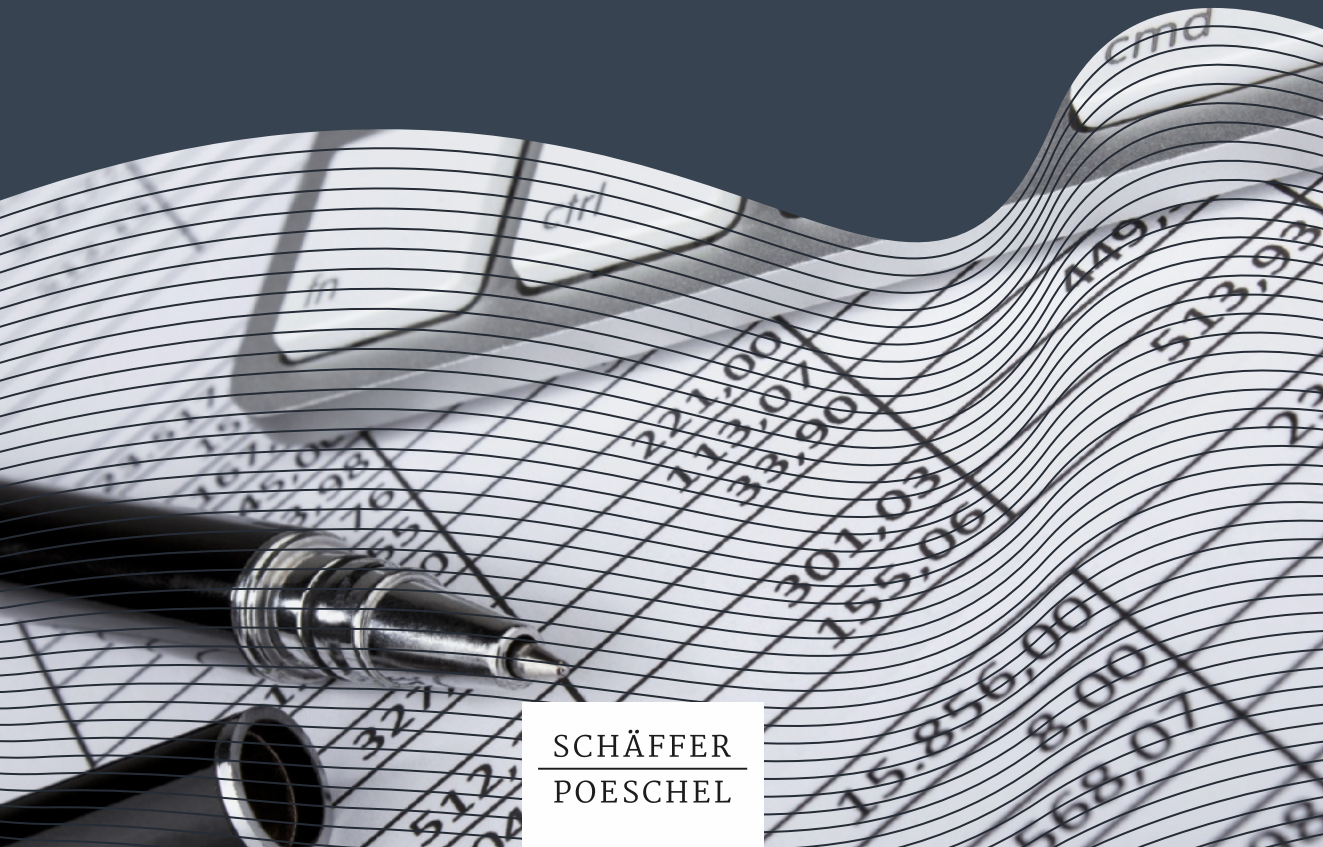


Roberto Bartone | Alexander von Wedelstädt

Korrektur von Steuerverwaltungsakten

2. Auflage



SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

Korrektur von Steuerverwaltungsakten

2. Auflage

von

Prof. Dr. Roberto Bartone

Richter am Finanzgericht des Saarlandes,
Honorarprofessor an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken

und

Alexander von Wedelstädt

Abteilungsdirektor a.D., zuletzt als Gruppen- bzw. Referatsleiter
in der Oberfinanzdirektion Düsseldorf
zuständig für das steuerliche Verfahrensrecht, Betriebsprüfung,
Steuerstrafrecht und Steuerfahndung sowie Umsatzsteuer

2017

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Bartone: J, M, N, P, R, S, T

von Wedelstädt: A–I, K, L, O, Q, U, V

Zitiervorschlag:

Autor in Bartone/von Wedelstädt, Rz. xx

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3406-5 Bestell-Nr. 20860-0001

EPDF ISBN 978-3-7992-6944-5 Bestell-Nr. 20860-0150

Dieses Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2017 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft • Steuern • Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Redaktion: Textdienst Hansen, Böblingen

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart (Bildnachweis: shutterstock.com)

Satz: DTP + TEXT Eva Burri, Stuttgart • www.dtp-text.de

Druck: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

Printed in Germany

Juni 2017

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort

Seit dem Erscheinen der 1. Auflage unserer Praktiker-Schrift sind nicht nur viele Jahre vergangen, Gesetzgeber, Rechtsprechung und Literatur sind auch nicht müßig geblieben. Nach wie vor gilt, dass die Kenntnis der Änderungsvorschriften »die halbe Miete« sein kann, wenn es gilt, belastende Steuerverwaltungsaktskorrekturen **zunächst** auf die Rechtmäßigkeit der Korrektur in formeller Hinsicht zu überprüfen, bevor untersucht wird, ob die Korrektur materiell-rechtlich gerechtfertigt ist, oder die Möglichkeiten für den Steuerpflichtigen und seinen steuerlichen Berater auszuloten, Änderungen von Steuerverwaltungsakten zu seinen Gunsten anzuregen oder zu beantragen.

Die Schrift erfasst alle Neuerungen und Änderungen im Bereich der Korrekturvorschriften nicht nur der Abgabenordnung. Neuerungen aus dem Bereich der AO sind die beiden neuen, durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679 = BStBl I 2016, 694) zum 01.01.2017 wirksam gewordenen Vorschriften des § 173a AO (»Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung«) und des § 175b AO (»Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte«). Wegen ihrer großen Bedeutung für die Praxis haben wir neu in die Schrift aufgenommen die außerhalb der AO geregelten Änderungsvorschriften des § 10d EStG bei Verlustabzug und des § 32a KStG (»Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage«).

Wir haben die Rechtsprechung vor allem des BFH und die Verwaltungsanweisungen vor allem des AEAO bis April 2017 berücksichtigt und Rechtsprechung, Schrifttum und Verwaltungsmeinung, diese vor allem in Gestalt des AEAO, ausführlich zitiert, als Hilfe zur Prüfung der Rechtmäßigkeit von Korrekturen von Steuerverwaltungsakten und Argumentation.

Wir danken dem Verlag und seinen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, vor allem aber unserer Lektorin im Verlag, Frau Dipl.-Betriebswirtin Ruth Kuonath, für Rat und Tat.

Neunkirchen/Mülheim an der Ruhr, April 2017

Prof. Dr. Roberto Bartone
Alexander v. Wedelstädt

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
Teil 1: Einführung	1
A. Allgemeines	3
I. Zweck und Inhalt der Korrekturvorschriften	3
II. Begriffe	5
III. Korrektur wegen Widerspruchs zur Rechtsprechung des EuGH	6
IV. Korrektur wegen verfassungswidriger Norm	7
V. Zeitliche Anwendung der Korrekturvorschriften	8
B. Gemeinsame Regelungen	9
I. Steuerverwaltungsakte	9
1. Allgemeines	9
2. Wirksamkeit des Steuerverwaltungsakts	10
3. Unbeachtliche Fehlerhaftigkeit des Steuerverwaltungsakts	11
4. Steuerbescheid – sonstiger Steuerverwaltungsakt	12
II. Rechtmäßigkeit – Rechtswidrigkeit	16
III. Zeitliche Grenzen für die Korrektur	19
IV. Bestandskraft	20
V. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden	21
1. Folgen der Aufhebung und Änderung auf den ursprünglichen Steuerbescheid	21
2. Umfang der Änderung	21
3. Kumulation von Korrekturtatbeständen	22
4. Konkurrenz von Änderungsvorschriften	22
5. Aufhebung des Aufhebungs- oder Änderungsbescheids	24
VI. Gestaltungsrechte – Wahlrecht, Antrag	24
1. Allgemeines	24
2. Wahlrechtsausübung: Tatbestand einer Änderungsvorschrift?	26
3. Wahlrechtsausübung bei bestandskräftigen Steuerbescheiden	27
VII. Korrektur und Verwertungsverbote	29
VIII. Korrektur während und nach Rechtsbehelfsverfahren	30
1. Korrektur während des Einspruchsverfahrens	30
2. Korrektur nach Abschluss des Einspruchsverfahrens	31
3. Korrektur während des gerichtlichen Verfahrens	32
4. Korrektur nach Abschluss des gerichtlichen Verfahrens	33
IX. Rechtsschutz gegen Verwaltungsakte, die Verwaltungsakte ändern	38

Teil 2: Korrekturvorschriften für alle Verwaltungsakte.....	41
C. Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit (§ 129 AO)	43
I. Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich	43
1. Inhalt der Vorschrift	43
2. Zweck der Vorschrift	43
3. Anwendungsbereich	45
II. Offenbare Unrichtigkeit	46
1. Allgemeines	46
2. Schreibfehler, Rechenfehler, ähnliche offenbare Unrichtigkeiten	47
3. Offenbarkeit der Unrichtigkeit	47
4. Abgrenzung offenbare Unrichtigkeit – Rechtsfehler	49
5. Fälle offener Unrichtigkeit	52
6. Beim Erlass eines Verwaltungsaktes	56
III. Berichtigung	60
1. Allgemeines	60
2. Zeitliche Grenze der Berichtigung	61
3. Umfang der Berichtigung	62
4. Vorlage des zu berichtenden Schriftstücks	63
5. Beweislast	63
IV. Rechtsbehelf	63
Teil 3: Korrekturvorschriften für sonstige Verwaltungsakte.....	65
D. Korrektur von sonstigen Verwaltungsakten (§§ 130, 131 AO).....	67
I. Allgemeines zu den Regelungen der §§ 130 und 131 AO	67
1. Regelungsinhalt der Vorschriften	67
2. Anwendungsbereich	67
3. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale	68
II. Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsakts (§ 130 AO)	71
1. Allgemeines	71
2. Rücknahme rechtswidriger nicht begünstigender Verwaltungsakte	71
3. Rücknahme rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte	71
4. Rücknahmeentscheidung	76
5. Rechtsbehelf	81
III. Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsakts (§ 131 AO)	81
1. Allgemeines	81
2. Widerruf rechtmäßiger nicht begünstigender Verwaltungsakte (§ 131 Abs. 1 AO)	82
3. Widerruf rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakte (§ 131 Abs. 2 AO)	82
4. Widerrufsentscheidung	86
5. Rechtsbehelf	87
E. Aufhebung und Änderung verbindlicher Zusagen	88
I. Allgemeines	88
II. Verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 ff. AO)	88
III. Verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung (§§ 204 ff. AO) ...	90

