

ÜBERSICHT SKRIPT ABGABENORDNUNG / FGO

Teil	Inhalt	AO/FGO- Unterlagen
1	Übersichten Rechtsanwendung im Steuerrecht	01
1	Fälle Rechtsanwendung im Steuerrecht	02
1	Löhi Rechtsanwendung im Steuerrecht	03
2	Übersichten Die AO/FGO-Klausur in der Steuerberaterprüfung	04
2	Fälle Rechtsbehelfe im Steuerrecht	05
2	Löhi Rechtsbehelfe im Steuerrecht	06
3	Übersichten Grundlagen der AO und FGO	07
3	Fälle Grundlagen der AO und FGO	08
3	Löhi Grundlagen der AO und FGO	09
4	Übersichten Einspruchsverfahren	10
4	Fälle Einspruchsverfahren	11
4	Löhi Einspruchsverfahren	12
5	Übersichten FGO	13
5	Fälle FGO	14
5	Löhi FGO	15
6	Übersichten Korrekturvorschriften	16
6	Fälle Korrekturvorschriften	17
6	Löhi Korrekturvorschriften	18
7	Übersichten Haftungsrecht	19
7	Fälle Haftungsrecht	20
7	Löhi Haftungsrecht	21
8	Übersichten Steuerstrafrecht	22
8	Fälle Steuerstrafrecht	23
8	Löhi Steuerstrafrecht	24
9	Übersichten Vollstreckungsrecht	25
9	Fälle Vollstreckungsrecht	26
9	Löhi Vollstreckungsrecht	27

Skript

Abgabenordnung / FGO

AO/FGO-Unterlagen 1

Übersichten

Rechtsanwendung im Steuerrecht

® RA, StB Thomas Große, Eschwege

www.aogrosse.de / info@aogrosse.de

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

Rechtsanwendung im Steuerrecht

*Thomas Große, RA und StB
Eschwege*

Übersichten	Folien
Ü1. Bedeutung der Rechtsanwendung	3 - 4
Ü2. Was ist Steuerrecht?	5 - 7
Ü3. Die Rechtsnormen (= Rechtsquellen) des Steuerrechts	8 - 12
Ü4. Der Aufbau von Rechtsnormen	13 - 16
Ü5. Die Anwendung von Rechtsnormen	17 - 20
Ü6. Probleme bei der Anwendung von Rechtsnormen	21 - 24
Ü7. Schweigen des Gesetzes, Lücken im Gesetz	25 - 26

Ü1. Bedeutung der Rechtsanwendung

Rechtsanwendung ist eine allgemeine Technik zur Lösung von Steuerrechtsklausuren.

Die Klausur, die Sie im Steuerberaterexamen am ersten Tag schreiben, enthält „Aufgaben aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“. Sie besteht aus einem AO/FGO-Teil, einem USt-Teil und einem ErbStG-Teil.

Der AO/FGO-Teil besteht aus einem (längerem) oder mehreren (kürzeren) Sachverhalten, jeweils mit einer oder mehreren Aufgaben. Diese Aufgaben haben Sie zu bearbeiten.

Da es sich um Steuerrechtsklausuren handelt, erfolgt die Bearbeitung und Lösung der Aufgaben immer aufgrund von Gesetzen, also immer aufgrund von Rechtsnormen (vgl. § 4 AO: „Gesetz“ ist jede Rechtsnorm). D.h., dass Sie (die nach Maßgabe der Aufgabenstellung einschlägigen) Rechtsnormen auf den Fall anwenden müssen.

Die Prüfung und Anwendung von Rechtsnormen ist Ihre Haupttätigkeit bei der Klausurlösung.

Hinweis: Die nachfolgend dargestellte Technik der Rechtsanwendung entspricht dem sog. Gutachtenstil. Nach dieser Methode sind alle Lösungen von AO/FGO-Klausuren aufzubauen.

Da Sie in Steuerrechtsklausuren (fast ausschließlich) Steuerrecht(snormen) anwenden müssen, wird nachfolgend dargestellt, was Steuerrecht ist.

Ü2. Was ist Steuerrecht?

Steuerrecht ist - kurz gesagt - **Recht, das die Besteuerung regelt.**

- Unter **Besteuerung** versteht man die (zwangswise) Übertragung von Geld vom Einzelnen auf den Staat ohne eine Gegenleistung (vgl. § 3 Abs. 1 AO). Die Besteuerung besteht - je Steuerart - aus der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, der Festsetzung des Steueranspruchs (durch Steuerbescheid) und der Erhebung der Steuern (durch Vorauszahlungen bzw. Abschlusszahlungen).
- **Recht = Rechtsnormen** (i.d.R Gesetze). **Rechtsnormen** sind abstrakte, generelle und **rechtsverbindliche** Bestimmungen. Sie gelten für eine unbestimmte Vielzahl von Fällen. Sie gelten in einem bestimmten örtlichen Bereich zu einer bestimmten Zeit. Sie sind für die Bürger rechtsverbindlich, weil ihre Einhaltung vom Staat garantiert wird. Die Bürger, die Exekutive und die Rechtsprechung sind an Recht und Gesetz, also Rechtsnormen, gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG).

Der Vermögenstransfer erfolgt aufgrund von Recht und Gesetz: **Das FA hat die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen und zu erheben (§ 85 S. 1 AO).** Da gem. § 4 AO Gesetz jede **Rechtsnorm** ist, erfolgt die Besteuerung allein aufgrund von Rechtsnormen.

Steuerrecht ist also die Gesamtheit aller Rechtsnormen, die die Besteuerung regeln.

Die steuerlichen Rechtsnormen binden

- den Steuerbürger (in Klausuren = Stpfl.),
- die Finanzverwaltung (in Klausuren = das FA) und
- die Finanzgerichte (in Klausuren = das FG und den BFH).

Das Steuerrecht (StR) wird untergliedert in materielles und formelles StR:

Die Rechtsnormen des **materiellen StR** regeln, ob jemand überhaupt eine St zahlen muss und wenn ja, wie viel. Es regelt also, ob und in welcher Höhe ein St-Anspruch des Staates (gem. der Einzel-St-Gesetze, z.B. EStG oder UStG) besteht.

Die Rechtsnormen des **formellen StR (= VerfahrensR)** regeln, wie der Staat (das FA) an das Geld des Stpfl. kommt, wie also das FA die durch das materielle StR begründeten St-Ansprüche durchsetzt. **Dies ist im Wesentlichen in der AO geregelt.**

Zur Durchsetzung der St-Ansprüche erlässt das FA insbesondere Steuerbescheide (§§ 155 ff. AO und §§ 118 ff. AO), aber auch andere VA (z.B. §§ 179 ff. AO, § 191 AO, § 152 AO etc. i.V.m. §§ 118 ff. AO).

Zur Definition des VA siehe § 118 AO. Durch VA trifft das FA gegenüber dem Stpfl. eine „Entscheidung zur Regelung eines Einzelfalls“, d.h., es trifft gegenüber dem Stpfl. eine rechtsverbindliche Entscheidung.

VA, insbesondere **Steuerbescheide, stehen im Mittelpunkt des Verfahrensrechts und der AO-Klausur.**

Fall 12

Ü3. Die Rechtsnormen (Rechtsquellen) des Steuerrechts

Zur Lösung von Fällen müssen Sie die einschlägigen RNormen anwenden. Nachfolgend ist aufgeführt, wo Sie die Normen des StR finden.

I. Das Grundgesetz enthält in Art. 105 ff steuerliche Rechtsnormen, die die Steuergesetzgebungskompetenz, die Verteilung von Steuern und die Verwaltung von Steuern grundlegend regeln. Im Steuerrecht gelten insbesondere auch die Grundrechte (z.B. Art. 2, 3 und 14 GG). Sie binden den Gesetzgeber, die Steuerverwaltung und die Finanzgerichte als unmittelbar geltendes Recht (Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG). Als Verfassungsgesetz geht das Grundgesetz den einfachen Gesetzen vor.

Hinweis: Diese Vorschriften waren bislang nicht klausurrelevant.

II. Förmliche Gesetze sind Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind (siehe Art. 76-78, 82, 105 Abs. 2 GG). Hierunter fallen alle klausurrelevanten Steuergesetze (z.B. AO, EStG, KStG, GewStG, UStG, ErbStG).

Hinweis: Abgesehen von Überschriften bestehen die AO und die FGO – wie alle anderen Gesetze auch – aus nichts anderem als aus Rechtsnormen.

