmter Sachverhalt nicht berücksichtigt wurde. Vielmehr knüpfen die entsprechenden Vorschriften in § 174 die Korrekturmöglichkeiten unter verschiedenen Gesichtspunkten der Rechtssicherheit an weitere Voraussetzungen.

8.3 Korrekturmöglichkeiten des § 174

8.3.1 Positiver Widerstreit (§ 174 Abs. 1 und 2)

§ 174 Abs. 1 und 2 zielen auf die Beseitigung eines positiven Widerstreits ab. Nach § 174 Abs. 1 ist ein Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern, wenn ein positiver Widerstreit vorliegt, der sich zuungunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat. Demgegenüber erfolgt eine Änderung von Amts wegen, wenn ein positiver Widerstreit vorliegt, der sich zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat und die fehlerhafte Berücksichtigung des Sachverhalts auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, § 174 Abs. 2.

8.3.1.1 Berücksichtigung in mehreren Steuerbescheiden § 174 Abs. 1 oder Abs. 2 sind nur dann anzuwenden, wenn der bestimmte Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt wurde.

Es kann sich dabei sowohl um Steuerbescheide desselben Steuerpflichtigen (Einkommensteuerbescheide des A für 2017 und 2018) als auch um Steuerbescheide verschiedener Steuerpflichtiger (Einkommensteuerbescheide des A und des B für 2018) handeln. Auch zusammengefasste Bescheide nach § 155 Abs. 3 erfüllen dabei das Merkmal der Berücksichtigung in mehreren Steuerbescheiden (beispielsweise bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten).

Infolge unionsrechtskonformer Auslegung sind § 174 Abs. 1 und Abs. 2 ebenso anzuwenden, wenn einer der beiden Steuerbescheide von einer Finanzbehörde eines anderen EU-Mitgliedsstaats erlassen worden ist (AEAO zu § 174, Nr. 5). Demgegenüber ist bislang ungeklärt, ob auch Steuerbescheide aus Staaten, die keine EU-Mitgliedsstaaten sind, in den Anwendungsbereich des § 174 fallen.

Der Begriff der Berücksichtigung meint dabei eine im Wesentlichen deckungsgleiche Berücksichtigung – eine exakt übereinstimmende Beurteilung wird nicht vorausgesetzt. Entscheidend ist, dass durch die Berücksichtigung ein mit dem materiellen Recht nicht vereinbares Ergebnis entsteht.

Zur Klarstellung sei zudem darauf hingewiesen, dass der Anwendungsbereich des § 174 AO gerade nicht eröffnet ist, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid mehrfach berücksichtigt worden ist (zum Beispiel mehrfache Berücksichtigung einer Einnahme aus Vermietung im Einkommensteuerbescheid 2018). Ebenso finden § 174 Abs. 1 und 2 AO keine Anwendung, wenn Unstimmigkeiten über die Ausübung des Besteuerungsrechts vorliegen (zum Beispiel bei der Anwendung von Rückfallklauseln des § 50d Abs. 8 EStG).

8.3.1.2 Auswirkung zugunsten oder zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger Während § 174 Abs. 1 Fälle erfasst, in denen sich die Berücksichtigung des bestimmten Sachverhalts zuungunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat, erfasst § 174 Abs. 2 jene Fälle, in denen die Berücksichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen gewirkt hat.

Maßgebend ist hierbei grundsätzlich die Höhe der festgesetzten Steuer. Allerdings wird im Falle einer festgesetzten Steuer von null die entsprechende Auswirkung der Berücksichtigung über einen etwaigen Verlustvortrag betrachtet.

8.3.1.3 Widerstreit § 174 Abs. 1 und Abs. 2 sind nur dann anwendbar, wenn die Mehrfachberücksichtigung zu einem Widerstreit führt. Dies setzt voraus, dass die verschiedenen Steuerbescheide aufgrund materiellen Rechts nicht miteinander vereinbar sind (AEAO zu § 174, Nr. 4). Der Widerstreit besteht darin, dass nur einer der beiden Steuerbescheide zutreffend sein kann.

Bei der Anwendung der § 174 Abs. 1 und 2 werden daher vier verschiedene Kollisionstypen unterschieden. Man unterscheidet im Einzelnen zwischen der Subjekt-, Objekt-, Perioden- und Zuständigkeitskollision.

8.3.1.3.1 Subjektkollision Eine Subjektkollision liegt vor, wenn ein Sachverhalt verschiedenen Steuersubjekten zugeordnet wird, obwohl materiell-rechtlich nur eine der Zuordnungen zutreffend ist (dieselbe Einnahme wird A und B zugerechnet).

8.3.1.3.2 Objektkollision Eine Objektkollision liegt beispielsweise dann vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt verschiedenen sich ausschließenden Steuerarten zugeordnet wird, obwohl dies materiell-rechtlich unzutreffend ist (eine an A geleistete Zuwendung wird bei diesem einkommensteuerlich und schenkungsteuerlich berücksichtigt).

8.3.1.3.3 Periodenkollision Eine Periodenkollision liegt vor, wenn ein Sachverhalt bei einem Steuerpflichtigen in mehreren Veranlagungszeiträumen berücksichtigt wird (dieselbe Einnahme wird bei A im Einkommensteuerbescheid 2017 und 2018 berücksichtigt).

