

2.3.8.3.7 Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergütung (§ 175 Abs. 2 Satz 1 AO) und nachträgliche Erteilung/Vorlage einer Bescheinigung (§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO)

Gemäß § 175 Abs. 2 Satz 1 AO gilt auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergütung als rückwirkendes Ereignis, wenn gesetzlich bestimmt ist, dass diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muss.

Steuervergünstigungen sind meist an Voraussetzungen wie Verbleibensdauer oder Verwendung geknüpft.

Beispiele:

§§ 7c Abs. 4 EStG, 2 InvZulG oder 14 Nr. 3 KStG (Bindung an Ergebnisabführungsverträge).

Eine Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden ist nach § 175 Abs. 2 Satz 1 AO möglich, wenn diese Voraussetzungen später wegfallen/nicht erfüllt sind.

Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

2.3.8.3.8 Umfang und Verfahren der Änderung

Liegen die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, muss das Finanzamt den Bescheid aufheben oder ändern; ein Ermessen ist nicht gegeben. Die Aufhebung oder Änderung erfolgt nur „punktuell“, d.h. nur insoweit sich das eingetretene Ereignis auswirkt, evtl. sind dazu auch Folgeänderungen in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen notwendig, vgl. BFH vom 30.06.2005, BStBl II 2005, 809.

Fall 2:

Der Einkommensteuerbescheid 2017 gegen die Ehefrau E ist bestandskräftig seit 10.10.2017. Am 11.11.2018 unterschreibt ihr geschiedener Ehemann M die Anlage U, die E anschließend beim Finanzamt einreicht. Sie begehrt die von ihr an ihren Ehemann in 2017 gezahlten Unterhaltsleistungen in Höhe von 20.000 € als Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzuerkennen und entsprechend in ihrem Bescheid 2017 zu ändern.

Ist eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2017 nach § 175 AO möglich?

2.3.9 Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO)

Die Vorschrift ist eine Rechtsgrundlage für die Änderung bzw. Aufhebung oder den Erlass von Steuerbescheiden bei der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüchen bei einem Sachverhalt mit Auslandsbezug.

Gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO ist die Vorschrift als sonstige gesetzliche Korrekturvorschrift auf alle Steuerbescheide und diesen gleichgestellten Bescheiden anwendbar.

Verständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüche müssen auf völkerrechtlichen Vereinbarungen i.S.d. § 2 AO basieren. In der Regel handelt es sich dabei um Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

2.3.9.1 Tatbestand

Sind steuerliche Auswirkungen auf eine bestandskräftige Steuerfestsetzung wegen eines Vertrages i.S.d. § 2 AO gegeben, so ist diese Festsetzung zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn dies zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruches geboten ist.

Verständigungsvereinbarungen sind die Ergebnisse von Verfahren zweier Staaten zur übereinstimmenden Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens. Diese müssen durch die Finanzbehörden umgesetzt werden. In einem solchen Verfahren besteht kein Zwang zur Einigung. Daher wurde der Schiedsspruch geschaffen. Bei Scheitern des Verständigungsverfahrens kann ein Schiedsverfahren durchgeführt werden, dessen Ergebnis der Schiedsspruch ist. Dieser ist auch von den Finanzbehörden umzusetzen.

2.3.9.2 Rechtsfolge

Rechtsfolge der Vorschrift ist somit die Umsetzung der o.g. Vereinbarungen oder Schiedssprüche durch Erlass/Aufhebung/Änderung der Steuerfestsetzung. Es besteht insoweit kein Ermessensspielraum.

Die Vorschrift enthält eine eigene Regelung zur Festsetzungsfrist; auch wenn diese systematisch gesehen zu den Ablaufhemmungen des § 171 AO gehört. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruches, § 175a Satz 2 AO.

2.3.10 Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO)

Die Vorschrift wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 eingeführt und ist erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten i.S.d. § 93c AO eines Steuerpflichtigen für Besteuerungszeiträume nach 2016 oder Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2016 aufgrund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten als mitteilungspflichtiger Stelle elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.