Förmliche Gesetze sind auch die sonstigen (= nichtsteuerlichen) Gesetze.

Hinweis: Relevant für AO/FGO-Klausuren können z.B. auch das BGB oder das HGB sein.

III. Rechtsverordnungen (Art. 80 GG) sind Rechtsnormen, die aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung von der Exekutiven erlassen werden.

RVO werden im Steuerrecht von der Bundesregierung oder dem BFM gesetzt. RVO sind Gesetze im materiellen Sinn. RVO sind die zu allen wichtigen Steuergesetzen ergangenen Durchführungsverordnungen (z.B. EStDV, LStDV, KStDV, UStDV, BewDV, GewStDV).

Hinweis: Die zur AO ergangenen RVO (z.B. die VO zu § 180 Abs. 2 AO oder die KleinbetragsVO zu § 156 AO) waren bislang nicht klausur-relevant.

IV. Sonstige Rechtsquellen (Satzungen, Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalen Vorschriften, z.B. EU-Richtlinien) waren für AO/FGO-Klausuren nicht relevant.

V. Keine Rechtsnormen sind Verwaltungsvorschriften und Urteile

1. Verwaltungsvorschriften (= Verwaltungsanweisungen, = Verwaltungsanordnungen) sind keine Rechtsnormen. Sie enthalten Anordnungen der vorgesetzten gegenüber den nachgeordneten Behörden, die innerhalb der Verwaltung für eine Vielzahl von Fällen gelten sollen. Verwaltungsvorschriften sollen die richtige, zweckmäßige und gleichmäßige Ausübung der Verwaltungstätigkeit gewährleisten. Sie konkretisieren vielfach die oft nur sehr allgemeinen Regelungen des Gesetzes oder regeln die einheitliche Ausübung von Ermessen.

Soweit Verwaltungsvorschriften die Ausübung von Ermessen regeln, entfalten sie gem. dem Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG, § 85 AO) ausnahmsweise Bindungswirkung.

Im Steuerrecht sind die wichtigsten Verwaltungsvorschriften

- die **Richtlinien** (z.B. EStR, LStR, KStR, UStR, GewStR), die von der Bundesregierung erlassen werden,
- sog. **Schreiben, Erlasse** und Anweisungen (z.B. BMF-Schreiben, Anwendungserlass zur AO, Vollziehungsanweisungen, Vollstreckungsanweisungen), die von den Bundes- und Landesfinanzministerien produziert werden, und
- **Verfügungen** (von Mittelbehörden, z.B. OFD oder Landesfinanzdirektion)

Hinweis: Ein wichtiges Hilfsmittel für die Bewältigung von AO-Klausuren ist der Anwendungserlass zur AO (AEAO). Siehe Beck'sche Textsammlung Steuerrichtlinien Nr. 800)

2. Urteile der FG oder des BFH binden nach § 110 FGO nur die am konkreten Rechtsstreit Beteiligten. Sie sind daher keine Rechtsnormen. Über den Einzelfall hinaus ist die Finanzverwaltung an die Entscheidungen der Gerichte rechtlich nicht gebunden (str.). Nach Art. 20 Abs. 3 GG sind die Finanzbehörden als vollziehende Gewalt (nur) an Recht und Gesetz, also an Rechtsnormen, gebunden.

Allerdings haben gerade BFH-Entscheidungen eine große faktische Breitenwirkung: Zum einen richten sich Finanzbehörden und Steuerberater in der Praxis grds. nach der Rechtsprechung. Zum anderen werden wichtige Urteile in Verwaltungsvorschriften (z.B. in Richtlinien) aufgenommen und sind deshalb für die Finanzämter verbindlich. Insbesondere die in den BStBl II veröffentlichten Urteile müssen aufgrund von Verwaltungsanweisungen von den Finanzämtern in vergleichbaren Fällen angewendet werden.

Hinweis: Der Klausurlösung sollte immer die Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH) zu Grunde gelegt werden: Diese wird nie als „falsch“ oder „nicht überzeugend“ bewertet.

Ü4. Der Aufbau von Rechtsnormen

Bevor Sie Rechtsnormen anwenden, müssen Sie wissen wie diese aufgebaut sind.

Rechtsnormen setzen sich (immer) aus zwei Teilen zusammen:

Sie bestehen aus

- den sog. **Rechtsvoraussetzungen**, die auch als Tatbestand, Tatbestandsmerkmale oder Tatbestandsvoraussetzungen bezeichnet werden, und aus
- der **Rechtsfolgeanordnung** (oder kurz: Rechtsfolge).

Beispiel:

§ 125 Abs. 1 AO :

Ein Verwaltungsakt ist nichtig (= Rechtsfolgeanordnung), soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (= Rechtsvoraussetzungen).

Eine (zwingende) Rechtsnorm ist - schematisch dargestellt - wie folgt aufgebaut:

a + b + c => y

Die Buchstaben a, b und c bezeichnen die einzelnen Rechtsvoraussetzungen. Der Buchstabe y stellt die Rechtsfolgenanordnung dar. Wenn a, b und c vorliegen, tritt automatisch (= zwingend) die Rechtsfolge y ein.

Beispiel:

Der eben genannte § 125 Abs. 1 AO ist eine zwingende Vorschrift:

Nur wenn ein Verwaltungsakt sowohl an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies zugleich bei verständiger Würdigung aller Tatsachen offenkundig ist, tritt die Rechtsfolge der Nichtigkeit (automatisch) ein.

Fall 1 und 2

Exkurs: Ermessensnormen:

Eine Ermessensnorm ist - schematisch dargestellt - wie folgt aufgebaut:

a + b + c „kann“ y oder z

Die Buchstaben a, b und c bezeichnen auch hier die Rechtsvoraussetzungen. Die Buchstaben y und z stellen die Rechtsfolgen dar. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen einer Ermessensnorm erfüllt, tritt die Rechtsfolge nicht automatisch ein. Sie "kann" eintreten. Es kommt außerdem fast immer mehr als nur eine Rechtsfolge in Betracht (y **oder** z). Es sind Ermessensentscheidungen zu treffen.

Beispiel:

Ein VA, der auf Vornahme einer Handlung gerichtet ist, kann (wenn der Stpfl. die Handlung nicht erbringt) gem. §§ 328 ff. AO mit Zwangsmitteln, insbesondere Zwangsgeld, durchgesetzt werden.

Liegen die Rechtsvoraussetzungen vor, tritt hier die Rechtsfolge nicht zwingend ein. Vielmehr muss das FA eine Ermessensentscheidung gem. § 5 AO treffen und zwar darüber, ob es überhaupt ein Zwangsgeld festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wenn ja, in welcher Höhe (sog. Auswahlermessen).

Fall 3

Im Steuerrecht überwiegen die zwingenden Vorschriften bei weitem. Die FÄ sind **nur ausnahmsweise** ermächtigt, nach ihrem **Ermessen** zu handeln. Bei welchen Normen dies der Fall ist, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut.

Ermessensvorschriften erkennt man an Begriffen wie "**kann**", z. B. §§ 95, 97, 122 Abs. 1 Satz 3, 129 Satz 1, 191, 193, 249 ff, 328 ff. AO, "**ist zulässig**", z. B. § 193 AO, "**ist befugt**", z. B. § 287 AO, oder "**soll**", z. B. §§ 80 Abs. 3, 93 Abs. 1 S. 3, 122 Abs. 1 Satz 4, 204 AO.

Ermessensentscheidungen sind vom FA grds. zu begründen (§ 121 AO).

Ermessensentscheidungen des FA werden im Finanzprozess nach Maßgabe des § 102 FGO überprüft.

Hinweis: Prüfungsrelevante Ermessensvorschriften sind insbesondere § 122 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO, § 191 Abs. 1 AO und ggf. § 102 FGO.

Fall 4 und 5

Ü5. Die Anwendung von Rechtsnormen

Die Rechtsnormen müssen in der Klausur (und in der Praxis) auf Sachverhalte (= Fälle = Lebensvorgänge) angewendet werden.

Dabei wird geprüft, ob ein konkreter Lebenssachverhalt die einzelnen Rechtsvoraussetzungen der Rechtsnorm, die untersucht wird, erfüllt (= Subsumtion).

Sind alle Rechtsvoraussetzungen im konkreten Fall gegeben, tritt die Rechtsfolge der Rechtsnorm ein. Ist eine Rechtsvoraussetzung nicht erfüllt, greift die geprüfte Rechtsnorm (und damit deren Rechtsfolgeanordnung) nicht.

