

2. Allgemeine Fälle: Korrekturvorschriften Steuerbescheide/Sonstige Verwaltungsakte/Festsetzungsfrist

2.1 Offenbare Unrichtigkeit und sonstige Verwaltungsakte

Fall 1: Offenbare Unrichtigkeit

Hugo Holm-Hansen (H) betreibt einen Gewerbebetrieb und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. H hat monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, für die Umsatzsteuer-Voranmeldung hat er Dauerfristverlängerung erhalten. Dem Finanzamt hat er eine Einzugsermächtigung für sein Geschäftskonto erteilt und begleicht die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen mittels Lastschrifteinzug. So auch für das Kalenderjahr 2016. Für den November 2016 ergab sich bei H eine Umsatzsteuer-Zahllast in Höhe von 1.500 €. Die Umsatzsteuervoranmeldung für November 2016 erfolgte am 7. Januar 2017, am 12. Januar 2017 buchte das Finanzamt die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 von seinem Bankkonto ab.

Am 21. Dezember 2017 übermittelte H dem Finanzamt für 2016 in authentifizierter elektronischer Form seine Einkommensteuererklärung für 2016 nebst Einnahmen-Überschuss-Rechnung sowie zeitgleich die Umsatzsteuererklärung für 2016. In der Umsatzsteuererklärung berücksichtigte H die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 in Höhe von 1.500 €. In der zeitgleich übermittelten Einnahmen-Überschuss-Rechnung war dieser Betrag in dem Feld „An das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer“ jedoch nicht enthalten. Stattdessen machte H diese 1.500 € in seiner späteren Einnahmen-Überschuss-Rechnung für das Jahr 2017 als Betriebsausgabe geltend.

Mit Bescheid vom 8. Februar 2018 stellte das Finanzamt die Einkünfte des H aus Gewerbebetrieb für 2016 erklärungsgemäß gesondert fest. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 1.500 € für November 2016 war dementsprechend nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt. Dem H fiel dies zunächst nicht weiter auf, da er wegen des ihm bekannten Zufluss- und Abflussprinzips der Einnahmen-Überschuss-Rechnung davon ausging, die Umsatzsteuer-Vorauszahlung des November 2016 würde erst für das Jahr der tatsächlichen Zahlung in 2017 berücksichtigt werden.

Als das Finanzamt im Jahr 2019 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2017 gesondert feststellte, berücksichtigte es die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 nicht als Betriebsausgabe. H wendet sich deshalb an sein Finanzamt und bittet, dieses aus seiner Sicht Versehen zu korrigieren und die gewerblichen Einkünfte um die fraglichen 1.500 € zu mindern. Das Finanzamt wies H auf die sog. 10 Tage-Regelung des § 11 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 EStG hin, wonach die Umsatzsteuer-Vorauszahlung des November 2016 als regelmäßig wiederkehrende Betriebsausgabe noch im Jahr 2014 anzusetzen sei.

Am 24. März 2019 beantragte H daraufhin, den Feststellungsbescheid über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2016 zu ändern und die 1.500 € Umsatzsteuer-Vorauszahlung nachträglich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er an, aus den elektronisch übermittelten Steuererklärungen habe sich eindeutig ergeben, dass für November 2016 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen in Höhe von 1.500 € angefallen seien. Die fehlende Angabe in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sei ein schlichtes Versehen gewesen. Wegen der zeitgleich mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung übermittelten Umsatzsteuererklärung hätte dies dem Finanzamt auch ohne weiteres auffallen müssen. Ihm als steuerlichen Laien sei es nicht zuzumuten, zwischen so komplizierten Regelungen wie der sog. 10 Tage-Regelung auf der einen Seite und dem Zufluss- und Abflussprinzip auf der anderen Seite zu unterscheiden.

Aufgabe: Ist der Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2018 im Jahr 2019 zu ändern, indem die Umsatzsteuer-Vorauszahlung in Höhe von 1.500 € als weitere Betriebsausgaben berücksichtigt werden?

Lösung:

Wegen der Bestandskraft (vgl. § 355 AO) und mangels Vorbehalts der Nachprüfung (vgl. § 164 AO) ist eine Änderung des Feststellungsbescheides vom 8. Februar 2018 nur nach den allgemeinen Korrekturvorschriften möglich. In Betracht kommt eine Berichtigung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit beim Erlass des Steuerbescheides nach § 129 AO.

