

Skript

Abgabenordnung

Skript und Übungen

Bearbeitungsstand: November 2022

Vorkurs zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Inhaltsverzeichnis

I.	Einführung	1
1.	AO in der Prüfung	1
2.	AO - Worum geht es eigentlich?.....	1
3.	Aufgaben und Geltungsbereich der AO.....	2
4.	Tabellarische Übersicht	7
II.	Fristen, Termine, Wiedereinsetzung.....	10
1.	Definition von Fristen.....	10
2.	Berechnung von Fristen.....	12
3.	Was passiert bei Fristablauf?	13
4.	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand § 110 AO	14
III.	Steuerermittlungsverfahren.....	16
1.	Tabellarische Übersicht über die beteiligten Stellen	16
2.	Allgemeines zum Steuerermittlungsverfahren	17
3.	Spezielle Mitwirkungspflichten	17
4.	Allgemeine Mitwirkungspflichten	19
5.	Auskunftsverweigerungsrechte	20
6.	Folgen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten	21
IV.	Festsetzungsverfahren.....	23
1.	Übersichten zum Steuerfestsetzungsverfahren.....	23
2.	Der Verwaltungsakt § 118 AO.....	25
3.	Bekanntgabe § 122 AO.....	29
4.	Schätzungsbescheide (§ 162 AO).....	32
5.	Nebenbestimmungen zu Steuerbescheiden.....	33
6.	Steueranmeldungen §§ 167 fAO	34
7.	Gesonderte Feststellungen (§§ 179 ff. AO)	35
V.	Festsetzungsverjährung.....	36
1.	Wirkungen der Festsetzungsverjährung.....	36
2.	Dauer der Frist	36
3.	Fristbeginn (Anlaufhemmungen)	36
4.	Fristende, Ablaufhemmungen (§ 171 AO)	37
VI.	Korrektur von Steuerverwaltungsakten.....	40

1.	Übersichten zur Korrektur von Verwaltungsakten.....	40
2.	Allgemeines	44
3.	Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten, § 129 AO.....	44
4.	Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten	45
5.	Bestandskraft, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden	46
6.	Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO.....	47
7.	Änderungen nach § 172 AO	48
8.	Änderungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO	49
9.	Änderungen nach § 173a AO.....	51
10.	Änderungen nach § 174 AO	52
11.	Änderungen nach § 175 AO	53
12.	Änderungen nach den Einzelsteuergesetzen	54
13.	Vertrauensschutz gemäß § 176 AO.....	54
14.	Berichtigung materieller Fehler (§ 177 AO).....	54
VII.	Außenprüfung, §§ 193 ff. AO.....	56
1.	Überblick	56
2.	Die Prüfungsanordnung, § 196 AO.....	56
3.	Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	56
4.	Die Beendigung der Außenprüfung.....	57
5.	Die Rechtsfolgen einer Außenprüfung	57
6.	Rechtsschutz und Verwertungsverbot	57
VIII.	Fälligkeit und Erlöschen des Steueranspruchs.....	58
1.	Übersicht zum Erhebungsverfahren	58
2.	Die Fälligkeit der Steuern (§ 220 AO)	58
3.	Steuernachforderungen und –erstattungen § 233 a AO	58
4.	Stundung nach § 222 AO.....	58
5.	Der Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO.....	59
6.	Der Erlass nach § 227 AO	59
7.	Säumniszuschläge nach § 240 AO	60
8.	Vollstreckungsmaßnahmen.....	60
IX.	Einspruchsverfahren.....	63
1.	Überblick	63
2.	Zulässigkeit des Einspruchs	64
3.	Begründetheit des Einspruchs	67

4.	Beendigung des Einspruchsverfahrens	68
5.	Die Aussetzung der Vollziehung.....	69
X.	Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten.....	72
1.	Allgemeines zum Steuerstrafrecht.....	73
2.	Steuerhinterziehung, § 370 AO.....	74
3.	Steuerordnungswidrigkeiten	77
4.	Die Selbstanzeige, § 371 und § 378 Abs. 2 AO	77
XI.	Haftungstatbestände.....	79
1.	Überblick zur Haftung	79
2.	Der Haftungsbescheid, § 191 AO.....	80
3.	Die einzelnen Haftungstatbestände	81
XII.	Lösungen zu den Übungsfällen	84

I. Einführung

1. AO in der Prüfung

Das Themengebiet Abgabenordnung ist für viele Kursteilnehmer ein „rotes Tuch“ bei der Vorbereitung: oft fehlt einem der Zugang zum dem als „Monolith“ formulierten, mehrseitigen Sachverhalt, der „rote Faden“, der dahintersteckt. Verfahrensrecht gilt als „Exotenfach für Juristen“, und beschränkt sich in der Praxis häufig auf „Auf alles schlagen was sich bewegt, da lege ich Einspruch ein, da macht man nichts falsch“ und „das Finanzamt wird schon wissen was es macht!“.

Demgegenüber steht der Anspruch in der schriftlichen Prüfung: in der Steuerberaterprüfung beginnt gleich der erste Tag der schriftlichen Prüfung mit der Klausur aus dem „Verfahrensrecht und anderen Rechtsgebieten“, wobei auf den Themenbereich AO regelmäßig 35 von 100 Wertungspunkten entfallen: Mit AO geht es also los! In der Steuerfachwirtprüfung wird AO am zweiten Tag der schriftlichen Prüfung mit der Klausur aus dem „Verfahrensrecht und anderen Rechtsgebieten“ geprüft. Auf diesen Themenbereich entfallen regelmäßig 25 von 100 Wertungspunkten.

Abgabenordnung gilt dabei den Verantwortlichen der Prüfung in den Obersten Finanzbehörden der Länder als Grundlagenfach, als „**A und O des Steuerrechts**“, oder auch als „**Mutter aller Rechtsgebiete**“. Die Fragestellung ist dabei in diesem Rechtsgebiet für den Lernenden oft ungewöhnlich und erschwert den Zugang, da die Einzelprobleme – anders als etwa im Bereich Umsatzsteuer – nicht an mehreren kleineren Sachverhalten abgefragt werden, sondern in den letzten Jahren oftmals zum „**großen Fall**“ verbacken werden. Dies bedeutet häufig mehrere Seiten Fließtext mit einer auf den ersten Blick unklaren Aufgabenstellung, etwa nach dem Motto „Wie ist die Rechtslage?“ Der Kandidat steht dann oft mit Unbehagen vor der Aufgabe und scheitert bereits an der Fragestellung, was genau denn jetzt gefragt wird.

Die besondere Aufgabenstellung erfordert für dieses Rechtsgebiet eine **besondere Herangehensweise in der Prüfungsvorbereitung**. In den weiterführenden Kursen – insbesondere im Klausurenkurs – ist es notwendig, mit Fallmaterial zu üben, das sich möglichst nahe an den Besonderheiten der AO-Klausur in den schriftlichen Prüfungen der vergangenen Jahre anlehnt – **nur wer mit großen Fällen übt, wird diese auch in der eigentlichen Prüfung in den Griff bekommen**.

Das Werkzeug hierfür – auch für die Fragestellung „Wie knacke ich denn den großen Fall?“ vermitteln wir Ihnen im Laufe der Vorbereitung. Als **Grundgerüst** brauchen Sie aber ein **Grundverständnis für den roten Faden**, dem dieses Rechtsgebiet folgt – und genau hier setzt dieses Skript an. Kein Verzetteln in Details, sondern der Blick auf die grundsätzlichen Strukturen.

Wichtig ist dabei vor allem:

Lesen Sie alle (!) zitierten Paragraphen nach, auch wenn Sie der Meinung sind, den Inhalt schon zu kennen!

2. AO - Worum geht es eigentlich?

Die Abgabenordnung feierte 2019 „100. Geburtstag“ und geht zurück auf die Reichsabgabenordnung (geschrieben von Enno Becker und am 23.12.1919 in Kraft getreten). Hintergrund der AO ist die Erkenntnis, dass das Verwaltungsverfahrensgesetz, dass die Rechtsbeziehungen zwischen Bürgern und Behörden ganz allgemein regelt, auf das Massenverfahren Steuerrecht nicht 1 zu 1 anwendbar ist:

Was für Baugenehmigungen und die Erteilung von Führerscheinen passt, ist so nicht auf die rund **120 Millionen Verwaltungsakte**, die die etwa 550 deutschen Finanzämter pro Jahr erlassen, übertragbar: daher braucht es **pragmatische, massentaugliche Regelungen**, die sicherstellen, dass das hochkomplizierte materielle Steuerrecht, das in den Einzelsteuergesetzen wie dem EStG und dem KStG geregelt ist, effektiv und möglichst reibungslos umgesetzt werden kann!

Steuerrecht = Massenverfahren

→ Bedarf an eigenständigen, möglichst pragmatischen Regelungen zum Verfahrensablauf

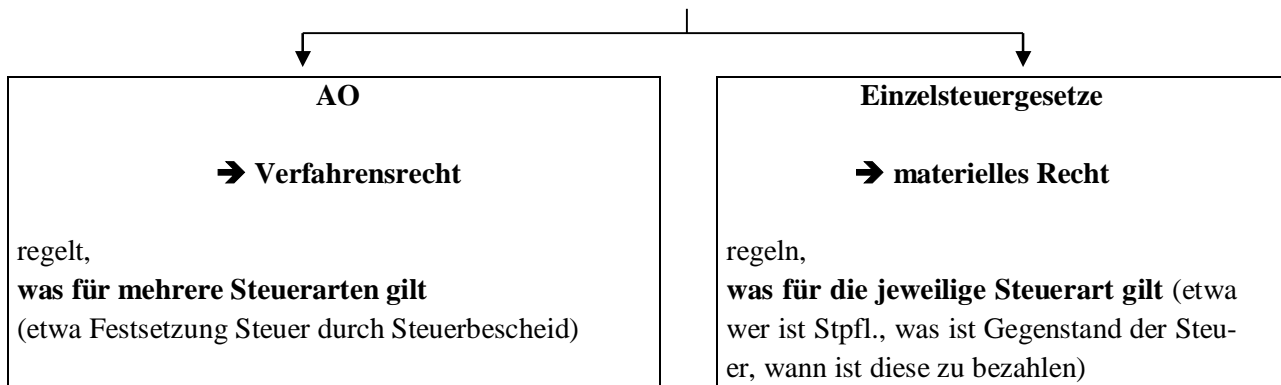
In den Einzel-Steuergesetzen, etwa dem EStG und dem UStG steht,

- **wer** steuerpflichtig ist,
- **wie hoch** die Steuer ist und
- **wann** sie zu zahlen ist (z. B. §§ 1, 32a und 36 Abs. 1 und Abs. 4 EStG).

Allerdings fehlt die Bestimmung, wie der Fiskus jetzt zu seinem Geld kommt, und dass als Grundlage dafür in einem rechtsstaatlichen Verfahren die ESt durch einen Verwaltungsakt, nämlich einem **Steuerbescheid** festzusetzen ist. Im EStG ist dementsprechend nur geregelt, dass die ESt nach dem Kalenderjahr zu veranlagten ist (§ 25 Abs. 1 EStG) und dass der Steuerpflichtige eine Erklärung abzugeben hat (§ 25 Abs. 3 EStG).

Die Abgabenordnung gibt als **Mantelgesetz** den Rahmen vor, in dem die Dinge geregelt sind, die für alle bzw. mehrere Steuerarten gelten. Sie wird als **Grundgesetz des Steuerrechts** bezeichnet.

Zur Verdeutlichung



3. Aufgaben und Geltungsbereich der AO

Die AO gilt gemäß § 1 Abs. 1 AO für alle Steuerarten, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Dazu gehören insbesondere die großen, prüfungsrelevanten Steuerarten: ESt, KSt, USt, BewG, GrESt, ErbSt.

Der Geltungsbereich der AO ist für alle „großen“ Steuerarten, mit denen Sie in der schriftlichen Prüfung zu tun haben, eröffnet. An sich ist das klar: **Wenn in der Klausur AO draufsteht, ist auch AO drin!**

Die AO enthält sowohl **Begriffsbestimmungen**, also Definitionen wie § 8 AO zum Wohnsitz als auch **Verfahrensvorschriften**, die für das Rechtsverhältnis zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen maßgebend sind. Die AO wird deshalb auch oft als **Verfahrensrecht**, die Einzelgesetze als materielles Recht bezeichnet.

Hier wird grob gesagt geregelt, wie der Staat zu seinem Geld kommt, die nach den Einzelsteuergesetzen entstanden sind.

Steuern und steuerliche Nebenleistungen (§ 3 AO)

Was **Steuern** und **steuerliche Nebenleistungen** sind, ist in § 3 Abs. 1 bzw. Abs. 4 AO erläutert. Die Einteilung der verschiedenen **Steuerarten** kann man nach verschiedenen Rastern vornehmen, d.h. nach der

- **Gesetzgebungshoheit** (wer regelt die Steuer?), der
- **Verwaltungshoheit** (wer verwaltet die Steuer?) oder nach der
- **Ertragshoheit** (wer bekommt das Geld?).

Für die schriftliche Prüfung ist das Wissen um diese Einteilung nicht notwendig, er hilft aber für einen Überblick, was so alles auf dem Markt ist...

Verteilung der Gesetzgebungshoheit:

Bund	Länder	Gemeinden
ESt/KSt	Rennwett- u. LotterieSt	HundeSt
SolZ	Spielbankabgabe	VergnügSt
USt	KiSt	ZweitwohngSt
GewSt	GrESt (für Tarif!)	
GrSt ¹		
GrESt		
ErbSt		
VerbrauchSt		

Verteilung der Verwaltungshoheit:

Bund	Länder	Gemeinden
VerbrauchSt (einschl. BierSt)	ESt/KSt SolZ	GewSt (ab Steuerfestsetzung) GrSt (ab Steuerfestsetzung)
EUSt	KiSt	HundeSt
Zölle	GewSt (bis Messbetrag)	VergnügSt
Kfz-Steuer	GrSt (bis Messbetrag)	ZweitwohnSt
	USt	
	GrESt	
	ErbSt	
	Rennwett- u. LotterieSt	
	Spielbankabgabe	

¹ Das GG sieht für die Grundsteuer gemäß Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung vor. Der Bund hat von seinem Gesetzgebungsrecht Gebrauch gemacht und mit dem GrStG und dem BewG bundeseinheitliche Regelungen geschaffen (Bundesmodell). Jedoch steht den Ländern seit der Grundsteuerreform 2019 eine Abweichungskompetenz zu (Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG) – eine Länderöffnungsklausel. Einige Länder haben diese genutzt, um eigene Grundsteuergesetze zu erlassen, die ab 2025 wirksam werden.

Verteilung der Ertragshoheit:

Bund	Länder	Gemeinden
EST/KSt (teilweise)	EST/KSt (teilweise)	EST/KSt (teilweise)
	GewSt (Umlage)	GewSt (./ Umlage)
	GrEST	GrSt
USt (teilweise)	USt (teilweise)	USt (teilweise)
SoLZ	ErbSt	ZweitwohngSt
VerbrauchSt (ohne BierSt)	Rennwett- u. LotterieSt	HundeSt VergnügSt

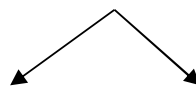
Merke: Das **Aufkommen der großen Steuerarten**, also Est, KSt, USt steht **Bund, Ländern und Kommunen gemeinschaftlich** zu, man spricht auch von den sog. **Gemeinschaftsteuern**

Für zwei Steuerarten sieht das Gesetz in § 3 Abs. 2 AO Besonderheiten vor: Dies sind die sog. **Realsteuern, d.h. die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.**

Bei den Realsteuern ist – abweichend vom Regelfall – das Besteuerungsverfahren zweigeteilt: Die Finanzämter erlassen den sog. **Meßbescheid gem. §§ 184 ff. AO**, und darauf aufbauend wenden die Kommunen dann den jeweiligen Hebesatz an und erlassen den eigentlichen **Steuerbescheid.**

Für die **Tätigkeit der Finanzämter** – und darauf kommt es in der schriftlichen Prüfung an – ist die AO **uneingeschränkt** gem. § 1 Abs. 2 AO **anwendbar**, für die Tätigkeit der Gemeinden nur eingeschränkt.

Geltungsbereich der AO für die Realsteuern (§ 3 Abs. 2 AO) soweit sie verwaltet werden von:

**Finanzamt**

bis Festsetzung Messbetrag (§ 184 AO)
einschl. Festsetzung VZ nach § 152 AO

→ **AO volle Gültigkeit**

Gemeinde

GewSt-Festsetzung,
Festsetzung Vorauszahlungen,
Erhebung, Stundung, AdV, Erlass:

→ **AO nur eingeschränkt anwendbar**

Die Vorschriften über die **Zuständigkeit** der Finanzämter, über die **Vollstreckung** und über das **Einspruchsverfahren** gelten **nicht** (mit Ausnahme der § 351 AO und § 361 Abs. 1 S. 2 u. Abs. 3 AO).

Beispiel:

Der bisher als Geselle angestellte Bäcker Alois Mehlstaub macht sich 01 selbständig. Er hat noch nie eine Steuererklärung abgegeben (und auch nicht abgeben müssen).

Für ihn stellen sich nun folgende Fragen:

1. Muss ich meine Betriebseröffnung dem FA melden?
2. Welche Steuern muss ich zahlen?
3. Wann muss ich Steuern zahlen und wie?
4. Wohin muss ich überall Steuern zahlen?
5. Muss ich irgendwelche Erklärungen abgeben?

Antworten:

1. Die Eröffnung muss bei der Gemeinde **angemeldet** werden (§ 138 Abs. 1 AO).
2. ESt (§§ 1, 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG)
USt (§§ 1, 2 UStG)
GewSt (§ 2 Abs. 1 GewStG)
3. a) Die Fälligkeit richtet sich nach **§ 220 Abs. 1 AO** i.V.m. Einzelsteuergesetzen:
z. B. § 36 Abs. 4 EStG, § 18 Abs. 1, 4 UStG, § 20 Abs. 2 GewStG.
b) Die Zahlung erfolgt nach **§ 224 AO** üblicherweise durch SEPA-Lastschriftmandat.
4. ESt, USt: §§ 17 FVG und **16 AO** an ein FA als sachlich zuständige Behörde;
Örtlich zuständig sind für:
- die ESt das Wohnsitzfinanzamt (**§ 19 AO**)
- die USt das Unternehmensfinanzamt (**§ 21 AO**)
GewSt: Art. 106 Abs. 6 GG an Gemeinden und zwar an diejenigen, in denen sich Betriebsstätten befinden (§ 4 GewStG)
5. Es sind **elektronische Steuererklärungen** abzugeben, gem. **§ 149 AO** i.V.m.
 - § 25 Abs. 3 EStG die Einkommensteuererklärung,
 - § 18 Abs. 3 UStG die Umsatzsteuererklärung und
 - § 14 a GewStG die Gewerbesteuererklärung.

→ Die bezeichneten Vorschriften der AO scheinen ziemlich verstreut zu sein.

Deshalb erfolgt zunächst ein Überblick über die Abgabenordnung und deren Aufbau:

Die allgemeinen Begriffsbestimmungen im **ersten Teil** enthalten Vorschriften über den **Anwendungsbereich**, **Definitionen** verschiedener Begriffe wie Behörden, Amtsträger und Wohnsitz, **Zuständigkeit der Finanzämter**, Steuergeheimnis. Die Regelung dieser Bereiche gleich zu Beginn des Gesetzes „vor die Klammer gezogen“ ist durchaus typisch (vgl. im BGB der Allgemeine Teil).

Im **zweiten Teil** ab §§ 33 ff. AO folgen die Vorschriften über das **Steuerschuldrecht**. Diese behandeln die Beteiligten im Steuerschuldverhältnis, steuerbegünstigte Zwecke (die systematische zum Körperschaftssteuer-

erreicht gehören und im Unterricht auch dort behandelt werden) und Haftung. Sie regeln u. a., wann und bei wem eine Steuer entsteht, was bei Rechtsnachfolge passiert (§ 45 AO), wer für eine Steuer haftet und welche übergreifenden Steuerbegünstigungen es gibt.

Als **dritter Teil** folgen ab §§ 78 ff. AO **allgemeine Verfahrensvorschriften**. Hier werden die Verhältnisse zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen geregelt, insbesondere welche Rechte und Pflichten die Beteiligten und die Behörden im gesamten Besteuerungsverfahren haben und in welcher Form sie miteinander umzugehen haben (Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten, Fristen, Termine, Verwaltungsakt).

Der **vierte Teil** ist überschrieben mit **Durchführung der Besteuerung (§§ 137 ff AO)**. Wenn Sie unvoreingenommen die Frage prüfen, was Finanzämter den machen sollen, ist es genau dieses Geschäft: **Finanzämter sollen als „Produkt“ Steuern festsetzen**, und das machen sie mittels eines Werkzeuges, dem sog. Steuerbescheid: genau darum geht es auch im Kernbereich der AO in den §§ 137 ff. AO:

Er beinhaltet die steuerliche Erfassung, die konkreten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (z.B. Buchführungspflichten, Erklärungspflichten), vor allem aber das eigentliche Kerngeschäft der Finanzämter, **nämlich die eigentliche Steuerfestsetzung (§ 155 AO) durch Steuerbescheid**; ferner folgen Vorschriften über die Änderung von Steuerbescheiden (§§ 172 ff. AO) und die gesonderte Feststellung (§§ 179 ff. AO) von Besteuerungsgrundlagen sowie die Außenprüfung (§§ 193 ff.). Während der zweite Teil nur allgemein das Steuerschuldverhältnis und die Ansprüche des Staates anspricht, befinden sich hier die Regelungen, wie der Steueranspruch im Einzelfall festzusetzen bzw. wie Besteuerungsgrundlagen festzustellen ist.

Im **fünften Teil** wird ab §§ 218 ff. AO die **Erhebung der Steuer** geregelt, d.h. wie der durch Steuerbescheid festgesetzte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im nachfolgenden Schritt erfüllt wird. Insbesondere die Fälligkeit der Steuerfestsetzung (§ 220 AO), aber auch Vorschriften über Stundung, Erlass und Verzinsung von Steuersansprüchen befinden sich hier.

Rund 97% der festgesetzten Steuern werden in Deutschland „klaglos und pünktlich“ bezahlt. Wie bei den übrigen 3%, d.h. bei Nichtzahlung von Steuerschulden der Staat seinen Anspruch zwangsweise durchsetzen kann, regelt der **sechste Teil** mit der Überschrift **Vollstreckung**. Hier sind ab §§ 249 ff. AO in nahezu 100 Paragrafen (bis § 346 AO) die Besonderheiten des Beitreibungsverfahrens geregelt. Eine ausgesprochen detaillierte Darstellung mit eher eher **überschaubarer Prüfungsrelevanz** (war zum letzten Mal 2022 in Grundzügen Gegenstand der schriftlichen Prüfung).

Im **siebten Teil** befinden sich ab § 347 AO die sehr praxis- und prüfungsrelevanten Vorschriften des Rechtsbehelfsverfahrens. Die §§ 347 ff. AO beschreiben die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, sich gegen behördliche Maßnahmen, z. B. Steuerbescheide, die Ablehnung von Anträgen oder Außenprüfungsanordnungen usw. zu wehren. Das entsprechende Instrument ist der **Einspruch**. 2021 wurden rund 3 Millionen Einsprüche gegen Verwaltungsakte der FÄ eingelegt. Die §§ 347 ff. sind besonders prüfungsrelevant, das Thema Einspruchsverfahren war auch Schwerpunkt der schriftlichen Prüfung 2022

Die besonderen Strafvorschriften für Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten werden im **achten Teil** geregelt. Ergänzend gelten die Vorschriften des StGB, des OWiG und der StPO. Der Gesetzgeber hat sich entschieden, den zentralen Tatbestand des Steuerstrafrechts, die Steuerhinterziehung, in § 370 und damit außerhalb des StGB zu regeln. Damit einher gehen Möglichkeiten, die im allg. Strafrecht nicht vorgesehen sind, etwa die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO.

Vom roten Faden her folgt die AO damit dem zeitlichen Ablauf des Besteuerungsverfahrens von der Festsetzung über die Erhebung bis zum Streit über die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides.

4. Tabellarische Übersicht

(Prüfungsschwerpunkte grau unterlegt)

Teil	Stichwort	Inhalt
I	Anwendungsbereich/ Begriffsbestimmungen §§ 1 – 15 AO	Festlegung der Bedeutung von Begriffen, die in den Steuergesetzen verwendet werden (z.B. Wohnsitz, Betriebsstätte, Angehöriger)
	Zuständigkeit der FÄ §§ 16 – 29a AO	Zuständigkeit der FÄ: sachliche und örtliche Zuständigkeit der einzelnen FÄ
	Verarbeitung geschützter Daten/ Steuergeheimnis §§ 29b – 31c AO	Welche Kenntnisse darf das FA weitergeben?
II	Steuerschuldverhältnis §§ 33 - 50 AO	Wer ist Steuerpflichtiger, Steuerschuldner, wann entsteht und erlischt ein Anspruch?
	Gemeinnützigkeit , Steuerbegünstigte Zwecke §§ 51 - 68 AO	Erfordernisse, um als steuerbegünstigte Körperschaft zu gelten (dann KSt-Befreiung und GewSt-Befreiung) <i>Keine Prüfungsrelevanz in der AO-Klausur!</i>
	Haftung , Duldung §§ 69 – 77 AO	Haftung = Entstehen für Steuerschulden eines anderen: §§ 69 ff. AO regeln Haftungsgrundlagen Wer hat die Vollstreckung in von ihm verwaltetes Vermögen zu dulden?
III	Beteiligte, Ausschluss von Personen §§ 78 – 84 AO	Abgrenzung und Begriffsbestimmung des Beteiligten. Personen, die im Besteuerungsverfahren nicht mitwirken dürfen; Regelung des StB in § 80 AO.
	Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel §§ 85 - 107 AO	Wer hat den Sachverhalt zu ermitteln? Aufgaben der Behörde, Mitwirkungspflichten des Beteiligten und anderer Personen. Mitteilungspflichten, Auskunftsverweigerungsrechte

Fristen und Termine §§ 108 – 110 AO	Arten von Fristen und Terminen, Berechnung, Fristenstreckung in § 108 Abs. 3 AO, Verlängerbarkeit, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
Verwaltungsakte §§ 118 – 133 AO	Begriff, Form und Bestimmtheit, Bekanntgabe , Wirksamkeit, Fehlerhaftigkeit und Abänderbarkeit von Verwaltungsakten; Irrelevanz von Verfahrensfehlern in § 127 AO („Eh-Wurscht-Prinzip“)
IV Steuerliche Erfassung §§ 137 – 139d AO	Wie erhält das Finanzamt Kenntnis von steuerpflichtigem Handeln von Personen oder Gesellschaften, Anzeigepflichten ; <i>Prüfungsrelevanz gering</i>
Besondere Mitwirkungspflichten §§ 140 - 154 AO	Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, Steuererklärungspflichten , Verspätungszuschlag bei nicht rechtzeitiger Abgabe
Festsetzungsverfahren §§ 155 – 168 AO	Steuerfestsetzung, Steuerbescheid , Schätzungsbescheide, Billigkeitsmaßnahmen, Nebenbestimmungen (Vorbehalt der Nachprüfung und Vorläufigkeit), Steueranmeldungen
Festsetzungsverjährung §§ 169 – 171 AO	Wie lange hat das Finanzamt Zeit, die Steuer festzusetzen? Prüfungsschwerpunkt!!
Bestandskraft: Korrektur und Mitberichtigung §§ 172 – 177 AO	Unter welchen Umständen sind Steuerbescheide noch änderbar? In welchem Umfang ist eine Änderung möglich? Gegenstand nahezu jeder Prüfungsaufgabe!
Ges. Feststellungen , Steuermessbeträge, §§ 179 – 190 AO	Wann sind Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen? Art und Umfang der Feststellung, Festsetzung von Steuermessbeträgen bei GewSt und GrdSt
Haftung §§ 191 – 192 AO	Verfahrensvorschriften für Haftungsbescheide u. Duldungsbescheide; in Abgrenzung zu §§ 69 ff. AO geht es hier um die verfahrensrechtliche Durchsetzung
Außenprüfung, Steuerfahndung , §§ 193 – 217 AO	Zulässigkeit, Umfang/Anordnung einer Außenprüfung, Durchführung, Mitwirkungspflichten, verbindliche Zusage, Steuerfahndung, häufiges Prüfungsthema!

V Erhebungsverfahren §§ 218 – 248 AO	Verwirklichung, Fälligkeit, Stundung , Zahlung, Aufrechnung und Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Zahlungsverjährung, Verzinsung
VI Vollstreckung §§ 249 – 346 AO	Vollstreckung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis durch FÄ, wenn der Schuldner nicht freiwillig leistet, Voraussetzungen für Beginn, Vollstreckung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen getrennt nach Sachen und Vermögensrechten, Aufteilung einer Gesamtschuld, Zwangsmittel wegen Leistungen, die keine Geldleistungen sind
VII Einspruchsverfahren §§ 347 – 368 AO	Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs? Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren (z.B. Fristsetzung, Mitwirkungspflichten), Entscheidungsmöglichkeiten bei einem Einspruch. TOP- Prüfungsthema!
VIII Straf- und Bußgeldverfahren §§ 369 – 412 AO	Aufzählung u. Voraussetzungen von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, Vorschriften über das Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitsverfahren.
IX Schlussvorschriften §§ 413 – 415 AO	Inkrafttreten, Einschränkung von Grundrechten; <i>Prüfungsrelevanz gering</i>

II. Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

1. Definition von Fristen

Fristen und Termine sind **Gegenstand nahezu jeder schriftlichen Prüfungsarbeit**: häufig ist zu berechnen, bis wann ein Einspruch zulässig ist (§ 355 Abs. 1 AO: ein Monat nach Bekanntgabe des Bescheides)

Im Steuerrecht gibt es **unterschiedliche Fristen**:

- **Behördliche Fristen** (etwa für Rückmeldungen auf Nachfragen des Finanzamts) und manche gesetzlichen Fristen (etwa Steuererklärungsfristen gem. § 109 AO) **können verlängert werden**,
- **Gesetzliche Fristen** – etwa die Einspruchsfrist von einem Monat – **sind dagegen grundsätzlich dagegen nicht verlängerbar**.
- Wird eine nicht verlängerbare Frist nicht eingehalten, kommt u.U. aber eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (§ 110 AO), wenn das Fristversäumnis nicht verschuldet war.

Daher zunächst folgender **Überblick**:

Fristen: Unter einer Frist versteht man einen abgegrenzten, bestimmten oder bestimmbar **Zeitraum**, in dessen Grenzen ein bestimmtes Verhalten gefordert wird.

Der **Ablauf der Frist** hat bestimmte rechtliche Folgen, nämlich beispielsweise:

- **nach Ablauf der Einspruchsfrist** ist der VA nicht mehr anfechtbar (§ 358 AO);
→ Eine Änderung ist dann nur möglich, wenn (mind. 1) Korrekturvorschrift greift.
- **nach Ablauf der Festsetzungsfrist** ist jede Festsetzung rechtswidrig. (§ 169 AO)

Gesetzliche

Frist: Gesetzliche Fristen sind durch Gesetz oder Verordnung bestimmt und **nur verlängerbar, soweit gesetzlich vorgesehen; hierzu gehören etwa die**

- **Einspruchsfrist** von einem Monat, § 355 AO;
- **Festsetzungsfristen** von 4, 5, 10 Jahren nach §§ 169 ff. AO;
- Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO (aber **verlängerungsfähig nach § 109 AO**);
- Zahlungsfristen nach §§ 220 AO i.V.m. EinzelStG (**verlängerungsfähig**);
- Monatsfrist bei Antrag auf **Wiedereinsetzung**, § 110 Abs. 2 AO;
- Zahlungsverjährungsfrist nach §§ 228 - 231 AO (5 Jahre).

Behördliche

Frist: Eine behördliche Frist wird durch das FA aufgrund allgemeiner oder konkreter gesetzlicher Ermächtigung eigenständig im Rahmen des Ermessens festgelegt und ist **stets verlängerungsfähig**, § 109 Abs. 1 AO; **dazu gehören etwa die**

- **Stundungsfrist**, § 222 AO
(Verschiebung der Fälligkeit bei **unumstrittenen** Ansprüchen);
- **Aussetzungsfrist** i.R.d. Aussetzung der Vollziehung, § 361 AO
(Verschiebung der Fälligkeit bei **umstrittenen** Ansprüchen);
- **Fristen zur Aussetzung der Beitreibung**, § 258 AO.

Ereignis- frist:

Eine Frist, deren Anlaufen vom Eintreffen eines in den Lauf eines Tages fallenden Ereignisses oder Zeitpunktes abhängt, § 187 Abs. 1 BGB.

