

# Schriftliche StB-Prüfung: 1. Prüfungstag – Teilaufgabe zum Verfahrensrecht

## Einspruchsverfahren (§§ 347–367 AO)

Thomas Große\*

Das Einspruchsverfahren ist nicht nur in der Praxis von großer Bedeutung, sondern gehört auch zu den Hauptprüfungsthemen in der StB-Prüfung: In den letzten zehn Jahren entfielen darauf ca. 26 % aller im Verfahrensrecht zu erzielenden Punkte, und in sieben (!) der letzten zehn AO-Klausuren war das Einspruchsverfahren zu prüfen.<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag vertieft daher diesen „Klassiker“ der StB-Prüfung im Verfahrensrecht. Dies wird Ihnen dabei helfen, in Klausuren künftig schnell und effizient Stolperfallen zu erkennen und mit ihrer Lösung optimal zu punkten.

NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Verfahrensrecht** aus der NWB Datenbank herunter, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 3, NWB GAAAI-58474.

### I. Allgemeines

Gegenstand der AO-Prüfungsklausuren sind fast durchgängig fehlerhafte (= rechtswidrige) Steuerbescheide (ESt-Bescheide, Feststellungsbescheide, USt-Bescheide oder KSt-Bescheide) und deren Korrektur. In der Prüfungsklausur 2021 waren (ausnahmsweise) die Erfolgsaussichten von Einsprüchen gegen Prüfungsanordnungen zu untersuchen.

Geht es um eine **Korrektur** eines Bescheids **zugunsten des Stpfl.** (z. B. um eine Steuerminderung), ist immer zunächst zu untersuchen, ob bereits Einspruch eingelegt wurde (oder noch eingelegt werden kann) und der Fehler im Einspruchsverfahren gem. §§ 347 ff. AO eliminiert werden kann.

**Der Einspruch ist für den Stpfl. aus den nachfolgenden Gründen „der Königsweg“:**

- ▶ Nur der Einspruch verhindert den Eintritt der Unanfechtbarkeit und hält den Fall offen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Antrag auf Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ermöglicht lediglich die punktuelle Änderung (soweit der Antrag reicht).
- ▶ Der Einspruch kann ohne Begründung eingelegt werden. Im Einspruchsverfahren selbst können dann später (alle nur denkbaren) Gründe nachgeschoben werden. Der Antrag gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist innerhalb der Einspruchsfrist zu konkretisieren (= zu begründen). Er kann danach nicht mehr erweitert werden.
- ▶ Ausschließlich beim Einspruch (oder der Klage) ist die Aussetzung der Vollziehung (AdV) möglich (§ 361 Abs. 2 AO sowie § 69 Abs. 3 und 4 FGO).
- ▶ Zwar ist beim Einspruch eine Verböserung möglich (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Aber: Bei einer Rücknahme des Ein-

spruchs (§ 362 AO) bleibt es bei der ursprünglich festgesetzten Steuer. Ähnliches gilt, soweit § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zugunsten des Stpfl. greift. Dann kann das FA mit materiellen Fehlern zu Lasten des Stpfl. gem. § 177 Abs. 2 AO gegenrechnen (max. bis zur ursprünglich festgesetzten Steuer).

### MERKE

Nur wenn im Sachverhalt ein Einspruch nicht vorliegt, nicht zulässig oder nicht möglich ist, sind – soweit die **Aufgabenstellung** dies mit umfasst (!) – ggf. die **Korrekturvorschriften (§§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 oder 172 ff. AO)** zu untersuchen.

Der Stpfl., der Einspruch erhoben hat, wird als Einspruchsführer (Ef) bezeichnet.

Sinn und Zweck des Einspruchsverfahrens sind

1. die Korrektur des angegriffenen Bescheids,
2. die Erweiterung des Rechtsschutzes des Stpfl.,
3. die Selbstkontrolle des FA, vor allem aber
4. die Entlastung der Finanzgerichte (2017: Erledigungsquote der Steuerrechtsstreite im Einspruchsverfahren ca. 98,2 %).

\* Rechtsanwalt und Steuerberater in Eschwege, [www.aogrosse.de](http://www.aogrosse.de). Daneben ist er auch als Dozent für mehrere Steuerfachschulen tätig.

<sup>1</sup> Lesen Sie die Themenauswertung aller StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2022; hier: Große, SteuerStud 3/2022 S. 174 NWB LAAAI-00260. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAAH-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

## II. Übersicht zum Ablauf des Einspruchsverfahrens

1. **Bekanntgabe eines Steuerbescheids:** Das FA erlässt einen VA i. S. des § 118 AO (z. B. einen Steuerbescheid) und gibt ihn gegenüber dem Stpfl. bekannt (§§ 122, 124 AO).

2. **Erhebung des Einspruchs durch den Stpfl. (= Einspruchsführer – Ef):** Der Ef ist mit dem Bescheid nicht einverstanden und will eine für sich günstigere Entscheidung erreichen. Er legt Einspruch gegen den Bescheid ein. Mit dessen Eingang beim FA entfaltet der Einspruch insbesondere folgende Rechtswirkungen:

- ▶ Das Einspruchsverfahren ist anhängig, d. h. das FA muss über den Einspruch entscheiden.
- ▶ Der angegriffene Bescheid wird nicht bestandskräftig, und das FA ist zur Vollüberprüfung verpflichtet (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Steuer kann dabei in jeder Hinsicht geändert werden.
- ▶ Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab (§ 171 Abs. 3a AO).
- ▶ Die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung sind möglich (§ 361 Abs. 2 AO).

3. **Bearbeitung des Einspruchs durch das FA:** Einsprüche sind vom FA (und in der Klausur) zwingend wie folgt zu bearbeiten:

- I. **Prüfung der Zulässigkeit:** Zunächst werden die (formellen) Zulässigkeitsvoraussetzungen geprüft (§ 358 AO i. V. mit §§ 347–357 AO (vgl. hierzu Kap. IV)). Liegt auch nur eine Voraussetzung nicht vor, wird der Einspruch als unzulässig verworfen (§ 358 Satz 2 AO). Sind hingegen sämtliche Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt, folgt die Prüfung der Begründetheit.
- II. **Prüfung der Begründetheit:** Die Begründetheitsprüfung ist die inhaltliche Prüfung des Bescheids – eine Prüfung „der Sache nach“. Es gilt der Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Geprüft wird, ob und ggf. inwieweit der angegriffene Bescheid rechtswidrig (= fehlerhaft) ist (vgl. hierzu Kap. V).

4. **Entscheidung über den Einspruch durch das FA:** Aufgrund des Ergebnisses der Zulässigkeits- und Begründetheitsprüfung trifft das FA eine Entscheidung:

- ▶ Ist der Einspruch nicht zulässig, wird er durch Einspruchsentscheidung *als unzulässig verworfen* (§§ 358 Satz 2, 367 Abs. 1, 366 AO).
- ▶ Ist der Einspruch in vollem Umfang unbegründet, wird er durch Einspruchsentscheidung *als unbegründet zurückgewiesen* (§§ 367 Abs. 1, 366 AO).
- ▶ Ist der Einspruch in vollem Umfang begründet, wird zugunsten des Ef ein sog. *Abhilfebescheid* erlassen (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO).
- ▶ Ist der Einspruch teilweise begründet, wird die Steuer durch Einspruchsentscheidung *auf den zutreffenden Betrag herabgesetzt und der Einspruch i. Ü. zurückgewiesen* (§ 367 Abs. 1, § 366 AO).

5. **Bekanntgabe der Entscheidung:** Die Einspruchsentscheidung (bzw. der Abhilfebescheid) wird dem Ef bekannt gegeben (vgl. §§ 366, 122, 124 AO).

6. **Rechtsschutzmöglichkeiten des Ef:** Ist der Stpfl. mit der Einspruchsentscheidung nicht einverstanden, kann er Klage vor dem FG erheben (§§ 40 ff. FGO). Will er hingegen den Abhilfebescheid angreifen, kann er erneut Einspruch einlegen (§§ 347 ff. AO).

## III. Einstieg und Aufbau der Falllösung

Der allgemeine Einstieg und Aufbau der Falllösung stellt sich wie folgt dar:

**BEISPIEL** ▶ In dem Ihnen vorliegenden **Sachverhalt** hat ein Stpfl. X mit Schreiben v. XX.XX.2021 „Einspruch“ gegen den ESt-Bescheid 2020 eingelegt, der eine Reihe von Fehlern zu seinen Lasten enthält.

Die **Aufgabe** in der Klausur lautet: „Prüfen Sie gutachtlich, ob der Einspruch Aussicht auf Erfolg hat.“

**LÖSUNG** ▶ Sie beginnen die Lösung mit dem **Obersatz**: „Der Einspruch des X vom XX.XX.2021 gegen den ESt-Bescheid 2020 hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.“

Nachfolgend prüfen Sie **zunächst** (unter dem Gliederungspunkt „I. Zulässigkeit“), ob alle Zulässigkeitsvoraussetzungen vorliegen (vgl. dazu Kap. IV.):

- ▶ **Ist dies der Fall**, prüfen Sie danach (unter der Überschrift „II. Begründetheit“), ob bzw. inwieweit der Einspruch sachlich begründet ist (vgl. dazu Kap. V.). Dieser Aufbau ist gem. § 358 AO zwingend.
- ▶ **Ist der Einspruch unzulässig**, prüfen Sie die Begründetheit nur dann, wenn ausdrücklich danach gefragt wird. Wenn sich dies aus der Aufgabenstellung ergibt, kann dann auch ggf. zu prüfen sein, ob die Fehler im Bescheid aufgrund von Korrekturvorschriften (z. B. § 129 AO, § 164 Abs. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO oder §§ 172 ff. AO) zu eliminieren sind.

Sie schließen Ihre Prüfung ab mit „III. Ergebnis“ (s. dazu auch schon Kap. II.4.).

Wendet sich der Ef (z. B. in einem Schreiben) gegen **mehrere Bescheide**, ist je angegriffenem VA ein **Einspruch** gegeben. Die Einsprüche sind dann grds. je Bescheid einzeln zu prüfen. Nur wenn für alle angegriffenen VA dasselbe gilt, können die Einsprüche zusammen geprüft werden.

**BEISPIELE** ▶ Zusammen veranlagte Eheleute legen gemeinsam gegen die zusammengefassten ESt-Bescheide (§ 155 Abs. 3 AO) Einsprüche ein. Ein Stpfl. legt gegen eine Prüfungsanordnung (d. h. gegen alle in ihr enthaltenen VA) Einspruch (genau: Einsprüche) ein, mit dem Ziel, die Prüfung zu verhindern.<sup>2</sup>

## IV. Prüfung der Zulässigkeit

Der Einspruch ist zulässig, wenn alle Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind. Dabei ist hinsichtlich der Zulässigkeitsprüfung in der Klausurlösung am besten wie folgt vorzugehen:

- ▶ Die (unten aufgeführten) **Zulässigkeitsvoraussetzungen Nr. 2–6** (d. h. Statthaftigkeit, Form, Zuständigkeit, Frist und Beschwer) sollten **immer** dargestellt werden.
- ▶ Soweit diese **Voraussetzungen eindeutig gegeben** sind, geschieht dies in kurzer Form.
- ▶ Ist dagegen **zweifelhaft**, ob eine der unten (unter **Nr. 1–7**) genannten Zulässigkeitsvoraussetzungen vorliegt, müssen Sie (möglichst ausführlich) begründen, ob diese gegeben ist oder nicht.

<sup>2</sup> Dies war der Fall in der AO-Prüfungsklausur 2021. Zum Einspruch gegen eine Prüfungsanordnung s. die Übungsklausur von Große, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 3 NWB GAAAI-58474.