Nach § 129 S. 1 AO kann das Finanzamt Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche ihm beim Erlass des Steuerbescheides unterlaufende offenbare Unrichtigkeiten jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen ist das Finanzamt zu einer Berichtigung nach § 129 S. 2 AO verpflichtet.

Dazu müsste als Erstes der Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2018 überhaupt unrichtig sein. Unrichtigkeit bedeutet eine Diskrepanz zwischen dem erklärten und dem an sich gewollten Regelungsinhalt. Die Berichtigung nach § 129 AO bezweckt insofern eine Richtigstellung des bekanntgegebenen fehlerhaften Inhalts hin zum wirklich bei Erlass gewollten Regelungsinhalt. Der Feststellungsbescheid wäre unrichtig, wenn zu berücksichtigende Betriebsausgaben nicht berücksichtigt und dann der Gewinn zu hoch festgestellt worden ist.

Umsatzsteuer-Vorauszahlungen sind Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und nicht lediglich durchlaufende Posten. Denn als Betriebseinnahmen hat der Gewerbetreibende H nach § 8 Abs. 1 EStG auch die seinen Kunden in Rechnung gestellte und von diesen vereinnahmte Umsatzsteuer zu erfassen; deren Weiterleitung an das Finanzamt bedeutet korrespondierend eine Betriebsausgabe.

Gem. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG sind Ausgaben zwar grundsätzlich für das Kalenderjahr anzusetzen, in welchem sie geleistet worden sind (Abflussprinzip). Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, gelten jedoch als in diesem Kalenderjahr geleistet (§ 11 Abs. 2 S. 2, Abs. 1 S. 2 EStG). Kurze Zeit in diesem Sinne ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.

Für den Gewerbetreibenden H ist die Umsatzsteuer eine solche regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, da er als sog. Monatsmelder regelmäßig die Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen hat. Der die regelmäßige Wiederkehr bestimmende Zahlungs- und Fälligkeitstermin ist gesetzlich in § 18 Abs. 1 S. 4 UStG geregelt, wonach die Umsatzsteuer-Vorauszahlung am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig ist. Wegen der dem H gem. § 46 S. 1 UStDV gewährten Dauerfristverlängerung verschiebt sich dies um einen Monat. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 ist somit am 10. Januar 2017 fällig; da dies ein Samstag ist, verschiebt sich das Fristende gem. § 108 Abs. 3 AO auf den nächsten Werktag, also Montag, den 12. Januar 2017. Wegen der erteilten Einzugsermächtigung gilt eine wirksame geleistete Zahlung gem. § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO am Fälligkeitstag als entrichtet. Somit ist die Umsatzsteuer-Vorauszahlung kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehörte. Sie ist daher als Betriebsausgabe für 2016 zu berücksichtigen.

Der Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2018 ist somit unrichtig.

Dieser Fehler müsste dem Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheides unterlaufen sein. Im Gegensatz zum übrigen Verwaltungsverfahren nach § 42 VwVfG muss der Fehler nicht im Verwaltungsakt unterlaufen sein, sondern nach § 129 S. 1 AO nur bei dessen Erlass. Daher sind auch solche Unrichtigkeiten berichtigungsfähig, die sich im Laufe der Entstehung des steuerlichen Verwaltungsaktes ergeben, also etwa im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren.

Indes muss die Unrichtigkeit bei Erlass unterlaufen, es muss also ein Fehler bei der Bearbeitung im Finanzamt vorliegen. Das Finanzamt hat im Fall des H jedoch lediglich dessen elektronisch übermittelten Daten übernommen. Der Fehler liegt bereits in der Steuererklärung vor, insofern hat sich das Finanzamt nicht selbst verrechnet oder die Betriebsausgaben vergessen.

Durch die schlichte Übernahme der Angaben und Daten aus der Steuererklärung macht sich das Finanzamt diese Angaben und Daten allerdings zu Eigen. § 129 AO ist auch bei elektronisch eingereichten Steu-

erklärungen anwendbar. Sollte also schon in den Steuererklärungen eine offenbare Unrichtigkeit enthalten sein, dann setzt sich diese im Verwaltungsakt fort. Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid des Finanzamtes selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO auch bei Fällen erklärungskonformer Datenübernahme anwendbar.

