

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 1604

Nacherhebung von Abgaben

**Bestandskraft, Bindungswirkung, Auslegung und Korrektur
von Verwaltungsakten im Abgaben- und Steuerrecht
sowie Vertrauensschutz bei der Verschärfung einer Belastung**

Von

Niklas Freund



Duncker & Humblot · Berlin

NIKLAS FREUND

Nacherhebung von Abgaben

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 1604

Nacherhebung von Abgaben

Bestandskraft, Bindungswirkung, Auslegung und Korrektur
von Verwaltungsakten im Abgaben- und Steuerrecht
sowie Vertrauensschutz bei der Verschärfung einer Belastung

Von

Niklas Freund



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Wintersemester 2025/26 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
© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0200
ISBN 978-3-428-19897-9 (Print)
ISBN 978-3-428-59897-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Inhaltsverzeichnis

Teil 1

Einleitung, Problemlage und Gang der Untersuchung	23
§ 1 Einleitung	23
§ 2 Problemlage bei der Nacherhebung von Abgaben	24
A. Gründe für die Notwendigkeit der Nacherhebung	25
B. Sachverhaltskonstellationen	25
C. Lösung durch die Rechtsprechung	26
§ 3 Gang der Untersuchung	30

Teil 2

Grundlagen des Abgaben- und Abgabenverfahrensrechts	32
§ 4 Begriffsbestimmungen und Einordnungen	32
A. Begriff der Abgabe	32
I. Abgrenzungen	33
II. Abgabenarten	34
1. Steuern	35
2. Vorzugslasten	35
a) Gebühren	36
b) Beiträge	39
3. Abgaben <i>sui generis</i>	39
a) Sozialversicherungsbeiträge	40
b) Sonderabgaben	41
c) Verbandslasten	42
III. Kommunalabgaben als Schwerpunkt der Untersuchung	43
B. Begriff der Nacherhebung	43
I. Allgemeines	43
II. Abgrenzung zur Neuerhebung – Gegenstand eines Abgabenbescheids	45
III. Nacherhebung nach Aufhebung oder bei Nichtigkeit des Erstbescheids	47
C. Aufhebungs-, Änderungs- und Korrekturbegriff	48
I. Unterscheidung zwischen Aufhebung und Änderung	48
II. Berichtigungsbegriff (§ 129 AO, § 42 VwVfG)	50

III. Korrekturbegriff	51
IV. Übergreifende Terminologie	51
§ 5 Anwendbare Verfahrensvorschriften	52
A. Gesetzgebungskompetenzen im Abgabenrecht	52
B. Unmittelbare Anwendung der Abgabenordnung nach § 1 AO	53
C. Mittelbare Anwendbarkeit der Abgabenordnung aufgrund von Rechtsverweisen	54
I. Auf landesrechtlich geregelte Steuern	54
II. Auf Kommunalabgaben	55
III. Zu Rechtsverweisen im Allgemeinen	56
1. Arten von Rechtsverweisen	56
a) Außen- und Binnenverweise, statische und dynamische Verweise sowie Analogieverweise	56
b) Einordnung der Verweisungen in den Kommunalabgabengesetzen der Länder	58
aa) Überwiegend explizit dynamische heteronome Außenverweisun- gen auf Vorschriften der Abgabenordnung	58
bb) Auslegung der übrigen Verweise	58
2. Hintergrund, Rechtsfolgen und Auslegung	61
IV. Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der dynamischen Verweisungen	62
1. Verfassungsrechtliche Anforderungen dem Grunde nach	64
a) Publikationserfordernis	65
b) Normenbestimmtheit und -klarheit	68
c) Dynamische heteronome Verweisungen als verfassungswidrig pro- blematische Verlagerung von Rechtsetzungsbefugnissen	69
aa) Anforderungen aus dem Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1, Abs. 2 GG), dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und dem Bundesstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG)	69
bb) Schlussfolgerungen für dynamische Verweise aus dem Landes- recht auf Bundesrecht	70
d) Zwischenergebnis	75
2. Verfassungsmäßigkeit von Verweisen in den Kommunalabgabengesetzen der Länder auf die Abgabenordnung	76
a) Das Abgabenverfahrensrecht als Rechtsgebiet mit spezialgrundge- setzlichen Gesetzesvorbehalten?	76
b) Verfassungsmäßigkeit der Verweisungen im Einzelnen	78
aa) Verfassungsmäßigkeit enumerativer Verweisungen	78
bb) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit pauschaler Verweise	80
(1) § 12 MVKAG	80
(2) § 11 SchlHKAG	81
c) Ergebnis	82
D. Anwendbarkeit der Verwaltungsverfahrensgesetze	82

E. Verfahrensrechtliche Regelungen in speziellen Abgabengesetzen	83
§ 6 Anwendbare Korrekturvorschriften	83
A. Besondere Korrekturvorschriften für Steuerbescheide (§§ 172 ff. AO)	83
B. Anwendbare Korrekturvorschriften für Kommunalabgaben	84
I. Überwiegende Anwendbarkeit der allgemeinen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung (§§ 129, 130, 131 AO)	84
II. Verweis sowohl auf §§ 129, 130, 131 AO als auch auf §§ 172 ff. AO	84
1. Historische Auslegung	85
2. Wortlautauslegung	86
3. Systematische Auslegung	89
4. Teleologische Auslegung	92
5. Ergebnis	94
III. Verweise im Kommunalabgabenrecht des Landes Schleswig-Holstein	96
1. Historische Auslegung	97
2. Wortlautauslegung	98
3. Systematische Auslegung	98
4. Teleologische Auslegung	98
5. Ergebnis	99
IV. Abgabenrecht der Länder Berlin und Bremen für nichtsteuerliche Abgaben	99
V. Besonderheiten im Abgabenrecht Hamburg	100
VI. Besonderheiten für die Korrektur von Erschließungsbeitragsbescheiden – Nacherhebungspflicht nach § 127 Abs. 1 BauGB	100
1. Landesrechtliche Regelungen zum Erschließungsbeitragsrecht	101
2. Anwendbare Korrekturvorschriften	102
a) Länderkompetenz im Verfahrensrecht (Art. 83, 84 Abs. 1 S. 1 GG)	104
b) Abweichende bundesrechtliche Bestimmungen (Art. 84 Abs. 1 S. 2, S. 3 GG)?	104
aa) Verfahrensrechtliche Regelungen in den §§ 127 ff. BauGB	105
bb) Erhebungspflicht nach § 85 AO	107
cc) Teleologischer und historischer Hintergrund der (Nach-)Erhebungspflicht	107
dd) Landesrechtliche Regelungen zur Verjährung von Erschließungsbeitragsansprüchen	108
ee) Auswirkungen auf zu hoch veranlagte Beitragsschuldner	109
c) Ergebnis	112
VII. Zwischenergebnis zu den anwendbaren Korrekturvorschriften	113
C. Anwendbarkeit von §§ 48, 49 VwVfG	113
D. Offenbare Unrichtigkeiten (§ 129 AO, § 42 VwVfG)	114
§ 7 Überblick zum Abgabenanspruch und Abgabenverfahren	114
A. Abgabenanspruch und Abgabensatzung	114