Grundschemata der Rechtsanwendung (Subsumtion):

I. Einschlägige Rechtsnorm finden

(Einschlägig ist die Rechtsnorm, deren Rechtsfolgeanordnung „passt“.)

II. Prüfung der einzelnen Rechtsvoraussetzungen der Norm:

1. Prüfung der ersten Rechtsvoraussetzung

- a) Angabe der Rechtsvoraussetzung, die geprüft wird.
- b) Definition der Rechtsvoraussetzung
- c) Prüfung, ob der Lebenssachverhalt die Rechtsvoraussetzung (Definition) erfüllt. Bei Problemen möglichst ausführlich begründen.
- d) (Zwischen-)Ergebnis:
 - wenn die Rechtsvoraussetzung nicht erfüllt ist: Prüfung abbrechen. Die untersuchte Rechtsnorm greift nicht. Ggf. eine andere einschlägige Rechtsnorm suchen und prüfen.
 - wenn die Rechtsvoraussetzung erfüllt ist:

2. Prüfung der nächsten Rechtsvoraussetzung (ab 1. a) etc.

3. Wenn alle Rechtsvoraussetzungen erfüllt sind, greift die Rechtsnorm (= die Rechtsfolgeanordnung tritt ein).

Die Rechtsanwendung im Steuerrecht ist kompliziert u.a. durch ein verwickeltes Rechtsnormgefüge. Kaum ein Lebenssachverhalt wird durch eine einzige Norm geregelt. Meist muss eine Vielzahl von Vorschriften herangezogen werden.

Hinweis: Liegen Rechtsvoraussetzungen **unproblematisch** vor oder nicht vor, wird dies kurz abgehandelt, ggf. nur festgestellt.
Ist es **problematisch**, ob eine Rechtsvoraussetzung gegeben ist oder nicht wird dies nach Maßgabe des obigen Schemas (II.1. a – d) ausführlich dargestellt.
Wichtig ist dabei nicht die sklavische Einhaltung des Schemas, sondern die stichhaltige Begründung, warum die Rechtsvoraussetzung erfüllt ist oder nicht.

Das obige **Grundschema entspricht dem Gutachtenstil**, nachdem alle AO-Klausuren zu lösen sind. Dabei handelt es sich weniger um eine Stilfrage, als um eine bestimmte Art Fälle zu lösen und Falllösungen aufzubauen:

Beim Gutachten steht das Ergebnis am Ende der Arbeit. Es beginnt mit der Bildung eines Obersatzes. Dieser Obersatz muss sich auf die konkrete Aufgabenstellung beziehen und angeben, welche (die Aufgabe lösende) Norm untersucht wird. Danach wird diese Norm geprüft, d.h. unter deren Rechtsvoraussetzungen wird der Sachverhalt subsumiert.

Sodann werden ggf. „Gegennormen“ geprüft. Aus diesen Prüfungen ergibt sich am Ende der Arbeit das Ergebnis.

Im Gegensatz zum Urteilsstil kommt also erst die Begründung und dann das Ergebnis.

Hinweis: Stilfragen sind nicht entscheidend. Wichtig ist ein logischer und schlüssiger Aufbau der Arbeit vom Prüfungs-Obersatz zum Ergebnis hin.

Ü6. Probleme bei der Anwendung von Rechtsnormen

Bei der Anwendung von Rechtsnormen (Subsumtion) kann es zu zwei Arten von Problemen kommen:

I. Sachverhaltsprobleme

Zum einen kann der Lebenssachverhalt unklar oder unvollständig sein. In diesem Fall muss das Finanzamt weiter ermitteln (§§ 88 AO ff). Ist dies nicht erfolgreich, kann es nach Maßgabe des § 162 AO schätzen oder letztendlich nach der sog. objektiven Beweislast entscheiden. Die Regeln der objektiven Beweislast besagen grds., dass jeder (FA oder Stpfl.) diejenigen Tatsachen zu beweisen hat, die für ihn günstig sind. Gelingt ihm dies nicht, findet die für ihn günstige Norm keine Anwendung.

Hinweis: In Klausuren ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Sachverhalt vollständig ist, und dass eventuelle weitere Ermittlungen zu keinen neuen Erkenntnissen führen.

Fall 8 und 9

II. Rechtsprobleme

Zum anderen kann unklar sein, ob der Lebenssachverhalt die Rechtsvoraussetzung der Norm erfüllt. **Solche Probleme sind klausurentypisch.** In diesem Fall muss die Rechtsvoraussetzung im Rahmen der Subsumtion (siehe oben Übersicht 5) definiert und ausgelegt werden.

Die klassischen Auslegungsmethoden:

- Die **grammatikalische Auslegung** geht vom Wortlaut des Gesetzes aus und versucht, den Inhalt einer Norm aus der sprachlichen Fassung zu erkennen. Hierbei ist die übliche Rechtssprache oder, wenn eine solche nicht vorhanden ist, vom allgemeinen Sprachgebrauch auszugehen. Die Auslegung muss sich an den Wortlaut halten und darf diesen nicht überschreiten.
- Die **logisch-systematische Auslegung** untersucht die Stellung einer Rechtsnorm im Gesetz und im Gesamtgefüge der Rechtsordnung und zieht daraus Schlüsse.

- Die **historische Methode** betrachtet die Entstehungsgeschichte der Norm und stützt sich auf Gesetzesmaterialien (z.B. Begründung von Gesetzesvorlagen, Protokolle des Parlaments und seiner Ausschüsse).
- Die **teleologische Auslegung** (vom griechischen telos = Ziel, Zweck) ermittelt den Sinn, Zweck und Grundgedanken der Rechtsnorm und entscheidet danach über ihre Anwendbarkeit. **Die teleologische Auslegung geht** den anderen Methoden **vor**. Anders ausgedrückt: Die ersten drei Auslegungsmethoden sind Hilfsmittel zur Bestimmung des Gesetzeszwecks.

Die sog. **wirtschaftliche Betrachtungsweise** ist keine besondere Auslegungsmethode. Soweit die Steuergesetze an wirtschaftliche Vorgänge oder Zustände anknüpfen, sind die von den Steuergesetzen verwendeten Begriffe nach den eben dargestellten klassischen Methoden (insbesondere nach der teleologischen Methode) auszulegen.

Ihre eigentliche Bedeutung hat die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" dort, wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind: Tauchen privatrechtliche Begriffe im Steuerrecht auf, müssen diese daraufhin untersucht werden, ob sie im Steuerrecht dieselbe Bedeutung haben wie im Zivilrecht oder ob sie nicht einen vom Zivilrecht abweichenden wirtschaftlichen Sinn haben. In §§ 39-42 enthält die AO (normierte) Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Fall 10 und 11

Ist der Sachverhalt gesetzlich nicht geregelt, greifen grds. keine Rechtsfolgenanordnungen.

Es kann jedoch auch ausnahmsweise eine Lücke im Gesetz gegeben sein, die durch eine Analogie oder eine andere Rechtsfigur geschlossen werden kann.

Siehe dazu nachfolgend Ü7.

Hinweis: Ü7 müssen Sie nicht durcharbeiten. Die Ausführungen sollen nur erläutern, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, um eine Rechtsnorm „analog“ oder „entsprechend“ anzuwenden.

Ü7. Analogie und Erstrechtschluss

Die Bildung einer Analogie ist ein besonderes Rechtsanwendungsverfahren, bei dem ein zwar regelungsbedürftiger, aber (aufgrund einer Gesetzeslücke) nicht geregelter Fall (F1) nach einer Rechtsnorm behandelt wird, die einen anderen, ähnlichen liegenden Fall (F2) betrifft. Die Rechtfertigung der Analogie liegt in dem Gerechtigkeitsgebot, Gleichartiges rechtlich gleich zu behandeln (argumentum a simile).

Voraussetzungen:

1. Der (zu prüfende) Fall F1 ist gesetzlich nicht geregelt, und es besteht eine Gesetzeslücke.
2. Eine nach ihrem Wortlaut nur den Fall F2 regelnde Norm passt wegen Gleichheit der Interessenlagen ihrem Normzweck nach auch auf den Fall F1.

Folge:

Die Rechtsnorm wird auf Fall F1 analog angewendet, d.h. ihre Rechtsfolgenanordnung greift im Fall F1 entsprechend.

