

---

# Korrekturvorschriften außerhalb der AO

Jens Wingefeld, StB



## ▶ Korrekturverfahren ungleich Rechtsbehelfsverfahren (AEAO vor § 347 Nr. 1)

### Korrekturrecht



Oberbegriff für die im Gesetz vorkommenden Begriffe

- Berichtigung § 129 AO
- Rücknahme § 130 AO
- Widerruf § 131 AO
- Aufhebung/Änderung §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO  
§§ 172 – 175b AO

#### **diverse Einzelsteuergesetze**

- § 10d Abs. 1 S. 3 EStG
- § 7g Abs. 3 S. 3 EStG
- § 7b Abs. Abs. 4 S. 2 EStG
- § 32a KStG...

### Rechtsbehelfsverfahren



- außergerichtlich: Einspruch §§ 347 AO
- gerichtlich: Klage § 40 Abs. 1 FGO  
Revision § 115 FGO



## Die Kategorisierung von Verwaltungsakten in der AO hinsichtlich der anzuwendenden Korrekturnormen

Korrektur nach

- § 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO
- §§ 172 bis 175b AO
- diverse Einzelsteuergesetzes, z. B. § 10d Abs. 1 S. 3 AO

Korrektur nach  
**§§ 130, 131 AO**

**Steuerbescheide**

**den Steuerbescheiden  
gleichgestellte Bescheide**

**sonstige VA's**

für alle Arten von VA's in der AO gilt: mögliche Korrektur nach § 129 AO



## ▶ Beispiel Verlustrücktrag

### § 10d Verlustabzug

(1) ...<sup>3</sup>Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er **insoweit zu ändern**, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. **Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist**; die **Festsetzungsfrist endet insoweit nicht**, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden.

eigenständige Korrekturvorschrift für den Fall, dass ein negativer GdE in den vorigen Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden soll

eigenständige Ablaufhemmung



## Korrekturvorschriften außerhalb der AO

### Fall :

Steuerpflichtiger A betreibt einen Gewerbebetrieb.

Er bekommt heute am 07.07.2021 eine Prüfungsanordnung für seine EK aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2016-2019, die Bescheide dieser Jahre wurden jeweils mit der Nebenbestimmung VdN § 164 AO bekanntgegeben.

A gab die jeweilige ESt-Erklärung immer im Mai des Folgejahrs der Steuerentstehung ab, die Veranlagung erfolgt zwischen August und Oktober des Folgejahrs der Steuerentstehung.

Durch die BP ergaben sich für die Jahre 2017 bis 2019 jeweils Mehrergebnisse.

Für das Jahr 2016 jedoch hatte der steuerliche Berater des A einen Fehler gemacht, den die BP freundlicherweise ebenfalls identifizierte, dies führte zu einem Minderergebnis und somit in diesem VZ zu einem negative Gesamtbetrag der Einkünfte.

Da A in 2015 dem Höchststeuersatz unterlag, möchte er den negativen GdE gern in das Jahr 2015 übertragen. Dieser wurde ebenfalls unter VdN bekannt gegeben.

**Frage: Können die Bescheide 2015-2019 noch geändert werden?**



## Korrekturvorschriften außerhalb der AO

### Lösung:

Die wirksam bekannt gegebenen Bescheide 2015-2019 können jeweils noch geändert werden, wenn

- die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 169 Abs. 1 S. 1 AO
- eine Korrekturvorschrift muss greifen, § 124 AO

zu FF:

Bescheid 2015

Beginn: § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO: Ablauf 31.12.2016

Dauer: § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO

Ende: Ablauf 31.12.2020

⇒ im Jahr 2021 ist die reguläre FF abgelaufen, insofern dürfte nicht mehr geändert werden

⇒ greift Ablaufhemmung? hier § 10d Abs. 1 S. 4 HS 2 EStG, d. h. geht gleichlaufend mit der FF VZ 2016

⇒ Ablauf FF 2016 hier gleich Ablauf FF 2015, also bis Ablauf 31.12.2021, damit in 2021 FF noch nicht abgelaufen



### Lösung:

Korrekturvorschrift: § 10d Abs. 1 S. 3 EStG, d. h. GdE von -100 TEUR kann eingearbeitet werden und führt somit zu einer geänderten Festsetzung

Alternativfrage: Käme eine andere Korrekturvorschrift in Frage: § 164 Abs. 2 AO jedoch entfällt VdN, wenn FF abläuft (grundsätzlich), § 164 Abs. 4 S. 1 AO wie lange läuft VdN für Bescheid 2015, bis Ablauf 31.12.2020, d. h. VdN nicht mehr in 2021 wirksam, keine Korrektur nach § 164 Abs. 2 AO.