B. Ablauf des Abgabenverfahrens	115
I. Ermittlung des Abgabensachverhalts	116
II. Festsetzung durch Abgabenbescheid (§ 155 AO)	116
1. Bestimmtheit des Abgabenbescheids	117
2. Wirkung des Abgabenbescheids	118
III. Erhebungsverfahren (§§ 218–248 AO)	119
IV. Differenzierung zwischen Festsetzung und Erhebung	119
C. Allgemeines zur Nacherhebung	120
I. Nacherhebungsbescheid und Rechtsgrundlage	120
II. Erhebungs- und Nacherhebungspflicht	121

Teil 3

Nacherhebung als Korrektur des Erstbescheids	123
§ 8 Erledigung des Erstbescheids	124
A. Fallgruppen der Erledigung eines Verwaltungsakts auf andere Weise	124
B. Erledigung des ersten Abgabenbescheids durch die Nacherhebung	125
§ 9 Keine Notwendigkeit der Aufhebung bei der Nacherhebung nach § 129 AO, § 42 VwVfG oder §§ 172 ff. AO	127
§ 10 Notwendigkeit der vorherigen Aufhebung im Anwendungsbereich von §§ 130 f. AO, §§ 48 f. VwVfG	130
A. Notwendigkeit der Aufhebung bei der Festsetzung des Gesamtbetrags	130
B. Zulässigkeit des Erlasses eines Ergänzungsbescheids nach der überwiegenden Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte	131
C. Entgegenstehende Bindungswirkung nach der finanzgerichtlichen Rechtspre- chung	134
D. Wirksamkeit, Bestandskraft und Bindungswirkung von Verwaltungsakten	135
I. Wirksamkeit und Existenz eines Verwaltungsakts	136
II. Bestandskraft	136
1. Stabilisierungs- und Konkretisierungsfunktion von Verwaltungsakten ..	137
2. Formelle Bestandskraft	139
3. Materielle Bestandskraft	140
III. Bindungswirkung von Verwaltungsakten	144
1. Bindung des Adressaten	144
2. Bindung der Behörde	145
3. Unterscheidung zwischen Bindungswirkung und Bestandskraft	146
E. Umfang und Gegenstand der Bestandskraft bei Abgabenbescheiden	147
I. Allgemeines	147
1. Maßgeblichkeit des Regelungsgehalts eines Verwaltungsakts	147
2. Reichweite von Bestandskraft und Bindungswirkung	148

3. Die Auslegung von Verwaltungsakten	149
II. Abgabenbescheide als abschließende Regelung des Abgabentatbestands ..	151
1. Rechtliche Einordnung der abschließenden Erfassung des Sachverhalts	151
2. Vorrang expliziter Regelungen	151
a) Ausdrücklich vollumfängliche Erfassung des Sachverhalts	152
b) Explizit erklärte Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO)	152
c) Explizite Teilerhebung	152
d) Vorläufige Festsetzung oder Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 164, 165 AO)	153
e) Sonstige vorläufige Regelung	153
aa) Rechtsnatur der vorläufigen Regelung	153
bb) Zulässigkeit der vorläufigen Festsetzung ohne explizite Ermächtigungsgrundlage?	156
cc) Analoge Anwendung der Vorschriften über Nebenbestimmungen? ..	159
dd) Rechtsfolgen der Rechtswidrigkeit eines Vorläufigkeitsvermerks	160
3. Abschließende Sachverhaltserfassung bei Abgabenbescheiden?	160
a) Mögliche Auslegungsergebnisse	163
b) Erkennbarkeit der Minderfestsetzung für objektiven Abgabenschuldner	163
c) Allgemeine verwaltungsaktbezogene Auslegungskriterien	164
aa) Am Zweck des Abgabenbescheids orientierte Auslegung	164
bb) Notwendigkeit der Berücksichtigung von Vertrauensschutz	166
cc) Ermittlungspflicht der Behörde und Unzulässigkeit eines Nacherhebungsvorbehalts	166
dd) Möglichkeit zur vorläufigen oder vorbehaltlichen Festsetzung nach §§ 164, 165 AO	167
ee) Bestimmtheitsgrundsatz und Auslegungszweifel	169
d) Systematische Auslegungsaspekte	171
aa) Reichweite anderer verpflichtender Verwaltungsakte	171
bb) Differenzierung zwischen gebundenen und Ermessensverwaltungsakten	174
cc) Vergleich mit begünstigenden Verwaltungsakten	175
dd) Vergleich mit rechtskräftigen Urteilen	177
ee) Vergleich mit zu hoher Festsetzung und Erstattungsansprüchen des Abgabenschuldners	178
ff) Vergleich mit den Korrekturmöglichkeiten in §§ 172 ff. AO	181
e) Abgabenrechtspezifische Umstände	182
aa) Zulässigkeit des Erlasses von Vorausleistungsbescheiden	182
bb) Abschließende Sachverhaltserfassung als konkludenter Teilerlass oder teilweiser Abgabenverzicht?	183