1. Bedeutung und Inhalt	90
2. Voraussetzungen	91
3. Entscheidung über die verbindliche Zusage	92
4. Bindungswirkung (§ 206 AO)	94
5. Außerkrafttreten, Aufhebung und Änderung der Zusage (§ 207 AO)	95
6. Verfahrensfragen, Rechtsbehelf	97
IV. Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG)	97
V. Verbindliche Zollltarifauskunft, verbindliche Ursprungsauskunft	98
F. Änderung des Aufteilungsbescheids (§ 280 AO)	99
I. Allgemeines	99
II. Änderungen des Aufteilungsbescheids	99
1. Berichtigung nach § 129 AO	99
2. Änderung wegen unrichtiger Angaben (§ 280 Abs. 1 Nr. 1 AO)	100
3. Änderung wegen Änderung der Steuerfestsetzung (§ 280 Abs. 1 Nr. 2 AO)	100
4. Ausschluss der Änderung (§ 280 Abs. 2 AO)	101
III. Rechtsschutz	101
Teil 4: Korrekturvorschriften für Steuerbescheide	103
G. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)	105
I. Bedeutung der Vorschrift	105
II. Anwendungsbereich der Vorschrift	105
III. Voraussetzungen für die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung	106
1. »Nicht abschließend geprüft«	106
2. Ermessensvorschrift	108
IV. Durchführung der Vorbehaltsfestsetzung	109
V. Aufrechterhalten des Vorbehalts der Nachprüfung bei Änderungen und Rechtsbehelfen	112
VI. Wirkungen des Vorbehalts der Nachprüfung	113
1. Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids von Amts wegen	113
2. Änderung auf Antrag des Steuerpflichtigen	116
VII. Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung	117
1. Ermessensentscheidung	117
2. Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach einer Außenprüfung	119
3. Wirkung der Aufhebung	121
VIII. Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung	121
IX. Rechtsschutz	122
1. Einspruchsverfahren	122
2. Klageverfahren	123
H. Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung (§ 165 AO)	125
I. Bedeutung der Vorschrift	125
II. Anwendungsbereich der Vorschrift	125
III. Voraussetzungen der vorläufigen Steuerfestsetzung und der Aussetzung	126
1. Allgemeines	126
2. Ungewissheit über das Entstehen einer Steuer (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO)	126

3. Ungewissheit über anzuwendendes Recht (§ 165 Abs. 1 Satz 2 AO)	130
IV. Durchführung der vorläufigen Steuerfestsetzung	133
1. Ermessen	133
2. Nachträgliche Aufnahme der Vorläufigkeitsbestimmung	135
3. Kennzeichnung des Steuerbescheids	136
4. Angabe von Umfang und Grund der Vorläufigkeit (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO)	137
5. Verbindung mit dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 165 Abs. 3 AO)	139
V. Aussetzung der Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO)	139
VI. Wirkungen der Vorläufigkeit	140
1. Allgemeines	140
2. Aufhebung und Änderung der vorläufigen Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 2 AO)	141
3. Endgültige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO	144
VII. Rechtsbehelfe	146
1. Einspruchsverfahren	146
2. Klageverfahren	147
I. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§ 172 AO)	149
I. Sachlicher Anwendungsbereich	149
II. Allgemeines	149
III. Aufhebung und Änderung von Bescheiden über Verbrauchsteuern (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)	150
1. Anwendungsbereich der Regelung	150
2. Aufhebung und Änderung	150
IV. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden über andere Steuern (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)	152
1. Allgemeines	152
2. Zustimmung oder Antrag des Steuerpflichtigen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO)	153
3. Aufhebung und Änderung wegen sachlicher Unzuständigkeit (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO)	166
4. Aufhebung und Änderung wegen Erwirkung durch unlautere Mittel (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO)	167
5. Aufhebung und Änderung auf Grund sonstiger gesetzlicher Regelungen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO)	169
V. Anwendbarkeit auf Einspruchsentscheidungen (§ 172 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO)	169
VI. Ausdehnung auf Verwaltungsakte, durch die ein Antrag auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids abgelehnt wird (§ 172 Abs. 2 AO)	170
VII. Erledigung von nach höchstrichterlicher Entscheidung unbegründeten Anträgen auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung (§ 172 Abs. 3 AO)	170
J. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173 AO)	172
I. Gegenstand, Zweck und Anwendungsbereich	172

1. Gegenstand	172
2. Zweck	173
3. Sachlicher Anwendungsbereich der Norm.....	173
II. Tatbestand des § 173 Abs. 1 AO	176
1. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel	176
2. Aufhebung oder Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO)	196
3. Aufhebung oder Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO)	196
4. Änderungssperre für nach einer Außenprüfung ergangene Bescheide (§ 173 Abs. 2 AO)	206
5. Umfang und Verfahren der Aufhebung oder Änderung nach § 173 Abs. 1 AO	210
6. Rechtsschutz	213
K. Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)	215
I. Allgemeines.....	215
II. Tatbestand	216
1. Schreib- oder Rechenfehler	216
2. Rechtserhebliche Tatsachen	217
III. Aufhebung oder Änderung.....	218
1. Durchführung der Aufhebung oder Änderung	218
2. Beweislast.....	218
3. Zeitliche Grenze	218
4. Umfang der Änderung	219
IV. Rechtsschutz	219
L. Widerstreitende Steuerfestsetzungen (§ 174 AO).....	221
I. Vorbemerkung.....	221
II. Gegenstand der Regelung	221
III. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale des § 174 AO.....	222
1. Allgemeines	222
2. »Bestimmter Sachverhalt«	223
3. Mehrere Steuerbescheide	226
4. Berücksichtigung.....	228
IV. Mehrfachberücksichtigung zu Ungunsten eines oder mehrerer Steuer- pflichtiger (§ 174 Abs. 1 AO)	229
1. Tatbestand.....	229
2. »Zu Ungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger«.....	232
3. Rechtsfolge	232
V. Mehrfachberücksichtigung zu Gunsten eines oder mehrerer Steuer- pflichtiger (§ 174 Abs. 2 AO)	233
1. Tatbestand.....	233
2. Rechtsfolge	235
VI. Erkennbare Nichtberücksichtigung eines Sachverhalts (§ 174 Abs. 3 AO) ...	235
1. Tatbestand.....	235
2. Rechtsfolge	241

VII. Widerstreit auf Grund eines Rechtsbehelfs oder Antrags des Steuerpflichtigen (§ 174 Abs. 4 AO)	242
1. Zweck der Vorschrift	242
2. Tatbestand	243
3. Rechtsfolge	248
4. Folgeänderung beim Dritten in den Fällen des § 174 Abs. 4 AO (§ 174 Abs. 5 AO)	255
VIII. Rechtsschutz	265
1. Gegen die Hinzuziehung oder Beiladung	265
2. Gegen die Entscheidung im Ausgangsänderungsverfahren	265
3. Gegen den Änderungsbescheid nach § 174 AO sowie dessen Ablehnung	266
IX. Übersichten	266
M. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen (§ 175 AO)	269
I. Allgemeines	269
II. Änderung eines Folgebescheids wegen Erlasses, Aufhebung oder Änderung eines Grundlagenbescheids (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)	269
1. Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich	269
2. Umfang und Verfahren der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	275
3. Rechtsschutz	280
III. Rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 und Abs. 2 AO)	282
1. Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich	282
2. Umfang und Verfahren der Änderung	299
3. Rechtsschutz	300
N. Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO)	301
I. Bedeutung und Inhalt der Vorschrift	301
II. Anwendungsbereich	301
III. Durchführung der Änderung	302
IV. Rechtsschutz	303
O. Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO)	304
I. Gegenstand und Zweck	304
II. Anwendungsbereich	305
III. Aufhebung und Änderung bei fehlender oder unzutreffender Berücksichtigung von Daten (§ 175b Abs. 1 AO)	305
1. Tatbestand	305
2. Aufhebung oder Änderung	306
3. Beweislast	306
4. Zeitliche Grenze	306
IV. Aufhebung oder Änderung bei unrichtigen Daten (§ 175b Abs. 2 AO)	307
1. Tatbestand	307
2. Aufhebung oder Änderung	307
3. Beweislast	308

V.	Aufhebung oder Änderung bei fehlender Einwilligung in die Datenübermittlung (§ 175b Abs. 3 AO)	308
VI.	Rechtsbehelf	308
P.	Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§ 176 AO)	309
I.	Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich der Vorschrift	309
1.	Inhalt und Zweck	309
2.	Anwendungsbereich	310
II.	Tatbestand	314
1.	Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes durch das BVerfG (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)	314
2.	Nichtanwendung einer Norm durch einen obersten Gerichtshof des Bundes wegen Verfassungswidrigkeit (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)	315
3.	Änderung der Rspr. eines obersten Gerichtshofs des Bundes (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO)	316
4.	Einschränkung des Vertrauensschutzes (§ 176 Abs. 1 Satz 2 AO)	319
5.	Vertrauen bei Änderungen von Verwaltungsvorschriften (§ 176 Abs. 2 AO)	320
III.	Rechtsschutz	321
Q.	Berichtigung von materiellen Fehlern (§ 177 AO)	322
I.	Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich	322
II.	Tatbestand	323
1.	Gesetzliche Regelung	323
2.	Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides	323
3.	Materieller Fehler (§ 177 Abs. 3 AO)	326
III.	Rechtsfolge	328
R.	Änderung von Zerlegungsbescheiden (§ 189 AO)	333
I.	Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich der Vorschrift	333
1.	Grundlagen	333
2.	Anwendungsbereich	334
II.	Umfang und Verfahren der Änderung (§ 189 Sätze 1 und 2 AO)	335
1.	Umfang der Änderung	335
2.	Verfahren	336
3.	Änderungsfrist (§ 189 Satz 3 AO)	336
III.	Rechtsschutz	338
S.	Verlustabzug (§ 10d EStG)	339
I.	Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich der Vorschrift	339
1.	Grundlagen	339
2.	Anwendungsbereich	340
II.	Tatbestand des § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG	340
1.	Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG)	340
2.	Durchführung des Verlustrücktrags	341
3.	Zeitliche Grenze für die Durchführung des Verlustrücktrags/ Festsetzungsverjährung	342

III.	Tatbestand des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG.....	342
1.	Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG).....	342
2.	Verlustfeststellung (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG).....	343
3.	Erlass und Änderung des Verlustfeststellungsbescheids (§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG).....	343
4.	Zeitliche Grenze der Änderung/Feststellungsverjährung (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG).....	344
IV.	Rechtsschutz.....	344
1.	Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG).....	344
2.	Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 und Abs. 4 EStG).....	345
T.	Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage (§ 32a KStG).....	346
I.	Inhalt, Zweck und Anwendungsbereich der Vorschrift.....	346
1.	Grundlagen.....	346
2.	Anwendungsbereich.....	347
II.	Tatbestand des § 32a Abs. 1 KStG.....	348
1.	Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden gegenüber einer Körperschaft.....	348
2.	Verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).....	349
III.	Tatbestand des § 32a Abs. 2 KStG.....	350
1.	Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids oder Feststellungsbescheids gegenüber einem Gesellschafter.....	350
2.	Verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).....	351
IV.	Umfang und Verfahren der Änderung.....	351
1.	Umfang der Änderung.....	351
2.	Verfahren.....	351
3.	Zeitliche Grenze der Änderung.....	352
V.	Rechtsschutz.....	352
U.	Aufhebung und Änderung des Gewerbesteuerermessbescheids von Amts wegen (§ 35b GewStG).....	354
I.	Bedeutung der Vorschrift.....	354
II.	Aufhebung und Änderung des Gewerbesteuerermessbescheids oder Verlustfeststellungsbescheids (§ 35b Abs. 1 GewStG).....	355
III.	Verlustfeststellungsbescheid (§ 35b Abs. 2 GewStG).....	357
IV.	Rechtsschutz.....	358
V.	Aufhebung und Änderung von Bescheiden der Familienkasse.....	359
I.	Allgemeines.....	359
II.	Änderungsregelungen.....	359
1.	Allgemeines.....	359
2.	Aufhebung und Änderung nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§§ 172ff. AO).....	360
3.	Aufhebung oder Änderung zur Beseitigung materieller Fehler (§ 70 Abs. 3 EStG).....	362
	Stichwortverzeichnis.....	365