Können die Bescheide 2016-2019 geändert werden?

Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen (+)

Korrekturvorschrift: § 164 Abs. 2 AO und außerdem § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.



## ► Anwendungsbereich Sonderabschreibungen nach § 7b EStG





## Anwendungsbereich Sonderabschreibungen nach § 7b EStG

Rückgängigmachung der  
Sonderabschreibung, wenn...

nicht 10 Jahre entgeltlich  
zu Wohnzwecken  
überlassen

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG

steuerfreie Veräußerung  
innerhalb von 10 Jahren

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG

Überschreitung der  
Baukostenobergrenze von 3.000  
EUR je qm innerhalb von 4 Jahren

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG

bei Verstoß: Änderung der Steuerbescheide, in denen die  
Sonderabschreibung geltend gemacht wurde, § 7b Abs. 4 S. 2 EStG!



## ▶ Verfahrensrecht im § 7b EStG

### § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

(4)<sup>1</sup> ...

<sup>2</sup>Steuer- oder Feststellungsbescheide, in denen Sonderabschreibungen nach Absatz 1 berücksichtigt wurden, sind insoweit aufzuheben oder zu ändern.

<sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und für die folgenden drei Kalenderjahre beginnen insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis im Sinne des Satzes 1 eingetreten ist.

<sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden.

**eigenständige  
Korrekturvorschrift!**

**eigenständige  
Anlaufhemmung!**

**Zinslauf beginnt  
trotz rückwirkendem  
Ereignis 15 Monate  
nach dem Jahr der  
Steuerentstehung.**



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Fall:

Steuerpflichtiger Clever hat am 2.1.19 vom Bauträger eine förderfähige Eigentumswohnung erworben und sodann entgeltlich vermietet bis zum 31.12.27.

Ab dem 1.1.28 nutzt er die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken.

### Frage:

Welche Rechtsfolge löst dies aus?



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

Dies bedeutet einen Verstoß gegen § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG: Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung (2019) sowie in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen

(Hinweis: konkreter Zeitpunkt des Fristendes wegen unklarer Formulierung des Gesetzgebers unklar, zumindest vorliegend Mindesthaltedauer nicht erfüllt).

### nächste Frage:

Wie soll die Verwaltung die Rückfallklausel umsetzen? Sind die Steuerbescheide, in denen die Sonderabschreibung geltend gemacht wurde (2019-2022), nicht festsetzungsverjährt (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO) zum Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses 1.1.28?



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

Sofern die Erklärungen im Folgejahr abgeben werden, würde sich die reguläre Festsetzungsfrist für das letzte zu ändernde Jahr (2022) wie folgt ermitteln:

Beginn:	§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO:	Ablauf des Jahres 2023
Dauer:	§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO:	4 Jahre
Ende:		Ablauf 2027

=> Im Zeitpunkt der schädlichen Nutzung (2028) ist die **reguläre** Festsetzungsfrist abgelaufen.



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

#### § 7b Abs. 4 S. 3 Hs. 2 EStG:

Festsetzungsfristen beginnen für die Bescheide des Jahres der Anschaffung sowie den folgenden 3 Kalenderjahren erst mit Ablauf des Kalenderjahres des schädlichen Ereignisses.

Festsetzungsfrist für die Jahre 2019–2022 (zur Korrektur der Sonderabschreibungen ... “insoweit“ ...):