Es werden drei Tatbestände geregelt, durch die eine Änderung des Steuerbescheids ermöglicht wird.

§ 175b Abs. 1 AO regelt die Fälle, in denen die von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörde übermittelten Daten nach § 93c AO nicht oder nichtzutreffend berücksichtigt wurden (Daten sind richtig, aber nicht oder unrichtig verarbeitet). Für die nicht in § 93c AO genannten Daten ist eine Prüfung von § 173, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO unerlässlich.

§ 175b Abs. 2 AO regelt die Fälle, in denen die Daten der Finanzbehörde elektronisch übermittelt und richtig verarbeitet wurden, diese jedoch zu Lasten des Steuerpflichtigen unrichtig sind (Daten sind unrichtig, aber wie übermittelt verarbeitet). Die Vorschrift greift nur ein, wenn die Daten als solche des Steuerpflichtigen gelten. Dies ist nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO der Fall, wenn der Steuerpflichtige in nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder Datensatz keine abweichenden Angaben gemacht hat.

§ 175b Abs. 3 AO regelt die Fälle, in denen die zwingend erforderliche Einwilligung des Steuerpflichtigen bei der Übermittlung von Daten i.S.d. § 93c AO an die Finanzbehörde zur steuerlichen Berücksichtigung der Daten fehlt (übermittlungspflichtige Stelle übermittelt unrechtmäßig).

Auf eine Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflicht durch die Finanzbehörde kommt es in allen Fällen nicht an (Unterschied zu § 173 AO). Unerheblich ist auch, ob dem Steuerpflichtigen ein Schreib- oder Rechenfehler bzw. der Finanzbehörde ein mechanisches Versehen i.S.d. § 129 AO unterlaufen ist oder ein Fehler bei der Tatsachenwürdigung bzw. ein Rechtsanwendungsfehler vorliegen.

Je nach Sachverhalt kann sich die Änderung nach § 175b AO zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

2.3.11 Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§ 176 AO)

Die Vorschrift dient dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen bei Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, die für den Steuerpflichtigen eine günstige Rechtslage beinhalten. Mit der Norm wird das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes oder einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift (z.B. Anwendungserlass zur Umsatzsteuer, EStR, KStR) geschützt. Der Vertrauensschutz wird in den Fällen des § 176 AO über die Rechtsrichtigkeit gestellt.

§ 176 AO verbietet ausdrücklich, zuungunsten des Steuerpflichtigen bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu berücksichtigen, dass durch ein oberstes Bundesgericht die bisherigen Rechtsgrundlagen des Bescheides für verfassungswidrig oder als rechtlich unzutreffend erachtet werden. Folglich wird der Steuerpflichtige nur vor Änderungen zu seinen Ungunsten geschützt. Ein Steuerbescheid ändert sich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, wenn durch die Änderung der Rechtsprechung etc. eine höhere Steuerfestsetzung oder niedrigere Steuererstattung entsteht. In diesen Fällen bleibt die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes, die Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung

etc. unberücksichtigt. Jede Steuerart und jeder Steuerabschnitt sind dabei isoliert zu betrachten. Ergo ist zugunsten des Steuerpflichtigen die Rechtslage anzuwenden, die im Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerfestsetzung maßgeblich war.

Die Vorschrift findet Anwendung auf alle Steuerbescheide (auch Steueranmeldungen) und diesen gleichgestellten Bescheiden, selbst wenn diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig ergangen sind. Erfasst wird ebenso der gesetzliche Vorbehalt der Nachprüfung.

§ 176 AO ist nicht anzuwenden bei Berichtigungen nach § 129 AO (vgl. AEAO zu § 176 Nr. 1.) und im Einspruchsverfahren.

Bei der Vorschrift handelt es sich um keine weitere Korrekturvorschrift, sondern um eine ergänzende Vorschrift zu den Korrekturvorschriften. Sie ist bei Anwendung aller Korrekturvorschriften (§§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO) zu beachten.