**Checkliste der Zulässigkeitsvoraussetzungen eines Einspruchs**

<b>1. Einspruchseinlegung</b>
Wenn der Stpfl. nicht ausdrücklich „Einspruch“ einlegt, ist das Erklärte auszulegen (analog § 133 BGB). Er muss (wenigstens) zu erkennen geben, dass er mit einem Bescheid nicht einverstanden ist und eine Nachprüfung zu seinen Gunsten begehrt. Im Zweifel will er das für ihn Günstigste, nämlich Einspruch, einlegen (vgl. AEAO vor § 347 Nr. 1 letzter Satz).  Der Ef muss einspruchsfähig, d. h. gem. § 79 Abs. 1 Nr. 1–3 AO handlungsfähig sein. Legt ein Vertreter im Namen des Ef Einspruch ein (z. B. ein Steuerberater), muss dieser gem. § 80 Abs. 1 AO bevollmächtigt sein.
<b>2. Statthaftigkeit des Einspruchs (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)</b>
Der Einspruch muss sich gegen einen VA i. S. des § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO richten und darf nicht gem. § 348 AO ausgeschlossen sein. Statthaft ist auch der Einspruch gegen einen unwirksamen VA (sog. Schein-VA, vgl. AEAO zu § 347 Nr. 1). <sup>3</sup>  Zum – sehr seltenen – „Untätigkeitseinspruch“ vgl. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO und § 355 Abs. 2 AO.
<b>3. Form (§ 357 Abs. 1 AO)</b>
Der Einspruch ist schriftlich oder elektronisch einzureichen oder im FA zur Niederschrift zu erklären. Eine Unterschrift ist nicht zwingend erforderlich (wegen § 357 Abs. 1 Satz 2 AO). Einspruch per Fax oder einfacher E-Mail ist zulässig (AEAO zu § 357 Nr. 1). Bezeichnet der Stpfl. den Einspruch falsch (z. B. als „Widerspruch“ oder „Antrag auf Änderung“) oder gar nicht, ist dies gem. § 357 Abs. 1 Satz 3 AO ohne Belang. <sup>4</sup> Eine Begründung des Einspruchs ist nach § 357 Abs. 3 AO („soll“) nicht zwingend erforderlich.
<b>4. Zuständiges FA (§ 357 Abs. 2 AO)</b>
Der Einspruch ist bei dem FA einzulegen, dessen VA angefochten wird (§ 357 Abs. 2 Satz 1 AO). In den Fällen des § 357 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 AO kann der Einspruch auch zusätzlich bei einer anderen Behörde eingelegt werden. <sup>5</sup>
<b>5. Frist (§ 355 Abs. 1 AO)</b>
a) Die <b>Berechnung</b> erfolgt gem. § 108 AO i. V. mit § 187 Abs. 1 und § 188 Abs. 2 und Abs. 3 BGB.  <b>Aufbau in der Klausur:</b> aa) <b>Dauer:</b> 1 Monat, § 355 Abs. 1 AO; (selten) greift § 356 Abs. 1 und 2 AO: 1 Jahr. bb) <b>Beginn:</b> Maßgeblich ist der Tag der Bekanntgabe des VA (i. d. R. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO; dabei ist ggf. § 108 Abs. 3 AO zu beachten). Bei unwirksamer Bekanntgabe oder nichtigem VA gilt § 355 AO nicht. <sup>6</sup> cc) <b>Fristende:</b> § 188 Abs. 2 Alternative 1 BGB („Zahl“ des Tages): Ist Tag der Bekanntgabe der „3.“ 11. endet die Frist mit Ablauf des „3.“ 12.; ggf. ist § 108 Abs. 3 AO oder § 188 Abs. 3 BGB zu beachten! <sup>7</sup>  b) Bei <b>Versäumung der Frist</b> ist ggf. § 110 AO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) zu prüfen.  <b>Aufbau in der Klausur:</b> aa) § 110 Abs. 1 AO: „Ohne Verschulden“ – häufig problematisch. Die Wiedereinsetzung ist nicht nur durch grobes Verschulden, sondern bereits durch leichte(ste) Fahrlässigkeit ausgeschlossen. Die Fristversäumnis ist nur dann entschuldigt, wenn sie durch äußerste, den Umständen des Falls angemessene, zumutbare Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Wichtig: Begründen Sie anhand des konkreten Sachverhalts (ausführlich),

ob sich der Ef entschuldigen kann oder nicht. Die Beweislast trägt der Ef. <sup>8</sup> Im Falle des Verschuldens eines Vertreters greift § 110 Abs. 1 Satz 2 AO <sup>9</sup> . Bei bestimmten Verfahrens- und Formfehlern gem. § 126 Abs. 3 AO „gilt“ die Fristversäumnis als nicht verschuldet.  bb) § 110 Abs. 2 AO: Monatsfrist – selten problematisch. Innerhalb von einem Monat ist der Antrag zu stellen und Einspruch einzulegen. Zur Berechnung der Frist vgl. Fall 1, Aufgabe d). Im Antrag muss der Ef sein fehlendes Verschulden glaubhaft machen.  cc) § 110 Abs. 3 AO: Nach Ablauf eines Jahres ist eine Wiedereinsetzung ausgeschlossen.
<b>6. Einspruchsbefugnis = Beschwerde (§§ 350–353 AO)</b>
Nach § 350 AO ist nur derjenige befugt, Einspruch einzulegen, der geltend macht, durch einen VA in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist immer der Adressat eines belastenden Bescheids (§ 124 Abs. 1 AO). Formulierungsbeispiel: „X wendet sich gegen den ihn belastenden USt-Bescheid 21. Er ist also gem. § 350 AO beschwert.“ Zu sehr speziellen und seltenen Fallgestaltungen vgl. AEAO zu § 350 Nr. 1–5.  <b>Die Beschwerde ist besonders zu erörtern bei Einsprüchen</b> ► gegen einheitliche und gesonderte Feststellungen, § 352 AO (s. Kap. VI.) ► gegen Änderungsbescheide, § 351 Abs. 1 AO (dies jedoch nicht in der Zulässigkeit, sondern Prüfung i. R. der Begründetheit, s. Kap. VII.) ► gegen Folgebescheide, § 351 Abs. 2 AO (auch hier Prüfung i. R. der Begründetheit, s. Kap. VIII.) ► gegen unwirksame Bescheide, <sup>10</sup> ► des Rechtsnachfolgers, § 45 AO und § 1922 BGB (prüfungsrelevant <sup>11</sup> ) oder ► § 353 AO (bislang nicht relevant).
<b>7. Sonstige Zulässigkeitsvoraussetzungen</b>
► <b>Rechtsschutzbedürfnis:</b> Dies liegt vor, wenn der Ef ein schutzwürdiges, berücksichtigungswertes Interesse an der begehrten Entscheidung im Einspruchsverfahren hat. Es ist grds. gegeben, wenn der Ef beschwert ist (vgl. AEAO Nr. 6 zu § 350) – selten problematisch <sup>12</sup> . ► <b>Keine Rücknahme des Einspruchs:</b> Siehe § 362 AO.

**FALL 1** ► Angestellter X möchte wissen, bis wann er spätestens Einspruch einlegen kann. Der ihn betreffende ESt-Bescheid 01 wird

- am 19.1.03 zur Post gegeben.
- am 28.1.03 zur Post gegeben.
- Was wäre, wenn der 31.1.03 (bei ansonsten gleichem Kalender) ein Freitag wäre?
- Was wäre, wenn X vom 26.1.03 bis zum 4.3.03 einen Urlaub auf den Malediven verbracht hätte?

3 Die war Gegenstand der Prüfungsklausur 2021. Siehe dazu Fall 3.  
4 Siehe dazu eben die Zulässigkeitsvoraussetzung Nr. 1 und die Übungsklausur von Große, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 3 NWB GAAAI-58474.  
5 Vgl. Fall 7.  
6 Vgl. Fall 3.  
7 Zum Ganzen s. Fall 1. Formulierungsvorschlag: „Die Frist beginnt und endet jeweils „mit Ablauf“ eines bestimmten Tages“.  
8 Siehe Fall 1 (Aufgabe 4) und Fall 2.  
9 Dies war ein Hauptproblem der AO-Prüfungsklausur 2021.  
10 Siehe Fall 3.  
11 Siehe die aktuelle Übungsklausur aus dem Verfahrensrecht von Große, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 3 NWB GAAAI-58474.  
12 Siehe aber die Übungsklausur von Große, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 3 NWB GAAAI-58474.

Kalenderauszug

	Januar 03		Februar 03				März 03					April 03			
Mo	19	26		2	9	16	23		2	9	16	23	30		6
Di	20	27		3	10	17	24		3	10	17	24	31		7
Mi	21	28		4	11	18	25		4	11	18	25		1	8
Do	22	29		5	12	19	26		5	12	19	26		2	9
Fr	23	30		6	13	20	27		6	13	20	27		3	10
Sa	24	31		7	14	21	28		7	14	21	28		4	11
So	25		1	8	15	22		1	8	15	22	29		5	12

**LÖSUNG** Der Einspruch kann nur innerhalb der Einspruchsfrist des § 355 AO eingelegt werden.

- a) Die Fristdauer beträgt einen Monat (§ 355 Abs. 1 AO). Die Frist beginnt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO (i. V. mit § 108 Abs. 1 AO und § 187 Abs. 1 BGB) mit Ablauf des 22.1.03. Sie endet gem. § 108 Abs. 1 AO i. V. mit § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 22.2.03. Da dieser Tag ein Sonntag ist, greift § 108 Abs. 3 AO. Danach endet die Frist mit Ablauf des 23.2.03.
- b) Die Frist beginnt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO grds. mit Ablauf des 31.1.03. Da dies ein Samstag ist, greift jedoch § 108 Abs. 3 AO (vgl. AEAO zu § 108 Nr. 2). Danach beginnt die Frist mit Ablauf des 2.2.03. Sie endet mit Ablauf des 2.3.03.
- c) Wäre der 31.1.03 ein Freitag, würde die Frist gem. § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 31.2.03 enden. Da dieser Tag jedoch „fehlt“, endet die Frist gem. § 108 Abs. 1 AO i. V. mit § 188 Abs. 3 BGB mit Ablauf des 28.2.03. Da dieser Tag ein Samstag ist, endet die Frist mit Ablauf des 2.3.03.
- d) Die Frist endet mit Ablauf des 2.3.03. Am 4.3.03 hat X die Frist versäumt. Ihm könnte jedoch gem. § 110 Abs. 1 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein. Dazu müsste er die Frist ohne (jedes) Verschulden versäumt haben. Im vorliegenden Fall kann sich der X exkulpieren: Ein Normalbürger braucht bei vorübergehender Abwesenheit von der ständigen Wohnung grds. keine besonderen Vorkehrungen (Vertreter beauftragen, Nachsendeauftrag) zu treffen, sofern die Abwesenheit – wie hier – nicht länger als sechs Wochen währt (st. Rspr.<sup>13</sup>). X hat daher nicht fahrlässig gehandelt. Er kann also i. R. der Monatsfrist des § 110 Abs. 2 AO Einspruch einlegen und Wiedereinsetzung beantragen (Begründung: Urlaub). Die Monatsfrist beginnt mit Wegfall des Hindernisses, hier also mit Ablauf des 4.3.03, und endet mit Ablauf des 4.4.03. Da dieser Tag ein Samstag ist, greift § 108 Abs. 3 AO. Danach endet die Frist mit Ablauf des 6.4.03. X kann also bis zum Ablauf des 6.4.03. Einspruch einlegen.

**FALL 2** S ist am 1.5.09 vom Bezirk des FA S-Stadt in den Bezirk des FA H-Stadt umgezogen. Am 3.5.09 (Tag der Bekanntgabe) erhält er seinen Est-Bescheid 07 vom FA S-Stadt. Dagegen legt S Einspruch ein, der am 3.6.09 beim FA H-Stadt eingeht. Das FA H-Stadt sendet den Einspruch dem FA S-Stadt am 7.6.09 zu.

**Aufgaben:**

- 1. Prüfen Sie, ob der Einspruch zulässig ist, wenn S glaubhaft vorträgt, sich über die Zuständigkeiten geirrt zu haben.
- 2. Was gilt, wenn der Einspruch des S am 10.5.09 beim FA H-Stadt eingegangen wäre?

**LÖSUNG**

- 1. Der Einspruch ist zulässig, wenn er bei der gem. § 357 Abs. 2 AO zuständigen Behörde innerhalb der Einspruchsfrist (§ 355 AO) eingegangen ist. Gemäß § 357 Abs. 2 Satz 1 AO ist der Einspruch beim FA S-Stadt einzulegen. Dort ist er aber erst am 7.6.09, also

nach Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355 AO), eingegangen. Der Wechsel der allgemeinen örtlichen Zuständigkeit zum FA H-Stadt gem. § 19 Abs. 1 AO und § 26 AO ist ohne Belang. Wo Einspruch einzulegen ist, richtet sich allein nach § 357 Abs. 2 AO.

Der Einspruch ist also unzulässig, wenn dem S nicht nach Maßgabe des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist. Dazu müsste S die Einspruchsfrist ohne Verschulden versäumt haben. Die Fristversäumnis ist nur dann entschuldigt, wenn sie durch äußerste, den Umständen des Falls angemessene, zumutbare Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. S hat sich hier geirrt: Er dachte offensichtlich, dass nach dem Umzug sein neues Wohnsitz-FA auch für die Anbringung von Einsprüchen zuständig sei. Dieser Gedanke ist wegen § 19 Abs. 1 und § 26 AO nicht abwegig. Dies gilt auch deshalb, weil das FA H-Stadt i. d. R. auch über den Einspruch entscheiden wird (vgl. § 367 Abs. 1 Satz 2 AO). Sein Irrtum über diese verfahrensrechtlich komplizierte Frage kann danach entschuldigt werden. Da auch die Voraussetzungen des § 110 Abs. 2 (Satz 4) AO gegeben sind, ist die Fristversäumnis nicht schädlich und der Einspruch zulässig (vgl. auch AEAO zu § 357 Nr. 3 a. E.).

