

Schriften zum Steuerrecht

Band 28

Die Korrekturvorschrift
des § 175 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung

Anwendungsbereich und Inhalt

Von

Dr. Georg Dietmar Lauer



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

GEORG DIETMAR LAUER

Die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung

Schriften zum Steuerrecht

Band 28

**Die Korrekturvorschrift
des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung**

Anwendungsbereich und Inhalt

Von

Dr. Georg Dietmar Lauer



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Lauer, Georg Dietmar:

Die Korrekturvorschrift des § 175

Abs[atz] 1 Satz 1 N[umme]r 2 Abgabenordnung:

Anwendungsbereich u. Inhalt / von Georg Dietmar
Lauer. — Berlin: Duncker und Humblot, 1984.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 28)

ISBN 3-428-05635-3

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1984 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1984 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-05635-3

Vorwort

Die Bestimmung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung besteht aus nur wenigen Tatbestandsmerkmalen, die zudem noch weit gefaßt sind.

Eine Vielzahl von Problemen ergibt sich, wenn man den Anwendungsbereich der Vorschrift darstellt. Dieser kann nur hinreichend sicher herausgearbeitet werden, wenn insbesondere das Merkmal „Ereignis“ im Hinblick auf den weiteren Wortlaut der Bestimmung und unter Heranziehung tragender Prinzipien des Steuerrechts restriktiv ausgelegt wird. Die sachgerechte Eingrenzung des Anwendungsbereiches setzt weiterhin voraus, das der Vorschrift zugrundeliegende Prinzip zu ergründen. Ein weiteres Problem liegt darin, daß sich in der Rechtsprechung und in der Literatur Fallgruppen herausgebildet haben, bei denen die rechtlichen Grundlagen für eine Korrektur des jeweiligen Steuerbescheides nicht genannt werden bzw. umstritten sind.

So versteht sich die vorliegende Arbeit in erster Linie als rechtsdogmatische Arbeit. Die angestellten Überlegungen lassen sich immer wieder auf systemtragende Prinzipien des Steuerrechts zurückführen. Darüber hinaus ist der Versuch unternommen worden, den breit gefächerten Anwendungsbereich der Bestimmung nach Fallgruppen zu ordnen.

An dieser Stelle gilt Herrn Professor Dr. Klaus Tipke mein besonderer Dank dafür, daß er mich so freundlich als Doktorand annahm und diese Thematik mit ihren vielschichtigen Problemen an mich vergab. Er begleitete die Entwicklung der Dissertation stets wohlwollend. In dem von ihm geleiteteten Doktorandenseminar konnte ich von den Teilnehmern fruchtbare Denkanstöße dankbar entgegennehmen.

Darüber hinaus habe ich meinen Eltern dafür zu danken, daß sie mir — auf ihre Weise — die Möglichkeit zur Promotion geboten und mich in diesem Vorhaben fortwährend moralisch unterstützt haben. Für

dahingehenden wohlthuenden Beistand, aber auch für das Verständnis für die durch die Promotion bedingten Einschränkungen des Privatlebens habe ich schließlich meiner Familie zu danken.

Hemsbach, im Juni 1984

Georg Dietmar Lauer

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
<i>Erstes Kapitel</i>	
§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als Korrekturvorschrift	
A. Allgemeines zu den Korrekturvorschriften	17
I. Terminologie	17
II. Sinn und Zweck der Korrekturvorschriften	17
1. Durchbrechung der materiellen Bestandskraft	17
2. Abwägung zwischen den Prinzipien der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit	18
B. Die Korrekturvorschriften in der Abgabenordnung 1977	19
I. Die Unterscheidung zwischen allgemeinen und besonderen Kor- rekturvorschriften	19
II. Die Gründe für die Unterscheidung zwischen allgemeinen und besonderen Korrekturvorschriften	20
C. Sinn und Zweck der besonderen Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	22
D. Allgemeine Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	23

Zweites Kapitel

Ereignisse mit steuerlicher Rückwirkung bei laufend veranlagten Steuern

A. Problemstellung	28
B. Die steuerliche Rückwirkung	29
I. Das Verhältnis von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu § 41 Abs. 1 Satz 1 AO	29
II. Besonderheiten bei laufend veranlagten Steuern	30
C. Begründungen zur Auffassung, die §§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 41 Abs. 1 Satz 1 AO seien bei laufend veranlagten Steuern nicht anwendbar ..	31
D. Überprüfung der Argumente	32

