

2

Korrektur des Verwaltungsaktes

2.1 Fehlerhafter Verwaltungsakt

Fehlerhaft (= rechtswidrig) ist ein Verwaltungsakt, bei dessen Erlass objektiv ein Verstoß gegen materielles oder formelles Recht unterlaufen ist.

Beispiele

Verstoß gegen das EStG (= materiell-rechtliche Rechtswidrigkeit), fehlende Begründung, örtliche Unzuständigkeit, Ermessensfehlgebrauch (= formellrechtliche Rechtswidrigkeit).

Die Rechtswidrigkeit kann also beruhen auf:

- falscher Gesetzesanwendung (falsche Auslegung, falsche Subsumtion),
- fehlerhaftem Ermessensgebrauch,
- unzutreffendem Sachverhalt,
- Form- und Verfahrensfehlern.

Eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage macht einen ursprünglich rechtmäßigen Verwaltungsakt nicht rechtswidrig, es sei denn, es liegt ein Fall steuerrechtlicher Rückwirkung vor (BFH, BStBl II 2009 S. 344; AEAO Nr. 1 zu 130 AO).

Dabei sind die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten (Steuerpflichtiger und Finanzverwaltung) über die Frage der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes ohne Bedeutung. Entscheidend ist allein die objektive Rechtslage.

2.1.1 Nichtigkeit (§ 125 AO)

Nichtig ist ein Verwaltungsakt, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist.

Grundsätzlich führen Fehler des Verwaltungsaktes nur zur Anfechtbarkeit. Die Nichtigkeit ist ein ganz seltener Ausnahmefall. Der Fehler muss dem Verwaltungsakt auf der Stirn geschrieben stehen.

Beispiele

Ein schriftlicher oder elektronisch erlassener Verwaltungsakt lässt die absendende Behörde nicht erkennen. Ein Steuerbescheid enthält keinen Steuerschuldner oder keinen Steuerbetrag (§ 125 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Inhaltsadressat eines Steuerbescheides wird im Steuerbescheid nicht, falsch oder so ungenau bezeichnet, dass Verwechslungen möglich sind (AEAO Nr. 4.1.1. zu § 122 AO). Ein Steuerbeamter wirkt beim Erlass sei-

nes eigenen Steuerbescheides mit (§ 125 Abs. 3 Nr. 2 AO – Umkehrschluss). Die Oberfinanzdirektion erlässt einen Steuerbescheid (schwerer Verstoß gegen die sachliche Zuständigkeit).

Keine Nichtigkeit ist in folgenden Beispielen gegeben:

- schwere Verstöße gegen das materielle Recht;
- Erlass eines Steuerbescheids trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist;
- Korrektur eines Steuerbescheids, obwohl keine Korrekturvorschrift erfüllt ist;
- Steuerbescheid auf der Grundlage von groben Schätzungsfehlern (BFH, BStBl II 1990 S. 351; BFH, BFH/NV 2000 S. 164). Anders allenfalls, wenn das Finanzamt bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt (BFH, BStBl II 2001 S. 381; BFH, BFH/NV 2014 S. 1355);
- Haftungsbescheid ohne gesetzliche Grundlage;
- einer Pfändungs- und Einziehungsverfügung liegt mangels Bekanntgabe kein wirksam gewordener Steuerbescheid zugrunde (BFH, BStBl II 2003 S. 109).

2.1.2 Folge der Nichtigkeit

Ein anfechtbarer Verwaltungsakt ist ein wirksamer, aber vernichtbarer Verwaltungsakt. Ein nichtiger Verwaltungsakt ist von Anfang an unwirksam und hat daher keine Rechtsfolgen.

Die Nichtigkeit kann von der Finanzbehörde jederzeit – auch nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist – festgestellt werden. Die Nichtigkeit ist festzustellen, wenn der Antragsteller ein berechtigtes Interesse hat.

Gegen einen nichtigen Verwaltungsakt kann nach der Rechtsprechung des BFH auch zulässigerweise ein Rechtsbehelf eingelegt werden. Die Beschwerde nach § 350 AO liegt in dem Schein eines Verwaltungsaktes. Die Rechtsbehelfsfrist braucht jedoch nicht eingehalten zu werden.