„**Erstrechtschlüsse**“ ähneln der Analogie. Sie kommen in Betracht, wenn der nicht geregelte Fall nach dem Gesetzeszweck „erst recht“ von der Rechtsnorm erfasst sein müsste.

Die Rechtsfolgenanordnung wird auf einen ähnlichen Fall angewendet, weil der Gesetzeszweck noch stärker als auf den geregelten Fall zutrifft.

Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht

Nach einhelliger Auffassung ist die Analogie zulässig zugunsten des Stpfl. und generell im formellen Steuerrecht (= Steuerverfahrensrecht).

Umstritten ist, ob im materiellen Recht eine Analogie zu Lasten des Stpfl. zulässig ist. Die h.M. lehnt dies aus Gründen der Rechtssicherheit sowie mit Rücksicht auf den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ab.

Skript

Abgabenordnung / FGO

AO/FGO-Unterlagen 2

Fälle

Rechtsanwendung im Steuerrecht

® RA, StB Thomas Große, Eschwege

www.aogrosse.de / info@aogrosse.de

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

AO/FGO-Unterlagen 2:

Rechtsanwendung im Steuerrecht

Fälle

Fall 1 (zu AO/FGO-Unterlagen 1, Ü4, prüfungsrelevant):

Im Dezember 19 gibt das FA den inhaltlich zutreffenden ESt-Bescheid 13 gegenüber dem J ordnungsgemäß bekannt. Die Festsetzungsfrist für die ESt 13 endete bereits mit Ablauf des Kj 18. Das fällt dem J erst im März 20 auf.

Prüfen Sie, ob der ESt-Bescheid 13 nichtig ist.

Fall 2 (zu Ü4, Übungsaufgabe):

Zerlegen Sie die nachfolgenden (prüfungsrelevanten) Rechtsnormen in Rechtsvoraussetzungen und Rechtsfolgeanordnungen.

- a) § 129 Abs. 1 S. 1 AO: „Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.“
- b) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO: „Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, (Nr. 1) soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.“
- c) § 69 Abs. 1 S. 1 AO: „Die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.“

Fall 3 (zu Ü4):

Der Gewerbetreibende G hat seine ESt-Erklärungen schon immer erst nach Aufforderung durch das FA und mit großer zeitlicher Verzögerung abgegeben. Er hat seinem Bevollmächtigten Steuerberater X auch Empfangsvollmacht erteilt, die dem FA schriftlich vorliegt.

Im Juni 2019 fällt dem zuständigen Sachbearbeiter S auf, dass G die ESt-Erklärung für 2016 immer noch nicht abgegeben hat.

1. Prüfen Sie, ob S durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes (§§ 328 ff. AO) dazu bewegen muss, die ESt-Erklärung 2016 abzugeben.
2. Prüfen Sie, wem gegenüber die Androhung und Festsetzung des Zwangsgeldes (beides VA) bekannt zu geben wäre.

Fall 4 (Fragen zu Ü4):

- a) Aus welcher Vorschrift folgt, dass die Finanzämter bei Ermessensentscheidungen grundsätzlich einen sog. Ermessens“spielraum“ haben?
- b) Welche Bedeutung haben - an Finanzbehörden gerichtete - sog. Soll-Vorschriften?

Fall 5 (Übungsfall zu Ü6 und Ü7, sehr prüfungsrelevant):

Der ESt-Bescheid des X wird an den X am 02.02.02 abgesandt. Dabei wurde die Empfangsvollmacht des X, nach der Bescheide ausschließlich gegenüber seinem Steuerberater bekannt zu geben sind, in der Steuerakte des X übersehen. Als X den ESt-Bescheid am 22.03.02 seinem Steuerberater aushändigt, meint dieser zu Recht, dass die ESt aufgrund eines Rechtsfehlers des Finanzamts um 5.000 € zu hoch festgesetzt worden sei. Was kann der Steuerberater mit welchem Erfolg unternehmen?

§ 8 Verwaltungszustellungsgesetz:

„Lässt sich die formgerechte Zustellung eines Schriftstücks nicht nachweisen oder ist das Schriftstück unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen, so gilt es als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat.“

Fall 6 (Übungsfall zur Subsumtion, Ü5, bislang nicht prüfungsrelevant):

Steuerberater S erzählt seinem Freund F vertraulich, dass sein Mandant M im Jahre 03 durch riskante Geschäfte Verluste i.H.v. 100.000 € erzielt habe.

Prüfen Sie, ob S das Steuergeheimnis verletzt hat.

Fall 7 (Übungsfall zur Subsumtion, Ü5, prüfungsrelevant):

Dem Sachbearbeiter im Finanzamt unterläuft bei der Veranlagung des X ein Zahlendreher. Aus diesem Grund wird die ESt 01 um 1.000 € zu hoch festgesetzt. Dies wird nach Ablauf der Einspruchsfrist entdeckt.

Prüfen Sie (nach Maßgabe des Schemas auf Folie 17), ob der ESt-Bescheid 01 gem. § 129 AO geändert werden kann.

Fall 8 (zu Ü6.I, prüfungsrelevant):

In den nachfolgenden Fällen ist G der Auffassung, er habe allenfalls leicht fahrlässig gehandelt. Das FA meint, G habe grob fahrlässig (= grob schuldhaft) gehandelt.

- a) Das FA will G als Geschäftsführer einer GmbH wegen nicht entrichteter USt-Rückstände 02 gem. § 69 AO in Haftung nehmen.
- b) G stellt einen Antrag auf Änderung seines ESt-Bescheides 01 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.
- c) G hat die Einspruchsfrist gegen den ESt-Bescheid 03 um einen Tag versäumt und beantragt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).

- d) G hatte in seiner ESt-Erklärung 04 vergessen, bestimmte Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend zu machen, die die ESt 04 um 2.000 € mindern. Er legt (rechtzeitig) Einspruch ein und macht die Aufwendungen nunmehr geltend.

Aufgabe 1: Wer trägt die objektive Beweislast?

Bei der Prüfung der o.g. Normen, deren Voraussetzungen ansonsten gegeben sind, kommen Sie - unter Heranziehung aller Umstände - zu dem Ergebnis, dass die im Sachverhalt vorgetragene bzw. ermittelte Tatsache auf eine durchschnittliche Sorgfaltswidrigkeit (= „mittlere Fahrlässigkeit“) des G schließen lassen.

Aufgabe 2: Wie sind die Fälle a-d zu entscheiden?

Fall 9 (zu Ü6.I, sehr prüfungsrelevant):

Das FA gibt einen ErbSt-Bescheid gegenüber X (nachweislich) am Freitag, den 03.03.01 zur Post.

- a) X behauptet (ohne dies zu begründen), den Bescheid nie bekommen zu haben.
- b) X legt erst am 08.04.01 Einspruch ein und behauptet (ebenfalls ohne Begründung), den Bescheid erst am Donnerstag, den 09.03.01 bekommen zu haben.

Prüfen Sie, ob bzw. wann der Bescheid zugegangen ist.

Fall 10 (zu Ü6.II, bislang nicht prüfungsrelevant):

V hat im Jahre 08 die Räume eines zum Abbruch bestimmten Wohnhauses für 20 €/qm monatlich an illegale ausländische Arbeitnehmer vermietet. Obwohl die abgeschlossenen Mietverträge nichtig sind, braucht er mit einer Rückzahlung der Mieteinnahmen nicht zu rechnen, da die Ausländer inzwischen abgeschoben worden sind. Er wird im Dezember 08 wegen Wuchers (§ 291 StGB) rechtskräftig verurteilt.

Sind die in 08 vereinnahmten Mieten und die in 09 verausgabten Beträge zur Zahlung der Geldstrafe und der Kosten der Strafverteidigung bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen?

Fall 11 (zu Ü6.II, bislang nicht prüfungsrelevant):

B möchte seiner Schwester S ein Grundstück verkaufen.

Um die Belastung mit GrESt zu vermeiden, verkauft er das Grundstück durch notariellen Vertrag an seinen Vater V, der einige Monate später seinen Anspruch auf Auflassung an seine Tochter S (gegen Übernahme der Verpflichtung aus dem Kaufvertrag) abtritt.

Fällt bei dieser zivilrechtlichen Gestaltung GrESt an?

