

Schriften zum Steuerrecht

Band 142

**Die Korrektur
von offenbaren Unrichtigkeiten
im digitalisierten Besteuerungsverfahren**

Von

Johanna Wernthaler



Duncker & Humblot · Berlin

JOHANNA WERNTHALER

Die Korrektur von offenbaren Unrichtigkeiten
im digitalisierten Besteuerungsverfahren

Schriften zum Steuerrecht

Band 142

Die Korrektur
von offenbaren Unrichtigkeiten
im digitalisierten Besteuerungsverfahren

Von

Johanna Wernthaler



Duncker & Humblot · Berlin

Veröffentlicht mit finanzieller Unterstützung der Universität Passau.

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Jahre 2018 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15752-5 (Print)
ISBN 978-3-428-55752-3 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85752-4 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2018/2019 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen.

Nun gilt es, Danke zu sagen. An erster Stelle und ganz besonders meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann, der diese Arbeit überhaupt erst ermöglicht hat. Für seine uneingeschränkte Unterstützung bin ich ihm unermesslich dankbar. Meine langjährige Zugehörigkeit zu seinem Lehrstuhl hat meinen akademischen Werdegang entscheidend geprägt. Herrn Professor Dr. Meinhard Schröder danke ich ganz herzlich für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens.

Die Arbeit wurde durch ein Begabtenstipendium der Hanns-Seidel-Stiftung aus Mitteln des Bundesministeriums für Bildung und Forschung gefördert. Dieser Förderung verdanke ich nicht nur den zügigen Abschluss der Promotion, sondern auch unvergessliche Seminare und neugewonnene Freunde.

Im Laufe der Promotion haben mich viele Menschen begleitet, denen ich zu aufrichtigem Dank verpflichtet bin: Stephan für seine unerschöpfliche Geduld, Markus für den technischen Support, Simone und Jan für die umfangreiche redaktionelle Unterstützung sowie Katharina für die unbürokratische Druckkostenbeihilfe und nicht zuletzt Thomas für das Motivationsprogramm.

Meinen Eltern schulde ich unendlichen Dank. Ich bin mir ganz sicher, dass ich ohne ihren Rückhalt nicht so weit gekommen wäre. Ihnen sei diese Arbeit gewidmet.

Landshut, im April 2019

Johanna Wernthaler

Inhaltsübersicht

1. Teil

Einleitung und Grundlagen	23
§ 1 Einleitung	23
I. Rechtfertigung des Themas	23
II. Gang der Darstellung	24
§ 2 Historischer Hintergrund von § 129 AO und § 42 VwVfG	26
I. Historische Ursprünge der Korrektur offener Unrichtigkeiten	26
II. Entwicklung im allgemeinen Verwaltungsrecht	27
III. Korrektur offener Unrichtigkeiten nach der RAO	28
IV. Abgabenordnung und Verwaltungsverfahrensgesetz	32
V. Korrektur offener Unrichtigkeiten in anderen Regelwerken	38
VI. Zusammenfassung	40
§ 3 § 173a AO und der Modernisierungsprozess der AO	40
I. Ausgangslage: Vollzugsdefizit im Besteuerungsverfahren	40
II. Reformpaket des Modernisierungsgesetzes	43
III. Entstehung von § 173a AO	52
IV. Zusammenfassung und Gesamtbewertung	55
§ 4 (Un-)Verbindlichkeit von Steuerverwaltungsakten	56
I. Bindungswirkung des Verwaltungsakts	57
II. Begriff der Bestandskraft	59
III. Überblick über das Korrektursystem der AO	64
IV. Zusammenfassung	67

2. Teil

Berichtigung im Korrektursystem	68
§ 5 Berichtigung als Äquivalent zur Änderung	68
I. Meinungsstreit in Literatur und Rechtsprechung	68
II. Regelungsinhalt eines offenbar unrichtigen Verwaltungsakts	73
III. Rechtmäßigkeit des offenbar unrichtigen Verwaltungsakts	85
IV. Gesamtergebnis	87
§ 6 Klarstellende Berichtigung nach § 42 VwVfG	88
I. Schmales Fehlerspektrum im Rahmen von § 42 VwVfG	89
II. Rechtmäßigkeit des offenbar unrichtigen Verwaltungsakts	92
III. Klarstellende Wirkung der Berichtigung nach § 42 VwVfG	93
IV. Zusammenfassung	94