cc) Kein Erlöschen des Abgabenverhältnisses mit der Bestandskraft des Abgabenbescheids	183
dd) (Nach-)Erhebungspflicht	184
ee) Einmaligkeit der Beitragserhebung	186
ff) Prozessuale Auswirkungen einer vollständigen Aufhebung	188
f) Entscheidung	188
F. Gesamtergebnis zu § 10	190
§ 11 Grundlagen der Korrektur von Verwaltungsakten im Abgabenrecht	191
A. Systematik der Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten	191
I. Allgemeines zur Korrektur von Verwaltungsakten im Anwendungsbereich der Abgabenordnung	191
1. Korrekturdualismus der Abgabenordnung	191
2. Rücknahme und Widerruf allgemeiner Steuerverwaltungsakte nach §§ 130 f. AO	192
a) Die Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte nach § 130 AO	193
b) Der Widerruf rechtmäßiger Steuerverwaltungsakte nach § 131 AO	193
3. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach §§ 172 ff. AO ...	194
II. Rücknahme und Widerruf im allgemeinen Verwaltungsrecht (§§ 48, 49 VwVfG)	195
B. Die Aufhebung des Erstbescheids zwecks abgabenrechtlicher Nacherhebung ...	195
I. Rechtswidrigkeit des Ausgangsbescheids	195
II. Konkludente (Teil-)Aufhebung im Nacherhebungsvorgang	196
III. Zulässigkeit der teilweisen Aufhebung des Erstbescheids	197
1. Teilbarkeit des Erstbescheids als Voraussetzung für die teilweise Aufhebung	199
2. Teilbarkeit eines Abgabenbescheids zwecks Nacherhebung	201
3. Zwischenergebnis	203
IV. Rechtsfolgen der Aufhebung des Erstbescheids	203
C. Ablauf der Nacherhebung	204

Teil 4

Korrekturvoraussetzungen und Rechtsschutz	206
§ 12 Allgemeine Voraussetzungen der Abgabenfestsetzung	206
A. Voraussetzungen des materiellen Abgabenrechts	206
B. Keine Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung (§§ 169 ff., 228 ff. AO)	207
C. Keine Verwirkung	208
D. Formelle Voraussetzungen	209
E. Aufhebungspflicht auch nach §§ 130 f. AO, §§ 48 f. VwVfG?	210

§ 13 Von der Nacherhebung berührte Interessen	210
A. Interessen der Allgemeinheit	211
I. Gesetzmäßigkeitsprinzip und Abgabengerechtigkeit	211
II. Finanzielle Belange des Abgabengläubigers	212
B. Belange des Abgabenschuldners	212
I. Schutz vor Auferlegung von Geldleistungspflichten	213
II. Interesse am Schutz des Vertrauens in den Erstbescheid	213
1. Grundlagen des Vertrauensschutzes	214
a) Überblick zur Geschichte des Vertrauensschutzes im Verwaltungsrecht	214
b) Verfassungsrechtliche Herleitung	216
aa) Ableitung aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG)	216
bb) Vertrauensschutz und Grundrechte	218
cc) Vertrauensschutz als Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben	218
dd) Zwischenergebnis	219
c) Verfassungsrechtliche Anforderungen bei Verwaltungsakten	220
2. Einfachgesetzliche Ausprägungen des Vertrauensschutzes	221
a) Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers	221
b) Vertrauensschutz im allgemeinen Verwaltungsrecht	223
aa) Besonderer Schutz des Vertrauens in den Fortbestand begünstigender Verwaltungsakte	224
(1) Vertrauensschutz im Rahmen der Rücknahme rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte nach § 48 VwVfG	224
(a) Bestandsschutz nach § 48 Abs. 2 VwVfG	224
(b) Vermögensschutz nach § 48 Abs. 3 VwVfG	225
(2) Vertrauensschutz beim Widerruf rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakte nach § 49 VwVfG	225
bb) Vertrauensschutz bei nicht unter § 48 Abs. 1 S. 2 VwVfG fallenden Verwaltungsakten	226
c) Vertrauensschutz im Anwendungsbereich der Abgabenordnung	228
aa) Verjährungsregelungen (§§ 169 ff. AO, §§ 228 ff. AO)	228
bb) Regelungen zur Aufhebung von Verwaltungsakten (§§ 130, 131 AO) und zur Bestandskraft von Verwaltungsakten (§§ 172 ff. AO)	229
(1) Bestandsschutz nach §§ 130, 131 AO	229
(2) Weitreichender Bestandsschutz nach §§ 172 ff. AO	230
(3) Vergleich der Anforderungen von §§ 130 f. AO und §§ 172 ff. AO	230
3. Ausschluss von Vertrauensschutz im Voraus	232

§ 14 Vertrauensschutz im Anwendungsbereich von §§ 48, 49 VwVfG oder vergleichbarer Vorschriften der Landesverwaltungsverfahrensgesetze	233
A. Unmittelbare Anwendbarkeit von § 48 Abs. 2–Abs. 4 VwVfG	233
I. Ausdrückliche im Sinne von § 48 Abs. 1 S. 2 VwVfG begünstigende Regelung im Abgabenbescheid	233
II. Der Abgabenbescheid als auch begünstigender Verwaltungsakt	234
1. Rechtsprechung und Literatur im Steuerrecht	234
2. Rechtsprechung und Literatur im Verwaltungsrecht	236
3. Mögliche Anknüpfungspunkte einer Begünstigung im Sinne von § 48 Abs. 1 S. 2 VwVfG	239
4. Terminologie und generelle Möglichkeit der „Mischwirkung“ von Verwaltungsakten	240
5. Der Abgabenbescheid als Verwaltungsakt mit „Mischwirkung“ – Auslegung von § 48 Abs. 1 S. 2 VwVfG	244
a) Historische Auslegung	245
b) Rechtlich erheblicher Vorteil durch abschließende Regelung	246
aa) Die abschließende Regelung als Pendant zur vorläufigen Regelung	247
bb) Kein Ausschluss des „rechtlichen“ Vorteils aufgrund der Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheids	247
cc) Die abschließende Regelung als Inhaltsbestimmung mit Mischwirkung	248
dd) Begründung mit der Notwendigkeit der Aufhebung	249
ee) Besserstellung des Abgabenschuldners durch die abschließende Regelung zum Abgabensachverhalt?	250
c) Zwischenergebnis	251
III. Belastende Wirkung der Nacherhebung im Ganzen	251
1. Sinn und Zweck sowie Historie der Einschränkungen in § 48 Abs. 2–Abs. 4 VwVfG	252
2. Wortlaut von § 48 Abs. 1 S. 2 VwVfG	254
3. Zwischenergebnis	255
IV. Der Letztbescheid als Aufhebung des begünstigenden Zweitbescheids – „Aufhebung der Aufhebung“	255
V. Zwischenergebnis	257
B. Analoge Anwendung von § 48 Abs. 2–Abs. 4 VwVfG	258
I. Voraussetzungen der analogen Anwendung	258
1. Vergleichbare Interessenlage	258
2. Planwidrige Regelungslücke	260
a) Regelungslücke	260
b) Planwidrigkeit	261
aa) Planwidrigkeit trotz der Regelungen in §§ 172 ff. AO	261