I. Der Wortlaut der Vorschriften	32
II. Das Stichtagsprinzip	33
III. Praktische Schwierigkeiten	34
IV. Der Rechtsgedanke der §§ 4—7 des Bewertungsgesetzes (BewG)	34
V. Das Zuflußprinzip	35
VI. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	37
1. Allgemeine Ausführungen zu den Grundsätzen	37
2. Ausnahmeregelungen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz	38
a) Bilanzberichtigung	38
b) Bilanzänderung	40
c) Die §§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 41 Abs. 1 AO als Ausnahmeregelungen? vorschritten?	40
3. Zwischenergebnis	41
4. Überprüfung des Zwischenergebnisses	41
a) Bilanzzwecke	41
b) Die Grundsätze der periodischen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	42
c) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	43
d) Steuerobjekt der Einkommensteuer	43
e) Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	43
5. Ergebnis	44
E. Zusammenfassung der Zwischenergebnisse	44
F. Die §§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 41 Abs. 1 Satz 1 AO bei den einzelnen laufend veranlagten Steuerarten	44
I. Einkommensteuer	45
1. Überschusseinkünfte	45
2. Gewinneinkünfte	45
3. Einkunftsermittlung durch Schätzung und nach Durchschnittssätzen	45
4. Außerordentliche Einkünfte	46
II. Körperschaftsteuer	47
III. Gewerbesteuer (Gewerbeertrag)	47
IV. Umsatzsteuer	47
V. Vermögensteuer	48
VI. Grundsteuer	49
VII. Gewerbesteuer (Gewerbekapital)	49
G. Zusammenfassung der Ergebnisse	49

Drittes Kapitel

Fallgruppen rückwirkender Ereignisse

A. Das steuerlich rückwirkende Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	51
I. Das „Ereignis“	51
II. Eingrenzung des Tatbestandsmerkmals „Ereignis“	52
III. Die steuerliche Rückwirkung	52
IV. Tatsachen als Ereignisse im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO?	53
B. Fallgruppen	55
I. Fallgruppen aus dem Bereich des bürgerlichen Rechts	56
1. Das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht	56
2. Rückdatierte und rückbezogene Vereinbarungen	57
3. Einzelfälle	58
a) Nichtige Rechtsgeschäfte	58
b) Schwebend unwirksame Rechtsgeschäfte	61
c) Relativ unwirksame Rechtsgeschäfte	64
d) Anfechtung	65
e) Auflösende Bedingung	66
f) Rücktritt	69
g) Wegfall der Geschäftsgrundlage	71
h) Wandelung und Minderung	72
i) Aufhebung, Änderung und Klarstellung von Vertragsverhältnissen	72
II. Fallgruppen aus der steuerlichen Beratungspraxis und aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte	74
1. Steuerklauseln	75
a) Allgemeines (Definition, Zweck, Arten)	75
b) Rechtsnatur	77
aa) Meinungsstand	77
bb) Diskussion	78
c) Konsequenzen	82
d) Steuerliche Zulässigkeit	82
aa) Allgemeine Voraussetzungen	82
bb) Zulässigkeit bei laufend veranlagten Steuern	84
e) Beispiele aus der Rechtsprechung	85
f) Anhang: Bedürfnis für Steuerklauseln	85

2. Satzungsklauseln	87
a) Allgemeines	87
b) Zulässigkeit	87
aa) Meinungsstand	87
bb) Wirkungsweise und Anwendungsmöglichkeit	89
cc) Diskussion	91
c) Wirkung zulässiger Satzungsklauseln	92
d) Verzicht auf Rückgewähr	92
e) Zusammenfassung	93
3. Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen und anderen durchgeführten gesellschaftsrechtlichen Verein- barungen	93
a) Definition und steuerliche Folgen	93
b) Rechtsprechung	94
c) Diskussion	95
aa) Rechtsgrundlagen	95
bb) Zeitliche Begrenzung	97
cc) Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	99
d) Umwandlung einer verdeckten in eine offene Gewinnaus- schüttung	100
4. Rückgängigmachung von bilanziellen Entscheidungen	101
a) Allgemeines und Abgrenzungen	101
b) Zulässigkeit	102
c) Eigene Ansicht	104
5. Beseitigung der Folgewirkungen von Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen	106
a) Bilanzberichtigung	106
b) Bilanzänderung	109
c) Urteil als Grundlage	110
III. Fallgruppen aus dem öffentlichen Recht	110
1. Änderungen der Rechtslage	110
a) Allgemeines	110
b) Rückwirkende Gesetzesänderungen	111
c) Nichtigerklärung einer Norm durch das Bundesverfassungs- gericht	113
d) Änderung der Rechtsprechung	115
2. Steuerbedingungen	115
a) Allgemeine Ausführungen zu den Steuerbedingungen ...	116
b) Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	118
aa) Rechtslage bis zum Inkrafttreten des 2. Haushaltsstruk- turgesetzes	118
bb) Rechtslage nach Inkrafttreten des 2. Haushaltsstruktur- gesetzes	119
c) Fälle aus Rechtsprechung und Gesetz	119