**Alternativlösung:** Vertretbar ist auch, ein fahrlässiges Verhalten des S zu bejahen, da sich aus der Rechtsbehelfsbelehrung klar ergibt, dass der Einspruch beim FA S-Stadt einzulegen ist. Dann ist § 110 AO abzulehnen, und der Einspruch ist nicht zulässig.

- 2. Es gilt grds. das zu 1. Gesagte. Fraglich ist nur, ob S aufgrund des Eingangs seines Einspruchs bereits am 10.5.09 (auch in der Alternativlösung) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erhält. Grundsätzlich trägt der Stpfl. das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung an die gem. § 357 Abs. 2 AO zuständige Behörde. Kann jedoch eine Behörde – wie hier das FA H-Stadt – leicht und einwandfrei erkennen,
  - dass sie nicht zuständig ist und
  - welches andere FA zuständig ist,
 hat sie den Einspruch unverzüglich (= ohne schuldhaftes Zögern = sofort) an das zuständige FA weiterzuleiten. Geschieht dies nicht und beruht die Fristversäumnis – wie hier – im Wesentlichen auf der verzögerten Weiterleitung, ist dem Stpfl. § 110 AO zu gewähren (vgl. AEAO zu § 357 Nr. 2).

**FALL 3** Der verwitwete Architekt A starb am 3.3.03. Der an ihn adressierte Est-Bescheid 01 v. 2.3.03 wurde am 4.3.03 in seinen Briefkasten geworfen. Sohn S (Alleinerbe) erfuhr am 5.5.04 von seinem Steuerberater, dass die Est 01 gegenüber A um 5.000 € zu hoch festgesetzt wurde.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob und mit welchem Erfolg S einen Rechtsbehelf gegen den Est-Bescheid 01 einlegen kann.

**LÖSUNG** S könnte gegen den Est-Bescheid 01 Einspruch einlegen. Der Einspruch ist erfolgreich, wenn er **zulässig und begründet** ist.

**I. Zulässigkeit**

**1. Statthaftigkeit**

Ein Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nur gegen einen VA statthaft. Der Est-Bescheid 01 ist jedoch unwirksam, da A zum Bekanntgabezeitpunkt nicht mehr lebte. Dies kann mit § 124 Abs. 1 AO und/oder § 125 Abs. 1 AO begründet werden: Die Bekanntgabe eines Bescheids an eine (zum Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs) nicht mehr existierende Person ist nicht möglich und stellt einen besonders schwerwiegenden Fehler dar.

13 BVerfG, Urteil v. 18.10.2012 - 2 BvR 2776/10 NWB TAAAE-22508; BFH, Beschluss v. 30.3.2006 - VII B 197/05 NWB IAAAB-88295.



Obwohl der Est-Bescheid unwirksam ist, ist ein Einspruch gegen einen solchen „Nichtakt“ nach einhelliger Auffassung statthaft (vgl. AEAO zu § 347 Nr. 1). Begründung: Der unwirksame Est-Bescheid entfaltet hier den Rechtsschein, dass er wirksam sei. Vgl. auch § 365 Abs. 3 Nr. 2 AO, der davon ausgeht, dass ein Einspruch gegen einen unwirksamen VA zulässig ist. Außerdem ist der Stpfl. allein durch den Antrag gem. § 125 Abs. 5 AO nicht ausreichend geschützt.

## 2. Beschwerde

Auch die Beschwerde (§ 350 AO) ist zweifelhaft, da ein unwirksamer VA keine Rechtswirkungen entfaltet. Allerdings wird auch hier die Zulässigkeit bejaht: Die (faktische) Beschwerde besteht hier in dem Rechtsschein, dass ein wirksamer VA vorliegt. Der Bescheid richtet sich zwar allein an den A. S ist hier jedoch als dessen Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO und § 1922 Abs. 1 BGB) betroffen und beschwert.

## 3. Einspruchsfrist

Der Einspruch ist nur zulässig, wenn die Einspruchsfrist des § 355 AO noch nicht abgelaufen ist. Danach ist der Einspruch innerhalb eines Monats „nach der Bekanntgabe des Verwaltungsakts“ einzulegen. Da der Est-Bescheid 01 unwirksam ist, ist rechtlich ein „Nichtakt“ und gerade kein VA bekannt gegeben worden. Das Recht, Einspruch einzulegen, unterliegt nicht der Frist des § 355 AO. S kann am 5.5.04 (oder später) unter Beachtung des § 357 AO Einspruch einlegen.

## II. Begründetheit

Der Einspruch ist auch begründet, weil der Bescheid unwirksam ist. Das FA muss den „Bescheid“ (durch einen Abhilfebescheid gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO) aufheben oder für nichtig erklären. In einem neu zu erlassenden Est-Bescheid (zu dessen Bekanntgabe an den Erben vgl. AEAO zu § 122 Nr. 2.12.2 erstes Beispiel) muss die Est 01 um 5.000 € niedriger festgesetzt werden. Erfolgt dies nicht, kann S gegen den neuen Bescheid Einspruch einlegen.

## V. Prüfung der Begründetheit

Die Prüfung der Begründetheit ist die **inhaltliche, sachliche Überprüfung des angegriffenen Bescheids**. Der **Einleitungssatz in der Klausur** lautet hier im Regelfall: „Der Einspruch ist begründet, wenn der angegriffene Bescheid rechtswidrig ist und der Einspruchsführer in seinen Rechten verletzt ist. Es gilt der Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO).“

Danach wird der Bescheid auf alle aus dem Sachverhalt ersichtlichen **Fehler** hin, d. h. auf **Verstöße gegen Rechtsnormen**, überprüft. Die Fehler werden im Sachverhalt meist ausführlich dargestellt. Zu prüfen sind **in jedem Fall alle vom Ef beanstandeten Punkte**.

Nach Maßgabe des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO besteht auch die Möglichkeit einer „Verböserung“, die der Ef jedoch nach Anhörung durch das FA durch Rücknahme des Einspruchs (§ 362 AO) verhindern kann.

**FALL 4** Gegen eine endgültige Est-Festsetzung i. H. von 10.000 € legt A Einspruch ein. Das FA setzt die Est in der Einspruchsentscheidung (ohne den A vorab darauf hinzuweisen) i. H. von 12.000 € fest, weil es (zutreffend) der Auffassung ist, dass die Einwendungen des A unbegründet sind und die Est (wegen eines Rechtsfehlers im Bescheid) um 2.000 € zu erhöhen ist.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, was und mit welchem Erfolg A unternehmen kann, wenn er bei Kenntnis der Verböserung seinen Einspruch zurückgenommen hätte.

**LÖSUNG** A kann nur **Anfechtungsklage gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 FGO** erheben. Diese bezieht sich gem. § 44 Abs. 2 FGO zwar auf den Est-Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung. Da A hier die ursprüngliche Est-Festsetzung i. H. von 10.000 € begehrt, ist (ausnahmsweise) eine sog. **isolierte Anfechtungsklage** zulässig, die allein auf die Aufhebung der Einspruchsentscheidung gerichtet ist.

Die Klage ist **begründet**, wenn die Einspruchsentscheidung rechtswidrig ist. Diese ist zwar materiell rechtmäßig, aber formell rechtswidrig (Verstoß gegen den Anspruch des A auf rechtliches Gehör i. S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Zwar ist eine Heilung gem. § 126 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 AO grds. auch noch vor dem FG möglich. Hier hat das FA durch eine „Überraschungsentscheidung“ dem A jedoch die Möglichkeit der Rücknahme des Einspruchs (§ 362 AO) genommen. Macht A geltend, er hätte den Einspruch bei Kenntnis der Verböserung zurückgenommen, wird das FG die Einspruchsentscheidung wegen eines wesentlichen Verfahrensmangels aufheben und die Sache an das FA zurückverweisen. A hat dann die Möglichkeit der Rücknahme gem. § 362 AO.

## HINWEIS

Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen das FA bei einem Einspruch gegen einen **Änderungsbescheid „verbösern“** darf, war das **Hauptproblem der AO-Prüfungsklausur 2016**.<sup>14</sup>

Legt der Ef Einspruch ein, weil das FA einen von ihm gestellten **Antrag** (z. B. auf Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids) **abgelehnt** hat, lautet der Einleitungssatz: „Der Einspruch ist begründet, wenn der Einspruchsführer einen Anspruch auf den von ihm begehrten Verwaltungsakt [z. B. erstmaliger Erlass oder Änderungsbescheid] hat“. Sodann wird untersucht, ob das FA verpflichtet war, den begehrten VA zu erlassen.<sup>15</sup> In diesen Fällen ist i. d. R. zu prüfen, **ob das FA verpflichtet ist, den Bescheid aufgrund von Korrekturvorschriften** (z. B. § 129 AO oder §§ 173 ff. AO) zu ändern.

## VI. Einspruch gegen einheitliche und gesonderte Feststellungen

Bei Einsprüchen gegen einheitliche und gesonderte Feststellungen (insbesondere Gewinnfeststellungsbescheide gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sind folgende **Besonderheiten** zu beachten:<sup>16</sup>

1. **Jede einzelne Feststellung** (Gesamtgewinn, Einkunftsart, Anteile der Beteiligten etc.) enthält eine eigenständige Regelung, die **einzelnen angegriffen** werden kann. Erfolgt dies ausdrücklich, werden die anderen Feststellungen mit Ablauf der Einspruchsfrist bestandskräftig. Dies gilt auch im Finanzprozess.
2. Die Einspruchsbefugnis nach § 350 AO wird durch **§ 352 AO** ergänzt und eingeschränkt.

<sup>14</sup> Siehe dazu die Übungsklausur von Große SteuerStud 4/2017 S. 249 NWB XAAAG-37494.

<sup>15</sup> Siehe dazu die Übungsklausur von Große, Beilage 1/2018 zu SteuerStud 6/2018 S. 3 NWB CAAAG-79602. In diesem Fall war in der Begründetheit ein Anspruch des Stpfl. auf Erstattung gem. § 37 Abs. 2 AO zu prüfen, nachdem das FA einen Antrag auf Zahlung von 310.000 € abgelehnt und der Stpfl. dagegen Einspruch eingelegt hatte.

<sup>16</sup> Siehe dazu ausführlich Große, SteuerStud 6/2020 S. 370, 373 ff. NWB HAAA-44302.

3. Auch **Dritte**, die nicht im Feststellungsbescheid aufgeführt sind, aber geltend machen, Feststellungsbeteiligte zu sein, **sind beschwert** und damit einspruchsbefugt (§ 350 AO). Ihnen gegenüber entfaltet der Feststellungsbescheid (ausnahmsweise) negative Drittwirkung. Dies gilt auch im Finanzprozess (§ 40 Abs. 2 FGO).
4. Gemäß **§ 351 Abs. 2 AO** können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids – nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids – angegriffen werden. Dies gilt gem. § 42 FGO auch im Finanzprozess. Nach h. M. wirkt sich § 351 Abs. 2 AO **nicht** auf die Zulässigkeit aus, sondern **schränkt** allein die **Begründetheitsprüfung ein**.
5. Bei Versäumung der Einspruchsfrist wird das **Verschulden des Empfangsbevollmächtigten** den anderen Feststellungsbeteiligten **nicht** gem. § 110 Abs. 1 Satz 2 AO **zugerechnet**.
6. Bei einheitlichen und gesonderten Feststellungen hat das FA die anderen Feststellungsbeteiligten nach Maßgabe des **§ 360 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO** (zwingend) hinzuzuziehen. Wirkung: § 359 Nr. 2 AO. Die Hinzugezogenen haben dieselben Rechte wie der Ef (bis auf § 362 AO). Die Einspruchsentscheidung (bzw. der Abhilfebescheid) ergeht auch ihnen gegenüber. Dies alles gilt entsprechend im Finanzprozess (§ 60 Abs. 3 FGO, Beiladung).
7. Bei der **AdV eines Feststellungsbescheids** gilt § 361 Abs. 3 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO (Folge-AdV).

## HINWEIS

**Gewinnfeststellungsbescheide sowie deren Auswirkungen auf Steuerbescheide** waren in den Jahren **2018, 2016, 2013, 2012, 2011, 2009 und 2006** **Schwerpunkte der Prüfungsklausuren**. Siehe dazu eingehend und mit vielen Beispielen Große, SteuerStud 6/2020 S. 370 ff. NWB HAAA-44302!

**FALL 5** Am Gewinn der A & Co KG sind A als Komplementär sowie B und C als Kommanditisten beteiligt. Das FA gab den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ordnungsgemäß nach § 183 Abs. 1 AO gegenüber A bekannt.