8.3.1.3.4 Zuständigkeitskollision Eine Zuständigkeitskollision liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger wegen eines Sachverhaltes von mehreren Finanzämtern zu derselben Steuerschuld herangezogen wird (die Finanzämter A und B erlassen gegenüber dem Steuerpflichtigen beide einen Einkommensteuerbescheid für denselben Veranlagungszeitraum).

8.3.1.4 Antragserfordernis (§ 174 Abs. 1) Bei § 174 Abs. 1 handelt es sich um einen Antragstatbestand. Dieser Antrag ist nicht formgebunden und kann von jedem Steuerpflichtigen gestellt werden, der durch den fehlerhaften Steuerbescheid betroffen ist.

Stellt ein Steuerpflichtiger lediglich einen Antrag auf Änderung hinsichtlich des rechtmäßigen Steuerbescheides, so kommt eine Umdeutung in einen Antrag auf Beseitigung der widerstreitenden Festsetzung – mit der Folge, dass die Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides geprüft wird – in Betracht (AEAO zu § 174 Nr. 2). Demgegenüber erfolgt die Änderung nach § 174 Abs. 2 von Amts wegen, also ohne einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen.

8.3.1.5 Einschränkung von Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen (§ 174 Abs. 2 Satz 2)

Hat sich die Mehrfachberücksichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt und soll in der Folge der Bescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, so ist dies nur zulässig, wenn die Mehrfachberücksichtigung auf einer Erklärung oder einem Antrag des Steuerpflichtigen beruht.

Einerseits soll hierdurch gewährleistet werden, dass sich der Steuerpflichtige nicht auf einen zu Unrecht erlangten steuerlichen Vorteil berufen kann, wenn er selbst entscheidend dafür verantwortlich ist, dass er diesen Vorteil erhalten hat. Zum anderen schafft diese Einschränkung auch Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen, der auf die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts vertraut hat.

8.3.1.6 Festsetzungsfrist

Hierbei ist jedoch die spezielle Ablaufhemmung des § 174 Abs. 1 Satz 2 zu beachten, welche auch sinngemäß für die Korrekturen nach § 174 Abs. 2 gilt. Danach kann ein entsprechender Antrag auf Korrektur bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nachdem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist. Die betreffenden Steuerbescheide werden demnach hinsichtlich der Festsetzungsfrist derart verknüpft, dass eine Korrektur immer bis zum Ablauf der später endenden Festsetzungsfrist ermöglicht wird.

8.3.1.7 Rechtsfolge

Liegen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 1 beziehungsweise Abs. 2 vor, so ist die entsprechende Steuerfestsetzung zu korrigieren. Sie steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde.

8.3.2 Negativer Widerstreit (§ 174 Abs. 3)

Nach § 174 Abs. 3 kann ein Steuerbescheid korrigiert beziehungsweise die Steuerfestsetzung nachgeholt werden, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in

einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt.

Anlass der Änderung nach § 174 Abs. 3 ist also immer eine mehr-fache Nichtberücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts.

8.3.2.1 Nichtberücksichtigung Ein bestimmter Sachverhalt ist dann nicht berücksichtigt, wenn im Steuerbescheid keine Regelung hinsichtlich dieses Sachverhalts enthalten ist. Hierfür genügt es, wenn nicht alle aus dem Sachverhalt folgenden Konsequenzen gezogen wurde, der Sachverhalt also nicht abschließend geregelt wurde.

Eine Nichtberücksichtigung liegt beispielsweise dann vor, wenn das Finanzamt eine eigentlich als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilende Zahlung als Anschaffungskostenminderung berücksichtigt und somit gestreckt über mehrere Veranlagungszeiträume anstatt punktuell berücksichtigt (BFH, Urteil vom 16. April 2013, IX R 22/11).

8.3.2.2 Annahme, der Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen Entscheidend für die Anwendung des § 174 Abs. 3 ist, dass der zu-ständige Amtsträger annimmt, der bestimmte Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen.

Dabei ist unerheblich, ob es sich dabei um einen Steuerbescheid handelt, der an denselben Steuerpflichtigen gerichtet ist (aber beispielsweise einen anderen Veranlagungszeitraum oder eine andere Steuerart betrifft), oder ob der bestimmte Sachverhalt einem anderen Steuerpflichtigen zugeordnet werden soll.

Es ist auch unerheblich, ob der Steuerbescheid, in dem der bestimmte Sachverhalt berücksichtigt werden soll, bereits erlassen wurde. § 174 Abs. 3 ist auch dann anwendbar, wenn es später nicht zum Erlass dieses Bescheids kommt (BFH, Urteil vom 23. Mai 1996, IV R 49/95).

Die Annahme muss kausal für die Nichtberücksichtigung sein. Geht der zuständige Amtsträger davon aus, dass der bestimmte Sachverhalt keine steuerliche Auswirkung hat oder ist ihm der Sachverhalt gänzlich unbekannt, kann § 174 Abs. 3 mangels Kausalität zwischen Nichtberücksichtigung und einer etwaigen Annahme zur Berücksichtigung in einem anderen Steuerbescheid nicht angewendet werden (BFH, Urteil vom 29. Mai 2001, VIII R 19/00).