2.1.3 Heilung von Fehlern (§ 126 AO)

Bestimmte Verfahrens- und Formfehler, die den Verwaltungsakt nicht nichtig machen, können nach § 126 Abs. 1 AO nach Erlass des Verwaltungsaktes geheilt werden. Von Bedeutung sind drei Fälle:

- Ein erforderlicher Antrag wird nachträglich gestellt.
- Die erforderliche Anhörung (§ 91 AO) wird nachgeholt.
- Die erforderliche Begründung nach § 121 AO wird nachträglich gegeben. Das darf grundsätzlich nur bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens geschehen (§ 126 Abs. 2 AO).

Nach § 126 Abs. 2 AO kann zwar die erforderliche Begründung bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nach-

geholt werden, gemäß § 102 Satz 2 FGO kann das Finanzamt seine Ermessenserwägungen, zum Beispiel in einem Haftungsbescheid, bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens aber nur ergänzen, d. h., es kann bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen vertiefen, verbreitern oder verdeutlichen. Nicht dagegen ist es befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen. § 102 FGO geht dem § 126 Abs. 2 AO vor (BFH, BStBl II 2004 S. 579). Der Mangel ist also im finanzgerichtlichen Verfahren nicht heilbar. Der Haftungsbescheid wird vom Finanzgericht nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO „kassiert“. Damit wird dann der Weg freigemacht für eine erneute Entscheidung des Finanzamtes. Das Finanzgerichtsurteil bewirkt also keine endgültige Freistellung von der Haftung.

Aufgabe 18

18 *Im Rahmen der Prüfung stellt der Prüfer fest, dass Johann Johansen in den Jahren 03 bis 05 in erheblichem Umfang Geschäfte getätigt hat, die versehentlich nicht der Besteuerung unterworfen worden sind. Daher erweitert der Prüfer den Prüfungszeitraum um weitere zwei Jahre. In der neuen Prüfungsanordnung ist als Begründung der Vermerk enthalten: „Der Prüfungszeitraum musste erweitert werden, da mit einer erheblichen Veränderung der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist (§ 4 Abs. 3 BpO).“ Reicht dieser Vermerk als Begründung aus? Kann die Begründung in der Einspruchsentscheidung „nachgeschoben“ werden? Könnte das auch im Klageverfahren geschehen?*

Lösung:

Siehe Lösung zu Aufgabe 7. Die erforderliche Begründung kann nach § 126 Abs. 2 AO grundsätzlich bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden. Im Einspruchsverfahren gilt das unbeschränkt. Das kann mündlich geschehen oder aber auch in die Einspruchsentscheidung aufgenommen werden (BFH, BB 1987 S. 605).

Nach § 126 Abs. 2 AO kann zwar die erforderliche Begründung bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden, gemäß § 102 Satz 2 FGO kann das Finanzamt seine bereits an- oder dargestellten Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens aber nur vertiefen, verbreitern oder verdeutlichen. § 102 FGO geht dem § 126 Abs. 2 AO vor (BFH, BStBl II 2004 S. 579). Der Mangel ist also im finanzgerichtlichen Verfahren nicht heilbar. Die Prüfungsanordnung wird vom Finanzgericht nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO „kassiert“. Damit wird dann der Weg frei gemacht für eine erneute Entscheidung des Finanz-

amtes, also für eine neue Prüfungsanordnung. Das Finanzgerichtsurteil bewirkt demnach keine endgültige Freistellung von der Betriebsprüfung.

2.1.4 Unbeachtlichkeit von Fehlern (§ 127 AO)

Bestimmte Verfahrens- und Formfehler, die nicht nach § 126 AO geheilt worden sind (zum Beispiel die fehlende Unterschrift nach § 119 AO, Unterlassen der Schlussbesprechung nach einer Außenprüfung), und die örtliche Unzuständigkeit sind in der Regel kein Grund für eine erfolgreiche Anfechtung des an sich fehlerhaften Verwaltungsaktes. Der Verwaltungsakt bleibt zwar fehlerhaft, eine erfolgreiche Anfechtung ist jedoch nicht möglich. Dem Rechtsbehelf fehlt die Beschwer des § 350 AO, er ist deshalb unzulässig.