Fristbeginn: mit Ablauf des Ereignistages nach §§ 108 Abs. 1, 187 Abs. 1 BGB oder mit Ablauf des Ereignisjahres (d.h. der Tag, in den das Ereignis fällt, zählt nicht mit)

Beispiele:

- Einspruchsfrist, § 355 AO
- Festsetzungsverjährungsfrist, §§ 169 ff. AO
- Zahlungsverjährungsfrist, §§ 228 ff. AO
- Antragsfrist nach § 110 Abs. 2 AO
- Zahlungsfrist für Abschlusszahlungen gemäß
§ 36 Abs. 4 S. 1 EStG, 18 Abs. 4 UStG, 20 Abs. 2 GewStG

Beispiel:

Der ESt-Bescheid 18 wird vom FA München am Dienstag, den 30. April 19 bekanntgegeben; damit beginnt die einmonatige Einspruchsfrist mit Ablauf den 30. April 19 und endet – einen Monat später – mit Ablauf des 30. Mai 19; der 30. Mai 19 (Christi Himmelfahrt) ist in Bayern gesetzlicher Feiertag!

Was geschieht, wenn Termine oder der letzte Tag einer Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fallen?

- ⇒ In diesem Fall ist § 108 Abs. 3 und 5 AO zu beachten, die sog. **Fristenstreckung**. Danach verschiebt sich das Fristende, das auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt, auf den nächsten Werktag! Ein behördlicher Termin, der auf einen der genannten Tage fällt, wird dagegen nicht verschoben².

Diese sog. **Fristenstreckung** ist Gegenstand nahezu jeder schriftlichen Prüfung; den Klausuren liegen in der „echten Prüfung“ daher regelmäßig **Kalenderblätter** bei, aus denen sich die gesetzlichen bayerischen Feiertage ergeben (Hintergrund: die AO-Fälle spielen seit Jahrzehnten in Bayern...).

²Die Anwendung der sog. Fristenstreckung auf die Bekanntgabefiktion ist in den Beck'schen Texten in der Fußnote 2 zu § 122 AO erwähnt. Markieren Sie diese Fundstelle!

2. Berechnung von Fristen

1. Wann endet die Einspruchsfrist gemäß § 355 Abs. 1 AO in folgenden Fällen?

- a. **Am Mittwoch, den 02.01.01, gibt das FA einen ESt-Bescheid mit einfachem Brief zur Post** (das ist dann der sog. TdAzP, der Tag zur Aufgabe zur Post).

- ↪ - Aufgabe zur Post 02.01.01 (Mi);
 - Bekanntgabe 05.01.01 (Sa); § 122 Abs. 2 AO
§ 108 (3) AO ist auch bei der Bekanntgabefiktion des § 122 AO anwendbar!
 (dies ist in den Beck'schen Texten auch in der Fußnote zu § 122 AO angegeben!)

- | | |
|---|------------------------------|
| Deshalb ist maßgebender Bekanntgabetag: | Montag, der 07.01.01 |
| - Beginn der Einspruchsfrist: | mit Ablauf des 07.01.01 |
| - Dauer der Einspruchsfrist: | 1 Monat, § 355 Abs. 1 AO |
| - Ende der Einspruchsfrist: | mit Ablauf des 07.02.01 (Do) |
| § 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 und § 188 Abs. 2, 1. Alt. BGB | |

Zur Fehlervermeidung bewährt es sich, obige Formulierung „**Bekanntgabe am XX, Fristbeginn mit Ablauf des (mAbl) XX, Dauer 1 Monat, Fristende mAbl des XX**“ zu verwenden! Aus Korrekturerfahrung heraus ist abzuraten, Fristen am Folgetag um 0 Uhr beginnen zu lassen ... (so aber die Technik in den §§ 187 ff. BGB).

- b. **Der am Mittwoch, den 02.01.01 zur Post gegebene Bescheid ist nachweislich schon am Freitag, dem 04.01.01, in die Hände des Adressaten gelangt.**

- ↪ Die Lösung entspricht der zu oben, da die 3-Tage-Regelung in den ersten 3 Tagen das Wesen einer Fiktion annimmt. Ob das Schreiben bereits vor Ablauf der 3-Tages-Fiktion tatsächlich ankommt, ist daher irrelevant.

- c. **Der am 10.06.01 (Mo) zur Post gegebene Bescheid ist nachweislich erst am Freitag, dem 14.06.01, in den Machtbereich des Adressaten gelangt.**

- ↪ Durch die Formulierung in § 122 Abs. 2 AO "außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist" wird deutlich, dass die Bekanntgabevermutung zum 14.06.01 nach hinten hinaus widerlegt werden kann. D.h. anders als bei Fallbeispiel Buchst. b) ist es sehr wohl relevant, wenn der Bescheid erst **nach** Ablauf der 3-Tages-Fiktion ankommt!

- | | |
|---|----------------------|
| - Bekanntgabe hier | 14.06.01 (Fr) |
| - Beginn Einspruchsfrist: | m.Abl. 14.06.01 |
| - Ende der Frist, § 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB: | m.Abl. 14.07.01 (So) |
| - Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO (Fristenstreckung): | m.Abl. 15.07.01 (Mo) |

Die **Beweislast**, wann der Verwaltungsakt angekommen ist, **trifft bei Bekanntgabe mit normaler Post das FA**, siehe § 122 Abs. 2 AO am Ende! Da das FA nur die Aufgabe zur Post, nicht aber auch den Zugang beweisen kann, wird bei wiederholter Behauptung nicht mit normaler Post, sondern förmlich nach § 122 Abs. 5 AO iVm § 3 VwZG per PZU (= Postzustellungsurkunde) bekanntgeben.

Merke: Die Zustellung per Postzustellungsurkunde (PZU) ist eine **besondere Form der Bekanntgabe**. Hierdurch wird der exakte Bekanntgabetag zweifelsfrei festgehalten!

d. Der Bescheid ist dem Stpfl. wirksam am 25.09.01 mit PZU zugestellt worden.

↪ Die Zustellung mit PZU durch die Post ist eine **besondere Form der Bekanntgabe**, die nach § 122 Abs. 5 AO i.V.m. § 3 VwZG auch vom FA frei gewählt werden kann, sofern es nicht ohnehin zwingend nach Gesetz geboten ist (etwa §§ 284 Abs. 6, 309 Abs. 2, 324 Abs. 2 AO). **Mit dem Tag der Beurkundung gilt die Zustellung als bewirkt.** Die Post leitet die Zustellungsurkunde an das FA zurück; diese erbringt dann den Beweis für den Zeitpunkt der Zustellung.

- Bekanntgabe also hier: 25.09.01
- Beginn der Einspruchsfrist: m.Abl. 25.09.01
- Dauer: 1 Monat, § 355 Abs. 1 AO
- Ende: m.Abl. 25.10.01 (Fr)

2. Bekommt ein am 01.01.1957 geborener Stpfl. den Altersentlastungsbetrag für 2021 bei der ESt?

↪ Lebensaltersberechnungen unterliegen nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 2 BGB dem Beginnfrinzip, d.h. der Tag, in den das Ereignis (Geburt) fällt, zählt voll mit. Der Stpfl. vollendete sein 64. Lebensjahr mit Ablauf des 31.12.2020 so dass er zu Beginn des Jahres 2021 bereits das 64. Lebensjahr vollendet hatte. Der Altersentlastungsbetrag ist zu gewähren.

3. Wie wäre Frage 2 zu beantworten, wenn der Stpfl. am 02.01.1957 geboren worden wäre?

↪ Keine Vergünstigung, weil das 64. Lj erst am 01.01.2021 um 24.00 Uhr vollendet ist.

4. Wann endet der erste Säumnismonat (§ 240 Abs. 1 AO), wenn die Säumnis am 01.11.01 (0.00 Uhr) beginnt; also Fälligkeit zum 31.10.01 gegeben ist?

↪ Die Säumigkeit tritt ein mit Ablauf des 31.10.01. Damit nahtlos an den Tag der Fälligkeit angeknüpft wird, beginnt die Frist des Säumnismonats mit Abl. des 31.10, der Säumnismonat endet daher mit Ablauf des 30.11.01.

3. Was passiert bei Fristablauf?

1. Ist die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO verlängerungs- oder wiedereinsatzfähig?

↪ nur wiedereinsatzfähig nach § 110 AO

2. Wird bei schuldloser Versäumung der Zahlungsfrist, z.B. wegen nicht voraussehbarer Erkrankung nach § 109 Abs. 1 S. 2 AO oder nach § 110 AO verfahren?

↪ eigentlich nur § 110 AO, in der Praxis meist Erlass der Säumniszuschläge (§ 227 AO)

3. Die Finanzkasse stellt die ESt-Abschlusszahlung 01 eines Stpfl. zum 10.09.02 fällig.**a. Liegt eine gesetzliche oder behördliche Zahlungsfrist oder ein Termin vor?**

↳ gesetzliche Zahlungsfrist, vgl. § 220 AO und § 36 Abs. 4 EStG

b. Darf der Stpfl. zulässigerweise noch später zahlen, wenn der 10.09.02 ein Samstag wäre?

↳ ja, § 108 Abs. 3 AO

4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand § 110 AO

Ist die Einspruchsfrist bereits verstrichen, ist zu prüfen, ob eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO in Betracht kommt.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird gem. § 110 Abs. 1 AO gewährt, wenn eine gesetzliche, nicht verlängerungsfähige

- **Frist versäumt wurde**,
- Das Versäumen der Frist **ohne Verschulden** geschah und
- ein **entsprechender Antrag gestellt** wird.
- Der **Wiedereinsetzungsantrag** muss nach § 110 Abs. 2 AO innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt werden. Er ist entbehrlich, wenn die versäumte Handlung (etwa die Einlegung des Einspruchs) innerhalb der einmonatigen Wiedereinsetzungsfrist nachgeholt wird. Außerdem müssen die Umstände, die die Wiedereinsetzung begründen sollen, ebenfalls innerhalb der Monatsfrist **glaubhaft** gemacht werden (etwa durch Bestätigung Arzt).

Verschulden iSd § 110 AO liegt **schon bei einfacher Fahrlässigkeit** vor, also bereits dann, wenn die nach den Umständen des Einzelfalles gebotene Sorgfalt nicht beachtet wurde, vgl. § 276 Abs. 2 BGB. Verschulden iSd § 110 AO ist von der Rechtsprechung **bejaht** worden bei:

- ☞ Arbeitsüberlastung,
- ☞ **Urlaubsabwesenheit von mehr als 6 Wochen** (BFH, BStBl. 1981 II, 390)
- ☞ Verlegen oder Verlieren eines Bescheides (BFH NV 1990, 682)
- ☞ fehlenden Sprachkenntnissen eines Ausländers (BFH NV 1997, 634)
- ☞ technischen Störungen im Absendegerät (bei Mail- oder Telefaxübermittlung)

Nachfolgend ein weiteres Beispiel aus der schriftlichen StB-Prüfung 2013; das fehlende Verschulden ist recht offensichtlich...:

„Ich bin am 12. März 2013 mit einem akut durchgebrochenen Zwölffingerdarmgeschwür im Koma ins Universitätskrankenhaus „Rechts der Isar“ in München eingeliefert und dort notoperiert worden. Erst am Abend des 2. Mai 2013 bin ich aus dem Krankenhaus entlassen worden. Als ich dann am 3. Mai 2013 meinen überquellenden Hausbriefkasten geöffnet habe, ich lebe nämlich allein, habe ich eine Überraschung erlebt:“

Verschulden iSd § 110 AO ist von der Rechtsprechung **abgelehnt** worden bei:

- ☞ **schwerwiegenden Erkrankungen**, bei denen auch rechtzeitige Vertreterbestellung nicht mehr zugemutet werden kann (bspw. Herzinfarkt, Schlaganfall, Diabetikerschock)
- ☞ unvorhersehbaren Zustellungsverzögerungen; Stpfl. darf darauf vertrauen, dass Briefe im Inland werktags innerhalb von 24 Stunden ausgeliefert werden (BFH, BStBl. 1991 II, 437)
- ☞ technischen Störungen im Empfangsgerät (bei elektronischer oder Telefaxübermittlung).

Verschulden des Vertreters ist gem. § 110 Abs. 1 Satz 2 AO dem Vertretenen zuzurechnen. Zieht der Vertreter Hilfspersonen (Angestellte, Boten) zur Unterstützung bei der Fristwahrung heran, so ist ihm deren Verschulden nicht zuzurechnen, wenn er die Hilfspersonen in zumutbarer Weise anweist und beaufsichtigt (BFH, BStBl 1983 II, 334). Vertreter, bei denen die Wahrung von Fristen zur beruflichen Tätigkeit gehört (Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer) müssen darlegen, dass das Verschulden der Hilfspersonen nicht auf einem Organisationsmangel beruht (BFH NV 2002, 652). Ordnungsgemäße Büroorganisation ist nur gegeben, wenn:

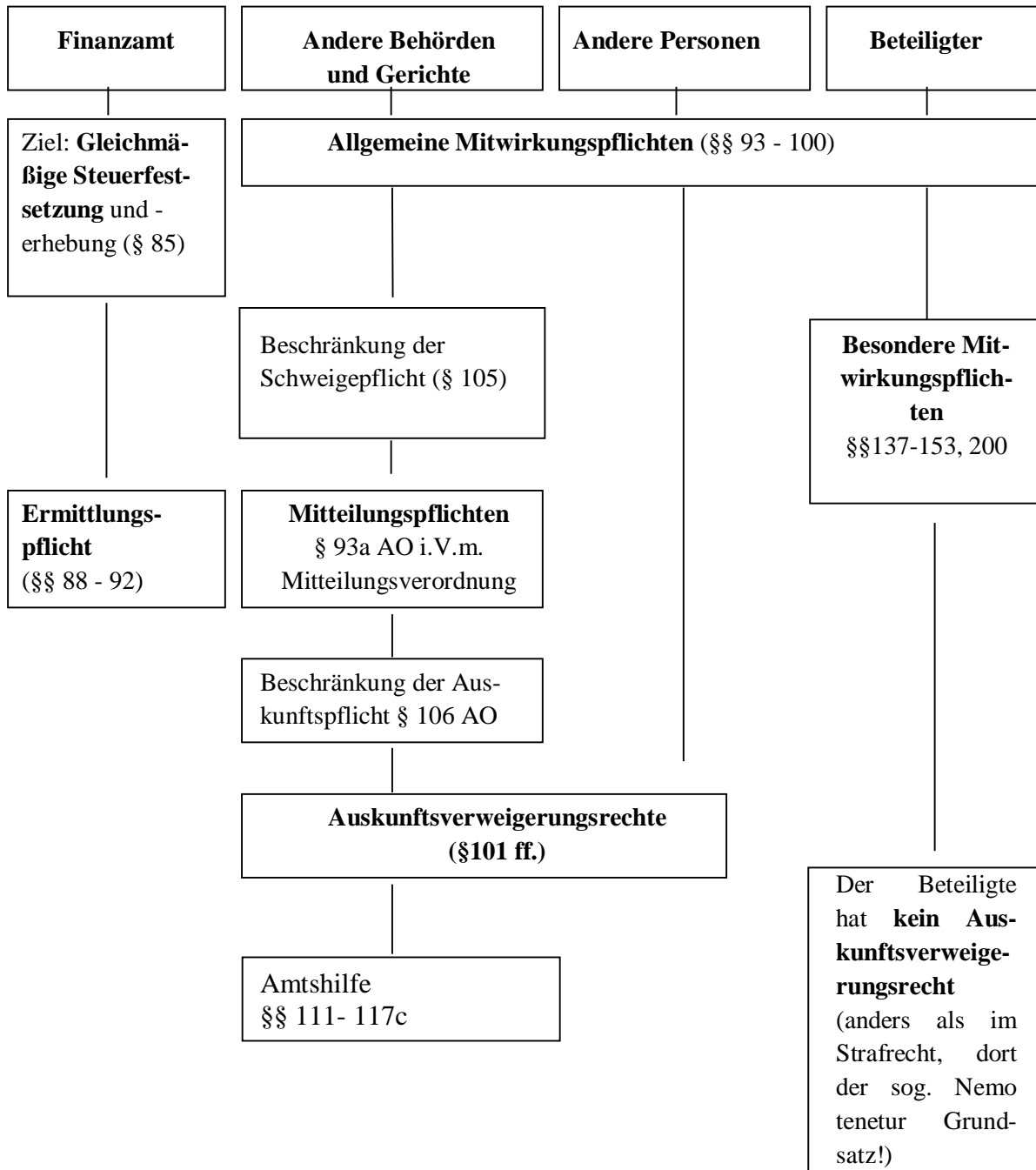
- der **Berufsträger die Neueingänge selbst** auf Fristsachen durchsieht,
- der Berufsträger schwierige Fristen **selbst berechnet**,
- ein Fristenkalender in „Papier“ geführt wird (BGH, Beschluss v. 28.02.2019, III ZB 96/18),
- die Fristen auch in den Handakten vermerkt werden,
- Fristsachen für den Sachbearbeiter augenfällig gekennzeichnet werden,
- ausreichende Vertretungsvorsorge im Falle plötzlicher Erkrankung und
- eine wirksame **Ausgangskontrolle** besteht.

Sie merken: bei Berufsträgern ist die Rechtsprechung mit der Anerkennung eines Wiedereinsetzungsgrundes **sehr zurückhaltend!** Merke: Ein Monat Einspruchsfrist sollte ausreichen, man möge „seine Kanzlei doch bitte so organisieren, dass dies auch ausreicht...“

Schließlich ist noch § 110 Abs. 3 AO zu berücksichtigen. Danach kommt eine Wiedereinsetzung (auch bei unverschuldetem Fristversäumnis) nicht mehr in Betracht, wenn nach Ablauf der versäumten Frist ein Jahr verstrichen ist.

III. Steuerermittlungsverfahren

1. Tabellarische Übersicht über die beteiligten Stellen



Definitionen:

Beteiligter: FA und Steuerpflichtiger, § 78 AO

Bevollmächtigte: Steuerberater und andere, § 80 AO

2. Allgemeines zum Steuerermittlungsverfahren

Vor der Festsetzung der Steuer steht die Ermittlung des Sachverhalts. Diese erfolgt gem. § 88 AO durch das FA „von Amts wegen“: dies ist der sog. „**Untersuchungsgrundsatz**“. Daher kommt es darauf an, die **Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen** zu kennen, die er in diesem Zusammenhang hat.

a) Beteiligung am Verfahren

Beteiligter (§ 78 AO) ist neben dem FA hauptsächlich der Steuerpflichtige. Beteiligte können sich rechtsgeschäftlich durch **Bevollmächtigte** vertreten lassen (häufigster Fall ist die Vertretung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe).

Die Behörde soll sich an den Bevollmächtigten wenden, kann sich aber auch an den Beteiligten direkt wenden. Für den Empfang von Steuerbescheiden und anderen Verwaltungsakten ist eine **zusätzliche Empfangsvollmacht erforderlich**.

Liegt eine solche Empfangsvollmacht vor, **muss** sich das FA grds. an den Bevollmächtigten wenden, vgl. § 122 Abs. 1 S. 4 AO. Das Ermessen des FA, an wen es bekannt gibt, ist dann auf Null reduziert.

b) Ermittlungspflicht des Finanzamtes

Für die Finanzbehörde besteht der Grundsatz der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** (§ 85 AO). Das FA muss den Sachverhalt zugunsten und zuungunsten des Stplf. ermitteln, bestimmt selbst den Umfang der Ermittlungen und muss sich im Rahmen der Verhältnismäßigkeit bewegen (Amtsermittlungsgrundsatz oder auch Untersuchungsgrundsatz, § 88 AO).

Das FA kann so ermittelte Daten auch für zukünftige Verfahren speichern (z.B. Vergleichswerte, § 88a AO). Es darf in den Fällen, in denen Steuererklärungen abzugeben sind, zunächst einmal von deren Richtigkeit und Vollständigkeit auszugehen, außer es gibt Anlass für Zweifel.

c) Mitwirkungspflichten der Beteiligten

Neben dem **Amtsermittlungsgrundsatz** haben die Beteiligten eine **Mitwirkungspflicht**, d.h. die besteu-
erungserheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß, sowie ihnen bekannte Beweismittel offenzule-
gen (§ 90 Abs. 1 AO). Die wichtigste Mitwirkungspflicht ist die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen,
§ 149 AO. Bei **Auslandsbeziehungen** besteht eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** (§ 90 Abs. 2 AO), da sich
der Fiskus hier bei der Aufklärung des Sachverhalts viel schwerer tut als im Inland.

3. Spezielle Mitwirkungspflichten

Es bestehen im Einzelnen für den Steuerpflichtigen folgende Mitwirkungspflichten:

- Anzeige über die **Eröffnung eines Betriebes oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit** (§ 138 Abs. 1 AO)

- **Anzeige von Betriebsgründungen oder -erwerben im Ausland**, von Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sowie von wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§§ 138 Abs. 2, 139 AO)
- **Buchführungspflichten** (§§ 140, 141 AO) im Einzelnen:
 - § 140 AO für Kaufleute (§§ 238 HGB) und
 - § 141 AO für andere Unternehmer nach Überschreiten bestimmter Grenzen. Diese werden in den §§ 145, 146 AO genauer definiert. Ist die Buchführung ordnungsgemäß, so ist sie der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 158 AO). An die Buchführungspflicht knüpft die Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen und Jahresabschlussunterlagen des § 147 AO an.
- **Abgabe von Steuererklärungen** (§ 149 AO), richtet sich nach den Steuergesetzen bzw. bei Aufforderung durch das Finanzamt, z. B.:
 - **EST:** § 25 Abs. 3 EStG
 - **USt:** § 18 Abs. 3 UStG
 - **Gesonderte Feststellungen:** § 181 Abs. 2 AO

Abgabefrist: grundsätzlich 7 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, aktuell gibt es coronabedingte Verlängerungen³.

§ 150 AO regelt Form und Inhalt der Steuererklärung:

- amtlich vorgeschriebener Vordruck, wenn keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben ist (bei **unternehmerischen Einkünften ist idR die elektr. Form zwingend!**)
- bei Steueranmeldungen (z.B. § 18 Abs. 3 UStG) ist die Steuer selbst zu berechnen
- wahrheitsgemäß, nach bestem Wissen und Gewissen
- eigenhändige Unterschrift (soweit nicht elektronisch)
- Beifügung von Unterlagen und Bescheinigungen (etwa Anlage EÜR)

§ 153 AO regelt die Berichtigungspflicht von bereits abgegebenen Erklärungen, insbesondere bei Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit. Dies gilt nicht, wenn ein Fehler des FA in einem Steuerbescheid erkannt wird, aber die Steuererklärung vollständig und richtig ist.

Grenzen Sie § 153 von der **Selbstanzeige** in § 371 AO ab: eine Selbstanzeige liegt nur vor, wenn der Spfl. die Unrichtigkeit der Erklärung **im Zeitpunkt der Abgabe** bereits kannte, § 153 AO dagegen, wenn der Fehler **nach Abgabe** der Erklärung erkannt wird!

³ Die Regelungen sind daher aktuell ausgesprochen kompliziert: Die **Erklärungsfristen für 2022** wurden etwa wie folgt verlängert:
 - Bei nicht beratenen Steuerpflichtigen dauert die allgemeine Erklärungsfrist neun statt regulär sieben Monate.
 - Bei nicht beratenen Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr endet die Frist für die Abgabe der Einkommensteuer- oder Gewinnfeststellungserklärung nicht vor Ablauf des neunten Monats, der auf den Schluss des in dem Kalenderjahr begonnenen Wirtschaftsjahres folgt (statt regulär des siebten Monats).
 - Bei beratenen Steuerpflichtigen endet die allgemeine Erklärungsfrist statt Ende Februar 2024 erst am 31.7.2024 (= fünf Monate Verlängerung).
 - Bei beratenen Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr sind die Einkommensteuer- oder Gewinnfeststellungserklärungen erst bis zum 31.12.2024 abzugeben (ebenfalls fünf Monate Verlängerung).
 - Die Frist für Vorabforderungen in allen beratenen Fällen wurde um fünf Monate verlängert.

Fall 1: Bäckermeister Mehlstaub wohnt mit seiner Ehefrau im Bezirk des FA Leipzig I und betreibt seine Bäckerei im Bezirk FA Leipzig II. Seine Frau ist an einer Großhandels KG im Bezirk FA Leipzig III beteiligt. Er lässt sich steuerlich beraten. Er hat in 01 einen Gewinn von 150.000 € erwirtschaftet. Der Verlustanteil seiner Frau an der KG betrug 100.000 €. Die Bilanz der Bäckerei weist zum 31.12.01 ein Kapital von 250.000 € aus. Darin ist ein langfristiges Darlehen iHv. 300.000 € enthalten, für das in 01 Zinsen in Höhe von 24.000 € gezahlt wurden. Das Ehepaar hat keine Kinder.

Aufgabe:

Welche Erklärungen haben die Eheleute abzugeben?

(Die Erklärungen der Großhandels KG sollen nicht untersucht werden.)

4. Allgemeine Mitwirkungspflichten

Im Steuerermittlungsverfahren kann sich das Finanzamt (vor oder nach Abgabe der Steuererklärung) verschiedener **Beweismittel** (§ 92 AO) bedienen:

- **Auskünfte** der Beteiligten und anderer Personen (§ 93 AO, sehr häufig!)
- eidliche **Vernehmung** von anderen Personen (§ 94 AO, sehr selten!)
- **Versicherung** des Beteiligten **an Eides Statt** (§ 95 AO, sehr selten!)
- Hinzuziehung von **Sachverständigen** (§ 96 AO, etwa für Wertgutachten)
- Vorlage von **Urkunden** (§ 97 AO)
- Einnahme des **Augenscheins** (§§ 98 und 99 AO, recht ungewöhnlich)
- Vorlage von Wertsachen (§ 100 AO)
- allgemeine **Mitteilungspflichten anderer Behörden** (§ 93 a AO) (z. B. Universitäten).

Hierbei gilt der **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel**, den die Finanzbehörden bei der Ausübung ihres Ermessens gem. § 5 AO zu berücksichtigen haben. Danach soll **zunächst immer der Beteiligte selbst** um Auskunft ersucht werden, vgl. § 93 Abs. 1 S. 3 AO.

Eine besondere Art der Auskunftspflicht im Besteuerungsverfahren enthält § 160 AO, der den Abzug von Schulden, BA oder WK davon abhängig macht, dass der Empfänger der Zahlungen gegenüber dem FA benannt wird (sog. **Benennungsverlangen**). Dies spielt etwa bei Schmiergeldzahlungen und andere „nützlichen Aufwendungen“ eine Rolle.

Beachte: Vergleichen Sie den Regelungszusammenhang mit § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG!

Eine **eidesstattliche Versicherung** kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, z.B., wenn der Stpfl. hohe Beträge aus nicht steuerpflichtigen Zuflüssen wie Spielbankgewinne o.ä. behauptet, was in anderer Weise nicht nachvollzogen werden kann. Gleiches gilt für die eidliche Vernehmung anderer Personen oder die Hinzuziehung von Sachverständigen.

Die Vorlage von **Urkunden** kommt in folgenden Fällen in Betracht:

- a) das Auskunftersuchen hat nicht zum Erfolg geführt oder
- b) der Stpfl. begehrt eine steuerliche Vergünstigung oder

- c) eine Außenprüfung soll nicht durchgeführt werden oder
- d) wegen erheblicher steuerlicher Auswirkung ist baldige Klärung geboten

Die Ersuchen der Finanzbehörde sind jeweils **Verwaltungsakte** und dahingehend mit Einspruch anfechtbar, dass das Ermessen falsch ausgeübt wurde (z. B. eidesstattliche Versicherung über die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen von 1.000 € wird angeordnet bei einem Stpfl., der im Jahr ca. 50.000 € Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt).

5. Auskunftsverweigerungsrechte

Wichtigster Grundsatz: Die **Beteiligten selbst, also insb. Steuerpflichtige, haben kein Auskunftsverweigerungsrecht**. Folgende Personen können die **Auskunft** bzw. die Vorlage von Urkunden **verweigern** (§§ 101, 102, 103, 104 AO):

- **Angehörige** (§ 15 AO) und
- bestimmte **Berufsgruppen**, z. B. Seelsorger, bestimmte Abgeordnete, Verteidiger, Rechtsanwälte, Notare, steuerberatende Berufe, Ärzte u.ä. Berufe sowie deren Gehilfen.

Nur wenn Rechtsanwälte, Steuerberater usw. (vgl. § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO) von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden werden, dürfen sie die Auskunft nicht mehr verweigern. Eine unerlaubte Offenbarung ggü. Behörden kann für einen StB strafbar sein als **Verletzung von Privatgeheimnissen**, § 203 StGB.

Beachte: Dadurch wird für **Steuerberater** aus dem in § 102 AO geregelten Auskunftsverweigerungsrecht im Regelfall eine **Auskunftsverweigerungspflicht!** Wird in der Praxis gerne übersehen...

Das Vorlageverweigerungsrecht gilt nicht für Unterlagen, die für den Mandanten aufbewahrt werden (z. B. Buchführungsunterlagen), sondern nur für **eigene Unterlagen des Beraters** (z. B. Handakten, vgl. § 66 StBerG).

Ein Auskunftsverweigerungsrecht hat ferner gem. § 103 AO, wer mit der Auskunft sich selbst oder seine Angehörigen (§ 15 AO) in Gefahr bringt, wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit verfolgt zu werden: das ist der sog. „nemo tenetur Grundsatz“, denn niemand muss sich selbst belasten.

Fall 2: Im Anzeigenteil einer Zeitung entdeckt das FA eine Anzeige über den günstigen Verkauf von Antiquitäten. Name und Anschrift sind aus der Anzeige nicht zu entnehmen. Deshalb bittet das Finanzamt die Zeitung um Auskunft. Diese lehnt unter Hinweis auf § 102 Abs. 1 Nr. 4 AO ab. Zu Recht?

Fall 3: Vom Erwerb einer 25%igen Beteiligung an einer größeren GmbH erfährt das FA durch eine Kontrollmitteilung. Es stellt daraufhin fest, dass der Kaufmann K. über Mittel verfügt, die sich aus den erklärten Einkünften bzw. dem Vermögen nicht erklären lassen. Es bittet deshalb folgende Personen um Auskunft:

- a) K selbst
- b) seine Sekretärin
- c) seine Ehefrau
- d) den Steuerberater
- e) seinen Nachbarn

K verweigert mit dem Hinweis auf mögliche Strafverfolgung, seine Sekretärin wegen Ihres Arbeitsplatzes. Seine Ehefrau verweigert als Angehörige, der Steuerberater unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht und der Nachbar, weil er meint, nicht zur Auskunft verpflichtet zu sein.

Aufgabe: Wer kann zur Auskunft gezwungen werden?

6. Folgen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten

Die verspätete Abgabe oder Nichtabgabe von Steuererklärung ist sicherlich der wichtigste und prüfungsrelevanteste Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten; denkbar sind folgende Konsequenzen:

<i>Verspätungszuschlag</i> (§ 152 AO)	<i>Zwangsgeld</i> (§ 328 AO)
<i><u>Nichtabgabe der Steuererklärung</u></i>	
<i>Schätzungsbescheid</i> (§ 162 AO)	<i>Steuerhinterziehung</i> (§ 370 AO)

a) Verspätungszuschlag

Um den StPfl. zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen anzuhalten, kann das FA gegen denjenigen, der seiner Steuererklärungspflicht nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt, als Druckmittel einen Verspätungszuschlag festsetzen (§ 152 Abs. 1 S. 1 AO). Der Verspätungszuschlag hat eine **Doppelfunktion**: Er dient der (repressiven) Sanktion einer Pflichtverletzung und der in die Zukunft gerichteten Prävention (BFH vom 13.04.2010, BStBl II 2010, 815).

Der Verspätungszuschlag ist eine **steuerliche Nebenleistung** (§ 3 Abs. 4 AO). Die Festsetzung des Verspätungszuschlags erfolgt in der Praxis meist zusammen mit der Steuerfestsetzung (§ 152 Abs. 11 AO n.F., sog. Verbindungsgebot); auch in diesen Fällen ist sie ein **eigenständiger VA**.

Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist **abzusehen**, wenn das **Versäumnis entschuldbar** erscheint (§ 152 Abs. 1 S. 2 AO). § 152 Abs. 1 S. 2 2. HS AO n.F. wiederholt den allgemein geltenden Grundsatz, dass das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen und damit auch das Verschulden eines Bevollmächtigten dem eigenen Verschulden gleichsteht.