Allein B legt Einspruch ein, und zwar mit der zutreffenden Begründung, der Gesamtgewinn sei um 10.000 € zu mindern. Außerdem seien Darlehenszinsen zum Erwerb seines Anteils i. H. von 5.000 € nicht berücksichtigt worden.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob der Einspruch erfolgreich ist und falls ja, wer gem. § 360 Abs. 3 AO hinzuzuziehen ist.

**LÖSUNG** Der Einspruch ist erfolgreich, wenn er **zulässig und begründet** ist.

### I. Zulässigkeit

B ist gem. § 350 AO grds. beschwert. Er ist Adressat des Feststellungsbescheids. Die Bekanntgabe gegenüber A wirkt auch gegenüber B (§ 179 Abs. 2 Satz 2 und § 183 Abs. 1 Satz 1 und Satz 5 AO). Als **nicht vertretungsbefugter Gesellschafter** kann B aber nur gem. **§ 352 Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 5 AO** Einspruch einlegen. Er kann daher nicht den Gesamtgewinn angreifen. Der Einspruch ist insoweit unzulässig. Soweit er die **Berücksichtigung der Zinsen als Sonderbe-**

**triebsausgaben** beansprucht, ist er gem. **§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO** (also teilweise) einspruchsbefugt.

### II. Begründetheit

Die Begründetheitsprüfung darf nur in dem Umfang erfolgen, in dem der Einspruch zulässig ist, hier also **nur**, soweit B gem. **§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO** einspruchsbefugt ist. Die Vorschrift schränkt § 367 Abs. 2 Satz 1 AO ein. Der Einspruch ist also **nur bzgl. der Berücksichtigung der Zinsen** i. H. von 5.000 € erfolgreich.

**Hinzuziehung:** Gemäß § 360 Abs. 3 Satz 1 AO ist zwingend A hinzuzuziehen, da dieser gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO in vollem Umfang einspruchsbefugt ist. C ist gem. § 360 Abs. 3 Satz 2 AO nicht hinzuzuziehen, da er durch die Sonderbetriebsausgaben des B nicht berührt wird.

## VII. Einspruch gegen Änderungsbescheide (§ 351 Abs. 1 AO)

### 1. Allgemeines

Einsprüche gegen Änderungsbescheide sind oft Gegenstand der StB-Prüfung, weil in **ein und demselben Fall sowohl das Einspruchsverfahren als auch die Korrekturvorschriften abgeprüft** werden können.<sup>17</sup>

Wird Einspruch gegen einen Bescheid eingelegt, der einen **unanfechtbaren Steuerbescheid (oder gleichgestellten Bescheid)** ändert, ist **§ 351 Abs. 1 AO** zu berücksichtigen. Die Norm stellt die Bestandskraft von Erstbescheiden klar. Könnte der Änderungsbescheid in vollem Umfang angegriffen werden, würde der Erstbescheid nicht bestandskräftig.

## MERKE

Für die Prüfung der Vorschrift gelten **drei Grundregeln**:

1. Der Ef kann den Änderungsbescheid ohne Weiteres mit allen Einwendungen angreifen (auch mit solchen, die er gegen den Erstbescheid hätte vorbringen können),
2. gem. § 351 Abs. 1 Alternative 1 AO jedoch nur i. H. des (zu seinen Lasten) geänderten Betrags.
3. Begehrt er (darüber hinaus) eine Minderung der ursprünglichen (bestandskräftigen) Festsetzung, ist dies gem. § 351 Abs. 1 zweite Alternative 2 AO nur möglich, soweit eine Korrekturvorschrift zu seinen Gunsten eingreift.

### 2. Behandlung des § 351 Abs. 1 AO in der Klausur

In der **Zulässigkeitsprüfung** wurde § 351 Abs. 1 AO in den offiziellen Lösungshinweisen für die Prüfer bislang nicht ausgepunktet. Insoweit müssen Sie die Vorschrift hier nicht abhandeln oder nur (nach Bejahung des § 350 AO) kurz erwähnen. Formulierungsbeispiel: „*Da X einen Änderungsbescheid angreift, ist sein Einspruch nur nach Maßgabe des § 351 Abs. 1 AO zulässig.*“<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Zum „Dauerbrenner“ Einsprüche gegen Änderungsbescheide s. ausführlich Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAA-07940; vgl. zudem die Übungsklausur von Große SteuerStud 12/2019 S. 812 NWB PAAA-31296.

<sup>18</sup> Siehe dazu Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAA-07940.

**Prüfung der Begründetheit:** Auch ein Einspruch gegen einen Änderungsbescheid ist begründet, wenn der angegriffene Bescheid rechtswidrig ist und den Ef in seinen Rechten verletzt.

## MERKE

Ich empfehle Ihnen bei der Prüfung wie folgt vorzugehen:

1. Prüfung, ob die **Änderung zulasten des Ef rechtmäßig** ist. Das ist nur der Fall, wenn insoweit Korrekturvorschriften greifen (i. d. R. Schwerpunkt der Prüfung) und ggf. die Änderung nicht gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ausgeschlossen ist.
2. Prüfung, ob der **Änderungsbescheid ansonsten rechtmäßig** ist. Es gilt § 367 Abs. 2 Satz 1 AO. Alle Fehler, die sich auf die Steuerhöhe auswirken, sind zu berücksichtigen
  - ▶ soweit die Änderung unter 1. zulasten des Ef reicht gem. § 351 Abs. 1 **Alternative 1** AO ohne weitere Voraussetzungen,
  - ▶ soweit die Steuerfestsetzung des ursprünglichen Bescheids unterschritten wird gem. § 351 Abs. 1 **Alternative 2** AO nur dann, wenn eine Korrekturvorschrift zugunsten des Ef Anwendung findet.

**FALL 6** ▶ Das FA setzt die ESt gegenüber dem Gewerbetreibenden X i. H. von 10.000 € endgültig fest. Ein Jahr später ergeht ein Änderungsbescheid, in dem die ESt wegen nachträglich bekannt gewordener Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung – V + V – (zutreffend) gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auf 12.000 € erhöht wird. X legt gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und macht (zutreffend, aber grob fahrlässig) erstmals Betriebsausgaben (BA) geltend, die die ESt um 2.500 € mindern.

### Aufgaben:

1. Prüfen Sie, ob der Einspruch begründet ist.
2. Was wäre, wenn die (tatsächlich zugeflossenen) Einnahmen aus V + V bei Erlass des Erstbescheids schon bekannt waren und X das nachträgliche Bekanntwerden der BA leicht fahrlässig verursacht hätte?
3. Was wäre, wenn die Begründetheitsprüfung ergibt, dass nicht (wie im Bescheid angegeben) § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO greift, sondern die Korrektur auf 12.000 € gem. § 129 AO gerechtfertigt ist?
4. Was wäre, wenn der ESt-Bescheid gem. § 164 Abs. 1 AO ergangen wäre und das FA gem. § 164 Abs. 2 AO korrigiert hätte, ohne den Vorbehalt im Änderungsbescheid aufzuheben?
5. Was wäre, wenn der Änderungsbescheid i. H. von 12.000 € (zutreffend) darauf beruht, dass die ESt gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO um 2.300 € zu erhöhen und gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO um 300 € zu mindern ist?

**LÖSUNG** ▶ Der Einspruch ist **begründet**, soweit der Änderungsbescheid rechtswidrig ist und X in seinen Rechten verletzt ist.

1. Die Erhöhung der ESt um 2.000 € ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gerechtfertigt. Nach dem Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO) könnten die BA i. H. von 2.500 € berücksichtigt werden. Da X einen Änderungsbescheid angreift, ist hier jedoch § 351 Abs. 1 AO zu beachten. Danach sind die BA i. H. von 2.000 € (soweit die Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO reicht) ohne weiteres zu berücksichtigen. Dies gilt für die verbleibenden

500 € nur, soweit eine Korrekturvorschrift greift. Da § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO aufgrund groben Verschuldens des X ausgeschlossen ist, ist die ESt im Ergebnis (durch Einspruchsentscheidung, § 366 AO) auf 10.000 € festzusetzen. Der Einspruch ist also i. H. von 2.000 € begründet. Im Übrigen (i. H. von 500 €) ist er als unbegründet zurückzuweisen.

2. Das FA durfte den Änderungsbescheid nicht erlassen. Der Einspruch ist also i. H. von 2.000 € begründet. Da hier bzgl. der nachgeschobenen BA § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO greift (den X trifft kein grobes Verschulden), ist die ESt grds. um 2.500 € zu mindern (§ 351 Abs. 1 Alternative 2 AO). Nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO sind jedoch alle materiellen Fehler zu berücksichtigen (hier auch die Einkünfte aus V + V mit der die ESt erhöhenden Auswirkung von 2.000 €). Diese sind den BA gegenzurechnen. Auf den Einspruch des X ist die ESt also i. H. von 9.500 € festzusetzen. *Hinweis:* In den „offiziellen“ Lösungshinweisen wird in diesem Zusammenhang bisweilen § 177 AO zitiert. Dies ist aufgrund des § 367 Abs. 2 Satz 1 AO nicht erforderlich, allerdings wegen § 365 Abs. 1 AO, der auch auf § 177 AO verweist, nicht falsch.
3. Der Änderungsbescheid durfte dann gem. § 129 AO ergehen. Die im Bescheid angegebene unzutreffende Änderungsvorschrift ist ein Begründungsfehler, der ohne Auswirkung bleibt (vgl. § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO und § 127 AO).<sup>19</sup> Im Übrigen gelten die Ausführungen zu 1.
4. In diesem Fall besteht gem. § 351 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO gem. § 164 Abs. 2 AO (der weiterhin gilt, vgl. AEAO zu § 164 Nr. 6 Satz 2) eine uneingeschränkte Überprüfungsmöglichkeit. Die ESt ist danach (in einem Abhilfebescheid, § 367 Abs. 2 Satz 3 AO) auf 9.500 € festzusetzen. Wurde der Vorbehalt im Änderungsbescheid gem. § 164 Abs. 3 AO aufgehoben, gilt wegen § 164 Abs. 3 Satz 2 AO dasselbe (AEAO zu § 347 Nr. 3 Satz 2).
5. Die Erhöhung der ESt um 2.000 € ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gerechtfertigt. Nach § 351 Abs. 1 Alternative 1 AO sind die BA i. H. von 2.000 € (soweit die Änderung reicht) ohne weiteres zu berücksichtigen. Die verbleibenden 500 € werden nach § 351 Abs. 1 Alternative 2 AO berücksichtigt, soweit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zugunsten des X Anwendung findet – hier also i. H. von 300 €. Die ESt ist somit (durch Einspruchsentscheidung, § 366 AO) i. H. von 9.700 € festzusetzen. Im Übrigen (i. H. von 200 €) ist der Einspruch als unbegründet zurückzuweisen.

## VIII. Einspruch gegen Folgebescheide (§ 351 Abs. 2 AO)

Gemäß § 351 Abs. 2 AO können Entscheidungen in einem **Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids**, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. Die Vorschrift stellt die Bestandskraft von Grundlagenbescheiden klar.

**FALL 7** ▶ Dr. Schiwago wohnt in A-Stadt und betreibt eine Arztpraxis in B-Stadt. Mit dem am 1.11.02 bekannt gegebenen Bescheid hat das FA B-Stadt den Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit für 01 auf 150.000 € festgestellt. Am 25.11.02 (Aufgabe zur Post) wurde S von dem FA A-Stadt zur ESt 01 veranlagt. Mit dem am 30.11.02 beim FA A-Stadt eingegangenen Schreiben legt S „Einspruch gegen die ESt-Festsetzung 01“ ein und macht allein (zutreffend) geltend, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus freiberuflicher Tätigkeit der Anteil der privaten Pkw-Nutzung zu Unrecht von 10 % auf 20 % der Kosten erhöht worden sei.

<sup>19</sup> Dies ist in der StB-Prüfung ein häufig zu erörterndes, kleines Problem.



**LÖSUNG** ▶ Nach **h. M.** wirkt sich **§ 351 Abs. 2 AO** nicht auf die Zulässigkeit aus, sondern **allein** auf die **Begründetheitsprüfung** (vgl. AEAO zu § 352 Nr. 4). Hier gilt zwar der Grundsatz der Vollüberprüfung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO), allerdings entscheidet über den Umfang der Pkw-Kosten nicht das Wohnsitz-FA A-Stadt, sondern allein das Tätigkeits-FA B-Stadt in dem Gewinnfeststellungsbescheid (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. mit § 351 Abs. 2 AO). Bezüglich der Pkw-Kosten ist der Einspruch gegen den ESt-Bescheid danach unbegründet.