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur AO vom 15.07.1998, BStBl. I 1998, 630 mit Änderungen
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, in Kraft seit 01.12.2009, BGBl. II 2009, 1223
a. F.	alter Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
Alt.	Alternative
AltEinkG	Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG) vom 05.07.2004, BGBl. I 2004, 1427
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Bartone	Gesellschafterfremdfinanzierung – Die Frage der Vereinbarkeit des § 8a KStG mit Verfassungs-, Europa- und Völkerrecht, Bielefeld 2001 (Diss. Saarbrücken 2000)
Beermann/Gosch	Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Stand: April 2017
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Sammlung)
BFH/NV	Sammlung nichtveröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BierStG	Biersteuergesetz
Blümich	Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: August 2015
BMF	Bundesminister der Finanzen
BranntwMonG	Branntwein-Monopol-Gesetz
Brüning	Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung (§ 174 AO), Bochum 1989
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht

BVerwG bzw.	Bundesverwaltungsgericht beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Debatin/Wassermeyer d. h.	Debatin/Wassermeyer, DBA, Stand: Januar 2017 das heißt
Dötsch/Pung/ Möhlenbrock	Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: Dezember 2015
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStJG	Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DVO	Durchführungsverordnung
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung 1977
EGV	EG-Vertrag
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungssammlung Europäischer Gerichtshof
EURLUmsG	Euro-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
EUST	Einfuhr-Umsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union, in Kraft seit 01.12.2009, BGBl. II 2009, 1223
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FA	Finanzamt
FAGO	Geschäftsordnung der Finanzämter
FG	Finanzgericht
FG Bbg	Finanzgericht Brandenburg
FG Bln	Finanzgericht Berlin
FG Bln-Bbg	Finanzgericht Berlin-Brandenburg
FG Bre	Finanzgericht Bremen
FG BW	Finanzgericht Baden-Württemberg
FG Ddorf	Finanzgericht Düsseldorf
FG Ha	Finanzgericht Hamburg
FG He	Hessisches Finanzgericht
FG Köln	Finanzgericht Köln
FG Mchn	Finanzgericht München
FG Münster	Finanzgericht Münster

FG MV	Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern
FG Nbg	Finanzgericht Nürnberg
FG Nds	Niedersächsisches Finanzgericht
FG RP	Finanzgericht Rheinland-Pfalz
FG Sa	Finanzgericht des Saarlandes
FG Sachsen	Finanzgericht Sachsen
FG SAnh	Finanzgericht Sachsen-Anhalt
FG SchlH	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht
FG Thür	Thüringer Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Freiwillige Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzminister (Finanzministerium)
FinVerw	Finanzverwaltung
FörderGG	Fördergebietsgesetz
Frotscher/Drüen	Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, Stand: September 2015
Frotscher/Geurts	Frotscher/Geurts, EStG, Stand: Februar 2017
FS	Festschrift
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
Geiger/Khan/Kotzur	Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2010
GewSt	Gewerbesteuer
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Glanegger/Güroff	Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl. 2014
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
Gosch	Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015
Gräber	Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl. 2015
GrESt	Grunderwerbsteuer
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
Herrmann/Heuer/ Raupach	Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Februar 2017
Hey/Lehnert	Hey/Lehnert, Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl. 2013
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, 10. Aufl., Loseblatt, Stand: November 2016
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
HZA	Hauptzollamt
i. d. R.	in der Regel

i. E.	im Ergebnis
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H.	in Höhe
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFAStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jurisPR-SteuerR	jurisPraxisreport Steuerrecht (Zeitschrift)
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
Kfz	Kraftfahrzeug
KiSt	Kirchensteuer
Klein	Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016
Koch/Scholtz	Koch/Scholtz, Kommentar zur Abgabenordnung, 5. Aufl. 1996
Koenig	Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl. 2014
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
Korn	Korn, Einkommensteuergesetz, Stand: April 2017
KraftSt	Kraftfahrzeugsteuer
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
Kuhfus	Kuhfus, Die Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 Abgabenordnung, Köln 1999
Kühn/von Wedelstädt	Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl. 2015
Lippross/Seibel	Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: Februar 2017
LSt	Lohnsteuer
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NRW	Nordrhein-Westfalen
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
Palandt	Palandt, BGB, 76. Aufl. 2017
RennwSt	Renn-, Wett- und Lotteriesteuer
RFH	Reichsfinanzhof
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt

Rz.	Randziffer
s.	siehe
SaarlKiStG	Saarländisches Kirchensteuergesetz
SchaumwZwStG	Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen
Schmidt	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 24. Aufl. 2005
Schwarz/Pahlke	Schwarz/Pahlke, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: November 2016
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte/r/s
SolZ	Solidaritätszuschlag
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StMBG	Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
stpfl.	steuerpflichtig
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StraBEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2928
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TabStG	Tabaksteuergesetz
Tipke/Kruse	Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 16. Aufl., Loseblatt, Stand: Februar 2017
Tipke/Lang	Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015
u. a.	unter anderem/n
u. ä.	und ähnliche/s
u. E.	unseres Erachtens
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
UZK	Unionszollkodex
V	Verordnung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert
V-Liste	Veranlagungsliste
Vogel/Lehner	Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015
Vorbem.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz

z. B.	zum Beispiel
ZK	Zollkodex
ZPO	Zivilprozessordnung
zust.	zustimmend

Teil 1: Einführung

A. Allgemeines

I. Zweck und Inhalt der Korrekturvorschriften

Gegenstand der Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsentscheidungen ist die Korrektur von **Steuerverwaltungsakten**. Ihnen ist gemeinsam, dass sie zumeist in einem Massenverfahren ergehen, das zwangsläufig fehleranfälliger ist als Gerichtsverfahren. Daher können Steuerverwaltungsakte anders als Urteile nach Eintritt der Bestandskraft (zum Begriff s. Rz. 55 ff.) nachträglich korrigiert werden. 1

Für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten ergeben sich jedoch Grenzen aus den Grundsätzen der **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung** einerseits und der **Rechtssicherheit** andererseits. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verlangt, dass jeder fehlerhafte und daher rechtswidrige Verwaltungsakt aufgehoben oder in einen fehlerfreien und damit rechtmäßigen Verwaltungsakt geändert wird. Die Rechtssicherheit fordert den Schutz des Vertrauens des von dem Verwaltungsakt Betroffenen in den Bestand einer einmal getroffenen Regelung. Diesen Widerstreit bemühen sich die Korrekturvorschriften der Abgabenordnung und ggf. anderer Steuergesetze auszugleichen, die gewissermaßen die Balance zwischen beiden Grundsätzen halten.¹ 2

Korrekturvorschriften finden sich in der AO in den §§ 130 und 131 AO sowie den §§ 172 bis 177 AO, soweit bestandskräftige Verwaltungsakte betroffen sind. §§ 164 und 165 AO regeln die Korrektur materiell nicht oder nur teilweise bestandskräftiger Steuerbescheide. 3

Die Vorschriften der **§§ 130 bis 131 AO** dienen der Korrektur von sonstigen Steuerverwaltungsakten. Dabei berücksichtigen sie die besondere rechtliche Situation der sonstigen Steuerverwaltungsakten als überwiegend auf Grund von Ermessensausübung erlassenen Entscheidungen und ermöglichen daher auch die Korrektur von rechtmäßigen Verwaltungsakten. 4

§§ 164 ff. und §§ 172 ff. AO regeln die Korrektur von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden, denen gemeinsam ist, dass sie als sog. gebundene Verwaltungsakte keiner Ermessensausübung Raum geben **bzw.** sie wegen der Grundsätze Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf null reduzieren.² Selbst wenn der Wortlaut der einzelnen Änderungsvorschrift ausweist, dass es sich um eine Ermessensvorschrift handelt (»kann« in §§ 164 ff. AO, »darf« in § 172 AO), bedeutet dies daher letztlich im Ergebnis keinen Unterschied.³ 5

Besondere Korrekturregelungen der AO finden sich in §§ 189 ff. AO für Zerlegungsbescheide, § 207 AO für verbindliche Zusagen nach § 204 AO, § 233a Abs. 5 AO für Zinsbescheide und § 280 AO für Aufteilungsbescheide. Eine Regelung besonderer Art ist die Berichtigung wegen offenkundiger Unrichtigkeiten beim Erlass eines Steuerverwaltungsaktes in § 129 AO. 6

Weitere Korrekturvorschriften enthalten Einzelsteuergesetze wie z. B. § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG, § 34 f. Abs. 3 Satz EStG, § 70 Abs. 2 und 3 EStG, § 35b GewStG. Wegen der Besonderheiten wird auf die Behandlung dieser Vorschriften mit Ausnahme kurzer Ausführungen zu § 70 Abs. 2 und 3 EStG (Rz. 1851 ff.) und § 35b GewStG (Rz. 1801 ff.) verzichtet. 7

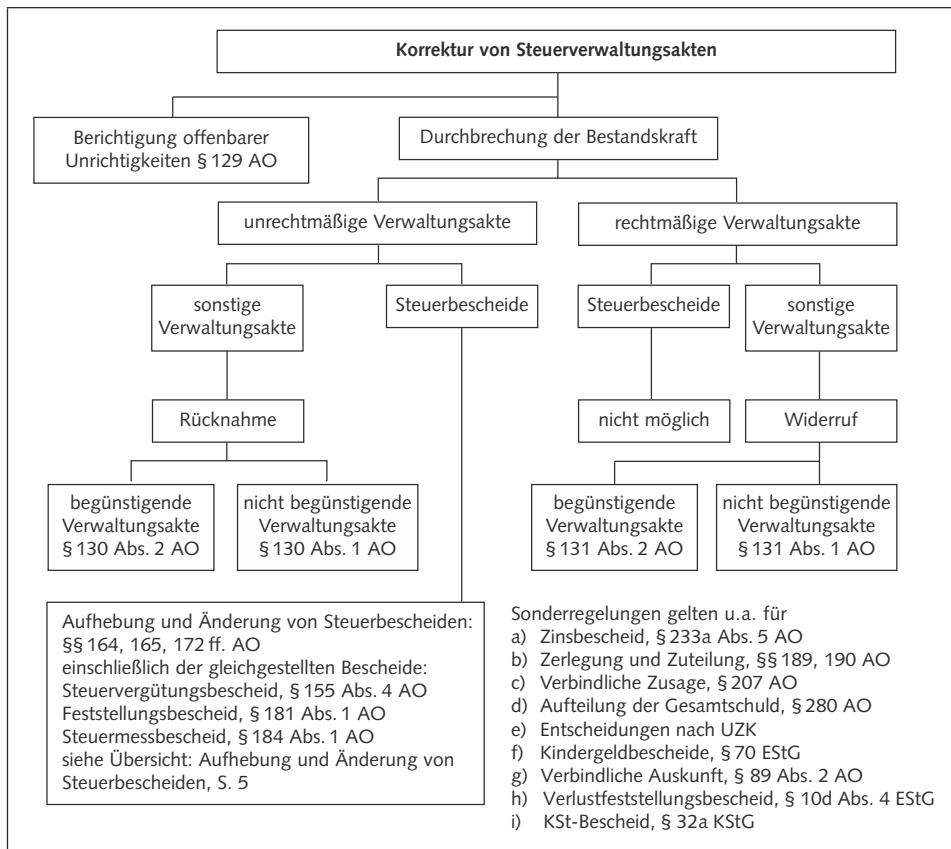
1 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 3; § 172 AO Rz. 2.