Das Versäumnis ist nicht entschuldbar, wenn die Steuererklärung wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben oder eine gewährte Fristverlängerung gem. § 109 AO nicht eingehalten wurde. Die in der Praxis häufig als Entschuldigungsgrund des steuerlichen Beraters angegebene Arbeitsüberlastung rechtfertigt eine verspätete Abgabe der Steuererklärung in aller Regel nicht: Im Normalfall ist ein Berater, der zur fristgemäßen Erledigung erteilter Aufträge außerstande ist, verpflichtet, durch Einstellung neuer Kräfte oder Ablehnung neuer oder Rückgabe vorhandener Mandate Abhilfe zu schaffen.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurden die Regelungen zur Festsetzung des Verspätungszuschlags neugefasst: Demnach ist die Erklärungsfrist nicht beratener StPfl. **ab dem VZ 2018 nunmehr zwei Monate länger als bisher, d.h. bis 31. Juli des Folgejahres** (§ 149 Abs. 2 AO n.F.). In sog. Beraterfällen, wo also ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe an der Erklärung mitwirkt, wird die Frist auf **Ende Februar des Zweitfolgejahres verlängert**, § 149 Abs. 3 AO. Vorige Anforderungen im Einzelfall bleiben nach § 149 Abs. 4 AO in den dort genannten Einzelfällen zulässig (sog. **Vorabanforderung**).

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages gem. § 152 AO wird auch künftig regelmäßig im Ermessen des FA liegen. **Bei erheblichem Verstoß gegen die Erklärungspflichten wird der Verspätungszuschlag ab dem VZ 2018 aber obligatorisch festgesetzt** (§ 152 Abs. 2 AO n.F.); der automatisierte Verspätungszuschlag greift nach Ablauf der allgemeinen Frist nur für die Einreichung von Steuererklärungen durch steuerlich vertretene StPfl. ein, sodass nur noch in den Fällen der nicht vertretenen StPfl. ein Anwendungsbereich für die bislang uneingeschränkt geltende Ermessensregel greift.

Die Berechnungsmodalitäten sind in § 152 Abs. 5 bis Abs. 10 AO wesentlich stärker reglementiert (i.d.R. 25 €je angefangenem Verspätungsmonat).

b) Zwangsmittel

Neben der Festsetzung eines Verspätungszuschlags kann das FA **kumulativ** die Abgabe der Steuererklärung mit **Zwangsmitteln**, insb. durch Festsetzung eines Zwangsgeldes gem. § 329 AO, erzwingen.

Zwangsmittel sind:

- das Zwangsgeld (§ 329 AO), höchstens 25.000 €im Einzelfall,
- die Ersatzvornahme (§ 330 AO), das heißt, ein anderer führt die Handlung auf Kosten des Handlungspflichtigen durch (z. B. Ersatzbelegerstellung durch eine Bank),
- der unmittelbare Zwang (z. B. Herausgabe von Gegenständen im Vollstreckungsverfahren)

Fall 4: Mehlstaub gibt seine Einkommensteuererklärung, Gewerbesteuererklärung und Umsatzsteuererklärung 01 erst am 02.08.03 ab. Das FA erlässt folgende Bescheide:

ESt-Bescheid 01:	Festsetzung	20.000 €
	geleistete VZ	<u>25.000 €</u>
	Erstattung	5.000 €

1. Welche Möglichkeit besteht, wenn das FA zur ESt einen Verspätungszuschlag von 3.000 € festsetzt?
 - a) innerhalb der Einspruchsfrist
 - b) nach deren Ablauf
2. Welche Möglichkeiten hat das Finanzamt noch, wenn Mehlstaub trotz mehrmaliger Aufforderung die Erklärungen nicht abgibt?

IV. Festsetzungsverfahren

1. Übersichten zum Steuerfestsetzungsverfahren

Steuerbescheid (§ 155 AO)

Form und Inhalt (§ 157 AO)

Geltung der allgemeinen Bestimmungen über **Verwaltungsakte**

- Bekanntgabe (§§ 122, 155 Abs. 3 - 5 AO)
- Wirksamkeit (§ 124 AO)
- Nichtigkeit (§ 125 AO)
- Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten (§ 129 AO)

Vorbereitende Maßnahmen der Behörde

- Treuhandnachweis (§ 159 AO)
- Empfänger- und Gläubigerbenennung (§ 160 AO)
- Anerkennung der Buchführung, Fehlmengen (§§ 158, 161 AO)

Schätzungsbescheide (§ 162 AO)

Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO)

Steueranmeldungen §§ 167, 168 AO

Nebenbestimmungen, §§ 164 f. AO

- Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO
- Vorläufigkeit § 165 AO

Zeitliche Festsetzungsgrenze (Festsetzungsverjährung (§§ 169 - 171 AO))

Änderungsmöglichkeiten (Bestandskraft, §§ 172 - 177 AO)

Vorverfahren

- **gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen** (§§ 157 Abs. 2, 179 ff AO)
- Festsetzung von **Steermessbeträgen** (§ 184 AO)

Steuerfestsetzung durch



Steuerbescheid

- **Steuerbescheid** (§ 155 Abs. 1 S. 1 AO)
- Freistellungsbescheid (§ 155 Abs. 1 S. 3 AO)
- Ablehnung eines Antrages auf Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 1 S. 3 AO)
- Schätzungsbescheid (§ 162 AO)
- Festsetzung von Vorauszahlungen (§ 164 Abs. 1 S. 2 AO)
- Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 Abs. 3 S. 2 AO)
- Berichtigungsbescheid (§ 129 AO)
- Änderungsbescheid (§§ 172 ff AO)
- Ablehnung eines Antrags auf Berichtigung, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides (§ 155 Abs. 1 S. 3 AO)
- Bescheid, wenn von Steueranmeldung abgewichen wird oder bei Nichtabgabe der Anmeldung (§ 167 Abs. 1 AO)

Steueranmeldung

- **Abgabe einer Steueranmeldung** (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO) bei Nachzahlungsbetrag (§ 168 S. 1 AO)
- **Zustimmung** zur abgegebenen Anmeldung bei **Erstattungs- oder Vergütungsbetrag** (§ 168 S. 2 AO)

z.B.:

- **LSt-Anmeldung**
- **USt-Voranmeldung**
- **USt-Jahreserklärung**
- **KapESt-Anmeldung**
- Anmeldung von Abzugsteuer § 50 a EStG

nicht:

- Angabe der **Besteuerungsgrundlagen**
- **Anrechnung** von Abzugsteuern oder Vorauszahlungen
- Angabe eines **Erstattungsbetrages** oder Nachzahlungsbetrages

Beachte: Die Zweiteilung ist dem Massenverfahren geschuldet: bei den **Anmeldesteuern** kreierte sich der Stpfl. damit in der Regel seinen Verwaltungsakt selbst. Wird diese Anmeldung vom FA nicht beanstandet, ergeht kein weiterer gesonderter Bescheid!

Ein sehr pragmatisches Vorgehen getreu dem Motto: **Don't call us, we call you.**

2. Der Verwaltungsakt § 118 AO

Ausgehend von der Überlegung, dass nach **Art. 19 Abs. 4 GG** demjenigen, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt wird, der Rechtsweg offensteht, muss jeglicher Verwaltungsakt justitiabel, d.h. gerichtlich überprüfbar sein.

Im Einspruchsverfahren sind insoweit folgende Überlegungen anzustellen:

Herleitung eines Verwaltungsaktes, § 118 AO

Ordnungsgemäße Bekanntgabe

des VA, §§ 122, 124, 155 AO
beachte insb. AEAO

→ nein →

VA unwirksam,
Umkehrschluss
§ 124 Abs. 1 S.1 AO

|
ja
|

Rechtswidrigkeit des VA = Fehlerhaftigkeit

→ nein →

VA wirksam,
§ 124 Abs. 1 AO
u. rechtmäßig

|
ja
|

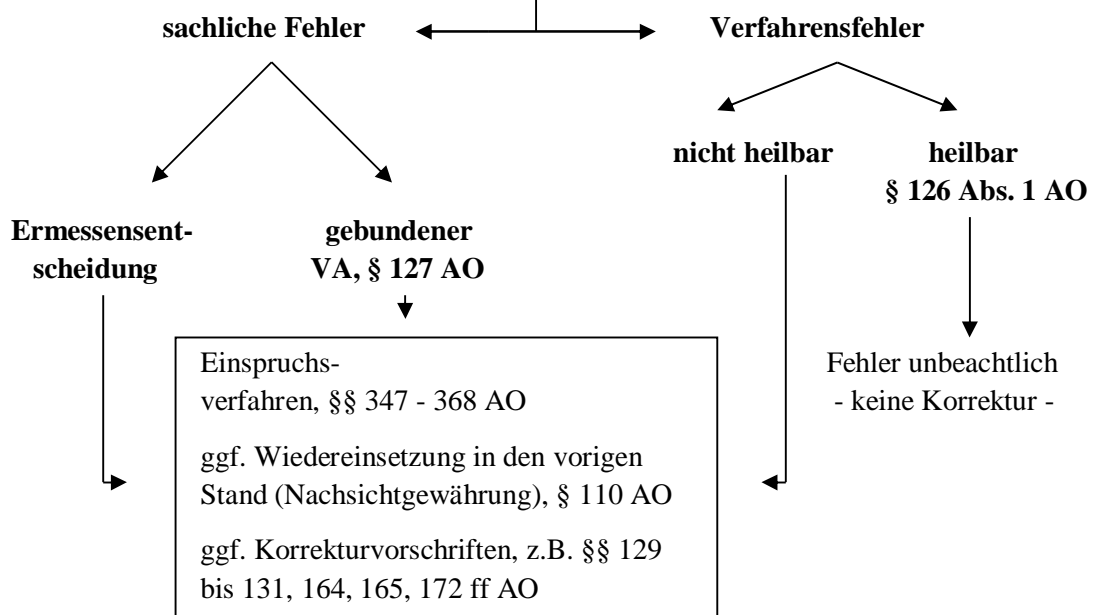
Besonders schwerwiegender
Fehler und daher Annahme
der **Nichtigkeit**

→ ja →

VA unwirksam,
§ 124 Abs. 3 AO

|
nein
|

VA ist wirksam, aber rechts- widrig (fehlerhaft)



§ 118 Satz 1 AO definiert den **Begriff des Verwaltungsaktes** wie folgt:

- hoheitliche Maßnahme
- einer Behörde
- auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts
- zur Regelung eines Einzelfalls
- mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen.

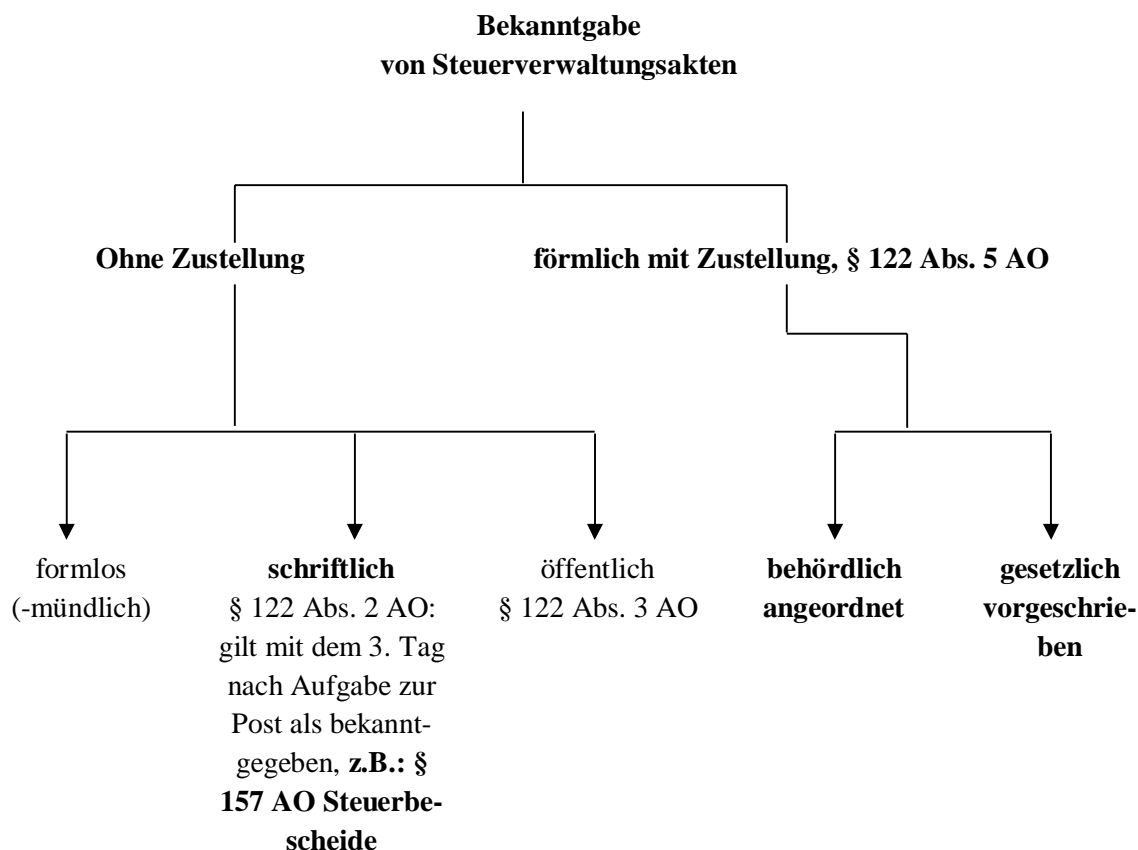
Fall 5:

Entscheiden Sie, ob in den folgenden Fällen ein VA vorliegt oder nicht:

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Erlass eines Steuerbescheids			
Änderung eines Steuerbescheids			
Gewährung einer Stundung			
Ablehnung eines Stundungsantrages			
Widerruf einer Stundung			
Erlass von Säumniszuschlägen (SZ)			
Ablehnung eines Antrags auf Erlass von SZ			
Androhung von Zwangsgeld			
Festsetzung von Zwangsgeld			
Mahnung wegen nicht bez. Steuer			
Verwaltungsvorschriften			
Aufforderung an Stpfl. zur Auskunftserteilung an Amtsstelle			

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Niederschlagung von Steuerrückständen			
Pfändung einer Forderung			
Belehrung des Stpfl. über mögl. strafrechtliche Konsequenzen			
Ablehnung einer Akteneinsicht			
Aufforderung des FA zur Vorlage von Urkunden			
Aufrechnung			
Allgemeine Auskunft über letzte Gesetzesänderung			
Festsetzung eines Verspätungszuschlages			
Schlussbesprechung nach einer Betriebsprüfung (BP)			
Zulassung als Steuerberater			
Bewilligung erleichterter Buchführung			
Bekanntgabe des Betriebsprüfungsberichts			
Vertrag zw. OFD u. Spediteur über Umzugstransport			

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Erlass eines Einheitswertbescheides			
Aufforderung zur Führung von Büchern			
Anweisung des Vorstehers an den Sachbearbeiter, den Antrag des Stpfl. abzulehnen			
Ablehnung eines Antrags auf Fristverlängerung			
Erlass eines Gesetzes			
Festlegung des Beginns einer Außenprüfung			
Festlegung des Orts der Außenprüfung			
Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens			
Steueranmeldung mit selbstberechnetem Erstattungsanspruch			
Auskunftsersuchen nach Empfängerbenennung			
Erlass einer Prüfungsanordnung			

3. Bekanntgabe § 122 AO

-
- § 3 VwzG mit Postzustellungsurkunde
 - § 4 VwzG mit Einschreiben
 - § 14 VwzG Zustellung im Ausland
 - § 15 VwzG öffentliche Zustellung

Bekanntgabe heißt, dass der Bescheid auf dem von der Behörde gewählten Weg in den **Machtbereich des Empfängers** gelangt. Bekanntgabe ist erforderlich an den, für den er bestimmt ist oder von ihm betroffen wird (Steuerschuldner, Gesetzliche Vertreter usw.). Dabei können Steuerschuldner, Adressat und Empfänger auseinanderfallen:

Fall 6: Mehlstaub's minderjährige Tochter Katharina ist an einer GmbH beteiligt und hat erhebliche Einkünfte erzielt. Er hat seinen Steuerberater auch für Katharinas Angelegenheiten beauftragt; der Steuerberater ist gleichzeitig Empfangsbevollmächtigter.

Wem ist der ESt-Bescheid bekanntzugeben?

Beachte (häufiges Prüfungsproblem): Wird trotz Empfangsvollmacht unmittelbar an den Stpfl. bekanntgegeben, liegt wegen § 122 Abs. 1 S. 4 AO ein **Bekanntgabemangel** vor; dieser wird aber durch **Weitergabe an den Bevollmächtigten geheilt**. Die Fristen beginnen aber erst mit dem Tag des Erhalts des Bescheides durch den Bevollmächtigten. zu laufen (AEAO zu § 122 Tz. 1.7.3.),

Besondere Bekanntgabevorschriften für Steuerbescheide

§ 122 Abs. 7 AO: Bekanntgabe einer Ausfertigung eines zusammengefassten schriftlichen Bescheides an gemeinsame Adresse der Beteiligten, **dann gilt Bekanntgabe an alle Beteiligten als bewirkt.**

Fall 7: Alois Mehlstaub erhält seinen ESt-Bescheid 01, hier werden auch die Einkünfte seiner Frau erfasst. Die Steuer wird nach der Splitting-Tabelle festgesetzt. Adressat und Steuerschuldner ist nur Alois Mehlstaub.

Ist der Bescheid auch gegenüber der Ehefrau von Mehlstaub wirksam?

Es ist deshalb beim Erlass eines schriftlichen Verwaltungsakts festzulegen,

- an wen er sich richtet (**Inhaltsadressat** = Steuerschuldner),
- wem er **bekanntgegeben** werden soll (Adressat) und
- welcher Person er zu übermitteln ist (**Empfänger**).

Eine Bekanntgabe an den Steuerberater erfolgt in der Praxis nur, wenn dieser gleichzeitig Empfangsbevollmächtigter ist, § 122 Abs. 1 S. 4 AO, AEAO zu § 122 Z. 1.7). Die Bekanntgabe an den Bevollmächtigten wirkt dann wie die Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen, d.h. der Bescheid wird wirksam und die Fristen beginnen zu laufen.

a) Formen der Bekanntgabe

- **einfacher Brief durch die Post** (§ 122 Abs. 2 AO) = **Normalfall**.
- **Übermittlung über Verwaltungsportale** (ELSTER) = technisch seit rd. 3 Jahren realisiert (§ 122a AO)
- öffentliche Bekanntgabe (§ 122 Abs. 3, 4 AO),
- förmliche Zustellung (§ 122 Abs. 5 AO) in Verbindung mit dem Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG), z. B. durch Postzustellungsurkunde (§ 3 VwZG).

Mündlich oder durch schlüssiges Verhalten können **Steuerbescheide** wegen der Schriftform nicht bekanntgegeben werden, § 157 Abs. 1 Satz 1 AO; ein solcher VA wäre nach § 125 AO unwirksam.

b) Sonderfälle der Bekanntgabe

Für die Bekanntgabe von **einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden ist § 183 AO** zu beachten. Gibt es einen **gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten**, so ist an diesen mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten bekanntzugeben, § 183 Abs. 1 S. 5 AO.

Ist ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nicht bestellt worden, so ist der Bescheid an den gesetzlichen oder gewählten Vertreter zu übermitteln. Ist ein Vertreter nicht vorhanden (bspw. bei der Erbengemeinschaft) kann die Finanzbehörde an einen von ihr bestimmten Empfangsbevollmächtigten bekanntgeben, wenn einem entsprechenden Vorschlag innerhalb einer angemessenen Frist nicht widersprochen wurde.

Nach § 183 Abs. 2 AO ist jedoch zwingende Einzelbekanntgabe erforderlich, wenn die Gesellschaft bereits handelsrechtlich aufgelöst ist, der betroffene Gesellschafter ausgeschieden ist oder ernsthafte Meinungsverschiedenheiten zwischen den Beteiligten bekannt sind.

Fall 8: An der Lug & Trug KG sind mehrere Komplementäre und mehrere Kommanditisten beteiligt. Das FA will für 01 den USt-Bescheid, den GewSt-Messbescheid und den Bescheid über die Gewinnfeststellung erlassen, in letzterem werden die Kommanditisten zu Recht nicht als Mitunternehmer angesehen. Die KG wird steuerlich vertreten, der Berater hat aber keine Empfangsvollmacht. Als gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten haben die Gesellschafter den Geschäftsführer Gierschlund bestellt.

Wem sind die einzelnen Bescheide bekanntzugeben?

Fall 9: Der Schlecht & Recht GmbH geht es mehr schlecht als recht. Am 05.09.03 will das FA die Bescheide 01 versenden.

An wen muss es bekanntgeben?

Es erfährt kurz darauf, dass sich die Gesellschaft durch Beschluss vom 10.09.03 in Liquidation befindet. Deshalb erlässt es schnell noch die Bescheide 02, die am 05.10.03 zur Post gehen. Als Liquidator ist Herr Untreu bestellt.

An wen muss nun bekanntgegeben werden?

Was passiert im Insolvenzfall?

c) Bekanntgabemängel:

- Brief an den falschen Adressaten, oder Einwurf in falschen Briefkasten
↳ unwirksam gegenüber dem Adressaten und dem Empfänger
- Aber: ungenaue Bezeichnung des Adressaten oder der Anschrift unschädlich,
↳ wenn der vorgesehene Adressat den Bescheid tatsächlich erhält
- Formfehler oder Fehler bei der technischen Übermittlung führen **nicht** zur Unwirksamkeit.

4. Schätzungsbescheide (§ 162 AO)

Bei Schätzbescheiden werden **Besteuerungsgrundlagen**, nicht die Steuer (!) geschätzt.

Anwendungsfälle:

1. Besteuerungsgrundlagen können nicht ermittelt oder berechnet werden (z. B. Aufteilung von USt bei gemischter Nutzung von Gegenständen des Unternehmens (§ 15 Abs. 4 UStG)),
2. **Steuererklärungen werden nicht abgegeben**, Bücher oder Aufzeichnungen können nicht vorgelegt werden und unzureichende Auskunft des Steuerpflichtigen.

Die **Schätzung ist ein Druckmittel** zur Abgabe von Steuererklärungen und darf sich am oberen Rand (inkl. Sicherheitszuschlag) bewegen. Schätzungen „ins Blaue hinein“ sind aber unzulässig.

Beachte: Auch bei Schätzungsbescheid bleibt die Verpflichtung zur Abgabe von Erklärungen bestehen, § 149 Abs. 1 Satz 4 AO!

Die bewusste Hinnahme einer zu niedrigen Schätzung ist eine Steuerhinterziehung iSd § 370 Abs. 1 AO. Gegen Schätzungsbescheide ist der Einspruch möglich, die Begründung besteht regelmäßig in der Abgabe der Steuererklärung. Schätzungsbescheide können auch (müssen aber nicht) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen werden. Selbst grobe Schätzungsfehler bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen führen nicht zur Nichtigkeit der darauf beruhenden Bescheide, anders bei sog. „Monschätzungen“.

Fall 10: Mehlstaub gibt trotz mehrfacher Aufforderung seine ESt-Erklärung 01 nicht ab. Am 01.09.04 geht der Schätzungsbescheid zur Post (ohne Vorbehalt der Nachprüfung). Daraufhin gibt Mehlstaub am 04.10.04 die Steuererklärung ab.

Wie wird das FA handeln?

Was passiert, wenn er die Steuererklärung erst am 04.11.04 abgibt, ohne Begründung der Verspätung und die Steuer lt. Erklärung deutlich niedriger als die lt. Bescheid ist?

5. Nebenbestimmungen zu Steuerbescheiden

Möchte sich das FA bei Erlass des Steuerbescheides eine spätere Abänderbarkeit ausdrücklich offenlassen, kann sie den Bescheid mit einer Nebenbestimmung versehen; dafür gibt es zwei Varianten:

- Soll der Bescheid insgesamt „offengehalten“ werden, kommt der **Vorbehalt der Nachprüfung** gem. § 164 AO in Betracht,
- soll der Bescheid nur hinsichtlich einzelner Punkte, also punktuell offengehalten werden, kommt die Aufnahme eines **Vorläufigkeitsvermerks** gem. § 165 AO zum Tragen.

a) Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)

- ist möglich, solange der Steuerfall noch **nicht abschließend geprüft** ist (etwa bei bevorstehender Betriebsprüfung oder bei Schätzbescheiden!)
- gilt per Gesetz (ohne besonderen Hinweis) bei **Vorauszahlungen** (§ 164 Abs. 1 S.2 AO) und bei **Steueranmeldungen** (§ 168 AO)
- ist **wirksam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist**, § 164 Abs. 4 S. 1 AO
- **uneingeschränkte Änderungs- bzw. Aufhebungsmöglichkeit** durch das Finanzamt und zugleich uneingeschränkte Änderungsantragsmöglichkeit für den Stpfl., **§ 164 Abs. 2 AO**
- kann jederzeit aufgehoben werden und muss aufgehoben werden nach einer Außenprüfung, § 164 Abs. 3 AO

b) Vorläufigkeit (§ 165 AO)

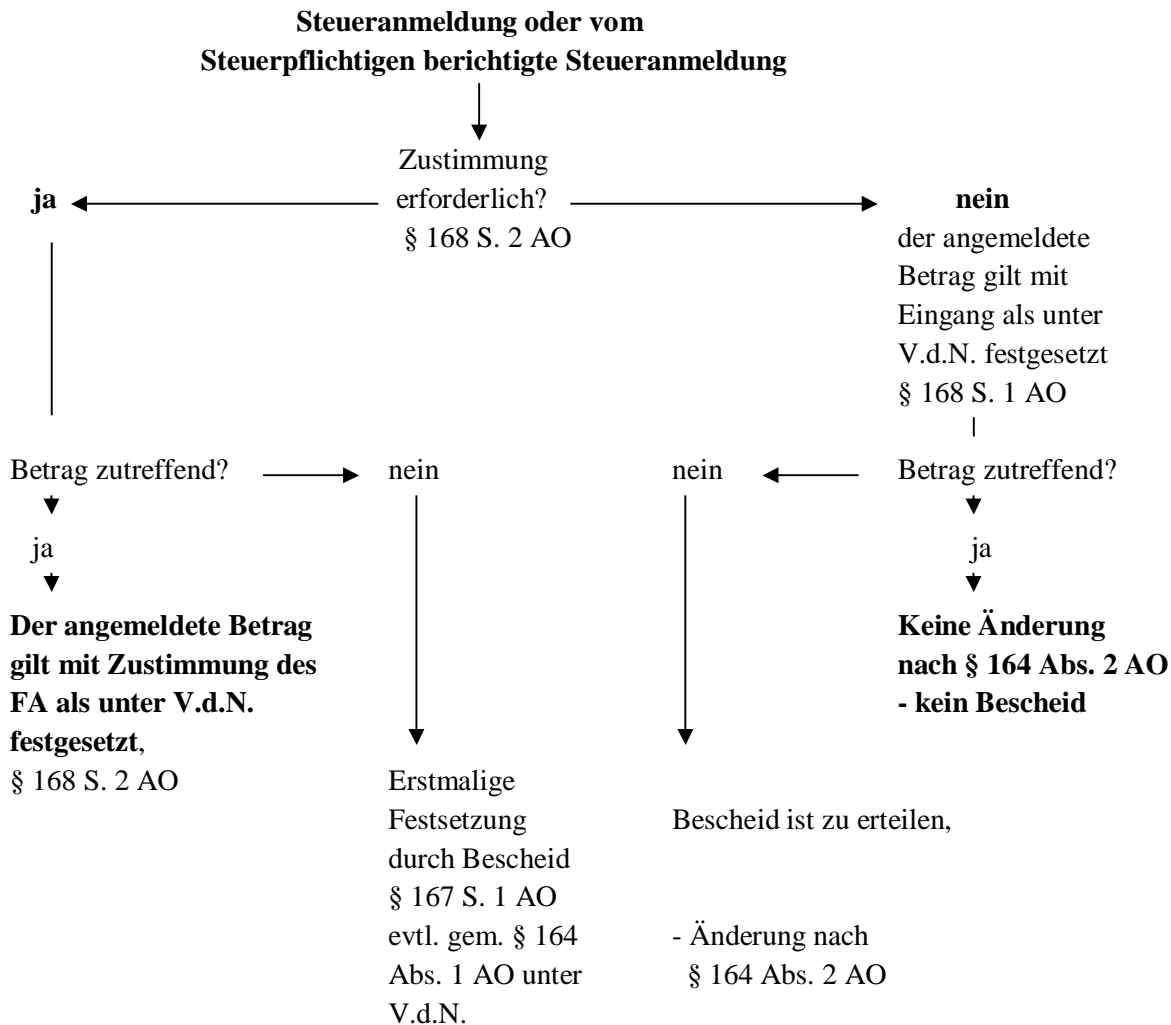
- ist möglich, soweit Ungewissheit darüber besteht, ob die Steuer entstanden ist; (nur **Ungewissheiten in tatsächlicher Hinsicht**, nicht hinsichtlich der Rechtsanwendung!)
- betrifft nur einen Teil des Bescheides (vgl. § 165: „soweit“)
- führt zur Änderbarkeit nur in diesem Rahmen, § 165 Abs. 2 Satz 1 AO
- löst die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO (1 Jahr bzw. 2 Jahre) aus

Fall 11: Mehlstaub hat von seinem 2018 verstorbenen Vater Wertpapiere geerbt, aus denen er 2020 Erträge erzielt hat. Seine Schwester hat das Testament angefochten, hierüber ist noch nicht entschieden. Für die Jahre 20 - 21 hat eine Außenprüfung stattgefunden, die zu keiner Änderung der ESt 2020 geführt hat. Wegen der offenen Testamentssache will das FA den Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufheben. Ist das richtig?

Fall 12: Die Behörde ordnet die Zustellung des Schätzbescheides ESt 2018 an Mehlstaub durch PZU an und gibt sowohl Bescheid als auch die vorbereitete PZU am 03.09.20 zur Post. Da der Briefträger niemanden antrifft, wirft er den Bescheid am 04.09.20 in den Briefkasten und die PZU in den Müll. Mehlstaub legt am 09.10.20 Einspruch ein mit dem Hinweis, er habe den Bescheid erst am 06.09.20 erhalten. Ist die Frist gewahrt?

6. Steueranmeldungen §§ 167 fAO

Bei Steueranmeldungen kann der Stpfl. sich den VA selbst „basteln“. Dies ist im Verwaltungsrecht eine Ausnahme und dem Massenverfahren Steuerrechtanwendung geschuldet.



Fall 13: Der Unternehmer Zampel, der nicht am Dauerfristverlängerungsverfahren teilnimmt, gibt seine Umsatzsteuervoranmeldung für April 13 am 10.05.13 bei seinem zuständigen FA ab. Die Voranmeldung führt zu einer Zahllast von 50.000 € Am 20.05.13 - Zampel hat die USt-Vorauszahlung noch nicht bezahlt - legt er Einspruch gegen die Steueranmeldung mit der zutreffenden Begründung ein, er habe zu Unrecht Auslandsumsätze der USt unterworfen. Seine Zahllast mindere sich auf 40.000 €

1. Erläutern Sie kurz, welche wesentlichen abgabenrechtlichen Merkmale die o.g. Umsatzsteuervoranmeldung für April 13 aufweist!
2. Kann Zampel gegen seine eigene Voranmeldung Einspruch einlegen?
3. Erläutern Sie, wie sich das FA auf Grund des Einspruchs ggü. Zampel verhalten wird!
4. Was würde das FA auf Grund des Einspruchs tun, wenn dieser erst am 25.06.13 - also nach Ablauf der Einspruchsfrist - dort eingegangen wäre?

7. Gesonderte Feststellungen (§§ 179 ff. AO)



Grds. unselbständiger Bestandteil
der Steuerfestsetzung § 157 Abs. 2 AO

in gesetzlich vorgesehenen Fällen werden einzelne Besteuerungsgrundlagen aber **gesondert festgestellt** § 179 AO (durch besonderen **Feststellungsbescheid** nach § 179 Abs. 1 AO)

Anwendungsfälle (keine abschließende Aufzählung)

a) Fälle aus § 180 Abs. 1 AO

- mehrere Personen sind an der Einkünfteerzielung beteiligt (= **Mitunternehmenschaften**)
- nur eine Person erzielt Einkünfte aus §§ 13-18 EStG und das Betriebsfinanzamt ist nicht für ESt/KSt zuständig (d.h. Wohnort und Betriebsort fallen auseinander),
- Einheitswerte (§ 19 Abs. 1 BewG),
- Grundsteuerwerte (§ 228 Abs. 1 BewG)

b) Fälle aus der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO

- bei Immobilienfonds, Laborgemeinschaften u.ä.,
- bei Steuerpflicht von Lebensversicherungen,
- bei Steuerverstrickung von einbringungsgeborenen Anteilen (§ 24 UmwStG)

c) Fälle aus Einzelsteuergesetzen

- bei vortragsfähigen/verbleibenden Verlusten (§§ 10d EStG, 10a GewStG)
- bei verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG)
- bei ausländischen Verlusten (§ 2a EStG)

d) Verfahrensvorschriften

- § 181 Abs. 1 AO: Vorschriften über Durchführung der Besteuerung gelten sinngemäß (z.B. Form und Inhalt des Feststellungs-Bescheids),
- §§ 169 ff. AO: Feststellungsverjährung
- § 181 Abs. 2 AO: Erklärungspflichten
- § 183 AO: Bekanntgabesondervorschriften

e) Wirkungen

- § 182 AO: **Bindungswirkung für Folgebescheide**, wobei Feststellungsbescheide nach der Definition des § 171 Abs. 10 AO **Grundlagenbescheide** sind (aber § 155 Abs. 2 AO beachten!)
- § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1: **besondere Korrekturvorschrift** für Anpassung von Folgebescheiden an den Grundlagenbescheid
- § 171 Abs. 10 AO: die **Festsetzungsfrist** der Folgebescheide **wird gehemmt**, um die Auswertung des Folgebescheides auch unter Verjährungsgesichtspunkten sicherzustellen.