Diese Unrichtigkeit müsste aber vor allem auch offenbar sein. Offenbar ist eine Unrichtigkeit dann, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhaltes für jeden klar und eindeutig als Unrichtigkeit erkennbar ist. § 129 AO ist nicht für jegliche Unrichtigkeit konzipiert, wie der Wortlaut in § 129 S. 1 AO belegt: Danach zielt die Vorschrift auf schlichte Schreib- und Rechenfehler ab. An dieser Kategorie hat sich die Auslegung der weiteren Tatbestandsvariante ähnliche offenbare Unrichtigkeit zu orientieren. Danach sind nur vergleichbare bloße mechanische Versehen wie Eingabe- oder Übertragungsfehler erfasst.

Keine offenbaren Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind hingegen Denkfehler – also Irrtümer oder Fehlvorstellungen, die bei der Anwendung einer Rechtsnorm, einer unrichtigen Tatsachenwürdigung oder der Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhaltes unterlaufen. Wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer Tatsache auf einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denkfehler gründet, ist keine ähnliche offenbare Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO gegeben.

Im vorliegenden Fall hat H dem Finanzamt eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2016 übermittelt und darin eine geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung nicht berücksichtigt, obwohl er eben diese Zahlung in der zeitgleich übermittelten Umsatzsteuererklärung ausgewiesen hat. Sollte in einem Steuererklärungsformular eine Angabe schlicht vergessen worden sein, liegt ein bloßes mechanisches Versehen vor. Für solche Flüchtigkeitsfehler ist § 129 AO geschaffen.

Aus Sicht eines objektiven Dritten spricht für einen derartigen Flüchtigkeitsfehler, dass in der zeitgleich übermittelten Umsatzsteuererklärung die fragliche Umsatzsteuer-Vorauszahlung enthalten ist. Das Vorliegen einer Betriebsausgabe ist damit ohne weiteres erkennbar. Dementsprechend würde sich für einen objektiven Dritten die Schlussfolgerung aufdrängen, in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sei die Position schlicht vergessen worden.

Auf der anderen Seite soll aber eine offenbare Unrichtigkeit nur gegeben sein, wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen ist. Bei einem unzutreffenden Subsumtionsvorgang liegt kein bloßes mechanisches Versehen mehr vor, sondern ein Denkvorgang. Auf einen Rechtsirrtum deuten die Einlassungen des H hin, er als Laie könne nicht zwischen dem Zufluss- und Abflussprinzip auf der einen Seite und der 10 Tage-Regelung in § 11 EStG differenzieren. Die Bezugnahme auf die Normen und Differenzieren an sich bedeuten eine rechtliche Würdigung und einen Subsumtionsvorgang. Inwieweit dem H rechtliche Würdigungen zuzumuten sind oder nicht oder inwieweit Rechtsanwendungsfehler bei Laien entschuldbar sind, spielt für den Anwendungsbereich von § 129 AO keine Rolle. Auch bei einer einfachen Rechtswürdigung aus der Laiensphäre liegt kein bloßes mechanisches Versehen mehr vor, etwa im Sinne eines schlichten Vergessens. Vielmehr deuten die Einlassungen des H darauf hin, dass er die Umsatzsteuer-Vorauszahlung bewusst erst für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung des Jahres 2017 aufgespart hat.

Ob tatsächlich ein derartiger Subsumtionsirrtum vorliegt, muss nicht abschließend geklärt werden. Allein die Möglichkeit eines Rechtsirrtums reicht aus, um den Anwendungsbereich von § 129 AO zu sperren.

Es liegt daher keine offenbare Unrichtigkeit vor, sodass eine Korrektur nach § 129 AO ausgeschlossen ist.

In Betracht könnte dann eine Korrektur des Feststellungsbescheides vom 8. Februar 2018 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommen. Danach ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

Tatsachen sind konkrete Vorgänge oder Zustände der Vergangenheit oder Gegenwart, die sinnlich wahrnehmbar und damit dem Beweis zugänglich sind. Tatsachen im Sinne von § 173 AO können alle Zustände,

Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften sein, die Merkmal eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein können. Beim Vorliegen von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als Betriebsausgaben kann es sich um Tatsachen in diesem Sinne handeln.