Fall 12 (wichtiger Grundlagenfall):

C betreibt einen großen Campingplatz. Bei einer Außenprüfung zeigt sich, dass er entgegen § 141 AO nicht Buch geführt hat und die Aufzeichnungen über seine Einnahmen auch ansonsten nur lückenhaft sind. In der Schlussbesprechung einigen sich C mit dem Prüfer und dem für C

zuständigen Sachbearbeiter schriftlich über die Höhe der umstrittenen Einnahmen eines bestimmten Monats auf 7.000 €

Als der Sachbearbeiter drei Wochen später den Bp-Bericht (in dem die Einnahmen i.H.v. 7.000 € aufgeführt sind) auswertet, scheint ihm dieser Betrag aufgrund der Gesamtumstände zu niedrig zu sein. Er meint, es seien nach § 162 AO ca. 12.000 € anzusetzen.

Aufgaben:

1. Prüfen Sie, ob der Sachbearbeiter 12.000 € zugrunde legen darf.
2. Variante: Der ESt-Bescheid ergeht gegenüber C unter Berücksichtigung der 7.000 €. Dieser Betrag erscheint dem C im Nachhinein viel zu hoch. Er meint jetzt, er habe sich in der Schlussbesprechung von den Finanzbeamten „bequatschen“ lassen. Prüfen Sie, ob sein Einspruch Aussicht auf Erfolg hat.

Skript

Abgabenordnung / FGO

AO/FGO-Unterlagen 3

Lösungshinweise

Rechtsanwendung im Steuerrecht

® RA, StB Thomas Große, Eschwege

www.aogrosse.de / info@aogrosse.de

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

AO/FGO-Unterlagen 3:

Rechtsanwendung im Steuerrecht

Lösungshinweise

Fall 1:

Der ESt-Bescheid 01 ist gem. § 125 Abs. 1 AO nur dann nichtig, wenn er unter einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies (bei Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände) offenkundig ist.

Nach Auffassung des BFH ist ein besonders schwerwiegender Fehler gegeben, wenn eine unerträgliche Rechtsverletzung vorliegt, der Verwaltungsakt mit der rechtsstaatlichen Ordnung schlechthin unvereinbar ist und der VA die Anforderungen, die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellen sind, in einem solch erheblichen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, ihn als verbindlich anzuerkennen. Im vorliegenden Fall verstößt der Bescheid zwar gegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO. Er ist deshalb rechtswidrig = fehlerhaft.

Allerdings dürfte nur ein „gewöhnlicher“ Fehler gegeben sein (wie bei einer unzutreffenden Steuerfestsetzung) und keine unerträgliche Rechtsverletzung. Danach ist der ESt-Bescheid 13 nicht nichtig.

Es ist auch vertretbar, einen besonders schweren Fehler zu bejahen, weil der ESt-Bescheid überhaupt nicht (mehr) ergehen durfte. Insoweit fehlt es aber an der Offenkundigkeit des Fehlers. Offenkundig bedeutet, der Fehler muss für einen (gedachten) verständigen Dritten klar feststellbar sein. Er muss diesem „ins Auge fallen“. Da das Ende der Festsetzungsfrist nicht klar ersichtlich ist, sondern erst gem. §§ 169 ff. AO ermittelt werden muss (vgl. insbesondere § 171 AO), ist der Verstoß gegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht offenkundig. Auch danach ist der ESt-Bescheid 13 nicht nichtig.

Fall 2:

- a) Rechtsvoraussetzungen:
1. Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche Unrichtigkeiten
 2. offenbar
 3. beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen

Rechtsfolge: Die Finanzbehörde kann den Verwaltungsakt berichtigen.

- b) Rechtsvoraussetzungen:
1. Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO)
 2. mit Bindungswirkung (für den zu korrigierenden Steuerbescheid = Folgebescheid)
 3. wird erlassen oder aufgehoben oder geändert

Rechtsfolge: Steuerbescheid (Folgebescheid) wird erlassen, aufgehoben oder geändert (soweit sich der Grundlagenbescheid auf ihn auswirkt).

- c) Rechtsvoraussetzungen:
1. Person gem. § 34 oder § 35 AO
 2. Pflichtverletzung
 3. vorsätzlich oder grob fahrlässig
 4. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt
 5. Kausalität zwischen 2. und 4.
- Rechtsfolge: Die unter 1. genannte Person haftet, soweit die weiteren Voraussetzungen (2. - 5.) gegeben sind.

Fall 3:

Aufgabe 1:

§§ 328 ff. AO geben dem FA die Möglichkeit, die Abgabe einer Steuererklärung („Vornahme einer Handlung“ gem. § 328 Satz 1 AO) zu erzwingen. Dazu muss das FA den G auffordern, die ESt-Erklärung 2016 innerhalb einer bestimmten Frist (ein oder zwei Wochen) abzugeben und ihm im Falle der Nichtabgabe ein Zwangsgeld in bestimmter Höhe androhen (§§ 328, 329, 332 AO). Gibt G die Erklärung innerhalb der Frist nicht ab, wird das angedrohte Zwangsgeld ihm gegenüber festgesetzt und gleichzeitig eine neue Frist mit Androhung eines weiteren (höheren) Zwangsgeldes gesetzt. Das Verfahren wird solange wiederholt, bis G seine Erklärung abgibt. Zahlt er das festgesetzte Zwangsgeld nicht, wird gem. §§ 249 ff. und 259 ff. AO in sein Vermögen vollstreckt. Ist die Vollstreckung erfolglos, kann das Amtsgericht (auf Antrag des FA) gem. § 334 AO Ersatzzwangshaft anordnen.

Allerdings muss das FA nicht gem. §§ 328 ff. AO vorgehen. Nach § 328 Abs. 1 Satz 1 AO „kann“ ein VA mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden.

Das FA hat auch die Möglichkeit, die ESt 2016 gem. § 162 AO zu schätzen und einen Schätzungsbescheid gegenüber G zu erlassen.

Welchen Weg das FA wählt, entscheidet es nach pflichtgemäßem Ermessen. Nach h.M. geht die Erzwingung der Abgabe der Erklärung gem. § 328 ff. AO der Schätzung nicht vor (vgl. nur Drüen in Tipke/Kruse, § 328 AO, Tz. 44).

Das FA muss also nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden, ob es das o.g. Zwangsgeldverfahren durchführen will (sog. „Entschließungsermessen“). Hat es sich dazu entschlossen, muss es die Höhe des Zwangsgeldes nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmen (sog. „Auswahlermessen“).

Hinweis: In den AO-Prüfungsklausuren haben die FÄ bei der vorliegenden (nicht seltenen) Fallkonstellation (bislang) nie Zwangsgeld angedroht und festgesetzt, sondern immer Schätzungsbescheide erlassen.

Aufgabe 2:

Die Androhung und die Festsetzung eines Zwangsgeldes stellen jeweils einen VA dar, der nur wirksam wird, wenn er gem. § 124 Abs. 1 AO und § 122 Abs. 1 AO ordnungsgemäß bekannt gegeben wird. Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist der VA demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist. Das wäre hier der G, weil dieser gezwungen werden soll, seine ESt-

Erklärung abzugeben. Nach § 122 Abs. 1 Satz 3 „kann“ der VA auch gegenüber einem Bevollmächtigten (hier X) bekannt gegeben werden. Gem. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO soll er dem Bevollmächtigten (X) bekannt gegeben werden, wenn dem FA – wie hier – eine schriftliche Empfangsvollmacht vorliegt. Das FA muss hier also eine Ermessensentscheidung treffen, wem es die Androhung und Festsetzung des Zwangsgeldes zuschickt. Weil ihm eine Empfangsvollmacht des X vorliegt, entspricht allein die Übermittlung beider VA an den StB X dem pflichtgemäßen Ermessen (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 332 AO, Tz. 4 m.w.Nw. und allgemein AEAO zu § 122 Nr. 1.7.2.).

Fall 4:

a) Im Finanzprozess überprüft das Gericht die Entscheidung des Finanzamts im Rahmen des § 96 FGO in vollem Umfang, bei Anfechtungsklagen z.B. darauf, ob der angegriffene Steuerbescheid rechtmäßig ist. Es überprüft, ob der Sachverhalt richtig ermittelt ist (§ 76 FGO) und ob das Finanzamt die Steuergesetze richtig angewendet hat. Hier gibt es keinen Spielraum oder Freiraum des Finanzamts.

Bei (im Steuerrecht seltenen) Ermessensentscheidungen greift (zusätzlich) § 102 FGO (Nachprüfung des Ermessensgebrauchs). Danach darf das Gericht selbst kein Ermessen ausüben, also nicht etwa sein Ermessen an die Stelle des Ermessens des Finanzamts setzen. Es darf die Ausübung des Ermessens durch das Finanzamt nur auf Ermessensfehler überprüfen.