Hier ist jedoch (ausnahmsweise) die Umdeutung des Einspruchs gegen den ESt-Bescheid in einen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid möglich (vgl. **§ 140 BGB analog**). Für die Umdeutung spricht, dass die Einwendung des S (also das von S Gewollte) nur im Einspruchsverfahren gegen den Feststellungsbescheid geltend gemacht werden könnte. Die Einspruchsfrist gegen den Feststellungsbescheid ist am 10.12.02 noch nicht abgelaufen. Das FA A-Stadt ist auch (ausnahmsweise) für die Anbringung des Einspruchs zuständig (§ 357 Abs. 2 Satz 2 AO). Das FA A-Stadt muss den Einspruch an das FA B-Stadt weiterleiten. Dies kann auch nach Fristablauf geschehen. Die Zulässigkeit ist also zu bejahen. Da die Einwendung des S zutrifft, ist der Einspruch begründet.

## IX. Einspruch gegen Haftungsbescheide

### 1. Haftungsbescheid

Haftungsbescheide weisen folgende besonderen **Merkmale** auf:

- ▶ Wer kraft Gesetzes für die Steuer eines anderen haftet, „*kann*“ vom FA gem. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Soweit eine Haftungsnorm (z. B. §§ 69 ff. AO) erfüllt ist, ergehen solche Bescheide nicht zwingend, sondern aufgrund pflichtgemäßen Ermessens (**Entschließungs- und Auswahlermessen**). Das Ermessen muss im Bescheid begründet werden (§ 121 AO).
- ▶ Ein Haftungsbescheid ist ein **Steuer-VA** gem. §§ 118 ff. AO. Er ist **kein Steuerbescheid** i. S. des § 155 AO und einem Steuerbescheid auch nicht gleichgestellt. Das heißt §§ 172 ff. AO und § 164, § 165 AO finden keine Anwendung. Er kann ggf. gem. §§ 129, 130 oder 131 AO korrigiert werden.
- ▶ Der **Anspruch** aus dem Steuerschuldverhältnis (z. B. ein Steueranspruch), für den gehaftet wird, ist nach Steuerschuldner, Steuerart, Zeitabschnitt und Betrag **genau zu bezeichnen** (z. B. „*Umsatzsteuer 2021 i. H. von 20.000 € der X-GmbH*“). Andernfalls ist der Bescheid gem. § 119 Abs. 1 AO i. V. mit § 125 Abs. 1 AO nichtig.
- ▶ Hinsichtlich der Festsetzungsverjährung gelten § 191 Abs. 3 und 4 AO i. V. mit §§ 169 ff. AO (gem. Wortlaut nur für den erstmaligen „*Erläss von Haftungsbescheiden*“).

### 2. Einspruch gegen einen Haftungsbescheid

Richtet sich der Einspruch gegen einen Haftungsbescheid, gilt Folgendes:

Jeder einzelne im Bescheid aufgeführte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis stellt einen selbständigen VA dar, gegen den (ggf. ausdrücklich einzeln) Einspruch eingelegt werden kann.

#### a) Zulässigkeit

Insoweit gelten die **allgemeinen Vorschriften** (vgl. Kap. IV.). Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO statthaft. § 351 AO gilt nicht.

#### b) Begründetheit

Grundsätzlich gilt das oben unter Kap. V. Gesagte, wobei folgende **Besonderheiten** zu beachten sind:

- aa) Ein Haftungsbescheid ist nur rechtmäßig, wenn und soweit eine Haftungsnorm greift. Dies ist i. d. R. der Schwerpunkt der Prüfung. Prüfungsrelevant sind insbesondere: § 69 AO, § 71 AO, § 74 AO und § 75 AO, aber auch § 128 HGB.
- bb) Ist der Haftungsanspruch ggf. verjährt, § 191 Abs. 3 und 4 AO?
- cc) Besteht die Steuerschuld (in voller Höhe)? Dass diese bestandskräftig festgesetzt ist, ist ohne Belang. Beachten Sie aber ggf. § 166 AO! § 191 Abs. 5 AO?
- dd) Liegen Ermessensfehler des FA vor („ob“, Höhe, wer)? Wichtig: § 121 AO!
- ee) Zuständigkeit des FA? Vgl. hierzu § 24 AO; bei Verstoß greift § 127 AO nicht, weil § 191 Abs. 1 AO eine Ermessensvorschrift ist.

### MERKE

Auf die Prüfung der Haftungsnorm (vgl. oben unter aa)) ist immer einzugehen, auf die anderen Punkte nur, soweit der Fall Anlass dazu bietet!

**FALL 8** ▶ Gegen die X GmbH wird die USt 21 i. H. von 5.000 € endgültig festgesetzt. Deren Geschäftsführer G lässt den Bescheid bestandskräftig werden, zahlt die USt aber aufgrund von Liquiditätsproblemen nicht. Er verwendet das zur Verfügung stehende Geld allein dazu, Lieferantenverbindlichkeiten zu tilgen. Kurze Zeit später fällt die GmbH in Insolvenz.

Nachdem das FA gegenüber G einen Haftungsbescheid i. H. von 5.000 € erlassen hat, erhebt G Einspruch und macht zutreffend (allein) geltend, die USt betrage nur 2.000 €.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob der Einspruch begründet ist.

**LÖSUNG** ▶ Der Einspruch ist **begründet**, wenn der Haftungsbescheid rechtswidrig ist und der G dadurch in seinen Rechten verletzt ist. Hier ist zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen des **§ 69 AO** gegeben sind. Dies ist zu bejahen. Da die zutreffende USt-Schuld nur 2.000 € beträgt, durfte der Haftungsbescheid nur i. H. dieses Betrags ergehen. Dass der USt-Bescheid bestandskräftig geworden ist, spielt grds. keine Rolle. Im Einspruchsverfahren gegen den Haftungsbescheid sind Einwendungen gegen die Steuerschuld grds. möglich. Der Steuerbescheid wird nur gegenüber der GmbH bestandskräftig, nicht jedoch gegenüber G. Im vorliegenden Fall greift jedoch **§ 166 AO**: Dem G war es als gesetzlicher Vertreter der GmbH nach § 35 GmbHG und § 34 AO möglich, den USt-Bescheid anzufechten. Da er dies nicht getan hat, entfaltet die USt-Festsetzung ihm gegenüber gem. § 166 AO Drittwirkung. Daher kann er im Einspruchsverfahren gegen den Haftungsbescheid Einwendungen gegen den USt-Bescheid nicht (mehr) geltend machen. Der Einspruch ist unbegründet.



## X. Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 AO; § 69 Abs. 3 und 4 FGO)

### 1. Grundlagen

- ▶ Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt (361 Abs. 1 AO). Nach Maßgabe des § 361 Abs. 2 AO bzw. § 69 Abs. 3 und 4 FGO ist jedoch die AdV möglich. Soweit AdV gewährt wird, wird die Fälligkeit der Steuerschulden hinausgeschoben.
- ▶ Hat der Ef bereits gezahlt, kann die Vollziehung aufgehoben werden (§ 361 Abs. 2 Satz 3 und 4 AO und § 69 Abs. 3 Satz 7 und 8 FGO). Nach Maßgabe dieser Vorschriften werden die gezahlten Beträge dann (vorläufig) erstattet.
- ▶ Die AdV gewährt dem Ef einen schnellen, aber nur vorläufigen Rechtsschutz, bis das Einspruchsverfahren entschieden worden ist.
- ▶ Wird AdV gewährt, der Einspruch aber dann doch zurückgewiesen, fallen Zinsen gem. § 237 AO an.
- ▶ Die AdV ist im AEAO zu § 361 ausführlich erläutert.

### 2. Prüfungsrelevanz

**Bislang** war die Prüfungsrelevanz der AdV **sehr gering**. Auf die AdV ist nur einzugehen, wenn der Ef einen Antrag gestellt hat oder sich aus der Aufgabenstellung ergibt, dass dem Ef „schnell“ oder „sofort“ geholfen werden soll.

### 3. Voraussetzungen

#### a) Vollziehbarer Verwaltungsakt

Der angefochtene VA muss einen vollziehbaren Inhalt haben. Dies ist der Fall bei allen VA, die vom Ef etwas fordern (z. B. Steuerbescheide). Grundlagenbescheide werden gem. § 361 Abs. 3 AO vollzogen. Nicht vollziehbar sind z. B. VA, die einen Antrag auf Erteilung eines begünstigenden VA ablehnen. Zum Ganzen s. AEAO zu § 361 Nr. 2.3.

#### b) Angefochtener Verwaltungsakt

Ohne Einspruch (bzw. Klage) keine AdV; bei Folgebescheiden vgl. ggf. § 361 Abs. 3 AO.

#### c) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit oder unbillige Härte

**Ernstliche Zweifel** an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA liegen vor, wenn eine **summarische Prüfung** Folgendes ergibt: Neben die für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umstände treten gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage. Hierbei ist auf den Einzelfall abzustellen. In Klausuren ergibt sich dies i. d. R. deutlich aus dem Sachverhalt.

Eine **unbillige Härte** liegt vor, wenn (ganz selten) von dem Betroffenen Irreparables oder Existenzbedrohendes verlangt wird (bislang nicht klausurrelevant).

## 4. Verfahren im Überblick

- ▶ Stellt der Ef im Einspruchsverfahren einen Antrag auf AdV, **wird das AdV-Verfahren selbständig** neben dem Einspruchsverfahren **durchgeführt**.
- ▶ Der **Antrag** auf AdV ist gem. § 361 Abs. 2 Satz 1 AO **beim FA** zu stellen. Das FA gewährt die AdV durch einen VA. Darin werden insbesondere die Höhe der AdV und deren Dauer (i. d. R. bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung) festgelegt. Auch die Ablehnung eines Antrags auf AdV erfolgt durch VA.
- ▶ Nach Maßgabe von **§ 69 Abs. 3 und 4 FGO** kann der Antrag (in seltenen Fällen) auch unmittelbar beim FG gestellt werden.
- ▶ Wird der **Antrag vom FA ganz oder teilweise abgelehnt**, kann der Ef (kumulativ)
  - Einspruch einlegen (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, vgl. aber § 361 Abs. 5 AO) und zugleich
  - einen AdV-Antrag beim FG stellen (§ 69 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 FGO).

## 5. Antrag auf einstweilige Anordnung durch das Finanzgericht (§ 114 FGO)

Soweit die Voraussetzungen des § 361 AO bzw. § 69 FGO nicht gegeben sind, kommt als vorläufiger Rechtsschutz für den Ef (subsidiär) § 114 FGO (Antrag auf einstweilige Anordnung durch das FG) in Betracht.

## XI. Fazit

Bei der Bearbeitung von Einspruchsfällen in der StB-Prüfung ist – zusammengefasst – auf Folgendes zu achten:

1. **Erkennen Sie, dass überhaupt ein Einspruch vorliegt** (so weit nicht ausdrücklich „Einspruch“ eingelegt worden ist; vgl. Kap. IV.1.)
2. Prägen Sie sich das **Grundaufbauschema** (mit den Formulierungsvorschlägen, vgl. Kap. III.) ein: I. Zulässigkeit (vgl. Kap. IV.), II. Begründetheit (vgl. Kap. V.) und III. Ergebnis.
3. Erarbeiten Sie sich die (in Kap. VI.–X. aufgeführten) **besonderen Fallgestaltungen**. Besonders prüfungsrelevant ist der Einspruch gegen Änderungsbescheide (vgl. Kap. VII.).

## AUTOR



### Thomas Große,

Rechtsanwalt und Steuerberater, ist insbesondere für die Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH bundesweit als Dozent in Vorbereitungskursen auf die StB-Prüfung tätig. Er unterrichtet die Fächer AO, FGO und Steuerstrafrecht. Zuvor war er als Regierungsdirektor u. a. AO-Referent an einer OFD und Dozent an einer Steuerfachhochschule.

Darüber hinaus ist er u. a. Autor des Klausur-Leitfadens Abgabenordnung, 4. Aufl. 2022, ISBN 978-3-482-66594-3 (in Vorbereitung). Der Leitfaden enthält die wichtigsten Prüfungsschemata (auch für die „Nebengebiete“ Vollstreckungsrecht, Haftung, Steuerstrafrecht und FGO) und deckt das gesamte examensrelevante Spektrum anhand von 40 Fallbeispielen und vier großen Klausuren (mit dem Umfang und Schwierigkeitsgrad von Originalklausuren in der StB-Prüfung) ab.

STEUERLEHRGÄNGE  
**D<sup>R</sup> BANNAS**

# Übungsklausur aus dem Verfahrensrecht

## Einspruch, Änderung und Verjährung

Thomas Große\*

Die nachfolgende Klausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil. Sie ergänzt den Beitrag des Autors in SteuerStud 6/2022 S. 366, NWB RAAAI58466. Die Klausur ist z. T. einer originalen Prüfungsklausur nachgebildet. Bei einer Bearbeitungszeit von insgesamt ca. 2 ¼ Stunden – also wie im „Ernstfall“ – weist der Fall einen mittleren Schwierigkeitsgrad auf. Schwerpunkte der Bearbeitung sind die Prüfung von Einsprüchen gegen eine Prüfungsanordnung<sup>1</sup> und gegen einen geänderten Steuerbescheid<sup>2</sup> sowie die Prüfung von Korrekturvorschriften und der Festsetzungsverjährung.