Fräglich ist indes, inwieweit diese nachträglich bekannt geworden sind. Denn in der zeitgleichen Umsatzsteuererklärung sind die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen erklärt und jedenfalls damit bekannt geworden. Deren Nichtangabe in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung beruhte lediglich auf einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung (s. o.). Rechtliche Würdigungen, Schlussfolgerungen oder Wertungen sind hingegen keine Tatsachen – sie sind nur das Ergebnis eines Denkvorganges und nicht an sich dem Beweis zugänglich. Mangels nachträglich bekanntgewordener Tatsachen wäre § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO also nicht erfüllt.

Sofern isoliert auf die Betriebsausgabeneigenschaft in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung abzustellen sein sollte, dürfte überdies kein grobes Verschulden des H am nachträglichen Bekanntwerden der Betriebsausgaben vorliegen. Grobes Verschulden liegt vor bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Grob fahrlässig handelt, wer die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen und Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlich großem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Ein solches Handeln liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger schon einfachste, ganz nahe liegende Überlegungen nicht anstellt und das nicht beachtet, was im gegebenen Fall jedem einleuchten musste.

Die umfassende Kenntnis von steuerrechtlichen Vorschriften ist einem Steuerpflichtigen nicht zumutbar. Aber gem. § 150 Abs. 2 S. 1 AO hat ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung die Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dazu gehört das gewissenhafte Ausfüllen von Steuererklärungsformularen, gleich ob in Papierform oder auf elektronischem Wege. Hier hatte H das Feld „An das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer“ schlicht nicht ausgefüllt. Diese unvollständige Erklärung stellt sich als grobe fahrlässige Pflichtverletzung dar.

Zumindest trifft den H somit ein Verschulden an einem nachträglichen Bekanntwerden, sodass eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO auch nicht in Betracht kommt.

Eine Änderung des Feststellungsbescheides vom 8. Februar 2018 kann daher nicht erfolgen.

Fall 2: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte

Günther Glücklich (G) und Gertrude sind verheiratet gewesen – allerdings nicht glücklich, weshalb sie sich 2018 getrennt und 2019 geschieden haben. Bis zum Jahr 2016 erfolgte eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer. In den 2019 abgegebenen Einkommensteuererklärungen für 2017 und 2018 beantragten die Eheleute die Einzelveranlagung zur Einkommensteuer. Für 2019 gab G allein eine Einkommensteuererklärung für sich ab und teilte mit, seit 2018 von Gertrude getrennt zu leben.

Für die Jahre 2016 bis 2019 waren Einkommensteuervorauszahlungen gegen G und seine damalige Ehefrau festgesetzt worden. Im Einkommensteuerbescheid 2016 waren die Vorauszahlungen hälftig auf die Einkommensteuer der Ehepartner angerechnet worden. Für die Jahre 2017 bis 2019 erfolgten auf die Vorauszahlungen unregelmäßige Zahlungen, ohne dass nähere Tilgungsbestimmungen getroffen wurden.

Das Finanzamt hat G erklärungskgemäß veranlagt und die geleisteten Vorauszahlungen in den Anrechnungsverfügung der jeweiligen Steuerbescheide auf seine Einkommensteuerschuld in voller Höhe angerechnet. Nachdem Gertrude hiergegen Einwendungen erhoben und die hälftige Anrechnung bei sich verlangt hatte, besprach der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes die Angelegenheit mit G an Amtsstelle. Dabei hat G darauf bestanden, weiter die Vorauszahlungen zur vollen Höhe angerechnet zu erhalten.

Trotzdem verfügte das Finanzamt die hälftige Aufteilung der Vorauszahlungen und erließ Abrechnungsbescheide, in denen es die geleisteten Vorauszahlungen nur noch zur Hälfte auf die Einkommensteuerschuld des G anrechnete. Das Finanzamt hat hierbei die Ansicht vertreten, mangels Anhaltspunkten für eine andere Tilgungsabsicht seien die Zahlungen als für Rechnung

beider Eheleute vorgenommen anzusehen. Die zunächst erfolgte vollständige Anrechnung bei G sei rechtswidrig gewesen. G meint, das Finanzamt könne die einmal getroffene Anrechnungsverfügung nicht zurücknehmen.

Aufgabe: Wer hat Recht?