2 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 43.

3 Vgl. auch von Groll in HHSp, § 172 AO Rz. 56; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 112.

- 8 Die Korrektur von Steuerbescheiden über **Einfuhr- und Ausfuhrabgaben** i.S.d. Art. 4 Nr. 10 und 11 ZK bzw. ab 01.05.2016 i.S.d. Art. 5 Nr. 20 und 21 UZK und **Verbrauchssteuern, die als Eingangsabgaben** erhoben werden, sowie über EUSt (§ 21 Abs. 2 UStG) erfolgt nach den Vorschriften des ZK bzw. UZK.⁴ Sie wird hier nicht behandelt. Bei der Rücknahme oder dem Widerruf von **Entscheidungen der Zollbehörden**, die nicht Steuerbescheide sind, finden bis 30.04.2016 auf nicht begünstigende Zollverwaltungsakte die §§ 130 und 131 AO analoge, auf begünstigende Zollverwaltungsakte die Art. 8 und 9 ZK Anwendung.⁵ Ab 01.05.2016 regeln Art. 27 ff. UZK Geltungsdauer, Widerruf und Rücknahme.
- 9 Zur Veranschaulichung wird auf nachfolgende Übersichten verwiesen. Die Übersicht »Korrektur von Steuerverwaltungsakten« zeigt das Korrektursystem, die Übersicht »Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden« die wichtigsten Korrekturvorschriften für Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Bescheide.⁶

Übersicht »Korrektur von Steuerverwaltungsakten«

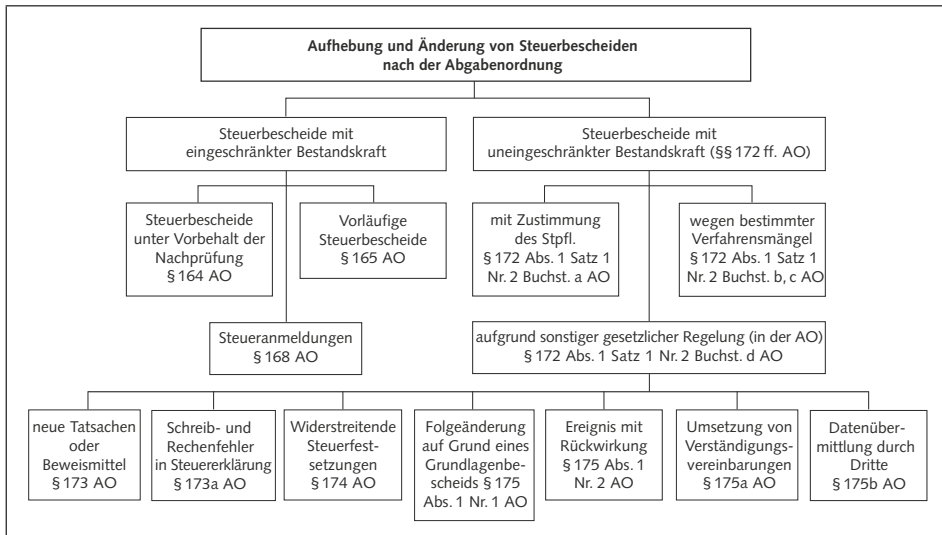


4 Deimel in HHSp, Art. 220 ZK Rz. 19 ff.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 28 und 113.

5 Rüskens in Klein, § 130 AO Rz. 16; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke § 130 AO Rz. 6.

6 Übersichten s. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 15.

Übersicht »Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden«



II. Begriffe

Die Abgabenordnung unterscheidet bei der Korrektur von Steuerverwaltungsakten zwischen **Steuerbescheiden** und **ihnen gleichgestellten Verwaltungsakten** einerseits und **sonstigen Steuerverwaltungsakten** andererseits (s. Rz. 36 ff.). Sie kennt keine einheitlichen und abgestimmten Begriffe für die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten. Die Korrekturterminologie in der Abgabenordnung ist »unabgestimmt« und inkonsequent.⁷

Die Abgabenordnung kennt keinen Oberbegriff für die verschiedenen Arten der Korrektur von Verwaltungsakten. In § 132 AO des Entwurfes zum AO-Änderungsgesetz (AOÄG)⁸ war der Begriff »Korrektur« als Oberbegriff geplant, zur Einführung kam es jedoch nicht; er wird im Folgenden aus Vereinfachungsgründen für jede Art von Aufhebung, Änderung, Berichtigung, Rücknahme und Widerruf verwendet.

Nach der Abgabenordnung werden Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Verwaltungsakte mit Ausnahme des Falles der **Berichtigung** wegen offenkundiger Unrichtigkeit nach § 129 AO ausschließlich nach den §§ 164 und 165 AO im Falle von Anfang an eingeschränkter materieller Bestandskraft und nach §§ 172 bis 177 AO **aufgehoben** oder **geändert**, für sonstige Steuerverwaltungsakte erfolgt die Korrektur neben der Berichtigung wegen offenkundiger Unrichtigkeit gem. § 129 AO nach den §§ 130 und 131 AO im Wege der **Rücknahme** bzw. der Teilrücknahme oder **des Widerrufs** bzw. des Teilwiderrufes. Rechtswidrige sonstige Steuerverwaltungsakte können ganz oder teilweise **zurückgenommen**, rechtmäßige ganz oder teilweise **widerrufen** werden. Die Begriffe Rücknahme und Widerruf entsprechen der Terminologie des allgemeinen Verwaltungsverfahrenrechts in den §§ 48 und 49 VwVfG.

⁷ Loose in Tipke/Kruse, Vor § 130 AO Rz. 4 und 17; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 10.

⁸ S. BMF v. 11.08.1992, IV A 5 – S 0030 – 15/92, n. v.

Dies geschah mit dem Ziel, die unterschiedlich ausgestalteten Verwaltungsverfahren zu vereinheitlichen, konnte jedoch u. a. wegen der besonderen Situation bei den Geldbescheiden, d. h. den Steuerbescheiden nicht erreicht werden.⁹

- 13 Die Begriffe Rücknahme und Widerruf werden im Zusammenhang mit § 130 AO und § 131 AO behandelt. Zur Wirkung von **Aufhebung** und **Änderung** eines Steuerbescheids s. Rz. 60 ff.

- 14 (vorläufig frei)

III. Korrektur wegen Widerspruchs zur Rechtsprechung des EuGH

- 15 Verstöße gegen EU-Recht (z.B. fehlerhafte Umsetzung von Richtlinien oder Nichtbeachtung von Entscheidungen des EuGH) führen nicht zur Nichtigkeit des betreffenden Steuerverwaltungsakts.¹⁰ Bestandskräftige Verwaltungsakte, die gegen das Unionsrecht verstoßen, sind zwar rechtswidrig (s. Rz. 49),¹¹ aber für die Beteiligten bindend.¹² Die Pflicht zur Änderung eines bestandskräftigen gegen Unionsrecht verstoßenden Steuerverwaltungsakts richtet sich grundsätzlich nach nationalem Recht.¹³ Es bedarf auch keiner besonderen Auslegung der Änderungsnormen im Lichte des europäischen Gemeinschaftsrechts. Denn Verfahrensregeln sind mangels einer Gemeinschaftsregelung Sache der Mitgliedstaaten. Damit sind ausschließlich die Korrektur- und Verjährungsvorschriften der Abgabenordnung oder anderer nationaler Gesetze auch dann maßgeblich, wenn ein Steuerverwaltungsakt mit EU-Recht nicht in Einklang steht, insbesondere einer EuGH-Entscheidung nicht entspricht. Lassen die nationalen Vorschriften die Korrektur bestandskräftiger Verwaltungsakte zu, steht einer Änderung zur Berücksichtigung von EuGH-Entscheidungen nichts im Wege. Dies betrifft insbesondere die Regelung des § 130 Abs. 1 AO.¹⁴ Entgegen Meilicke¹⁵ greift bei Steuerbescheiden § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a 2. Hs. AO nicht in der von ihm vertretenen allgemeinen Breite, sondern nur insoweit, als der Tatbestand erfüllt ist. Das bedeutet, dass die Fristvoraussetzung erfüllt sein muss. Da es sich bei der beabsichtigten Änderung regelmäßig um eine solche zu Gunsten des Stpfl. handelt, ist sie in diesen Fällen nicht erfüllt.¹⁶ Zur Änderung bei besonderen Fallkonstellationen wird im Rahmen der Behandlung der fraglichen Vorschrift Stellung genommen.

9 Loose in Tipke/Kruse, Vor § 130 AO Rz. 18; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 12.

10 BFH v. 16.09.2010, V R 57/09, BStBl II 2011, 151 und V R 51/09, BFH/NV 2011, 569 Rz. 27 f. m. w. N.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 71; a. A. de Weerth, DStR 2008, 1368.

11 Rüsen in Klein, § 130 AO Rz. 24; Wernsmann in HHSp, § 130 AO Rz. 50; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 130 AO Rz. 22; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 28.

12 BFH v. 16.09.2010, V R 57/09, BStBl II 2011, 151 und V R 51/09, BFH/NV 2011, 569 Rz. 37 m. w. N.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 71.

13 EuGH v. 13.01.2004, C-453/00 Kühne & Heitz, HFR 2004, 488; st. Rspr. des BFH, z. B. BFH v. 21.03.1996, XI R 36/95, BStBl II 1996, 399; v. 23.11.2006, V R 51/05, BStBl II 2007, 433 und V R 67/05, BStBl II 2007, 436; v. 09.06.2010, X B 41/10, BFH/NV 2010, 1783; v. 16.09.2010, V R 57/09, BStBl II 2011, 151 m. w. N.; von Groll in HHSp, Vor §§ 172–177 AO Rz. 21 m. w. N.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 72 m. w. N.; Bartone in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 172–177 AO Rz. 18 ff.; Intemann, NWB F 4, 4955; 4961; Hahn, IStR 2005, 145, 146 f.; de Weerth, DB 2005, 1407, 1408 ff. m. w. N.; Finke, IStR 2006, 212.

14 Meilicke, BB 2004, 1087.

15 Meilicke, BB 2004, 1087, 1088.

16 S. auch Balmes/Graessner, AO-StB 2005, 139.

Nach EuGH¹⁷ sind Voraussetzungen für die Durchbrechung der Bestandskraft zur Berücksichtigung seiner Rechtsprechung, dass

- nationale Vorschriften die Korrektur des Bescheids zulassen,
- die Entscheidung infolge eines Urteils eines in letzter Instanz entscheidenden nationalen Gerichts bestandskräftig geworden ist,
- das Urteil auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruht, die erfolgt ist, ohne dass der Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht wurde, obwohl der Tatbestand des Art 234 Abs. 3 EG erfüllt war,
- der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung erlangt hat, an die Verwaltungsbehörde gewandt hat.

