

Steuererstattung bei bestandskräftigen, aber krass rechtswidrigen Steuerbescheiden

- Plädoyer für eine verfassungskonforme Auslegung von § 227 AO -

Veröffentlicht in DStZ 2002, S. 706–715

Problemaufriss:

Wegen des Massencharakters liegt die Vermutung nahe, dass viele Steuerbescheide materiell rechtswidrig sind – und zwar zuungunsten des Staates. Die umgekehrte Situation dürfte weniger häufig anzutreffen sein, noch seltener die Situation, dass eine Steuerschuld festgesetzt wird, die *krass fehlerhaft* ist. Ist der krass fehlerhafte Steuerbescheid nichtig, ist er gem. § 124 III AO (von Anfang an) unwirksam und kann nicht Grundlage eines behördlichen Leistungsgebots sein; eine Zahlungspflicht des Steuerbürgers ist nicht entstanden, ggf. besteht gem. § 37 II 1 AO ein Rückerstattungsanspruch. Leidet der rechtswidrige Steuerbescheid nicht an einem schweren und zudem offenkundigen Fehler; dann ist er gem. § 124 I AO von Anfang an wirksam und bleibt dies, solange er nicht aufgehoben wird oder sich anderweitig erledigt (§ 124 II AO). Für die Beurteilung der Frage, wie in diesem Fall materiell rechtmäßige Zustände geschaffen werden können, ist zu unterscheiden, ob die Korrektur vor oder nach formeller Bestandskraft des Steuerbescheids erfolgt.

Zusammenfassung:

1. Steuerbescheide, die nicht nichtig, aber zu Ungunsten des Bürgers materiell krass fehlerhaft sind, müssen vor Unanfechtbarkeit auf Rechtsbehelf des Adressaten hin korrigiert werden. Nach Unanfechtbarkeit scheidet eine Änderung oder Aufhebung hingegen i. d. R. mangels Einschlägigkeit der §§ 173 ff. AO aus.
2. Zur Herstellung materiell rechtmäßiger Zustände drängt sich in einer solchen Situation der Steuererlass bzw. die Steuererstattung wegen sachlicher Unbilligkeit nach § 227 AO auf. Diese Vorschrift ist über die Fallgruppe des Auseinanderfallens von Gesetzeswortlaut und Willen des Gesetzgebers hinaus zu erweitern.
3. Bei krasser Überbesteuerung ist § 227 AO vor dem Hintergrund des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 III GG), des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 3 I GG) und der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) verfassungskonform auszulegen und anzuwenden. Insofern sprechen viele Argumente für den Billigkeitserlass bzw. die Billigkeitserstattung.
4. Die Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids steht dem nur entgegen, soweit der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren – insbes. bei Abgabe seiner Steuererklärung – grob nachlässig gehandelt oder im weiteren Verlauf die Rechtsbehelfsfristen schuldhaft versäumt hat. Mit Rücksicht auf die verfassungsrechtlichen Wertungen von Art. 3 I, Art. 14 und 20 III GG sind diese Ausnahmen eng auszulegen. Ein Fehlverhalten der steuerlichen Betriebsprüfung ist dabei zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.