Lösung:

Die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide sahen zwar eine vollständige Anrechnung zugunsten des G vor. Möglicherweise durfte das Finanzamt die darin vorgenommene Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen jedoch zur Hälfte zurücknehmen. In Betracht kommt hierfür eine Rücknahme nach § 130 AO, sofern die Anrechnungsverfügung rechtswidrig gewesen ist.

Gem. § 130 Abs. 1 AO kann ein rechtswidriger Verwaltungsakt ganz oder teilweise zurückgenommen werden, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist.

Die Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld des G für die Jahre 2017 bis 2019 müsste rechtswidrig gewesen sein. Gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist derjenige anrechnungsberechtigt, auf dessen Rechnung eine Zahlung bewirkt worden ist. Es kommt nicht darauf an, von wem oder mit wessen Mitteln gezahlt worden ist. Vielmehr ist entscheidend, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden getilgt werden soll. Hierbei ist darauf abzustellen, wie dieser Wille im Zeitpunkt der Zahlung für das Finanzamt erkennbar ist.

Bei Bestehen einer Ehe und nicht dauerndem Getrenntleben ist bei Ehegatten in Ermangelung entgegenstehender Absichtsbekundungen bei einer Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld davon auszugehen, dass ein Ehegatte auch die Tilgung der Steuerschuld des anderen Ehegatten bewirken will. Maßgeblich ist die Perspektive zum Zeitpunkt der Vorauszahlungen. Sollten sich die Ehegatten später trennen, ist dies für die Beurteilung der Tilgungsabsicht noch nicht maßgeblich.

Objektiv waren danach die Vorauszahlungen hälftig auf die Steuerschuld der Ehegatten aufzuteilen. Da jedoch in den Einkommensteuerbescheiden die Anrechnungsverfügung eine vollständige Anrechnung auf die Steuerschuld des G vorsah, lagen insoweit rechtswidrige Verwaltungsakte vor.

Grundsätzlich können dergestalt rechtswidrige Verwaltungsakte auch nach ihrer Unanfechtbarkeit ganz oder teilweise zurückgenommen werden. Hier also zur Hälfte, da die Anrechnungsverfügungen insoweit rechtswidrig gewesen sind.

Begünstigende Verwaltungsakte sind jedoch nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO rücknehmbar. Möglicherweise ist die Anrechnungsverfügung auf die Einkommensteuerschuld des G ein solcher begünstigender Verwaltungsakt. Die Anrechnungsverfügung für sich wirkt zwar noch nicht rechtsbegründend, da sie keine Rechte und Pflichten zur Entstehung bringt, die ein Steuerpflichtiger nicht auch ohne sie hätte. Sie kann jedoch die Basis für Vertrauensschutz durch einen nachfolgenden Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO sein. Denn je nach dem Ergebnis der Anrechnung kann sich ein Leistungsgebot oder ein Erstattungsanspruch ergeben, so dass sich die Anrechnungsverfügung als ein deklaratorischer (bestätigender) Verwaltungsakt darstellt. Auch ein ein Recht lediglich bestätigender Verwaltungsakt kann ein begünstigender Verwaltungsakt sein. Somit liegt ein den G begünstigender Verwaltungsakt vor, der nur unter den zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzungen nach § 130 Abs. 2 AO rücknehmbar ist.

Die Tatbestandsmerkmale des § 130 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 AO sind nicht einschlägig, es hat das zuständige Finanzamt gehandelt und für unlautere Mittel des G gibt es keine Anhaltspunkte. Nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO darf ein Verwaltungsakt zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren. Bei der Steuererklärung hat G jedoch korrekte Angaben gemacht; die Trennung hat er zeitnah in der nächstfolgenden Steuererklärung mitgeteilt.

Gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO darf ein begünstigender Verwaltungsakt zurückgenommen werden, wenn seine Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Aus

dem Einkommensteuerbescheid 2016 war dem G die hälftige Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen bekannt. Auch für die Jahre 2017 bis 2019 waren G und Gertrude noch verheiratet. Dass Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer mangels abweichender Tilgungsbestimmung hälftig auf die Ehepartner aufzuteilen sind, war dem G insoweit bekannt. Daher war dem G auch die Rechtswidrigkeit der in den Einkommensteuerbescheiden erfolgten von der bisherigen Praxis abweichenden vollständigen Anrechnung bekannt.