Der EuGH akzeptiert damit im Regelfall das nationale Rechtsinstitut der Bestandskraft.¹⁸

Die Grundsätze der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Kühne & Heitz¹⁹ können nur bei Bescheiden über Verbrauchsteuern Anwendung finden, weil nur § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Halbsatz 1 AO die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung ohne weitere Voraussetzungen erlaubt. Bei anderen Steuerarten kann die spätere EuGH-Entscheidung nicht mehr berücksichtigt werden.²⁰ Denn EuGH-Entscheidungen sind weder nachträglich bekannt gewordene Tatsachen i. S. d. § 173 AO (s. Rz. 818)²¹ noch rückwirkende Ereignisse i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Rz. 1355).²² Auch unter Berücksichtigung von Art. 10 EG (Effektivitätsgebot) kann ein Steuerbescheid nicht geändert werden, wenn das deutsche Recht hierfür keine Änderungsnorm vorsieht.²³

Die sog. Emmott'sche Frsthemmung²⁴ greift in diesen Fällen nicht, weil sie nicht die Fälle betrifft, in denen EU-Recht zwar umgesetzt, aber unrichtig ausgelegt oder angewendet wird.²⁵ Im Übrigen will der EuGH den in dem Verfahren »Emmott« entwickelten Rechtsgrundsatz auf Fallkonstellationen der dort gegebenen Art beschränkt wissen.²⁶

IV. Korrektur wegen verfassungswidriger Norm

Nach § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG können bestandskräftige Verwaltungsakte nicht deshalb geändert werden, weil das BVerfG die Nichtigkeit eines Gesetzes feststellt. Die Vorschrift gilt analog, wenn das BVerfG lediglich die Auslegung einer Norm für unvereinbar mit dem

17 EuGH v. 13.01.2004, C-453/00 Kühne & Heitz, HFR 2004, 488; v. 12.02.2008, Kempter, C-2/06, BFH/NV Beilage 2008, 89; ebenso BFH v. 29.05.2008, V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889.

18 Bartone in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 172–177 AO Rz. 18; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke 130 AO Rz. 30 ff.; Drißen/Kahler, StuW 2005, 171, 182.

19 EuGH v. 13.01.2004, Kühne & Heitz, C-453/00, HFR 2004, 488.

20 Bartone in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 172–177 AO Rz. 20; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 74.

21 BFH v. 29.05.2008, V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 173 AO Rz. 8 m. w. N.

22 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 175 AO Rz. 49 m. w. N.

23 BFH v. 23.11.2006, V R 67/05, BStBl II 2007, 436; v. 16.09.2010, V R 57/09, BStBl II 2011, 151 m. w. N.; a. A. Jahndorf/Oellerich, DB 2008, 2559, 2564.

24 EuGH v. 25.07.1991, C-208/90 »Emmott«, Sgl. 1991, I-4292 = HFR 1993, 137.

25 BFH v. 21.03.1996, XI R 36/95, BStBl II 1996, 399.

26 BFH v. 15.09.2004, I R 83/04, BFH/NV 2005, 229 unter Verweis auf EuGH v. 02.12.1997, C-1888/95 »Fantask«, Slg. 1997, I-6783; BFH v. 23.11.2006, V R 51/05, BStBl II 2007, 433 und V R 67/05, BStBl II 2007, 436.

Grundgesetz erklärt hat.²⁷ Die Entscheidung des BVerfG ist auch weder eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 AO (s. Rz. 818)²⁸ noch ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Rz. 1355).²⁹

V. Zeitliche Anwendung der Korrekturvorschriften

- 18 Nach Art. 97 § 9 Sätze 1 und 2 EGAO sind die Vorschriften der Abgabenordnung über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten anzuwenden, wenn nach dem 31.12.1976 ein Verwaltungsakt aufgehoben oder geändert wird, und zwar auch dann, wenn der aufzuhebende oder zu ändernde Verwaltungsakt vor dem 01.01.1977 erlassen worden ist.³⁰ Auch wenn das EGAO nur die Begriffe Aufhebung und Änderung verwendet, ist unbestritten, dass damit alle Korrekturregelungen der AO erfasst sind.
- 19 (vorläufig frei)

27 BVerfG v. 06.12.2005, 1 BvR 1905/02, DStR 2006, 108; BFH v. 28.06.2006, III R 13/06, BStBl II 2007, 714.

28 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 173 AO Rz. 8 m. w. N.

29 BFH v. 21.03.1996, XI R 36/95, BStBl II 1996, 399; v. 12.05.2009, IX R 45/08, BStBl II 2009, 891; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 79; § 173 AO Rz. 8 und § 175 AO Rz. 49, jeweils m. w. N.; Bartone in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 172–177 AO Rz. 21.

30 BFH v. 21.10.1993, IV R 42/93, BStBl II 1994, 385, 388 m. w. N.

B. Gemeinsame Regelungen

I. Steuerverwaltungsakte

1. Allgemeines

Finanzbehörden regeln durch **Steuerverwaltungsakte**. Die Regelung ist Willenserklärung der Finanzbehörde (§ 6 AO, §§ 1 und 2 FVG) und beruht auf der Subsumtion eines entscheidungserheblichen Sachverhalts unter Steuerrechtsnormen. Sie setzt einen Regelungswillen voraus. § 118 AO definiert den Verwaltungsakt als Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Ebenfalls Verwaltungsakt ist die Allgemeinverfügung, die sich an einen nach allgemeinen Merkmalen bestimmten oder bestimmbaren Personenkreis richtet; sie spielt im Steuerrecht eine sehr geringe Rolle.³¹ Obwohl nirgends geregelt, wird bei hoheitlichen Maßnahmen von Finanzbehörden auf dem Gebiet des Steuerrechts auch von Steuerverwaltungsakten gesprochen. Im Folgenden werden beide Termini für denselben Begriff verwendet.

Der Begriff des Verwaltungsakts verlangt eine hoheitliche Maßnahme und schließt Maßnahmen des Privatrechts wie zivilrechtliche Verträge u. ä. aus. Die Maßnahme muss Regelungscharakter haben; er fehlt bei rein tatsächlichen Handlungen oder Wissenserklärungen wie z. B. Prüfungshandlungen des Außenprüfers, Fertigung von Kontrollmitteilungen, Akteneinsicht. Der Verwaltungsakt muss einen Einzelfall regeln und unmittelbare Rechtswirkung nach außen haben, was innerdienstlichen Anweisungen wie BMF-Schreiben, Finanzministererlassen, OFD-Verfügungen ebenso fehlt wie Aktenvermerken, Stellungnahmen, innerdienstlichen Auskünften oder Auskünften gegenüber anderen Behörden, Niederschlagung von Steuerrückständen, dem Vollstreckungsauftrag oder der Weiterleitung von Kontrollmitteilungen.³² Schließlich verlangt der Begriff des Verwaltungsaktes neben dem Regelungswillen für seine Wirksamkeit den Bekanntgabewillen. Dieser fehlt auch dann, wenn der zuständige Amtsträger einen ursprünglichen Bekanntgabewillen aufgibt, bevor der Verwaltungsakt den Herrschaftsbereich der Finanzbehörde verlassen hat und dies hinreichend in den Akten dokumentiert worden ist.³³

Bindungswirkung übt der Verwaltungsakt durch den Entscheidungs- oder Verfügungssatz, den sog. Ausspruch (Tenor) aus. Ob ein Verwaltungsakt rechtmäßig oder rechtswidrig ist, bestimmt sich allein aus dem Verfügungssatz. Die Gründe sind nicht bindend und können jederzeit ausgetauscht werden, soweit dadurch der Ausspruch nicht tangiert wird.

³¹ S. dazu *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, § 118 AO Rz. 16.

³² *Güroff* in Beermann/Gosch, § 118 AO Rz. 17 m.w.N.; *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, § 118 AO Rz. 19 ff., vgl. insbes. die Aufstellungen der Verwaltungsakte und der Verwaltungshandlungen, die keine Verwaltungsakte sind.

³³ BFH v. 24.11.1988, V R 123/83, BStBl II 1989, 344; v. 23.08.2000, X R 27/98, BStBl II 2001, 662.; v. 28.5.2009, III R 84/06, BStBl II 2009, 949; AEAO zu § 124, Nr. 5; *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, 21. Aufl. 2015, § 122 AO Rz. 5; a. A. Seer in Tipke/Kruse, § 122 AO Rz. 4.

2. Wirksamkeit des Steuerverwaltungsakts

a) Allgemeines

- 23 Der Steuerverwaltungsakt bindet nur, wenn er wirksam ist. Wirksamkeit setzt voraus, dass er zum einen nicht nichtig ist und dass er zum anderen wirksam bekannt gegeben ist. Eine wirksame Bekanntgabe setzt voraus, dass der zum Erlass befugte Bearbeiter diese veranlasst und dass er mit dem Willen handelt, den Verwaltungsakt bekanntzugeben. Der Bekanntgabewille wird regelmäßig dadurch gebildet, dass der Bearbeiter den Verwaltungsakt abzeichnet und seinerseits alles zu seinen Aufgaben Gehörende veranlasst hat, dass er abgesendet wird. Fehlt der Bekanntgabewille oder wird er aufgegeben, bevor der Bescheid den Herrschaftsbereich der Behörde verlassen hat, und wird dies in den Akten eindeutig dokumentiert,³⁴ wird der Verwaltungsakt trotz des Bekanntgabeakts nicht wirksam.³⁵ Unbeachtlich ist die Aufgabe des Bekanntgabewillens grundsätzlich, wenn der Bescheid den Herrschaftsbereich der Behörde bereits verlassen hat.³⁶ Unabhängig vom Zeitpunkt der Aufgabe des Bekanntgabewillens wird ein Bescheid aber auch dann nicht wirksam, wenn die Behörde dem Empfänger vor oder mit dem Zugang des Bescheids mitteilt, der Bescheid solle nicht gelten und ein neuer Bescheid erlassen wird.³⁷

Der Steuerverwaltungsakt wird in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Er wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1 Satz 2 AO), gleichgültig, ob er fehlerhaft ist. Der nichtige Steuerverwaltungsakt dagegen ist unwirksam und bindet nicht (§ 124 Abs. 3 AO).

b) Nichtigkeit (§ 125 AO)

- 24 Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Steuerverwaltungsakt **nichtig**, wenn er an einem besonders schwer wiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist. Die Vorschrift ist eine Generalnorm, die durch die Regelungen des § 125 Abs. 2 AO mit den Fällen absoluter Nichtigkeit einerseits und des § 125 Abs. 3 AO mit den Fällen, in denen die Fehlerhaftigkeit des Steuerverwaltungsaktes seine Nichtigkeit nicht zur Folge hat, erläutert und abgegrenzt wird.
- 25 So ist ein Fehler besonders schwer wiegend, wenn er den Steuerverwaltungsakt als schlechterdings unerträglich erscheinen lässt, d. h. wenn er mit tragenden Verfassungsprinzipien oder der Rechtsordnung immanenten wesentlichen Wertvorstellungen unter keinen Umständen vereinbar ist,³⁸ wenn er die an die ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, ihn als verbindlich anzuerkennen.³⁹ Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss anhand

34 BFH v. 23.08.2000, X R 27/98, BStBl II 2001, 662; AEAO zu § 124, Nr. 5.

35 BFH v. 23.08.2000, X R 27/98, BStBl II 2001, 662, m. w. N.; v. 28.05.2009, III R 84/06, BStBl II 2009, 949; AEAO zu § 124, Nr. 5; *Müller-Franken* in HHSp, § 122 AO Rz. 49 ff. m. w. N.; *von Wedelstädt* in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 6; *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, § 122 AO Rz. 5; a. A. *Seer* in Tipke/Kruse, § 122 AO Rz. 4.

36 BFH v. 12.08.1996, VI R 18/94, BStBl II 1996, 627; v. 28.05.2009, III R 84/06, BStBl II 2009, 949.

37 BFH v. 28.05.2009, III R 84/06, BStBl II 2009, 949; *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, § 124 AO Rz. 2; *M. Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 124 AO Rz 12; *Seer* in Tipke/Kruse, § 124 AO Rz 14.