Der Gesetzgeber will durch diese Regelung verhindern, dass ein an sich inhaltlich nicht zu beanstandender Verwaltungsakt lediglich aus formalen Gründen aufgehoben werden muss und dann anschließend unter Umständen mit dem gleichen Inhalt nochmals erlassen wird.

Aus diesem Gedanken heraus ergibt sich die logische Konsequenz, dass ein Fehler nur dann unbeachtlich ist, „wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können“ (so § 127 letzter Nebensatz AO).

Aufgaben 19 bis 21

Entscheiden Sie bitte, ob in den folgenden Aufgaben der Fehler unbeachtlich im Sinne des § 127 AO ist:

- 19 Ein örtlich unzuständiges Finanzamt erlässt einen Haftungsbescheid gegen den Gesellschafter Anton der OHG Anton & Beton. Der Gesellschafter Beton wird nicht in Anspruch genommen.*
- 20 Ein örtlich unzuständiges Finanzamt erlässt einen Einkommensteuerbescheid gegen den Kaufmann Fritz Bollmann. Bollmann legt gegen den Bescheid Einspruch ein. Zur Begründung führt er an:
 - a. Das Finanzamt sei örtlich unzuständig.*
 - b. Das Finanzamt sei örtlich unzuständig und die Steuer sei rechtswidrig um 1.000 EUR zu hoch festgesetzt worden.*
 - c. Das Finanzamt sei örtlich unzuständig und daher nicht zu einer Schätzung nach § 162 AO berechtigt.**
- 21 Bertold Schwarz wird nach einer Steuerfahndungsprüfung wegen Steuerhinterziehung nach § 71 AO als Haftender in Anspruch genommen. Dem Haftungsbescheid waren die Prüfungsfeststellungen als fester Bestandteil beigelegt; aus ihnen sind die einzelnen Nachforderungsgründe zu entnehmen. Die Aktenverfügung des Haftungsbescheides ist mit der handschriftlichen Paraphe des Sachgebietsleiters gezeichnet. Der an Schwarz übersandte Bescheid ist dagegen weder eigenhändig unterschrieben noch beglaubigt. Auf der letzten Seite ist ein Dienstsiegel*

in das verwendete Formblatt eingedruckt. Schwarz rügt die Verletzung des § 119 Abs. 3 AO im Einspruchsverfahren. Ist dieser etwaige Formfehler unbeachtlich im Sinne des § 127 AO?

Lösungen:

- 19 *Nach § 127 AO kann die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter der Verletzung von Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Bei Ermessensentscheidungen, bei denen meist mehrere richtige Entscheidungen möglich sind, führt das in der Regel dazu, dass der Verwaltungsakt aufgehoben werden muss und nach erneuter Ausübung des Ermessens von der zuständigen Behörde nochmals erlassen wird. Der Haftungsbescheid ist daher im vorliegenden Fall aufzuheben (AEAO zu § 127 AO; BFH BStBl II 1989 S. 483).*
- 20 a. *Bei einem Steuerbescheid handelt es sich um eine gebundene Entscheidung. Wenn nur die örtliche Unzuständigkeit gerügt wird, ist demnach keine andere Entscheidung in der Sache möglich. Der Fehler ist unbeachtlich im Sinne des § 127 AO.*
- b. *Ist der Steuerbescheid dagegen materiell-rechtlich auch fehlerhaft, so führt die örtliche Unzuständigkeit zur Aufhebung des Bescheides, da dann eine andere Entscheidung in der Sache vorliegt (BFH, BStBl II 1984 S. 342).*
- c. *Wenn die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO geschätzt werden, ist der Fehler der örtlichen Zuständigkeit unbeachtlich, wenn nicht auch die Höhe der festgesetzten Steuer angegriffen wird (BFH, BStBl II 1987 S. 412). Auch ein Schätzungsbescheid ist eine gebundene Entscheidung, die der vollen Überprüfbarkeit durch das Finanzgericht unterliegt. Es liegt keine Ermessensentscheidung vor, die nach § 102 FGO nur beschränkt von den Gerichten nachgeprüft werden kann (BFH, BStBl II 2004 S. 171).*
- 21 *In der Regel sind Form- und Verfahrensfehler bei Ermessensentscheidungen beachtlich. Das gilt jedoch dann nicht, wenn der gerügte Mangel unter keinen Umständen die Entscheidung durch die zuständige Behörde beeinflusst haben kann. Der Fehler der fehlenden Unterschrift (§ 119 AO) ist demnach unbeachtlich im Sinne des § 127 AO (BFH, BStBl II 1986 S. 169).*