§ 7 § 129 AO und § 173a AO im Normgefüge der AO	94
I. § 129 AO im Gesamtsystem der AO	95
II. § 173a AO im Korrektursystem der AO	100
III. Verhältnis von § 129 AO zu § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	103
IV. Saldierung nach § 177 AO	108
V. Zusammenfassung	113
<i>3. Teil</i>	
Auslegung von § 129 AO und § 173a AO	
§ 8 Offenbare Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO	114
I. Begriff der offenbaren Unrichtigkeit als Oberbegriff	114
II. Begriff des Schreib- und Rechenfehlers	116
III. Definition der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit	121
IV. Ergebnis	129
§ 9 Abgrenzung der offenbaren Unrichtigkeit vom Rechtsfehler	131
I. Grundsätze	132
II. Berichtigung bei unvollständiger Sachverhaltsermittlung	136
III. Stellungnahme	139
IV. Zusammenfassung	159
§ 10 Berichtigung im modernen Besteuerungsverfahren	160
I. Besteuerungsverfahren in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft	160
II. Technische Fehler im vollautomatisierten Veranlagungsverfahren	167
III. Vergleich mit § 42 VwVfG	173
IV. Zusammenfassung	180
§ 11 Erkenntnissubjekt der offenbaren Unrichtigkeit	181
I. Meinungsstreit in der Literatur	181
II. Verfassungsrechtlicher Hintergrund	186
III. Wertungen im Korrektursystem der AO	192
IV. Stellungnahme	196
V. Zusammenfassung	203
§ 12 Rechtsfolge	204
I. Ermessensentscheidung	204
II. Berichtigungsverfahren	211
III. Rechtsnatur der Berichtigung	214
IV. Vergleich mit § 42 VwVfG	219
V. Zusammenfassung	222
§ 13 § 129 AO bei Fehlern des Steuerpflichtigen	222
I. Konstruktion des sogenannten Übernahmefehlers	223
II. Stellungnahme	228
III. Zusammenfassung	231
§ 14 Anwendungsbereich des § 173a AO	232
I. Anwendbarkeit auf personelle und automatisierte Verwaltungsakte	232
II. Beschränkung auf besondere Steuerverwaltungsakte	233

III. Beschränkung auf rechtserhebliche Tatsachen	234
IV. Zeitlicher Anwendungsbereich	238
V. Stellungnahme	239
§ 15 Auslegung des § 173a AO	240
I. Schreib- oder Rechenfehler	240
II. Eingabe- oder Übertragungsfehler	243
III. Erstellung der Steuererklärung	247
IV. Beweislastverteilung	248
V. Rechtsfolge	249
§ 16 § 173a AO als bloße Rechtsklarstellung	250
I. Rechtslage vor Inkrafttreten von § 173a AO	251
II. Neue Rechtsprechung des BFH	263
III. Vergleich der Rechtslage vor und nach Schaffung von § 173a AO	269
IV. Zusammenfassung	273

4. Teil

Gesamtbewertung	274
§ 17 Anpassung der Korrektornormen an das modernisierte Besteuerungsverfahren ...	274
I. § 173a AO	274
II. § 175b AO	284
III. Reformbedürftigkeit der Korrektornormen	287
§ 18 Zusammenfassung	288
Literaturverzeichnis	294
Sachverzeichnis	314

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Einleitung und Grundlagen	23
§ 1 Einleitung	23
I. Rechtfertigung des Themas	23
II. Gang der Darstellung	24
§ 2 Historischer Hintergrund von § 129 AO und § 42 VwVfG	26
I. Historische Ursprünge der Korrektur offenbarer Unrichtigkeiten	26
II. Entwicklung im allgemeinen Verwaltungsrecht	27
III. Korrektur offenbarer Unrichtigkeiten nach der RAO	28
1. Entstehung der RAO	28
2. Einfluss des nationalsozialistischen Regimes	30
3. Reaktionen in der Nachkriegszeit	31
IV. Abgabenordnung und Verwaltungsverfahrensgesetz	32
1. Harmonisierung von AO und VwVfG	33
2. Korrektur mechanischer Fehler	34
3. Übergang von der Willenstheorie zur Erklärungstheorie	35
a) Willenstheorie	35
b) Erklärungstheorie	37
V. Korrektur offenbarer Unrichtigkeiten in anderen Regelwerken	38
VI. Zusammenfassung	40
§ 3 § 173a AO und der Modernisierungsprozess der AO	40
I. Ausgangslage: Vollzugsdefizit im Besteuerungsverfahren	40
II. Reformpaket des Modernisierungsgesetzes	43
1. Überblick über die maßgeblichen Reformpunkte	43
a) Modifikation des Untersuchungsgrundsatzes, § 88 AO	43
b) E-Daten, § 93c AO	44
c) Vollautomatisierter Steuerverwaltungsakt, § 155 Abs. 4 AO	45
d) Neue Bekanntgabeoption: Bereitstellung zum Datenabruf, § 122a AO	48
e) Stellungnahme	49
2. Entwicklung in Richtung faktische Selbstveranlagung	50
3. Bedeutung für die Anwendbarkeit von § 129 AO	51