Ermessensfehler sind

- Ermessensüberschreitungen (die Finanzbehörde hält sich bei der Ausübung des Ermessens nicht an den durch das Gesetz bestimmten Rahmen),
- Ermessensunterschreitungen (die Finanzbehörde übt das ihr zustehende Ermessen nicht aus, weil sie irrtümlich meint, es läge eine zwingende Norm vor) und
- Ermessens Fehlgebrauch (die Finanzbehörde entscheidet innerhalb der gesetzlichen Ermessensgrenzen, handelt jedoch nicht entsprechend dem Zweck der Ermächtigung, indem sie z. B. sachfremde Erwägungen anstellt).

Insoweit hat das Finanzamt in Fällen, in denen mehr als eine Ermessensentscheidung ermessensfehlerfrei ist, einen gewissen Spielraum.

So kann z.B. in einem bestimmten Fall die Höhe eines anzudrohenden und festzusetzenden Zwangsgelds (§§ 328, 329, 332 und 333 AO) zwischen 300 € und 600 € ermessensfehlerfrei sein.

Der sog. Ermessensspielraum des FA ergibt sich also aus § 102 FGO.

b) Soll-Vorschriften (z. B. §§ 204, 80 Abs. 3, 93 Abs. 1 S. 3 und § 122 Abs. 1 Satz 4 AO) sind eine besondere Art von Ermessensvorschriften. Hier ist das Ermessen der Behörde stark eingeschränkt. „Soll“ bedeutet „in der Regel muss“.

Beispiele:

Ist für das Verfahren ein Bevollmächtigter bestellt, so soll sich die Behörde nach § 80 Abs. 3 AO an ihn wenden. Das heißt, dass sich die Behörde im Regelfall an den Bevollmächtigten wenden muss. Nur in Ausnahmefällen darf sie sich an den StB direkt wenden.

Liegt dem FA eine Empfangsvollmacht vor, muss es den VA im Regelfall dem Bevollmächtigten gegenüber bekannt geben (§ 122 Abs. 1 Satz 4 AO).

Fall 5:

Der Steuerberater könnte Einspruch einlegen (§§ 347 ff AO). Dieser ist erfolgreich, wenn er zulässig und begründet ist.

Was die Zulässigkeit angeht, ist allein problematisch, ob die Einspruchsfrist (§ 355 AO) noch eingehalten werden kann. Die Fristdauer beträgt einen Monat. Die Frist beginnt mit Bekanntgabe des Verwaltungsakts (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO). Da das FA die Empfangsvollmacht des Steuerberaters übersehen hat, ist fraglich, ob der Bescheid gem. § 124 Abs. 1 AO wirksam bekannt gegeben worden ist.

Richtiger Empfänger des Bescheides ist grds. X als materieller und formeller Adressat gem. § 122 Abs. Satz 1 AO. Allerdings „kann“ ein VA auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden. Hat der Stpfl. – wie hier – gegenüber dem FA eine Empfangsvollmacht für seinen Steuerberater abgegeben, ist das FA nach pflichtgemäßen Ermessen verpflichtet, den Bescheid dem Steuerberater zuzusenden (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.2). Dies folgt auch aus dem ab 01.01.2017 geltenden § 122 Abs. 1 Satz 4 AO: „Er (der VA) soll dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt...“ Eine Bekanntgabe an den Steuerberater ist nicht erfolgt. Nach Auffassung des BFH und der Verwaltung liegt ein Bekanntgabefehler vor, der gem. § 124 Abs. 1 AO grds. zu Unwirksamkeit des Bescheides führt (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 4.3).

Der Bekanntgabefehler könnte hier jedoch gem. § 8 VwZG geheilt werden, da X den Steuerbescheid seinem Steuerberater (als richtigen Empfänger) weitergeleitet hat. § 8 VwZG gilt jedoch nur für förmliche Zustellungen nach dem VwZG und nicht für die hier gegebene „normale“ Postversendung. Wenn jedoch schon förmliche Zustellungen nach dem VwZG gem. § 8 VwZG geheilt werden können, dann doch erst recht die „normalen“ Briefversendungen. § 8 VwZG ist hier entsprechend anzuwenden (so auch AEAO zu § 122 Nr. 4.4.4).

In diesem Fall beginnt die Einspruchsfrist mit Erhalt des Bescheides durch den Bevollmächtigten (vgl. auch AEAO Tz. 1.7.3. zu § 122). Die Einspruchsfrist beginnt also ab dem 22.03.02. Der Einspruch ist also zulässig.

Da er i.H.v. 5.000 € auch begründet ist, ist er erfolgreich.

Fall 6:

S könnte gem. § 30 Abs. 2 AO das Steuergeheimnis verletzt haben, indem er dem F erzählte, dass M im Jahre 03 durch riskante Geschäfte Verluste i.H.v. 100.000 € erzielt habe.

Das Steuergeheimnis verletzt, wer als Amtsträger Verhältnisse eines anderen, die ihm gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet.

S müsste also „Amtsträger“ sein.

Der Begriff des Amtsträgers ist in § 7 AO definiert. Nach dessen Nr. 1 ist Amtsträger, wer nach deutschem Recht Beamter oder Richter ist. Dies ist S nicht.

Nach § 7 Nr. 2 AO ist Amtsträger, wer in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis steht. Als Steuerberater ist S Angehöriger eines freien Berufs und Organ der Steuerrechtspflege. Er steht jedoch nicht in einem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis.

S könnte i.S.d. § 7 Nr. 3 AO dazu bestellt sein, bei einer oder für eine Behörde Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Allerdings vertritt S keine Behörde, sondern seine Mandanten gegenüber einer Behörde. Folglich ist er auch kein Amtsträger gem. § 7 Nr. 3 AO.

S könnte das Steuergeheimnis verletzen, wenn er nach § 30 Abs. 3 AO einem Amtsträger gleich steht. S gehört jedoch keiner der in § 30 Abs. 3 Nr. 1 – 3 aufgeführten Personengruppen an. Er ist also auch keine gleichgestellte Person i.S.d. § 30 Abs. 3 AO.

Mangels Amtsträgereigenschaft hat S also das Steuergeheimnis (§ 30 AO) nicht verletzt.

Hinweis: S hat seine Pflicht zur Verschwiegenheit, die aus dem Beratungsvertrag mit M sowie aus § 57 Abs. 1 StBerG resultiert, verletzt. Er hat sich ggf. auch strafbar gemacht (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB). Danach war aber nicht gefragt. Laut Aufgabenstellung war nur zu untersuchen, ob S das Steuergeheimnis verletzt hat.

Fall 7:

Lösung nach dem Schema:

- zu A. Einschlägige Rechtsnorm ist § 129 AO, weil allein diese in der Aufgabenstellung genannt ist.
- zu B. Die Berichtigung (=Änderung) gem. § 129 AO hat (nach dem Wortlaut der Vorschrift) folgende Voraussetzungen:
1. Es muss ein Schreibfehler, Rechenfehler oder eine ähnliche Unrichtigkeit vorliegen. Der Zahlendreher stellt einen Schreibfehler gem. § 129 AO dar.
 2. Die Unrichtigkeit muss „offenbar“, d.h. leicht zu erkennen sein. Dies ist der Fall, da der Zahlendreher augenfällig ist und auch entdeckt worden ist.
 3. Die Unrichtigkeit muss „beim Erlass eines Verwaltungsaktes“, also dem Finanzamt unterlaufen sein. Auch dies ist gegeben, weil der Fehler dem Sachbearbeiter bei der Veranlagung unterlaufen ist.
- zu C. Da alle Voraussetzungen des § 129 AO vorliegen, greift dessen Rechtsfolge: Gem. § 129 Satz 2 AO ist der ESt-Bescheid 01 zu ändern (Minderung der ESt 01 um 1.000 €).