Gemäß § 130 Abs. 2 AO darf ein rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakt zurückgenommen werden, es handelt sich bei der Rücknahmeentscheidung dementsprechend um eine Ermessensentscheidung. § 130 Abs. 1 und Abs. 2 AO enthalten allerdings keine näheren Grundsätze für die Ermessensausübung, sodass auf die allgemeinen Maßstäbe für die Ermessensausübung nach § 5 AO zurückzugreifen ist. Danach hat das Finanzamt sein Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.

Es kommt also auf den Zweck der Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte an. Aus § 130 Abs. 2 AO wird deutlich, dass der Gesetzgeber die Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte nicht für obligatorisch erklärt hat. Denn dann wäre als Rechtsfolge eine gebundene Entscheidung vorgesehen. Der Zweck der Ermächtigung in § 130 AO ist insofern darin zu sehen, zwischen der materiellen Gerechtigkeit einerseits und dem bei Bestandskraft eingetretenem Rechtsfrieden andererseits eine Abwägung zu treffen. Der Bestandskraft als Ausdruck des eingetretenen Rechtsfriedens kommt hierbei besonderes Gewicht zu, wie die zusätzlichen Rücknahmevoraussetzungen in Abs. 2 verdeutlichen.

Aus § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO ist zugleich eine Ermessenslenkung zu entnehmen. Besteht nämlich kein Grund für einen besonderen Vertrauensschutz des Begünstigten, so kommt der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck materieller Rechtmäßigkeit besonderes Gewicht zu. Insofern überwiegt das Interesse des Fiskus am Erhalt der Steuereinnahmen und das Gebot der gesetzmäßigen Besteuerung das Interesse des Begünstigten, einen ihm zu Unrecht gewährten Vorteil behalten zu dürfen. G kannte die Rechtswidrigkeit des ihm durch die vollständige Anrechnung gewährten Vorteils. Danach erscheint es ermessensgerecht, die rechtswidrige vollständige Anrechnung zur Hälfte zurückzunehmen.

Als weitere Rücknahmevoraussetzung ist § 130 Abs. 3 AO zu beachten. Danach darf das Finanzamt einen rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakt nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt zurücknehmen, in dem es Kenntnis von den die Rücknahme begründenden Tatsachen erhält.

Fraglich ist, worauf die Kenntnis zu beziehen ist. Wenn nur auf die Erkenntnis der die Rücknahme rechtfertigenden Tatsachen abzustellen sein sollte, dann wäre vorliegend die einjährige Rücknahmefrist bereits abgelaufen. Denn das Finanzamt hatte Kenntnis von der Ehe, dem Zusammenleben und den Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer.

Allerdings würde bei dieser Sicht § 130 Abs. 2 AO weitgehend leerlaufen, da dann bei aus bloßer Rechtsunkenntnis erlassenen Verwaltungsakten die Rücknahmefrist in den meisten Fällen bereits abgelaufen sein dürfte, wenn das Finanzamt die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens erkennt. Hat das Finanzamt beim Erlass eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes den ihm vollständig bekannten Sachverhalt unrichtig gewürdigt, beginnt die Ausschlussfrist für die Rücknahme des Verwaltungsaktes daher erst dann, wenn der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes auch die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes erkennt. Als die frühere Ehefrau Gertrude Einwendungen gegen die Anrechnungsverfügung erhob und der Sachbearbeiter den Vorgang mit G erörterte, war ihm Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Anrechnungsverfügungen in den Einkommensteuerbescheiden bekannt. Bei anschließendem Erlass des Abrechnungsbescheides und damit der Rücknahme der ursprünglichen rechtswidrigen Anrechnungsverfügungen war die Jahresfrist noch nicht abgelaufen. Daher durfte die Rücknahme gemäß § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO erfolgen.

Die hälftige Rücknahme der Anrechnungsverfügung ist gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO rechtmäßig, in diesem Streit hat also das Finanzamt recht.

Fall 3: Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte

Ludger Lustig (L) war bis 2014 Pächter und Betreiber eines Gewerbebetriebes in Hamburg. Mit Steuerbescheiden vom 14. Januar 2012 wurden gegen ihn Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer für mehrere frühere Jahre in der Gesamthöhe von 200.000 € festgesetzt. Die Steuerbescheide wurden bestandskräftig.