III. Entstehung von § 173a AO	52
1. Initiativen der Interessenverbände	52
2. Gesetzgeberische Umsetzung	53
3. Stellungnahme	55
IV. Zusammenfassung und Gesamtbewertung	55
§ 4 (Un-)Verbindlichkeit von Steuerverwaltungsakten	56
I. Bindungswirkung des Verwaltungsakts	57
II. Begriff der Bestandskraft	59
1. Differenzierung zwischen formeller und materieller Bestandskraft	59
2. Bestandskraft als Parallelbegriff zur Rechtskraft	60
3. Bestandsbezogene Bedeutung der Bestandskraft	62
a) Bestandselement	62
b) Inhaltselement	63
4. Stellungnahme	64
III. Überblick über das Korrektursystem der AO	64
IV. Zusammenfassung	67

2. Teil

Berichtigung im Korrektursystem	68
§ 5 Berichtigung als Äquivalent zur Änderung	68
I. Meinungsstreit in Literatur und Rechtsprechung	68
1. Rechtsprechung des BFH	69
2. Literatur	70
a) Berichtigung als Änderung	70
b) Berichtigung als Klarstellung	72
3. Zwischenergebnis	72
II. Regelungsinhalt eines offenbar unrichtigen Verwaltungsakts	73
1. § 129 AO als Ausnahmenvorschrift	73
2. Allgemeine Grundsätze zur Bestimmung des Regelungsinhalts	74
a) Maßgeblichkeit des Tenors	74
b) Maßgeblichkeit des objektiven Empfängerhorizonts	76
3. Übereinstimmung von Tenor und Begründung	77
4. Auseinanderfallen von Tenor und Begründung	78
a) Grundsätzliche Unbeachtlichkeit von Fehlern in der Begründung	78
b) Unbestimmtheit des offenbar unrichtigen Verwaltungsakts	79
c) Unstimmigkeit des Verwaltungsakts	81
d) Sonderfall „falsa demonstratio non nocet“	82
5. Zwischenergebnis	84

- III. Rechtmäßigkeit des offenbar unrichtigen Verwaltungsakts 85
 - 1. Offenbare Unrichtigkeiten als belanglose Fehler 86
 - 2. Stellungnahme 86
- IV. Gesamtergebnis 87
- § 6 Klarstellende Berichtigung nach § 42 VwVfG 88
 - I. Schmales Fehlerspektrum im Rahmen von § 42 VwVfG 89
 - 1. Wortlautabweichung im Vergleich zur AO 89
 - 2. Erkennbarkeit des Fehlers aus der Perspektive des Adressaten 90
 - 3. Beschränkung auf Fälle der „falsa demonstratio“ 90
 - II. Rechtmäßigkeit des offenbar unrichtigen Verwaltungsakts 92
 - III. Klarstellende Wirkung der Berichtigung nach § 42 VwVfG 93
 - IV. Zusammenfassung 94
- § 7 § 129 AO und § 173a AO im Normgefüge der AO 94
 - I. § 129 AO im Gesamtsystem der AO 95
 - 1. Normenkonkurrenz 95
 - 2. Austauschbarkeit der Rechtsgrundlage 96
 - 3. „Nachholen“ eines fehlenden Vorbehaltsvermerks (§ 164 AO) 99
 - II. § 173a AO im Korrektursystem der AO 100
 - 1. § 173a AO als *lex specialis* 101
 - 2. Kumulative Normenkonkurrenz 102
 - III. Verhältnis von § 129 AO zu § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 103
 - 1. Berücksichtigung eines „übersehenen“ Grundlagenbescheids 104
 - a) Korrektur nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 104
 - b) Korrektur nach § 129 AO 105
 - c) Normenkonkurrenz 105
 - 2. Berichtigung als Änderung i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 107
 - 3. Korrektur mechanischer Fehler nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 108
 - IV. Saldierung nach § 177 AO 108
 - 1. Normzweck und Voraussetzungen 109
 - 2. Offenbare Unrichtigkeiten als saldierungsfähiger Fehler 110
 - 3. Offenbare Unrichtigkeiten als Saldierungsanlass 111
 - a) Unanwendbarkeit von § 177 AO 111
 - b) Anwendbarkeit des § 177 AO 111
 - V. Zusammenfassung 113