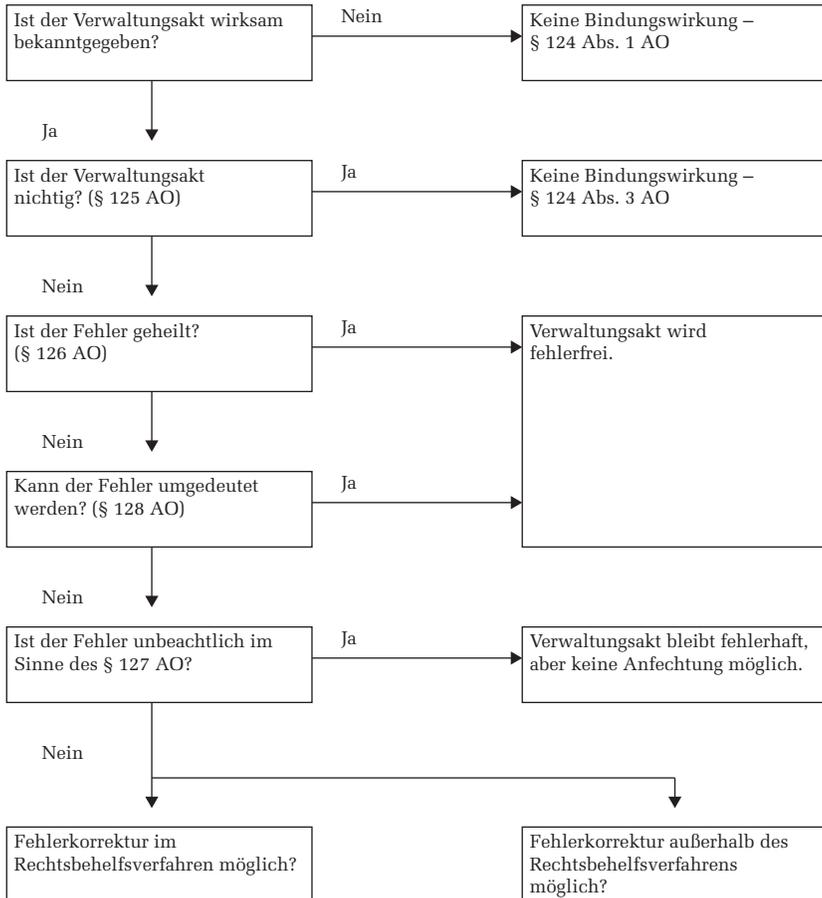
2.2 Umdeutung des Verwaltungsaktes (§ 128 AO)

§ 128 AO sieht die Möglichkeit vor, einen fehlerhaften Verwaltungsakt in einen fehlerfreien Verwaltungsakt umzudeuten.

Beispiel

Ein Erstbescheid, der in der unzutreffenden Annahme der Nichtigkeit eines vorangegangenen, nach § 165 AO vorläufigen Bescheides ergeht, kann gemäß § 128 AO in einen Änderungsbescheid im Sinne des § 165 Abs. 2 AO umgedeutet werden (BFH, BStBl II 2009 S. 754).

2.3 Überblick zum fehlerhaften Verwaltungsakt



2.4 Korrektur im Rechtsbehelfsverfahren

Ist zulässigerweise gegen einen fehlerhaften Verwaltungsakt ein Rechtsbehelf eingelegt worden, so ist die Sache in vollem Umfang nochmals zu überprüfen und der fehlerhafte Verwaltungsakt sodann zu korrigieren.

Die Korrektur im Rechtsbehelfsverfahren hat grundsätzlich Vorrang vor den Möglichkeiten der Korrektur außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens.

