



**TAXACADEMY**



Rechtsstand 2023

# Abgabenordnung

---

## Korrekturnormen I

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Übersicht der Korrektornormen von §§ 129, 164 f. und 172 ff. AO</b>	<b>1</b>
1.1	Grundlagen	1
1.2	Begrifflichkeiten	1
1.3	Allgemeine Korrekturvoraussetzungen	1
1.4	Materieller Fehler	2
<b>2</b>	<b>Berichtigung aufgrund offenbarer Unrichtigkeit gem. § 129 AO</b>	<b>3</b>
2.1	Unrichtigkeit	3
2.1.1	Schreib- und Rechenfehler	4
2.1.2	Ähnliche Unrichtigkeiten	4
2.2	Offenbarkeit	4
2.3	Fehler beim Erlass eines Verwaltungsakts	5
2.4	Umfang der Korrektur nach § 129 AO	6
2.5	Zeitraumen für Korrektur nach § 129 AO	6
2.6	Prüfungsschema § 129 AO	7
<b>3</b>	<b>Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO</b>	<b>8</b>
3.1	Voraussetzungen und Wirkungen des Vorbehalts der Nachprüfung	8
3.1.1	Fehlende abschließende Prüfung des Steuerfalles	8
3.1.2	Wirkung des Vorbehalts der Nachprüfung	8
3.2	Verfahren / Aufnahme des Vorbehalts der Nachprüfung	9
3.3	Aufhebung bzw. Wegfalls des Vorbehalts der Nachprüfung	9
3.4	Zeitraumen für Korrektur nach § 164 AO	10
3.5	Rechtsbehelfe	11
3.6	Prüfungsschema	12
<b>4</b>	<b>Vorläufigkeit gem. § 165 AO</b>	<b>13</b>
4.1	Voraussetzungen und Wirkungen des Vorläufigkeitsvermerks	13
4.1.1	Ungewissheit hinsichtlich der Entstehung einer Steuer	13
4.1.2	Umfang des Vorläufigkeitsvermerks	14
4.1.3	Wirkung des Vorläufigkeitsvermerks	14
4.2	Weiterbestand und Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks	15
4.3	Zeitraumen für Korrektur nach § 165 AO – Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 8 AO	16

4.4	Prüfungsschema.....	16
<b>5</b>	<b>Änderung oder Aufhebung gem. § 172 AO.....</b>	<b>17</b>
5.1	Anwendungsbereich des § 172 AO.....	17
5.2	§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.....	18
5.3	§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO.....	18
5.3.1	Antrag bzw. Zustimmung des Steuerpflichtigen .....	18
5.3.2	Änderung zugunsten .....	20
5.3.3	Änderung zuungunsten.....	20
5.3.4	Erledigung durch Allgemeinverfügung, § 172 Abs. 3 AO.....	21
5.3.5	Umfang der Korrektur.....	21
5.3.6	Zeitraumen für Korrektur.....	22
5.3.7	Prüfungsschema .....	23
5.4	§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO.....	23
5.5	§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. c) AO.....	24
5.6	§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. d) AO.....	24
<b>6</b>	<b>Änderung oder Aufhebung aufgrund neuer Tatsachen und Beweismittel gem. § 173 AO.....</b>	<b>25</b>
6.1	Tatbestandsvoraussetzungen für Korrektur gem. § 173 AO.....	26
6.1.1	Beweismittel .....	26
6.1.2	Tatsache.....	26
6.1.2.1	Rechtliche und betragliche Erheblichkeit der Tatsache .....	27
6.1.2.2	Sonderfälle bzw. Besonderheiten im Hinblick auf Tatsachen .....	29
6.1.3	Nachträgliches Bekanntwerden .....	31
6.1.4	Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen, sofern diesen kein grobes Verschulden trifft.....	33
6.2	Änderungssperre gem. § 173 Abs. 2 AO.....	35
6.2.1	Grundsatz.....	35
6.2.2	Voraussetzung für die Änderungssperre.....	35
6.2.3	Rückausnahme Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung.....	36
6.3	Verhältnis zu anderen Änderungsnormen .....	36
6.4	Änderung bei Feststellungsbescheiden .....	37
6.5	Umfang der Korrektur.....	37
6.6	Zeitraumen für Korrektur .....	37
6.7	Prüfungsreihenfolge – eine schematische Darstellung .....	38