3. Teil

Auslegung von § 129 AO und § 173a AO	114
§ 8 Offenbare Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO	114
I. Begriff der offenbaren Unrichtigkeit als Oberbegriff	114
II. Begriff des Schreib- und Rechenfehlers	116
1. Voraussetzung der Offenbarkeit von Schreib- und Rechenfehlern	116
2. Schreibfehler	117
a) Definition	117
b) Stellungnahme	118
3. Rechenfehler	119
a) Definition	119
b) Stellungnahme	120
4. Zwischenergebnis	121
III. Definition der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit	121
1. Flüchtigkeitsfehler	123
2. Fehler in der Willenserklärung	123
3. Mechanische Fehler	126
4. Gegenbegriff zum Rechtsfehler	127
IV. Ergebnis	129
§ 9 Abgrenzung der offenbaren Unrichtigkeit vom Rechtsfehler	131
I. Grundsätze	132
1. Ausschlussgrund Rechtsfehler	132
2. Allgemeine Grundsätze der Beweislastverteilung	133
3. Beweismaßreduzierung	134
4. Stellungnahme	135
II. Berichtigung bei unvollständiger Sachverhaltsermittlung	136
1. Berichtigung von übersehenen Tatsachen	136
2. Abgrenzung zum Ermittlungsdefizit	137
3. Zwischenergebnis	138
III. Stellungnahme	139
1. Aktuelle Problemfelder in der Rechtsprechung	139
a) „Übersehen“ eines Vorbehaltsvermerks	139
b) Ungeprüfte Übernahme elektronischer Daten	142
c) Nichtbeachtung eines Prüffinweises im automatisierten Verfahren	146
d) Fazit	148
2. Kritik an den Abgrenzungskriterien der Rechtsprechung	149
a) Abhängigkeit von der Aktenlage	149
b) Abhängigkeit von der Arbeitsweise des Durchschnittsbearbeiters	152
c) Abhängigkeit von der Ermittlungspflicht im Einzelfall	153

d) Zusammenfassung	155
3. Postive Feststellbarkeit der Fehlerursache	155
a) Abkehr von der Beweismaßreduzierung der Rechtsprechung	156
b) Fehler in der Sachverhaltsermittlung als Rechtsfehler	157
IV. Zusammenfassung	159
§ 10 Berichtigung im modernen Besteuerungsverfahren	160
I. Besteuerungsverfahren in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft	160
1. Veranlagungsverfahren unter Geltung der RAO	161
a) Ausschließlich manuelles Verfahren	161
b) Technische Fehlerrisiken	161
2. Veranlagungsverfahren bei Schaffung der AO	161
a) Automationsgestütztes Verfahren	161
b) Technische Fehlerrisiken	162
3. Einsatz von Risikomanagementsystemen in den 2000er Jahren	163
a) Direkteingabe durch die Veranlagungssachbearbeiter	163
b) Weiterentwicklung zum teilautomatisierten Verfahren	164
c) Technische Fehlerrisiken	165
4. Vollautomatisiertes Besteuerungsverfahren	166
II. Technische Fehler im vollautomatisierten Veranlagungsverfahren	167
1. Personelle Bearbeitung	167
2. Entpersonalisierte Bearbeitung	168
a) Anwendungsgebiete von § 129 AO	168
b) Berichtigung von Programmierfehlern	169
c) Ausschluss der Berichtigung durch RMS-Verfahren	171
III. Vergleich mit § 42 VwVfG	173
1. Eingeschränktes Fehlerspektrum	174
2. Berichtigung von EDV-Fehlern nach § 42 VwVfG	174
3. Weite Konzeption der steuerrechtlichen Berichtigung	177
4. Stellungnahme	179
IV. Zusammenfassung	180
§ 11 Erkenntnissubjekt der offenbaren Unrichtigkeit	181
I. Meinungsstreit in der Literatur	181
1. Herrschende Ansicht in Literatur und Rechtsprechung	181
2. Minderansicht	183
3. Argumentation der Minderansicht	184
a) Wortlaut	184
b) Einheit der Rechtsordnung	184
c) Restauration der Willentheorie	185
d) Vertrauensschutzgrundsatz	186