### I. Sachverhalt

Der veritwete Einzelunternehmer Martin Maier (M) betrieb in Bad Hersfeld, Enno-Becker-Str. 7, FA-Bezirk Bad Hersfeld, einen Betrieb für die Installation und Wartung von Kühlanlagen. Dieser war als Mittelbetrieb gem. § 3 Betriebsprüfungsordnung (BpO) eingeordnet. M ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Der Gewinnermittlungszeitraum war das KJ. Er wohnte auch im FA-Bezirk Bad Hersfeld.

Seine ESt-Erklärung 01 gab M im Februar 03 ab. Der entsprechende ESt-Bescheid 01 v. 6.4.03 ging ohne Nebenbestimmungen und mit einer ESt-Festsetzung i. H. von 29.700 € am 6.4.03 zur Post.

Am 1.3.07 sandte das HA Bad Hersfeld folgendes Schreiben an M:

FA Bad Hersfeld Betriebsprüfungsstelle ...	1.3.07
Martin Maier Enno-Becker-Str. 7 36251 Bad Hersfeld	
<b>Prüfungsanordnung</b>	
Sehr geehrter Herr Maier,	
Ihnen gegenüber wird eine routinemäßige Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO für die Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der KJ. 01 bis 03 angeordnet.	
Der Prüfungsbeginn wird auf den 19.4.07 festgelegt.	
Die Prüfung wird in den Geschäftsräumen ihres Betriebes in der Enno-Becker-Str. 7 in Bad Hersfeld von Steueramtfrau Berta Penke durchgeführt.	
Im Auftrag <i>Schmidt</i>	
Franz Schmidt (Sachgebietsleiter, Regierungsrat)	

Die Prüfungsanordnung war mit einer zutreffenden Rechtsbehelfsbelehrung versehen. In der Anlage befanden sich die in § 5 BpO geforderten Hinweise zu den Rechten und Pflichten des Stpfl. bei der Außenprüfung.

\* Thomas Große ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Eschwege, [www.aogrosse.de](http://www.aogrosse.de). Daneben ist er als Dozent zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig.

<sup>1</sup> Dies war u. a. Gegenstand der Prüfungsklausur 2021.

<sup>2</sup> Dies war von 2008–2020 in sechs verfahrensrechtlichen Prüfungsklausuren zu prüfen („Dauerbrenner“). Siehe dazu ausführlich Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAAH-07940.

Mit Schreiben v. 14.3.07, eingegangen beim FA Bad Hersfeld am 16.3.07, beantragte M die „ersatzlose Aufhebung“ der Prüfungsanordnung. Er begründete seinen Antrag wie folgt:

- „1. Das FA hat die Est-Bescheide 04 und 05 mir gegenüber bereits erlassen [Hinweis: Dies trifft zu]. Die davor liegenden Kj (01 und 02) dürfen daher nicht mehr geprüft werden. Der Vertrauensschutz gebietet es, dass nach pflichtgemäßem Ermessen immer nur die letzten drei Jahre geprüft werden dürfen.
2. Ich erziele nicht unerhebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung [Hinweis: Dies trifft zu]. Bei der Anordnung der Prüfung der Est hätte deshalb differenziert werden müssen, welche Einkünfte genau geprüft werden sollen. Dies ist zwingend erforderlich. Wenn neben meinen gewerblichen Einkünften auch meine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geprüft werden sollen, muss dies ausdrücklich nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO begründet werden. Aus der Anordnung ist der genaue Umfang der Prüfung nicht erkennbar. Die Prüfungsanordnung ist deshalb nichtig.

Aus all diesen Gründen beantrage ich Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung.“

Aufgrund des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) informierte die Rechtsbehelfsstelle die Prüferin Berta Penke (BP), bis zur Entscheidung über den Antrag nicht mit der Prüfung zu beginnen.

Mit Bescheid v. 9.8.07 wurde der Aussetzungsantrag „mangels angefochtenem VA“ abgelehnt. Dagegen ging M nicht vor. Über den Antrag auf Aufhebung der Prüfungsanordnung entschied das FA nicht.

Am 23.11.07 meldete M bisher nicht erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für den Besteuerungszeitraum 01 nach. Es handelte sich um Mietnachzahlungen für das Jahr 00 i. H. von 1.000 €, die M erst im Juni 01 erhalten hatte. Der Mieter hatte im Kj. 00 für vier Monate die Mietzahlungen wegen Mängel der Mietsache gekürzt. Im Mai 01 einigten sich die Parteien auf eine Mietkürzung für zwei Monate; deshalb kam es zur Nachzahlung. Diese Einnahmen hatte M aus Versehen (leicht fahrlässig) in der Est-Erklärung für 01 nicht berücksichtigt. Die durch die Nachmeldung veranlasste Änderungsfestsetzung der Est 01 v. 13.12.07 i. H. von 30.000 € gegenüber M wurde am 13.12.07 zur Post gegeben; die Änderung wurde mit § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO begründet.

Am 15.12.07 – zwei Tage nachdem die Änderungsfestsetzung des FA zur Post gegeben wurde – verstarb M bei einem Autounfall. Er wurde von seinem Sohn Uwe Maier (U) als Alleinerben beerbt. Als Zeitpunkt der Annahme der Erbschaft durch U gilt der 27.1.08 (§§ 1943 und 1944 BGB). U führte den Betrieb des M fort.

Die Prüferin BP griff den Fall Anfang 08 wieder auf. Dabei ermittelte sie Folgendes:

In der Est-Akte 01 fand BP eine Feststellungsmitteilung des FA Fulda (für den VZ 01) v. 2.12.05 für M (Eingangsstempel: 6.12.05). M war im Jahr 01 als atypisch stiller Gesellschafter an einer GmbH in Fulda beteiligt. In der Feststellungsmitteilung wurde das FA Bad Hersfeld darüber informiert, dass sich der Gewinnanteil des M aus dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 01 i. H. der bisher festgestellten (und ausgewerteten) 10.000 € auf 12.000 € erhöht hatte. Der dieser Mitteilung zugrunde liegende geänderte Feststellungsbescheid für 01 war am 6.12.05 (Tag der Bekanntgabe) ordnungsgemäß bekannt gegeben worden.

Auf der Feststellungsmitteilung befand sich der Vermerk: „Bzgl. des Feststellungsbescheids wurde in vollem Umfang AdV gewährt [Hinweis: Dies trifft zu]. Deshalb zunächst keine Auswertung“. Die Mitteilung (Erhöhung des Gewinns um 2.000 €) wurde weder im Est-Bescheid 01 v. 6.4.03 noch im geänderten Est-Bescheid 01 v. 13.12.07 berücksichtigt.

BP erschien nach neuer Terminabsprache am 2.2.08 im ehemaligen Betrieb des M zur Prüfung.

Am 23.2.08 fand die Schlussbesprechung statt. BP traf folgende Feststellungen:

1. Ende des Jahres 01 war gegen die Firma des M ein Gewährleistungsprozess anhängig. Mit einem Urteil war wegen erforderlicher Gutachten erst 02 zu rechnen. M hatte in der Bilanz zum 31.12.01 eine nicht näher erläuterte Rückstellung für Prozesskosten gebildet. Allerdings hatte er dabei auch Kosten der nächsten Instanz mit 6.000 € einge-

rechnet, da er im Fall des wahrscheinlichen Unterliegens nicht nachgeben wollte. Die Rückstellung ist nach der steuerlich richtigen Ansicht der BP in der Schlussbilanz 01 um diese 6.000 € zu kürzen.

2. Bei der Entsorgung von Kühlflüssigkeiten hatte M Vorschriften missachtet und deshalb im Jahr 01 Bußgeldbescheide wegen dieser Ordnungswidrigkeiten i. H. von 10.000 € erhalten. M hatte sich erfolglos gegen diese Bußgeldbescheide gewehrt. Die Anwalts- und Prozesskosten beliefen sich im Jahr 01 auf 3.000 €. Diese Aufwendungen für die Rechtsverfolgung waren vom FA bei der Veranlagung für den VZ 01 genauso als nicht abziehbar angesehen worden wie die Bußgelder. BP ist der zutreffenden Meinung, dass die Kosten der Rechtsverfolgung betrieblich veranlasst waren und nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen.

In der Schlussbesprechung konnte keine Einigung erzielt werden. U war der Ansicht, dass die Prüfungsfeststellungen zu seinen Lasten nicht mehr verwertbar seien, weil M schließlich tot sei und ihm selbst keine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden sei. Außerdem müsse die Prüfungsanordnung v. 1.3.07 auf den Antrag des M v. 14.3.07 aufgehoben werden. Damit sei die ganze Betriebsprüfung hinfällig. BP entgegnete darauf, dass sich die Prüfungsanordnung nach Durchführung der Außenprüfung automatisch erledigt habe und verwies auf § 124 Abs. 2 letzter Fall AO.

Das FA Bad Hersfeld erließ mit Datum 5.8.08 (Aufgabe zur Post ebenfalls am 5.8.08) einen geänderten ESt-Bescheid 01 mit einer Steuerfestsetzung i. H. von 31.500 €. Die Änderungen wurden mit § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Erhöhung Mieteinnahmen laut Antrag), § 173 Abs. 1 AO (Rückstellungsminderung, s. Bp-Bericht) und § 129 AO (Auswertung der Feststellungsmitteilung des FA Fulda v. 2.12.05) begründet. Der Bescheid richtete sich an U („als Alleinerben nach M“) und wurde an seine Wohnanschrift in Bad Hersfeld übermittelt.

Mit Schreiben vom Montag, den 9.9.08, abgegeben beim FA Bad Hersfeld am selben Tag, legte U Einspruch gegen den geänderten ESt-Bescheid 01 v. 5.8.08 ein, ohne diesen zu begründen oder einen bestimmten Antrag zu stellen.

## II. Aufgabenstellung

Prüfen Sie gutachtlich,

1. ob der Antrag des M auf Aufhebung der Prüfungsanordnung erfolgreich ist.
2. ob und ggf. inwieweit U mit seinem Einspruch Erfolg haben wird. Gehen Sie dabei auch kurz auf die AdV des Feststellungsbescheids ein.

## III. Bearbeitungshinweise

- ▶ Sollten Sie zu dem Ergebnis kommen, dass einer der Rechtsbehelfe unzulässig ist, prüfen Sie gleichwohl die Begründetheit.
- ▶ Die Daten sind fiktiv. Soweit aus dem Sachverhalt nicht anders ersichtlich, enden alle Fristen an einem Wochentag.
- ▶ Alle VA sind mit zutreffenden Rechtsbehelfsbelehrungen versehen.
- ▶ Gehen Sie von einem linearen ESt-Satz von 30 % aus.
- ▶ Es steht nicht fest, wann der ESt-Bescheid 01 v. 13.12.07 in den Briefkasten des M geworfen wurde.

## IV. Lösungshinweise

**Aufgabe 1: Erfolgsaussichten des Antrags auf Aufhebung der Prüfungsanordnung v. 1.3.07**  
M könnte mit seinem Antrag auf Aufhebung der Prüfungsanordnung v. 14.3.07 Einspruch gegen die Prüfungsanordnung eingelegt haben. Dieser ist erfolgreich, wenn er zulässig und begründet ist.

### I. Zulässigkeit

#### 1. Einspruchseinlegung

Zwar hat M nicht ausdrücklich „Einspruch“ erhoben. Sein Antrag auf Aufhebung ist jedoch analog § 133 BGB als Einspruch auszulegen, weil der Einspruch seine Rechte umfassender wahrt als ein Antrag auf Rücknahme der Prüfungsanordnung gem. § 130 Abs. 1 AO<sup>3</sup> und er

#### HINWEIS

Zu diesem „Dauerbrenner“ vgl. Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 368 NWB RAAAI-58466, unter 1.

<sup>3</sup> Vgl. AEO vor § 347 Nr. 1 letzter Satz.



einen Antrag auf AdV gestellt hat. Ein solcher ist nur bei Annahme eines Einspruchs zulässig. Es liegt also ein Einspruch vor. [ 1,0]

### 2. Statthaftigkeit (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)

Die Anordnung der Prüfung ist für jeden einzelnen Steueranspruch – also pro Steuerart (ESt, USt und GewSt) und Kj. (01, 02 und 03) – ein selbständiger VA (§ 118 Satz 1 AO; hier somit insgesamt neun VA). Dies gilt auch für die Bestimmung des Prüfungsbeginns und des Orts der Prüfung.<sup>4</sup> Da sich M gegen die gesamte Prüfung wendet, sind seine (bei genauer Betrachtung 11) Einsprüche gegen die o. g. VA gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO statthaft. [ 1,0]

### 3. Form (§ 357 Abs. 1 und 2 AO)

Die Einsprüche sind gem. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO auch schriftlich beim gem. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO zuständigen FA erhoben worden. Die Falschbezeichnung (Antrag auf Aufhebung anstatt Einspruch) schadet gem. § 357 Abs. 1 Satz 3 AO nicht. [ 1,0]

### 4. Frist (§ 355 Abs. 1 AO)

Die einmonatige Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO beginnt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 4.3.07 und endet gem. § 108 Abs. 1 AO i. V. mit §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 4.4.07. Da der Einspruch bereits am 16.3.07 beim FA einging, ist die Frist gewahrt.