bb) Vertrauensschutz bei der Aufhebung des Erstbescheids oder im Rahmen des Nacherhebungsbescheids?	263
(1) Prozessuale Folgen einer Berücksichtigung beim Nacherhebungsbescheid	263
(2) Bestimmung der Interessen des Abgabenschuldners	264
3. Analoge Anwendung von § 48 Abs. 2 oder Abs. 3 VwVfG?	265
4. Zwischenergebnis	266
II. Voraussetzungen der Nacherhebung (§ 48 Abs. 2, Abs. 4 VwVfG analog)	266
1. Vertrauen des Abgabenschuldners (§ 48 Abs. 2 S. 1 VwVfG analog)	267
a) Betätigung des Vertrauens	267
b) Kausalzusammenhang zwischen Vertrauen und Betätigung	268
2. Schutzwürdigkeit des Vertrauens – Interessenabwägung	271
a) Potenzielle Abwägungsergebnisse – volle oder nur teilweise Nacherhebung	271
aa) Auslegung von § 48 Abs. 2 S. 1 VwVfG	272
bb) Praktische Konkordanz	273
b) Ausschluss von Vertrauensschutz analog § 48 Abs. 2 S. 3 VwVfG	274
c) Besondere Schutzwürdigkeit bei Vermögensdispositionen analog § 48 Abs. 2 S. 2 VwVfG	274
d) Abwägungsparameter im Übrigen	276
aa) Allgemeine Gewichtung der gegensätzlichen Interessen	276
(1) Geringeres Gewicht bloß fiskalischer Interessen?	276
(2) Betroffene Abgabenart – insbesondere der Gegenleistungszug von Vorzugslasten	277
bb) Art des Verwaltungsverfahrens	278
cc) Zeitraum zwischen Erlass des Erstbescheids und Nacherhebung	279
dd) Erkennbarkeit der Mindererhebung – fahrlässige Unkenntnis des Abgabenschuldners	279
(1) Auswirkungen der fahrlässigen Unkenntnis von der Mindererhebung	280
(2) Voraussetzungen der Fahrlässigkeit	281
(a) Abstrakter oder individueller Sorgfaltsmaßstab?	281
(b) Nachforschungspflichten bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit	285
(c) Zwischenergebnis	286
ee) Etwaige Festsetzungen in der Vergangenheit	286
ff) Umfang des Fehlbetrags	287
gg) Verantwortlichkeit für die Mindererhebung	287
3. Rechtsfolgenebene – Ermessensentscheidung	289
C. Gesamtergebnis zu § 14	289

§ 15 Vertrauensschutz im Anwendungsbereich von §§ 130, 131 AO	290
A. Unmittelbare Anwendung von § 130 Abs. 2 AO	290
I. Keine zweifelsfrei begünstigende Wirkung bei Abgabenbescheiden	291
II. Die abschließende Regelung des Abgabensachverhalts als Begünstigung im Sinne von § 130 Abs. 2 AO	291
1. Voraussetzungen eines begünstigenden Verwaltungsakts nach § 130 Abs. 2 AO im originären Anwendungsbereich	291
a) Historische Auslegung	292
b) Differenzierung zwischen unbewusster Mindererhebung und Verzicht	292
c) Möglichkeit der Berücksichtigung des Vertrauens des Adressaten auf der Ermessensebene	294
d) Zwischenergebnis	295
2. Auslegung von § 130 Abs. 2 AO als Norm des Kommunalabgabenrechts	295
a) Kommunalabgabengesetz des Freistaats Bayern	295
b) Kommunalabgabengesetz des Landes Niedersachsen	296
c) Kommunalabgabengesetz des Landes Rheinland-Pfalz	297
d) Kommunalabgabengesetze der Länder Nordrhein-Westfalen, Hessen und Saarland	297
e) Rechtslage in den übrigen Ländern	298
3. Zwischenergebnis	298
III. Belastende Wirkung der Nacherhebung im Ganzen	299
IV. Der Letztbescheid als Aufhebung des begünstigenden Zweitbescheids – „Aufhebung der Aufhebung“	300
V. Zwischenergebnis	300
B. Analoge Anwendung von Art. 105 Abs. 4 UZK	300
C. Analoge Anwendung von §§ 172 ff. AO oder § 48 Abs. 2–Abs. 4 VwVfG	301
D. Analoge Anwendung von § 130 Abs. 2 AO	301
I. Zur analogen Anwendung im originären Anwendungsbereich der Abgabenordnung	301
II. Analoge Anwendung von § 130 Abs. 2 AO im mittelbaren Anwendungsbereich, insbesondere im Kommunalabgabenrecht	302
1. Planwidrige Regelungslücke	302
2. Vergleichbare Interessenlage	303
III. Zwischenergebnis	303
E. Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzprinzips	304
I. Anknüpfungspunkt im Nacherhebungsvorgang	306
1. Vertrauensschutz im Rahmen der Ermessensausübung bei der Entscheidung über die Aufhebung des Erstbescheids	306
2. Vertrauensschutz im Zusammenhang mit dem Nacherhebungsbescheid	307
a) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	307
b) Vertrauensschutz als eigenständige Voraussetzung der Nacherhebung	308