Formulierung der Lösung (dieses einfachen Falles) im Rahmen einer Prüfungsklausur:

„Der ESt-Bescheid 01 könnte gem. § 129 AO zu korrigieren sein. Der Zahlendreher stellt einen Schreibfehler i. S. des § 129 AO dar. Dieser ist leicht erkennbar und dem Sachbearbeiter auch beim Erlass des Bescheides unterlaufen. Der ESt-Bescheid 01 ist also gem. § 129 Satz 2 AO i. H. von 1.000 € zugunsten des X zu berichtigen.“

Fall 8:

Aufgabe 1:

- a) Da es hier darum geht, ob ein Haftungsanspruch (zugunsten) des FA gegenüber G besteht, muss das FA die Voraussetzungen des § 69 AO beweisen. Dazu gehört auch die Voraussetzung der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung.
- b) Da § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Norm ist, die zugunsten des Stpfl. eingreift, trifft G die objektive Beweislast bezüglich der Tatbestandsvoraussetzung „kein grobes Verschulden“. Danach findet § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann Anwendung, wenn G nachweisen kann, dass ihn „kein grobes Verschulden“ trifft.
- Entgegen der eben angewandten allgemeinen Beweislastregel vertritt der BFH (Urteil v. 10.02.2015 – IX R 18/14, BStBl 2017 II Seite 7 m.w.Nw.) und die h.M. hier Folgendes: Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass Fehler des Stpfl. im Regelfall auf einem Versehen, also auf leichter Fahrlässigkeit, beruhen. Anhaltspunkte, die ausnahmsweise auf ein grobes Verschulden des Stpfl. hindeuten, seien von der Finanzbehörde darzulegen und ggf. zu

beweisen (so auch AEAO zu § 173 Nr. 5.1). Kann aber bei dem zu beurteilenden Sachverhalt nach ständiger Rechtsprechung von einem groben Verschulden ausgegangen werden (siehe Nr. 5.1.2 und 5.1.3 des AEAO zu § 173), trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast für atypische Umstände, aufgrund derer im Einzelfall gleichwohl ein grobes Verschulden zu verneinen ist (so AEAO zu § 173 Nr. 5.1 am Ende).

- c) Bei § 110 Abs. 1 AO, der zugunsten des Stpfl. eingreift, muss G nachweisen, dass er ohne jedes Verschulden die Einspruchsfrist versäumt hat.
- d) Bei der Prüfung, ob ein Einspruch begründet ist, kommt es auf ein Verschulden des Stpfl. nicht an. Siehe § 367 Abs. 2 Satz 1 AO.

Aufgabe 2:

- a) Da G nur mittlere (nicht aber grobe) Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.
- b) Da hier nur mittlere Fahrlässigkeit gegeben ist, findet § 69 AO keine Anwendung.
- c) Unter Verschulden i.S.d. § 110 Abs. 1 AO fällt jede Art von Fahrlässigkeit. Auch leicht fahrlässiges Verhalten ist schädlich. Danach ist Wiedereinsetzung schon nach der Auffassung des G nicht zu gewähren.
- d) Ganz gleich ob G, die Aufwendungen in der ESt-Erklärung grob fahrlässig oder nur leicht fahrlässig vergessen hat, ist die ESt 04 durch Abhilfebescheid um 2.000 € zu mindern (§ 367 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 172 Abs. 1 Nr. 2a letzte Alt. AO).

Fall 9:

- a) Hier greift § 122 Abs. 2 AO. Nach dessen Nr. 1 gilt der Bescheid am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn der Bescheid nicht zugegangen ist (§ 122 Abs. 2 am Ende AO). Da X den Zugang bestreitet, bestehen Zweifel über den Zugang des Bescheides. D.h., dass das FA den Zugang nachzuweisen hat (§ 122 Abs. 2 letzter Halbsatz AO). Da das FA den Zugang nicht nachweisen kann, ist der Bescheid nicht zugegangen und damit nicht bekannt gegeben.
- b) Auch hier greift § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Danach gilt der Bescheid am 06.03.01 als zugegangen. Fraglich ist, ob hier § 122 Abs. 2 letzter Halbsatz eingreift. Danach hat „im Zweifel“ die Behörde den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Der BFH ist jedoch in ständiger Rechtsprechung der Auffassung dass bei einer Übermittlung im Inland grds. jeder Brief innerhalb von drei Tagen dem Empfänger zugeht. Um „Zweifel“ am Zugang innerhalb der 3-Tagesfrist hervorzurufen, muss der Stpfl. daher durch substantiierte Erklärung darlegen, dass er erst verspätet in den Besitz des Schriftstücks gelangt ist. Aus seinem schlüssigen Vorbringen (z.B. Nachsendung durch Postnachsendauftrag wegen Umzugs oder durch Posteingangsvermerk) oder aus besonderen Umständen (Streik bei den Postbediensteten im betreffenden Zustellungsbezirk) müssen sich Zweifel an der Einhaltung des Dreitages-Zeitraums ergeben. Da X insoweit nichts vorgetragen hat, bestehen keine Zweifel daran, dass ihm der Bescheid innerhalb der 3-Tagesfrist zugegangen ist. D.h. er gilt am 06.03.01 als zugegangen.

Fall 10:**I. Ermittlung der Einkünfte für 08**

Die Mieteinnahmen sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie werden nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die Mietzahlungen sind Einnahmen i.S.d. § 8 EStG. Zwar waren die Mietverträge, die V mit den Ausländern abgeschlossen hat, nach § 138 Abs. 2 BGB nichtig. Gem. § 40 AO ist für die Besteuerung jedoch unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder teilweise erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. § 8 EStG stellt allein auf den Zufluss der Mietzahlungen ab, nicht auf die Wirksamkeit der Mietverträge.

Die Mieteinnahmen sind also zu berücksichtigen.

Hinweis: Dass V gem. §§ 812, 817 Satz 1 BGB zivilrechtlich zur Rückzahlung der Mieten verpflichtet ist, ist nach dem bei den Überschusseinkünften gem. § 11 EStG geltenden Zufluss-/Abflussprinzip solange ohne Belang, als die Rückzahlung nicht tatsächlich erfolgt ist.

II. Ermittlung der Einkünfte für 09**1. Geldstrafe**

Die von V gezahlte Geldstrafe wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt: Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

2. Kosten der Strafverteidigung

Hinsichtlich der Kosten der Strafverteidigung besteht kein ausdrückliches gesetzliches Abzugsverbot. Diese Kosten könnten Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen. Insoweit sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dabei wird auf die Veranlassung der Kosten abgestellt (vgl. § 4 Abs. 4 EStG für die Betriebsausgaben). Danach sind Werbungskosten Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Die Kosten für die Strafverteidigung sind hier durch die Vermietungstätigkeit, d.h. den Vorgang der Einnahmeerzielung ausgelöst worden. Es handelt sich also um abzugsfähige Werbungskosten.

Fall 11:

I. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Kaufvertrag zwischen B und V der GrESt. Dies gilt ebenso für die Abtretung des Anspruchs aus dem Kaufvertrag durch V an S (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 und 6 GrEStG). Beide Rechtsvorgänge sind jedoch gem. § 3 Nr. 6 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, da es sich jeweils um Rechtsgeschäfte zwischen Verwandten in gerader Linie handelt.

II. Problematisch ist, ob die von den Beteiligten gewählte rechtliche Gestaltung (Dreiecksgeschäft) steuerrechtlich anerkannt werden kann. Grundsätzlich dürfen die Vertragsparteien ihre Verhältnisse so einrichten, wie dies steuerlich am günstigsten ist, und für sie vorteilhafte Regelungen „voll ausschöpfen“.

Erst wenn ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, wird die zivilrechtliche Gestaltung nach § 42 AO steuerlich negiert.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ist zunächst zu untersuchen, ob eine Spezialvorschrift (eines Einzelsteuergesetzes) greift, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Das ist hier nicht der Fall. Nach § 42 Abs. 2 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

§ 42 Abs. 2 AO setzt also voraus, dass
1. eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
2. die gewählte Gestaltung beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
3. dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und
4. der Stpfl. für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Danach ergibt sich hier Folgendes:

Zu 1.: Ziel der Beteiligten war die Übertragung des Grundstücks vom Bruder auf die Schwester. Durch die Einbeziehung des Vaters wurde der Rechtsvorgang umständlich und verkompliziert. Diese rechtliche Gestaltung ist dem beabsichtigten wirtschaftlichen Vorgang also nicht angemessen.

Zu 2. und 3.: Die gewählte Gestaltung diene lediglich dem Ziel, eine Belastung mit GrESt zu vermeiden, die bei unmittelbarer Veräußerung von B an S (Verwandte in der Seitenlinie) eintreten würde. Sie führt folglich zu einem Steuervorteil, der gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Zu 4.: Letztlich können die Stpfl. für die von ihnen gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweisen, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

III. Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Vorliegend wird die Besteuerung also so vorgenommen, als hätte B den Kaufvertrag mit S abgeschlossen.