### 5. Beschwer (§ 350 AO)

Die Prüfungsanordnung enthält auch VA, die M als Inhaltsadressaten belasten (Duldung einer Außenprüfung der angegebenen Steueransprüche). M war also gem. § 350 AO beschwert. Nach dem Tod des M ist U als Gesamtrechtsnachfolger beschwert (s. dazu nachfolgend unter Kap. IV., Aufgabe 1, 7.) [ 1,0]

### 6. Rechtsschutzbedürfnis

Die beantragte Aufhebung der Prüfungsanordnung ändert nichts daran, dass die Außenprüfung zwischenzeitlich durchgeführt wurde. Der Aufhebungsantrag geht insoweit ins Leere. Die Prüfungsanordnung hat sich nach der Durchführung der Prüfung gem. § 124 Abs. 2 letzter Fall AO erledigt. Insoweit könnte es am Rechtsschutzbedürfnis fehlen.

Allerdings hat M (analog § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) ein berechtigtes Interesse an der (nachträglichen) Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung: Wenn die Prüfungsanordnung nicht hätte ergehen dürfen, hätte das ein Verwertungsverbot der aufgrund der Außenprüfung ermittelten Besteuerungsgrundlagen zur Folge.<sup>5</sup> Insoweit ist ein Rechtsschutzbedürfnis des M auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung zu bejahen. [ 1,0]

### 7. Tod des M

Auch durch den Tod des M hat sich der Einspruch nicht erledigt. U rückt als Gesamtrechtsnachfolger des M nach § 45 AO und § 1922 Abs. 1 BGB in dessen Beteiligtenstellung (§ 359 Nr. 1 AO) ein.<sup>6</sup>

Nach allem ist die Zulässigkeit zu bejahen. [ 1,0]

## II. Begründetheit

Der Einspruch ist begründet, wenn die in der Prüfungsanordnung enthaltenen VA rechtswidrig sind und M und U in ihren Rechten verletzt sind.

#### HINWEIS

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 367  
NWB RAAAI-58466, Kap. III. am Ende.

#### HINWEIS

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 368  
NWB RAAAI-58466, unter 6.

4 Vgl. AEA0 zu § 196 Nr. 1.

5 Vgl. AEA0 zu § 196 Nr. 2 und BFH, Urteil v. 27.7.1983 - I R 210/79, BStBl 1984 II S. 285 NWB FAAAB-02869.

6 Vgl. nur Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 359 AO Rz. 23 (Stand: Januar 2022).

**1. Verstoß gegen Vertrauensschutz**

Der Vorwurf, das FA dürfe nur die letzten drei Jahre prüfen, ist abwegig. Das FA ist grds. **berechtigt alle Kj. zu prüfen.**<sup>7</sup> Dies gilt sogar dann, wenn der Steueranspruch möglicherweise verjährt ist.<sup>8</sup> [ 1,0]

**2. Nichtigkeit wegen inhaltlich nicht bestimmtem Umfang der Außenprüfung**

Die Prüfungsanordnung ist – entgegen der Auffassung des M – **gem. § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt**: M unterhielt einen gewerblichen Betrieb. Insoweit war eine Außenprüfung bei ihm gem. **§ 193 Abs. 1 Alternative 1 AO** ohne Weiteres zulässig. Gemäß **§ 194 Abs. 1 Satz 1 AO** dient die Außenprüfung der Ermittlung aller steuerlichen Verhältnisse des Stpfl. Im Rahmen einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO können deshalb, ohne dass die Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO vorliegen müssen, auch Besteuerungsmerkmale überprüft werden, die mit den betrieblichen Verhältnissen des Stpfl. in keinem Zusammenhang stehen. Gemäß **§ 194 Abs. 1 Satz 2 AO** sind „Steuerarten“ zu prüfen, nicht bestimmte Einkunftsarten.<sup>9</sup> Es bestehen auch ansonsten keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung. Insbesondere befanden sich lt. Sachverhalt in der Anlage zur Prüfungsanordnung die in § 5 BpO geforderten Hinweise zu den Rechten und Pflichten des Stpfl. bei der Außenprüfung. [ 1,0]

**III. Ergebnis**

Die Einsprüche des M sind also unbegründet und durch Einspruchsentscheidung (**§§ 367 Abs. 1 Satz 1 und 366 AO**), die an U zu adressieren ist, zurückzuweisen. [ 1,0]

**Aufgabe 2: Erfolgsaussichten des Einspruchs gegen den geänderten Est-Bescheid 01 v. 5.8.08**

Der Einspruch des U ist erfolgreich, wenn er zulässig und begründet ist.

**I. Zulässigkeit****1. Statthaftigkeit (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)**

Der Einspruch richtet sich gegen den (geänderten) Est-Bescheid 01 v. 5.8.08. Er ist also gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO i. V. mit § 118 Satz 1 AO und § 155 Abs. 1 Satz 2 AO statthaft.

**2. Form (§ 357 AO)**

Der Einspruch ist gem. § 357 Abs. 1 AO schriftlich und damit formgerecht beim gem. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO zuständigen FA Bad Hersfeld eingelegt worden. Die **fehlende Begründung** des Einspruchs und der **fehlende Antrag** sind **gem. § 357 Abs. 3 AO nicht schädlich**. Bei dieser Norm handelt es sich lediglich um eine Sollvorschrift. [ 1,0]

**3. Frist (§ 355 Abs. 1 AO)**

Gemäß § 355 Abs. 1 Satz 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des VA einzulegen. Die Frist beginnt nur dann, wenn der Est-Bescheid 01 gegenüber U wirksam bekannt gegeben worden ist. Zwar hat M die dem Est-Bescheid 01 zu Grunde liegenden einkommensteuerrechtlichen Tatbestände erfüllt. Mit dessen Tod ist jedoch U als Erbe und Gesamtrechtsnachfolger an dessen Stelle getreten (**§ 1922 Abs. 1 BGB i. V. mit § 45 AO**). Der Est-Bescheid ist U gegenüber auch zutreffend „*als Alleinerbe des M*“ bekannt gegeben worden.<sup>10</sup> Eine ordnungsgemäße Bekanntgabe gegenüber U liegt also vor.

Aufgrund der Übermittlung des Änderungsbescheids durch die Post beginnt die Einspruchsfrist gem. **§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO** mit Ablauf des 8.8.08 und endet grds. mit Ablauf des 8.9.08 (**§ 108 Abs. 1 AO, §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB**). Da dies ein Sonntag ist<sup>11</sup>, endet die Frist gem. **§ 108 Abs. 3 AO** mit Ablauf des 9.9.08. Die Einlegung des Einspruchs am 9.9.08 war also fristgerecht. [ 1,0]

**HINWEIS**

Zur **Prüfung der Wirksamkeit von VA** s. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 ff. NWB OAAAH-36739.

**HINWEIS**

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 368 NWB RAAAI-58466, unter 5.

<sup>7</sup> Vgl. AEA0 zu § 193 Nr. 1 AO.

<sup>8</sup> Vgl. AEA0 zu § 196 Nr. 4; ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, kann ggf. erst aufgrund der Außenprüfung beurteilt werden (z. B. ob die vierjährige Frist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO).

<sup>9</sup> Vgl. auch AEA0 zu § 194 Nr. 1 und BFH, Urteil v. 28.11.1985 - IV R 323/84, BStBl 1986 II S. 437 NWB OAAAA-92177.

<sup>10</sup> Vgl. AEA0 zu § 122 Nr. 12.

<sup>11</sup> Die Einspruchseinlegung erfolgte lt. Sachverhalt am Montag, den 9.9.08.

**4. Beschwer (§ 350 AO)**

Als Adressat eines ihn belastenden Steuerbescheids ist U auch gem. § 350 AO beschwert.

Der Einspruch ist nach allem gem. § 358 Satz 1 AO zulässig. [ 1,0]

**II. Begründetheit**

Der Einspruch ist begründet, wenn der angefochtene Änderungsbescheid v. 5.8.08 rechtswidrig und U in seinen Rechten verletzt ist.

Dabei wird der Bescheid in vollem Umfang überprüft (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Da U einen Änderungsbescheid angreift, kann dieser betragsmäßig nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Nur soweit Korrekturvorschriften zugunsten des Stpfl. dies zulassen, kann die ursprüngliche Est-Festsetzung durch den bestandskräftigen Est-Bescheid 01 v. 6.4.03 unterschritten werden (§ 351 Abs. 1 AO). [ 1,0]

**Maßgeblich** ist hier der ursprüngliche **Est-Bescheid 01 v. 6.4.03** und nicht der (erste) Änderungsbescheid v. 13.12.07. Da der Vater des P am 15.12.07 verstarb und nicht feststeht, wann der an ihn adressierte Änderungsbescheid v. 13.12.07 in seinen Briefkasten gelangte, greift § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Danach gilt der Bescheid am dritten Tag nach Aufgabe zur Post, also am **16.12.07**, als **bekannt gegeben**. Zu diesem Zeitpunkt war **M bereits verstorben**. Da die Bekanntgabe eines VA an einen nicht (mehr) existierenden Stpfl. nicht möglich ist, wurde der Est-Bescheid 01 v. 13.12.07 nicht wirksam.

Ebenso kann Nichtigkeit gem. § 124 Abs. 3 AO i. V. mit § 125 Abs. 1 AO angenommen werden, weil der Erlass eines Bescheids an einen (zwischenzeitlich) Verstorbenen einen besonders schwerwiegenden und offenkundigen Fehler i. S. des § 125 Abs. 1 AO darstellt. [ 1,0]

Der **Änderungsbescheid v. 5.8.08** ist **rechtswidrig**, wenn das FA den ursprünglichen Est-Bescheid 01 v. 6.4.03 nicht ändern durfte, weil insoweit keine Korrekturvorschrift eingreift oder die Änderung gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht zulässig war.

**1. Korrektur hinsichtlich der nacherklärten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung**  
Der Zufluss der Mietnachzahlung 00 i. H. von 1.000 € im Juni 01 ist gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EstG materiell-rechtlich im Kj. 01 zu berücksichtigen. Dadurch erhöht sich die Est 01 um 300 €.

§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist als Korrekturvorschrift hier **nicht** einschlägig, da M die 1.000 € lediglich gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nachgemeldet hat, aber ausdrücklich keinen Antrag auf Änderung der Est 01 zu seinen Lasten gestellt hat.<sup>12</sup> [ 1,0]

Die Mietnachzahlung im Juni 01 ist aber eine Tatsache gem. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, die dem Veranlagungsbeamten erst durch die Nachmeldung und nicht aus den zuvor eingereichten Unterlagen, also **nachträglich, bekannt** wurde.

Danach ist die Est 01 nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO um 300 € zu erhöhen, wenn die Änderung **nicht gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ausgeschlossen** war. [ 1,0]

Die **Festsetzungsfrist** für die Est 01 beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und beginnt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kj., in dem die Est-Erklärung eingegangen ist, also mit Ablauf des Kj. 03. Sie endet folglich mit Ablauf des Kj. 07, wenn keine Ablaufhemmung gegeben ist.

Aufgrund der Nachmeldung des M gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO greift § 171 Abs. 9 AO: Da er die Anzeige am 23.11.07, also vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist, erstattet hat, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Danach **verlängert sich die Festsetzungsfrist bis zum Ablauf des 23.11.08**. Der Änderungsbescheid v. 5.8.08 ist also insoweit rechtmäßig. [ 1,0]

**HINWEIS**

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 370 und 371 NWB RAAAI-58466, Kap. V. und Kap. VII.

**HINWEIS**

Zur **Prüfung der Wirksamkeit von VA** s. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 ff. NWB OAAAH-36739.

**HINWEIS**

Zur **Prüfung von Korrekturvorschriften** ausführlich Große, SteuerStud 6/2021 S. 390 ff. NWB NAAA-74948.

<sup>12</sup> Vgl. AEA0 zu § 172 Nr. 3.