38 BVerwG v. 22.02.1985, 8 C 107.83, DVBl. 1985, 624; BFH v. 30.11.1987, VIII B 3/87, BStBl II 1988, 183

39 H. M., u. a. BFH v. 01.10.1992, IV R 34/90, BStBl II 1993, 259; v. 07.02.2002, VI R 80/00, BStBl II 2002, 438 m. w. N.; *Seer* in Tipke/Kruse, § 125 AO Rz. 4; *Werth* in Kühn/von Wedelstädt, § 125 AO Rz. 3; *M. Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 125 AO Rz. 4; *von Wedelstädt* in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 10.

der jeweiligen für das Verhalten der Behörde maßgebenden Rechtsvorschrift beurteilt werden.⁴⁰ Diese Interpretationen sind allerdings nicht bestimmter als der unbestimmte Begriff »besonders schwerer Fehler« selbst.⁴¹

Da ein nichtiger Verwaltungsakt unwirksam ist, wird er nicht bestandskräftig. Er hindert daher auch nicht die Regelung desselben Sachverhalts durch einen wirksamen Verwaltungsakt, der Tatbestand von Korrekturvorschriften (§ 130 ff. AO, §§ 172 ff. AO) muss dazu nicht erfüllt.⁴² Gleichwohl kann auch der nichtige Steuerverwaltungsakt zur Beseitigung des Rechtsscheins jederzeit nach § 130 Abs. 1 AO zurückgenommen bzw. im Falle eines Steuerbescheids nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO aufgehoben werden.⁴³

Die Nichtigkeit des Steuerverwaltungsaktes kann jederzeit ohne Einhaltung von Fristen festgestellt werden (vgl. § 125 Abs. 5 AO). Der nichtige Verwaltungsakt kann angefochten werden, und zwar auch nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist, da er keine Rechtswirkungen erzeugt.⁴⁴

(vorläufig frei)

28–29

3. Unbeachtliche Fehlerhaftigkeit des Steuerverwaltungsakts

Die Korrektur wegen der Fehlerhaftigkeit von Steuerverwaltungsakten ist unzulässig, wenn eine Heilung von Verfahrens- und Formfehlern nach § 126 AO in Frage kommt, der formelle Verstoß sich auf die Sachentscheidung nicht ausgewirkt hat (§ 127 AO) oder eine Umdeutung nach § 128 AO möglich ist.

a) Heilung fehlerhafter Steuerverwaltungsakte (§ 126 AO)

Die Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften der in § 126 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO aufgezählten Art ist unbeachtlich, wenn die Handlung, deren Unterlassen zum Fehler geführt hat, bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt wird (§ 126 AO). Fehler, die nach § 126 AO nachgeholt werden können, sind

- der für den Verwaltungsakts erforderliche Antrag,
- die erforderliche Begründung,
- die erforderliche Anhörung des Beteiligten,
- der Beschluss eines Ausschusses, dessen Mitwirkung für den Erlass des Verwaltungsaktes erforderlich ist,
- die erforderliche Mitwirkung einer anderen Behörde.

b) Unbeachtlichkeit von Verfahrens- und Formfehlern (§ 127 AO)

Soweit der Verwaltungsakt wegen der Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit den Steuerverwaltungsakt nicht nichtig ist, kann vom Stpfl. seine Aufhebung vom Stpfl. aus Gründen dieser Mängel nicht verlangt werden, wenn

40 BFH v. 20.12.2000, I R 50/00, BStBl II 2001, 381.

41 So auch Seer in Tipke/Kruse, § 125 AO Rz. 4; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 11.

42 Seer in Tipke/Kruse, § 124 AO Rz. 22; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 125 AO Rz. 12; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 49.

43 BFH v. 09.05.1985, IV R 172/83, BStBl II 1985, 579; v. 27.06.1994, VII R 110/93, BStBl II 1995, 341; Werth in Kühn/von Wedelstädt, § 125 AO Rz. 24; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 125 AO Rz. 11; Seer in Tipke/Kruse, § 124 AO Rz. 23.

44 M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 125 AO Rz. 11a; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 49 m. w. N.

in der Sache keine andere Entscheidung hätte getroffen werden können (§ 127 AO). Dies betrifft gebundene Steuerverwaltungsakte wie z. B. Steuerfestsetzungen und Feststellungen.⁴⁵ Die Vorschrift ist nicht anwendbar bei einem Verstoß gegen die Regelung der sachlichen Zuständigkeit.⁴⁶ Die Finanzbehörde kann den Steuerverwaltungsakt aber gleichwohl auch wegen der Mängel i. S. d. § 127 AO oder weil die Tatbestandsmerkmale einer anderen Korrekturvorschrift erfüllt sind korrigieren.⁴⁷ Auf Ermessensentscheidungen ist § 127 AO nicht anwendbar; in diesen Fällen muss die Finanzbehörde den Verwaltungsakt bei rechtzeitigem Rechtsbehelf des Beteiligten aufheben und nach erneuter Ausübung des Ermessens noch einmal erlassen.⁴⁸

c) Umdeutung fehlerhafter Steuerverwaltungsakte (§ 128 AO)

- 33 § 128 AO lässt unter bestimmten Umständen die Umdeutung eines fehlerhaften Steuerverwaltungsaktes zu. Das betrifft auch einen nichtigen Steuerverwaltungsakt.⁴⁹ Umdeutung bedeutet Ergänzung oder Abänderung des fehlerhaften Verwaltungsaktes in einen fehlerfreien Verwaltungsakt unter Beibehaltung der Zielsetzung. Voraussetzungen sind, dass beide Verwaltungsakte, der fehlerhafte und der, in den umgedeutet werden soll, auf das gleiche Ziel gerichtet sind und dass nur in einen Steuerverwaltungsakt umgedeutet werden kann, der von der Finanzbehörde in derselben Verfahrensweise und derselben Form wie geschehen rechtmäßig hätte erlassen werden können und die Voraussetzungen für seinen Erlass erfüllt sind. Die Folge ist ein anderer Steuerverwaltungsakt als der Umgedeutete.⁵⁰ Die Fehlerhaftigkeit ist damit beseitigt und kann nicht mehr zum Anlass einer Korrektur genommen werden.

34–35 (vorläufig frei)

4. Steuerbescheid – sonstiger Steuerverwaltungsakt

- 36 Die Abgabenordnung enthält unterschiedliche Korrekturnormen je nachdem, ob die Korrektur Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Bescheide oder sonstige Steuerverwaltungsakte betrifft (s. Rz. 12).

a) Steuerbescheid

- 37 Die Korrektur von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden erfolgt – neben dem Sonderfall des § 129 AO – nach §§ 164 und 165 AO sowie §§ 172 ff. AO.
- 38 **Steuerbescheid** ist der Verwaltungsakt der Finanzbehörde, mit dem Steuern festgesetzt werden (§ 155 Abs. 1 AO). Steuerbescheid ist der nach § 122 Abs. 1 AO bekannt gegebene Verwaltungsakt. Form und Inhalt des Steuerbescheids unterliegt der Regelung des § 157 Abs. 1 AO. Soweit ein Steuerbescheid **geändert** oder **sein Erlass abgelehnt** wird, erfolgt dies ebenfalls durch Steuerbescheid. Auch Steueranmeldungen (z.B. USt-Voranmeldung, USt-Erklärung, Kapitalertragsteueranmeldung), die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt

45 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 127 AO Rz. 17; AEAO zu § 127, Nr. 1 Satz 1.

46 AEAO zu § 127, Nr. 1 Satz 4 m. w. N.

47 BFH v. 10.06.1999, IV R 69/98, BStBl II 1999, 691; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 127 AO Rz. 22 m. w. N.; Seer in Tipke/Kruse, § 127 AO Rz. 18; Werth in Kühn/von Wedelstädt, § 127 AO Rz. 5.

48 AEAO zu § 127, Nr. 2 m. w. N.

49 Seer in Tipke/Kruse, § 128 AO Rz. 2; Werth in Kühn/von Wedelstädt, § 128 AO Rz. 5; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 128 AO Rz. 5.

50 Seer in Tipke/Kruse, § 128 AO Rz. 6; Werth in Kühn/von Wedelstädt, § 128 AO Rz. 8; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 128 AO Rz. 2 und 10.

der Nachprüfung (§ 168 AO) gleichstehen, fallen darunter.⁵¹ Die Steueranmeldung ist kein Haftungsbescheid, sondern eine Steuerfestsetzung (§§ 155 ff., 167, 168 AO).⁵²

Auch wenn sie regelmäßig zusammen mit der Steuerfestsetzung erfolgt, ist die Anrechnungsverfügung, in der geleistete Steuervorauszahlungen oder einbehaltene Steuerabzüge wie Lohnsteuer auf die Steuerschuld angerechnet werden, nicht Teil des Steuerbescheides, sondern mit diesem nur äußerlich »in einem Papier« verbunden sind.⁵³

Steuerbescheide sind ferner

39

- **Vorauszahlungsbescheide** (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO),
- Bescheide über die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer und Bescheide über die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO);⁵⁴ ein **Freistellungsbescheid** ist ein Verwaltungsakt, mit dem der Stpfl. auf Grund eines geprüften Sachverhalts verbindlich von einer Steuer voll oder teilweise freigestellt wird,⁵⁵ es wird verbindlich und endgültig festgestellt, dass der Stpfl. keine Steuer schuldet.⁵⁶ Dies ist z. B. der Fall beim Freistellungsbescheid zur Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG.⁵⁷ Der Freistellungsbescheid ist Steuerbescheid.⁵⁸ Ob es sich bei einem Bescheid, der einen anderen Bescheid aufhebt, um einen Freistellungsbescheid handelt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.⁵⁹ Vom Freistellungsbescheid sind ferner zu unterscheiden die **Freistellungsbescheinigungen** gem. § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG und die sog. **Nichtveranlagungsverfügung** (NV-Verfügung). Inhalt der **Freistellungsbescheinigung** ist lediglich die Feststellung, dass der Vergütungsschuldner berechtigt ist, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach dem maßgeblichen niedrigeren Steuersatz vorzunehmen. Sie ist kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt;⁶⁰ dasselbe gilt für die Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Nr. 2 EStG.⁶¹ Um einen Freistellungsbescheid⁶² oder einen Ablehnungsbescheid i. S. d. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO handelt es sich dagegen, wenn das FA nach Prüfung der Steuererklärung eine Steuerpflicht verneint und ein Bindungswille des FA erkennbar ist,⁶³ z. B. durch Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung.⁶⁴
- Die NV-Verfügung kann als Aktenvermerk ohne Mitteilung an den Stpfl. oder als Auskunft ohne Regelungs- und damit Verwaltungsaktscharakter erfolgen.⁶⁵ Ergibt sich aus der

51 BFH v. 19.12.2013, V R 5/12, BStBl II 2016, 585 m. w. N.; AEAO zu § 174, Nr. 1.3.

52 BFH v. 14.07.1999, I B 151/98, BStBl II 2001, 556; v. 19.12.2013, V R 5/12, BStBl II 2016, 585 m. w. N.; v. 19.12.2013, V R 7/12, BFH/NV 2014, 1130; v. 08.04.2014, I R 51/12, BFH/NV 2014, 1807.

53 Vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 17.

54 Vgl. dazu von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt, § 155 AO Rz. 12 ff.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 19.

55 BFH v. 16.10.1991, I R 65/90, BStBl II 1992, 322 m. w. N.; v. 13.11.1996, I R 152/93, BStBl II 1998, 711.

56 BFH v. 28.10.2000, I R 35/98, BFH/NV 2001, 881.

57 BFH v. 20.03.2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819.

58 BFH v. 20.03.2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819; Seer in Tipke/Kruse, § 155 AO Rz. 11; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 172 AO Rz. 17; AEAO zu § 155, Nr. 2.

59 BFH v. 23.05.2000, XI B 92/99, BFH/NV 2000, 1075; Schuster in HHSp, § 155 AO Rz. 27; Seer in Tipke/Kruse, § 155 AO Rz. 9.