<b>7</b>	<b>Schreib- oder Rechenfehler bei der Erstellung einer Steuererklärung gem. § 173a AO .....</b>	<b>39</b>
7.1	Allgemein .....	39
7.2	Umfang der Korrektur .....	40
7.3	Zeitraumen für Korrektur nach § 173a AO .....	40
7.4	Prüfungsreihenfolge – eine schematische Darstellung .....	41

# 1 Übersicht der Korrektornormen von §§ 129, 164 f. und 172 ff. AO



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**8 Videos**

## 1.1 Grundlagen

- 1 Hinsichtlich grundsätzlicher Ausführungen zur Rechtmäßigkeit, Rechtswidrigkeit bzw. Nichtigkeit von Verwaltungsakten, materieller, formeller und absoluter Bestandskraft etc. wird auf die Ausführungen im Online-Training „Abgabenordnung III – Einspruchsverfahren“ verwiesen.

## 1.2 Begrifflichkeiten

- 2 Die Abgabenordnung verwendet Korrektur als Oberbegriff für Aufhebung, Änderung, Rücknahme, Widerruf und Berichtigung. **Grundbegriffe**
  - ▶ **Aufhebung:** Bei einer Aufhebung fällt ein Verwaltungsakt, z.B. ein Steuerbescheid, ersatzlos weg, sodass er im Zeitpunkt der Aufhebung seine Wirkung verliert, § 124 Abs. 2 AO.
  - ▶ **Änderung:** Eine Änderung bedeutet, dass ein Verwaltungsakt, meist ein Steuerbescheid, einen anderen Regelungsgehalt erhält. Im Ergebnis geht der ursprüngliche Bescheid im geänderten Bescheid auf.
  - ▶ **Berichtigung:** Berichtigung ist die Beseitigung einer Unrichtigkeit, ohne eine andere (materielle) Entscheidung zu treffen, bspw. § 129 oder § 177 AO.
  - ▶ **Rücknahme:** Eine Rücknahme ist eine vollständige oder teilweise Aufhebung eines rechtswidrigen (sonstigen) Verwaltungsakts, der kein Steuerbescheid ist, § 130 AO.
  - ▶ **Widerruf:** Ein Widerruf ist eine vollständige oder teilweise Aufhebung eines rechtmäßigen (sonstigen) Verwaltungsakts, der kein Steuerbescheid ist, § 131 AO.

## 1.3 Allgemeine Korrekturvoraussetzungen

- 3 Die Korrektur eines Verwaltungsakts, z.B. ein Steuerbescheid, ist nur zulässig, soweit der **Korrektur**
  - ▶ gem. §§ 118, 124 Abs. 1 S. 1 AO **wirksam** ist, d.h.
    - **ordnungsgemäß bekanntgegeben**<sup>1</sup> wurde und
    - nicht nach §§ 124 Abs. 3, 125 AO **nichtig** ist,

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu das Online-Training „Abgabenordnung – Besteuerungsverfahren.“

- ▶ ein **materieller Fehler** i.S.v. § 177 Abs. 3 AO vorliegt,<sup>2</sup>
- ▶ eine **Korrekturvorschrift** nach §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO greift,
- ▶ § 176 AO einer Korrektur nicht entgegensteht und
- ▶ die **Festsetzungsverjährung**<sup>3</sup> nach § 169 AO unter Berücksichtigung des zeitlichen Korrekturrahmens der konkreten Korrektornorm noch nicht eingetreten ist.