V. Festsetzungsverjährung

1. Wirkungen der Festsetzungsverjährung

Eines der übergeordneten Ziele des deutschen Verfahrensrechts ist die **Schaffung von Rechtsfrieden**: ungeachtet der materiellen Richtigkeit von Verwaltungsakten soll nach bestimmter Zeit „der Fall nicht mehr angefasst“ werden; die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung versuchen, diesen Interessenwiderstreit zwischen möglichst richtiger Steuerfestsetzung und „Irgendwann muss auch mal Ruhe sein“ aufzulösen:

Steuerfestsetzungen, Aufhebungen und Änderungen sind nach Ablauf der Festsetzungsfrist (FF) nicht mehr zulässig (§ 169 Abs. 1 AO). **Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen gem. § 47 AO ohne weiteres Zutun, wenn sie nicht vor Eintritt der Festsetzungsverjährung festgesetzt worden sind.** Zur Wahrung der Frist genügt es, dass der Steuerbescheid den Bereich der Finanzbehörde vor deren Ablauf verlassen hat, d.h. abgesandt wurde (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO). Eine nach Ablauf der Festsetzungsfrist erfolgte Steuerfestsetzung ist rechtswidrig, aber **nicht nichtig** (weil der Fehler nicht offenkundig ist). Sie ist auf entsprechenden Einspruch hin aufzuheben.

2. Dauer der Frist

- 1 Jahr für Zölle und Verbrauchsteuern
- **4 Jahre** für alle übrigen Steuern und Steuervergütungen
(d.h. für alle Steuerarten, mit denen Sie in der Prüfung konfrontiert werden!)
- 5 Jahre für **leichtfertig** verkürzte Steuern
- 10 Jahre für **vorsätzlich** hinterzogene Steuern (wenn also „Wissen und Wollen“ vorliegt)

Bei letzteren beiden kommt es auf die **objektive** und **subjektive Tatbestandsverwirklichung**, nicht auf eine Verurteilung durch ein Strafgericht an.

3. Fristbeginn (Anlaufhemmungen)

Grundregel: Ablauf des Kalenderjahres (KJ), in dem die Steuer **entstanden** ist (§ 170 Abs. 1 AO)
Achtung! Diese Regel gilt nur, wenn der Stpfl. nicht verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben (also bei der sog. „**Antragsveranlagung**“).

In **Prüfungsaufgaben** ist das **Regel-Ausnahme-Verhältnis umgedreht**, da dort der Stpfl. regelmäßig verpflichtet ist, eine Erklärung abzugeben (Stichwort **Pflichtveranlagung**). Es kommt dann zur sog. **Anlaufhemmung** gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO, siehe sogleich.

- Ausnahmen:**
- **Für Steuern, bei denen eine Erklärung zwingend abzugeben ist**, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung abgegeben wird, **spätestens 3 Jahre nach Entstehung der Steuer** (§ 170 Abs. 2 AO)
 - Besonderheiten bei d. Erbschaft- u. Schenkungsteuer sind zu beachten (§ 170 Abs. 5 AO)

Beachte: Die wichtigsten Vorschriften der Einzelsteuergesetze, aus denen sich die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt, finden Sie in **§ 149 Abs. 3 AO!**

Fall 14: Mehlstaub hat seine ESt-Erklärung 11 erst im Mai 15 abgegeben. Das Finanzamt hatte daraufhin am 20.11.17 einen Bescheid erlassen. Im Jahr 19 stellt das FA fest, dass Mehlstaub Betriebseinnahmen leichtfertig verkürzt hatte. Es möchte gleichzeitig damit eine offenbare Unrichtigkeit aus dem damaligen Bescheid berichtigen.

Ist das möglich?

- a) Berichtigung würde sich **zuungunsten** des Mehlstaub auswirken
- b) Berichtigung würde sich **zugunsten** des Mehlstaub auswirken

4. Fristende, Ablaufhemmungen (§ 171 AO)

Ablaufhemmungen schieben das reguläre Ende der Verjährung nach hinten; sie sind Gegenstand nahezu jeder schriftlichen Prüfung! Ablaufhemmungen können insb. gegeben sein nach:

- § 171 Abs. 2 AO Bei **offenbaren Unrichtigkeiten** und Schreib- oder Rechenfehlern i.S.d. § 173a AO: Fristende nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des fehlerhaften Bescheides.
Beachte: Die Jahresfrist nach § 171 Abs. 2 AO beginnt mit Bekanntgabe desjenigen Bescheids, bei dessen Erlass es zu der offenbaren Unrichtigkeit gekommen ist. Wird später ein weiterer Bescheid (Änderungsbescheid) erlassen, in dem die offenbare Unrichtigkeit (nur) wiederholt wird, beginnt die Jahresfrist nicht erneut zu laufen. Die Jahresfrist knüpft daher an den ursprünglichen Bescheid an, der die offenbare Unrichtigkeit erstmals enthielt
- § 171 Abs. 3 AO bei gestelltem **Änderungsantrag**; Fristende nicht, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (damit soll vermieden werden, dass Bearbeiter im FA Fälle unbearbeitet „in die Verjährung laufen lassen“)
- § 171 Abs. 3a AO bei **Einspruch**; Fristende nicht, bevor über den Einspruch unanfechtbar entschieden worden ist, Begründung siehe bei § 171 Abs. 3 AO
- § 171 Abs. 4 AO bei einer **Außenprüfung**; Fristende nicht vor Unanfechtbarkeit der BP-Änderungsbescheide bzw. nicht vor Ablauf von 3 Monaten nach Bekanntgabe der „Nullmitteilung“
- § 171 Abs. 8 AO bei **vorläufiger Steuerfestsetzung**;
Fristende nicht vor Ablauf eines Jahres nach Kenntnis des FA vom Wegfall der Ungewissheit (in den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 2 AO verlängert sich die Ablaufhemmung auf 2 Jahre)
- § 171 Abs. 10 AO bei **Erllass eines Grundlagenbescheides**; Fristende für Folgebescheide nicht

vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides (Sicherstellung der Bindungswirkung in § 182 Abs. 1 Satz 1 AO!)

Fall 15: Mehlstaub gibt seine Einkommensteuererklärung 13 in 14 ab. Im Dezember 18 führt das FA eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO durch und gibt den Bescheid am 30.12.18 zur Post. Mehlstaub legt am 13.01.19 Einspruch ein.

Ist der Einspruch zulässig und wenn ja, ist eine Berücksichtigung des sachlichen Vorbringens noch möglich?

Fall 16: Mehlstaub hat seine Steuererklärung für 09 in 10 abgegeben. Im November 14 wird für das Jahr 09 eine Außenprüfung angeordnet. Der Prüfer erscheint Mitte Dezember und beginnt mit der Prüfung der Unterlagen. Ende Juni 15 wird eine Schlussbesprechung abgehalten, in der keine Einigung erzielt wird. Der anschließende Schriftverkehr zieht sich Jahre hin. Im Juni 19 erlässt das FA Änderungsbescheide.

a) Sind diese innerhalb der FF erlassen worden?

b) Wie lange hat das FA Zeit, wenn M gegen die Bescheide Einspruch einlegt?

Fall 17: Mehlstaub hat seine ESt-Erklärung 13 in 14 abgegeben. Ein Bescheid wurde in 14 erlassen. Er ist an einer KG beteiligt. Die KG hat die Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung 13 erst in 15 abgegeben. Der Grundlagenbescheid 13 wird am 21.09.19 geändert.

Kann der ESt-Bescheid noch geändert werden?

Fall 18: wie Fall 17 (s.o.)
mit dem Unterschied, dass Mehlstaub die ESt-Erklärung in 15 und die KG die Erklärung in 14 abgegeben hat.

Ist in 19 noch eine Änderung der ges. Feststellung möglich?

Zusammenfassende Übersicht zu Festsetzungsverjährung

Bedeutung: Nach Ablauf der Festsetzungsfrist ist eine Steuerfestsetzung bzw. deren Änderung nicht mehr zulässig, der Anspruch auf Festsetzung/Aufhebung/Änderung erlischt (§§ 169 Abs. 1 S. 1, 47 AO)

aber: Eine unter Missachtung der Festsetzungsverjährung ergangene Steuerfestsetzung ist **nicht nichtig**, sondern lediglich **rechtswidrig**. Ihre Aufhebung muss im Rahmen des Einspruchsverfahrens beantragt werden.

Festsetzungsfrist

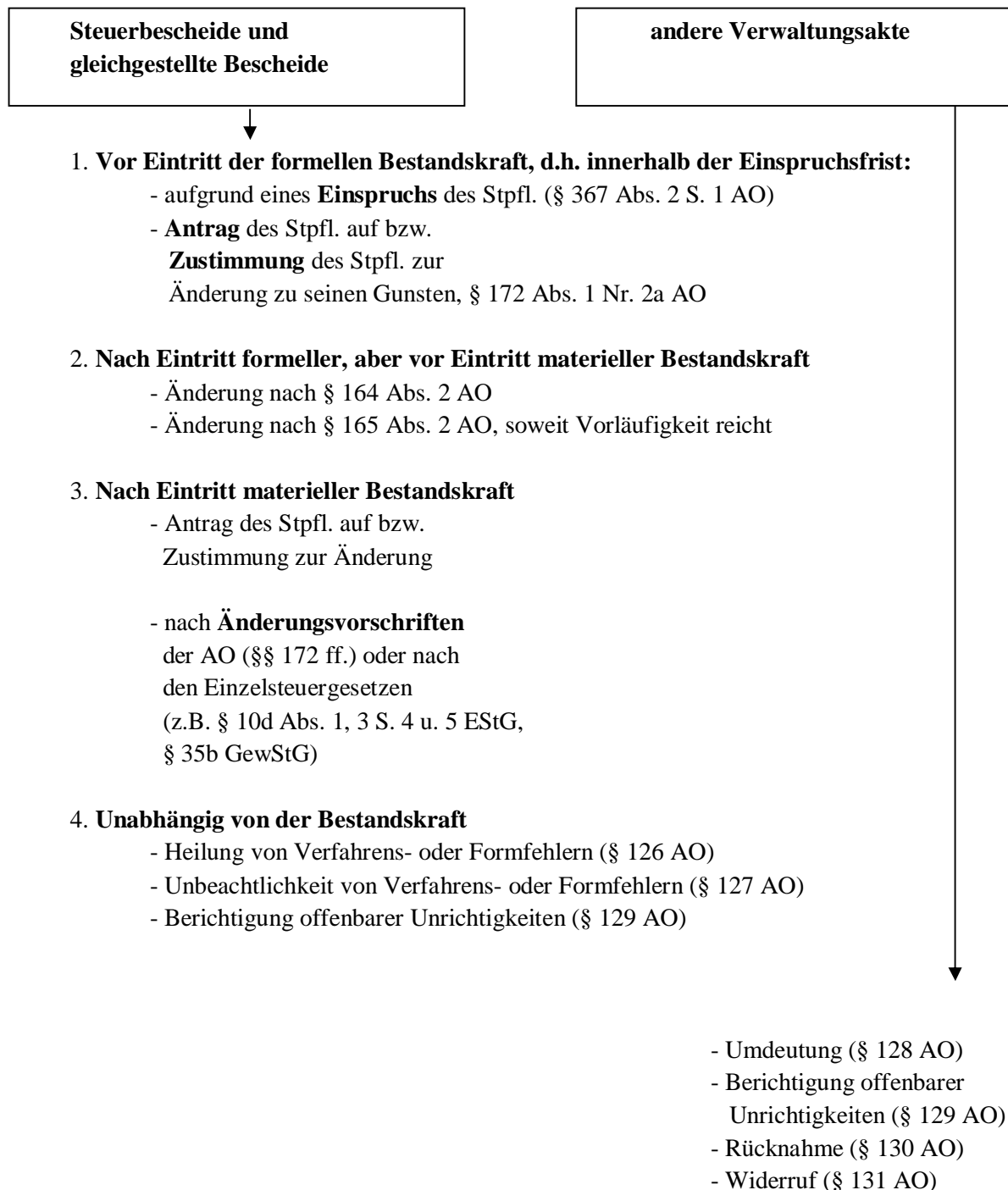
Dauer § 169 Abs. 2 AO	Beginn § 170 AO	Ende § 171 AO
<ul style="list-style-type: none"> - 1 Jahr Zölle und VerbrSt - 4 Jahre übrige Steuern - 5 Jahre soweit Steuer leichtfertig verkürzt - 10 Jahre soweit Steuerhinterziehung 	<ul style="list-style-type: none"> mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem - Steuer entstanden ist - bei Pflichtveranlagung in dem Jahr, in dem die Erkl. abgegeben wurde - wenn nur auf Antrag, in dem Jahr in dem Antrag gestellt wurde 	<ul style="list-style-type: none"> grdsl. Berechnung §§ 108 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB, aber Ablaufhemmungen nach § 171 AO möglich, z.B. bei - Antrag des Stpfl. (Absatz 3) - begonnener AP (Absatz 4) - Grundlagenbescheiden (Absatz 10)

VI. Korrektur von Steuerverwaltungsakten

Korrekturvorschriften sind der Kern nahezu jeder schriftlichen Prüfungsarbeit! Die Bedeutung für die Klausurbearbeitung ist herausragend hoch.

Der Obersatz ist nahezu immer identisch: **Ein bestandskräftiger Steuerbescheid kann nur geändert werden, wenn eine Korrekturvorschrift greift und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.**

1. Übersichten zur Korrektur von Verwaltungsakten



Vergleichende Übersicht

Korrekturvorschriften nach der AO

<p>I <u>alle Steuerverwaltungsakte</u> § 126 AO: Heilung von Verfahrens- oder Formfehlern § 127 AO: Unbeachtlichkeit von solchen Fehlern § 128 AO: im Steuerrecht so gut wie nie § 129 AO: Berichtigung offener Unrichtigkeiten = Schreib-, Rechen-, Übertragungs- oder ähnliche mechanische Fehler</p>	<p>Auswirkung:</p> <p>betreffen nicht den materiellen Gehalt</p> <p>betrifft zwar Ergebnis, aber vor der Willensbildung des Bearbeiters im FA</p>
<p>II <u>Nur solche, die keine Steuerbescheide bzw. gleichgestellt sind</u> § 130 AO: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte § 130 AO: Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte</p>	<p>Korrektur durch FA bzw. Antrag des Stpfl., auch materiell, auch nach Eintritt formeller Bestandskraft</p>
<p>III <u>nur Steuerbescheide und gleichgestellte Bescheide</u></p> <p>1. Bescheide § 164 AO /§ 165 AO</p> <p>a) § 164 AO Vorbehalt der Nachprüfung Steuerfall noch nicht abschließend geprüft oder Vorauszahlungen oder § 168 AO</p> <p>b) § 165 AO Vorläufige Steuerfestsetzung tatsächliche Ungewissheit über einen bestimmten Sachverhalt oder Unvereinbarkeit von Steuergesetzen mit dem Grundgesetz</p>	<p>a) Korrektur des ganzen Bescheides durch FA oder Antrag des Stpfl. rechtlich oder tatsächlich</p> <p>b) Korrektur wie unter a) jedoch nur, soweit Vorläufigkeit reicht und tatsächlicher Art, nicht rechtlicher</p>

2. Aufhebung/Änderung übriger Steuerbescheide und gleichgestellter Bescheide

- a) § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO Antrag des Stpfl. oder Zustimmung des Stpfl., zu seinen Gunsten aber Antrag / Zustimmung nur innerhalb Einspruchsfrist „schlichte Änderung“
- b) § 172 Abs. 1 Nr. 2b und c AO sachlich unzust. Behörde, arglistige Täuschung o. ä. (§ 172 I 2d sagt nur, dass es noch andere Änderungsvorschriften gibt)
- c) § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO Tatsachen/Beweismittel werden nachträgl. bekannt u. höhere Steuer (Ereignis lag beim Erstbescheid vor, wird nach Bearbeitung bekannt)
- d) § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, niedrigere Steuer, aber kein grobes Verschulden des Stpfl.
- e) § 173a AO: unzutreffende Mitteilung rechtserheblicher Tatsachen aufgrund Schreib- oder Rechenfehler
- f) § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO Grundlagenbescheid muss richtig im Folgebescheid übernommen werden (Bindungswirkung gem. § 182 AO)
- g) § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO Ereignis tritt später ein als Erstbescheid, hat Rückwirkung für Vergangenheit
- h) § 175a AO Schiedsspruch, Verständigungsverfahren nach DBA wirkt sich aus
- i) aus **Einzelsteuergesetzen** (§ 10d Abs. 3 S. 4 u. 5 EStG, § 35b GewStG und andere)

Korrektur der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung/Messbetragsfestsetzung nur

soweit, wie Änderungsvorschrift das zulässt
(**nur in diesem Punkt, punktuell**)

= **Durchbrechung der materiellen Bestandskraft**

aber **zu beachten ist § 177 AO:**

Gegenrechnung mit Saldo der im Bescheid vorhandenen materiellen Fehler, die nicht Anlass der Aufh./Änd. sind (d. h. die nicht für sich alleine die Vorausss. für eine Änd. erfüllen)

von Amts wegen vom FA oder auf Antrag des Stpfl. möglich

Fall 19:

Entscheiden Sie durch Ankreuzen, welche Korrekturvorschriften der AO auf die folgenden Verwaltungsakte prinzipiell angewandt werden könnten, falls sie fehlerhaft wären.

	anwendbare Vorschriften der AO			
	§ 129	§ 164	§§ 172 ff	§§130,131
1. Festsetzung von Verspätungszuschlägen				
2. Umsatzsteuer-Voranmeldung				
3. Gewerbesteuer-Messbescheid				
4. Zinsbescheid				
5. Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid				
6. Zwangsgeldfestsetzung				
7. Zwangsgeldandrohung				

2. Allgemeines

Zwar sind die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen, doch können hierbei im Massenverfahren auch Fehler unterlaufen. Daher gibt es in der AO **verschiedene Korrekturvorschriften**, wie formelle und materielle Fehler beseitigt werden können.

Die §§ 126 - 127 AO regeln nicht die Korrektur des Steuerbescheides selbst, sondern beseitigen die vor oder bei Erlass eines Bescheides begangenen Fehler auf andere Weise.

§ 126 Abs. 1 AO lässt **Heilung von Verfahrens- oder Formfehlern** durch die Nachholung unterlassener Handlungen bis zur Einspruchsentscheidung bzw. Klageerhebung zu (§ 126 Abs. 2 AO).

§ 126 Abs. 3 AO gewährt **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**, wenn aufgrund unterlassener Begründung oder Anhörung die Rechtsbehelfsfrist versäumt wurde.

§ 127 AO lässt bestimmte Fehler als **unbeachtlich** wirken, wenn die Entscheidung in der Sache nicht berührt wurde.

3. Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten, § 129 AO

Diese für alle VA geltende Vorschrift gilt auch – aber nicht nur - für Steuerbescheide. Sie gilt sowohl seitens der Behörde als auch des Stpfl., der die Berichtigung beantragen kann. Es handelt sich hierbei um die **Berichtigung von mechanischen Fehlern**, z.B. Übertragungsfehlern und Zahlendreher, die beim Erlass des VA, also **seitens des FA** passieren.

Als offenbare Unrichtigkeiten gelten auch die mechanischen Fehler, **die dem Stpfl. selbst** in einer Steueranmeldung unterlaufen sind (**Übernahmefehler**). Ein Übernahmefehler liegt auch vor, wenn das Finanzamt einen **erkennbaren** mechanischen Fehler des Steuerpflichtigen aus dessen Erklärung in den Bescheid übernimmt (z. B. Aufstellung Zinsen VuV 9.540 €, Stpfl. trägt in Anlage V aber 5.940 € ein und Finanzamt übernimmt die Eintragung).

Wenn konkret die Möglichkeit eines Rechtsfehlers besteht, ist eine Berichtigung nach § 129 AO nicht möglich. Dies soll sicherstellen, dass das FA nicht eigene Rechtsfehler zum Gegenstand einer Berichtigung machen kann. Allerdings reicht die rein theoretische Möglichkeit, dass dem Fehler auch rechtliche Überlegungen zugrunde liegen könnten, nicht aus, um § 129 AO auszuschließen.

Fall 20: Mehlstaub entdeckt, dass der beantragte und nachgewiesene Spendenabzug an Unicef nicht als Sonderausgaben im Einkommensteuerbescheid 01 erfasst wurde

- a) vor Ablauf der Einspruchsfrist.
- b) nach Ablauf der Einspruchsfrist.
 - aa) Der Abzug wurde in den Vorjahren gewährt.
 - bb) Der Abzug wurde in 01 erstmals beantragt.

4. Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten

§§ 130 und 131 gelten nach § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO **nicht für Steuerbescheide** und gleichgestellte Bescheide und damit nur für andere, sogenannte sonstige Steuerverwaltungsakte, z. B. Auskunftersuchen, Festsetzung steuerlicher Nebenleistungen, Stundung, Erlass, Haftungsbescheide.

Daher haben §§ 130 f. AO eine viel geringere Prüfungsrelevanz wie die Korrekturvorschriften für Steuerbescheide, d.h. § 164, § 165 und §§ 172 ff. AO!

§ 130 behandelt die Rücknahme eines **rechtswidrigen Verwaltungsakts**. Rechtswidrigkeit bedeutet, dass er gegen zwingende gesetzliche Vorschriften verstößt, ermessensfehlerhaft ist oder überhaupt eine Rechtsgrundlage fehlt. Ist der Verwaltungsakt jedoch so schwerwiegend fehlerhaft, dass dies die Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1 AO nach sich zieht, ist er bereits nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Einer Rücknahme bedarf es in diesen Fällen nicht mehr.

§ 131 AO ist bei Widerruf eines **rechtmäßigen VA** anzuwenden.

Handelt es sich um einen belastenden Verwaltungsakt, so ist jeweils Absatz 1 der Norm anzuwenden. Nachdem Wortlaut sind hier zunächst keine Rücknahme- bzw. Widerrufsbeschränkungen zu erkennen. Jedoch handelt es sich um eine Ermessensvorschrift, so dass dem Steuerpflichtigen kein zwingender Anspruch auf Änderung gegeben ist. Das Finanzamt handelt ermessensfehlerfrei, wenn es mit der Argumentation, Rechtsmittelfristen dürften nicht unterlaufen werden, eine Korrektur nach § 130 Abs. 1 AO ablehnt, insbesondere dann, wenn nur solche Umstände vorgetragen werden, die bereits in einem Einspruchsverfahren vorgebracht hätten werden können (BFH BStBl II 1989, 749). Handelt es sich um begünstigende Verwaltungsakte, so ist jeweils Absatz 2 der einschlägigen Norm anzuwenden. Eine Rücknahme bzw. ein Widerruf können nur unter den dort genannten Voraussetzungen erfolgen.

Der **wesentliche Unterschied** zwischen § 130 AO und § 131 AO besteht darin, dass § 130 AO eine **Rücknahme für die Vergangenheit und für die Zukunft** gestattet, § 131 AO dagegen den **Widerruf nur mit Wirkung für die Zukunft** erlaubt.

Ob ein begünstigender oder belastender Verwaltungsakt vorliegt, ergibt sich grundsätzlich aus dem Regelungsgehalt des Bescheides. Bei sogenannten Mischverwaltungsakten muss ein **Vorher-Nachher-Vergleich** gemacht werden. So ist der Verspätungszuschlag zwar grundsätzlich ein belastender Verwaltungsakt; beabsichtigt das Finanzamt jedoch ihn zu erhöhen, so wirkt die bisherige niedrigere Festsetzung im Vergleich dazu begünstigend. Das Finanzamt kann den Verspätungszuschlag damit nur erhöhen, wenn die Voraussetzungen von Absatz 2 der §§ 130 / 131 AO vorliegen.

Fall 21: Bauer Mecke hat im WJ 07/08 einen Verlust von 15.000 € im WJ 08/09 einen Gewinn von 30.000 € erzielt. Er wird mit Bescheid vom 15.12.09 aufgefordert, ab 01.01.10 Bücher zu führen. Die Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1-3 AO werden nicht überschritten. Aus Zeitmangel geht er erst am 10.02.10 zum Steuerberater. Was sollte der beantragen?

5. Bestandskraft, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Hinsichtlich ihrer Abänderbarkeit unterliegen **Steuerbescheide** besonderen Bestimmungen: sobald mit Ablauf der Einspruchsfrist **formelle Bestandskraft** eingetreten ist, können Steuerbescheide nur noch unter engen Voraussetzungen geändert werden.

Zunächst sind Steuerbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, nach § 164 Abs. 2 AO noch uneingeschränkt änderbar (der Steuerfall ist also „noch offen“). Für vorläufige Bescheide gilt dies nach § 165 AO, aber nur soweit die Vorläufigkeit reicht.

Beachte: §§ 164 und 165 AO gehen bei Steuerbescheiden den Korrekturvorschriften gem. §§ 172 ff. AO vor! Dies können Sie dem 2. Halbsatz von § 172 Abs. 1 S. 1 AO entnehmen!

Bei endgültigen, d. h. bestandskräftigen Bescheiden bedarf es einer gesonderten Änderungsvorschrift, die sich aber (im Gegensatz zur Vollüberprüfung nach einem Einspruch) **nur auf einen ganz bestimmten Punkt des Bescheides bezieht**. Trifft eine Änderungsvorschrift zu, so darf nur in dem Umfang geändert werden, den die Änderungsvorschrift vorgibt.

Hat das FA beim Erlass eines Bescheides ohne Vorbehalt einen Fehler begangen und der Bescheid wird durch die Bekanntgabe wirksam, so kann es diesen nur noch durch eine Änderung bzw. eine Berichtigung gem. § 129 AO bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen aus der Welt schaffen.

Liegt keine Änderungs- oder Berichtigungsvorschrift vor, bleibt der fehlerhafte Bescheid gleichwohl wirksam und wird notfalls im Vollstreckungsverfahren zwangsweise durchgesetzt!

Legt der Steuerpflichtige gegen einen rechtswidrigen Bescheid **keinen Einspruch ein**, so tritt **formelle Bestandskraft** ein. Es wird also der Bestandskraft und dem Rechtsfrieden ein höheres Gewicht beigemessen als der Festsetzung der richtigen Steuer.

In den Fällen allerdings, in denen eine Änderungsvorschrift eingreift, tritt die Festsetzung der richtigen Steuer wieder in den Vordergrund.

Dies sind jedoch größtenteils Vorschriften, die nicht eine fehlerhafte Anwendung materiellen Rechts beseitigen sollen, sondern Steuerfestsetzungen richtigstellen, die zunächst aus tatsächlichen oder zeitlichen Gründen nicht anders vorgenommen werden konnten (z. B. nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen, Ereignis mit Rückwirkung für die Vergangenheit). **Da dann aber ohnehin die Bestandskraft betragsmäßig wieder durchbrochen ist, können im Rahmen der Änderung oder Berichtigung auch solche Fehler (materielle Fehler gem. § 177 AO) berichtigt werden, die nicht Anlass der Änderung sind.** Dies folgt aus dem Grundsatz, dass sich die Bestandskraft nur auf den festgesetzten Steuerbetrag, nicht auf die Besteuerungsgrundlagen bezieht.

Zusammenfassung zur Bestandskraft von Steuerbescheiden

- | | |
|---|---|
| 1. vor Bekanntgabe | keine Wirksamkeit |
| 2. nach Bekanntgabe durch das FA | Einspruchsmöglichkeit für 1 Monat |
| 3. nach Ablauf Einspruchsfrist | Foremelle Bestandskraft tritt ein,
keine Einspruchsmöglichkeit mehr |
| 4. Greifen §§ 164, 165 AO? | Antrag auf Änderung, aber nur innerhalb der
Festsetzungsfrist |
| 5. wenn kein §§ 164, 165 AO: | |
| a) Änderung durch FA nur bei Vorliegen einer
Änderungsvorschrift nach §§ 172 ff. | Antrag des Stpfl. möglich und erfolgreich,
wenn eine Änderungsvorschrift gem. §§ 172 ff.
AO oder in den Einzelsteuergesetzen greift |
| b) <u>ansonsten</u> gebunden = Bestandskraft, muss
Fehler gegen sich gelten lassen (ggf. bei Än-
derung aus anderen Gründen im Rahmen des
§ 177 AO gegenzurechnen) | |

6. Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO

Solange der **Vorbehalt der Nachprüfung** wirksam ist, also

- die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist **und**
- der Vorbehalt noch nicht ausdrücklich aufgehoben wurde,

kann die Steuerfestsetzung jederzeit zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht gem. § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert werden. Dies geht von seiten des FA, als auch auf Antrag des Steuerpflichtigen.

Stellt der Mandant bzw. sein Berater einen Änderungsantrag, so hat dieser keinen Anspruch auf unverzügliche Entscheidung. Diese kann z. B. bis zu einer Außenprüfung hinausgeschoben werden. **Wird der Vorbehalt aufgehoben, steht dies einer endgültigen Steuerfestsetzung gleich**, § 164 Abs. 3 AO. Legt der Steuerpflichtige hiergegen Einspruch ein, hat er die gleichen Rechte wie bei der bisherigen Vorbehaltsfestsetzung. Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben.

- entweder im Rahmen der Änderung der Bescheide aufgrund der Prüfungsergebnisse
- oder ohne Änderung der eigentlichen Festsetzung nach § 164 Abs. 3 S. 3 AO.

Bei der **vorläufigen Steuerfestsetzung** ist eine Aufhebung oder Änderung punktuell möglich, **soweit** die Vorläufigkeit reicht und solange die Steuerfestsetzung nicht für endgültig erklärt wurde. Andere Teile des Bescheides können nach Eintritt der formellen Bestandskraft nur unter den Voraussetzungen anderer Änderungsvorschriften korrigiert werden.

Es reicht nicht aus, dass beim Erlass des Bescheides nur der Umfang der Vorläufigkeit, z. B. hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angegeben wird, **auch der Grund** (z. B. noch fehlende Nachweise) muss im Vorläufigkeitsvermerk dargelegt werden.

§ 165 AO hat nicht den Zweck, in dem genannten Beispiel noch eine andere AfA geltend zu machen, sondern nur, die Nachweise zu bringen, um die **tatsächliche** Ungewissheit zu beseitigen. Weitergehende Änderungen sind nach § 165 Abs. 2 AO nicht zulässig, insbesondere keine, die auf einer geänderten Rechtsauffassung beruhen. Ist das Finanzamt sich über die rechtlichen Folgen nicht sicher, so kann es unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO festsetzen.

Bei Vorläufigkeitsfestsetzungen wegen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes (§ 165 Abs. 1 S. 2 AO) muss der Bescheid auf Antrag des StPfl. für endgültig erklärt werden (§ 165 Abs. 2 S. 2 AO).

Sollte das BVerfG eine Gesetzesvorschrift für unvereinbar mit dem Grundgesetz halten und die rückwirkende Änderung der noch offenen Fälle gebieten, so hat das FA für die Änderung gemäß § 165 Abs. 2 AO noch mindestens 2 Jahre Zeit (§ 171 Abs. 8 AO), bis die Festsetzungsfrist abläuft. Es empfiehlt sich aber in diesem Fall, einen Antrag auf Änderung nach § 165 Abs. 2 AO nochmals zu stellen, um den Ablauf der Frist bis zur Entscheidung hierüber zu hemmen (§ 171 Abs. 3 AO).

7. Änderungen nach § 172 AO

§ 172 Abs. 1 AO enthält eine abschließende Aufzählung der Änderungsmöglichkeiten von Steuerbescheiden und gleichgestellten Bescheiden, soweit sie nicht unter §§ 164 oder 165 AO ergangen sind. Er ist sozusagen die **Generalvorschrift für alle Änderungen**, die eine Durchbrechung der materiellen Bestandskraft bewirken.

Änderungen (Aufhebungen) sind danach möglich bei:

1. Zöllen und Verbrauchssteuern (→ nicht prüfungsrelevant!)

2. **bei anderen Steuern:**

- bei sog. **schlichter Änderung** (Zustimmung oder Antrag des Steuerpflichtigen)
- bei Tätigwerden einer sachlich unzuständigen Behörde (Steuerbescheid von Wasserwacht)
- bei Einsatz **unlauterer Mittel** (insb. bei Steuerhinterziehung!)
- soweit sonst gesetzlich zugelassen, wobei die §§ **130 und 131 AO** (= Rücknahme eines rechtswidrigen und Widerruf eines rechtmäßigen VA) **ausdrücklich ausgenommen** werden.