II. Verfassungsrechtlicher Hintergrund	186
1. Prinzip der Rechtsrichtigkeit	187
2. Prinzip der Rechtssicherheit	188
3. Gesetzgeberische Entscheidung bei Prinzipienkollision	189
a) Korrektornormen als Kompromissweg	189
b) Verfassungskonformität der weiten Auslegung des § 129 AO	190
4. Fazit	191
III. Wertungen im Korrektursystem der AO	192
1. Verfahrensbezogenes Konzept	192
2. Abwägungsbezogenes Konzept	194
3. Bezug des § 129 AO zur Gesamtkonzeption des Korrektursystems	195
IV. Stellungnahme	196
1. Argumente gegen eine enge Auslegung	197
a) Wortlaut und gesetzgeberischer Wille	197
b) Zweischeidigkeit der Norm	197
c) Steuerrecht als Massenverfahren	198
d) Folgeprobleme der engen Auslegung	199
e) Vertrauensschutz durch Ermessen	200
f) Zwischenergebnis	201
2. Erkenntnissubjekt des universalwissenden Betrachters	201
V. Zusammenfassung	203
§ 12 Rechtsfolge	204
I. Ermessensentscheidung	204
1. Meinungen in Rechtsprechung und Literatur	204
2. Grundsätze der Ermessensentscheidung	206
a) Begründung der Ermessensentscheidung	206
b) Gelenktes Ermessen	208
c) Ermessensreduzierung auf Null	208
3. Stellungnahme	209
II. Berichtigungsverfahren	211
1. Automatisierung der Ermessensentscheidung	211
2. Recht auf Berichtigung nach § 129 S. 2 AO	213
3. „Jederzeitige“ Berichtigung	214
III. Rechtsnatur der Berichtigung	214
1. Berichtigung als Verwaltungsakt	215
2. Rechtsbehelf	216
a) Statthafter Rechtsbehelf	216
b) Anwendbarkeit der Anfechtungsbeschränkungen	217
c) Rechtsbehelfsfrist	218

- IV. Vergleich mit § 42 VwVfG 219
 - 1. Berichtigung als Verwaltungsakt 219
 - a) Meinungsstreit in der Literatur 219
 - b) Stellungnahme 220
 - 2. Rechtsbehelf 220
 - a) Eingeschränkter Rechtsschutz nach herrschender Meinung 220
 - b) Stellungnahme 221
- V. Zusammenfassung 222
- § 13 § 129 AO bei Fehlern des Steuerpflichtigen 222
 - I. Konstruktion des sogenannten Übernahmefehlers 223
 - 1. Zurechnungskriterien 223
 - 2. Abgrenzung zum Ermittlungsdefizit 225
 - 3. Ausnahme bei Selbstveranlagung 227
 - II. Stellungnahme 228
 - 1. Erfordernis eines objektiven Maßstabs 228
 - 2. Gleichstellung von faktischer und rechtlicher Selbstveranlagung 230
 - III. Zusammenfassung 231
- § 14 Anwendungsbereich des § 173a AO 232
 - I. Anwendbarkeit auf personelle und automatisierte Verwaltungsakte 232
 - II. Beschränkung auf besondere Steuerverwaltungsakte 233
 - III. Beschränkung auf rechtserhebliche Tatsachen 234
 - 1. Tatsachenbegriff 234
 - 2. Rechtserheblichkeit der Tatsache 235
 - a) Definition 235
 - b) Ausstrahlungswirkung auf § 173 Abs. 1 AO 236
 - c) Hypothetische Wahrscheinlichkeit anderslautender Steuerfestsetzung ... 238
 - IV. Zeitlicher Anwendungsbereich 238
 - V. Stellungnahme 239
- § 15 Auslegung des § 173a AO 240
 - I. Schreib- oder Rechenfehler 240
 - 1. Definition 240
 - 2. Abgrenzung zu Rechtsfehlern 241
 - 3. Offenbarkeit von Schreib- und Rechenfehlern 242
 - II. Eingabe- oder Übertragungsfehler 243
 - 1. Weite Auslegung des Begriffs „Schreibfehler“ 243
 - a) Eingabefehler 243
 - b) Übertragungsfehler 244
 - 2. Meinungsstreit in der Literatur 245