60 BFH v. 28.10.1999, I R 35/98, BFH/NV 2001, 881; v. 11.10.2000, I R 34/99, BStBl II 2001, 291 m. w. N.; v. 04.03.2009, I R 6/07, BStBl II 2009, 625.

61 BFH v. 16.10.1991, I R 65/90, BStBl II 1992, 322; v. 11.10.2000, I R 34/99, BStBl II 2001, 291.

62 BFH v. 12.05.1989, III R 200/85, BStBl II 1989, 920.

63 BFH v. 16.02.1990, VI R 40/86, BStBl II 1990, 565.

64 BFH v. 22.10.1986, I R 254/83, BFH/NV 1988, 10.

65 BFH v. 12.12.1963, IV 171/62 S, BStBl III 1964, 215; v. 22.10.1986, I R 254/83, BFH/NV 1988, 10.

Mitteilung an den Stpfl. dagegen erkennbar ein Bindungswille der Finanzbehörde, handelt es sich um einen Verwaltungsakt. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Mitteilung mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen ist.⁶⁶ Sie ist ein Freistellungsbescheid oder ein Ablehnungsbescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO), wenn die Finanzbehörde damit nach Prüfung der Steuererklärung oder auf Anfrage des Stpfl. eine Steuerpflicht verneint,⁶⁷

- **Lohnsteuer-Nachforderungsbescheide** i.S.d. § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG, nicht dagegen Lohnsteuer-Haftungsbescheide.⁶⁸

b) Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide

40 Kraft gesetzlicher Verweisungen sind die Vorschriften über die Steuerbescheide in nachstehend aufgeführten Fällen entsprechend anzuwenden (Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide):

- **Feststellungsbescheide** (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO) wie Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung, Einheitswertbescheide nach § 19 BewG, Feststellungen von Grundbesitzwerten nach § 138 BewG sowie die Feststellungen nach anderen Steuergesetzen wie z. B. § 10b Abs. 1 Satz 5 EStG, § 10d Abs. 4 EStG, § 15a Abs. 4 EStG; zu ihnen zählt auch die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte, die allerdings unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht und daher nach § 164 Abs. 2 AO jederzeit änderbar ist (§ 39a Abs. 4 Satz 1 EStG); Ausspruch von Feststellungsbescheiden ist die gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 2. Altern. AO, § 179 Abs. 1 AO); zum Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO s. Rz. 43;
- **Steuermessbescheide** (§ 184 Abs. 1 Satz 3 AO);
- **Zerlegungsbescheide** (§ 185 AO i. V. m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO);⁶⁹ für die Änderung von Zerlegungsbescheiden gilt im Übrigen die Besonderheit des § 189 AO;
- **Zuteilungsbescheide** (§ 190 Abs. 1 AO i. V. m. § 185 Abs. 1 AO und § 184 Abs. 1 Satz 3 AO); auch hier ist § 189 AO zu beachten;
- **Zinsbescheide** (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO); für § 233a AO gilt dies uneingeschränkt für die Fälle, in denen die zu Grunde liegende Steuerfestsetzung unverändert bleibt; wird die zu Grunde liegende Steuerfestsetzung dagegen aufgehoben oder geändert, enthält § 233a Abs. 5 AO eine besondere und ausschließliche Änderungsmöglichkeit;⁷⁰
- **Vergütungsbescheide** (§ 155 Abs. 4 AO); dazu gehören auch **Bescheide der Familienkasse**, also Kindergeldbescheide (§ 31 Satz 3 i. V. m. § 70 Abs. 1 EStG); auf sie sind die §§ 172 ff. AO entsprechend anwendbar (s. auch Rz. 1854);⁷¹ die für Vergütungsbescheide geltenden Vorschriften sind auf Bescheide über Zulagen und Prämien sinngemäß anwendbar, soweit in den entsprechenden Gesetzen auf § 155 Abs. 4 AO verwiesen wird, wie z. B. für Investitions-Zulagen-Bescheide (§ 6

66 BFH v. 22.10.1986, I R 254/83, BFH BFH/NV 1988, 10.

67 BFH v. 12.05.1989, III R 200/85, BStBl II 1989, 920; v. 16.02.1990, VI R 40/86, BStBl II 1990, 565.

68 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 21.

69 BFH v. 24.03.1992, VIII R 33/90, BStBl II 1992, 869, 871; v. 20.04.1999, VIII R 13/97, BStBl II 1999, 542.

70 Krabbe, 91; Krabbe in Koch/Scholtz, § 233a AO Rz. 22 f.

71 H. M.: BFH v. 25.07.2001, VI R 18/99, BStBl II 2002, 81; v. 26.07.2001, VI R 163/00, BStBl II 2002, 174; v. 26.07.2001, VI R 83/98, BStBl II 2002, 85; v. 26.07.2001, VI R 55/00, BStBl II 2002, 86; v. 23.11.2001, VI R 125/00, BStBl II 2002, 296; v. 28.06.2006, III R 13/06, BStBl II 2007, 714; von Groll in HHS, Vor §§ 172–177 AO Rz. 55; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 23 ff.; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 172 AO Rz. 18; Rüsen in Klein, § 172 AO Rz. 7 f.; Bergkemper, FR 2000, 136, 137; Huhn, FR 2000, 141, 142.

Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 bzw. § 5 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005), für Bescheide über Eigenheimzulage (§ 15 Abs. 1 Satz 1 EigZulG)⁷²;

- **Kostenbescheide** (§ 178 Abs. 4 AO);
- **Bescheide über Verbrauchsteuern** (§ 172 Abs. 1 Nr. 1 AO), soweit sie nicht als Eingangsabgaben erhoben werden (s. auch Rz. 8).
(vorläufig frei)

41

c) Sonstige Steuerverwaltungsakte

Die Korrektur sonstiger Steuerverwaltungsakte erfolgt – ebenfalls neben dem Sonderfall des § 129 AO – nach § 130 AO als Rücknahme bzw. Teilrücknahme und nach § 131 AO als Widerruf bzw. Teilwiderruf. Besondere Regelungen bestehen für verbindliche Zusagen in §§ 206 und 207 AO (s. Rz. 396 ff.) und Aufteilungsbescheide nach § 280 AO (s. Rz. 453 ff.).⁷³

42

Sonstige Verwaltungsakte sind alle Steuerverwaltungsakte, die nicht Steuerbescheide oder ihnen gleichgestellte Bescheide sind. Dazu gehören u. a.

43

- Abrechnungs- und Anrechnungsverfügungen zu Steuerbescheiden (s. auch Rz. 38 und 266),
- Abrechnungsbescheide gem. § 218 Abs. 2 AO,
- Aussetzung der Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO), der Vollziehung (§ 361 AO) oder des Einspruchsverfahren (§ 363 AO),
- Haftungs- und Duldungsbescheide nach § 191 Abs. 1 AO,
- Stundung (§ 222 AO),
- Erlass (§§ 163 und 227 AO; s. aber § 163 Abs. 3 AO und AEAO vor §§ 130, 131, Nr. 5),
- Verspätungszuschlagsfestsetzung (§ 152 AO),
- Verwaltungsakte im steuerlichen Ermittlungsverfahren wie z. B. Auskunftersuchen, Prüfungsanordnung,⁷⁴
- Freistellungsbescheinigungen gem. § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG,⁷⁵
- Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Nr. 2 EStG,⁷⁶
- Zwangsmittelandrohung und -festsetzung (§§ 328 ff. AO),
- Feststellungsbescheid über die Feststellung von im Insolvenzverfahren bestrittenen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 251 Abs. 3 AO),⁷⁷
- Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung,
- Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO,⁷⁸
- Verbindliche Zusage nach § 204 AO,⁷⁹
- Lohnsteueranrufungsauskunft, § 42e EStG.⁸⁰

Auf die Aufzählung in AEAO Vor §§ 130, 131, Nr. 2 und 3 wird ergänzend verwiesen.⁸¹

72 BFH v. 12.06.2002, IX B 203/01, BFH/NV 2002, 1285 m. w. N.

73 AEAO Vor §§ 130, 131, Nr. 1.

74 Zu Verwaltungsakten im Außenprüfungsverfahren s. *von Wedelstädt* in *Kühn/von Wedelstädt*, § 196 AO Rz. 24 m. w. N.

75 BFH v. 11.10.2000, I R 34/99, BStBl II 2001, 294.

76 U. a. BFH v. 11.10.2000, I R 34/99, BStBl II 2001, 291; v. 24.11.2011, V R 13/11, BStBl II 2012, 298; v. 11.12.2013, XI R 22/11, BStBl II 2014, 332 m. w. N.

77 *Neumann* in *Beermann/Gosch*, § 251 AO Rz. 106 m. w. N.; *Loose* in *Tipke/Kruse* § 251 AO Rz. 68.

78 BFH v. 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl II 2010, 996; v. 29.02.2012, IX R 11/11, BStBl II 2012, 651; v. 16.05.2013, V R 23/12, BStBl II 2014, 325; AEAO zu § 89, Nr. 3.5.5.

79 H. M., u. a. *von Wedelstädt* in *Kühn/von Wedelstädt*, § 204 AO Rz. 10 m. w. N.

80 BFH v. 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl II 2010, 996 m. w. N.; BFH v. 16.05.2013, VI R 23/12, BStBl II 2014, 325 m. w. N.

81 Vgl. auch *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 130 AO Rz. 16; *Rüsken* in *Klein*, § 130 AO Rz. 11.

II. Rechtmäßigkeit – Rechtswidrigkeit

a) Allgemeines

44 **Voraussetzung für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden ist, dass sie rechtswidrig sind.** Denn bei Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden handelt es sich um sog. gebundene Entscheidungen, die bei Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands mit einem bestimmten Inhalt ergehen müssen (§ 38 AO), d.h. es gibt nur **eine** richtige Entscheidung, nur diese ist rechtmäßig. Die Änderung eines rechtmäßigen Steuerbescheids führt zwangsläufig zu einem rechtswidrigen Steuerbescheid. **Rechtswidrigkeit** ist demnach **ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden** und ihnen gleichgestellten Bescheiden.⁸² Für den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids (s. § 174 Abs. 3 und 4 AO, § 175 AO) ergibt sich die Rechtswidrigkeit aus dem ungeregelten Zustand.

45 Dagegen können **sonstige Steuerverwaltungsakte** auch dann korrigiert, d.h. widerrufen werden, wenn sie rechtmäßig sind (§ 131 AO). Bei ihnen handelt es sich regelmäßig um Ermessensentscheidungen, bei denen im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung mehrere Entscheidungen rechtmäßig sein können, sich gleichwohl aber das Bedürfnis ihrer Änderung ergeben kann. Daher eröffnet § 131 AO durch den Widerruf oder Teilwiderruf die Korrektur auch rechtmäßiger sonstiger Verwaltungsakte. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter Rz. 331 ff. verwiesen.