2.3.11.1 Tatbestand

Die Tatbestände des § 176 Abs. 1 und Abs. 2 AO erfordern als gemeinsame Voraussetzung für den Vertrauensschutz, dass ein Steuerbescheid oder diesem gleichgestellten Bescheid aufgehoben oder geändert werden soll, d.h. dass der Vertrauensschutz bei erstmaligen Steuerfestsetzungen nicht anzuwenden ist.

2.3.11.1.1 Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes durch das BVerfG (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)

Wird vom Bundesverfassungsgericht ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit gemäß § 78 BVerfGG für nichtig erklärt, so bleibt eine auf der für nichtig erklärten Vorschrift beruhende Steuerfestsetzung hiervon unberührt. Durch § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wird klargestellt, dass die verfassungsrechtliche Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes, die Grundlage der bisherigen Festsetzung war, nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen bei Änderung oder Aufhebung des Bescheides berücksichtigt werden darf.

Der Tatbestand erfasst – entgegen § 4 AO – nur die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes, d.h. eines förmlichen Gesetzes, nicht einer Rechtsverordnung.

2.3.11.1.2 Nichtanwendung einer Norm durch einen obersten Gerichtshof des Bundes wegen Verfassungswidrigkeit (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)

Wird eine Rechtsnorm, hier Rechtsverordnungen (z.B. EStDV, KStDV), auf die die bisherige Steuerfestsetzung beruht, von einem obersten Gerichtshof nicht mehr angewendet, weil er sie für verfassungswidrig hält, greift § 176 AO. Die tatsächliche Verfassungswidrigkeit muss nicht förmlich festgestellt werden. Der Steuerpflichtige darf darauf vertrauen, dass dieser Umstand bei Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheides nicht zu seinen Ungunsten berücksichtigt wird.

Oberste Gerichtshöfe sind der Bundesfinanzhof (BFH), der Bundesgerichtshof (BGH), das Bundesarbeitsgericht (BAG), das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG), das Bundessozialgericht (BSG), nicht jedoch der Europäische Gerichtshof (EuGH) und die Finanzgerichte.

2.3.11.1.3 Änderung der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO)

Der Vertrauensschutz des § 176 AO greift bei zwischenzeitlichem Wandel der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes nur ein, wenn die Finanzbehörde die Grundsätze der früheren Rechtsprechung bei der Steuerfestsetzung tatsächlich (bewusst oder unbewusst) berücksichtigt hat.

Der Vertrauensschutz setzt also voraus, dass die bisherige Steuerfestsetzung zu einer Zeit getroffen wurde, zu der zu einem gleichen Sachverhalt oder zur selben Rechtsfrage eine Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes vorgelegen hat (veröffentlicht war) und diese von der Finanzbehörde angewandt wurde.

Erforderlich ist, dass die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes, i.d.R. der BFH, geändert wird.

Beispiel:

Der BFH hat zu einem bestimmten Sachverhalt eine Entscheidung getroffen. Diese Entscheidung wird nach Jahren vom BFH geändert.

Nicht erfasst werden die Fälle, in denen der BFH von einer Entscheidung des Finanzgerichtes abweicht.

Eine Änderung der Rechtsprechung tritt nicht ein, wenn über eine bestimmte Rechtsfrage erstmals entschieden wird oder lediglich eine Präzisierung oder Fortentwicklung der Rechtsprechung erfolgt, siehe BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003, 412.

Die Änderung verlangt vielmehr, dass ein zumindest wesentlich gleichgelagerter Sachverhalt anders entschieden wird als bisher, siehe BFH vom 28.05.2002, BStBl II 2002, 840. Die maßgebliche Rechtsfrage muss eine abweichende Entscheidung als Folge haben.



Wichtig ist, dass die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung bei Erlass des ursprünglichen Bescheides schon vorlag und nachträglich geändert wird.

Verweis beim Vertrauensschutz auf „Kombi-Renten“, s. FG Köln vom 29.01.2014, EFG 2014, 1069.