L konnte diese wegen seines mittlerweile ertragsschwachen Gewerbebetriebes jedoch nicht begleichen. Er legte dem Finanzamt zutreffend seine aktuellen Vermögens- und Einkommensverhältnisse offen und beantragte die Stundung der rückständigen Steuern sowie die Bewilligung einer ratenweisen Begleichung. Antragsgemäß stundete das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Mai 2003 die rückständigen Steuern und bewilligte monatliche Ratenzahlung zu je 1.000 €. Dies geschah unter dem Vorbehalt des Widerrufs für den Fall, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des L dies rechtfertigten. Angesichts der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des L sah das Finanzamt von der Leistung einer Sicherheit ab. Von 2013 bis 2017 zahlte L insgesamt 67.000 € auf die Steuerschulden.

Im Mai 2017 gab L seinen Betrieb auf und siedelte nach Frankreich über, um dort einen neuen Gewerbebetrieb aufzubauen. Zunächst erzielte er dort jedoch gar keine Einnahmen und leistete daher auch keine Ratenzahlungen mehr. Auf seinen Antrag setzte das Finanzamt die Ratenzahlung bis zum Mai 2019 aus. Aber auch nach Mai 2019 nahm L die Zahlungen nicht wieder auf. Das Finanzamt drohte ihm daraufhin den Widerruf der Ratenzahlungsbewilligung an. Daraufhin teilte der L dem Finanzamt mit, dass er den neuen Betrieb in Frankreich bereits im Herbst 2018 seiner Lebensgefährtin zum Weiterbetrieb überlassen habe. Er selbst erziele jetzt überhaupt keine eigenen Einnahmen mehr.

Mit Bescheid vom Juli 2016 widerrief das Finanzamt daraufhin die Stundungsbewilligung vom 24. Mai 2013 sowie die Ratenzahlungsbewilligung. Es forderte den L auf, die noch offenen rückständigen Steuern in Höhe von 133.000 € zu entrichten.

L hält den Widerruf der Stundung und Ratenzahlungsbewilligung für rechtswidrig. Er habe schließlich immer noch nicht die finanziellen Mittel, um die rückständigen Steuern zu zahlen. Form- und fristgerecht erhebt er Einspruch gegen den Bescheid vom Juli 2019.

Aufgabe: Hat der zulässige Einspruch des L Aussicht auf Erfolg?

Lösung:

Der gemäß Aufgabenstellung zulässige Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, soweit der Bescheid vom Juli 2019 rechtswidrig ist und den L in seinen Rechten verletzt.

Dies hängt davon ab, inwieweit das Finanzamt die Stundung und Ratenzahlungsbewilligung widerrufen durfte. Als Rechtsgrundlage für den Widerruf der Stundung kommt § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Danach darf ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt auch nach seiner Unanfechtbarkeit ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist. Hier kommt ein Widerrufsvorbehalt im Verwaltungsakt in Betracht.

Bei der mit Bescheid vom 24. Mai 2009 bewilligten Stundung nach § 222 AO handelt es sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt. Denn dem L wird hierdurch ein Recht gewährt und die an sich gebotene sofortige Begleichung der Steuerschulden zeitlich hinausgeschoben.

Die Stundung müsste rechtmäßig gewesen sein. Ein Finanzamt kann Ansprüche aus dem Steuerverhältnis stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Ausweislich der zutreffenden Vermögens- und Einkommensnachweise war L mit der sofortigen Begleichung wegen der Ertragsschwäche seines Betriebes überfordert. Da dem L aber zumindest noch gewisse Einkünfte aus dem Betrieb zufließen, erschienen die Steueransprüche auch nicht gefährdet. Daher durfte das Finanzamt die Steuern stunden.