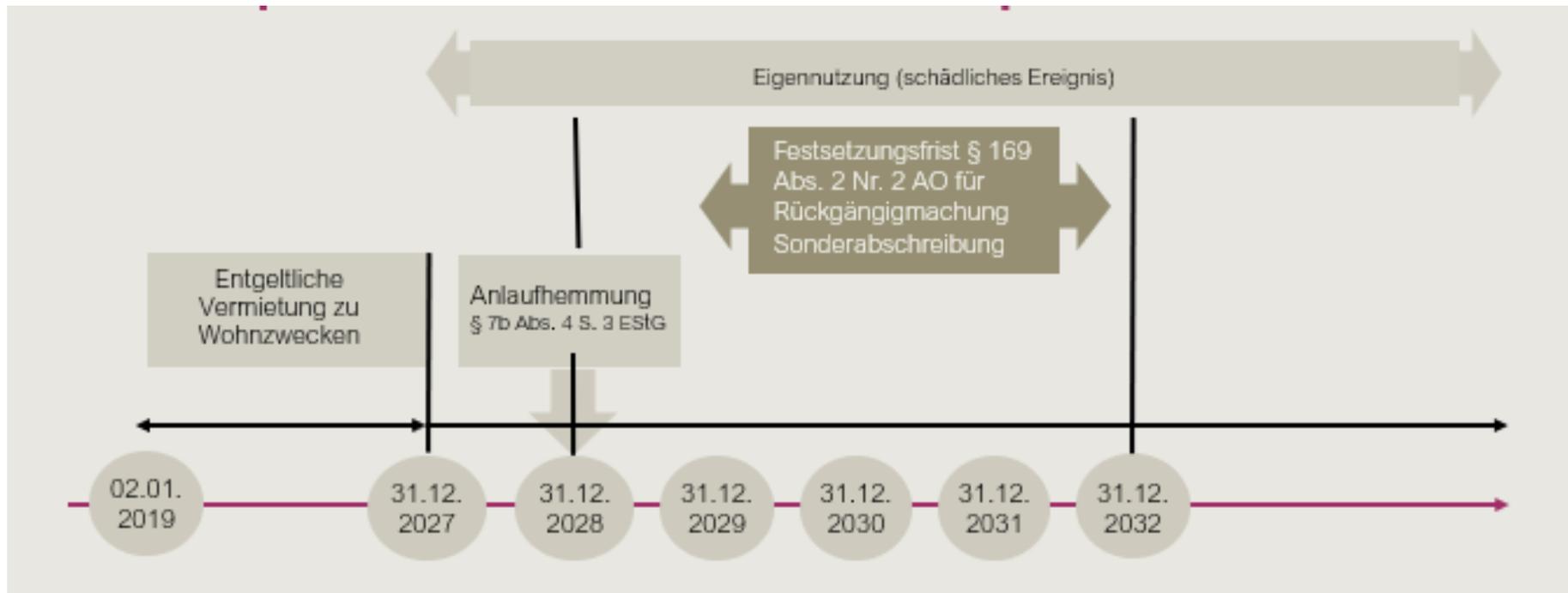
Beginn: Ablauf 2028  
Dauer: 4 Jahre

→ **Die Korrektur der Sonderabschreibungen in den Bescheiden 2019–2028 ist vorliegend bis zum Ablauf des Jahres 2032 möglich!**



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

Lösung:





# ▶ Beispiel Investitionsabzugsbetrag

### § 7g Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

(3) ...<sup>2</sup>Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid **insoweit zu ändern**. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid **bestandskräftig geworden ist**; die **Festsetzungsfrist endet insoweit nicht**, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. <sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.



eigenständige Korrekturvorschrift für den Fall, dass IAB vorgenommen wurde und nach 3 Jahren nicht hinzugerechnet wurde



eigenständige Ablaufhemmung



## ▶ Beispiel verdeckte Gewinnausschüttung

### § 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

- (1) <sup>1</sup>Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. <sup>2</sup>Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für verdeckte Gewinnausschüttungen an Empfänger von Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes.



**1. Schritt: Korrektur bei der Gesellschaft wegen vGA**



**2. Schritt: Korrektur beim Gesellschafter**



**Ablaufhemmung**

**Richtung: von der Körperschaft zum Gesellschafter!**



## Korrekturvorschriften außerhalb der AO

### Fall :

Bei der A-GmbH fand eine steuerliche Außenprüfung für den VZ 00 statt. Hierbei wurde festgestellt, dass es gegenüber dem Gesellschafter A, der die Beteiligung an der GmbH in seinem steuerlichen Betriebsvermögen hält, eindeutig zu einer vGA kam.

Der Bescheid der GmbH steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, der Einkommensteuerbescheid des A ist jedoch nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

**Frage: Hat der Sachverhalt Auswirkungen auf die Einkommensteuer 00 des A?**



## Korrekturvorschriften außerhalb der AO

### Lösung

Bei A stellt die vGA Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 8 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG dar, insoweit ist sein Einkommensteuerbescheid materiell falsch.

Richtigerweise müssten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des A um 60 % erhöht werden, § 3 Nr. 40 lit. d) i. V. m. S. 2 EStG.

Für jede Änderung braucht es jedoch eine wirksame Korrekturvorschrift, § 124 Abs. 2 AO.

Laut SV greift keine Korrekturvorschrift der AO.

Gleichwohl kann der Bescheid des A geändert werden nach § 32a Abs. 1 KStG, da der Bescheid der GmbH lt. SV hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA geändert wurde.

Sollte die reguläre Festsetzungsfrist für die ESt 00 des A bereits abgelaufen sein, greift die Ablaufhemmung des § 32a Abs. 1 S. 2 KStG.



## ▶ Beispiel verdeckte Einlage

### § 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

(2) <sup>1</sup>Soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden.  
<sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.



**1. Schritt: Korrektur beim Gesellschafter wegen vE**



**2. Schritt: Korrektur bei der empfangenden Körperschaft**



**Ablaufhemmung**



## Noch Fragen?