2.3.11.2 Einschränkung des Vertrauensschutzes (§ 176 Abs. 1 Satz 2 AO)

Hat sich das Finanzamt Steuererklärungen oder Steueranmeldungen, in denen die bisherige Rechtsprechung erfasst war, angeschlossen, ohne dass die Anwendung der Rechtsprechung für die Behörde erkennbar war, findet der Vertrauensschutz nur eingeschränkt Anwendung. Das Finanzamt wird an die bisherige Rechtslage nur gebunden, wenn anzunehmen ist, dass es bei Kenntnis der Umstände die bisherige Rechtsprechung angewandt hätte.

Dies dürfte i.d.R. erfüllt sein, wenn die Entscheidung im Bundessteuerblatt oder in Zeitschriften, Sammelwerken, veröffentlicht worden war und keine Verwaltungsanweisung vorlag, die Rechtsprechung des BFH nicht anzuwenden, vgl. AEAO zu § 176 Nr. 3.

2.3.11.3 Vertrauen auf Verwaltungsvorschriften (§ 176 Abs. 2 AO)

Ebenfalls nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen darf berücksichtigt werden, wenn eine allgemeine Verwaltungsvorschrift (z.B. KStR, EStR) und die von der Bundesregierung oder der obersten Bundes- sowie Landesbehörden (nicht Mittelbehörden wie z.B. die OFD) veröffentlichten Erlasse (z.B. BMF-Schreiben) später von einem obersten Bundesgericht als unvereinbar mit dem geltenden Recht erklärt wird. Das trifft vor allem in den Fällen zu, in denen der BFH eine dem Steuerpflichtigen günstige Regelung in Verwaltungsrichtlinien später für rechtswidrig erachtet. Der oberste Gerichtshof muss die Verwaltungsvorschrift oder den Erlass als nicht mit geltendem Recht in Einklang stehend bezeichnen; es reicht aus, wenn dies sinngemäß deutlich wird. Zudem muss die Verwaltungsanweisung veröffentlicht sein, z.B. im BStBl oder in Zeitschriften.

Der Vertrauensschutz des § 176 Abs. 2 AO findet keine Anwendung, wenn das BMF oder eine oberste Landesbehörde die Verwaltungsvorschrift oder den Erlass selbst aufhebt oder ändert (BFH vom 28.10.1992, BStBl II 1993, 261).

2.3.12 Berichtigung von materiellen Fehlern (§ 177 AO)

Die Vorschrift des § 177 AO schafft die Möglichkeit, anlässlich einer Aufhebung und Änderung eines Bescheides Rechtsfehler zu korrigieren, die nicht selbst Anlass der Aufhebung/Änderung sind.

§ 177 AO ist keine aktive, eigenständige Korrekturvorschrift, sodass bei Anwendung zwingend eine aktive Korrekturvorschrift erfüllt sein muss. Anderenfalls liegt keine Berichtigungsmöglichkeit nach § 177 AO vor.

Der Zweck der Vorschrift besteht darin, Fehler, die nicht aufgrund einer anderen Korrekturvorschrift beseitigt werden können, über den § 177 AO mit zu berichtigen, da der Steuerpflichtige diese Fehler im Rahmen des Einspruchsverfahrens geltend machen könnte. Die Vorschrift schafft somit mehr Einzelfallgerechtigkeit.

§ 177 Abs. 1 AO setzt die Aufhebung/Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten des Steuerpflichtigen, § 177 Abs. 2 AO die Aufhebung/Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen voraus. Beide Absätze können nebeneinander vorliegen.

Die Anwendung erstreckt sich daher auf die Aufhebung/Änderung von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden nach den Vorschriften der AO (§§ 172 ff. AO) und anderen Steuergesetzen (§ 21 Satz 2 GrStG, § 35b GewStG, § 10d Abs. 1 EStG usw.). § 177 AO gilt auch bei der Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 AO (vgl. AEAO zu § 129 Nr. 2).

Keine Anwendung findet die Vorschrift bei sonstigen Verwaltungsakten.

Ist ein Bescheid vorläufig nach § 165 AO ergangen, wird nach § 165 Abs. 2 AO geändert und es liegt ein materieller Fehler vor, der nicht in Zusammenhang mit der Vorläufigkeit steht, kommt § 177 AO zur Anwendung.