3. Fazit	246
III. Erstellung der Steuererklärung	247
IV. Beweislastverteilung	248
V. Rechtsfolge	249
§ 16 § 173a AO als bloße Rechtsklarstellung	250
I. Rechtslage vor Inkrafttreten von § 173a AO	251
1. Korrektur „versteckter“ Fehler nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO	251
2. Grobes Verschulden im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO	252
a) Sinn und Zweck des Ausschlussgrundes	253
b) Verschuldensmaßstab	254
c) Entschuldbarkeit von üblichen Versehen	255
3. „Vergessen“ von Eingaben als grobes Verschulden	257
a) Verschulden bei Nichtbeantwortung ausdrücklich gestellter Fragen	257
b) Besonderheiten bei elektronischen Steuererklärungen	258
c) Abkehr vom individuellen Verschuldensbegriff	259
4. Korrekturfähigkeit von „vergessenen“ Eintragungen	260
a) BFH v. 18.03.2014 – X R 8/11	260
b) FG Rheinland-Pfalz v. 13.12.2010–5 K 2099/09	261
c) Stellungnahme	261
II. Neue Rechtsprechung des BFH	263
1. BFH v. 10.02.2015 – IX R 18/14	263
a) Korrekturfähigkeit von unbewussten Fehlern	263
b) Anpassung des Sorgfaltsmaßstabs im ELSTER-Verfahren	264
c) Nachweis des groben Verschuldens	265
2. Stellungnahme	265
a) Entscheidung in Richtung „Waffengleichheit“	265
b) Keine unbeschränkte Korrekturfähigkeit unbewusster Fehler	266
c) Wesensverschiedenheit von § 129 S. 1 AO und § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	267
d) Beweislastverschiebung	268
III. Vergleich der Rechtslage vor und nach Schaffung von § 173a AO	269
1. Ausgangslage: Asymmetrie bei der Korrektur technischer Fehler	269
2. § 173a AO als ungenügende Antwort auf die Rechtsunsicherheit	271
IV. Zusammenfassung	273

4. Teil

Gesamtbewertung	274
§ 17 Anpassung der Korrektornormen an das modernisierte Besteuerungsverfahren	274
I. § 173a AO	274
1. Korrekturvakuum bei Technikversagen	274
2. Ungleichgewicht bei der Korrektur technischer Fehler	276
3. Ausgewogenheit des Korrektursystems	277
4. Vergleich mit der Bundesabgabenordnung Österreichs	279
a) Systematik der §§ 293 ff. BAO	280
b) Die einem Schreib- und Rechenfehler ähnliche Unrichtigkeit	281
c) Unrichtigkeit bei automationsgestützter Datenverarbeitung	282
d) Offensichtliche Unrichtigkeiten in der Abgabenerklärung	283
e) Zusammenfassung	284
II. § 175b AO	284
1. Tatbestand	284
2. Stellungnahme	286
III. Reformbedürftigkeit der Korrektornormen	287
§ 18 Zusammenfassung	288
Literaturverzeichnis	294
Sachverzeichnis	314

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.E.	am Ende
Abs.	Absatz
Absch.	Abschnitt
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuer-Berater (Zeitschrift)
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AuR	Arbeit und Recht (Zeitschrift)
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMI	Bundesministerium des Inneren
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt [Teil I, Teil II oder Teil III]
BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselben
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DVP	Deutsche Verwaltungspraxis (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz

f.	folgende (Singular)
ff.	folgende (Plural)
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
h.M.	herrschende Meinung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Hrsg.	Herausgeber
HStR	Handbuch des Staatsrechts
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
LS	Leitsatz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MMR	Multimedia und Recht (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ThürVBl.	Thüringer Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RMS	Risikomanagementsystem
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s. o.	siehe oben
SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch, Sozialverfahren und Sozialdatenschutz
sog.	sogenannt(e)
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StC	SteuerConsultant (Zeitschrift)

StuB	Unternehmensteuer und Bilanzen (Zeitschrift)
StW	Steuer-Warte
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem, und andere
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
Var.	Variante
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B.	zum Beispiel
zit.	zitiert
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen

1. Teil

Einleitung und Grundlagen

§ 1 Einleitung

I. Rechtfertigung des Themas

Über 41 Millionen Steuerfälle bearbeiteten die Finanzämter im Jahr 2016 mit einem Personalstab von etwa 100.000 Mitarbeitern.¹ Die Personaldecke ist dünn. In den kommenden Jahren scheiden annähernd 20 Prozent der Finanzbeamten pensionsbedingt aus dem Dienst. Für eine Kompensation der Ausfälle fehlt es an geeigneten Bewerbern.²

Die Digitalisierung bietet nun einen Ausweg aus der „Vollzugskrise“³ im Veranlagungsverfahren.⁴ Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016⁵ (Modernisierungsgesetz) führt das Steuerverfahrensrecht der Abgabenordnung (AO) auf die höchste Ebene der Technisierung. Im Finanzamt 4.0 wird das Realität, was im Zuge der digitalen Revolution wohl am meisten diskutiert wird:⁶ Menschliche Arbeit wird zu einem gewissen Teil überflüssig. Das Modernisierungsgesetz legt den Grundstein für eine vollständig automatisierte Steueranlagung. In Zukunft wird es bei einem Großteil der Veranlagungen an einem menschlichen Bearbeiter fehlen.

Da Fehler zumeist menschlichen Ursprungs sind (errare humanum est), wird dieser Paradigmenwechsel unweigerlich zu einer Veränderung der Fehlerarten und Fehlerhäufigkeiten im Veranlagungsverfahren führen. Grundvoraussetzung für die vollautomatisierte Veranlagung ist die digitalisierte Steuererklärung, die eine durchgängig medienbruchfreie Bearbeitung erlaubt. Im Jahr 2016 ergingen bereits

¹ BMF, Die Steuerverwaltung in Deutschland, S. 18, 22, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-09-10-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__blob=publicationFile&v=6, letzter Abruf am 01.07.2018.

² Zum Ganzen *Bültmann*, DStR 2017, 1 (6).

³ *Münch*, DStR 2013, 212.

⁴ *Müller-Franken*, StuW 2018, 113.

⁵ BGBl. I 2016, 1679.

⁶ Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Digitalpolitik für Wirtschaft, Arbeit und Verbraucher, S.7, abrufbar unter https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Digitale-Welt/digitalpolitik.pdf?__blob=publicationFile&v=1, letzter Abruf am 01.07.2018.

62% der Steuererklärungen elektronisch im sogenannten ELSTER-Verfahren.⁷ Die mechanische Eingabearbeit wird so Sache des Steuerpflichtigen.⁸ Damit verschiebt sich das Risiko für offenbare Unrichtigkeiten in die Sphäre des Steuerpflichtigen. Beim Ausfüllen von Online-Formularen unterlaufen typischerweise Fehler wie „Zahlendreher, eine Null zu viel, ein Komma an der falschen Stelle“.⁹

Auch auf die Verlagerung dieser Fehlerrisiken gibt das Modernisierungsgesetz eine Antwort. Mit § 173a AO fand eine neue Korrekturvorschrift Eingang in die Abgabenordnung. Sorgt der Gesetzgeber hierdurch für eine gerechte Nutzen- und Lastenverteilung zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde? Infolge der Modernisierung des Steuerverfahrens und des allgemeinen Verwaltungsverfahrens muss die Berichtigung offensichtlicher Unrichtigkeiten im Steuerrecht und im allgemeinen Verwaltungsrecht neu überdacht werden. In diesem Zusammenhang gilt es, §§ 129, 173a AO einerseits und § 42 VwVfG andererseits zu beleuchten. Ziel der Arbeit ist, die Korrektur offensichtlicher Unrichtigkeiten in Abgabenordnung und Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) einer tiefgehenden rechtlichen Untersuchung zu unterwerfen und Reformbedürfnisse aufzudecken. Halten die Korrekturvorschriften der Innovationsgeschwindigkeit im Besteuerungs- und Verwaltungsverfahren stand?

II. Gang der Darstellung

Der Gang der Untersuchung erfolgt in vier Schritten. Der erste Teil der Arbeit widmet sich den Grundlagen, welche im Fortgang der Arbeit an verschiedenen Stellen relevant sind.