Die durch § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO erfaßten Vorschriften sind die Änderungsvorschriften der AO und solche aus Einzelsteuergesetzen (z. B. §§ 10d Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG, § 35b GewStG).

Die sogenannte **schlichte Änderung** (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) bietet dem StPfl. (und bei dessen Zustimmung auch der Verwaltung) eine Möglichkeit, ohne Einspruchsverfahren einen Bescheid zu ändern, jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen **nur bis zum Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist**.

Der Änderungsantrag bedarf **keiner Form**, kann also telefonisch gestellt werden. Er muss ein konkretes Änderungsbegehren enthalten, sprich der StPfl. muss genau sagen, was er möchte.

Das Finanzamt muss über den Antrag unverzüglich entscheiden, entweder durch Erlass eines Änderungsbescheides oder durch Ablehnung der Änderung in Form des Verwaltungsaktes.

Weitere Anträge auf schlichte Änderungen zugunsten des Stpfl. können **nur innerhalb der Einspruchsfrist** für den ursprünglichen Bescheid gestellt werden.

Fall 22: Herr Ungenau erhält seinen Steuerbescheid und stellt fest, dass das FA einen Teil seiner angegebenen Werbungskosten aus der Anlage N nicht berücksichtigt hat. Demgegenüber hat das FA aber den Vorwegabzug nicht gekürzt, obwohl er versicherungspflichtiger Arbeitnehmer ist. Letzteres hat eine höhere steuerliche Auswirkung als die bisher unberücksichtigt gebliebenen Werbungskosten.

Was empfehlen Sie ihm?

§ 172 Abs. 1 AO gilt auch für Änderungsbescheide und für Bescheide, mit denen der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines Bescheides abgelehnt wird.

Fall 23: Mit Einspruchsentscheidung (EE) wird der Abzug einer teils beruflich, teils privat genutzten Kamera als Werbungskosten des Arbeitnehmers Oberschlau abgelehnt, während weitere, im Einspruchsverfahren nachgeschobene Versicherungsbeiträge abgezogen wurden. Aus der Anlage zur EE (Neuberechnung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Steuer) geht hervor, dass der Pauschbetrag des § 33a Abs. 2 EStG, der im ursprünglichen Bescheid richtigerweise abgezogen wurde, unberücksichtigt blieb. Welche Möglichkeit hat Oberschlau?

8. Änderungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO

§ 173 AO beinhaltet **zwei voneinander unabhängige Änderungsvorschriften** (sollte man sich auch entsprechend markieren!):

1. Änderung gem. Abs. 1 Nr. 1 AO, die zu **höherer Steuer** führt
2. Änderung gem. Abs. 1 Nr. 2 AO, die zu einer **niedrigeren Steuer führt**, wenn kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen für das nachträgliche Bekanntwerden vorliegt.

Die Voraussetzungen sind naturgemäß unterschiedlich. Hinsichtlich der festzusetzenden Steuer gilt der Spruch: „**Nach oben immer, nach unten nimmer.**“

Beide Änderungsvorschriften können nebeneinander zu berücksichtigen sein.

Tatsache ist jeder objektive Lebenssachverhalt, der auf die Steuer einwirkt, also alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann (Vorgänge, Beziehungen, Zustände, Eigenschaften), z. B. Einnahmen oder Familienstand.

Nach vorausgegangener Schätzung des Gewinnes ist die steuererhebliche Tatsache ausnahmsweise der höhere bzw. niedrigere Gewinn. Dies gilt ebenso bei bisher nicht erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb. **Beweismittel** ist jedes Erkenntnismittel, das geeignet ist, das Vorliegen von Tatsachen zu beweisen. Auch ein Gutachten kann neue Tatsachen vermitteln.

Beachte: Grundsätzlich sind Tatsachen nach Nr. 1 und Nr. 2 getrennt voneinander zu betrachten. Ausnahmen bestehen nur, wenn eine Einkunftsart erstmalig bekannt wird oder vorher geschätzt wurde.

Eine weitere Ausnahme besteht in dem Fall, dass innerhalb einer Einkunftsart mehrere Einkunftsquellen existieren; bspw. wenn Einkünfte aus § 21 EStG für mehrere Mietobjekte erzielt werden. In diesem Fall ist der Überschuss aus dem nachträglich bekannt gewordenen Mietobjekt als nur eine Tatsache zu behandeln.

Nachträgliches Bekanntwerden heißt, dass dem zuständigen Bearbeiter für die Veranlagung die Tatsache bei abschließender Bearbeitung nicht bekannt war und auch nicht bekannt sein musste. Es reicht z. B. nicht aus, dass ein Außenprüfer Kenntnis von der Tatsache hat, sie aber noch nicht an den Veranlagungsplatz weitergegeben hat.

Hat der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht voll genügt und geht das Finanzamt Zweifel, die sich aus den eingereichten Unterlagen und den Akten ergeben, nicht nach, so **verletzt das FA seine Ermittlungspflicht** (Stichwort **Ermittlungsverschulden**, § 88 AO). Erfährt es von den Tatsachen, die es bereits beim Erstbescheid hätte kennen müssen, erst später (z. B. durch eine Bp), so gelten die Tatsachen nicht mehr als nachträglich bekanntgeworden. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist dann nicht mehr möglich.

Dies ist der Grund, wieso das FA bei einer gepalnten Außenprüfung den Steuerbescheid idR unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO erlässt.

Für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist es allerdings nur erforderlich, dass der zuständige Bearbeiter die Tatsache nicht gekannt hat, ein Kennenmüssen des Bearbeiters reicht hier für die Ablehnung einer Änderung nicht aus.

Fall 24: Aufgrund einer BP wurde bei Emma Loseblatt für 01 der Gewinn aufgrund einer Nachkalkulation erhöht und der ursprüngliche Bescheid gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert worden. Für 02 reicht Frau Loseblatt ihre Steuererklärung ein. Der Bescheid ergeht Ende 03 ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Der Erklärung wird gefolgt, obwohl zwischen den Aufschlägen aus der Nachkalkulation der Bp 01 und denen lt. der Gewinn- und Verlustrechnung 02 ein erheblicher Unterschied besteht. Im März 04 findet erneut eine BP statt, die aufgrund einer Kalkulation einen höheren Gewinn feststellt. Das Finanzamt erlässt für 02 einen Änderungsbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ist der Änderungsbescheid rechtmäßig?

Soll eine Änderung durchgeführt werden, die zu einer **niedrigeren Steuer** führt, so darf am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen den Stpfl. **kein grobes Verschulden** (d.h. Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit) treffen.

Vorsatz:	= mit Wissen und Wollen (definiert in § 15 StGB)
grobe Fahrlässigkeit:	= der Steuerpflichtige lässt die ihm nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten zuzumutende Sorgfalt in besonderem Maße außer Acht .

Grobes Verschulden (vgl. Nr. 4 zum Anwendungserlass zu § 173 AO) ist u.a. in folgenden Fällen gegeben:

- Stpfl. lässt es trotz Kenntnis der Erklärungspflicht zur **Schätzung** kommen,
- **verspätete Angabe** steuererheblicher Umstände (z.B. WK),
- durch **verspätete Buchung** werden steuermindernde Geschäftsvorfälle nicht erfasst,

- **Fragen im Vordruck werden nicht beantwortet.**

In folgenden Fällen liegt aber **kein grobes Verschulden** vor:

- alltägliches Versehen,
- Stpfl. hat sich über seine Erklärungspflicht geirrt,
- Unkenntnis steuerlicher Bestimmungen bei Fachkundigen,
- fehlerhafte Anwendung schwieriger, neuer Vorschriften auch als Steuerberater.

Das grobe Verschulden ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO **ausnahmsweise unbeachtlich**, wenn Tatsachen im Sinne der Nr. 2 unmittelbar oder mittelbar im Zusammenhang mit Tatsachen im Sinne der Nr. 1 stehen. Werden beispielsweise Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nachträglich bekannt, dann sind auch die Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben anzusetzen.

Fall 25: Ein Jahr nach Erlass des ESt-Bescheides 08 (Festsetzung: 50.000 €) erhält der Stpfl. eine Handwerkerrechnung für Dacharbeiten, die Erhaltungsaufwendungen seines Miethauses darstellen. Er macht eine Erhöhung der Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV geltend, was zu einer Steuerminderung von 1.000 € führt. Anlässlich der Bearbeitung seines Antrags stellt das Finanzamt fest, dass es für das in 08 neu bezogene, selbstgenutzte Wohnhaus des Steuerpflichtigen zu Unrecht Kosten als steuermindernd (Steuerauswirkung: 500 €) betrachtet hatte, andererseits aber Aufwendungen für ein Damnum mit steuermindernden Auswirkung iHv 2.000 € nicht berücksichtigt hat. Aus einer Kontrollmitteilung in den Akten geht zudem hervor, dass der Steuerpflichtige Vermittlungsprovisionen nicht angegeben hatte, die zu einer Mehrsteuer iHv 800 € führen würden.

Wie muss der Änderungsbescheid aussehen?

Nach einer Außenprüfung tritt eine **Änderungssperre** nach § 173 Abs. 2 AO ein, weil dann das FA ausreichend Gelegenheit zur Sachverhaltsüberprüfung hatte. Bescheide aufgrund einer BP können dann nur noch bei Steuerhinterziehung bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 173 AO geändert werden.

9. Änderungen nach § 173a AO

§ 173a AO wurde durch Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 eingefügt und ist seit dem 01.01.2017 anzuwenden.

Bislang war es gemäß § 129 AO so, dass Schreib- und Rechenfehler eines Steuerpflichtigen nur dann zu einer Berichtigung der Steuererklärung führen konnten, wenn sich die Finanzbehörde diesen Fehler zu eigen machte (sog. **Übernahmefehler**). Folglich blieben Fehler, die bereits im Vorfeld, d.h. bei der Erstellung der Steuererklärung unterlaufen sind und bei denen es sich nicht um offenbare Unrichtigkeiten handelte, unberücksichtigt.

Nunmehr wird durch § 173a AO normiert, dass eine Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden auch zu erfolgen hat, wenn **dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung** der Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

Zu beachten ist, dass - im Gegensatz zu § 129 AO - ein **schlichtes Vergessen** der Übertragung einer Besteuerungsgrundlage nicht als eine sog. ähnliche offenbare Unrichtigkeit in den Gesetzeswortlaut des neuen § 173a AO aufgenommen worden ist.

10. Änderungen nach § 174 AO

§ 174 AO erfasst solche Fälle, in denen mehrere Steuerfestsetzungen derart in Widerspruch zueinander stehen, dass die Rechtswidrigkeit des fehlerhaften Bescheides nicht hinnehmbar ist. Die einzelnen Absätze lassen sich anhand von Beispielen wie folgt darstellen:

- Abs. 1: Dieselbe Einnahme ist in zwei verschiedenen Jahren oder bei zwei Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen worden. Die Vorschrift erlaubt, den fehlerhaften der beiden Bescheide auf Antrag zu ändern und enthält hierfür eine Antragsfrist bis 1 Jahr nach Eintritt der formellen Unanfechtbarkeit des letzten der betroffenen Steuerbescheide.
- Abs. 2: Dieselbe Ausgabe wurde zweimal berücksichtigt, und zwar aufgrund eines Antrages oder einer Erklärung des Stpfl. Hier ist kein Antrag erforderlich, um den fehlerhaften Bescheid zu ändern.
- Abs. 3: Einnahmen werden im Jahr 05 deshalb nicht erfasst, weil das FA der Auffassung ist, dass sie in 06 anzusetzen sind. Bei der Durchsicht der Erklärung 06 stellt sich diese Annahme als falsch heraus. Der Bescheid 05 kann geändert werden und zwar bis zum Ablauf der FF für die ESt 06. Bei Abs. 3 geht es lediglich um die Fehlentscheidung zwischen zwei Bescheiden.
- Abs. 4: Im Gegensatz zu Abs. 3 geht es hier nicht mehr um die Verschiebung zwischen zwei bestimmten Bescheiden.
Wenn ein materieller Fehler des FA durch Einspruch oder Änderungsantrag des Stpfl. beseitigt wird, kann durch § 174 Abs. 4 AO der richtige Ansatz noch nachgeholt werden, wenn er einen anderen Bescheid (anderes Jahr, andere Person) betrifft.

Beispiel: Schwarz stellt als Alleingesellschafter der Schwarz-Bau GmbH ein Lagergrundstück zur Verfügung. Die Mieten für Juli - Dezember 05 werden erst am 20. Januar 06 gezahlt. Das FA erfasst die Mieten bei Schwarz als Einnahmen aus V+V in 06.

Hiergegen legt Schwarz erfolgreich Einspruch ein. Das FA darf nun den (evtl. schon bestandskräftigen) ESt-Bescheid 05 ändern und die Mieten im Rahmen der Betriebsaufspaltung als Einnahmen aus Gewerbebetrieb ansetzen.

§ 174 AO betrifft nur Fälle, in denen ein Sachverhalt **in unvereinbarer Weise** in zwei Bescheiden berücksichtigt wird.

Vereinbar ist z. B., dass eine Einnahme sowohl der ESt als auch der USt zugrunde gelegt wird.

Unvereinbar können sein:

- 2 Bescheide für das gleiche Jahr, die gleiche Steuerart oder von 2 Finanzämtern
- 2 Steuerarten, z. B. ESt und Schenkungssteuer für gleichen Sachverhalte
- 2 Bescheide für verschiedene Personen aufgrund des gleichen Sachverhalts

Hinsichtlich Abs. 4 ist gegenüber Dritten die Einschränkung des Abs. 5 zu beachten.

Fall 26: Das FA erhält davon Kenntnis, dass Mehlstaub im Jahr 18 bei einer Veranstaltung als Musiker aufgetreten ist und unterwirft das Nettohonorar im Rahmen des Bescheides 18 der USt. Mehlstaub legt erfolgreich Einspruch ein, da er hier mit der Musikgruppe „Die swingenden Bäckermützen“ aufgetreten ist. Die USt dieser Unternehmerin ist bereits bestandskräftig. Wie muss das FA vorgehen?

11. Änderungen nach § 175 AO

§ 175 AO geht im Gegensatz zu § 173 AO davon aus, dass zeitlich nach der Veranlagung ein **Ereignis** eintritt, das **steuerliche Wirkung für die Vergangenheit** hat. Hauptanwendungsfall ist der Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Grundlagenbescheides, der zeitlich nach dem Erlass des Folgebescheides liegt.

Soweit dem **Grundlagenbescheid** Bindungswirkung zukommt, muss der Folgebescheid entsprechend geändert werden (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Grundlagenbescheide ergehen vorallem bei der **einheitlichen und gesonderten Feststellung** von Besteuerungsgrundlagen, also bei Mitunternehmenschaften, können aber auch solche anderer Behörden sein, z.B. Bescheide über das Vorliegen und die Höhe einer Körperbehinderung. Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt auch in Betracht, wenn ein bei Erlass des Folgebescheides bereits vorliegender Grundlagenbescheid falsch oder gar nicht berücksichtigt wurde.

Fall 27: Im ESt-Bescheid 18 des Mehlstaub wurde der Gewinnanteil an der Mehlstaub & Mehlstäubchen KG richtig berücksichtigt. Eine BP bei der KG ergab, dass der Kommanditist, sein Sohn, nicht als Mitunternehmer anzusehen ist. Der Grundlagenbescheid wurde ersatzlos aufgehoben, weil die Einkünfte dem Mehlstaub alleine zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO nicht erfüllt). Wie muss das FA handeln?

Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist jeder tatsächliche oder rechtliche Umstand, der den gesetzlichen Steueranspruch beeinflusst.

Eine steuerliche Rückwirkung für die Vergangenheit kann sich insbesondere dann ergeben, wenn der Steuer tatbestand an Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Anträge oder Verwaltungsakte anknüpft und diese rückwirkend eintreten oder gestaltet werden. Ob das Ereignis steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen (z. B. erfordert eine Änderung der Verhältnisse iSd § 15a UStG keine rückwirkende Änderung des VoSt-Abzugs, vielmehr wird hier die Berichtigung für die Zukunft vorgenommen; anders, wenn ein Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 17 EStG durch späteren gerichtlichen Vergleich gemindert wird, hier wirkt die Minderung zurück auf den Realisationszeitpunkt). Auch die nachträgliche Änderung der Wahl der Ehegattenveranlagung kann zu einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO führen.

Fall 28: Mehlstaub verkauft seinen Betrieb in 16 an die Pfannkuchen GmbH, die ihn von der Haftung für alle Betriebsschulden freistellt. Nach 3 Jahren wird Mehlstaub aufgrund einer Bürgschaft doch mit 100.000 € für ehemalige Betriebsschulden in Anspruch genommen. Ist der am 15.02.18 ergangene ESt-Bescheid für 16 zu ändern?

12. Änderungen nach den Einzelsteuergesetzen

Änderungsvorschriften in **Einzelsteuergesetzen** sind bspw.:

- a) **§ 35b GewStG**: Obwohl der ESt-, KSt- oder Feststellungsbescheid kein Grundlagenbescheid für die GewSt ist, ist hier eine Änderung des GewSt-Messbescheides vorzunehmen, wenn einer der vorgenannten Bescheide geändert wird und zwar soweit sich diese Änderung auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb auswirkt.
- b) Fehlerbeseitigende Wertfortschreibung (**§ 22 Abs. 3 BewG**). Sie sind mit Wirkung von Beginn des Kalenderjahres vorzunehmen, in dem der Fehler in der letzten Feststellung dem FA bekannt wird.
- c) **§ 10d Abs. 3 S. 4 u. 5 EStG** für die Änderung des **Verlustfeststellungsbescheides**, wenn sich der einkommensteuerliche oder körperschaftsteuerliche Verlust ändert.
- d) **§ 32a KStG** stellt eine Verknüpfung zwischen der KSt und der persönlichen ESt der Gesellschafter her und schafft in den dort genannten Fällen eine Berichtigungsmöglichkeit.

Fall 29: Betriebswirt Optimus macht in 16 ein Unternehmensberatungsbüro auf, er war vorher als angestellter Manager tätig. Er erleidet in 16 einen Anlaufverlust, der seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit übersteigt. Nach erfolgtem Verlustrücktrag wird ein verbleibender Verlustvortrag von 5.000 € festgestellt. Das FA erfährt nach Erlass des ESt-Bescheides von weiteren 2.000 € Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Ist der ESt-Bescheid und/oder der Verlustfeststellungsbescheid zu ändern?

13. Vertrauensschutz gemäß § 176 AO

Bei allen Änderungen ist der Vertrauensschutz gem. § 176 AO zu beachten. Dem Steuerpflichtigen soll durch eine vorgenommene Änderung eines Steuerbescheides eine geänderte Rechtsprechung, eine vom BVerfG oder einem obersten Gericht des Bundes festgestellte Nichtigkeit oder Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes oder einer Verwaltungsvorschrift nicht zu seinem Nachteil angewendet werden. Hier wird der Steuerpflichtige so gestellt, als wenn die Rechtsprechung, Verwaltungsvorschrift oder Rechtsnorm zum Zeitpunkt des Erlasses des Erstbescheides Gültigkeit hatte.

14. Berichtigung materieller Fehler (§ 177 AO)

Im Rahmen der Änderungen wird die Bestandskraft durchbrochen, der Festsetzung der richtigen Steuer wird der Vorrang eingeräumt. Deshalb dürfen hierbei in der bisherigen Steuerfestsetzung enthaltene materielle Fehler, die nicht Anlass einer Aufhebung oder Änderung sind, bis zur Höhe des **Änderungsrahmens** berichtigt werden.

Materielle Fehler sind alle Fehler einschließlich offenbarer Unrichtigkeiten, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht (§ 177 Abs. 3 AO).

Daher gilt:

1. Materielle Fehler, die die Voraussetzungen für eine Änderungsvorschrift erfüllen und bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, sind **primär mittels einer Änderungsvorschrift** aus der Welt zu schaffen.
2. Alle **übrigen materiellen Fehler** sind in ihrer betragsmäßigen Auswirkung **zu saldieren**.
3. Der ermittelte Saldo ist mit dem Änderungsrahmen zu vergleichen und, soweit möglich, mit der Änderung zu saldieren.

Für die Anwendung von § 177 AO empfiehlt sich daher **folgendes Schema**:

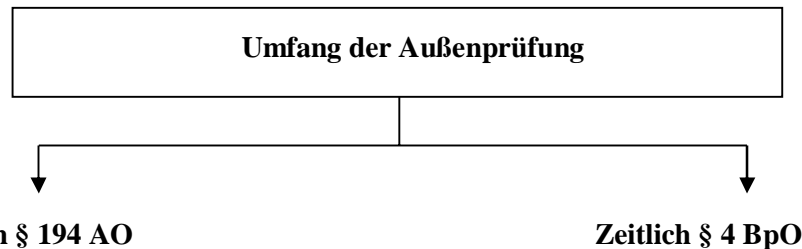
1. Ausgehend vom alten, geänderten Steuerbescheid: **oberen und unteren Korrekturrahmen festlegen** (d.h. Änderungen berücksichtigen, bei denen eine Korrekturvorschrift vorliegt und keine Verjährung eingetreten ist)
2. **Bestimmung der materiell richtigen Steuer** (unabhängig von Frage der Verjährung bzw. vom Vorliegen einer Korrektornorm), also mit den „eingeklammerten Beträgen“ (= materiellen Fehlern gem. § 177 AO)
3. **Liegt die materiell zutreffende Steuer im Korrekturrahmen?** Dann festsetzen! Ansonsten Festsetzung der Seite des Korrekturrahmens, die der zutreffenden Steuer möglichst nahekommt.

VII. Außenprüfung, §§ 193 ff. AO

1. Überblick

Die Außenprüfung ist ein **Instrument des Ermittlungsverfahrens**; sie ist zulässig bei:

- **Unternehmern** (Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit, § 193 Abs. 1 AO),
- „**Einkommensmillionären**“ (§ 193 Abs. 1 am Ende iVm § 147a AO)
- Steuerpflichtigen, die für Rechnung eines anderen Steuern **einzubehalten und abzuführen haben** (etwa Arbeitgebern § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO, z.B. LSt-Außenprüfung) und
- aufklärungsbedürftigen steuererheblichen Verhältnissen, die nach Art und Umfang im Finanzamt nicht zweckmäßig geprüft werden können (§ 193 Abs. 2 Nr. 2 AO).



- | | |
|---|---|
| <p>Sachlich § 194 AO</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verhältnisse Stpfl. (§ 194 Abs. 1 AO) - Verhältnisse Gesellschafter und Aufsichtsorgane (§ 194 Abs. 2 AO) - Verhältnisse anderer Personen | <p>Zeitlich § 4 BpO</p> <ul style="list-style-type: none"> - Großbetriebe: jeweils 3 Jahre, dann Anschlussprüfung (§ 4 Abs. 2 und 3 BpO) - Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe nur drei Jahre, keine Anschlussprüfung (§ 4 Abs. 3 S. 1 BpO) - Ausnahmen sind nach § 4 Abs. 3 S. 2 BpO § (194 Abs. 3 AO) möglich |
|---|---|

Es gibt **verschiedene Arten der Außenprüfung**:

- beschränkt auf **eine Steuerart** (etwa Lohnsteuerprüfung oder USt-Sonderprüfung) oder
- umfassend für **mehrere Steuerarten** (hier spricht man häufig von der „Betriebsprüfung“); Rechtsgrundlage dieser Außenprüfungen ist immer §§ 193 ff. AO.

2. Die Prüfungsanordnung, § 196 AO

Die Prüfungsanordnung bedarf gem. § 196 AO der Schriftform bzw. elektronischer Form. Sie ist ein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt (genauer: ein VA pro Veranlaungszeitraum und Steuerart sowie für Prüfungsort und -beginn, vgl. AEAO zu § 196 AO). Sie soll den Umfang der Außenprüfung angeben und angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekanntgegeben werden (bei größeren Betrieben idR 1 Monat, § 197 Abs. 1 AO).

3. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige muss gem. § 200 Abs. 3 AO eine Betriebsbesichtigung dulden. Darüber hinaus muss er dem Prüfer unentgeltlich einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, § 200 Abs. 2 Satz 2 AO.

Darüber hinaus treffen ihn erhöhte Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO, wonach Auskunftsverlangen nicht mehr schriftlich erfolgen müssen und die Vorlage von Urkunden sofort verlangt werden kann. Den Datenzugriff auf elektr. gehaltene Daten regelt ergänzend § 147 Abs. 6 AO. Der Subsidiaritätsgrundsatz des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO gilt auch in der Außenprüfung uneingeschränkt, d.h. dass Dritte, bspw. Betriebsangehörige, erst dann befragt werden dürfen, wenn ein Auskunftersuchen gegenüber dem Stpfl. keinen Erfolg hat oder verspricht.

4. Die Beendigung der Außenprüfung

Die Außenprüfung endet mit der **Schlussbesprechung** (§ 201 AO), auf die der Steuerpflichtige auch verzichten kann. Der **Prüfungsbericht** ist dem Steuerpflichtigen auf Antrag vor seiner Auswertung zuzusenden, so dass er Gelegenheit zur Stellungnahme hat, § 202 Abs. 2 AO. Der Prüfungsbericht begründet keine unmittelbaren Pflichten für den Stpfl. und ist daher **kein VA!** Ist die Außenprüfung ohne Feststellung eines Mehrergebnisses verlaufen, so ist dem Steuerpflichtigen hierüber eine Mitteilung zu machen, § 202 Abs. 1 Satz 3 AO.

5. Die Rechtsfolgen einer Außenprüfung

Eine Außenprüfung hat mehrere **prüfungsrelevante Konsequenzen**:

- Ist ein Steuerfall für eine Betriebsprüfung vorgesehen, ergehen die Steuerbescheide bis Prüfungsbeginn regelmäßig unter **Vorbehalt der Nachprüfung** gem. § 164 AO
- Durch den Beginn der Außenprüfung wird die **Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO** ausgelöst,
- die **Bekanngabe der Prüfungsanordnung** führt ferner zum **Ausschluß der Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 Nr. 2a AO**.
- Ist ein Änderungsbescheid infolge der Außenprüfung ergangen, tritt hiernach die **Änderungssperre** des § 173 Abs. 2 AO ein: Bescheide nach einer Außenprüfung unterliegen also einer **erhöhten Bestandskraft**.
- Ein eventuell bestehender **Vorbehalt der Nachprüfung** ist im Änderungsbescheid nach abschließender Prüfung nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO, im Fall der Nullmitteilung nach § 164 Abs. 3 Satz 3 AO **aufzuheben**.

6. Rechtsschutz und Verwertungsverbot

Gegen die Prüfungsanordnung ist als VA der Einspruch statthaft. Die Anfechtung kann mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung verbunden werden.

Prüfungsergebnisse, die aufgrund rechtswidriger Prüfungsanordnungen erlangt wurden, **unterliegen (nur dann) einem Verwertungsverbot für das nachfolgende Festsetzungsverfahren**, wenn die rechtswidrige Prüfungsanordnung (erfolgreich) angefochten worden ist.

VIII. Fälligkeit und Erlöschen des Steueranspruchs

1. Übersicht zum Erhebungsverfahren

Grundlage für die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind die **Steuerbescheide** und ggfs. Verwaltungsakte über **steuerliche Nebenleistungen** (§ 218 Abs. 1 AO).

Durch Zahlung (§§ 224, 224a, 225 AO), durch Aufrechnung (§ 226 AO), durch Erlass (§ 227 AO) und durch Zahlungsverjährung (§§ 228-232 AO) **erlöschen Ansprüche** aus dem Steuerschuldverhältnis, die sich auf das Erhebungsverfahren beziehen, § 47 AO. Ein **Abrechnungsbescheid** (§ 218 Abs. 2 AO) ergeht nur bei Streitigkeiten über die Verwirklichung der o. a. Ansprüche, wenn also der Stpfl. mit der Höhe der festgesetzten Steuer einverstanden ist, aber etwa Streit über die Höhe angerechneter Steuern oder Vorauszahlungen besteht.

2. Die Fälligkeit der Steuern (§ 220 AO)

Die Fälligkeit der Steuern wird durch Einzelsteuergesetze bestimmt, z. B.

- durch §§ **36 Abs. 4 EStG**, 20 Abs. 2 GewStG, 49 Abs. 1 KStG:
mit **einem Monat nach Bekanntgabe** des Steuerbescheides,
- durch § **18 Abs. 4 UStG**:
mit **einem Monat nach Eingang der Steueranmeldung** beim Finanzamt oder
- durch §§ 18 Abs. 1 UStG, 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG:
mit dem **10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums**.

Zahlt der Stpfl. bei Fälligkeit nicht, entstehen **Säumniszuschläge** nach § 240 AO iHv 1% pro angefangenem Monat.

3. Steuernachforderungen und –erstattungen § 233 a AO

Zinsen für Nachzahlungen und Erstattungen betragen **0,15 % pro vollen Monat**, gerechnet ab dem Tag des Zinslaufs auf den auf volle 50 € abgerundeten Steuerbetrag, § 238 AO. Sie sind gemäß § 239 AO nach den für Steuern geltenden Vorschriften festzusetzen, die **Festsetzungsfrist beträgt 1 Jahr**.

Der Zinslauf beginnt (erst) **15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres**, in dem die Steuer entstanden ist (das ist die sog. **Karenzzeit**) und endet spätestens vier Jahre nach ihrem Beginn. Die Zinsfestsetzung soll mit der Steuerfestsetzung verbunden werden.

4. Stundung nach § 222 AO

Die Stundungsbewilligung ist eine **Ermessensentscheidung**. Sie ist zu gewähren, wenn die Einziehung **bei Fälligkeit** zu einer erheblichen Härte führen würde und der Anspruch insgesamt nicht gefährdet ist.

Es müssen **persönliche Billigkeitsgründe** (bspw. **Liquiditätsschwierigkeiten** durch säumige Kunden o. ä.) oder **sachliche Billigkeitsgründe** (bspw. zukünftiger Erstattungsanspruch, mit dem verrechnet werden kann) vorliegen.

Bei bewilligter Stundung laufen **Stundungszinsen** nach § 234 AO von 0,5 % für jeden vollen Monat ab Stundungsbeginn bzw. Tag nach Fälligkeit auf. Hierauf kann aus Billigkeitsgründen, insbesondere bei Verrechnungsstundung oder bei begründetem Änderungsantrag, verzichtet werden.

Durch die Stundung wird die **Fälligkeit hinausgeschoben** auf einen oder mehrere spätere Zeitpunkte (üblicherweise wird in der Praxis eine Ratenzahlung vereinbart).

Gegen die **Ablehnung** eines Stundungsantrags ist der Einspruch nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben.

Fall 30: Mehlstaub gibt die USt- und ESt-Erklärung 18 im Juli 19 ab. Aus der USt ergibt sich eine Nachzahlung iHv 25.000 € aus der ESt errechnet sein Steuerberater ein Guthaben iHv 12.000 €. In der Erklärung hat er Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 20.000 € angegeben. Er beantragt die Stundung der USt bis zum 31.10.19, weil erst dann eine größere Zinszahlung seines langfristig festgelegten Geldes fällig sei. In welcher Höhe darf das Finanzamt stunden?

5. Der Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO

Wenn die Voraussetzungen für eine Stundung oder AdV nicht vorliegen, die sofortige Vollstreckung aber trotzdem unbillig wäre, kann sie nach § 258 AO durch die Vollstreckungsstelle einstweilen eingestellt oder auf einen bestimmten Betrag beschränkt werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn über einen Antrag auf Stundung oder AdV bei Fälligkeit noch nicht entschieden ist.

Die Entstehung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO wird durch den Vollstreckungsaufschub nicht aufgehoben.

6. Der Erlass nach § 227 AO

Im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung hat das FA die Möglichkeit den Erlass von Steuerschulden nach § 227 AO auszusprechen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre, und zwar sachlich oder persönlich unbillig.

Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn ein Einzelfall, der vom Steuergesetz erfasst wird, mit Sinn und Zweck des Gesetzes nicht mehr vereinbar ist und der Gesetzgeber, wenn er den konkreten Fall gekannt hätte, hier eine andere Regelung getroffen hätte.

Persönliche Unbilligkeit ist bei **objektiver Erlassbedürftigkeit** und **subjektiver Erlasswürdigkeit** des Steuerpflichtigen gegeben.

⇒ **Erlassbedürftigkeit:** Existenz des Stpfl. wird durch die Steuererhebung vernichtet oder ernstlich gefährdet

⇒ **Erlasswürdigkeit:** Stpfl. darf nicht selbst die mangelnde Leistungsfähigkeit herbeigeführt oder in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit

Der Erlass bewirkt, dass der Steueranspruch erlischt (§ 47 AO).

Die Rücknahme eines Erlasses kommt nur unter den strengen Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO, insbesondere wegen unlauterer Mittel oder falscher Angaben, in Betracht. Ein Widerruf nach § 131 AO ist nicht zulässig, da der Erlass keine Zukunftswirkung hat (vgl. AEAO zu § 131 Tz 3 AO).