c) Billigkeitsmaßnahmen, §§ 163, 227 AO	308
d) Analoge Anwendung von § 130 Abs. 1 AO auf den Erlass des Nach- erhebungsbescheids	309
3. Abwägung	310
4. Zwischenergebnis	311
II. Anforderungen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes an die Nacherhebung von Abgaben	312
1. Zulässigkeit der Nacherhebung bereits nach §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2, 172 ff. AO	312
2. Dreistufige Prüfung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes	315
a) Vertrauensgrundlage und Vertrauen in die Festsetzung durch den Erstbescheid	316
b) Betätigung des Vertrauens	317
c) Schutzwürdigkeit – Abwägung der diametralen Interessen	319
§ 16 Nacherhebung im Anwendungsbereich der §§ 172 ff. AO	322
A. Nacherhebung im unmittelbaren Anwendungsbereich von §§ 172 ff. AO	322
I. Nacherhebung von Verbrauchsteuern, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	323
II. Nacherhebung sonstiger Steuern (§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)	324
1. Nacherhebung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a, lit. b, lit. c AO	324
2. Nacherhebung aufgrund sonstiger gesetzlicher Regelungen, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d Hs. 1 AO	324
3. Vertrauensschutz im Einzelfall	327
a) Treu und Glauben als Korrekturhindernis	328
aa) Ausschluss der Korrektur bei Verletzung der behördlichen Er- mittlungspflichten (§ 88 AO)	328
bb) Ausschluss auch bei Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen? ...	330
b) Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO	331
B. Nacherhebung von Abgaben im mittelbaren Anwendungsbereich der §§ 172 ff. AO	331
§ 17 Nacherhebung im Wege der Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 AO, § 42 VwVfG sowie durch eine Änderung nach § 173a AO	332
A. Offenkundige Unrichtigkeiten nach § 129 AO, § 42 VwVfG	332
I. Erfasste Unrichtigkeiten	332
II. Auslegung des Begriffs der Offenbarkeit	334
1. Begriff der Offenbarkeit in § 129 S. 1 AO	334
2. Offenbarkeit nach § 42 S. 1 VwVfG	335
B. Vertrauensschutzfragen bei der Korrektur offenkundiger Unrichtigkeiten	336
I. Vertrauensschutz und § 42 VwVfG	336
II. Vertrauensschutz und § 129 AO	337
C. Aufhebung und Änderung aufgrund von Schreib- oder Rechenfehlern bei der Erstellung einer Steuerer- oder Abgabenklärung (§ 173a AO)	341

D. Gesamtergebnis zu § 17	342
§ 18 Sonderfälle	342
A. Vertrauensschutz aufgrund sonstigen Behördenverhaltens	343
B. Vertrauensschutz bei nichtigem Erstbescheid	343
C. Vertrauensschutz im Vorverfahren oder nach gerichtlicher Aufhebung	345
I. Behördliche Aufhebung	345
1. Allgemeines zur Zulässigkeit der <i>reformatio in peius</i>	346
2. Ablauf und Voraussetzungen der Nacherhebung im Vorverfahren	348
a) Befugnis der Widerspruchsbehörde zur Sachentscheidung	348
b) Voraussetzungen der §§ 48 f. VwVfG	349
II. Gerichtliche Aufhebung	351
D. Nacherhebung und rückwirkender Satzungerlass	351
I. Ersetzung einer rechtswidrigen durch eine rechtmäßige Satzung	351
1. Zulässigkeit der rückwirkenden Ersetzung einer unwirksamen Satzung	352
a) Allgemeine Anforderungen an den rückwirkenden Erlass einer Abgabensatzung	352
b) Besondere Voraussetzungen aufgrund von Regelungen in den Kommunalabgabengesetzen	354
2. Anforderungen an die Nacherhebung bei rückwirkender Satzungsregelung	355
II. Rückwirkende Änderung einer wirksamen Satzung	357
§ 19 Rechtsschutz gegen die Nacherhebung	357
A. Rechtsschutz gegen Nacherhebungsbescheide in der Zuständigkeit der Finanzgerichte	357
B. Rechtsschutz gegen Nacherhebungsbescheide im Zuständigkeitsbereich der Verwaltungsgerichte	358
I. Vorverfahren (§§ 68 ff. VwGO) und Anfechtungsklage (§ 42 Abs. 1 Alt. 1 VwGO)	359
II. Analoge Anwendung von § 42 FGO bei Rechtsbehelfen gegen den Letztbescheid	360
1. Planwidrige Regelungslücke	361
2. Vergleichbare Interessenlage	362
C. Rechtsschutz gegen die Berichtigung einer offenbaren Unrichtigkeit (§§ 129, 173a AO, § 42 VwVfG)	363
D. Rechtsfolgen der erfolgreichen Anfechtung	364

Teil 5

Anwendungsbeispiele und Zusammenfassung	366
A. Anwendung der gefundenen Ergebnisse anhand von Beispielen	366
I. Notwendigkeit der Korrektur des Erstbescheids	366

II. Vertrauensschutz	366
B. Zu den anwendbaren Verfahrensgesetzen und den anwendbaren Korrekturvorschriften	369
C. Zur Notwendigkeit einer Korrektur des Erstbescheids	371
D. Zur Nacherhebung im Anwendungsbereich von §§ 48 f. VwVfG	372
I. Analoge Anwendung von § 48 Abs. 2, Abs. 4 VwVfG	372
II. Voraussetzungen der Nacherhebung	374
E. Zur Nacherhebung im Anwendungsbereich von §§ 130 f. AO	375
F. Zur Nacherhebung im Anwendungsbereich von §§ 172 ff. AO	376
G. Zum Vertrauensschutz bei der Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 AO, § 42 VwVfG	376
H. Zu Spezialfällen	377
 Verzeichnis der abgekürzt zitierten Gesetze	 379
Literaturverzeichnis	382
Sachwortverzeichnis	408