Inhaltsverzeichnis	11
3. Korrektur von Verwaltungsakten als „Ereignis“	120
a) Allgemeine Ausführungen und Abgrenzungen	121
b) Verwaltungsakte außerhalb des Steuerrechts	123
c) Steuerrechtliche Verwaltungsakte	123
4. Gerichtsentscheidungen	125
IV. Einzelfälle außerhalb des Anwendungsbereiches des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	125
1. Irrtümliche Annahme eines Besteuerungsmerkmals	125
2. Umdeutung und Auslegung	126
3. Vorvertrag	126

Viertes Kapitel

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Verhältnis zu anderen Korrekturvorschriften

A. Die Tatbestandsmerkmale des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	127
I. Ereignis	127
II. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: nachträglich(er) Ereigniseintritt	127
III. Wirkung für die Vergangenheit	128
IV. Steuerliche Rückwirkung	128
V. Tatbestandliche Bestimmtheit	129
B. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Verhältnis zu anderen Korrekturvorschriften der AO	129
I. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 173 AO	130
II. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und die Fälle des § 174 AO	130
III. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	130
C. Spezielle Vorschriften in den Einzelsteuergesetzen	131

Fünftes Kapitel

Zusammenfassung	132
------------------------	-----

Literaturverzeichnis	136
-----------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

A.	=	Anmerkung
a. E.	=	am Ende
a. F.	=	alte Fassung
AG	=	Aktiengesellschaft
AO	=	Abgabenordnung 77
BB	=	Betriebs-Berater
BerlFördG	=	Berlinförderungsgesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BlStSozArbR	=	Blätter für Steuer-, Sozial- und Arbeitsrecht
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BT	=	Bundestag
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	=	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	=	Bundesverwaltungsgericht
DB	=	Der Betrieb
dgl.	=	der gleiche
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	=	Einführung
ErbSt(G)	=	Erbschaftsteuer(Gesetz)
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
F.	=	Fach
FG	=	Finanzgericht
Fin.Min.	=	Finanzminister
FR	=	Finanz-Rundschau
GG	=	Grundgesetz
GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	=	GmbH-Gesetz
GmbHR	=	GmbH-Rundschau
GrEStG	=	Grunderwerbsteuergesetz
Gr. S.	=	Großer Senat

GrStG	=	Grundsteuergesetz
Hess.	=	Hessisches
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	=	in der Fassung
i. d. R.	=	in der Regel
Inf.	=	Die Information über Steuer und Wirtschaft
InvZulG	=	Investitionszulagegesetz
i. S.	=	im Sinne
i. V. m.	=	in Verbindung mit
JA	=	Juristische Arbeitsblätter
JuS	=	Juristische Schulung
KG	=	Kammergericht
KO	=	Konkursordnung
Komm.	=	Kommentar
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
LS	=	Leitsatz
lt.	=	laut
MDR	=	Monatsschrift für Deutsches Recht
m. E.	=	meines Erachtens
m. w. N.	=	mit weiteren Nennungen
n.	=	nicht
niedersächs.	=	niedersächsisch(er, es)
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	=	Oberfinanzdirektion
OFH	=	Oberster Finanzgerichtshof
o. g.	=	oben genannt
o. V.	=	ohne Verfasser
R.	=	Rechtsspruch
RAO	=	Reichsabgabenordnung
RFH	=	Reichsfinanzhof
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt
RGZ	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Reichsgerichts
rkr.	=	rechtskräftig
Rspr.	=	Rechtsprechung
RStBl.	=	Reichssteuerblatt
RT	=	Reichstag
Rz.	=	Randziffer
SchuldR	=	Schuldrecht
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StbJb	=	Steuerberater-Jahrbuch
StRK	=	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
Tz.	=	Textziffer
u.	=	unten
Überbl.	=	Überblick

UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuer-Rundschau
VStG	=	Vermögenssteuergesetz
VVDStRL	=	Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer
VwVfG	=	Verwaltungsverfahrensgesetz
WM	=	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung
Ziff.	=	Ziffer
ZPO	=	Zivilprozeßordnung

Einleitung

Die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO¹ bestimmt, daß ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.

Inhaltlich ist diese Regelung nicht neu. Bereits die RAO 1919² enthielt in § 214 Abs. 2 eine vergleichbare Vorschrift, die von der RAO 1931³ in § 225 Abs. 2 unverändert übernommen wurde. Danach war eine Steuerfestsetzung nachzuholen oder zu berichtigen, wenn ein Tatbestandsmerkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Besteuerung fordert, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist. Als Beispiele führte die Bestimmung die Anfechtung einer letztwilligen Verfügung und die Erbschaftsannahme an.