Fall 31: Zehn Tage vor Fälligkeit der ESt-Abschlusszahlung 18 brennt Mehlstaub die Bäckerei aus. Da er in 19 kräftig investiert hat, hat er sein Geldvermögen für die Investitionen verbraucht. Bei dem Brand sind 4 wertvolle Bilder, die Mehlstaub als Kapitalanlage nutzte, zerstört worden. Er beantragt Stundung bis zur Versicherungserstattung. Die Brandversicherung teilt ihm nach eingehender Untersuchung mit, dass das Feuer durch unachtsame Behandlung einer Maschine durch einen Angestellten verursacht worden sei und verweigert die Zahlung.

Der Anspruch ggü. dem Angestellten ist nicht durchsetzbar. Eine Kreditaufnahme ist nicht möglich, weil keine Sicherheiten zur Verfügung stehen. Der Lebensunterhalt wird seit dem Brand durch das Gehalt von Frau Mehlstaub iHv 1.500 € netto bestritten, Mehlstaub selbst findet aufgrund seines Alters keine Anstellung mehr. Sind die Voraussetzungen für einen Erlass der Abschlusszahlung 18 erfüllt?

7. Säumniszuschläge nach § 240 AO

Zur Verwirklichung von Säumniszuschlägen genügt ihre Entstehung (§ 240 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz AO), sie **müssen also nicht durch einen gesonderten VA festgesetzt werden**. Sie betragen 1 % des nach unten abgerundeten rückständigen Betrages **für jeden angefangenen Monat**. Abzurunden ist auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag. SZ entstehen ab dem 1. Tag der Überschreitung der Fälligkeit, jedoch nicht bei einer Säumnis von bis zu 3 Tagen (§ 240 Abs. 3 Satz 1 AO). Für steuerliche Nebenleistungen und Kirchensteuern werden keine Säumniszuschläge erhoben.

Säumniszuschläge können nur im Wege des Erlasses aufgehoben werden. Ein Einspruch ist nicht möglich.

Fall 32: Mehlstaub gibt seine USt-Voranmeldung Juli 19, für die Dauerfristverlängerung gewährt ist, erst am 20.09.19 (Samstag) zusammen mit einem Scheck ab. Wann ist die USt fällig? Darf ein Säumniszuschlag erhoben werden?

8. Vollstreckungsmaßnahmen

Erfüllt der Steuerpflichtige die ihm gegenüber mit Verwaltungsakt eingeforderten Zahlungen, Handlungen oder Duldungsleistungen nicht, so können diese im Wege der **Zwangsvollstreckung** begetrieben werden. Dabei ist zu unterscheiden

- zwischen Verwaltungsakten, die auf Zahlung einer Geldschuld gerichtet sind

- und solchen, die ein Tun, Dulden oder Unterlassen fordern.

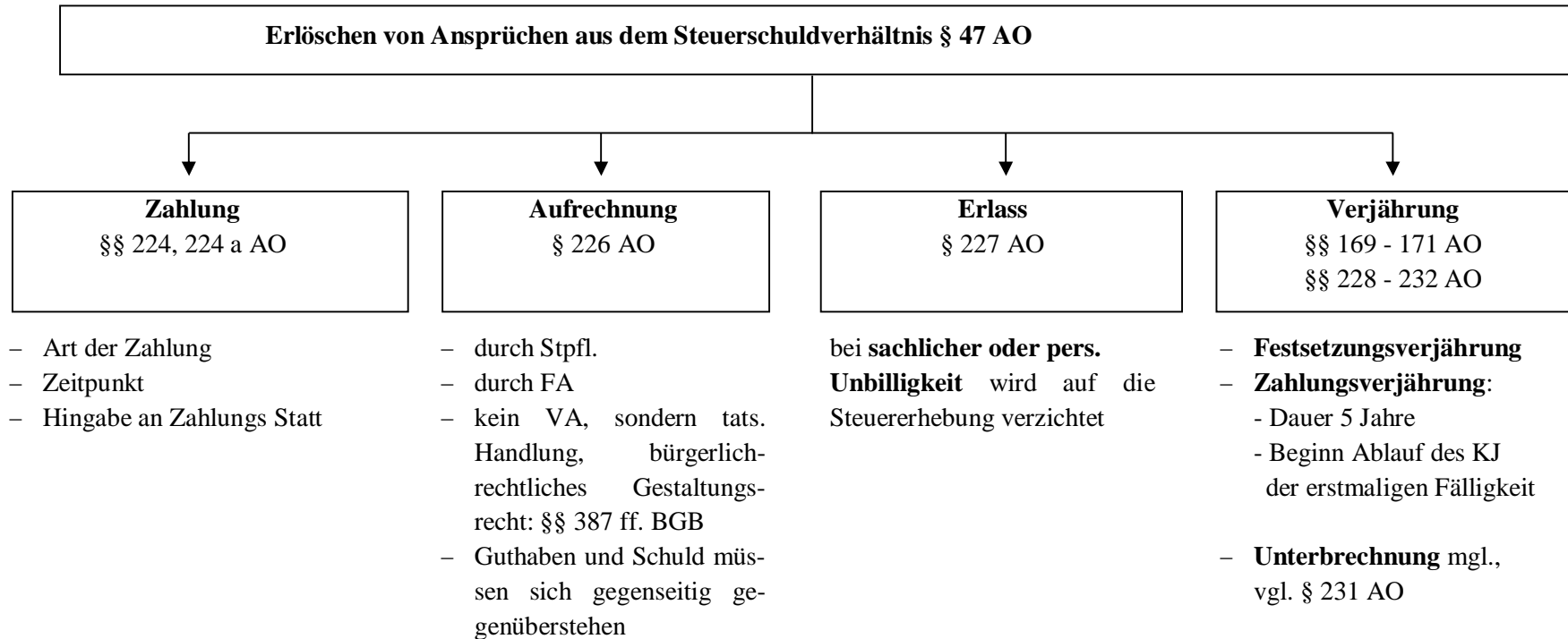
Voraussetzungen für eine Vollstreckungsmaßnahme bei auf Geld gerichteten Verwaltungsakten ist gem. § 254 Abs. 1 Satz 1 AO, dass

- eine **fällig** beizulebende Forderung besteht,
- für die ein **Leistungsgebot** bekanntgegeben worden ist und s
- either mindestens eine Woche vergangen ist (sog. **Schonfrist**).

Vollstreckungsmaßnahmen setzen nicht zwingend eine vorherige Mahnung voraus, § 259 AO. Vollstreckungsmaßnahmen sind rechtswidrig, wenn Aufrechnungsmöglichkeiten bestehen, eine Aussetzung der Vollziehung oder eine Stundung gewährt wurde.

Gegen Vollstreckungsmaßnahmen sind Einspruch und Klage statthaft. Vollstreckungsverwaltungsakte können darüber hinaus nach den §§ 129 - 131 AO aufgehoben oder geändert werden.

Nach § 278 Abs. 1 AO kann die **Aufteilung der Vollstreckung von Gesamtschulden** beantragt werden. Nach der Aufteilung dürfen Vollstreckungsmaßnahmen beim jeweiligen Vollstreckungsschuldner nur bis zur Höhe der auf ihn entfallenden Beträge durchgeführt werden. Dabei ist nach § 278 Abs. 2 AO zu beachten, dass unentgeltliche Zuwendungen unter zusammenveranlagten Ehegatten indes auch über den nach Absatz 1 hinausgehenden Betrag der Vollstreckung unterworfen werden können.



IX. Einspruchsverfahren

1. Überblick

Der Einspruch ist als **förmlicher Rechtsbehelf** das typische Instrument des Steuerpflichtigen, um sich gegen Verwaltungsakte des Finanzamtes zu wehren. Er ist gegen Verwaltungsakte in allen Verfahrensabschnitten gegeben, also gegen VA im Ermittlungsverfahren (bspw. Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen, Aufforderungen zur Führung von Büchern, Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärung und natürlich der Prüfungsanordnung), gegen VA im Festsetzungsverfahren (bspw. Steuerfestsetzungen, Haftungsbescheide) und gegen Verwaltungsakte im Erhebungsverfahren (bspw. Zahlungsaufforderungen, Fälligkeitsterminierungen, Stundungsablehnungen).

Die Einspruchseingänge sind seit einigen Jahren tendenziell rückläufig. Während im Kalenderjahr 2013 noch rund 4 Mio. Einsprüche in den Finanzämtern eingegangen sind, ist diese Zahl bis 2021 auf 3,05 Mio. Einsprüche gesunken (bei rund 120 Mio. Verwaltungsakten, die von den rund 550 FÄ deutschlandweit p.a. erlassen werden).

Der „klassische Einkommensteuerbescheid“ enthält mehrere Verwaltungsakte, nämlich:

- die **ESt-Steuerfestsetzung** als sog. „Tenor“ des Bescheides, quasi das Herzstück,
- ggf. eine **Verspätungszuschlagsfestsetzung**,
- die **Anrechnungsverfügungen**,
- die **Fälligkeitstermine** zu den einzelnen Festsetzungen,
- ggf. **Vorauszahlungsfestsetzungen**.

Legt der steuerlich Unberatene „Einspruch gegen die Steuerfestsetzung“ ein, so wird diese Erklärung nach dem **Meistbegünstigungsgrundsatz** in (mehrere) Einsprüche gegen alle im Sammelbescheid enthaltenen Verwaltungsakte umgedeutet.

Auf der sicheren Seite ist man, wenn man den Einspruch gegen den Sammelbescheid in Gänze richtet, also die Bescheidbezeichnung verwendet, die auch die Finanzbehörde zur Titulierung ihres Bescheides gewählt hat, bspw. „*Bescheid für 2021 über ESt, Soli und Verspätungszuschlag*“.

Der Einspruch hat gegenüber dem schlichten Änderungsantrag den Vorteil, dass er auch noch **nach** Ablauf der Einspruchsfrist begründet bzw. erweitert werden kann und ferner, dass (nur) mit ihm ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung verbunden werden kann.

Soll der Einspruch Erfolg haben, bedarf es zwei Voraussetzungen: der Einspruch muss er auf der ersten Stufe **zulässig** sein und auf der zweiten Stufe **begründet**.

2. Zulässigkeit des Einspruchs

Für die Zulässigkeit des Einspruchs müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. § 358 AO):

- ☞ **Statthaftigkeit** § 347 AO
- ☞ **Form** § 357 AO
- ☞ **Frist** § 355 AO und
- ☞ **Beschwer** § 350 AO.

Der Einspruch **soll** zwar gem. § 357 Abs. 3 AO eine Begründung enthalten, für die Zulässigkeit des Einspruchs ist eine solche jedoch nicht erforderlich.

a) Statthaftigkeit des Einspruchs, § 347 AO

Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO **statthaft gegen Verwaltungsakte**.

Gem. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Einspruch außerdem statthaft, wenn die Untätigkeit des Finanzamtes gerügt werden soll. Als angemessene Frist im Sinne dieser Norm wird unter Heranziehung des § 46 FGO eine Zeitspanne von 6 Monaten angesehen.

Beachte: Mit der sog. Untätigkeitsklage nach § 46 FGO kann die Untätigkeit des Finanzamtes im Einspruchsverfahren gerichtlich gerügt werden. § 46 FGO schränkt § 44 FGO dahingehend ein, dass ein außergerichtliches Vorverfahren nicht erfolglos abgeschlossen worden sein muss, gleichwohl muss aber ein außergerichtlicher Rechtsbehelf zuvor eingelegt worden sein. Dieser außergerichtliche Rechtsbehelf kann auch ein Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO (Fall der sog. anhaltenden Untätigkeit) sein.

Bei **Untätigkeit außerhalb des Einspruchsverfahrens** ist daher wegen § 347 Abs. 1 Satz 2 AO immer erst ein Untätigkeitseinspruchsverfahren zu führen, bevor das Finanzgericht angerufen werden kann. Wer sofort Untätigkeitsklage erhebt, wird wegen § 44 FGO an der Zulässigkeit der Klage scheitern und sich seinem Mandanten gegenüber schadensersatzpflichtig machen.

b) Form des Einspruchs, § 357 AO

Der Einspruch muss gem. § 357 Abs. 1 AO **schriftlich oder elektronisch oder zur Niederschrift** erklärt werden. Die Übersendung eines Telefax genügt der Schriftform.

Bundesweit kann ein Einspruch auch per e-mail formgerecht eingelegt werden. Einer besonderen Signatur bedarf es dabei nicht! Denn gem. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO genügt es, wenn sich aus dem Schriftstück ergibt, wer den Einspruch eingelegt hat. Es bedarf daher - auch bei herkömmlicher schriftlicher Einlegung des Einspruchs - keiner Unterschrift (weder einer handschriftlichen, noch einer elektronischen).

Die richtige **Anbringungsbehörde** ist das FA, das den angefochtenen Verwaltungsakt **erlassen hat**, § 357 Abs. 2 Satz 1 AO. Wird der Einspruch an eine unzuständige Behörde geschickt, so ist die Einspruchsfrist nur dann gewahrt, wenn die unzuständige Behörde den Einspruch rechtzeitig an das zuständige Finanzamt weitergeleitet hat, § 357 Abs. 2 Satz 4 AO. Das Risiko hierfür trägt der Steuerpflichtige.

Ein Anbringungswahlrecht sieht dagegen § 357 Abs. 2 Satz 2 AO vor. Danach kann der Steuerpflichtige Einsprüche gegen **Grundlagenbescheide** entweder bei dem den Grundlagenbescheid erlassenden Finanzamt oder bei der für die Folgeveranlagung zuständigen Behörde einlegen. Für die Fristwahrung genügt in diesem Fall der rechtzeitige Eingang bei einer der beiden möglichen Behörden.

Beispiel:

Das Finanzamt setzt den Gewerbesteuermessbetrag mit Bescheid vom 09.10.19 auf 5.000 € fest. Der Bescheid wird dem Stpfl. ordnungsgemäß bekannt gegeben. Die Stadt Magdeburg setzt daraufhin mit Bescheid vom 28.10.19 die Gewerbesteuer iHv 20.000 € fest. Am 05.11.19 geht der Einspruch des Stpfl. bei der Stadt Magdeburg ein, mit dem er vorträgt, dass die festgesetzte Gewerbesteuer schon allein deshalb zu hoch sei, weil der zugrunde gelegte Gewinn zu hoch sei.

Die Stadt Magdeburg leitet das Schreiben des Stpfl. an das Finanzamt weiter, wo es am 17.11.19 eingeht.

Lösung:

Der Stpfl. hat **zwei zulässige Einsprüche** eingelegt. Gemäß § 357 Abs. 1 Satz 3 AO ist die unrichtige Bezeichnung des Einspruchs unschädlich. Nach dem Meistbegünstigungsgrundsatz ist das Schreiben daher so auszulegen, dass ausgehend von dem vom Stpfl. angestrebten Ziel, eine Minderung der Gewerbesteuerfestsetzung zu erreichen, im Zweifel beide betroffenen Verwaltungsakte, nämlich **sowohl** die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung des FA als auch die Gewerbesteuerfestsetzung der Stadt Magdeburg angegriffen werden.

Die fristwahrende Einspruchseinlegung gegen den Gewerbesteuerbescheid vom 28.10.19 unterliegt hier keinen Bedenken. Jedoch wird der Stpfl. in diesem Verfahren wegen § 351 Abs. 2 AO nicht damit gehört werden, dass ein zu hoher Gewinn zugrunde gelegt worden sei. Denn hierüber wird allein im Rahmen der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung entschieden, der als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für die Gewerbesteuerfestsetzung zukommt, vgl. § 182 Abs. 1 S. 1 AO!

Der Einspruch gegen die Gewerbesteuerfestsetzung ist somit **zwar zulässig, jedoch un begründet** und kann daher keinen Erfolg haben.

Der Stpfl. hat aber zugleich einen fristwahrenden Einspruch gegen den Bescheid des FA über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages vom 09.10.19 eingelegt. Zwar ist dieser Einspruch erst am 17.11.19 beim FA angekommen, jedoch wurde er bereits am 05.11.19 bei der Stadt Magdeburg, also der Behörde angebracht, die für die Folgefestsetzung zuständig ist. Der Eingang bei der Stadt Magdeburg war gem. § 357 Abs. 2 Satz 2 AO ausreichend und rechtzeitig. Dieser Einspruch wird auch - bei zutreffendem Vorbringen des Stpfl. - Erfolg haben.

Nach erfolgter Änderung des Messbetrages ist die Steuerfestsetzung von Amts wegen nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO anzupassen. Diese Lösung ergibt sich hier auch dann, wenn der Einspruch von einem StB eingelegt wurde. Denn § 357 Abs. 1 Satz 3 AO gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. von Angehörigen der steuerberatenden Berufe vertreten wird oder nicht.

c) Einspruchsfrist, § 355 Abs. 1 AO

Die Einspruchsfrist beträgt nach § 355 Abs. 1 AO **einen Monat; bis dahin muss der Einspruch beim FA eingegangen sein!** Die Frist verlängert sich nach § 356 Abs. 2 AO auf ein Jahr, wenn ein schriftlicher Verwaltungsakt **ohne oder mit fehlerhafter Rechtsbehelfsbelehrung** ergangen ist.

Die Frist beginnt mit Ablauf des Tages der Bekanntgabe (§ 108 Abs. 1 AO iVm § 187 Abs. 1 BGB). Bei Versendung des Verwaltungsaktes mit einfachem Brief ist für die Bestimmung des Fristbeginns auf die **Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO** zurückzugreifen. Danach gilt ein VA der im Inland versendet wird, am 3. Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben.

Geht der Verwaltungsakt tatsächlich später zu, als die Fiktion unterstellt, so ist der spätere Zeitpunkt maßgebend. Steuerberater und Rechtsanwälte können den tatsächlich späteren Zugang durch Vorlage ihres Posteingangsbuches nachweisen.

Die Frist endet mit **Ablauf des Tages, der datumsmäßig dem Bekanntgabetag** entspricht, § 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB. Gibt es diesen Tag nicht (bspw. den 31.02.2019), so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages des Monats (also bspw. mit Ablauf des 28.02.2019). Fällt das Fristende auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag verschiebt es sich auf den nächsten Werktag, § 108 Abs. 3 AO (sog. **Fristenstreckung**).

Beispiel: Ein Steuerbescheid wird am Mittwoch, den 12.11.01 zur Post gegeben. Wann endet die einmonatige Einspruchsfrist?

Lösung: Der Bescheid gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 iVm § 108 Abs. 3 AO mit Ablauf des 17.11.01 (weil der 15.11.01 ein Samstag ist) als bekanntgegeben, so dass die Einspruchsfrist mit Ablauf dieses Tages beginnt, § 108 Abs. 1 AO iVm § 187 Abs. 1 BGB. Sie dauert gem. § 355 Abs. 1 AO einen Monat und endet nach § 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 17.12.01 (Mittwoch).

d) Beschwer, § 350 AO

Beschwer iSd § 350 AO ist grundsätzlich gegeben, da die Finanzämter im Rahmen einer Eingriffsverwaltung tätig werden. Beschwer ist insbesondere auch nicht etwa dadurch ausgeschlossen, dass zuvor eine antragsgemäße Veranlagung durchgeführt wurde.

Merke: Durch **Steuerfestsetzungen größer Null** (hier kommt es nur auf die Festsetzung an!) ist der Stpfl. immer beschwert; weitere Ausführungen über diesen Hinweis hinaus sind dann entbehrlich.

Eine Beschwer entfällt grundsätzlich bei Ertragsteuerfestsetzungen iHv 0 € Denn eine für den Steuerpflichtigen noch günstigere Festsetzung ist nicht denkbar. Ausnahmsweise kann der Steuerpflichtige auch bei einer Nullfestsetzung eine Beschwer geltend machen, wenn er darlegt, dass die Steuerfestsetzung für andere Behörden bedeutsam ist (bspw. für die Wohngeldstelle).

e) Einspruchsbefugnis, § 352 AO

Probleme bei der Einspruchsbefugnis können **nur bei einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheiden auftreten** (bei gewöhnlichen ESt-Bescheiden hat die Prüfung von § 352 AO nichts verloren!) Hier kann nicht jeder Feststellungsbeteiligte vollumfänglich Einspruch einlegen.

Nach § 352 Abs. 1 AO ist die Einspruchsbefugnis nur wie folgt gegeben:

- ☞ § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO: vollumfänglich für zur Geschäftsführung berufene Vertreter,
- ☞ § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO: vollumfänglich für jeden Beteiligten, wenn Personen nach Nr. 1 nicht vorhanden sind (bspw. bei Erbengemeinschaften),
- ☞ § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO: vollumfänglich für ausgeschiedene Gesellschafter,
- ☞ § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO: für jeden Beteiligten, soweit die Ergebnisverteilung gerügt wird,
- ☞ § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO: für jeden Beteiligten, soweit es ihn persönlich betrifft (bspw. bei Sonderbetriebsausgaben).

3. Begründetheit des Einspruchs

Grundsätzlich kann mit dem Einspruch **jeder Rechtsfehler** im angefochtenen Verwaltungsakt erfolgreich gerügt werden.

Im Einspruchsverfahren überprüft das FA den angefochtenen VA in vollem Umfang (sog. **Grundsatz der Gesamtaufrollung**). Es besteht gem. **§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO** aber auch die Möglichkeit, dem Verwaltungsakt anhaftende Rechtsfehler **zum Nachteil des Einspruchsführers** zu korrigieren. Diese Verböserung erfordert jedoch einen entsprechenden **vorherigen Hinweis**, damit der Stpfl. durch Rücknahme des Einspruchs die Möglichkeit hat, einer verbösernden Festsetzung zu entgehen. Die Rücknahme des Einspruchs ist bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung möglich (§ 362 AO).

Der Verböserungshinweis kann nicht nachgeholt werden. Ist er unterblieben, so kann der Steuerpflichtige die verbösernde Einspruchsentscheidung isoliert mit Klage anfechten. Der Verböserungshinweis ist entbehrlich, wenn dem Finanzamt für die angestrebte Korrektur auch eine Änderungsnorm zur Verfügung steht; denn dann kann seitens des FA auch außerhalb des Einspruchsverfahrens, also unabhängig vom Grundsatz der Gesamtaufrollung korrigiert werden.

Der in § 367 Abs. 2 Satz 1 AO verankerte Grundsatz gilt jedoch nicht uneingeschränkt, sondern hat auch – sehr prüfungsrelevante – Ausnahmen.

a) Anfechtungsbeschränkung bei Folgebescheiden, § 351 Abs. 2 AO

Feststellungen, die in einem **Grundlagenbescheid** getroffen werden, können gem. § 351 Abs. 2 AO nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides erfolgreich gerügt werden. Die Einschränkung beschreibt die **Bindungswirkung** von Feststellungsbescheiden gem. § 182 Abs. 1 S. 1 AO.

b) Anfechtungsbeschränkung bei Änderungsbescheiden, § 351 Abs. 1 AO

Einsprüche, die sich gegen **Änderungsbescheide** richten, führen nicht dazu, dass die Festsetzung noch mal in Gänze überprüft werden kann. Mit dem Einspruch kann lediglich die vorgenommene **betragsmäßige Änderung** gerügt werden oder aber neuer Sachvortrag vorgebracht werden, um die vorgenommene Änderung zu neutralisieren. Denn gem. § 351 Abs. 1, 1.HS AO können Einsprüche Änderungsbescheide nur **insoweit angreifen**, als die vorgenommene Änderung reicht.

Diese Beschränkung gilt nach § 351 Abs. 1, 2. HS AO nicht, wenn aufgrund des Einspruchsvortrages eine Änderung auch über den Umfang der vorgenommenen Änderung hinaus (auch ohne Einspruch) **nach einer Korrekturvorschrift** möglich wäre. Wenn die Änderung nämlich nach den Regeln des Korrekturrechts ohnehin möglich wäre, dann soll dies erst recht im Einspruchsverfahren gelten.

4. Beendigung des Einspruchsverfahrens

Solange das Einspruchsverfahren noch nicht abgeschlossen ist, kann der Einspruchsvortrag und das Einspruchsbegehren jederzeit unter Berücksichtigung der oben dargestellten Einschränkungen erweitert werden.

Das Einspruchsverfahren endet durch **Rücknahme** des Einspruchs, durch dem Einspruchsbegehren in vollem Umfang entsprechenden **Abhilfebescheid** oder durch förmliche Einspruchsentscheidung. Mit einer **Einspruchsentscheidung** wird der Einspruch entweder als „*unzulässig verworfen*“ (wenn die Zulässigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt sind) oder als „*unbegründet zurückgewiesen*“ (wenn der Einspruchsvortrag in der Sache nicht überzeugt).

Häufig kommt es vor, dass das Finanzamt im noch laufenden Verfahren einen Änderungsbescheid erlässt, in dem ein Teil des Einspruchsbegehrens berücksichtigt wurde. Der bloße Erlass eines Steuerbescheides ist aber keine Einspruchsentscheidung iSd § 367 Abs. 1 Satz 1 AO. Ein solcher Änderungsbescheid, der nach § 132 AO zulässig ist, kann das Einspruchsverfahren nicht beenden. Der teilabhelfende Änderungsbescheid wird gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des andauernden Einspruchsverfahrens; er ist damit automatisch angefochten. Eines (weiteren) Einspruchs hiergegen bedarf es nicht.

Möchte das Finanzamt dem Einspruch nur **teilweise stattgeben** und das Einspruchsverfahren aber zugleich (in Gänze) beenden, so muss es eine **Einspruchsentscheidung** fertigen. Der Tenor der Einspruchsentscheidung lautet in diesen Fällen: „*Die Steuer wird unter Änderung des Bescheides vom auf € festgesetzt. Im Übrigen ist der Einspruch unbegründet.*“ Der Einspruchsentscheidung ist in diesen Fällen eine Anlage beizufügen, aus der sich die geänderte Steuerfestsetzung ergibt.

Konnte früher das Einspruchsverfahren immer nur in Gänze abgeschlossen werden, so besteht seit einigen Jahren nach § 367 Abs. 2a AO die Möglichkeit, **Teileinspruchsentscheidungen** und Teilabhilfen zu erlassen, die hinsichtlich des in ihnen bestimmten Teils der Steuerfestsetzung Bestandskraft eintreten lassen. Die Teile, für die keine Bestandskraft eintreten soll, müssen in der Teilentscheidung bestimmt werden.

Ein solches Vorgehen bietet sich in der Praxis meist dann an, wenn einige Streitfragen bereits abschließend geklärt werden können, andere jedoch nur deshalb noch nicht, da diesbezüglich höchstrichterliche Rechtsprechung abzuwarten bleibt.

In den sogenannten Massenverfahren können Einsprüche gem. § 367 Abs. 2b AO durch Allgemeinverfügung entschieden werden. Wenn das Einspruchsverfahren zuvor wegen Anhängigkeit der Streitfrage beim BVerfG ruhend gestellt war, so können mit einer Allgemeinverfügung alle Einsprüche, die dies betrifft, abgeschlossen werden. Die die anhängigen Einsprüche zurückweisende Allgemeinverfügung ist gem. § 367 Abs. 2b Satz 3 AO im Bundessteuerblatt Teil I sowie auf den Internetseiten des Bundesfinanzministeriums zu veröffentlichen.

5. Die Aussetzung der Vollziehung

Durch die Einlegung des Rechtsbehelfs wird die Vollziehung des VA außer in den Fällen der Gewerbeunter-sagung bzw. der Untersagung der Berufsausübung **nicht aufgehalten**. D.h. die strittige Steuer muss trotzdem gezahlt werden, § 361 Abs. 1 AO, der Einspruch hat keine aufschiebende Wirkung, **keinen Suspensiveffekt**.

Das Einspruchsverfahren bietet allerdings, im Vergleich zum Korrekturverfahren, die Möglichkeit einer Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO. Danach kann der angefochtene Verwaltungsakt auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen ausgesetzt werden, wenn **ernsthafte Zweifel** an seiner Rechtmäßigkeit bestehen oder die sofortige Vollziehung eine unbillige Härte für den Steuerpflichtigen darstellen würde.

a) Vollziehbare Verwaltungsakt

Die Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung ist bei allen VA gegeben, die ein Tun, Dulden oder Unterlassen vom Steuerpflichtigen verlangen. So sind neben dem klassischen Steuerbescheid auch Verwaltungsakte im Vollstreckungsverfahren (bspw. Pfändungsmaßnahmen) oder im Ermittlungsverfahren (bspw. Anordnung einer Außenprüfung) einer Aussetzung der Vollziehung zugänglich.

Keine AdV kommt dagegen in Betracht, wenn das Finanzamt ein vom Steuerpflichtigen beehrtes Tätigwerden ablehnt. Begehrt der Steuerpflichtige beispielsweise vom Finanzamt einen Änderungsbescheid nach Ablauf der Einspruchsfrist (bspw. nach § 129 AO) und lehnt das Finanzamt diesen Antrag ab, so stellt die Ablehnung ihrerseits einen Verwaltungsakt dar (§ 118 AO), der wiederum mit Einspruch angefochten werden kann. Da sich der Einspruch in diesem Fall aber nicht direkt gegen den ursprünglichen Steuerbescheid richtet, sondern gegen die Ablehnung des Finanzamtes, scheidet eine Aussetzung der Vollziehung hier aus (Rechtsschutz dann ggfs. über § 114 FGO!)

b) Ernstliche Zweifel

Die Aussetzung der Vollziehung soll gewährt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, § 361 Abs. 2 Satz 2 AO. Es müssen vernünftige Gründe gegen die Rechtmäßigkeit sprechen, das sind Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Behandlung von Tatfragen. Die Zweifel, die gegen die Rechtmäßigkeit sprechen, müssen jedoch nicht überwiegen. Dabei sind die vom Antragsteller angeführten Rechtswidrigkeitsgründe in einem summarischen Verfahren überschlägig (nicht endgültig) zu prüfen (AEAO zu § 361, Rdnr. 3.4.)

Die Verwaltung geht im AEAO zu § 361, Tz 2.5.2. davon aus, dass **ernstliche Zweifel bestehen**:

- wenn bewusst von einer für den Antragsteller günstigen Rechtsprechung des BFH abgewichen worden ist,

- wenn eine Rechtsfrage durch den BFH bisher nicht geklärt wurde und Finanzgerichte bisher unterschiedlich entschieden haben oder,
- wenn im Schrifttum Bedenken gegen die Rechtsauslegung der Finanzverwaltung erhoben werden.

Ernstliche Zweifel bestehen dagegen **nicht**, wenn:

- der VA höchstrichterlicher Rechtsprechung entspricht oder
- der Einspruch bereits unzulässig ist.

c) Unbillige Härte

Unbillige Härte iSd § 361 Abs. 2 Satz 2 AO liegt vor, wenn die sofortige Vollziehung dem Steuerpflichtigen nicht mehr oder nur schwer rückgängig zu machende Nachteile bringen würde oder existenzbedrohend wäre. Jedoch kommt auch hier eine Aussetzung nicht in Betracht, wenn der eingelegte Rechtsbehelf ganz offensichtlich aussichtslos ist (AEAO zu § 361, Rdnr. 2.6.).

d) Umfang und Dauer der Aussetzung der Vollziehung

Die AdV ist grundsätzlich ab Fälligkeit auszusprechen und soll bis einen Monat nach Bekanntgabe der Rechtsbehelfsentscheidung andauern (vgl. Tz. 8.2. AEAO zu § 361). Soweit der Einspruch letztlich keinen Erfolg hat, fallen **Aussetzungsinsen nach § 237 AO** an, die pro vollen Monat 0,5% betragen (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO).

Dem Umfang nach ist die Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bei Steuerbescheiden auf den nach Abzug von Steueranrechnungsbeträgen und Vorauszahlungen verminderten Festsetzungsbetrag beschränkt.

Wird ein Grundlagenbescheid angefochten, der Wirkung auf Folgebescheide hat, so kann auch bzgl. eines Grundlagenbescheides AdV beantragt werden. Der Folgebescheid ist dann von Amts wegen in der Höhe der steuerlichen Auswirkung des strittigen Betrages im Grundlagenbescheides auszusetzen, § 361 Abs. 3 Satz 1 AO. Einer zusätzlichen Anfechtung des Folgebescheides bedarf es hierfür nicht.

Ist eine Steuerzahlung bereits geleistet worden, so kann der Betrag, der einer Aussetzung zugänglich gewesen wäre, im Wege der Aufhebung der Vollziehung vorläufig zurückverlangt werden, § 361 Abs. 2 Satz 3 AO. Man spricht in diesen Fällen von einer Aufhebung der Vollziehung.

e) Rechtsschutz bei abgelehnter AdV

Gegen die Ablehnung einer Aussetzung der Vollziehung hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit **Einspruch einzulegen** oder nach **§ 69 Abs. 3 FGO das Finanzgericht** anzurufen.