8.3.2.3 Erkennbarkeit Unter Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes ist eine Korrektur nach § 174 Abs. 3 nur dann zulässig, wenn die Annahme auf der die Nichtberücksichtigung beruht, erkennbar ist. Die Erkennbarkeit ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Annahme des Finanzamtes auch ohne entsprechenden Hinweis aus dem gesamten Sachverhaltsablauf allein aufgrund verständiger Würdigung des fehlerhaften Steuerbescheides erkennen konnte (BFH, Urteil vom 21. Dezember 1984, III R 75/81). In zeitlicher Hinsicht ist dabei auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des fehlerhaften Steuerbescheides und der damaligen Rechtslage abzustellen.

8.3.2.4 Annahme stellt sich als unrichtig heraus Die Annahme muss sich später, das heißt nach Erlass des nach § 174 Abs. 3 änderbaren Bescheids, als unrichtig herausstellen. Es kommt hierbei nicht darauf an, wie sich die Unrichtigkeit der Annahme herausstellt – insbesondere dürfen keine allzu hohen Anforderungen an dieses Merkmal gestellt werden.

8.3.2.5 Festsetzungsfrist Nach § 174 Abs. 3 Satz 2 ist die Nachholung, Aufhebung oder Änderung nur bis zum Ablauf der für die anderen Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist zulässig. Diese Regelung stellt eine Einmaligkeit im Bereich der Festsetzungsverjährung dar. Es sind Fallkonstellationen denkbar, in denen die Festsetzungsfrist des fehlerhaften Steuerbescheids noch nicht abgelaufen ist und dennoch keine Änderung nach § 174 Abs. 3 AO erfolgen kann, da bereits Festsetzungsverjährung bei dem anderen Steuerbescheid eingetreten ist.

8.3.2.6 Rechtsfolge Grundsätzlich handelt es sich bei der Korrektur nach § 174 Abs. 3 um eine Ermessensentscheidung. Regelmäßig wird jedoch im Interesse einer richtigen Steuerfestsetzung eine Ermessensreduzierung auf null anzunehmen und damit eine Änderung durchzuführen sein.

8.3.3 § 174 Abs. 4 und 5

Bei § 174 Abs. 4 handelt es sich – insbesondere in Verbindung mit Absatz 5 der Norm – um die komplexeste Korrekturvorschrift. Dabei beschränkt sich Absatz 4 nicht auf den negativen Widerstreit, sondern stellt vielmehr eine Ergänzung der anderen Absätze des § 174 dar. Es handelt sich um eine konkrete gesetzliche Ausgestaltung der Grundsätze von Treu und Glauben und trägt dem Rechtsgedanken

Rechnung, dass ein Steuerpflichtiger, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat auch damit verbundene Nachteile hinnehmen muss (AEAO zu § 174, Nr. 7.2).

So erfordert § 174 Abs. 4 zunächst ein Ausgangsänderungsverfahren, in dem ein Steuerbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs oder eines Antrags des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten geändert wird. Diese Korrektur löst dann unter Umständen – nämlich insbesondere dann, wenn das Ausgangsänderungsverfahren irgendeine Form eines Widerstreits hervorruft – ein Folgeänderungsverfahren nach § 174 Abs. 4 aus.

Im Unterschied zu den anderen Korrektornormen des § 174 ist es nicht erforderlich, dass der bestimmte Sachverhalt nur einmal zu berücksichtigen ist. Es ist also möglich, dass der bestimmte Sachverhalt sowohl in dem zugunsten des Steuerpflichtigen geänderten Bescheid als auch in dem zu ändernden Bescheid zu berücksichtigen ist (BFH, Urteil vom 18. Februar 1997, VIII R 54/95).

8.3.3.1 Fehlerhafter Steuerbescheid aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts Der Ursprungsbescheid des Ausgangsänderungsverfahrens muss aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts fehlerhaft sein. Es kommt nicht darauf an, in welcher Weise der Sachverhalt irrig beurteilt wurde. Es kann sich sowohl um Rechtsanwendungsfehler als auch um tatsächliche Fehler handeln.

Zu beurteilen ist immer der Steuerbescheid, der letztlich aufgrund eines Antrags oder Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen geändert werden soll. Im Falle eines Klageverfahrens ist der Bescheid also in der Gestalt zu beurteilen, die er durch die Einspruchsentscheidung erhalten hat.

Die Abgrenzung, wann eine irriige Beurteilung vorliegt, kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Die Rechtsprechung geht davon aus, dass eine irriige Beurteilung selbst dann vorliegt, wenn das Finanzamt beim Erlass des ursprünglichen Bescheids wissentlich fehlerhaft gehandelt hat (BFH, Urteil vom 25. Oktober 2016, X R 31/14). Diese Auffassung ist in der Literatur nicht unumstritten und wird unter Hinweis auf einen Verstoß gegen die Grundsätze von Treu und Glauben zum Teil abgelehnt. Unter Verweis auf frühere Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 28. Juni 1990, V R 93/85) liegt nach dort vertretener Ansicht eine irriige Beurteilung nur vor, wenn das Finanzamt der Annahme war, richtig zu handeln.

8.3.3.2 Ausgangsänderungsverfahren Weiterhin ist erforderlich, dass der rechtswidrige Ursprungsbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten geändert wird.

Die Aufhebung beziehungsweise Änderung des Steuerbescheids muss also ursächlich auf den Rechtsbehelf oder den Antrag des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein und nicht allein auf der Initiative der Finanzbehörde beruhen. Der Begriff des Antrags ist dabei weit auszulegen.