Die Möglichkeit der Berichtigung materieller Fehler ist bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu prüfen. Materielle Fehler sind zu berichtigen, soweit die Voraussetzungen für die Aufhebung/Änderung eines Bescheides zuungunsten (§ 177 Abs. 1 AO) oder zugunsten des Steuerpflichtigen (§ 177 Abs. 2 AO) vorliegen, vgl. AEAO zu § 177 Nr. 2.

Bei § 177 AO liegt kein Ermessen der Behörde vor, sondern sie muss bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Bescheides die Fehlersaldierung prüfen. Ist der Ausgleich des Fehlers nach § 177 AO nicht möglich, bleibt der Bescheid fehlerhaft.

2.3.12.1 Materieller Fehler (§ 177 Abs. 3 AO)

Materielle Fehler sind nach der Legaldefinition in § 177 Abs. 3 AO alle Fehler einschließlich offenkundiger Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht; folglich jede objektive Unrichtigkeit eines Steuerbescheides.

Materieller Fehler ist daher das in der Steuerfestsetzung enthaltene Ergebnis:

- bei unrichtigen Anwendungen des materiellen Rechts,
- bei falschen Subsumtionen des Sachverhaltes,
- bei falscher Anwendung von Erfahrungssätzen und Vergleichssätzen,
- bei falscher oder/und unterbliebener Sachverhaltsaufklärung, die zur Berücksichtigung eines falschen Sachverhalts geführt hat,
- bei Verstößen gegen Verfahrensvorschriften, wenn hierdurch der Bescheid materiell unrichtig geworden ist,
- bei jeder offenbaren Unrichtigkeit,
- bei Ermessensüberschreitungen, Ermessens Fehlgebrauch,

wenn die nach § 38 AO entstandene Steuer von der nach § 155 AO festgesetzten Steuer abweicht.

2.3.12.2 Umfang der Berichtigung

Die Berichtigung nach § 177 AO ist nur punktuell, soweit die Änderung reicht möglich. Materielle Fehler dürfen somit nur innerhalb des Änderungsrahmens gegengerechnet werden. Der Änderungsrahmen richtet sich dabei nach dem Umfang, in dem die materielle Bestandskraft durch die Änderung durchbrochen wird.

Der Änderungsrahmen bestimmt sich durch eine sogenannte Obergrenze und eine Untergrenze. Sind sowohl die Voraussetzungen für eine Änderung zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen gegeben, ist die Obergrenze und die Untergrenze des Änderungsrahmens jeweils getrennt voneinander zu ermitteln (BFH vom 09.06.1993, BStBl II 1993, 822). Insoweit besteht ein Saldierungsverbot hinsichtlich der einzelnen Änderungstatbestände.

Obergrenze ist der Steuerbetrag, der sich als Summe der bisherigen Steuerfestsetzung und aller selbständigen steuererhöhenden Änderungstatbestände ergibt. Untergrenze ist der Steuerbetrag, der sich aus der Differenz der bisherigen Steuerfestsetzung und aller selbständigen steuermindernden Änderungstatbestände ergibt, vgl. AEAO zu § 177 Nr. 3.

Die betraglichen Auswirkungen der materiellen Fehler sind dann zu saldieren und soweit der Änderungsrahmen reicht zu berücksichtigen (Saldierungsgebot, BFH vom 09.06.1993, BStBl II 1993, 822). Das bedeutet, dass materielle Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen nur mit solchen Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen kompensiert werden können soweit diese Änderung reicht. Entsprechend gilt dies bei materiellen Fehlern zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Zusammen zu veranlagende Ehegatten werden wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Liegen folglich bei einem Ehegatten die Voraussetzung für eine aktive Korrekturvorschrift vor, bei dem anderen ein materieller Fehler, ist dieser im Rahmen des § 177 AO zu berücksichtigen, BFH vom 05.08.1986, BStBl II 1987, 297.

Beispiel 1 für § 177 Abs. 1 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 10.000 €. Es erfolgt eine Änderung auf Grund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO i.H.v. 3.000 €. Materieller Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 800 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (10.000 € + 3.000 € =)	13.000 €
Änderungsuntergrenze (10.000 € ./. 0 € =)	10.000 €.