45a Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit kommt es auf den **Zeitpunkt des Wirksamwerdens**, also der Bekanntgabe des Verwaltungsakts, bei Ermessensentscheidungen auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung, also meist auf den Zeitpunkt der Entscheidung des Erlasses der Einspruchsentscheidung, an.⁸³ Durch eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage wird ein ursprünglich rechtmäßiger Verwaltungsakt grundsätzlich nicht rechtswidrig, es sei denn, es liegt ein Fall steuerrechtlicher Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) vor, welche den Verwaltungsakt erfasst.⁸⁴

46 Für die Beantwortung der Frage, ob ein Steuerverwaltungsakt rechtmäßig oder rechtswidrig ist, kommt es allein auf seinen Ausspruch (Regelungsgehalt, Tenor) an, beim Steuerbescheid auf die festgesetzte Steuer, beim Feststellungsbescheid auf die festgestellte Besteuerungsgrundlage (vgl. § 157 Abs. 2 AO), nicht auf seine Begründung.⁸⁵ Eine falsche Begründung tangiert die Rechtmäßigkeit eines materiell richtigen Verwaltungsakts daher nicht, wenn er auf andere Gründe gestützt werden kann. Das gilt auch für die Angabe einer unzutreffen-

82 BFH v. 30.08.2001, IV R 30/99, BStBl II 2002, 49; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 172 AO Rz. 28; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 38; Bartone in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 172–177 AO Rz. 8; von Groll in HHSp, Vor §§ 172–177 AO Rz. 70 und § 172 AO Rz. 37; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 172 AO Rz. 6; unklar Rüsen in Klein, § 172 AO Rz. 32.

83 BFH v. 09.12.2008, VII R 43/07, BStBl II 2009, 344; Werth in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 130 – 132 AO Rz. 8; Loose in Tipke/Kruse, § 130 AO Rz. 8, § 131 AO Rz. 5; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 130 AO Rz. 13; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 31; AEAO zu § 131, Nr. 1.

84 BFH v. 09.12.2008, VII R 43/07, BStBl II 2009, 344; Werth in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 130 – 132 AO Rz. 8; Rüsen in Klein, § 130 Rz. 20b; M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 130 AO Rz. 15; Loose in Tipke/Kruse, § 131 AO Rz. 1; Wernsmann in HHSp, § 130 AO Rz. 13; AEAO zu § 130, Nr. 1 Satz 2.

85 M. Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 130 AO Rz. 16; Wernsmann in HHSp, § 130 AO Rz. 13; von Groll in HHSp, Vor §§ 172–177 AO Rz. 72; Werth in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 130–132 AO Rz. 8.

den **Korrekturnorm**, wenn die Korrektur nach einer anderen Vorschrift zulässig ist. Für die Rechtmäßigkeit eines Bescheids ist grundsätzlich nicht die zur Begründung herangezogene Vorschrift, sondern allein maßgebend, ob er zum Zeitpunkt seines Ergehens durch irgendeine Befugnisnorm gedeckt war.⁸⁶ Eine fehlende oder unzureichende Begründung macht den VerwA zwar formell fehlerhaft, aber bei richtigem Ausspruch materiell zutreffend und führt damit nicht zur Korrektur des VerwA (§ 127 AO).⁸⁷

Bei der Frage, ob ein Verwaltungsakt rechtmäßig oder rechtswidrig ist, sind die Vorschriften der §§ 126, 127 und 128 AO zu berücksichtigen. Nur wenn ein nach § 126 AO heilbarer Fehler nicht geheilt wurde, verbleibt es bei der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts.⁸⁸ Unter § 127 AO fallende Mängel können zwar vom Stpfl. nicht zum Anlass eines Korrekturbegehrens gemacht werden, wenn der Verwaltungsakt materiell richtig ist; die Verwaltungsbehörde allerdings kann ihn zurücknehmen oder widerrufen.

Da es sich bei den sonstigen Verwaltungsakten überwiegend um Ermessensentscheidungen handelt, ist § 127 AO in diesen Fällen nicht anwendbar;⁸⁹ das gilt auch für Verwaltungsakte, bei deren Erlass die Finanzbehörde einen Beurteilungsspielraum hat.⁹⁰ Durch die Umdeutung nach § 128 AO wird der ursprünglich fehlerhafte Verwaltungsakt fehlerfrei und damit rechtmäßig.⁹¹ Damit ergibt sich bei der Behandlung rechtswidriger Verwaltungsakte folgende Reihenfolge der Prüfung: Nichtigkeit nach § 125 AO – Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 AO – Heilung von Verfahrens- und Formfehlern (§§ 126, 127 AO) – Umdeutung nach § 128 AO – Rücknahme nach § 130 AO.⁹²

b) Rechtmäßigkeit

Ein Steuerverwaltungsakt ist rechtmäßig, wenn er auf Grund eines Gesetzes (§ 4 AO: Rechtsnorm) ergangen ist und im Zeitpunkt seines Erlasses mit den gesetzlichen Bestimmungen in Einklang steht und keine erheblichen (s. § 126 AO) Form-, Verfahrens- und Zuständigkeitsvorschriften verletzt. Maßgeblich ist der Zeitpunkt seines Wirksamwerdens, d. h. seine Bekanntgabe.⁹³ Wird eine tatsächliche Verständigung im Steuerbescheid zutreffend umgesetzt, ist der Steuerbescheid rechtmäßig.⁹⁴

Ermessensentscheidungen sind nur dann rechtmäßig, wenn die Finanzbehörde bei der Entscheidung von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht überschritten hat (§ 5 AO). Das verlangt, dass der Entscheidung der zutreffende Sachverhalt zu Grunde gelegt wurde. Im Rahmen zutreffender Ermessensausübung sind regelmäßig mehrere Ent-

86 St. Rspr., u. a. BFH v. 10.06.1999, IV R 25/98, BStBl II 1999, 545; v. 19.04.2005, VIII R 68/04, BStBl II 2005, 762; v. 30.08.2007, IV R 50/05, BStBl II 2008, 129; v. 05.11.2009, IV R 99/06, BStBl II 2010, 593; v. 28.03.2012, II R 57/10, BStBl II 2012, 920; v. 21.10.2014, VIII R 44/11, BStBl II 2015, 593; AEAO Vor §§ 172 – 177, Nr. 5; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 53 m. w. N.

87 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 39.

88 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 126 AO Rz. 4.1.

89 AEAO zu § 127, Nr. 2.

90 von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 127 AO Rz. 17.1 m. w. N.

91 Loose in Tipke/Kruse, § 131 AO Rz. 3; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 21.

92 S. AEAO zu § 130, Nr. 2.

93 BFH v. 09.12.2008, VII R 43/07, BStBl II 2009, 344; AEAO zu § 131, Nr. 1 Satz 1; Werth in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 130 – 132 AO Rz. 8; Loose in Tipke/Kruse, § 131 AO Rz. 11; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 31; § 172 AO Rz. 39.

94 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 410; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 42 und 70 m. w. N.; von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt, Vor §§ 204–207 AO Rz. 33 m. w. N.; von Wedelstädt, AO-StB 2001, 190, 192.

scheidungen richtig. Ist allerdings der Ermessensspielraum auf null reduziert, ist nur eine Entscheidung richtig und damit rechtmäßig.⁹⁵

c) Rechtswidrigkeit

- 49 Rechtswidrig ist ein Steuerverwaltungsakt, wenn er ohne Rechtsgrundlage oder unter Verstoß von Rechtsnormen erlassen wurde,⁹⁶ und zwar auch bei einem Verstoß gegen Unionsrecht (zur Änderbarkeit von Steuerverwaltungsakten bei Verstoß gegen Unionsrecht s. Rz. 87 f.).⁹⁷ Ist festgestellt, dass der Verwaltungsakt fehlerhaft ist, ist als Vorfrage zunächst zu prüfen, ob nicht ein besonders schwer wiegender und offenkundiger Fehler des Verwaltungsakts vorliegt, der seine jederzeit zu beachtende Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1 AO begründet.⁹⁸ Die Rechtswidrigkeit kann auch im Verstoß gegen erhebliche (s. § 126 AO) Verfahrensvorschriften begründet sein. **Ermessensentscheidungen** sind darüber hinaus auch rechtswidrig, wenn die gebotene Ermessensausübung dem Zweck der Ermächtigung (§ 5 AO) nicht entspricht (Ermessenfehlgebrauch) oder wenn die Finanzbehörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten hat (Ermessensüberschreitung).⁹⁹
- 50 Ein Steuerbescheid oder ihm gleichgestellter Bescheid ist als gebundener Verwaltungsakt rechtswidrig, wenn er nicht die Rechtsfolge enthält, die sich aus der Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes (§ 38 AO) ergibt. Ein Rechtsfehler liegt daher vor, wenn ein rechtzeitig gestellter **Antrag** oder ein rechtzeitig ausgeübtes **Wahlrecht** nicht oder nicht zutreffend im Steuerbescheid umgesetzt oder wenn nach zulässiger Rücknahme eines Antrags oder Wahlrechts der Bescheid nicht entsprechend angepasst worden ist.¹⁰⁰ Wird dagegen ein Antrag oder ein Wahlrecht erstmals **nach** Ergehen des Steuerbescheids gestellt oder geändert, wird dadurch der Steuerbescheid nicht rechtswidrig.¹⁰¹ Zu Antrag und Wahlrecht s. Rz. 75 ff.
- 51 Rechtswidrig ist ein Verwaltungsakt auch, wenn er auf einem falschen oder unvollständigen Sachverhalt beruht. Dies ist auch dann der Fall, wenn ein Steuerbescheid nicht alle steuerlich relevanten Tatsachen erfasst, weil auf Grund rechtmäßiger **Präklusion nach § 364b Abs. 2 Satz 1 AO** Tatsachen, Erklärungen oder Beweismittel wegen verspäteten Vorbringens von ihrer Berücksichtigung ausgeschlossen worden sind (s. dazu auch Rz. 1621).¹⁰² Die Präklusionswirkung dieser Vorschrift beschränkt sich nur auf das Verwaltungsverfahren und gilt nicht auch noch im Rahmen des nachfolgenden Prozesses vor dem FG fort.¹⁰³ Ist jedoch die Präklusion

95 Wernsmann in HHSp, § 131 AO Rz. 8; Kruse in Tipke/Kruse, § 131 AO Rz. 10; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 131 AO Rz. 2.

96 Vgl. AEAO zu § 130, Nr. 1; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 28.

97 Rüsen in Klein, § 130 AO Rz. 24; Wernsmann in HHSp, § 130 AO Rz. 50; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 130 AO Rz. 22; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 130 AO Rz. 28.

98 BFH v. 26.03.1991, VII R 15/89, BStBl II 1991, 552; AEAO zu § 130, Nr. 2 Satz 3.

99 Vgl. AEAO zu § 5, Nr. 1.

100 BFH v. 27.09.1988, VIII R 98/87, BStBl II 1989, 229; v. 09.07.1992, XI R 29/91, BStBl II 1993, 29; Loose in Tipke/Kruse, § 177 AO Rz. 5; Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 177 AO Rz. 10; Bartone in Kühn/von Wedelstädt, § 177 AO Rz. 20; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 41; von Wedelstädt, AO-StB 2012, 150.

101 BFH v. 30.08.2001, IV R 30/99, BStBl II 2002, 49 unter II.3.; von Groll in HHSp, Vor §§ 172–177 AO Rz. 126; Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 172 AO Rz. 32; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 41 und 60 ff.; von Wedelstädt, AO-StB 2012, 150.

102 Bartone in Kühn/von Wedelstädt, § 177 AO Rz. 16; Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, § 364b AO Rz. 10; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 AO Rz. 39 m. w. N.; Bartone in Beermann/Gosch, § 364b AO Rz. 96; Birkenfeld in HHSp, § 364b AO Rz. 117; von Wedelstädt, AO-StB 2002, 200, 205 m. w. N.; kritisch von Groll in HHSp, Vor §§ 172 – 177 AO Rz. 104; a. A. von Groll, StuW 1993, 312, 319; von Groll in FS Offerhaus, 837, 846; von Groll, DStZ 2000, 882, 884; Spaeth, DStZ 1995, 177; Johannemann, Stbg. 1995, 361.

103 BFH v. 13.05.2004, IV B 230/02, BStBl II 2004, 833.