Dem Antrag des Steuerpflichtigen muss jedoch nicht in vollem Umfang entsprochen werden. Vielmehr reicht es aus, dass der Steuerbescheid hinsichtlich der Beurteilung des bestimmten Sachverhaltes überhaupt zugunsten des Steuerpflichtigen geändert wird. Zudem ist die Finanzbehörde im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens nicht dazu angehalten einen etwaigen Hinweis auf Verböserung in Bezug auf den dann im Folgeänderungsverfahren zu ändernden Steuerbescheid zu geben, da § 174 Abs. 4 als eigenständige Änderungsvorschrift nicht der Regelung des § 367 Abs. 2 unterliegt, der sachlich lediglich auf ein etwaiges Rechtsbehelfsverfahren im Ausgangsänderungsverfahren Anwendung findet (BFH, Urteil vom 18. Februar 2016, V R 53/14).

8.3.3.3 Hinzuziehung Dritter (§ 174 Abs. 5) Der persönliche Anwendungsbereich des § 174 Abs. 4 beschränkt sich grundsätzlich nicht auf den Steuerpflichtigen, der vom Ausgangsänderungsverfahren betroffen ist. Die Berücksichtigung des bestimmten Sachverhalts kann vielmehr auch gegenüber Dritten nachgeholt werden. Allerdings beschränkt § 174 Abs. 5 die Möglichkeit der Berücksichtigung gegenüber Dritten, indem er eine Hinzuziehung des Betroffenen zum Ausgangsänderungsverfahren verlangt.

Dritte sind alle, die vom Steuerbescheid des Ausgangsänderungsverfahrens nicht betroffen sind und mit dem Inhaltsadressat dieses Steuerbescheides nicht identisch sind (BFH, Urteil vom 8. Februar 1995, I R 127/93). Eine Besonderheit ergibt sich bei der Beurteilung von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung, weil Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids derjenige ist, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist. Somit handelt es sich bei den Gesellschaftern einer Personengesellschaft hinsichtlich des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung nicht um Dritte (BFH, Urteil vom 15. Juli 2004, VIII R 7/02).

Eine Hinzuziehung Dritter zum Ausgangsverfahren ist nach § 174 Abs. 5 Satz 2 ausdrücklich zulässig. Es handelt sich hierbei um eine Ermächtigungsgrundlage zur Hinzuziehung. Besondere Bedeutung erlangt dies vor allem in Fällen, in de-

nen der Steuerpflichtige im Ausgangsänderungsverfahren lediglich einen Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a gestellt hat.

Demgegenüber hat § 174 Abs. 5 Satz 2 im Rechtsbehelfsverfahren lediglich einen deklaratorischen Charakter, da bereits eine Hinzuziehung nach § 360 möglich ist, die den Dritten zum Beteiligten (§ 359 Nr. 2) werden lässt.

Erforderlich ist bereits die Hinzuziehung im Ausgangsänderungsverfahren, da in diesem Verfahren die steuerlichen Folgerungen verbindlich entschieden werden und der Dritte durch diese Ausgangsentscheidung beschwert ist (BFH, Urteil vom 24. November 1987, IX R 158/83). Zweck der Hinzuziehung ist demnach die Gewährung rechtlichen Gehörs sowie die Verschaffung einer Einflussnahmemöglichkeit auf das Ausgangsänderungsverfahren für den Dritten. Die Hinzuziehung verschafft dem Dritten die Stellung eines Verfahrensbeteiligten und auch alle damit einhergehenden Rechte.

8.3.3.3.1 Voraussetzungen der Hinzuziehung Eine Hinzuziehung setzt voraus, dass gegenüber dem Dritten ein fehlerhafter Bescheid aufgrund des Ausgangsänderungsverfahrens möglicherweise zu korrigieren ist. Dabei wird nicht verlangt, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine Aufhebung oder Änderung in Betracht kommt (BFH, Beschluss vom 4. Januar 1996, X B 149/95). Maßstab für die Hinzuziehung ist eine überschlägige Prüfung der Korrekturvoraussetzungen – also denen des § 174 Abs. 4 – gegenüber dem Dritten.

8.3.3.3.2 Ausschluss der Hinzuziehung Eine Hinzuziehung kommt nicht mehr in Betracht, wenn die Festsetzungsfrist des gegen ihn gerichteten Steueranspruchs bereits abgelaufen ist (BFH, Urteil vom 5. Mai 1993, X R 111/91). Dies gilt auch dann, wenn der Dritte den Widerstreit in den Steuerfestsetzungen kennt. Hat der Dritte allerdings durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen am Ausgangsänderungsverfahren gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen mitgewirkt, ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich (BFH, Urteil vom 10. November 1993, I R 20/93).

8.3.3.3.3 Entbehrlichkeit der Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 Eine Hinzuziehung des Dritten nach § 174 Abs. 5 ist entbehrlich, wenn der Dritte bereits Verfahrensbeteiligter im Sinne des § 359 oder § 57 FGO war oder durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf die Änderung oder Aufhebung des fehlerhaften Steuerbescheides hingewirkt hat (BFH, Urteil vom 08. Februar 1995, I R 127/93).