Der gerichtliche Aussetzungsantrag ist gem. § 69 Abs. 4 FGO zulässig, soweit:

- die Finanzbehörde einen AdV-Antrag ihrerseits abgelehnt hat oder
- das FA über einen gestellten Antrag nicht in angemessener Frist entschieden hat oder
- eine Vollstreckung droht oder bereits damit begonnen wurde (sog. Erst-Recht-Schluss).

Scheut der Steuerpflichtige den gerichtlichen AdV-Antrag und möchte er stattdessen lieber mit einem Einspruch gegen die Ablehnung vorgehen (bspw. zur Minimierung des Kostenrisikos), so ist gegen eine ggf. folgende ablehnende Einspruchsentscheidung bzgl. dieses Einspruchs im Weiteren nicht der Klageweg eröffnet, sondern es bleibt bei der Anwendung von § 69 FGO.

Fall 33: Mehlstaub hat einen auf den 28.07.19 datierten Änderungsbescheid für 17 erhalten, der keine Rechtsbehelfsbelehrung enthält. Der vorherige Bescheid schloss mit einer Festsetzung iHv 20.000 € nunmehr sind es 30.000 € Dabei wurde, wie bereits im Erstbescheid, der Gesellschaftsanteil der Ehefrau an der KG mit 60.000 € berücksichtigt, der jedoch lt. Feststellungsbescheid nur 50.000 € beträgt. Das ergibt eine Steuererhöhung um 5.000 € Mehlstaub macht darüber hinaus noch bisher aus Unachtsamkeit vergessene Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend, die zu einer Steuerminderung von 8.000 € führen.

Er legt per E-Mail am 01.09.19 Einspruch ein, mit der Bitte, diese Fehler zu berichtigen. Ist der Einspruch zulässig? Wenn ja, ist er auch begründet?

X. Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten**Überblick****Straf- und Bußgeldvorschriften**

- Aufzählung der **Steuerstraftaten** (§§ 370, 372- 376 AO)
- **Selbstanzeige** bei Steuerhinterziehung (§ 371 AO)
- **Steuerordnungswidrigkeiten** (§§ 377 ff. AO)
- allgemeine Strafgesetze sind anwendbar (insbes. StGB)
- Prüfung des Straftatbestandes

Straf- und Bußgeldverfahren**Strafverfahren**

- Einleitung, § 397 AO
- Ermittlung
- Antrag auf **Strafbefehl**, § 400 AO
- Abgabe an die **Staatsanwaltschaft**, § 386 Abs. 4 AO
- Mitwirkung im gerichtl. Verfahren
- StPGB und StPO sind anwendbar

objektiv

- Täterschaft (wer)
- Erfüllung des Tatbestandes
(z.B. ist § 370 Abs. 1 i.V.m.
4 AO erfüllt)

subjektiv

- Verschulden (ggf. Schuldausschließungs- oder Rechtfertigungsgründe)

Bußgeldverfahren

- Geltung des OWiG
- weitere Verfahrensvorschriften
- FA ist Bußgeldbehörde (BuStra bzw. StraBu)

1. Allgemeines zum Steuerstrafrecht

Das Steuerstrafrecht soll die Beachtung der Steuergesetze und die Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch den Bürger durch Androhung von Sanktionen erzwingen.

Es ist zwischen **Steuerstraftaten** (das ist das zentrale Delikt der Steuerhinterziehung) und **Steuerordnungswidrigkeiten** (leichtfertiger Steuerverkürzung) zu unterscheiden.

Bei Steuerstraftaten

- findet das Steuerstrafverfahren vor einem **ordentlichen Gericht** (AG oder LG) statt,
- besteht die Sanktion kriminellen Unrechts in einer **Geld- oder Freiheitsstrafe**,
- gilt das **Legalitätsprinzip**, d.h. es besteht Verfolgungszwang,
- erfolgt bei rechtskräftiger Verurteilung (ab 91 Tagessätzen) eine **Strafregistereintragung**.

Bei Steuerordnungswidrigkeiten

- findet das Bußgeldverfahren **beim FA** statt (Bußgel- und Strafsachenstelle = BusStra, in manchen Bundesländern StraBu-Stelle),
- besteht die Sanktion in einer Geldbuße,
- gilt das **Opportunitätsprinzip**, d.h. die Verfolgung liegt im pflichtgemäßen Ermessen und
- erfolgt **keine Strafregistereintragung**.

Bei Vorliegen eines Verstoßes gegen die Steuergesetze ergeben sich zudem **Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren**, bspw. **verlängerte Festsetzungsfristen** nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO, **Anlaufhemmungen** in § 170 Abs. 5 und 6 AO, **Ablaufhemmungen** gem. § 171 Abs. 5 und 7 AO, besondere **Korrekturvorschriften** wie § 172 Abs. 1 Nr. 2 c AO und zugleich § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und die Durchbrechung der **Änderungssperre** nach § 173 Abs. 2 AO.

Diese **steuerlichen Konsequenzen der Steuerhinterziehung** sind besonders prüfungsrelevant, so dass Steuerstrafrecht zumindest mittelbar häufig Gegenstand der schriftlichen Prüfung ist!

Derjenige, der eine Steuerhinterziehung zugunsten eines Dritten begangen oder hieran teilgenommen hat, haftet nach § 71 AO für die hinterzogenen Steuern und Zinsen und kann sofort auf Zahlung in Anspruch genommen werden, § 219 S. 2 AO.

Derjenige, zu dessen Vorteil die Steuerhinterziehung begangen wurde, muss (unabhängig von seiner Tatbeteiligung) **Hinterziehungszinsen** (0,5% pro vollem Monat) nach § 235 AO zahlen.

2. Steuerhinterziehung, § 370 AO

Eine **Steuerhinterziehung liegt vor**, wenn ein Täter

- **vorsätzlich** (also mit Wissen und Wollen, § 369 Abs. 2 AO iVm § 15 StGB)
- eine **Tathandlung** begeht, die zum
- **Taterfolg** (die sog. Steuerverkürzung, § 370 Abs. 4 AO) führt und es hierfür
- **weder Rechtfertigungs- noch Entschuldigungsgründe** gibt.

a) Der objektive Tatbestand

Eine **Tathandlung** liegt nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, wenn der Täter gegenüber der Finanzbehörde **unrichtige oder unvollständige Angaben** über **steuerlich erhebliche Tatsachen** macht.

Eine Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt vor, wenn der Täter die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Der Täter handelt auch pflichtwidrig, wenn ihm aufgrund gesetzlicher Vorschriften (bspw. §§ 149, 153 AO) eine Erklärungs- oder Informationspflicht auferlegt ist.

Der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO ist nur dann erfüllt, wenn es kausal durch die Tathandlung **auch zum Taterfolg kommt**, also zu einer Steuerverkürzung oder zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil. Eine Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 1 Fall 1 AO) liegt nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO vor, **wenn die Steuern nicht, nicht in zutreffender Höhe oder verspätet (!) festgesetzt worden sind**. Dabei sind nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO tatfremde steuermindernde Gründe außer Acht zu lassen. Denn danach liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, **aus anderen Gründen** hätte ermäßigt werden können oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte gewährt werden können. § 370 Abs. 4 Satz 1, Halbsatz 2 AO stellt klar, dass eine solche Steuerverkürzung auch bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung, bei einer Festsetzung unter VdN bzw. bei einer falschen Steueranmeldung (= VdN-Bescheid) vorliegen kann. Ein ungerechtfertigter Steuervorteil (§ 370 Abs. 1 Fall 2 AO) kann beispielsweise in einem Zahlungsaufschub (§ 223 AO), einer Stundung (§ 222 AO), einer Bewilligung von Buchführungserleichterungen, einem Steuererlass (§ 227 AO) bestehen.

Die Tathandlung muss für den eingetretenen Taterfolg **ursächlich** gewesen sein.

b) Der subjektive Tatbestand

Steuerhinterziehung ist ein **Vorsatzdelikt**, da nach § 15 StGB nur vorsätzliches Handeln strafbar ist. Vorsatz umfasst **Wissen und Wollen**. Der Täter muss also wissen, dass seine – unrichtigen - Angaben steuererheblich sind (Kenntnis der Tathandlung), dass es dadurch zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung oder verspäteten Festsetzung kommen wird (Kenntnis bzw. Voraussehen des Erfolgs) und er muss dies auch wollen.

In der Praxis stellt sich häufig das Problem der Abgrenzung des Vorsatzes zur groben Fahrlässigkeit. Zur vorsätzlichen Tatbestandsverwirklichung genügt die **billigende Inkaufnahme des Taterfolges** (sogenannter Eventualvorsatz). Der Täter denkt sich in diesen Fällen: „*Na wenn schon, es ist mir egal*“. Bei der groben Fahrlässigkeit dagegen hätte der Täter es zwar besser wissen müssen und können, vertraut aber letztlich darauf, dass schon alles gut gehen wird. Der Täter denkt sich in diesen Fällen: „*es wird schon stimmen und richtig sein*“.

Ob der Täter vorsätzlich gehandelt hat, ist **Tatfrage** und muss zur Überzeugung des Gerichts feststehen. Bei Zweifelsfällen gilt der Grundsatz: in dubio pro reo (im Zweifel für den Angeklagten).

c) Rechtswidrigkeit und Schuld

Rechtfertigungsgründe (bspw. Notwehr) und Entschuldigungsgründe sind im Steuerstrafrecht praktisch nicht denkbar. Insbesondere stellen die folgenden häufig vorgebrachten Argumente **keine Rechtfertigungsgründe** dar:

- Steuerhinterziehung sei notwendig gewesen, um nicht die Existenz zu verlieren,
- der Angestellter habe falsche Angaben gemacht, um nicht arbeitslos zu werden,
- die Weniger-Steuer werde in den Folgejahren durch Mehrsteuer ausgeglichen.
- Das Geld wird ohnehin für die falschen Dinge ausgegeben.

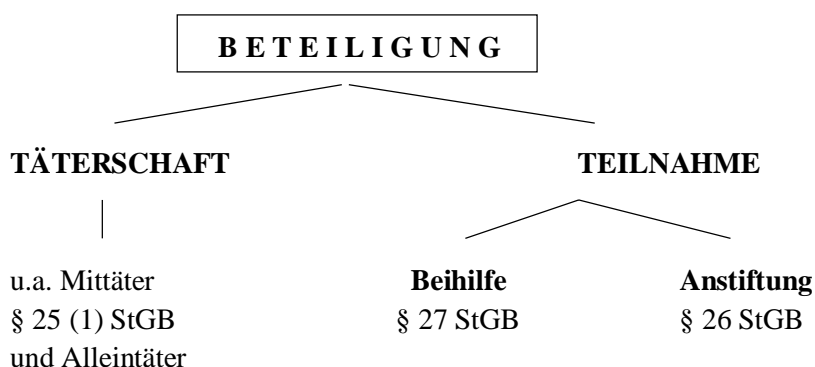
Die Schuldfähigkeit des Täters unterliegt regelmäßig keinen Bedenken. Schuld meint die Fähigkeit, das Un-erlaubte seiner Handlung einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln. Schuldunfähigkeit kann bei geistigen oder seelischen Störungen gegeben sein, die jedoch bei der Begehung von Steuerstraftäter nur in äußersten Ausnahmen denkbar sind.

Ein sogenannter Verbotsirrtum iSd § 17 StGB ist nach ständiger Rechtsprechung in den Fällen der Steuerhinterziehung vermeidbar und wirkt daher **nicht schuldausschließend**. Er kann aber ggf. zu einer Strafmilderung führen.

d) Besonders schwerer Fall, § 370 Abs. 3 AO

§ 370 Abs. 3 AO enthält Regelbeispiele, die mit einer **erhöhten Strafandrohung** belegt sind. Während das Grunddelikt nach § 370 Abs. 1 AO mit einer Geldstrafe oder einer Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren bedroht ist, sieht § 370 Abs. 3 AO in den dort genannten Fällen eine **Freiheitsstrafe von bis zu 10 Jahren** vor. Dies gilt bspw. wenn die Steuerhinterziehung durch einen Amtsträger unter Missbrauch seiner Stellung und Befugnisse als Amtsträger begangen wird oder unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt werden. Auch Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“, d.h. pro Steuerart und Steuerjahr mehr als 50.000 € ist ein besonders schwerer Fall (BGH, Urteil vom 27.10.2015, Az. 1 StR 373/15)

e) Formen der Tatbeteiligungen

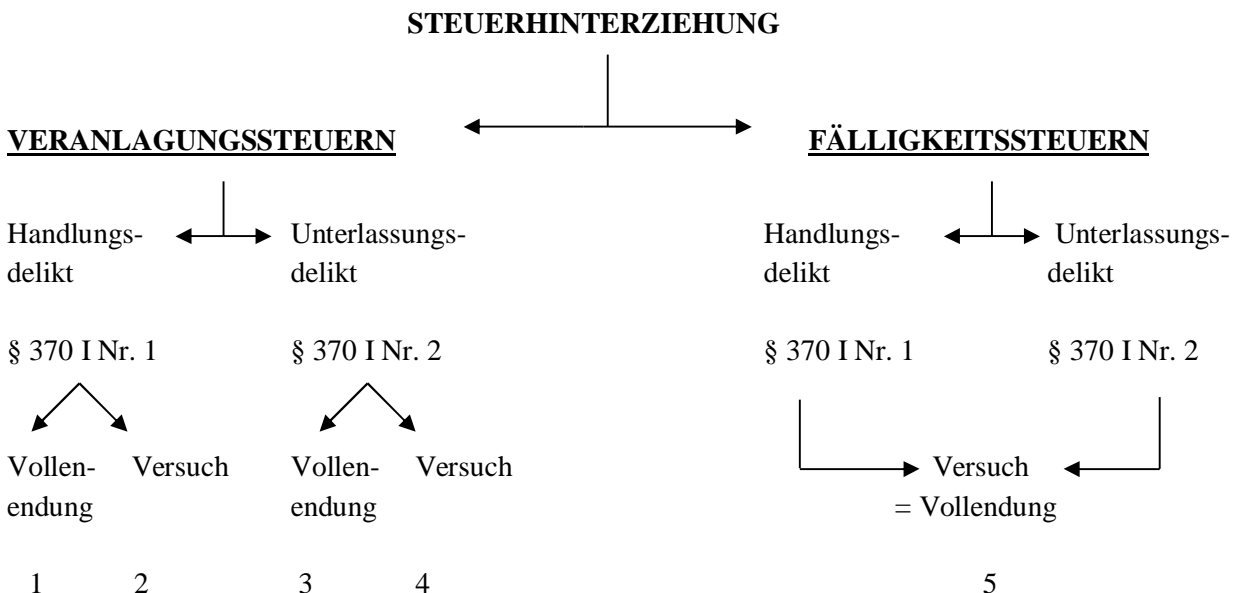


Kriterien zur Abgrenzung zwischen einer Täterschaft und einer Teilnahme sind u.a. Umfang der Tatbeteiligung und Umfang bei der objektiven Tatherrschaft, Grad des Eigeninteresses am Erfolg der Tat sowie **Grad des subjektiven Willens zur Tatherrschaft**.

Mittäter	ist, wer mit Wissen und Wollen - geistig oder körperlich - bei einem Vergehen zusammenarbeitet und dabei Eigeninteresse und Tatherrschaft entfaltet
Beihilfe	liegt vor, wenn mit Vorsatz eine rechtswidrige Tat unterstützt wird - mit Rat oder Tat (auch psychische Beihilfe ist möglich)
Anstifter	ist, wer den Tatentschluss des Täters hervorgerufen hat.

f) Der Zeitpunkt des Taterfolges

Der Zeitpunkt des Taterfolges kann anhand nachstehender Übersicht bestimmt werden:



- zu 1) Vollendung und damit Erfolgsdelikt bei **Bekanntgabe des Steuerbescheides**, §§ 370 Abs. 4 S. 1, 124 Abs. 1, 122 AO.
- zu 2) Beginn des Versuchs der Straftat bei **Abgabe der Steuererklärung** (Gelangen in den Machtbereich der Finanzbehörde)
- zu 3) Vollendung, wenn das Veranlagungsverfahren im Allgemeinen bzgl. einer bestimmten Steuer in dem betreffenden Bezirk weitgehend abgeschlossen ist (BGH NJW 1989, S. 1615); meist **wenn ca. 90 % aller Veranlagungen durchgeführt worden sind**
- zu 4) Beginn des Versuchs mit dem Verstreichen der gesetzlich oder behördlich bestimmten **Abgabefrist** der Steuererklärung
- zu 5) In Ermangelung eines Veranlagungsverfahrens fallen Versuch und Vollendung in den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO zusammen. Die Tat ist abgeschlossen mit Ablauf des gesetzlichen Tages der Fälligkeit; auch letzter Tag der Frist zur Abgabe der Steueranmeldung (z.B. LSt, USt, KapESt)

g) Die Strafzumessung

Anfang 2008 hat BGH in einem Urteil erstmals **Leitlinien für die Strafzumessung** in Steuerhinterziehungsfällen aufgestellt:

Danach sind bei hinterzogenen Steuern bis zu 50.000 € im Normalfall Geldstrafen zu verhängen. Bei **Steuerschäden bis zu 100.000 €** soll es auf den Einzelfall ankommen. "Bei sechsstelligen Hinterziehungsbeträgen ist eine Freiheitsstrafe unerlässlich". Hiervon könne nur bei "gewichtigen Milderungsgründen" abgesehen werden. **Ab 1 Mio € droht Freiheitsstrafe ohne Bewährung!**

3. Steuerordnungswidrigkeiten

Steuerordnungswidrigkeiten können nach § 378 AO, aber auch nach § 380 AO gegeben sein.

a) Die leichtfertige Verkürzung, § 378 AO

Gem. § 378 Abs. 1 AO ist der objektive Tatbestand identisch mit der Regelung des § 370 AO, d.h. dass die dort beschriebenen Tathandlungen einen dort genannten Taterfolg herbeiführen müssen.

In subjektiver Hinsicht muss der Steuerpflichtige **leichtfertig, also grob fahrlässig gehandelt** haben. Hierbei sind die persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse mit zu berücksichtigen.

Auch wer seine Steuererklärungen durch einen gewissenhaft ausgewählten Mitarbeiter oder Steuerberater anfertigen lässt, ist nicht von einer eigenen Sorgfaltspflicht entbunden: Er muss überprüfen, ob die Angaben wahrheitsgemäß und nach bestem Wissen und Gewissen gemacht werden.

b) Die Gefährdung von Abzugssteuern, § 380 AO

Eine Steuerhinterziehung gem. § 370 AO liegt vor bei vorsätzlicher Nichtabgabe der Steueranmeldung bei LohnSt, KapESt und der Anmeldung der Bauleistungsabzugsteuer nach § 48 a EStG.

Eine Gefährdung von Abzugssteuern nach § 380 AO liegt dagegen vor, wenn eine Steueranmeldung zwar abgegeben wird, aber der angemeldete Betrag (LohnSt, KapESt, Abzugsteuer nach § 48 EStG) nicht einbehalten oder nicht vollständig oder nicht rechtzeitig gezahlt wird. In den Fällen der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen „bloßen“ Nichtzahlung liegt eine Ordnungswidrigkeit gem. § 380 AO vor.

4. Die Selbstanzeige, § 371 und § 378 Abs. 2 AO

Durch eine wirksame Selbstanzeige schafft der Stpfl. einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, d.h. er kann nicht mehr bestraft oder mit einer Geldbuße belegt werden.

Eine wirksame Selbstanzeige berührt nicht andere Rechtsfolgen der Steuerhinterziehung, wie z.B.:

- die Haftung nach § 71 AO,
- die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO,
- die verlängerten Festsetzungsfristen nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und
- die Durchbrechung der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO.

Der Stpfl. muss seine vorsätzlich falschen Angaben zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart **in vollem Umfang berichtigen**, ergänzen bzw. nachholen.

Berichtigen:	Der Stpfl. muss seine unrichtigen Angaben durch richtige ersetzen.
Ergänzen:	Der Stpfl. muss seine unvollständigen Angaben vervollständigen.
Nachholen:	Der Stpfl. muss die unterlassene Handlung vornehmen, z.B. Nachreichung der Steuererklärung.

Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, **mindestens** aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart **innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre** erfolgen.

Für die Selbstanzeige ist **keine besondere Form** vorgesehen. Zur Vermeidung von Missverständnissen empfiehlt sich natürlich die Einhaltung der Schriftform. Es muss erkennbar sein, dass sie vom Täter her stammt. Es braucht weder der Begriff "Selbstanzeige" verwendet zu werden noch muss auf § 371 AO Bezug genommen werden; auch eine Unterschrift ist nicht erforderlich. Es gilt der „**Grundsatz der Materiallieferung**“, d.h. infolge der Selbstanzeige muss das FA in der Lage sein die Steuer korrekt festzusetzen.

Die Selbstanzeige verschafft zunächst nur eine Anwartschaft auf Straffreiheit. Hinzukommen muss gemäß § 371 Abs. 3 AO die **fristgerechte Nachentrichtung der Steuer**, der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO durch den Anzeigenden oder einen der Beteiligten, soweit die Steuer zu Gunsten des Anzeigenden hinterzogen worden ist, d.h. wenn der Anzeigende einen wirtschaftlichen Vorteil von der Tat hatte.

Beachte: **Wer A sagt, muss auch B sagen** (wer sich anzeigt, muss auch bezahlen: **Bei Zahlungsunfähigkeit geht die Selbstanzeige ins Leere.**)

Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 2 AO ausgeschlossen, wenn sich das Entdeckungsrisiko für den Steuerpflichtigen konkretisiert hat. Ein solcher Sperrgrund tritt etwa ein, wenn:

- **Prüfungsanordnung** nach § 196 AO bekanntgegeben worden ist, § 371 Abs. 2 Nr 1a AO
- **Einleitung des Straf-/ Bußgeldverfahrens** bekannt gegeben wurde, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO
- ein Amtsträger zur Prüfung erschienen ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO
- die **Tat entdeckt ist** und der Stpfl. dies weiß oder wissen musste, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO oder
- die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer/Steuervorteil einen **Betrag von 25.000 € je Tat übersteigt**, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO. Nach § 398a AO wird in diesem Fall von der Strafverfolgung gleichwohl abgesehen, wenn der Täter die hinterzogenen Steuern + Zinsen und bei einer Hinterziehung bis 100.000 € zusätzlich 10% der hinterzogenen Steuern, bei Hinterziehung bis 1.000.000 € 15% und bei einer Hinterziehung von > 1 Mio. € 20% "Strafgeld" zahlt.

XI. Haftungstatbestände

1. Überblick zur Haftung

	Grundlagen	
Definition	Akzessorietät	Subsidiarität
Einstehen mit eigenem Vermögen für <i>fremde</i> Schuld, das heißt: Der Steuerschuldner selbst kann nie Haftender sein !	ohne Schuld keine Haftung, d.h. grundsätzlich – es wird nur für die entstandene Schuld gehaftet (§ 38 AO), nicht für die festgesetzte (§ 155 AO) – ist eine entstandene Steuer vor Ablauf der FF nicht festgesetzt worden, kann sie nicht durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden (§ 191 Abs. 5 Nr. 1 AO) – für den Steuerschuldner zahlungsverjährte Steuer kann nicht vom Haftungsschuldner gefordert werden (§ 191 Abs. 5 Nr. 2 AO)	Haftungsschuld tritt hinter Steuerschuld zurück, d.h. – zuerst wird Steuerschuldner in Haftung genommen (§ 219 AO) Ausnahme: Haftender begeht Steuerhinterziehung oder verstößt gegen Pflicht zur Einbehaltung und Abführung – leisten Steuerschuldner und Haftungsschuldner (Gesamtschuldner, § 44 AO), steht Erstattungsanspruch Haftungsschuldner zu (§ 37 Abs. 2 S. 2 AO)

Begriff der Haftung

=> Einstehen mit eigenem Vermögen für die Steuerschuld eines Dritten.

Arten der Haftung:

- **gesetzliche Haftung** (§§ 69 ff AO, 25 HGB, 427 BGB, Gesellschaftsverhältnisse)
- **vertragliche Haftung** (§ 192 AO bspw. aus Bürgschaft)

Die Inanspruchnahme erfolgt durch **schriftlichen Haftungsbescheid** bei gesetzlicher Haftung (§ 191 AO) und über die Vorschriften des BGB und der ZPO bei vertraglicher Haftung (§ 192 AO).

Fall 34: Bäckermeister Schrippe hat eine Tochter, die im Jahr 07 gerade 14 Jahre alt geworden ist. Aufgrund der Erbschaft hat sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 20.000 € erzielt. Anfang 09 veräußert sie mit Einverständnis ihrer Eltern das Grundstück, um einen Auslandsaufenthalt für 1 Jahr zu finanzieren. Von dem verbleibenden Geld einschließlich der in 07-08 erzielten Einkünfte werden die auf dem Grundstück lastenden Schulden getilgt.

Das Finanzamt setzt in 10 eine ESt für 07 iHv 1.000 € fest, die die Tochter nicht zahlen kann. Das Finanzamt nimmt daraufhin die Eheleute Schrippe als Gesamtschuldner in Haftung. Ist das möglich?

Der Haftungsanspruch gehört zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis § 37 AO.

- **Entstehung**

Er entsteht, wenn der Steueranspruch entstanden und ein Haftungstatbestand verwirklicht ist (Grundsatz der Akzessorietät). Wird ein Steuerbescheid geändert, ist der Haftungsbescheid entsprechend zu ändern.

- **Erlöschen** des Haftungsanspruchs ist möglich durch

- Zahlung, Aufrechnung, Erlass (vgl. § 47 AO) oder
- Erlöschen des Steueranspruchs i.S. des § 47 AO.

Ein Haftungsbescheid kann auch nicht mehr ergehen unter den Voraussetzungen des § 191 Abs. 5 AO, dies kommt praktisch dem Erlöschen des Anspruchs gleich.

Steuerschuldner und Haftungsschuldner sind **Gesamtschuldner** (§ 44 Abs. 1 AO), d.h. wenn die Steuerschuld durch den Schuldner geleistet wird, erlischt auch Haftungsanspruch.

- **Ermessen**

Die Haftungsinanspruchnahme ist **Ermessensentscheidung** (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO „kann“) und zwar sowohl hinsichtlich der Tatsache,

- dass jemand in Anspruch genommen wird (**Entschließungsermessen**) und der Tatsache,
- wer bei mehreren Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird (**Auswahlermessen**).

- **Subsidiarität**

Nach § 219 AO muss zuerst die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners erfolglos gewesen sein. Das gilt nicht bei Haftung wegen Steuerhinterziehung oder Steuerhelerei und bei Abzugssteuern.

2. Der Haftungsbescheid, § 191 AO

Grundlage für Verwirklichung des Haftungsanspruchs ist der Haftungsbescheid. Dabei sind insbesondere folgende **Formvoraussetzungen** zu beachten:

- **Schriftformzwang** (§ 191 Abs. 1 Satz 3 AO)
- **Begründungspflicht** (§ 121 AO)
- **Anhörungs pflicht** (§ 91 AO).

Gegen den Haftungsbescheid ist der **Einspruch** statthafter Rechtsbehelf (§ 347 Abs. 1 Nr. 1, § 118 AO). Als Korrekturvorschriften kommen in Betracht §§ 129, 130, 131 AO. Der Haftungsbescheid kann mit einem

Leistungsgebot (§ 254 AO) verbunden werden. Er unterliegt einer eigenen Festsetzungsfrist (§ 191 Abs. 3 und 4 AO).

3. Die einzelnen Haftungstatbestände

a) Haftungstatbestände der AO (prüfungsrelevante Auswahl)

- § 69: **Gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte** (nicht vertragliche, z. B. Prokurist) soweit Steuern nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.
Ursächlich dafür muss eine **vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung** der ihnen auferlegten Pflichten sein.
- § 71: **Steuerhinterzieher haften**, soweit sie nicht selbst Steuerschuldner für die verkürzten Steuern sind.
- § 74: **Eigentümer von Gegenständen**, die einem Unternehmen dienen, an dem der Eigentümer wesentlich (mehr als 25 %) beteiligt ist, haften für die **betrieblichen Steuern** (USt, GewSt, Verbrauchsteuern); **nicht für Personensteuern**. Die Haftung erstreckt sich auf die Gegenstände **selbst** (z.B. vermieteter LKW oder vermietete wesentliche Betriebsgrundlagen bei Betriebsaufspaltung).
- § 75: Erwerber von Gesamtbetrieben oder von in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieben (lebender, eigenständiger Organismus) haften für Betriebssteuern, die seit dem Beginn **des Jahres** vor der Übereignung entstanden sind
und
bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet wurden. Beschränkung auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Ein vertraglicher Haftungsausschluss ist dem FA ggü. unwirksam.

b) Haftungstatbestände aus Einzelsteuergesetzen

- § 42 d EStG: Arbeitgeber haftet für **Lohnsteuer**, die er einzubehalten und abzuführen hat.
- § 44 Abs. 5 EStG: Schuldner von **Kapitalerträgen** haftet bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflichten
- § 48 EStG: **Bauabzugssteuer**

c) Gesetzliche Haftungstatbestände aufgrund außersteuerlicher Vorschriften

- § 25 HGB: Wer ein Handelsgeschäft erworben hat und unter der bisherigen Firma fortführt, haftet für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des Veräußerers. Haftungsbeschränkung ist möglich, aber Eintragung ins Handelsregister erforderlich.

Weiter auch: § 128 HGB analog für **GbR**; § 128 HGB für OHG; §§ 161, 171, 172 HGB für KG; § 11 Abs. 2 GmbHG bei GmbH vor Eintragung.

§ 191 AO **Auflistung der Haftungstatbestände****Haftung nach Steuergesetzen**

<u>Abgabenordnung</u>	<u>Einzelsteuergesetze</u> - Beispielsammlung
Haftung des <u>Vertreters/Verfügungsberechtigten</u> (§ 69 i.V.m. §§ 34, 35 AO)	Haftung des <u>Arbeitgebers</u> für Lohnsteuer (§ 42 d EStG)
Haftung des <u>Vertretenen</u> (§ 70 i.V.m. §§ 34, 35 AO)	Haftung des <u>Schuldners von Kapitalerträgen</u> (§ 44 Abs. 5 EStG)
Haftung bei <u>Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit</u> (§ 72 i.V.m. § 154 Abs.3 AO)	Haftung wegen <u>Ausstellung einer nicht den Anforderungen des § 45 a Abs. 2 4 EStG genügenden KEST-Bescheinigung</u> (§ 45 a Abs. 6 EStG)
Haftung des <u>Eigentümers von Gegenständen</u> (§ 74 AO)	Haftung für den <u>Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen</u> (§ 50 a Abs. 5 S. 5 ff EStG)
Haftung des <u>Betriebsübernehmers</u> (§ 75 AO)	Haftung wegen <u>unzutreffend ausgestellter Spendenbescheinigung</u> (§ 10 b Abs. 4 S. 2 EStG)
<u>Sachhaftung</u> verbrauchs- und zollpflichtiger Waren (§ 78 AO)	Haftung für <u>Erschaftsteuer</u> (§ 20 ErbStG)
	Haftung für <u>Grundsteuer</u> (§§ 11, 12, GrStG)

Haftung nach Zivilrecht

(Beachte zu Verjährungsfragen: § 191 Abs. 4 AO)
Haftung des <u>Erwerbers</u> eines Handelsgeschäfts bei <u>Firmenfortführung</u> (§ 25 HGB)
Haftung bei <u>Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns</u> (§ 28 HGB)
<u>Gesellschafterhaftung</u> bei: BGB-Gesellschaft (§ 128 HGB analog) OHG (§ 128 HGB) KG: Komplementär (§§ 128/161 HGB) Kommanditist (§§ 171-176 HGB) KG a.A. (§ 278 AktG) GmbH (§ 24 GmbHG)
<u>GmbH/übrige Haftung:</u> vor Eintragung (§ 11 GmbHG) Anmelder (§ 9 GmbHG)
<u>Haftung bei AG</u> vor Eintragung (§ 41 AktG) Aktionäre (§ 62 AktG) Vorstandsmitglieder (§ 93 AktG) Aufsichtsratsmitglieder (§§ 93/116 AktG) Ausnutzung des Einflusses auf AG (§ 117 AktG)
<u>Vorstandshaftung bei rechtsfähigen Vereinen</u> (§ 34 GenG/§§ 26, 42 BGB)
<u>Mitgliederhaftung bei nicht rechtsfähigen Vereinen</u> (§ 54 BGB)
Haftung bei <u>Erbschafts Kauf</u> (§ 238 2 BGB)

Fall 35:

Die Adam & Co KG betreibt ein Möbele Einzelhandelsgeschäft in Leipzig. Gesellschafter sind der Kommanditist Baum und der Komplementär Cizek (zugleich Geschäftsführer). Cizek trat am 01.01.12 unter gleichzeitigem Ausscheiden des bisherigen Komplementärs Adam (ebenfalls GF) in die Firma ein. Baum hat seine Kommanditeinlage bereits bei Gründung der KG im Jahre 06 erbracht. Im Gesellschaftsvertrag war vereinbart, dass der Wechsel der Komplementäre den Fortbestand der Gesellschaft nicht berühre. Die KG befindet sich in finanziellen Schwierigkeiten und hat folgende steuerliche Rückstände:

USt 10: 27.000 € lt. Bescheid vom 12.10.11

Davon rühren 13.500 € von einer durch Baum in seiner Eigenschaft als Buchhalter zugunsten der KG begangenen vollendeten Steuerhinterziehung her.

USt 11: 12.000 € lt. Bescheid vom 15.11.12

150 € Verspätungszuschlag

USt 12: 15.500 € lt. Bescheid vom 03.09.13

150 € Verspätungszuschlag

Rechtsbehelfe wurden nicht eingelegt, so dass alle Maßnahmen des FA bestandskräftig geworden sind. Das FA Leipzig I erließ im November 12 einen Haftungsbescheid gegen Cizek über die oben genannten Beträge. Im Einspruchsverfahren macht Cizek geltend:

1. er sei nicht für die vor seinem Eintritt entstandenen steuerlichen Ansprüche haftbar, zumal diesbzgl. auch ein Haftungsausschluss vereinbart wurde.
2. er habe die verspätete Abgabe der USt-Voranmeldungen nicht verschuldet

Das FA kündigte daraufhin Adam und Baum ebenfalls den Erlass von Haftungsbescheiden an.

Der Steuerberater von Baum trug daraufhin vor, dass

1. Baum bereits seine Einlage erbracht habe
2. eine Haftung wegen Hinterziehung schon alleine deshalb nicht erfolgen dürfe, weil kein Verfahren wegen einer Steuerzuwiderhandlung durchgeführt wurde
3. eine Inhaftungnahme erfolglose Betreibungsmaßnahmen gegen die KG voraussetze
4. wenn überhaupt, dann zunächst die Komplementäre in Haftung zu nehmen seien. Alles andere sei ermessensfehlerhaft.

Der Steuerberater von Adam hielt dem FA entgegen, dass

1. sein Mandant bereits Ende 11 aus der KG ausgeschieden sei,
2. die USt 10 und 11 um 5.000 € bzw. 3.000 € zu hoch festgesetzt worden seien,
3. eine Haftung für Verspätungszuschläge durch den Wortlaut des § 191 Abs. 1 AO ausgeschlossen sei.

Nehmen Sie gutachterlich zum Sachverhalt Stellung!

XII. Lösungen zu den Übungsfällen

Lösung zu Fall 1:

Wegen der bestehenden steuerlichen Beratung ist Abgabetermin für die Steuererklärungen grundsätzlich der 28./29.02.03 (§§ 149 Abs. 3 AO).

Abgabepflicht besteht für folgende Erklärungen:

EST: §§ 25 Abs. 3 EStG, 56 Abs. 1 Nr. 1a EStDV,
GewSt: §§ 14a GewStG, 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV, da Gewerbeertrag mehr als 24.500 €
USt: §§ 18 Abs. 3, 19 UStG, kein Kleinunternehmer

Lösung zu Fall 2:

Die Zeitung ist auskunftsverpflichtig, weil sich das Auskunftsverweigerungsrecht gem. § 102 Abs. 1 Nr. 4 AO nur auf den redaktionellen, nicht auf den Anzeigenteil bezieht.

Lösung zu Fall 3:

- a) K als Beteiligter hat **kein** Auskunftsverweigerungsrecht, auch nicht bei möglicher Strafverfolgungsgefahr (§ 103 S. 1 AO).
- b) Die Sekretärin als Arbeitnehmerin hat **kein** Auskunftsverweigerungsrecht.
- c) Die Ehefrau hat ein Auskunftsverweigerungsrecht (§ 101 Abs. 1 AO). Wurde sie hierüber nicht belehrt, besteht für ihre Aussagen ein Verwertungsverbot.
- d) Der StB hat ein Auskunftsverweigerungsrecht (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 b AO). Der Steuerberater muss nicht vorher belehrt werden, weil er sein Auskunftsrecht von Berufs wegen kennt.
- e) Der Nachbar hat als Dritter **kein** Auskunftsverweigerungsrecht, aber der nach § 5 AO vorgegebene Ermessensspielraum der Finanzbehörde wurde überschritten.

Lösung zu Fall 4:

1. a) Es kann Einspruch eingelegt werden.
b) Es bleibt nur noch ein Antrag auf Rücknahme nach § 130 Abs. 1 AO.
2. Das FA kann Zwangsmittel gem. § 328 AO anwenden. **Bei Steuererklärungen kommt nur das Zwangsgeld in Betracht.** Dieses darf höchstens 2.500 € betragen (§ 329 AO) und muss zunächst **angedroht werden** (§ 332 AO). Wird in der dort genannten Frist die Erklärung nicht abgegeben, ist das Zwangsgeld festzusetzen. Gibt der Stpfl. die Erklärung ab, nachdem das Zwangsgeld festgesetzt, aber noch nicht erhoben ist, darf das Zwangsgeld nicht mehr eingezogen werden (§ 335 AO).

Das FA kann die Besteuerungsgrundlagen auch schätzen (vgl. Festsetzungsverfahren).

Lösung zu Fall 5:

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Erlass eines Steuerbescheids	x		§ 155 AO
Änderung eines Steuerbescheids	x		§§ 164,165,129, 172 ff.AO
Gewährung einer Stundung	x		§ 222 AO
Ablehnung eines Stundungsantrages	x		§ 222 AO
Widerruf einer Stundung	x		§ 131 AO
Erlass von Säumniszuschlägen (SZ)	x		§ 227 AO
Ablehnung eines Antrags auf Erlass von SZ	x		§ 227 AO
Androhung von Zwangsgeld	x		§ 332 AO
Festsetzung von Zwangsgeld	x		§§ 329,333 AO
Mahnung wegen nicht bez. Steuer		x	§ 259 AO
Verwaltungsvorschriften		x	keine Außenwirkung, nur Selbstbindung der Verwaltung
Aufforderung a. Stpfl. zur Auskunftserteilung an Amtsstelle	x		§ 93 Abs. 5 AO
Niederschlagung von Steuerrückständen		x	§ 261 AO keine Außenwirkung
Pfändung einer Forderung	x		§ 309 AO, BFH v. 29.10.85, BStBl.86 II 236
Belehrung des Stpfl. über mögl. strafrechtliche Konsequenzen		x	keine Regelung
Ablehnung einer Akteneinsicht	x		Regelung liegt vor, auch wenn das Begehrte kein VA ist
Aufforderung des FA zur Vorlage von Urkunden	x		§§ 92 Nr.3, 97 AO

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Aufrechnung		x	§ 226 AO i.V.m. §§ 387 ff.BGB BFH v.2.04.87, BStBl.87 II 536 keine hoheitliche Maßnahme
Allgemeine Auskunft über letzte Gesetzesänderung		x	keine Regelung
Festsetzung eines Verspätungszuschlages	x		§ 152 AO
Schlussbesprechung nach einer Betriebsprüfung (BP)		x	§ 201 AO
Zulassung als Steuerberater	x		§ 40 StBerG
Bewilligung erleichterter Buchführung	x		§ 148 AO
Bekanntgabe des Betriebsprüfungsberichts		x	§ 202 AO
Vertrag zw. OFD u. Spediteur über Umzugstransport		x	keine hoheitliche Maßnahme
Erlass eines Einheitswertbescheides	x		§§ 179 Abs. 1, 180Abs. 1 Nr.1, 181 Abs. 1, 155 AO § 19 BewG
Aufforderung zur Führung von Büchern	x		§§ 140 ff. AO
Anweisung des Vorstehers an den zuständigen Sachbearbeiter, den Antrag des Stpfl. abzulehnen		x	keine Außenwirkung
Ablehnung eines Antrags auf Fristverlängerung bzgl. der Erklärungsabgabe	x		§ 109 AO
Erlass eines neuen Gesetzes		x	keine Behördliche Maßnahme
Festlegung des Beginns einer Außenprüfung	x		§ 197 AO BFH v. 18.06.86, BStBl.87 II 408

BEISPIEL	JA	NEIN	ERLÄUTERUNGEN
Festlegung des Orts einer Außenprüfung	x		§ 200 AO BFH v.24.02.89, BStBl.89 II 445
Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens		x	Tipke/Kruse § 251 AO Tz 8 keine Regelung, strittig
Steueranmeldung mit selbstberechnetem Erstattungsanspruch		x	§§ 167, 168 AO, 150 Abs. 1 S.2 AO
Auskunftsersuchen nach Empfängerbenennung		x	§ 160 AO BFH v. 20.04.88, BStBl.88 II 927
Erlass einer Prüfungsanordnung	x		§ 196 AO ständige Rechtsprechung

Lösung zu Fall 6:

Der Steuerberater ist Postempfänger, die Eltern sind Adressaten und Katharina ist Steuerschuldner. Deshalb muss das Anschriftenfeld wie folgt aussehen:

Bescheidkopf: An Steuerberater XY

für Herrn und Frau Alois und Aloisia Mehlstaub als gesetzlicher Vertreter der Katharina Mehlstaub.

Lösung zu Fall 7:

Bescheid wirkt **nur gegenüber Alois Mehlstaub**, weil er nur ihm gegenüber bekannt geben wurde.

Es hätte heißen müssen:

Herrn und Frau Alois und Aloisia Mehlstaub
(§ 122 Abs. 7 AO, eine Ausfertigung, aber rechtlich
2 Bescheide).

Lösung zu Fall 8:

USt und GewSt-Messbescheid müssen **an die KG selbst** bekanntgegeben werden, da sie die Steuerschuldnerin ist. Die einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung ist an den gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten Gierschlund (§ 183 Abs. 1 AO) sowie an die Kommanditisten bekanntzugeben, weil auch sie von der Feststellung betroffen sind.

Es ist auch möglich, nur an Gierschlund bekanntzugeben mit dem Hinweis, dass der Bescheid auch für und gegen die Kommanditisten wirkt, denen kein Gewinnanteil zugerechnet wurde.

Lösung zu Fall 9:

Für 01 ist an die GmbH als Steuerschuldnerin, nicht an den gesetzlichen Vertreter bekannt zugeben. Die Bescheide für 02 sind Herrn Untreu als Liquidator der GmbH zuzusenden. Im Insolvenzfall muss die Bekanntgabe immer an den Insolvenzverwalter erfolgen.

Lösung zu Fall 10:

Die Einspruchsfrist endet mit Abl. des 4.10., einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheides. Das FA wird die abgegebene Steuererklärung als Einspruch gegen den Schätzungsbescheid auslegen, vgl. AEAO vor § 347 AO Tz. 1 am Ende).

Bei der Erklärungsabgabe am 04.11.04 ist die Einspruchsfrist verstrichen. Ohne Wiedereinsetzungsantrag muss das FA den Einspruch daher als unzulässig verwerfen.

Eine Änderung nach den Korrekturvorschriften, hier nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt wegen des groben Verschuldens des Mehlstaub nicht in Frage. Damit bleibt es bei dem Schätzungsbescheid und Mehlstaub muss die darin festgesetzte Steuer zahlen.

Lösung zu Fall 11:

Der Vorbehalt der Nachprüfung ist aufzuheben (§ 164 Abs. 3 S. 3 AO). Das FA kann wegen des unentschiedenen Zivilverfahrens (vorgreifliches Rechtsverhältnis) den Steuerbescheid insoweit aber **vorläufig** erlassen (§ 165 Abs. 1 S. 1 AO).

Lösung zu Fall 12:

Bescheid war zuzustellen, jedoch führt Formmangel in der Bekanntgabe gem. § 8 VerwZG nicht zur Unwirksamkeit. Der Bescheid gilt als bekanntgegeben in dem Zeitpunkt, in dem er dem Adressaten nachweislich zugegangen ist (hier am 06.09.12).

Die Rb-Frist für den Einspruch beginnt mit Ablauf des 06.09.12 und endet mit Ablauf des 08.10.12 (Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO, da es sich bei dem 06.10.2012 um einen Samstag handelt), so dass der Einspruch vom 09.10.12 unzulässig ist.

Lösung zu Fall 13:

- 1) Die Umsatzsteuervoranmeldung 4/13 stellt eine Steueranmeldung dar, in der der Stpfl. seine Steuer selbst zu berechnen hat, §§ 149, 150 Abs. 1 Satz 2, 168 AO, 18 UStG. Da der Stpfl. eine Zahllast anmeldet, steht diese Voranmeldung kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, §§ 168 S.1, 164 AO.
- 2) Nach § 347 Abs. 1 Nr.1 AO ist gegen diese Steueranmeldung der Einspruch zulässig.
- 3) Das FA wird dem Einspruch abhelfen (§§ 367 Abs. 2 S. 3, 164 Abs. 2 S. 1 AO), indem es den Stpfl. um Abgabe einer berechtigten Voranmeldung bittet oder einen Vorauszahlungsbescheid erlässt (§§ 164 Abs.1 Satz 2, 167 Abs.1, 168 S.2 AO). Bis zur Entscheidung hat das FA i.H.v. 10.000 € die Vollziehung auszusetzen, § 361 Abs. 2 AO.
- 4) Ein verspäteter Einspruch wäre in einen Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO umzudeuten. Das FA könnte allerdings die Entscheidung über diesen Antrag bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalles hinausschieben (z.B. bei geplanter USt-Sonderprüfung).

Lösung zu Fall 14:

Beginn der FF (Festsetzungsfrist):	§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO spätestens [31.12.11 (§ 36 Abs. 1 EStG) + 3 Jahre] =	m.A. 31.12.14
Ende	4 Jahr später, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO	m.A. 31.12.18
für leichtf. Steuerverkürzung	§ 169 Abs. 2 S. 2 AO (nur soweit)	m.A. 31.12.19

=> **für Rest des Bescheides FF abgelaufen, es sei denn eine Ablaufhemmung greift ein.**

(Hier würde auch § 171 Abs. 2 AO wegen offenkundiger Unrichtigkeit greifen, diese Ablaufhemmung wirkt aber nur bis 23.11.18. (= 20.11.17 + 3 Tage + 1 Jahr)

- Die offenkundige Unrichtigkeit ist wegen Ablaufs der FF nicht mehr zu berücksichtigen.
- Die offenkundige Unrichtigkeit kann als materieller Fehler nach § 177 Abs. 1 AO gegen die Änderung wegen der leichtfertigen Steuerverkürzung gegengerechnet werden.

Lösung zu Fall 15:

Beginn FF:	§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO Ende 14
Ende FF:	§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO Ende 18

Die FF ist durch das FA gewahrt, weil der Bescheid in 18 das FA verlassen hat (§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO).

Gem. § 171 Abs. 3a S. 2 AO ist eine **Anfechtung innerhalb der Einspruchsfrist immer möglich**, auch wenn die FF bereits abgelaufen ist. Einzige Fristbegrenzung für den zulässigen Einspruch ist die Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 AO. Der Einspruch vom 13.01.19 geht innerhalb der Monatsfrist ein und ist damit zulässig.

Die FF ist nunmehr nach § 171 Abs. 3a S. 2 AO im Ablauf gehemmt, es kann also noch in der Sache entschieden werden, ggf. in Form eines Änderungsbescheides.

Lösung zu Fall 16:

- | | |
|----------------|--|
| Beginn FF | m.Abl. 31.12.10 (Jahr der Erklärungsabgabe), § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO |
| Ende (regulär) | m.Abl. 31.12.14 |

aber Ablaufhemmung § 171 Abs. 4 AO, weil vor Ende 14 mit Prüfung begonnen wurde, und zwar bis 19 (Ende 15 = Jahr der Schlussbesprechung + 4 Jahre, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO)
Damit wurde die FF gewahrt.

- Wenn Mehlstaub rechtzeitig Einspruch einlegt, wird eine weitere Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO ausgelöst.

Lösung zu Fall 17:

Das Ende der FF tritt für die ESt regulär m.A. des 31.12.18 ein. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO wirkt bis zum Ablauf des 24.09.21, nämlich bis zum Ablauf von 2 Jahre nach Bekanntgabe des Feststellungs-Bescheides der KG. Die Ablaufhemmung wirkt jedoch nur punktuell, also nur soweit die Änderung des Feststellungs-Bescheides reicht. Hierdurch soll die zwingende Bindungswirkung aus § 182 Abs. 1 S. 1 AO umgesetzt werden.

Lösung zu Fall 18:

Die FF für die ESt ist m.A. des 31.12.19 abgelaufen.

Die FF für die gesonderte Feststellung ist m.A. des 31.12.18 abgelaufen. Dies ist aber nach § 181 Abs. 5 AO unerheblich. Die Änderung darf noch mit Wirkung gegenüber Mehrstaub erfolgen, worauf im Feststellungsbescheid hinzuweisen ist.

Lösung zu Fall 19:

	anwendbare Vorschriften der AO			
	§ 129	§ 164	§§ 172 ff	§§130,131
1. Festsetzung von Verspätungszuschlägen	X			X
2. Umsatzsteuer-Voranmeldung	X	X		
3. Gewerbesteuer-Messbescheid	X		X	
4. Zinsbescheid	X		X	
5. Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid	X	X		
6. Zwangsgeldfestsetzung	X			X
7. Zwangsgeldandrohung	X			X

Lösung zu Fall 20:

- a) Einspruch bzw. Antrag auf schlichte Änderung sind möglich.
- b) Antrag auf Berichtigung nach § 129 AO ist möglich. Im Fall bb) kann aber auch ein Rechtsfehler vorliegen, das muss bei Ablehnung durch das FA ggf. durch Akteneinsicht im Klageverfahren geklärt werden.

Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO lässt die Berichtigung noch bis mindestens 1 Jahr nach Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides zu.

Lösung zu Fall 21:

Der Verwaltungsakt ist rechtswidrig. Maßgebend ist der Gewinn für das Kalenderjahr, nämlich wie folgt:

aus dem WJ 07/08	./. 7.500
aus dem WJ 08/09	+ <u>15.000</u>
	<u>7.500</u>

=> keine Buchführungspflicht (§ 141 Abs. 1 Nr. 5 AO)

Der StB sollte Antrag auf Rücknahme nach § 130 Abs. 1 AO mit Wirkung für die Vergangenheit und Zukunft stellen.

Lösung zu Fall 22:

Er sollte Antrag auf schlichte Änderung stellen, da dann die Sonderausgaben höchstens im Rahmen des § 177 AO gekürzt werden können. Bei Einlegung eines Einspruchs könnte das FA den angefochtenen Bescheid auch zu seinen Lasten „verbessern“ (§ 367 Abs. 2 AO).

Lösung zu Fall 23:

Oberschlau kann Antrag auf schlichte Änderung stellen, um den Ausbildungsfreibetrag noch berücksichtigt zu bekommen. Für die Einspruchsentscheidung gilt gem. § 172 Abs. 2 AO ebenfalls § 172 Abs. 1 AO, so dass **auch nach der Einspruchsentscheidung noch Antrag auf schlichte Änderung** möglich ist. Eine Klage beim FG ist also nicht erforderlich.

Lösung zu Fall 24:

Das FA hat zwar Tatsachen (dass mehr Umsatz vorlag als erklärt war) nachträglich erfahren, hätte aber aufgrund der Erfahrung des Vorjahres und der bekannten Ungereimtheiten aus der Steuererklärung weitere Ermittlungen bei der ESt-Veranlagung anstellen müssen (§ 88 AO). Daraufhin war zwar dem Bearbeiter für die Veranlagung die Tatsache nicht positiv bekannt, aber er hätte sie kennen müssen (= Ermittlungsverschulden). Deshalb liegt kein nachträgliches Bekanntwerden vor, eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist nicht möglich.

Lösung zu Fall 25:

Zwei Änderungen sind nach Korrekturvorschriften vorzunehmen

Vermittlungsprovision	1. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	+ 800 €
Werbungskosten VuV	2. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	./. 1.000 €

Der Berichtigungsrahmen ist nunmehr mit 50.800 € als Obergrenze (50.000 plus 800) und 49.000 € als Untergrenze (50.000 minus 1.000) der neu festzusetzenden Steuer zu betrachten. Materielle Fehler (ohne Korrekturvorschrift) sind wie folgt darüber hinaus im Bescheid enthalten

Kosten	+ 500 €
Damnum	./. <u>2.000 €</u>
§ 177 AO zugänglich	./. <u>1.500 €</u>

Die zutreffende materielle Steuer iHv 48.500 € (50.000 minus 1.500 materielle Fehler) liegt außerhalb des **Korrekturrahmens, der von 49.000 € bis 50.800 € reicht**. Die neu festzusetzende Steuer darf den unteren Korrekturrahmen nicht unterschreiten, festzusetzen sind daher 49.000 €

Lösung zu Fall 26:

Zunächst ist die Unternehmerin „Die swingenden Bäckermützen“ zum Einspruchsverfahren hinzuzuziehen (§ 174 Abs. 5 AO). Dann kann die Änderung ihrer USt-Veranlagung 18 nach § 174 Abs. 4 AO durchgeführt werden. Die Änderung der USt-Veranlagung des Mehlstaub erfolgt (ohnehin) im Einspruchsverfahren.

Lösung zu Fall 27:

Die Änderung des ESt-Bescheides 18 muss nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO wie folgt erfolgen:

- a) KG-Anteil raus und
- b) Gewinn des Unternehmens als unselbständige Besteuerungsgrundlage ermitteln und ansetzen

Lösung zu Fall 28:

Die Inanspruchnahme stellt nach Auffassung des BFH ein rückwirkendes Ereignis dar, so dass der ESt-Bescheid 16 nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern ist. (BStBl. 93 II S. 894)

Lösung zu Fall 29:

G.d.E. bisher	./ 5.000 €
+ Einnahmen § 19 EStG	2.000 €
<u>G.d.E. neu</u>	<u>./ 3.000 €</u>

Dem Grunde nach erfolgt eine Änderung der Steuerfestsetzung des Einkommensteuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Da diese hier aber aufgrund der steuerlichen Auswirkung von 0 € unterbleibt (Anmerkung: Die Steuerfestsetzung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides lautete auf 0 €), kann die Finanzverwaltung die Verlustfeststellung gemäß § 10d Abs. 4 S. 5 EStG auf ./ 3.000,00 EUR korrigieren.

Lösung zu Fall 30:

Das FA stundet nur in Höhe des ESt-Guthabens von 12.000 € (sachl. Billigkeit). Der Rest ist bei Fälligkeit zu zahlen. Wegen des hohen Vermögens und der Möglichkeit kurzfristiger Kreditaufnahme stellt die Steuerzahlung bei Fälligkeit für Mehlstaub **keine unbillige Härte** dar.

Lösung zu Fall 31:

Mehlstaub ist erlassbedürftig (Einziehung der Steuer würde zur **Existenzvernichtung** führen) und erlasswürdig (er hat sich nicht selbst in die Lage gebracht). Deshalb wäre die Einziehung der Steuer persönlich unbillig. Ein Erlass nach § 227 AO wäre hier ermessensgerecht.

Lösung zu Fall 32:

Grds. ist die USt Juli 19 am 10.09.19 bereits fällig gemäß § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 S. 4, Abs. 6 UStG i.V.m. § 46 UStDV. Die Säumnis beginnt **einen Tag nach Festsetzung**, § 240 Abs. 1 S. 3 AO, also

am 21.09.09. Da dies ein Sonntag ist, **verschiebt** sich der Beginn auf Montag, den 22.09.09. Die Zahlung gilt nach § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO als am 23.09.09 entrichtet. Der Säumniszuschlag beträgt 1 %.

Lösung zu Fall 33:

Der Einspruch ist nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO der statthafte Rechtsbehelf. Der Einspruch per Mail erfüllt die Schriftform, § 357 Abs. 1 AO. Nach § 356 Abs. 2 AO beträgt die Einspruchsfrist 1 Jahr nach Bekanntgabe (= 31.07.19). Die Frist endet daher erst mit Ablauf des 31.07.19.

Eine Beschwer nach § 350 AO ist gegeben: Mehlstaub macht Rechtsverletzungen geltend, die möglich sind, da die Steuer mehr als 0 € beträgt. Der Einspruch ist somit zulässig.

Begründetheit des Einspruchs:

KG-Anteil	./.	5.000 €
Sonderausgaben	./.	8.000 €

§ 351 Abs. 2 AO ist nicht verletzt, da hier nicht der Grundlagenbescheid, sondern seine richtige Umsetzung im Folgebescheid angegriffen wird.

§ 351 Abs. 1 AO:

Steuerfestsetzung	Erst-Bescheid	20.000 €
-----“-----	Änderungsbescheid	<u>30.000 €</u>
Angriffsmöglichkeit		+ <u>10.000 €</u>

Die Sonderausgaben können deshalb in voller Höhe noch berücksichtigt werden.

Für den KG-Anteil ergibt sich keine Begrenzung durch § 351 Abs. 1 AO, weil hier die eigenständige Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliegt.

Der Einspruch ist begründet. Es ist eine Änderung auf 17.000 € (= 30.000 € - 8.000 € - 5.000 €) vorzunehmen.

Lösung zu Fall 34:

Nach § 34 Abs. 1 AO sind die Eltern gesetzliche Vertreter der Tochter und haben deren steuerliche Pflichten (also auch die Zahlung von Steuern) zu erfüllen. Dies würde auch dann gelten, wenn die Tochter im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme bereits volljährig ist (§ 36 AO). Deshalb ist hier eine Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO möglich.

Die Eltern haben grob fahrlässig gehandelt, als sie es zuließen, dass die Tochter Ausgaben tätigte, ohne auf die noch zu zahlenden Steuern Rücksicht zu nehmen. Die Erfüllung der Ansprüche durch die Tochter war dadurch nicht möglich.

Lösung zu Fall 35:

Einwendungen Cizek

Zu Unrecht vertritt der Einspruchsführer die Auffassung, er könne für die vor seinem Eintritt als Komplementär entstandenen steuerl. Rückstände der KG nicht haftbar gemacht werden. Als Komplementär einer KG ist er zunächst Vollhafter gemäß § 161 HGB und § 128 HGB. Diese Vollhaftung erstreckt sich gemäß § 161 HGB und § 130 HGB auch auf Schulden der KG, die vor seinem Eintritt ihren Ursprung haben. Die Verbindlichkeiten wachsen ihm zu.

Insoweit sich Cizek auf den vertragl. Haftungsausschluss beruft, kann sein Vorbringen keinen Erfolg haben. Aus § 161 Abs. 2 HGB und § 130 Abs. 2 HGB geht hervor, dass ein vertraglicher Haftungsausschluss gegenüber Dritten keine Wirkung entfaltet. Lediglich im Innenverhältnis können wirksame Abmachungen getroffen und bei Verletzung im Regresswege über die ordentliche Gerichtsbarkeit geltend gemacht werden.

Das Vorbringen des Cizek, er habe die verspätete Abgabe der USt-Voranmeldungen nicht verschuldet, ist unbeachtlich. In materieller Hinsicht wird Cizek nicht über § 69 AO, der auf das Verschulden des gesetzlichen Vertreters abstellt, zur Haftung herangezogen. Maßgebend sind vielmehr §§ 191 Abs. 1 AO, 161 Abs. 2, 130 HGB, die den Verschuldensaspekt nicht berücksichtigen.

Aus dem Sachvortrag des Adam lässt sich vermuten, dass die Haftungssumme u.U. herabzusetzen ist. Cizek hatte bzgl. der USt 10 und 11 keine Anfechtungsmöglichkeit, so dass ggf. § 166 AO zu beachten ist, vgl. Lösung zu Adam.

Einwendungen Baum

Entgegen der Ansicht des Baum kann eine Inhaftungnahme bei Kommanditisten einer KG auch erfolgen, wenn die Kommanditeinlage bereits voll erbracht ist.

Die Inhaftungnahme kann zwar materiell nicht mehr auf § 171 Abs. 1 HGB gestützt werden, weil die Einlage bereits geleistet wurde. Sie kann aber im Falle des Kommanditisten Baum nach § 71 AO erfolgen. Die Haftung muss aber der Höhe nach auf die Steuern begrenzt werden, die Baum in seiner Eigenschaft als Buchhalter der KG im Wege der Steuerhinterziehung verkürzt hat.

Zu Unrecht wendet Baum ein, eine Haftung wegen Steuerhinterziehung komme nicht in Betracht, weil weder ein Straf- noch ein Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist. Die Inhaftungnahme nach § 71 AO ist genauso unabhängig vom Verfahrensstand in der BuStra, wie die Annahme einer verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 AO. Selbst eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO könnte die Inhaftungnahme nicht verhindern, da dies lediglich einen Strafausschließungsgrund darstellt.

Der objektive (Verkürzung) und subjektive (Vorsatz, bedingter Vorsatz) Tatbestand einer Steuerhinterziehung soll lt. Sachverhalt erfüllt sein. Der bereits strafbare Hinterziehungsversuch (§ 370 Abs. 2 AO) würde für die Inhaftungnahme nicht reichen, weil kein Haftungsschaden eingetreten wäre.

In der Praxis dürfte es aber selten sein, dass der Veranlagungsplatz des Finanzamts unabhängig von der BuStra nach § 71 AO vorgeht. Abschließend sei darauf verwiesen, dass Baum als Kommanditist der KG

auch nicht der Steuerschuldner der USt ist. Umsatzsteuerlich ist die KG rechtsfähig und daher auch als Unternehmer der Steuerschuldner, § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG, § 43 AO.

Die Meinung des Baum, er könne erst nach erfolglos verlaufenen Beitreibungsmaßnahmen gegen die KG in Anspruch genommen werden, ist unbeachtlich.

Die Festsetzung des Haftungsanspruchs (§ 37 AO) kann bei Vorliegen der formellen Voraussetzungen des § 191 AO und eines materiellen Haftungsbestandes jederzeit innerhalb der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 191 Abs. 3 Satz 2 AO erfolgen. Auch die Verwirklichung des Haftungsanspruchs braucht nicht über § 219 AO zurückgestellt zu werden, bis die Vollstreckung gegen die KG erfolglos verlaufen ist. Bei Steuerhinterziehung durch den Haftungsschuldner gilt der Grds. der Subsidiarität nicht, § 219 Satz 2 AO.

Die Inanspruchnahme des Kommanditisten Baum vor restloser Inanspruchnahme des Komplementärs kann nicht als ermessensfehlerhaft angesehen werden.

Zwar räumt die Vorschrift des § 191 Abs. 1 AO dem FA beim Erlass eines Haftungsbescheides einen Ermessensspielraum ein. Die Rechtsprechung knüpft jedoch im Fall des § 71 AO nur minimale Anforderungen an die Ermessensausübung. Das schuldhafte Verhalten des Baum in Form der Steuerhinterziehung rechtfertigt mithin seine Inhaftungnahme.

Einwendungen Adam

Der Auffassung des Adam, er könne als ausgeschiedener Komplementär nicht mehr für die Rückstände der KG in Anspruch genommen werden, kann nicht gefolgt werden.

Gemäß § 161 Abs. 2 HGB und § 160 HGB haftet der Komplementär als Vollhafter (vgl. § 128 HGB bei OHG) für einen Zeitraum von 5 Jahren, nachdem er aus der KG ausgeschieden ist. Da sein Austritt am 1.1.12. erfolgte, kann er im Jahre 14 noch als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, aber nur soweit die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis vor dem 1.1.12, **also vor seinem Ausscheiden** entstanden sind, § 191 Abs. 4 AO.

Der Einwand des Adam gegen die Höhe der USt 10 muss unberücksichtigt bleiben, da Rechtsbehelfe gegen den betreffenden Steuerbescheid nicht eingelegt worden sind. Weil es Adam in seiner Eigenschaft als Komplementär und gesetzlicher Vertreter (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO und § 34 Abs. 1 AO) versäumte, den USt-Bescheid 10 anzufechten, muss er die Höhe der festgesetzten USt gegen sich gelten lassen, § 166 AO.

Soweit Adam die Höhe der USt 11 rügt, kann sein Vorbringen bei Nachweis der entscheidungserheblichen Tatsachen Erfolg haben.

Die Bestandskraft des USt-Bescheides 11 braucht Adam nicht gegen sich gelten zu lassen, weil er als ausgeschiedener Gesellschafter keine Anfechtungsmöglichkeit besaß, vgl. §§ 166, 352 AO. Er kann also nur für die richtige USt 11 in Haftung genommen werden. Die Steuerfestsetzung selbst bleibt dennoch bestehen, soweit keine Korrekturvorschriften greifen.

Soweit sich Adam auf den Wortlaut des § 191 Abs. 1 AO beruft, um eine Inhaftungnahme für steuerliche Nebenleistungen zu verhindern, ist sein Vortrag unrichtig.

Bei teleologischer Auslegung der Vorschrift muss § 191 AO als Verfahrensvorschrift eingestuft werden. Der Umfang der Haftung bestimmt sich im Einzelnen nach den einschlägigen materiellen Haftungsvorschriften, insb. §§ 69 ff. AO. Über § 160 HGB kann Adam auch für steuerliche Nebenleistungen in Anspruch genommen werden.

* * *