Einleitung, Problemlage und Gang der Untersuchung

§ 1 Einleitung

Die fehlerfreie Umsetzung des gesetzgeberischen Willens durch die Verwaltung ist zwar ein von Art. 20 Abs. 3 GG vorgegebener, besonders im Abgabenrecht aber nicht zu verwirklichender Idealzustand.¹ Das liegt zum einen an der Komplexität der Materie in rechtlicher² wie in tatsächlicher³ Hinsicht sowie zum anderen daran, dass das Abgabenrecht als Massenverfahrensrecht auf die Bewältigung einer großen Anzahl von Einzelfällen angelegt ist, was mit einer besonderen Fehleranfälligkeit von Abgabenbescheiden einhergeht.⁴ Wenn auch durch den steigenden Einsatz elektronischer Einrichtungen in Behörden typische menschliche Fehler seltener vorkommen werden,⁵ entstehen dadurch zugleich andere Fehlerquellen.⁶ Schließlich können elektronische Verfahren nicht verhindern, dass das System menschliche Versehen im Eingabeprozess übernimmt, etwa bei der Sachverhaltsermittlung oder bei der rechtlichen Würdigung sowie Fehler des Steuerpflichtigen⁷ im Rahmen der Steuererklärung.⁸

¹ Koenig, in: Koenig AO, Vor §§ 172–177 Rn. 1.

² Koenig, in: Koenig AO, Vor §§ 172–177 Rn. 1.

³ Vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 745, die darauf hinweist, dass dem Steueranspruch „komplexe Lebenssachverhalte zugrunde[liegen]“.

⁴ S. zum Abgabenrecht als „Massenverfahrensrecht“ BT-Drucks. 7/4292, S. 29, dort bezogen auf § 129 AO; Koenig, in: Koenig AO, Vor §§ 172–177 Rn. 1; Papsthart, BayVBl. 2008, 193 („Massengeschäft“); Wettlaufer/Lemke, in: Henneke/Waldhoff, Recht der Kommunal финанzen, § 18 Rn. 16; zum Steuerrecht im Speziellen Vogel, Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag, S. 82 f.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 744–746; Waldhoff, in: DSStJG 27 (2004), 129 (144 f.); v. Wedelstädt, in: Gosch AO/FGO, § 172 AO Rn. 3; Loose, in: Tipke/Kruse AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rn. 1a; v. Wedelstädt, in: Bartone/v. Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, Rn. 1; Wernthaler, Die Korrektur von offenbaren Unrichtigkeiten im digitalisierten Besteuerungsverfahren, S. 198.

⁵ So etwa Rechenfehler, vgl. nur Wernthaler, Die Korrektur von offenbaren Unrichtigkeiten im digitalisierten Besteuerungsverfahren, S. 121.

⁶ Wernthaler, Die Korrektur von offenbaren Unrichtigkeiten im digitalisierten Besteuerungsverfahren, S. 130. S. zur Fehleranfälligkeit aufgrund elektronischer Bearbeitungen bereits Engelhardt, Das kommunale Abgabenrecht, S. 88.

⁷ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird das generische Maskulinum verwendet. Gemeint sind jedoch alle Geschlechter.

Tatsächlich kommt es in der Praxis bei der Festsetzung einer Abgabe nicht selten zu Missgriffen, etwa durch unzutreffende Berechnungsgrundlagen.⁹ Wenn eine Abgabe zulasten des Schuldners zu hoch festgesetzt und die Zahlungspflicht in entsprechender Höhe erfüllt wurde, besteht unter Umständen ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 S. 1 AO.¹⁰ Werden Kommunalabgaben allerdings unbeabsichtigt zu niedrig festgesetzt und wird der Fehler innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist (§ 169 Abs. 1 S. 1, 2, Abs. 2 AO) offenbar, stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Behörden den Fehlbetrag nachträglich, insbesondere nach der Bestandskraft des Abgabenbescheids, einfordern können.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns (Art. 20 Abs. 3 GG), die Gleichmäßigkeit der Belastung mit Abgaben (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 S. 1 AO) und das öffentliche Interesse an einer hinreichenden Finanzierung durch zutreffende Abgabenerhebung stehen im Widerstreit zum – ebenfalls aus Art. 20 Abs. 3 GG (Rechtsstaatsprinzip) abgeleiteten¹¹ – Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes auf Seiten des Abgabenschuldners¹², der sich unter Umständen darauf eingestellt hat, nur in der ursprünglich festgesetzten Höhe herangezogen zu werden und möglicherweise entsprechende Dispositionen getätigt hat.¹³

§ 2 Problemlage bei der Nacherhebung von Abgaben

Unter anderem weil die (Kommunalabgaben-)Gesetze der Länder keine speziellen Regelungen zur Nacherhebung enthalten, sondern hinsichtlich des Verfahrens auf die Korrekturvorschriften der Abgabenordnung verweisen,¹⁴ ergeben sich im

⁸ Vgl. hierzu *Wernthaler*, Die Korrektur von offenbaren Unrichtigkeiten im digitalisierten Besteuerungsverfahren, S. 125, 162.

⁹ Vgl. etwa den Sachverhalt, der VGH BW v. 19. 7. 1990 – 2 S 412/90, juris Rn. 1–6 zugrunde liegt.

¹⁰ Anspruchsgrundlage und -modalitäten hängen vom Grund der fehlerhaften Festsetzung und deren Rechtsfolgen ab, vgl. hierzu *Oebbecke/Schmidt*, in: Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, B Rn. 91; *M. Arndt*, in: Henneke/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen, § 19 Rn. 99.

¹¹ S. nur BVerfG v. 14. 1. 1987 – 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129 (juris Rn. 64) m. w. N.

¹² *Koenig*, in: Koenig AO, Vor §§ 172–177 Rn. 1; ausf. hierzu s. § 13 B. II.