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Der Fehler zugunsten in Höhe von ./. 800 € wird mit dem Anlass der Korrektur, also zuungunsten + 3.000 € gegengerechnet. Festzusetzen sind daher 12.200 €.

Beispiel 2 für § 177 Abs. 1 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 20.000 €. Es erfolgt eine Änderung auf Grund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO i.H.v. 3.000 €. Materielle Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 4.500 € und zuungunsten i.H.v. 1.000 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (20.000 € + 3.000 € =)	23.000 €.
Änderungsuntergrenze (20.000 € ./. 0 € =)	20.000 €.

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Saldierung der materiellen Fehler ergibt zugunsten des Steuerpflichtigen 3.500 €. Dieser Saldo, also – 3.500 € wird mit dem Anlass der Änderung, also zuungunsten + 3.000 € gegengerechnet. Gedeckt werden nur 3.000 €; die restlichen 500 € zugunsten des Steuerpflichtigen können nicht berücksichtigt werden. Festzusetzen sind daher 20.000 €.

Beispiel 1 für § 177 Abs. 2 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 30.000 €. Es erfolgt eine Änderung aufgrund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.H.v. 2.000 €. Materieller Fehler zuungunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 600 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze ($30.000 \text{ €} + 0 \text{ €} =$) 30.000 €
 Änderungsuntergrenze ($30.000 \text{ €} ./\cdot 2.000 \text{ €} =$) 28.000 €.
 Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Der materielle Fehler zuungunsten + 600 € wird mit der Auswirkung aus dem Anlass der Änderung – 2.000 € gegengerechnet.
 Festzusetzen sind daher 28.600 €.

Beispiel 2 für § 177 Abs. 2 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 50.000 €. Es erfolgt eine Änderung aufgrund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.H.v. 3.500 €. Materieller Fehler zuungunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 1.500 €, zugunsten i.H.v. 2.500 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze ($50.000 \text{ €} + 0 \text{ €} =$) 50.000 €
 Änderungsuntergrenze ($50.000 \text{ €} ./\cdot 3.500 \text{ €} =$) 46.500 €
 Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Saldierung der materiellen Fehler ergibt 1.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Gegenrechnung mit der Auswirkung aus dem Anlass der Änderung ergibt, dass max. 3.500 € abgezogen werden dürfen. Festzusetzen sind daher 46.500 €.

Es erscheint sinnvoll die Vorschrift des § 177 AO erst nach Überprüfung des gesamten Falles auf andere (aktive) Korrekturvorschriften zu prüfen.

Beispiel:

Die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 beträgt 60.000 €.
 Folgende Änderungen wurden für 2018 durchgeführt:

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	+ 1.000 €
§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	./\cdot 3.000 €
§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO	./\cdot 2.500 €
§ 174 Abs. 1 AO	+ 1.500 €

Folgende materielle Fehler wurden festgestellt:

zugunsten	./\cdot 500 €
zuungunsten	+ 2.500 €

Lösung:

Obergrenze = ($60.000 \text{ €} + 1.000 \text{ €} + 1.500 \text{ €} =$)	62.500 €
Untergrenze = ($60.000 \text{ €} ./\cdot 3.000 \text{ €} ./\cdot 2.500 \text{ €} =$)	54.500 €

Die Summe aus der Saldierung der materiellen Fehler ergibt zuungunsten des Steuerpflichtigen + 2.000 €. Dieser Saldo kann nur mit den Auswirkungen der Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen gegengerechnet (kompensiert) werden, § 177 Abs. 2 AO.

Es verbleiben (./ 5.500 € + 2.000 € =)

./ 3.500 €

Festzusetzen sind daher (60.000 € + 2.500 € ./ 3.500 € =)

59.000 €

Umfassender Fall zu den Korrekturvorschriften:

Für eine umfassende Darstellung der Anwendung von Korrekturvorschriften wird auf das BFH-Urteil vom 04.05.2011, I R 67/10, BFH/NV 2012, 6 verwiesen.