8.3.3.4 Besonderheiten der Festsetzungsverjährung Im Grundsatz ist die Aufhebung beziehungsweise Änderung im Folgeänderungsverfahren innerhalb der Festsetzungsfrist des Steuerbescheids vorzunehmen, der nach § 174 Abs. 4 geändert werden soll. Diese ermittelt sich nach den allgemeinen Regeln der §§ 169 ff. Gemäß § 174 Abs. 4 Satz 3 ist der Ablauf der Festsetzungsfrist jedoch unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach der Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden. Anknüpfungspunkt ist hierbei der Tag der Bekanntgabe des im Ausgangsänderungsverfahren geänderten Steuerbescheids.

§ 174 Abs. 4 Satz 4 schränkt diese Regelung dahingehend ein, dass sie nur gilt, wenn die Festsetzungsfrist des nach § 174 Abs. 4 zu ändernden Bescheids bei Erlass des Ausgangsänderungsbescheids noch nicht abgelaufen war. Liegt diese besondere Fallkonstellation vor – das heißt war die Festsetzungsfrist des zu ändernden Bescheids bereits abgelaufen – gilt die Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 aus Vertrauensschutzgründen nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1. Folglich muss der bestimmte Sachverhalt zusätzlich erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden sein, dass er in einem anderen Steuerbescheid (nämlich dem im Ausgangsänderungsverfahren korrigierten Steuerbescheid) zu berücksichtigen sei.

8.3.3.5 Rechtsfolge Bei § 174 Abs. 4 handelt es sich – wie bei § 174 Abs. 3 – dem Wortlaut nach um eine Ermessensentscheidung. Es ist allerdings auch hier davon auszugehen, dass sich das Ermessen des Finanzamts regelmäßig auf null reduziert.

9 § 175

9.1 Die Korrektur von Folgebescheiden (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

9.1.1 Voraussetzungen der Korrektur

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ordnet den Erlass, die Aufhebung beziehungsweise die Änderung eines Steuerbescheids an, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Norm verweist dabei auf § 171 Abs. 10, die den Grundlagenbescheid als einen für eine Steuerfestsetzung bindenden Verwaltungsakt definiert. Hierfür kom-

men nicht nur Feststellungsbescheide oder Steuermessbescheide, sondern auch Verwaltungsakte anderer Behörden (die nicht zwingend Finanzbehörden sein müssen) in Betracht. Als Beispiel seien hier insbesondere die Feststellung des Grads der Behinderung durch das Versorgungsamt hinsichtlich § 33b EStG und die Bescheide von Gemeindebehörden nach §§ 7h Abs. 2, 7i Abs. 2 EStG zum Zwecke erhöhter Absetzungen für Abnutzungen bestimmter Gebäude genannt.

Die Bindungswirkung für Feststellungsbescheide nach den §§ 179 ff. ergibt sich aus § 182 Abs. 1 Satz 1, soweit die darin getroffenen Feststellungen für den Folgebescheid von Bedeutung sind.

Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs. 2 Halbsatz 2) bildet eine Ausnahme zum Prinzip der verfahrens-rechtlichen Einheit nach § 157 Abs. 2 Halbsatz 1, wonach die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids bildet. Aus dieser Ausnahme folgt, dass Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid mittels Rechtsbehelfen gegen den Grundlagenbescheid selbst vorgetragen werden müssen. Damit ergibt sich für die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, dass (insbesondere) die materielle Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheids von der „Folgebehörde“ nicht zu prüfen ist. Es kommt im Ergebnis nur darauf an, dass der Grundlagenbescheid wirksam ist, das heißt ordnungsgemäß bekannt gegeben wurde und nicht nichtig ist. Auch die Unanfechtbarkeit des Grundlagenbescheids ist nicht erforderlich. Der Folgebescheid ist demnach bei Vorliegen eines wirksamen Grundlagenbescheids in-soweit anzupassen, als die Bindungswirkung reicht.

Ein Folgebescheid kann solange aufgrund des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 korrigiert werden, wie noch nicht sämtliche bindenden Feststellungen des Grundlagenbescheids widerspruchsfrei in ihm enthalten sind.

9.1.2 Festsetzungsfrist

§ 171 Abs. 10 enthält besondere Regelungen für Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist von Folgebescheiden.

Ist der Grundlagenbescheid ein Verwaltungsakt einer Finanzbehörde, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids, § 171 Abs. 10 Satz 1.

Wird der Grundlagenbescheid von einer Behörde erlassen, die keine Finanzbehörde ist, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nachdem die für den Folgebescheid zuständige Finanzbehörde Kenntnis von der Entscheidung über

den Grundlagenbescheid erlangt hat, § 171 Abs. 10 Satz 2.

Der Begriff der Finanzbehörde ist in § 6 Abs. 2 definiert, wobei hier die Finanzämter nach § 6 Abs. 2 Nr. 5 praktisch am Bedeutsamsten sein dürften.

Nach § 171 Abs. 10 Satz 3 gilt die Ablaufhemmung aus den Sätzen 1 und 2 für Verwaltungsakte, die keine Feststellungsbescheide im Sinne des § 181 sind, nur dann, wenn deren Erlass vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist des Folgebescheids beantragt wurde.

§ 171 Abs. 10 Satz 4 macht deutlich, dass die Auswertung der Ergebnisse einer Betriebsprüfung und die Auswertung eines davon unabhängigen Grundlagenbescheids unabhängig von der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 innerhalb der nach § 171 Abs. 4 aufgrund der Betriebsprüfung gehemmten Festsetzungsfrist gemeinsam erfolgen kann.

9.2 Rückwirkende Ereignisse (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

9.2.1 Begriff des rückwirkenden Ereignisses

9.2.1.1 Definition

Eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt den Eintritt eines Ereignisses voraus, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Hierunter sind alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge zu verstehen, die steuerlich ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirkungen in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

In Abgrenzung zu § 173 ist zu beachten, dass der Tatbestand des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur dann erfüllt sein kann, wenn das rückwirkende Ereignis nach Entstehung des Steueranspruchs und nach dem Erlass des Steuerbescheids eingetreten ist.

Ereignis kann jede Begebenheit sein, die einen steuergesetzlichen Tatbestand im Sinne des § 38 ganz oder zum Teil verwirklicht und sich damit auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirkt. Darunter sind neben tatsächlichen Lebensvorgängen auch vorgeifliche Rechtsverhältnisse zu verstehen (vergleiche 3.6.2.1.1.1).

Ob einem Ereignis steuerlich eine rückwirkende Bedeutung zukommt, ist nach dem jeweils einschlägigen materiellen Steuerrecht zu beurteilen. Es ist demnach zu entscheiden, ob ein solches Ereignis überhaupt den Tatbestand einer materiellen Steuernorm erfüllt und ob sich der daraus ergebende Steueranspruch dadurch rückwirkend ändert.

Darüber hinaus fingiert § 175 Abs. 2 Satz 1 die Rückwirkung des Wegfalls einer Voraussetzung, die entweder kraft Gesetzes zur Gewährung einer Steuervergünstigung eine bestimmte Zeit gegeben sein muss oder für die durch Verwaltungsakt festgestellt worden ist, dass sie die Grundlage für die Gewährung einer Steuervergünstigung bildet. Auf diese Vorschrift wird wegen ihrer geringen Relevanz nicht tiefer eingegangen. Regelmäßig enthalten die materiellen Steuergesetze für diese Fälle selbst eigenständige Regelungen über die Rückwirkung bestimmter Ereignisse, so zum Beispiel § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.

9.2.1.2 Einzelfälle Bereits die oben genannte in der Rechtsprechung entwickelte Definition zeigt, dass die Beurteilung, ob im Einzelfall ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorliegt, durchaus Schwierigkeiten bereiten kann. Die Tatsache, dass die Beurteilung der Rückwirkung nur von den Regelungen des materiellen Rechts abhängen kann, macht den Begriff des rückwirkenden Ereignisses sehr komplex. Nachfolgend soll deshalb die Vorgehensweise bei der Anwendung dieser Definition anhand konkreter Beispiele verdeutlicht werden.

9.2.1.2.1 Rückzahlung von Arbeitslohn Der Steuerpflichtige S erzielt aus einem Anstellungsverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nach seinem Anstellungsvertrag erhält er eine monatliche Nettovergütung von EUR 2.000. Sein Arbeitgeber A zahlt in 01 fälschlicherweise pro Monat EUR 2.500 an S aus. Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung des A im Mai 02 fällt der Fehler auf und A fordert für das Jahr 01 von S Arbeitslohn in Höhe von insgesamt EUR 6.000 zurück. S überweist den Betrag im Juni 02 an A.

Fraglich ist hier, ob die Rückzahlung des Arbeitslohns für das Jahr 01 ein rückwirkendes Ereignis darstellt, sodass der Einkommensteuerbescheid 01 des S nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Weise zu ändern ist, dass sein Arbeitslohn um den Rückzahlungsbetrag gemindert wird.

Bei der Rückzahlung handelt es sich um einen tatsächlichen Lebensvorgang, sodass zunächst der Begriff des Ereignisses erfüllt ist. Problematisch ist hier nur die Frage, ob dieses Ereignis steuerlich in der Weise zurückwirkt, dass nunmehr im Einkommensteuerbescheid 01 ein geringerer Arbeitslohn zu berücksichtigen ist. Die Rückwirkung eines solchen Ereignisses richtet sich nach dem materiellen Steuerrecht. Bei der Ermittlung von Überschusseinkünften kommt hinsichtlich der zeitlichen Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben das Zu- und Abflussprinzip des §

11 EStG zur Anwendung. Danach ist nicht maßgeblich, für welchen Zeitraum Einnahmen bezogen oder Ausgaben getätigt werden, sondern in welchem Zeitraum sie zu- beziehungsweise abfließen. Die Rückzahlung zu viel gezahlten Arbeitslohns stellt danach kein rückwirkendes Ereignis dar, sondern die Rückzahlung mindert die Einkünfte des Jahres 02.

9.2.1.2.2 Nachträgliche Kaufpreisänderung im Rahmen des § 17 EStG S veräußert in 01 seine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung an der M-GmbH in Höhe von 30% an K und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 17 EStG. Der Kaufpreis beträgt TEUR 500. Im Kaufvertrag vereinbaren S und K, dass der K weitere TEUR 200 an den S zahlen muss, wenn die M-GmbH in 02 und 03 jeweils einen Jahresüberschuss von mehr als TEUR 1.000 erzielt. Diese Bedingung tritt ein und K überweist im August 04 weitere TEUR 200 an S.

Dies führt dazu, dass der Einkommensteuerbescheid 01 des S nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Weise zu ändern ist, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um TEUR 200 erhöht werden. Die Rückwirkung der Kaufpreiszahlung in das Jahr 01 ergibt sich hier aus der Norm des § 17 EStG. Die Einkünfte aus einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von mindestens 1% sind stichtagsbezogen auf den Tag der Veräußerung als Überschuss des Veräußerungspreises über die Anschaffungskosten abzüglich der Veräußerungskosten zu ermitteln. Es kommt demnach nicht in Betracht, mit der Veräußerung im Zusammenhang stehende Einnahmen in einem anderen Besteuerungszeitraum als dem der Veräußerung zu berücksichtigen.

9.2.1.2.3 Weitere Fallgruppen Die Beispiele zeigen, dass für die Beurteilung der Rückwirkung immer die Norm heranzuziehen ist, die den Steueranspruch begründet. In Ergänzung zu den dargestellten Beispielen werden im Folgenden ausgewählte Fallgruppen dargestellt, in denen das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses im Allgemeinen bejaht wird:

- Das nachträgliche Überschreiten der 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.
- Die Aufstockung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bei einer nachträglichen Veränderung des Veräußerungspreises.
- Die nachträgliche Zustimmung und entsprechende Antragstellung zur Anwendung des Realsplittings nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

- Die nachträgliche Beantragung einer getrennten Veranlagung von Ehegatten vor Bestandskraft des ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids stellt hinsichtlich des bereits gegenüber dem anderen Ehegatten ergangenen und bestandskräftig erwachsenen Zusammenveranlagungsbescheids ein rückwirkendes Ereignis dar.
- Die Rückgängigmachung eines Verzichts auf eine Steuerbefreiung nach § 9 UStG stellt ein rückwirkendes Ereignis in Bezug auf den Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers dar und zwar unabhängig davon, dass der Leistende die auf der Rechnung zunächst ausgewiesene Steuer bis zu einer Berichtigung nach § 14c UStG schuldet.
- Nach der Festsetzung der Erbschaftsteuer entstehende Kosten im Zusammenhang mit der Nachlassregulierung können zur Korrektur des Erbschaftsteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 führen.
- Wird ein Einheitswertbescheid nachträglich geändert und führt dies dazu, dass die nach § 22 BewG erforderlichen Wertgrenzen für eine Wertfortschreibung nicht mehr überschritten werden, so ist ein bis dahin ergangener Wertfortschreibungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aufzuheben.

9.2.1.3 Erteilung oder Vorlage von Bestätigungen § 175 Abs. 2 Satz 2 bestimmt, dass die nachträgliche Erteilung oder Vorlage von Bescheinigungen oder Bestätigungen nicht als rückwirkendes Ereignis gilt.

9.2.2 Festsetzungsfrist

§ 175 Abs. 1 Satz 2 enthält eine Anlaufhemmung für Fälle von rückwirkenden Ereignissen. Danach beginnt die Festsetzungsfrist für die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eintritt.

9.2.3 Rechtsfolge

Die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist eine gebundene Entscheidung. Grundlagenbescheide müssen mithin durch die Finanzbehörde ausgewertet und entsprechend in etwaigen Folgebescheiden berücksichtigt werden.

10 Datenübermittlungen durch Dritte, § 175b

§ 175b wurde durch das Steuermodernisierungsgesetz vom 16. Juli 2016 eingeführt. Damit wurden insgesamt drei neue Möglichkeiten der Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden im Zusammenhang mit der Übermittlung steuererheblicher Daten für den Steuerpflichtigen durch Dritte (§ 93c) geschaffen.

§ 175b stellt dabei eine vom Verschulden eines der Beteiligten losgelöste Norm dar.

10.1 Mitteilungspflichtige Stelle

Mitteilungspflichtige Stelle im Sinne des § 93c ist jeder Dritte, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften Daten des Steuerpflichtigen elektronisch an die Finanzbehörde zu übermitteln hat (zum Beispiel Arbeitgeber nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG, Anbieter bestimmter Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 2a EStG).

10.2 Keine oder unrichtige Berücksichtigung übermittelter Daten, § 175b Abs. 1

Nach § 175b Abs. 1 ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von einer mitteilungspflichtigen Stelle übermittelte Daten im Sinne des § 93c bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

Die Vorschrift greift nur dann ein, wenn die mitteilungspflichtige Stelle tatsächlich Daten an die Finanzbehörde übermittelt hat. Dabei ist es unbeachtlich, aus welchem Grund die Daten nicht oder nicht richtig berücksichtigt wurden. Ausschlaggebend ist allein, dass die Daten bei der Steuerfestsetzung bereits vorlagen und entsprechend hätten berücksichtigt werden können.

10.3 Abweichungen zuungunsten des Steuerpflichtigen, § 175b Abs. 2

Übermittelt eine mitteilungspflichtige Stelle zuungunsten des Steuerpflichtigen unrichtige Daten an die Finanzbehörde und gelten diese Daten nach § 150 Abs. 7 Satz 2 als Angaben des Steuerpflichtigen, ist der Steuerbescheid insoweit zu korrigieren. Damit wird erreicht, dass der Steuerpflichtige eine Korrektur eines aufgrund falscher Datenübermittlung durch Dritte unrichtigen Steuerbescheids dadurch erreichen kann, dass er sich an die Finanzbehörde wendet. Er ist in diesem Fall nicht darauf angewiesen, dass zunächst der Dritte die übermittelten Daten gegenüber der Finanzbehörde korrigiert, sondern erhält ohne diesen Umweg effektiven Rechtsschutz.