## 1.4 Materieller Fehler

- 4 Laut dem § 177 Abs. 3 AO ist unter einem **materiellen Fehler** jede objektive Unrichtigkeit zu verstehen, die einem Bescheid anhaftet und kausal für das Abweichen der festgesetzten von der materiell-rechtlichen zutreffenden Steuer ist. Es kommt demnach im Wesentlichen darauf an, ob in einem wirksamen Steuerbescheid, die nach § 38 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen **entstandene Steuer** gem. § 155 AO **zutreffend festgesetzt** wurde (*vereinfacht*: § 38 AO = § 155 AO). Umgekehrt liegt ein materieller Fehler vor, wenn die festgesetzte Steuer von der gesetzlich entstandenen Steuer abweicht (*vereinfacht*: § 38 AO ≠ § 155 AO).
- Materieller Fehler**

---

<sup>2</sup> Siehe in Abgrenzung hierzu auch die Ausführungen im Online-Training „Abgabenordnung – Einspruchsverfahren“.

<sup>3</sup> Siehe hierzu das Online-Training „Abgabenordnung – Festsetzungs- und Feststellungsverjährung“.

## 2 Berichtigung aufgrund offener Unrichtigkeit gem. § 129 AO



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:  
**2 praktische Übungen**

- 5 Nach § 129 AO **kann** die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen, § 129 S. 1 AO. Entscheidend ist, dass die einfache Berichtigung offener Unrichtigkeiten nach § 129 AO nur bei „mechanischen“ Fehlern möglich ist. „Rein mechanisch“ bedeutet also, dass der Fehler nichts mit einer Überlegung und Prüfung zu tun haben darf.

**Anmerkung:** § 129 AO ist als einzige Korrektornorm für die Korrektur sämtlicher sonstiger Verwaltungsakte, Steuerbescheide als auch diesen gleichgestellten Bescheiden anwendbar.

- 6 **Hinweis:** Das Wort „kann“ lässt zunächst auf eine reine Ermessensnorm i.S.d. § 5 AO schließen, jedoch wird aufgrund des Satzes 2 dies in nahezu allen denkbaren Fällen zu einem pflichtgebundenen Ermessen, d.h. auf Antrag **ist zu ändern**. Das Ermessen reduziert sich in diesen Fällen auf null.<sup>4</sup>



### 2.1 Unrichtigkeit

- 7 Der Gesetzgeber verwendet „Unrichtigkeit“ als Oberbegriff. Er meint hiermit mechanische Fehler, bei denen Willensäußerung und Willensbildung voneinander abweichen. Dem Bearbeiter gelingt es nicht, den von ihm gebildeten Willen korrekt (so wie gewünscht) auszudrücken.

**Beispiel:** Der Sachbearbeiter vertippt sich, als er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus den Erklärungsvordrucken übertragen will. Er tippt statt 12.000 € (wie im Erklärungsvordruck) versehentlich 21.000 € in den PC ein.



- 8 Sobald die Unrichtigkeit bereits bei der Willensbildung entsteht und dieser gebildete Wille dann korrekt geäußert wird, scheidet eine Berichtigung im vorstehenden Sinne aus. Dies ist Ausdruck des Normzwecks, solche Fehler, die bei der Willensäußerung unterlaufen und von dem tatsächlich gebildeten Willen abweichen, zu berichtigen. Demgegenüber soll die Korrektur über § 129 AO keine neue Sachentscheidung ermöglichen. Insofern ist eine Berichtigung von Tatsachen- oder Rechtsirrtümern ausgeschlossen. Die Fehler dürfen also weder auf einer falschen Rechtsanwendung noch auf der Zugrundelegung eines falschen Sachverhaltes beruhen.

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 8.3.1989, X R 116/87, BStBl. II 1989, 531; BFH, Urteil v. 28.10.1992, II R 111/89, BFH/NV 1993, 637.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.