Die Vorschrift des § 129 AO kann auf eine fast 100 Jahre währende Geschichte zurückblicken. Beinahe so lange währen aber auch die ihr zugehörigen Theorienstreitigkeiten, die bis heute zum Teil kein Ende gefunden haben. So fordert zum Beispiel ein Teil der Literatur für die Auslegung von § 129 AO einen Gleichlauf mit der verwaltungsrechtlichen Parallelnorm des § 42 VwVfG.¹⁰ § 129 AO und § 42 VwVfG sind beinahe wortlautgleich formuliert. Die Normen werden aber von der Rechtsprechung, insbesondere des BVerwG und des BFH, geradezu gegensätzlich ausgelegt.¹¹ Die heutigen Meinungsstreitigkeiten um § 129 AO und § 42 VwVfG wurzeln in der ungleichen historischen Entwicklung der Normen. Zu

⁷ BMF, Die Steuerverwaltung in Deutschland, S. 23 (s. Fn. 1).

⁸ Nöcker, DSfR 2018, 1417.

⁹ Vgl. Jalsovec, Wenn Zahlendreher teuer werden, Süddeutsche Zeitung v. 13.02.2012, abrufbar unter <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/elektronische-steuererklaerung-mit-els-ter-wenn-zahlendreher-teuer-werden-1.1281240>, letzter Abruf am 01.07.2018.

¹⁰ So zum Beispiel Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 Rn. 6a.

¹¹ S. z.B. BVerwG v. 31.05.1979–3 C 75/78, Buchholz 427.3 § 335a LAG Nr. 65, juris Rn. 18 im Vergleich zu BFH v. 25.02.1992 – VII R 8/91, BStBl. II 1992, 713 m.w.N.

Beginn steht deshalb ein geschichtlicher Rückblick (§ 2). Im Kontrast zur heutigen Realität im Besteuerungsverfahren offenbart sich die Lücke im Korrektursystem, die die Schaffung von § 173a AO bedingte (§ 3).

In Bezug auf § 129 AO ist umstritten, ob die Korrekturnorm die Bestandskraft des Steuerverwaltungsakts durchbricht oder ob ein Unterschied zu anderen Korrekturnormen der Abgabenordnung (§§ 130, 131, 172 ff. AO) besteht. Vor die Klammer gezogen ist daher die Frage, was unter dem Begriff der Bestandskraft zu verstehen ist und wie sich das Korrektursystem der Abgabenordnung gestaltet (§ 4).

Im zweiten Teil der Arbeit liegt der Schwerpunkt auf der Einordnung der steuer- und verwaltungsrechtlichen Berichtigung in das jeweilige Korrektursystem. Der Blick auf den Regelungsinhalt des offenbar unrichtigen Steuerverwaltungsakts vor und nach seiner Korrektur zeigt, dass § 129 AO auf gleicher Ebene wie die anderen Korrekturnormen der Abgabenordnung steht und gleichermaßen die Bestandskraft eines Steuerverwaltungsakts durchbrechen kann (§ 5). Im Verwaltungsverfahren gilt das für § 42 VwVfG nicht (§ 6). Dem ist bei der Untersuchung der Wechselbeziehungen von § 129 AO und nun auch § 173a AO zu anderen Korrekturnormen der Abgabenordnung Rechnung zu tragen (§ 7).

Im dritten Teil steht die Auslegung von § 129 AO und § 173a AO im Blickfeld. Bei § 129 AO ziehen sich die Meinungsstreitigkeiten von der Tatbestandsebene („ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ §§ 8, 9; „offenbar“ § 11) bis zur Rechtsfolge (,kann berichtigen“ § 12). Die hier aufgeworfenen Fragen wurzeln auch im Verfassungsrecht. Ausgehend von den Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns sind die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen als Leitplanken für die Auslegung des § 129 AO zu ermitteln. Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens führt schließlich zu der Frage, ob § 129 AO in Zukunft überhaupt noch ein relevanter Anwendungsbereich zukommt (§ 10) und wie in Zukunft offenbare Unrichtigkeiten berichtigt werden können, die dem Steuerpflichtigen unterlaufen (§ 13).

Dies leitet über zur neuen Korrekturnorm des § 173a AO. Auf Erörterungen zum Anwendungsbereich der Norm (§ 14) folgt deren Auslegung (§ 15). Abschließend zeigt eine Gegenüberstellung der Rechtslage vor und nach Schaffung von § 173a AO, dass § 173a AO lediglich die schon bisher geltende Rechtslage klarstellt (§ 16). Die Lücke im Korrektursystem bleibt zum Teil bestehen.

Dies führt zur Gesamtbewertung im vierten Teil und zu der Frage, ob dem Gesetzgeber im Modernisierungsgesetz die Anpassung des Korrektursystems an das modernisierte Besteuerungsverfahren gelungen ist (§ 17).