Zwar ist mit § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Bescheid eine unzutreffende Korrekturvorschrift angegeben worden. Dieser formelle Fehler (falsche Begründung = Verstoß gegen § 121 Abs. 1 AO) kann jedoch gem. **§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO geheilt werden und ist wegen § 127 AO ohne Bedeutung.** [ 1,0]

## 2. Korrektur wegen der Kürzung der Rückstellung um 6.000 €

Auch bzgl. der Kürzung der Rückstellung um 6.000 € könnte **§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** Anwendung finden. Tatsache ist, dass in die Rückstellung auch die Kosten für die nächste Instanz i. H. von 6.000 € einbezogen waren. Dies wurde dem FA **erst durch die Außenprüfung, also nachträglich, bekannt.**

Die Korrektur gem. **§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO i. H. von 1.800 €** ist auch nicht aufgrund von Treu und Glauben ausgeschlossen, denn dem FA ist bei der Veranlagung kein Ermittlungsfehler vorzuwerfen.<sup>13</sup> [ 1,0]

Fraglich ist, ob die Korrektur wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr zulässig ist (**§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO**). Die reguläre Festsetzungsfrist endete mit Ablauf des KJ. 07 (s. o. Kap. IV., Aufgabe 2, II.1.).

Der Ablauf könnte aufgrund des Todes des M gem. **§ 171 Abs. 12 AO** gehemmt sein. Danach endet die Festsetzungsfrist für Steuern, die sich gegen einen Nachlass richten, nicht vor dem Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt, in dem die Erbschaft von dem Erben angenommen wird. Die ESt 01 richtet sich gegen den Nachlass des M. Die sechsmonatige Frist beginnt mit Ablauf des 27.1.08 und endet gem. **§ 108 Abs. 1 AO i. V. mit §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB** mit Ablauf des 27.7.08. Danach durfte der ESt-Bescheid v. 5.8.08 nicht mehr ergehen. [ 1,0]

Allerdings könnte **§ 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO** zu einer **Ablaufhemmung** führen. Danach läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor die aufgrund einer Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar sind, wenn vor Ablauf der (regulären) Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung (i. S. des §§ 193 ff. AO) begonnen worden ist. [ 1,0]

§ 171 Abs. 4 AO setzt eine wirksame Prüfungsanordnung gem. **§§ 196 und 197 AO** voraus.<sup>14</sup> Die Prüfungsanordnung v. 1.3.07 ist dem M (vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist) ordnungsgemäß bekannt gegeben worden (**§ 124 Abs. 1 AO**).

Sie ist auch nicht gem. § 125 Abs. 1 AO nichtig (s. o., Kap. IV., Aufgabe 1, II.2. und II.3.).

Die Prüfungsanordnung ist allerdings nicht gegenüber dem U ergangen, obwohl die Prüfung in einem Zeitraum stattfand, in dem U bereits Betriebsinhaber war. Die Bekanntgabe einer neuen Prüfungsanordnung gegenüber U war aber auch nicht erforderlich, weil die alte gegenüber M gem. **§ 1922 Abs. 1 BGB und § 45 AO** gegenüber U als **Gesamtrechtsnachfolger** wirkt. [ 1,0]

Allerdings wurden **bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung mit Ablauf des KJ. 07 keine tatsächlichen Prüfungshandlungen durchgeführt.** Dies geschah erst ab 2.2.08. Danach greift § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO nicht. [ 1,0]

M hat aber einen **Antrag auf AdV** der von ihm angefochtenen Prüfungsanordnung gestellt. Dadurch hat er schlüssig erklärt, dass vor der Entscheidung über seinen Antrag auf Aufhebung der Prüfungsanordnung keine Außenprüfung bei ihm stattfinden soll.

Der AdV-Antrag ist daher zugleich als Antrag des M zu werten, den Beginn der Außenprüfung gem. **§ 171 Abs. Satz 1 Alternative 2 AO** hinauszuschieben.<sup>15</sup> Voraussetzung dazu ist, dass sich die angegriffene Prüfungsanordnung als rechtmäßig erweist. Dies ist hier der Fall (s. o., Kap. IV., Aufgabe 1, II.2. und II.3.).

Aus diesem Grunde trat mit dem vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellten Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung die Ablaufhemmung für die ESt 01 gem. § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO ein. [ 1,0]

### HINWEIS

Zur **Prüfung der Festsetzungsverjährung** vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 185 ff. NWB OAAAH-36739.

<sup>13</sup> Vgl. AEO zu § 173 Nr. 4.

<sup>14</sup> Vgl. AEO zu § 171 Nr. 3.1.

<sup>15</sup> Vgl. AEO zu § 171 Nr. 3.4.



Aufgrund der von M veranlassten Verschiebung der Prüfung hat das FA das Recht, die Prüfung nach Ablauf des vom Stpfl. beantragten Zeitraums zu beginnen. Nach Auffassung des BFH hat das FA (bei zeitlich befristeten Anträgen des Stpfl.) **in analoger Anwendung von § 171 Abs. 10 und Abs. 8 Satz 2 AO** dazu **zwei Jahre ab Antragseingang Zeit**.<sup>16</sup> Da das FA bereits am 2.2.08 mit der Prüfung begann, also nach weniger als einem Jahr seit Antragstellung, ist die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO zu bejahen. [ 1,0]

Damit durfte das FA die ESt 01 um 1.800 € erhöhen.

### 3. Korrektur wegen der zunächst nicht ausgewerteten Feststellungsmitteilung

Eine Erhöhung der ESt 01 um (2.000 € x 30 % =) 600 € wegen der zunächst nicht ausgewerteten Feststellungsmitteilung gem. § 129 Satz 1 AO setzt einen Schreibfehler, Rechenfehler oder eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit, mithin einen unbewussten, mechanischen Fehler, voraus.<sup>17</sup> Dass die unterlassene Auswertung auf einem solchen Fehler beruht, ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. Vielmehr dürfte die Nichtauswertung durch den Vermerk („Bzgl. des Feststellungsbescheids wurde in vollem Umfang AdV gewährt. Deshalb zunächst keine Auswertung.“) verursacht worden sein. Der Sachbearbeiter nahm wohl rechtsfehlerhaft an, dass er wegen der gewährten AdV die Regelung des Grundlagenbescheids nicht im Folgebescheid einfließen lassen dürfe. Dies trifft wegen § 361 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO nicht zu. Danach zieht die AdV des Grundlagenbescheids allein die AdV des Folgebescheids nach sich. Der Erlass eines Folgebescheids bleibt zulässig. Es ist also ein **Denkfehler und kein unbewusster Fehler i. S. des § 129 AO** gegeben. § 129 AO findet somit keine Anwendung. [ 2,0]

Allerdings greift **§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO**: Der Feststellungsbescheid 01 ist ein Grundlagenbescheid für den Folgebescheid über die ESt 01. Da dieser geändert worden ist (Gewinnanteil des M + 2.000 €), ist der ESt-Bescheid 01 insoweit anzupassen (ESt 01 + 600 €). [ 1,0]

Dies ist nur rechtmäßig, wenn die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Diese endete regulär mit Ablauf des Kj. 07 (s. o., Kap. IV., Aufgabe 2, II.1.).

**§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO** hemmt den Fristablauf nicht, weil der (geänderte) Feststellungsbescheid am 6.12.05 bekannt gegeben worden ist und die Zwei-Jahres-Frist leerläuft. [ 1,0]

**§ 171 Abs. 4 AO** ist unmittelbar nicht anwendbar, denn die im Feststellungsbescheid festgestellten Besteuerungsgrundlagen waren nicht Gegenstand der Außenprüfung.

Es greift jedoch **§ 171 Abs. 10 Satz 4 AO i. V. mit § 171 Abs. 4 AO**. Danach läuft die Festsetzungsfrist für den Teil des ESt-Bescheids 01, für den der Grundlagenbescheid bindend ist, nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den Teil der Steuer, die nicht Gegenstand des Grundlagenbescheids ist, ab, wenn Letzterer gem. § 171 Abs. 4 AO gehemmt ist. Danach erstreckt sich die Ablaufhemmung infolge einer Außenprüfung auch auf die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 10 AO. Da im vorliegenden Fall die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO gegeben ist (s. o., Kap. IV., Aufgabe 2, II.2.), ist die Erhöhung der ESt 01 um 600 € rechtmäßig. [ 2,0]

Der **Begründungsmangel** aufgrund der falsch mitgeteilten Korrekturvorschrift ist gem. **§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. § 127 AO** auch hier **ohne Belang**.

### 4. Korrektur wegen der Nichtberücksichtigung der Rechtsverfolgungskosten

Die Anwalts- und Gerichtskosten sind gem **§ 4 Abs. 4 EStG** i. H. von 3.000 € Betriebsausgaben. Sie fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG und hätten demgemäß berücksichtigt werden müssen.

**§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO** greift **nicht**, da keine Tatsache nachträglich bekannt geworden ist. Dem FA ist vielmehr ein **Rechtsanwendungsfehler** unterlaufen, der durch keine (selbständige) Änderungsvorschrift korrigiert werden kann.

<sup>16</sup> Vgl. AEA0 zu § 171 Nr. 3.3.1 und 3.3.2.

<sup>17</sup> Vgl. AEA0 zu § 129 Nr. 1.

Die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen i. H. von 3.000 € stellt i. H. von 900 € einen materiellen Fehler dar. [ 1,0]

Materielle Fehler sind gem. § 351 Abs. 1 AO insoweit zu berücksichtigen, als der angegriffene Änderungsbescheid den bestandskräftigen Est-Bescheid v. 6.4.03 geändert hat. Der angegriffene Änderungsbescheid v. 5.8.08 beruht auf einer Erhöhung der Est 01 aufgrund von Änderungsvorschriften zu Lasten des M i. H. von 2.700 €. Materielle Fehler sind also im Einspruchsverfahren i. H. dieses Betrags ohne Weiteres zu korrigieren (**Rechtsgedanke des § 177 AO**).

Danach sind die 900 € – wie auch geschehen – steuermindernd zu berücksichtigen. [ 1,0]

**III. Ergebnis**

Nach allem ist der Est-Änderungsbescheid v. 5.8.08 rechtmäßig.

Der Einspruch ist zulässig, aber unbegründet.

Das FA hat gem. § 366 und § 367 Abs. 1 Satz 1 AO eine Einspruchsentscheidung zu erlassen, deren Tenor wie folgt lautet: „Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen“. [ 1,0]

Der Änderungsbescheid v. 5.8.08 und die daraufhin ergangene Einspruchsentscheidung sind gem § 361 Abs. 3 Satz 1 AO i. H. von 600 € auszusetzen: Die Vollziehung des Grundlagenbescheids ist noch immer ausgesetzt, so dass auch die Vollziehung des Folgebescheids insoweit auszusetzen ist. Da der Gewinnanteil des M i. H. von 2.000 € ausgesetzt wurde, ist die Est 01 i. H. von (2.000 € x 30 % =) 600 € auszusetzen. [ 1,0]

**Summe der Punkte** [ 35,0]

**HINWEIS**

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 367 NWB RAAAI-58466, Kap. II.4.

**HINWEIS**

Vgl. dazu Große, SteuerStud 6/2022 S. 366, 374 NWB RAAAI-58466, Kap. X.3. b).

**V. Punkteschlüssel**

von	bis	Note
34,0	35,0	1,0
30,0	33,0	1,5
28,0	29,0	2,0
25,0	27,0	2,5
23,0	24,0	3,0
20,0	22,0	3,5
18,0	19,0	4,0
15,0	17,0	4,5
10,0	14,0	5,0
5,0	9,0	5,5
0,0	4,0	6,0

**AUTOR**



**Thomas Große,** Rechtsanwalt und Steuerberater, ist insbesondere für die Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH bundesweit als Dozent in Vorbereitungskursen auf die StB-Prüfung tätig. Er unterrichtet die Fächer AO, FGO und Steuerstrafrecht. Zuvor war er als Regierungsdirektor u. a. AO-Referent an einer OFD und Dozent an einer Steuerfachhochschule. Darüber hinaus ist er u. a. Autor des Klausur-Leitfadens Abgabenordnung, 4. Aufl. 2022, ISBN 978-3-482-66594-3 (wird zeitnah erscheinen). Der Leitfaden enthält die wichtigsten Prüfungsschemata (auch für die „Nebengebiete“ Vollstreckungsrecht, Haftung, Steuerstrafrecht und FGO) und deckt das gesamte examensrelevante Spektrum anhand von 40 Fallbeispielen und vier großen Klausuren (mit dem Umfang und Schwierigkeitsgrad von Originalklausuren in der StB-Prüfung) ab.

**STEUERLEHRGÄNGE**  
**D<sup>R</sup> BANNAS**

# STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.



## Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr **Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung**:



### Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

## LERNPHASEN-FAHRPLAN

### MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung






### JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürer mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

### AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

## Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**  
02323.141-940
-  **Fax**  
02323.141-173
-  **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**  
go.nwb.de/bannas-sus
-  **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97273



## JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test  
der Ausbildungspreis\* von

**16,60 €** monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von  
24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.  
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

## Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,- € (D) und 1,10 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,20 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

  
Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG