
Überblick über die wichtigsten Korrekturtatbestände der AO

Jens Wingenfeld, StB



Agenda

1

Einführung – Weshalb überhaupt Korrekturvorschriften

2

Die einzelnen Korrekturvorschriften - Überblick

2.1

§ 129 bzw. § 173a AO: Die offenbare Unrichtigkeit

2.2

§ 172 AO: Die diversen Anwendungsfälle

2.3

§ 173 AO: neue Tatsachen

2.4

§ 175 AO: Grundlagenbescheide sowie rückwirkendes Ereignis

2.5

§§ 164 f. AO: Vorbehalt der Nachprüfung bzw. vorl. Steuerfestsetzung

3

Prüfungsaufgaben (extra Datei) zur Übung



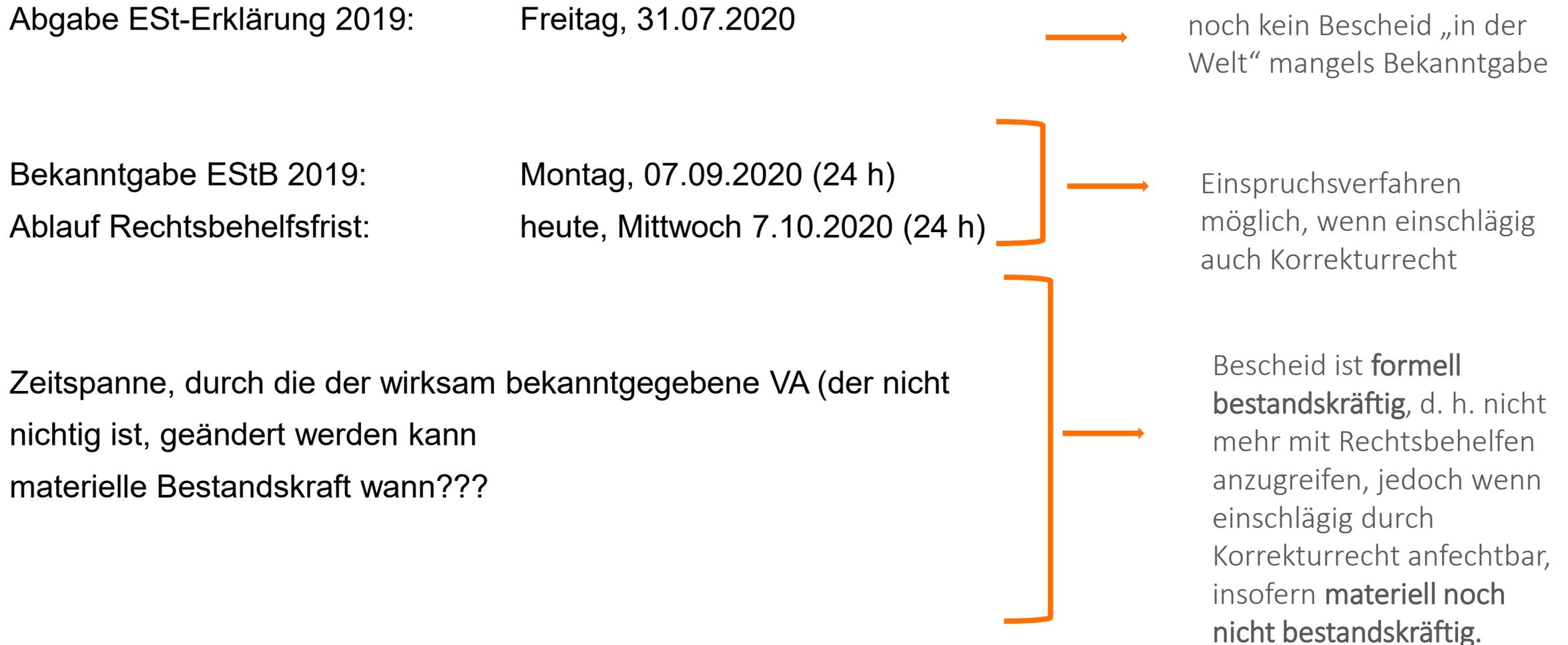
Wozu brauchen wir verfahrensrechtlich Korrekturvorschriften?

§ 124 Wirksamkeit des Verwaltungsakts

- (1) Ein Verwaltungsakt wird gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Der Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird.
- (2) Ein Verwaltungsakt bleibt wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist.**
- (3) Ein nichtiger Verwaltungsakt ist unwirksam.



Zeitablauf von der Erklärung bis zur materiellen Bestandskraft?





Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Was ist notwendig, dass ein wirksam bekannt gegebener VA, der nicht nichtig ist, geändert werden kann?

1. Er muss rechtswidrig sein (sonst ergäbe sich das Problem in der Klausuraufgabe nicht).
2. Die Festsetzungsfrist darf noch nicht abgelaufen sein, § 169 Abs. 1 S. 1 AO.
3. Es muss eine Korrekturvorschrift greifen, § 124 Abs. 2 AO.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Die Festsetzungsfrist (FF) darf noch nicht abgelaufen sein!

Schema (gilt für jede Fristenberechnung)

1. Beginn der FF
2. Dauer der FF
3. ergibt Ende FF!

Beginn FF: § 170 **Abs. 1** AO versus 170 **Abs. 2** AO???



Die Festsetzungsfrist (FF) darf noch nicht abgelaufen sein!

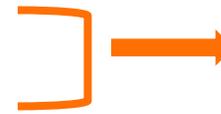
Beginn FF: § 170 Abs. 1 AO versus 170 Abs. 2 Nr. 1 AO

§ 170 Beginn der Festsetzungsfrist

(1) Die Festsetzungsfrist **beginnt** mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die **Steuer entstanden** ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist.

(2) **Abweichend von Absatz 1** beginnt die Festsetzungsfrist, wenn

1. eine **Steuererklärung** oder eine Steueranmeldung **einzureichen** oder eine Anzeige zu erstatten **ist**, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige **eingereicht wird, spätestens jedoch** mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt,



für Stpfl., die freiwillig eine Erklärung abgeben



für Stpfl., die verpflichtet sind, eine Erklärung abgeben



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Die Festsetzungsfrist (FF) darf noch nicht abgelaufen sein!

Dauer der FF => für „unsere“ Steuerarten regulär 4 Jahre

§ 169 Festsetzungsfrist

(2) Die Festsetzungsfrist beträgt:

1. ein Jahr

für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen,

2. **vier Jahre**

für Steuern und Steuervergütungen, **die keine Steuern** oder Steuervergütungen im Sinne der **Nummer 1** ... sind.

Die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre, soweit eine Steuer **hinterzogen**, und **fünf Jahre**, soweit sie **leichtfertig verkürzt** worden ist.



Die Festsetzungsfrist (FF) darf noch nicht abgelaufen sein!

...beachte **eventuell Ablaufhemmung**, insbesondere Katalog des § 171

§ 171 Ablaufhemmung

- (1) Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, solange die Steuerfestsetzung wegen **höherer Gewalt** innerhalb der letzten sechs Monate des Fristlaufs nicht erfolgen kann.
- (2) Ist beim Erlass eines Steuerbescheids eine **offenbare Unrichtigkeit** unterlaufen, so endet die Festsetzungsfrist **insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe dieses Steuerbescheids**. Das **Gleiche** gilt in den Fällen des **§ 173a**.
- (3) Wird **vor Ablauf der Festsetzungsfrist** außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein **Antrag** auf **Steuerfestsetzung** oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit **nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist**.
- (3a) Wird ein Steuerbescheid mit einem **Einspruch** oder einer **Klage** angefochten, so läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, **bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist**; dies gilt auch, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt; dies gilt nicht, soweit der Rechtsbehelf unzulässig ist. In den Fällen des § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1, § 101 der Finanzgerichtsordnung ist über den Rechtsbehelf erst dann unanfechtbar entschieden, wenn ein auf Grund der genannten Vorschriften erlassener Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist.
- (4) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer **Außenprüfung begonnen** oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für **die Steuern**, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, **nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind** oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 drei Monate verstrichen sind. Dies gilt nicht, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat. Die Festsetzungsfrist endet spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 genannten Fristen verstrichen sind; eine Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt.
- (10) Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer **Verwaltungsakt bindend** ist (**Grundlagenbescheid**), endet die Festsetzungsfrist **nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids**. ...



▶ Beispiele zur FF

A ist nicht verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, er hat jedoch die ESt-Erklärung 2015 freiwillig am 31.12.2019 dem FA eingereicht, da er sich wegen hoher WK auf Grund einer doppelten HH-Führung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine hohe Rückzahlung verspricht.

Frage: Kann das FA die Steuer noch festsetzen im Jahr 2020?

Antwort: Nur dann, wenn der Bescheid innerhalb der FF ergeht (bekanntgegeben wird), § 169 Abs. 1 S. 1 AO.

Beginn: § 170 Abs. 1 AO: mit Ablauf 2015

Dauer: 4 Jahre

Ende: mit Ablauf 2019

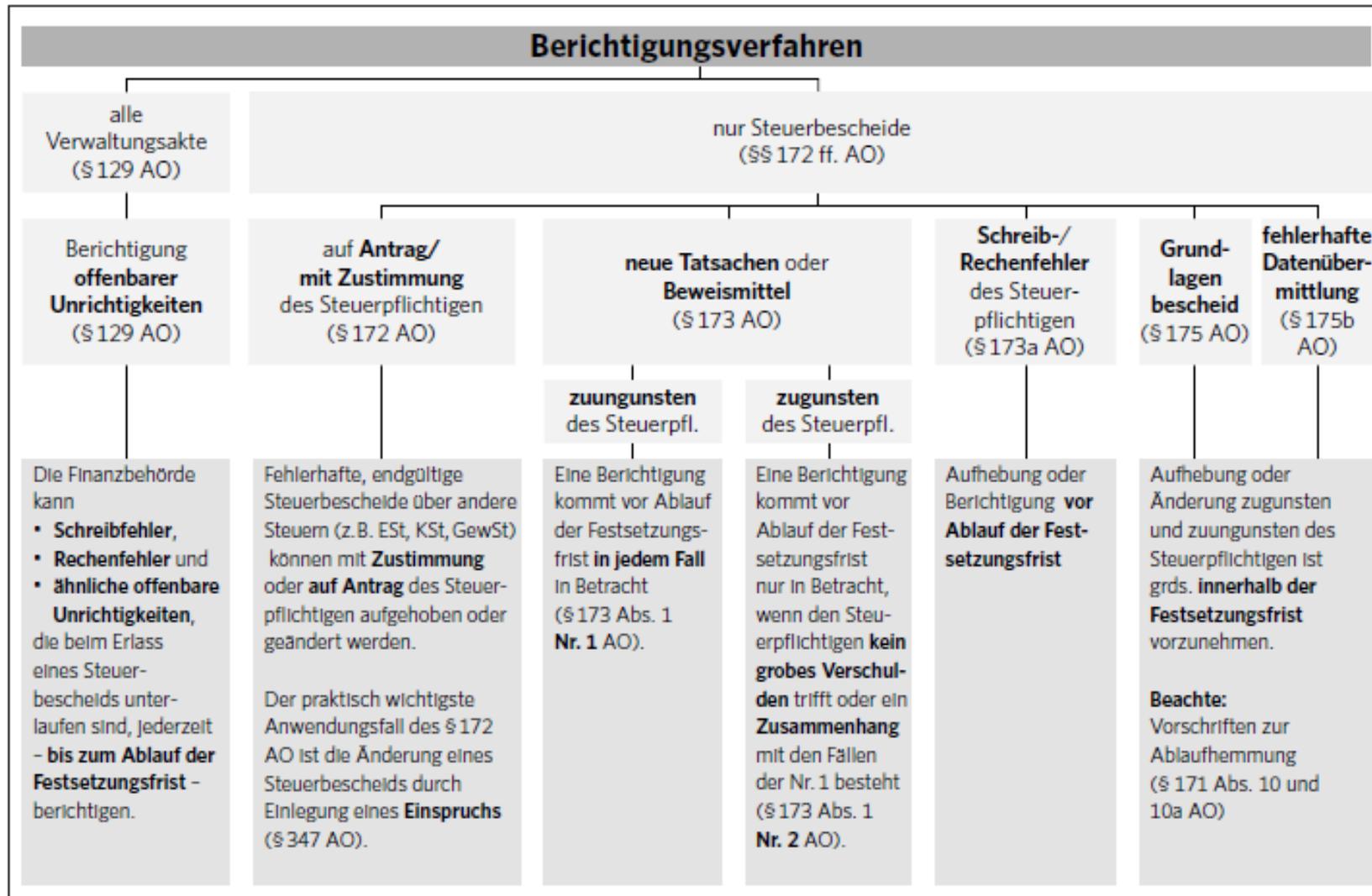
=> grundsätzlich FF im Jahr 2020 abgelaufen

greift eine Ablaufhemmung?

=> ja, § 171 Abs. 3 AO: bis die auf Grund des Antrags (der Steuererklärung) ergangen Bescheide unanfechtbar werden



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO





Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 129 Offenbare Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsakts

Die Finanzbehörde kann **Schreibfehler**, **Rechenfehler** und **ähnliche offenbare Unrichtigkeiten**, die **beim Erlass eines Verwaltungsakts** unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen.

...

Quelle: Steuerlehre; Schweizer, NWB Verlag, 21. Auflage.

Voraussetzung	<div data-bbox="1370 239 2270 585"><pre>graph TD; A[Offenbare] --> B[Schreib- und Rechenfehler]; A --> C[andere mechanische Versehen und Flüchtigkeitsfehler der Finanzbehörde]; C -.-> D[Ausnahmen:];</pre></div> <p>(nicht des Steuerpflichtigen!)</p> <p>Ausnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none">▶ Fehlerhaftigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen war für das Finanzamt als offenbare Unrichtigkeit klar erkennbar (Übernahmefehler)▶ Selbsterrechnung von Steuern durch Steuerpflichtigen (insbesondere Steueranmeldung bei der Umsatzsteuer): übernommener Fehler des Stpfl. gilt als Fehler des FA
Umfang	<p>Nur Punktberichtigung Berichtigung beschränkt sich auf die offenbare Unrichtigkeit zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen.</p> <p>Keine Gesamtaufrollung Rechtsfehler (= Fehler in der Rechtsanwendung) dürfen nicht berichtigt werden. Ausnahme: führt Fehlerberichtigung zu einer betragsmäßigen Änderung, Saldierung durch Berichtigung anderer Rechtsfehler im Rahmen des § 177 AO möglich.</p>



▶ in Abgrenzung zu § 129 AO...

§ 173a Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung
Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit **dem Steuerpflichtigen** bei **Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler** unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

(Negativ-) Beispiele zu §§ 129 AO bzw. 173a AO

Fall 1

A hat seine Steuererklärung 2018 am 1.7.19 abgegeben, den Bescheid erhält er am 1.9.19. Hierbei stellt er einen Tag später fest, dass er aus seiner selbst erstellten, dem Finanzamt vorsorglicherweise eingereichten Summenaufstellung seiner Werbungskosten zu den EK aus § 19 EStG versehentlich statt der korrekten 981 EUR einen Betrag von 891 EUR in das entsprechende Formular eingetragen hat.

Abwandlung Fall 1:

Dem FA lag die Liste nicht vor.

Fall 2

A bemerkt nach Ablauf der Einspruchsfrist, dass er vergessen hat, einen Beleg über Werbungskosten in die Erklärung einzutragen.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 172 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

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



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 172 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Fall

Der Einkommensteuerbescheid 2019 wurde am Montag, dem 7.9.20 dem Stpfl. A bekanntgeben. Heute am 7.10.20 erkennt der Stpfl., dass er es vergessen hat, Arbeitsmittel i. R. der WK der EK aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erklären.

Abwandlung 1: A erkennt den Fauxpas erst am 7.11.20

Abwandlung 2: A erkennt einen Fehler zu seinen Ungunsten am 7.11.21 und kann nachts nicht mehr schlafen vor dem Hintergrund, dass er gegenüber seinen Mitmenschen durch einen falschen Bescheid bevorzugt wird.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 172 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden – Antrag auf schlichte Änderung versus Einspruchsverfahren

Gesichtspunkt	Einspruch	Schlichte Änderung
Form	Schriftform	Formlos
Vollzug des Steuerbetrages	Aussetzung der Vollziehung ist möglich	Aussetzung der Vollziehung ist nicht möglich
Rechtsanspruch auf Entscheidung	Ja, da eine erneute Überprüfung stattfindet	Nein, da Ermessensentscheidung („darf“)
Antragserweiterung nach Ablauf der Einspruchsfrist	Antragserweiterung ist möglich	Antragserweiterung ist nicht möglich
Beschränkung auf den vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag	Nein, es ist sogar eine Verböserung möglich	Ja, ggf. findet aber eine Saldierung von materiellen Fehlern gem. § 177 AO statt

Quelle: Steuerlehre; Schweizer, NWB Verlag, 21. Auflage.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 173 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

(1) Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern,

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

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

Fall:

Bei einer Außenprüfung am 7.7.2020 für den VZ 2017 würdigt der Betriebsprüfer auf Grund der bei der BP festgestellten Sachlage mit der Folge, dass bis dato vom Betrieb als steuerfreie Einnahmen tatsächlich doch steuerpflichtig sind, steuerliche Auswirkung +10 TEUR.

Überprüfung TBM:

- Tatsachen oder Beweismittel
- nachträgliches Bekanntwerden
- zu einer höheren Steuer führend
- keine erhöhte Bestandskraft nach Absatz 2



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 173 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

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

Fall:

Der steuerliche Laie L beginnt im Jahr 2019 mit dem Bau eines Zweifamilienhauses, welches sodann nach Fertigstellung im Jahr 2020 vermietet wird. Die Schuldzinsen, die schon im Jahr 2019 angefallen sind, erklärt er erst im VZ 2020, das FA lehnt die Berücksichtigung wegen § 11 EStG ab. Daraufhin beantragt L die Berücksichtigung im Jahr 2019.

Überprüfung TBM:

- Tatsachen oder Beweismittel
- nachträgliches Bekanntwerden
- zu einer **niedrigeren Steuer** führend
- **kein grobes Verschulden???**
- keine erhöhte Bestandskraft nach Absatz 2



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO



Handlung mit Wissen und Wollen

grober Verstoß gegen die dem Stpfl. **individuell** zumutbaren Sorgfaltspflichten

- Handlungen, um nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen, z. B. bewusstes Verschweigen von Einnahmen, gefälschte Belege
- Hinweise zu den Erklärungsvordrucken werden ignoriert
- Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung trotz Anforderung FA nicht nachgekommen
- Nichteinlegung eines Einspruchs gegen einen Schätzbescheid (§ 162 AO)



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

§ 175 Änderung von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen

(1) Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,

1. soweit ein **Grundlagenbescheid** (§ 171 Abs. 10), dem **Bindungswirkung** für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird,

Fall:

An der A-B OHG sind die Gesellschafter A und B je zur Hälfte beteiligt. Für das Geschäftsjahr 2018 stellt die OHG fest, dass versehentlich ein Ordner mit Ausgangsrechnungen nicht buchhalterisch erfasst wurde und somit auch das steuerliche Gesamthandsergebnis zu niedrig erklärt wurde. Im Jahr 2020 wird dies nachgeholt, so dass sich ein geänderter Feststellungsbescheid mit einem Mehrergebnis von 100 TEUR ergibt.



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Abgrenzung § 175 Abs. 1 Nr. 2 versus § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO

(1) Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,

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

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

Fall:

A hat im Jahr 2010 seinen Gewerbebetrieb im Ganzen veräußert und hieraus nun eine Forderung gegenüber B. Heute am 7.7.20 wird das Insolvenzverfahren mangels Masse gegenüber B vom Gericht abgewiesen.



Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO.

§ 164 Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung

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

(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen.

Die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden.

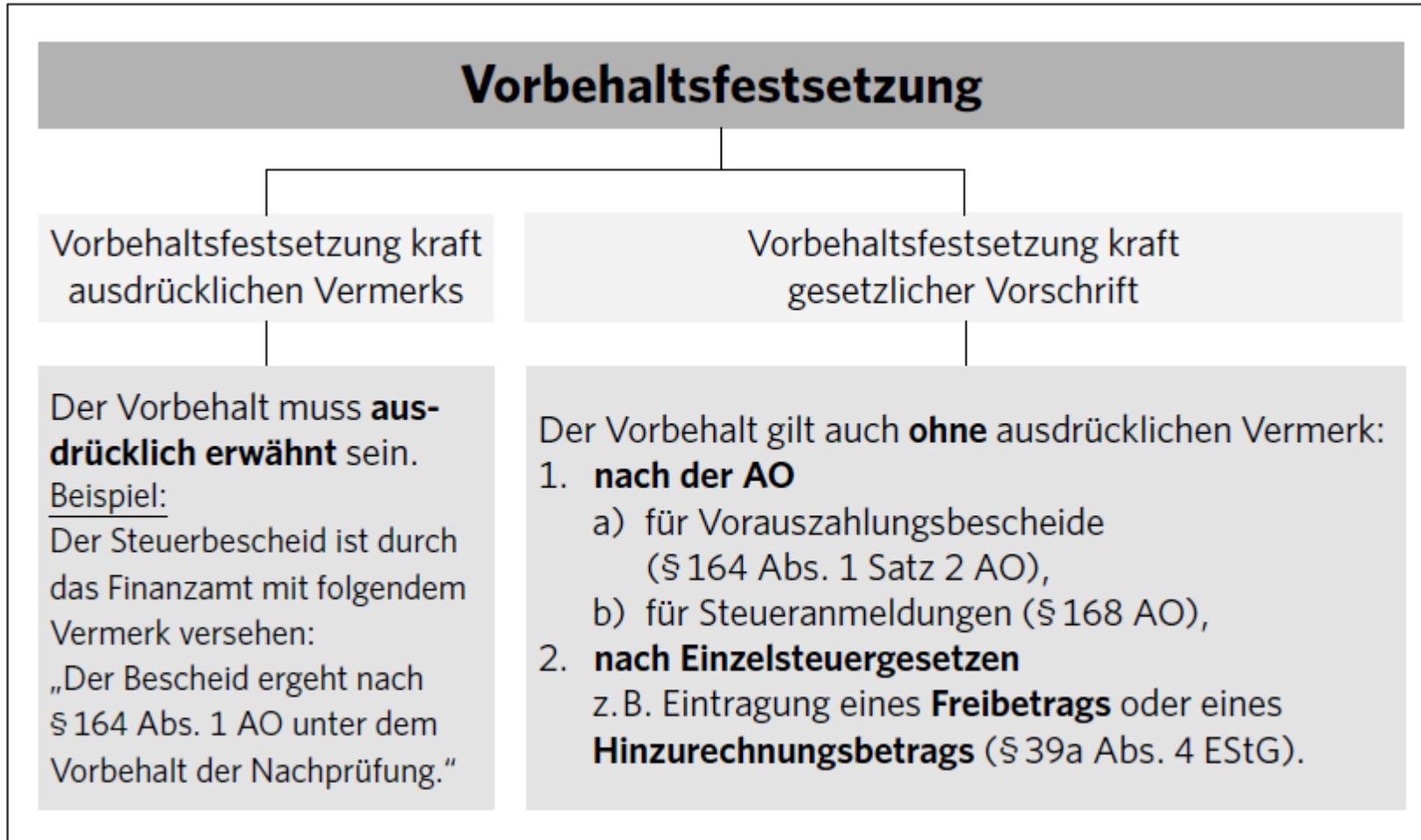
(3) Der Vorbehalt der Nachprüfung **kann jederzeit aufgehoben werden**. Die Aufhebung steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich; § 157 Abs. 1 Satz 1 und 3 gilt sinngemäß. **Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben**, wenn sich Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung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

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



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO.



Quelle: Steuerlehre; Schweizer, NWB Verlag, 21. Auflage.



Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO

§ 165 Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung

- (1) **Soweit ungewiss** ist, ob die Voraussetzungen für die **Entstehung** einer Steuer eingetreten sind, **kann** sie vorläufig festgesetzt werden. Diese Regelung ist **auch** anzuwenden, wenn
1. ungewiss ist, ob und wann Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung (§ 2), die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, für die Steuerfestsetzung wirksam werden,
 2. das **Bundesverfassungsgericht** die **Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes** mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der **Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist**,
 - 2a. sich auf Grund einer Entscheidung des **Gerichtshofes der Europäischen Union** ein Bedarf für eine **gesetzliche Neuregelung** ergeben kann,
 3. die Vereinbarkeit **eines Steuergesetzes** mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem **Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht** ist oder
 4. die **Auslegung** eines **Steuergesetzes** Gegenstand eines Verfahrens bei dem **Bundesfinanzhof** ist.
- Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben.**



Überblick über die wichtigsten Korrekturvorschriften der AO

Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO

§ 165 Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung

(2) Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung aufheben oder ändern. ...

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



▶ Noch Fragen?

Dann zu den Aufgaben (Anlehnung an die Originalprüfung)