Einzelheiten zum Rechtsbehelfsverfahren siehe Dißbars/Dißbars, Das außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht, 2017.

2.5 Korrektur außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens

2.5.1 Überblick

Ist ein Verwaltungsakt wirksam bekanntgegeben worden, so ist er für alle Beteiligten (Steuerpflichtiger, Verwaltung, Gerichte) bindend, es sei denn, eine Gesetzesvorschrift lässt eine Korrektur zu.

Merke: Keine Korrektur ohne Gesetz!

In der AO gibt es an zwei Stellen bedeutsame Korrekturvorschriften:

- §§ 129 bis 133 AO,
- §§ 164, 165, 172 bis 177 AO.

Die §§ 129 ff. AO enthalten die allgemeinen Regelungen, die §§ 164, 165, 172 ff. AO die besonderen Vorschriften für Steuerbescheide und gleichgestellte Bescheide. Nur der § 129 AO gilt für alle Verwaltungsakte, also auch für Steuerbescheide. Das ergibt sich aus § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO und der Systematik der AO.

Neben den Korrekturbestimmungen der AO gibt es Spezialvorschriften in den Einzelsteuergesetzen, zum Beispiel §§ 7g Abs. 3 Satz 2, 10d EStG, § 35b GewStG, § 32a KStG, § 16 GrEStG u. a. Siehe auch in der AO die Spezialregelungen für die Korrektur von

- verbindlichen Zusagen (§§ 207 Abs. 2 und 3 AO),
- Zinsbescheiden (§ 233a Abs. 5 AO),
- Aufteilungsbescheiden (§ 280 AO).

2.5.2 Offenbare Unrichtigkeit (§ 129 AO)

Nach § 129 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten der Finanzverwaltung berichtigt werden. Schreib- und Rechenfehler der Finanzverwaltung sind immer offenbare Unrichtigkeiten. Bei ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten muss es sich um mechanische Versehen handeln. Besteht die konkrete Möglichkeit eines Fehlers in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung, so ist eine Berichtigung nach § 129 AO ausgeschlossen.

Beispiele

Fehler beim Ablesen der Steuertabelle, Übertragungsfehler, irrtümliche Eintragung in falsche Rubrik des Eingabewertbogens, Eingabe einer Zahl in den Berechnungsbogen, die das fehlerhafte Ergebnis einer vorangegangenen aktenkundigen Berechnung ist (BFH, BStBl II 1988 S. 164).

Die offenbare Unrichtigkeit muss „beim Erlass des Verwaltungsaktes unterlaufen sein“ (nicht „in einem Verwaltungsakt“ – so § 42 Verwaltungsverfahrensgesetz – VwVfG). Mit dieser Formulierung sind auch die Arbeitsgänge beim Ausfüllen des Eingabewertbogens (BFH, BStBl II 1988 S. 164) oder bei der Bearbeitereingabe in den PC gemeint. Die Unrichtigkeit braucht nicht aus dem bekanntgegebenen Verwaltungsakt ersichtlich zu sein (BFH, BStBl II 1987 S. 588; BFH, BStBl II 1992 S. 713).

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, wann mechanische Fehler „offenbar“ sind. Nach § 129 AO braucht die Unrichtigkeit für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar zu sein (BFH, BStBl II 1988 S. 164; BFH, BFH/NV 1989 S. 205). BFH, BStBl II 1987 S. 762 hat der Offenbarkeit des Fehlers angenommen, „wenn der Fehler auf der Hand liegt, wenn er durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist“. Nach BFH, BFH/NV 1990 S. 205 soll maßgebend sein, ob der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (so auch BFH, BStBl II 2009 S. 946).

Es muss sich um eine offenbare Unrichtigkeit der Verwaltung handeln. Das ist auch dann der Fall, wenn sich das Finanzamt eine offenbare Unrichtigkeit des Steuerpflichtigen zu eigen macht (BFH, BStBl II 1987 S. 762; BFH, BStBl II 2009 S. 949; BFH, BStBl II 2014 S. 439).