Unmittelbare Vorgänger des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO waren die §§ 4 Abs. 2, Abs. 3 Ziff. 2, 5 Abs. 5 StAnpG⁴. § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG sah vor, daß Steuerfestsetzungen und -feststellungen zurückzunehmen, zu ändern, nachzuholen und zuviel gezahlte Steuern zu erstatten sind, „wenn ein Merkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld, die Steuerbefreiung, eine Ermäßigung oder für eine sonstige Steuervergünstigung fordert, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist“.

Dies war der Grundtatbestand. Die gleichen Rechtsfolgen traten gemäß § 4 Abs. 2 StAnpG ein, wenn eine Bedingung eingetreten ist, „unter der die Steuerschuld, die Steuerbefreiung, die Steuerermäßigung oder die sonstige Steuervergünstigung wegfällt“. § 5 Abs. 5 StAnpG enthielt eine Korrekturmöglichkeit für die Fälle, in denen die wirtschaftlichen Folgen besteuert unwirksamer oder angefochtener Rechtsgeschäfte zurückgenommen wurden.

Nach dem Willen des Gesetzgebers⁵ soll § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die bisherigen Regelungen verallgemeinern. Mit dieser Vorschrift der Abgabenordnung beschäftigt sich die vorliegende Arbeit eingehend.

¹ Abgabenordnung (AO 1977) vom 16. 3. 1976, BGBl. 1976 I, S. 613.

² Reichsabgabenordnung 1919 vom 13. 12. 1919, RGBl. 1919 I, S. 1993.

³ Reichsabgabenordnung 1931 vom 22. 5. 1931, RGBl. 1931 I, S. 161.

⁴ Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934, RGBl. 1934 I, S. 925.

⁵ BT Drucksache VI 1982, S. 155.

Ausgehend von der Frage nach dem Sinn und dem Zweck der Korrekturvorschriften behandelt das 1. Kapitel insbesondere die Gründe, weshalb die AO zwischen allgemeinen und besonderen Korrekturvorschriften unterscheidet. Die Frage nach der ratio legis des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und die Aufzählung der allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Norm stehen am Ende dieses Kapitels.

Das 2. Kapitel befaßt sich mit dem Problem, ob die Vorschrift überhaupt bei allen Steuerarten anwendbar ist. Umstritten ist nämlich, inwieweit Ereignisse mit steuerlicher Rückwirkung bei laufend veranlagten Steuern denkbar sind.

Im 3. Kapitel werden die Fallgruppen dargestellt, die den Anwendungsbereich des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bilden. Diese Fallgruppen gehören teilweise dem bürgerlich-rechtlichen Bereich an, teilweise haben sie sich in der steuerlichen Beratungspraxis und in der Finanzrechtsprechung herausgebildet und teilweise können sie dem Bereich des öffentlichen Rechts zugeordnet werden.

Das 4. Kapitel befaßt sich überwiegend mit dem Verhältnis des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu anderen Korrekturvorschriften.

Das 5. Kapitel beendet die Arbeit mit der Zusammenfassung ihrer wesentlichen Ergebnisse.

Erstes Kapitel

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als Korrekturvorschrift

A. Allgemeines zu den Korrekturvorschriften

I. Terminologie

Die AO enthält in den §§ 124, 129—132 und in den §§ 172—177, 207, 280 Bestimmungen, die die Berichtigung, Aufhebung, Änderung, Rücknahme und den Widerruf von Verwaltungsakten und Steuerbescheiden betreffen. Zusammenfassend können diese Bestimmungen als Korrekturvorschriften¹ bezeichnet werden. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gehört dazu.

Die Rechtsfolge der Norm besteht darin, daß ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist, wenn die entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. Wird ein Steuerbescheid aufgehoben, wird er insgesamt beseitigt². Unter „Änderung“ ist die partielle inhaltliche Abwandlung zu verstehen³.

II. Sinn und Zweck der Korrekturvorschriften

1. Durchbrechung der materiellen Bestandskraft

„Aufhebung“ und „Änderung“ bewirken, daß der Verwaltungsakt oder der Steuerbescheid inhaltlich korrigiert wird. Ein Steuerverwaltungsakt oder ein Steuerbescheid wird im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam (§ 124 Abs. 2 Sätze 1, 2 AO). Bis zu diesem Zeitpunkt kommt dem entstehenden Verwaltungsakt lediglich verwaltungsinterne Bedeutung zu. Er kann deshalb noch jederzeit korrigiert werden³.

Ist der Verwaltungsakt einmal wirksam geworden, müssen die Behörden und der Adressat den bekanntgegebenen Inhalt grundsätzlich gegen sich gelten lassen⁴. Nach § 124 Abs. 2 AO bleibt der Verwaltungs-

¹ *Hein*, BB 1978, S. 1768 ff.; *Tipke*, Steuerrecht, S. 506.

² *Tipke*, Steuerrecht, S. 506; *Woerner / Grube*, S. 2, 27.

³ *Sudau / Lammerding / Brauel (Lammerding)*, S. 426.