Daten, die Dritte nach Maßgabe des § 93c an die Finanzbehörde übermitteln, gelten nach § 150 Abs. 7 Satz 2 als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.

10.4 Fehlende Einwilligung des Steuerpflichtigen, § 175b Abs. 3

§ 175b Abs. 3 ordnet die Korrektur eines Steuerbescheids für den Fall an, dass eine mitteilungspflichtige Stelle ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen Daten an die Finanzbehörde übermittelt hat und diese Daten bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt wurden, obwohl das Einverständnis Steuerpflichtigen Voraussetzung für die Datenübermittlung ist. So ist beispielsweise ein Steuerbescheid zu ändern, soweit in ihm eine elektronisch übermittelte Zuwendungsbestätigung berücksichtigt wurde und sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige den Zuwendungsempfänger nicht entsprechend bevollmächtigt hat (vgl. § 50 Abs. 2 EStDV).

10.5 Rechtsfolgen

Ist einer der Tatbestände des § 175b erfüllt, hat die Finanzbehörde den entsprechenden Steuerbescheid von Amts wegen zu korrigieren. Der Steuerpflichtige muss weder einen Antrag stellen, noch steht eine Korrektur im Ermessen der Finanzbehörde.

11 Berichtigung materieller Fehler, § 177

11.1 Einordnung der Vorschrift

§ 177 stellt keine eigenständige Korrektornorm dar. Für seine Anwendung ist immer erforderlich, dass die Voraussetzungen einer anderen Korrekturvorschrift erfüllt sind. Im Zuge dieser Korrektur können dann gemäß § 177 im Bescheid enthaltene materielle Fehler insoweit berichtigt werden, als die Korrektur aufgrund der anderen Norm reicht.

11.2 Materielle Fehler

§ 177 Abs. 3 definiert materielle Fehler als alle Fehler einschließlich offenkundiger Unrichtigkeiten im Sinne des § 129, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweichen.

Als materieller Fehler kommt demnach jede objektive Unrichtigkeit des Steuerbescheids in Betracht. Unter den Begriff fällt sowohl die unrichtige Anwendung materiellen Rechts als auch die Zugrundelegung eines Sachverhalts, der sich später als unrichtig erweist. Es kommt nicht darauf an, ob irgendjemand die Unrichtigkeit des Bescheids zu vertreten hat. Maßgeblich ist allein die objektive Unrichtigkeit.

11.3 Kompensationscharakter, § 177 Abs. 1 und 2

Je nach dem wie sich die der Berichtigung nach § 177 vorangegangene Korrektur auswirkt, ist entweder § 177 Abs. 1 (Korrektur zuungunsten des Steuerpflichtigen) oder § 177 Abs. 2 (Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen) anzuwenden. Die Berichtigung der materiellen Fehler nach § 177 ist hinsichtlich der steuerlichen Auswirkung immer gegenläufig zur vorangegangenen Korrektur und betragsmäßig auf diese beschränkt.

11.3.1 Saldierungsgebot für materielle Fehler

Sowohl bei der Berichtigung nach § 177 Abs. 1 als auch nach § 177 Abs. 2 sind bei Vorliegen der Voraussetzungen materielle Fehler zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berichtigen. Daraus folgt, dass sämtliche im Bescheid enthaltene materielle Fehler, die nicht Anlass der zugrunde liegenden Änderung sind, zunächst zu saldieren und insgesamt innerhalb des Änderungsrahmens zu berichtigen sind.

11.3.2 Änderungsrahmen

Bei der Berichtigung nach § 177 ist ein möglicher Änderungsrahmen zu bestimmen, da die Berichtigung materieller Fehler nur insoweit steuerliche Auswirkung haben darf als die zugrunde liegende Änderung reicht.

Je nachdem, ob § 177 Abs. 1 oder Abs. 2 Anwendung findet, ist entweder die Änderungsober- oder die Änderungsuntergrenze die vor der Korrektur festgesetzte Steuer. Das jeweils andere Ende des Änderungsrahmens setzt sich aus der bestimmten Ober-/Untergrenze und der steuerlichen Auswirkung der „anderen“ Korrektur zusammen.

Es kann jedoch auch vorkommen, dass § 177 Abs. 1 und Abs. 2 parallel anwendbar sind, denn hinsichtlich der Auswirkungen selbständiger Änderungstatbestände zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen besteht ein Saldierungsverbot. Die

Änderungsobergrenze bestimmt sich dann aus der Summe der bisher festgesetzten Steuer zuzüglich der Auswirkung aller selbständigen Korrekturen zuungunsten des Steuerpflichtigen. Die Änderungsuntergrenze bestimmt sich aus der Summe der bisher festgesetzten Steuer abzüglich der zugunsten des Steuerpflichtigen wirkenden selbständigen Korrekturen.

Der Saldo der im Bescheid enthaltenen materiellen Fehler im Sinne des § 177 Abs. 3 kann nur innerhalb dieses Änderungsrahmens berücksichtigt werden.