¹³ Vgl. *M. Arndt*, Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten, S. 43; vgl. zum Ganzen auch *Hengstschläger*, Die Verwaltung 12 (1979), 337: „Die Schwierigkeiten resultieren in erster Linie daraus, daß hier zwei konträre Postulate aufeinandertreffen, die ihrerseits beide in ein- und demselben übergeordneten Verfassungsprinzip begründet sind und die beide gleichermaßen im Dienste der Verwirklichung dieses Verfassungsprinzips stehen. Es handelt sich dabei um die Forderung nach Rechtsfrieden und Rechtssicherheit.“

¹⁴ S. etwa Art. 13 Abs. 1 BayKAG; § 15 Abs. 1 ThürKAG; § 13 Abs. 1 LSAKAG; § 3 Abs. 1 SächsKAG; § 12 Abs. 1 SaarlKAG; § 3 Abs. 1 RhpFKAG; § 12 Abs. 1 NRWKAG; § 11 Abs. 1 NdsKAG; § 12 Abs. 1 MVKAG; § 4 Abs. 1 HessKAG; § 12 Abs. 1 BbgKAG; § 3 Abs. 1 BWKAG; §§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 3 Nr. 1 HmbAbgabG.

Kern drei Fragen rund um die Nacherhebung von zunächst zu niedrig festgesetzten Kommunalabgaben: In einem ersten Schritt ist zu bestimmen, welche verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Anwendung kommen. Auf der nächsten Stufe ist die Frage zu beantworten, ob der Erstbescheid aufzuheben ist. Im Anschluss daran ist zu klären, ob überhaupt und inwiefern sich der Abgabenschuldner auf sein etwaiges Vertrauen, nur in der ursprünglich festgesetzten Höhe herangezogen zu werden, berufen kann.

A. Gründe für die Notwendigkeit der Nacherhebung

Die Ursachen dafür, dass Abgabebeträge nicht in der gesetzlich vorgesehenen Höhe festgesetzt werden, sind vielfältig. In der Praxis wird die Nacherhebung regelmäßig notwendig, weil der zuständigen Behörde entweder nicht die Unterlagen zur Verfügung stehen,¹⁵ die für eine zutreffende Ermittlung des Abgabebetrags erforderlich sind. Denkbar ist auch, dass die Berechnung als solche trotz umfassender Sachverhaltskenntnis fehlerhaft ist. Berechnungsfehler wiederum können beruhen auf einer falschen Anwendung des Rechts. Sie können aber auch schlicht die Folge von Eingabe-, Rechen- oder Übertragungsfehlern sein¹⁶ und sowohl auf Seiten der Behörde als auch durch den Abgabenschuldner entstehen.

Die Mindererhebung beruht besonders im Kommunalabgabenrecht häufig darauf, dass sich die Abgabensatzung, auf der die Abgabenerhebung und -festsetzung beruht, im Nachhinein als rechtswidrig und damit unwirksam herausstellt, im Anschluss mit Rückwirkung eine neue Satzungsregelung getroffen wird,¹⁷ die Neuregelung aber zu einer höheren Abgabenschuld führt.¹⁸

B. Sachverhaltskonstellationen

Zur Verdeutlichung der aufgeworfenen Fragen sollen fünf in der Praxis häufiger wiederkehrende Beispielfälle vorangestellt werden:¹⁹

¹⁵ Der Grund dafür kann zum einen auf einer fehlerhaften Ermittlung der Behörde beruhen oder aber darin liegen, dass der Abgabenschuldner der Behörde nicht alle zur korrekten Ermittlung notwendigen Unterlagen zur Verfügung gestellt hat.

¹⁶ Vgl. *Unkel*, in: Driehaus KAG, § 8 Rn. 511.

¹⁷ Zur grundsätzlichen Zulässigkeit einer Satzungsregelung mit Rückwirkung und zu den Voraussetzungen s. nur BayVGh v. 20. 8. 2007 – 23 B 07.1280, juris Rn. 32; *Wernsmann*, JuS 1999, 1177 und JuS 2000, 39. Hierzu noch unten, § 18 D.

¹⁸ *Unkel*, in: Driehaus KAG, § 8 Rn. 511; vgl. auch *Döring*, in: FS Driehaus, 65. So etwa der Sachverhalt, der BVerwG v. 15. 4. 1983 – 8 C 170/81, BVerwGE 67, 129 zugrunde liegt.

¹⁹ Zur Behandlung der Beispiele unter Berücksichtigung der in dieser Untersuchung aufgestellten Thesen s. die Ausführungen in Teil 5 A.

Beispiel 1²⁰: Der Abgabenschuldner A ist Eigentümer eines Einfamilienhauses in der bayerischen Stadt S. Mit Bescheid vom 10.1. wird ihm gegenüber in Höhe von 10.000 EUR ein Anschlussbeitrag für die Schmutzwasserbeseitigung festgesetzt und erhoben. Nachdem sich herausstellt, dass eine zu kleine Grundstücksfläche bei der Berechnung des Beitrags zugrunde gelegt wurde, werden mit Bescheid vom 10.6. weitere (korrekt berechnete) 5.000 EUR festgesetzt und erhoben.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, nur lautet der Inhalt des Bescheids vom 10.6. auf eine Festsetzung und Erhebung von 15.000 EUR unter „gleichzeitiger“ Aufhebung des Bescheids vom 10.1.

Beispiel 3²¹: A ist Geschäftsführer der G-GmbH. Die zuständige Behörde erlässt am 10.1. gegenüber A einen Haftungsbescheid in Höhe von 10.000 EUR betreffend eine Körperschaftsteuerschuld der G-GmbH für das Jahr 01. Anschließend stellt sich heraus, dass der Haftungsbetrag tatsächlich 15.000 EUR beträgt. Mit Bescheid vom 10.6. macht die Behörde einen weiteren Haftungsbetrag von 5.000 EUR für dasselbe Jahr geltend, ohne den Ausgangsbescheid vom 10.1. aufzuheben oder zu ändern.

Beispiel 4: Wie Beispiel 3, nur hebt die Behörde den Ausgangsbescheid vom 10.1. auf, bevor sie am 10.6. einen neuen Haftungsbescheid über 15.000 EUR erlässt.