Der Stundungsbescheid müsste außerdem zulässigerweise einen Widerrufsvorbehalt enthalten. Das Finanzamt hat sich in dem Stundungsbescheid ausdrücklich den Widerruf für den Fall vorbehalten, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des L dies rechtfertigen. Dieser Widerrufsvorbehalt müsste wirksam sein. Bei dem Widerrufsvorbehalt handelt sich um eine Nebenbestimmung im Sinne von § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO. Ein Verwaltungsakt darf nach pflichtgemäßem Ermessen mit dem Vorbehalt des Widerrufs erlassen werden. Das pflichtgemäße Ermessen hat sich von dem Sinn und Zweck der Vorschrift leiten zu lassen. Maßgeblich sind insofern die Tatbestandsvoraussetzungen für die Bewilligung einer Stundung gemäß § 222 AO. Danach können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Steuerschuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Mit dem Widerrufsvorbehalt als Nebenbestimmung zum Stundungsbescheid lässt sich sicherstellen, dass die Stundung nur so lange gewährt wird, wie es die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen tatsächlich erfordert. Denn bei der Erhebung der Steuer ist die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten, ein Steuerpflichtiger darf nicht durch Stundung unberechtigte Vorteile erlangen. Dementsprechend ist der ursprüngliche Stundungsbescheid zulässig mit einem Widerrufsvorbehalt als Nebenbestimmung im Sinne von § 120 AO versehen worden.

Die Ausnutzung des Widerrufsvorbehalts ist wiederum eine Ermessensausübung und muss fehlerfrei nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgen. Maßgeblich ist auch hier der Zweck des Widerrufsvorbehalts, der im angemessenen Verhältnis zum Anlass für den Widerruf stehen muss.

Das Finanzamt hat zum Anlass für den Widerruf genommen, dass L zum einen die Ratenzahlung nach Ablauf der Aussetzungsfrist nicht wieder aufgenommen hat und zum anderen den Betrieb auf seine Lebensgefährtin übertragen hat. Er selbst verfügte über kein eigenes Einkommen mehr. Aus dieser für das Finanzamt neuen Sachverhaltsentwicklung lässt sich der Schluss ziehen, durch eine weitere Stundung würde der Steueranspruch gefährdet, es wären also überhaupt keine Zahlungen mehr erreichbar. Bei Gefährdung des Steueranspruchs lägen die Voraussetzungen für eine Stundung nach § 222 AO nicht mehr vor. Auch spricht gegen den L, dass er nach Ablauf der Aussetzungsfrist weder weitere Raten zahlte, noch eine weitere Fristverlängerung beantragte. Aus Sicht des Finanzamtes muss sich bei verständiger Würdigung der Eindruck aufdrängen, dass L zu weiteren Ratenzahlungen in absehbarer Zeit weder willens noch in der Lage sein werde. Insofern erscheint es ermessensgerecht, den Widerrufsvorbehalts zu nutzen und die bewilligte Stundung sowie Ratenzahlung zu widerrufen.

L wendet hiergegen ein, seine wirtschaftlichen Verhältnisse ließen eine Begleichung der Steuerschulden nicht zu. Dieser Umstand spricht jedoch nicht gegen den Widerruf des Stundungsbescheides, sondern ganz im Gegenteil für den Widerruf. Denn dann muss sich geradezu der Eindruck verfestigen, dass der Steueranspruch gefährdet ist. Auf ein etwaiges Verschulden oder Verschulden der Rückstände kommt es im Übrigen für den Widerruf nicht an, da sich dies allein nach dem objektiven Tatbestand zu richten hat. Die Steuerschulden stehen aufgrund der bestandskräftigen Steuerbescheide jedenfalls fest.

Gem. § 131 Abs. 2 S. 2 AO in Verbindung mit § 130 Abs. 3 AO ist auch der Widerruf wie die Rücknahme nur binnen Jahresfrist zulässig. Erhält das Finanzamt von Tatsachen Kenntnis, welche den Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsaktes rechtfertigen, so ist der Widerruf nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme zulässig. Von den zum Widerruf berechtigenden Tatsachen konnte das Finanzamt frühestens im Mai 2016 Kenntnis erlangen. Denn erst dann nahm der L nach Ablauf der Aussetzungsfrist die die dann wieder fälligen Ratenzahlungen nicht wieder auf. Erst dies gab dem Finanzamt Anlass, den Sachverhalt und damit die Voraussetzungen für die Ausübung des Widerrufsvorbehalts erneut zu überprüfen. Der sodann erklärte Widerruf des Stundungsbescheides erfolgte innerhalb der Jahresfrist.

Der Widerruf des Stundungsbescheides ist somit rechtmäßig und verletzt den L nicht in seinen Rechten. Der Einspruch des L hat daher keine Aussicht auf Erfolg.