Beispiel

Der Steuerpflichtige verrechnet sich bei der Addition der Sonderausgaben, die der Steuererklärung beigelegt ist. Der Veranlagungsbeamte übernimmt die falsche Summe in den Eingabewertbogen. Ist der Additionsstreifen nicht beigelegt, kommt allenfalls eine Änderung nach § 173 AO in Betracht.

Eine Berichtigung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist nicht möglich, wenn unter grober Verletzung der Amtsermittlungspflicht eine notwendige tatsächliche Ermittlung oder eine rechtliche Prüfung unterlassen worden ist. Eine Berichtigung würde gegen Treu und Glauben verstoßen (BFH, BFH/NV 1995 S. 1).

2.5.3 Art der Entscheidung

Die Berichtigung nach § 129 AO ist grundsätzlich eine Ermessensentscheidung, bei berechtigtem Interesse des Beteiligten, d. h., wenn die Berichtigung sich zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, ist zu berichtigen. Es kann nur die offenbare Unrichtigkeit berichtigt werden (sog. Punktberichtigung).

Bei einer Berichtigung nach § 129 AO können im Wege pflichtgemäßer Ermessenausübung materielle Fehler saldiert werden (BFH, BStBl II 1989 S. 531). Die Regelungen zu § 177 AO sind sinngemäß anzuwenden (AEAO Nr. 5 zu § 129 AO).

Berichtigungen kommen nur innerhalb der Festsetzungsfrist der §§ 169 ff. AO in Betracht.

Aufgaben 22 und 23

- 22 *Bei einer Betriebsveräußerung wurde der erhöhte Freibetrag des § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG a. F. nicht angesetzt, obwohl der Steuerpflichtige den Betrieb nach Vollendung des 55. Lebensjahres veräußert und einen entsprechenden Antrag gestellt hatte. Der Bescheid wurde bestandskräftig. § 129 AO?*
- 23 *Meyer soll als Geschäftsführer der Allbeton-GmbH nach §§ 69, 34 AO als Haftender in Anspruch genommen werden. Die Aktenverfügung enthält einen Haftungsbetrag von 87.000 EUR. Die Ausfertigung für Meyer lautet dagegen nur auf 78.000 EUR. Ein Jahr nach Bekanntgabe des Haftungsbescheides wird der „Dreher“ vom Rechnungshof entdeckt. Ist die Aktenverfügung oder die Ausfertigung für Meyer maßgeblich? § 129 AO?*

Lösungen:

- 22 *Die Berichtigung einer offenbaren Unrichtigkeit kommt nicht in Betracht, wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums besteht. Es muss jedoch die konkrete Möglichkeit eines Rechtsirrtums bestehen, die „rein theoretische Möglichkeit“ reicht nicht aus (BFH, BFH/NV 1989 S. 6). Da man wohl davon ausgehen kann, dass ein durchschnittlicher Sachbearbeiter den § 16 Abs. 4 EStG kennt, dürfte § 129 AO gegeben sein.*
- 23 *Grundsätzlich ist zunächst nach § 124 Abs. 1 Satz 2 AO die Ausfertigung für Meyer maßgeblich. Nach dem AEAO (Nr. 2 zu § 124 AO) soll hier aber in der Regel der § 129 AO erfüllt sein (so auch BFH, BFH/NV 1990 S. 205). Anderer Ansicht dagegen Seer, in Tipke/Kruse (§ 129 AO Tz. 6), nach deren Meinung das zu einer Aushöhlung des § 124 Abs. 1 Satz 2 AO führen würde.*

2.6 Korrektur von sonstigen Verwaltungsakten (§§ 130, 131 AO)

Steuerbescheide und gleichgestellte Bescheide werden nach den §§ 164, 165, 172 ff. AO korrigiert, sonstige Verwaltungsakte nach den §§ 130, 131 AO.

Beispiele für sonstige Verwaltungsakte

Auskunftsersuchen (§ 93 AO); Fristverlängerungen (§ 109 AO); Verspätungszuschläge (§ 152 AO); Erlass (§§ 163, 227 AO); Haftungs- und Duldungsbescheide (§ 191 AO), Betriebsprüfungsanordnung (§ 196 AO); Ver-