Beispiel 5: A ist verpflichtet, in Höhe von 5.000 EUR einen Straßenbaubeitrag zu entrichten. Am 10.1. erlässt die zuständige Behörde einen Bescheid, mit dem der Beitrag nach § 163 Abs. 1 S. 1 AO auf 0 EUR festgesetzt wird, weil sie davon ausgeht, dass A unverschuldete nicht in der Lage ist, den Betrag zu begleichen, ohne in wirtschaftliche Not zu geraten. Als der zuständigen Behörde im Nachgang bekannt wird, dass die Voraussetzungen des § 163 Abs. 1 S. 1 AO von vornherein nicht vorlagen, nimmt sie den Erlassbescheid am 10.6. zurück.

C. Lösung durch die Rechtsprechung

An dieser Stelle sei zur Verdeutlichung der Praxisrelevanz der Untersuchung die Behandlung der Fälle durch die Verwaltungs- und Finanzgerichte verkürzt vorweggenommen:

Die Verwaltungsgerichte werden in den Fällen 1 und 2 überwiegend zum Ergebnis kommen, dass das Vorgehen der Behörde jeweils zulässig und der Letztbescheid damit – das Vorliegen der allgemeinen, insbesondere der materiellen Anforderungen vorausgesetzt – rechtmäßig ist.²² Anders dagegen die Finanzgerichte: Kommt es in Fall 3 zu einer Anfechtungsklage des A gegen den Letztbescheid, wird das zuständige Finanzgericht voraussichtlich zu der Auffassung gelangen, dass dem

²⁰ Angelehnt an OVG MV v. 15. 12. 2009 – 1 L 323/06, DÖV 2010, 863.

²¹ Angelehnt an *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, § 130 AO Rn. 120.

²² Vgl. nur BVerwG v. 26. 1. 1996 – 8 C 14/94, NVwZ-RR 1996, 465 (juris Rn. 14 ff.); OVG NRW v. 3. 6. 2008 – 9 A 2762/06, NWVBl. 2009, 101 (juris Rn. 5); v. 1. 10. 1990 – 22 A 1393/90, NWVBl. 1991, 299 (juris Rn. 50); BayVGh v. 20. 9. 2019 – 4 ZB 19.572, BayVBl. 2020, 240 (juris Rn. 13); v. 26. 11. 2008 – 6 CS 08.1957, juris Rn. 13; v. 28. 1. 2004 – 4 B 00.2397, AbfallR 2004, 93 (juris Rn. 28).

Bescheid vom 10.6. die Bestandskraft des Bescheids vom 10.1. (Erstbescheid) entgegensteht.²³ Weil in der Festsetzung nur des Restbetrags von 5.000 EUR auch nicht eine konkludente Aufhebung gesehen werden könne,²⁴ sei der Letztbescheid bereits aus diesem Grund rechtswidrig, und zwar unabhängig davon, ob §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO anwendbar sind. Trotz der im Grunde ähnlich gelagerten Fälle kommt es in der Praxis zu unterschiedlichen Belastungen des Adressaten.

Deutlich schwieriger zu bestimmen ist, wie der BFH in Fall 4 entscheiden würde. Eine Anwendung der für die Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte geltenden §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO hält der BFH – anders als die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung – nicht von vornherein für ausgeschlossen.²⁵ Andererseits liegt bis heute keine Entscheidung vor, in der sich der BFH ausdrücklich für oder gegen die Anwendbarkeit der Vorschriften über die Aufhebung begünstigender Verwaltungsakte ausgesprochen hat. Zwar wurde die generelle Möglichkeit der Anwendung der Vorschriften in mehreren Entscheidungen angesprochen. Eine Positionierung unterblieb aber bislang mangels Entscheidungserheblichkeit im konkreten Fall oder weil die (Nicht-)Anwendung aus anderen Gründen zwingend war.²⁶ Sofern aber keine besonderen Umstände vorliegen, ist davon auszugehen, dass der BFH zur Anwendung der Vertrauensschutzvorschriften in §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO tendiert.

In allen Fällen ist A ab dem 10.6. verpflichtet, 5.000 EUR mehr zu zahlen, als er in der Ausgangslage ab dem 10.1. zu leisten gehabt hätte. Es kommt wirtschaftlich betrachtet ab dem 10.6. zu einer Verschlechterung seiner Vermögenslage um 5.000 EUR, obwohl er sich möglicherweise darauf eingestellt hat, dass es bei einer bestimmten Belastung (Fälle 1 bis 4) oder einer Entlastung (Fall 5) bleibt. Gleichwohl werden die Fälle in der Praxis trotz überwiegend gleicher anwendbarer Vorschriften unterschiedlich behandelt und führen je nachdem, ob es sich um eine kommunalabgaben- oder steuerrechtliche Angelegenheit handelt, zu gegensätzlichen Ergebnissen.²⁷ Dabei unterscheiden sich besonders die Anforderungen an den

²³ Vgl. etwa BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3 (juris Rn. 17).

²⁴ Eine konkludente Aufhebung des Ausgangsbescheids durch einen Zweitbescheid ist zwar grundsätzlich durchaus denkbar und anerkannt, vgl. etwa *Ramsauer*, in: Kopp/Ramsauer VwVfG, § 48 Rn. 27, 29a; ein entsprechender Wille der Behörde muss aber immerhin erkennbar sein, *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs VwVfG, § 48 Rn. 246. Hieran fehlt es jedenfalls, soweit nur der Fehlbetrag durch einen ergänzenden Verwaltungsakt geltend gemacht wird, BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3 (juris Rn. 13); s. hierzu auch noch § 11 B. II.

²⁵ So BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405 (juris Rn. 13); wohl auch BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3 (juris Rn. 15 f.).

²⁶ So etwa BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3 (juris Rn. 16); in BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562 (juris Rn. 7, 10) kam der Senat zur Anwendung des § 130 Abs. 2 AO 1977 bereits aufgrund der besonderen Sachverhaltskonstellation.

²⁷ Für die Fälle 1, 2 und 5 ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet (§ 40 Abs. 1 VwGO), in den Fällen 3 und 4 entscheiden die Finanzgerichte (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO). S. hierzu *Oeb-*