IV. Im Ergebnis schulden B und S gem. § 13 Nr. 1 GrEStG die nach der Gegenleistung (§ 8 GrEStG) zu berechnende GrESt.

Fall 12:

Aufgabe 1:

Grundsätzlich hat der Sachbearbeiter nach seiner Überzeugung von der Sach- und Rechtslage die 12.000 € im Rahmen einer Schätzung gem. § 162 AO anzusetzen.

Er könnte im vorliegenden Fall jedoch an den Inhalt des Prüfungsberichts (Einnahmen = 7.000 €) gebunden sein. Zum Inhalt und der Bekanntgabe des Prüfungsberichts vgl. § 202 AO. Danach der Prüfungsbericht hat eine Dokumentations- und Protokollfunktion. Er bindet das FA, also den für die Steuerfestsetzung zuständigen Sachbearbeiter weder in tatsächlicher noch in rechtlicher

Hinsicht. Der Prüfungsbericht ist kein VA. Allein die Tatsache, dass die 7.000 € im Prüfungsbericht aufgeführt sind, ist für den Sachbearbeiter nicht verbindlich.

Dem Sachbearbeiter könnte es jedoch aufgrund der in der Schlussbesprechung getroffenen Vereinbarung (Einnahmen = 7.000 €) verwehrt sein, nunmehr 12.000 € zugrunde legen. Das ist der Fall, wenn er an diese Vereinbarung rechtlich gebunden ist.

Nach ganz h.M. sind Steuervereinbarungen (Steuerverträge, Steuervergleiche, Steuerabsprachen) unzulässig. Sie verstoßen gegen die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) und gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) und sind nichtig.

Eine Ausnahme davon sind öffentlich-rechtliche Verträge über die Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungs statt (§§ 78 Nr. 3 und § 224a AO). Ein solcher Fall ist hier jedoch nicht gegeben.

Nach ganz h.M. können über schwierig zu ermittelnden Sachverhalte -- insbesondere in Schätzungssachen -- sog. tatsächliche Verständigungen (also Vereinbarungen über Tatsachen) getroffen werden, die nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) Bindungswirkung entfalten (siehe ausführlich das BMF-Schreiben vom 30.07.2008, BStBl 2008 I 831 mit Verweisen auf die BFH-Rechtsprechung).

Voraussetzung ist insbesondere,

- dass es sich um eine Vereinbarung im Bereich der Sachverhaltsermittlung handelt (vgl. Tz. 2 des BMF-Schreibens),
- dass der Sachverhalt nur unter erschwerten Bedingungen ermittelt werden kann (vgl. Tz. 3),
- dass dem FA (im Regelfall) ein Schätzungsspielraum, Bewertungsspielraum, Beurteilungsspielraum oder Beweiswürdigungsspielraum zusteht (vgl. Tz.4),
- dass auf Seiten des FA ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger (abschließend zeichnungsberechtigter) Amtsträger beteiligt ist (vgl. Tz. 5.3),
- dass die Verständigung (im Regelfall) schriftlich fixiert wird (vgl. Tz. 5.5) und
- dass die Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (vgl. Tz.6).

Zu weiteren Einzelheiten vgl. das o.g. BMF-Schreiben.

Hauptargument für die Bindungswirkung solcher Verständigungen ist, dass für solche Regelungen in der Besteuerungspraxis ein erhebliches Bedürfnis besteht. Sie sollen der Effektivität der Besteuerung und dem Rechtsfrieden dienen (BFH BStBl 1991 II 673, 674).

Da die o.g. Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben sind, ist der SB an die Verständigung nach Treu und Glauben gebunden (vgl. BFH BStBl 1996 II 625). Er muss die vereinbarten 7.000 € ansetzen.

Aufgabe 2:

Die Bindungswirkung gilt auch für den C. Sein Einspruch ist zwar zulässig. Er kann grundsätzlich alle möglichen Einwendungen gegen den ESt-Bescheid vortragen. Nach Treu und Glauben ist es ihm jedoch verwehrt, die vereinbarten 7.000 € anzugreifen. Insoweit ist sein Einspruch unbegründet und hat keine Aussicht auf Erfolg.

Steuerlehrgänge

D^R BANNAS

Skript

Abgabenordnung/FGO

Teil B

Das Steuerfestsetzungsverfahren

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

Inhaltsverzeichnis: Steuerfestsetzungsverfahren

B. Das Steuerfestsetzungsverfahren	1
1. Der Verwaltungsakt, § 118	1
2. Die Einteilung der VAe	3
3. Form und Inhalt von -sonstigen- Steuer-VAen	3
3.1 Form von -sonstigen- Steuer-VAen, § 119, § 87 a.....	3
3.2 Inhalt des sonstigen Steuer-VAes, § 119 I	4
3.3 Begründung, § 121.....	4
3.4 Nebenbestimmungen zum VA, § 120	5
4. Der Steuerbescheid, §§ 155, 157	5
4.1 Funktion des Steuerbescheides	5
4.2 Pflicht zur Steuerfestsetzung	6
4.3 Form des Steuerbescheides.....	7
4.4 Inhalt des Steuerbescheides	7
4.5 Das Wirksamwerden des Steuerbescheides - Bekanntgabe.....	8
4.6 Der zusammengefasste Steuerbescheid, § 155 III.....	14
4.7 Den Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide, § 155 I 3.....	15
5. Fehlerhafte - nichtige VAe	16
6. Der Vorbehaltsbescheid, § 164	17
6.1 Rechtscharakter und Bedeutung des Vorbehaltsbescheids.....	17
6.2 Die Tatbestandsvoraussetzungen	17
6.3 Verfahren.....	17
6.4 Folge bzw. Wirkung des VdN	18
6.5 Der Wegfall des VdN.....	19
7. Fingierte Steuerfestsetzung unter VdN, §§ 167, 168 AO	21
7.1 Die Steueranmeldung	22
7.2 Wirksamwerden der Steueranmeldung, § 168 i.V.m. § 355.....	22
7.3 Anwendungsfall der §§ 167, 168.....	23
8. Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO.....	24
8.1 Ungewissheit über die Voraussetzungen einer Steuer.....	24
8.2 Die Entscheidung über die Vorläufigkeit	25
8.3 Folgen des § 165	26
9. Der Feststellungsbescheid, §§ 179 ff.....	27
9.1 Begriff und Hintergrund.....	27
9.2 Arten der Feststellung	28
9.3 Bedeutung des Feststellungsbescheides	28
9.4 Form und Inhalt des Feststellungsbescheids.....	29
9.5 Fälle der (einheitlichen) und gesonderten Feststellung.....	30
9.6 Kann-Feststellung, § 180 II	32
9.7 Absehen von einem Feststellungsbescheid, § 180 III	32
9.8 Inhalt der einheitlichen und gesonderten Feststellung	33
9.9 Feststellungsbescheid bei Unterbeteiligung	35

9.10 Der Ergänzungsbescheid, § 179 III.....	35
9.11 Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids, § 183.....	36

B. Das Steuerfestsetzungsverfahren

1. Der Verwaltungsakt, § 118

Wie bereits erwähnt, setzt das FA die nur generell geltenden gesetzlichen Vorschriften durch mit Hilfe des

Verwaltungsakts (VA)

Sie haben i.d.R. die **Rechtmäßigkeit** von VAen zu **prüfen**; dazu müssen Sie aber u.U. **in Zweifelsfällen** feststellen, **ob überhaupt ein VA vorliegt** bzw. in welchem Verwaltungshandeln ein VA zu sehen ist; denn:

- nur durch einen VA kann der Bürger verpflichtet werden
- nur an einen VA ist FA und Bürger gebunden
- nur gegen einen VA kann der Bürger sich mit Einspruch wehren.
- nur wenn ein VA vorliegt, sind bei einer beabsichtigten Änderung die Änderungsvorschriften anwendbar.

Die Prüfung, ob ein VA vorliegt, nehmen Sie an Hand des § 118 vor:

- ◆ Hoheitliche Maßnahme einer Behörde
 - ⇒ Maßnahme einer Behörde, wenn sie einseitig auf Grund des Über - Unterordnungsverhältnisses getroffen wird, also auf dem Gebiet des **öffentlichen Rechts**.
Kein VA daher: Aufforderung an PKW-Händler, den gekauften Dienstwagen zu liefern, also Maßnahmen bei Durchführung zivilrechtlicher Verträge, da Ebene der rechtlichen Gleichheit
Kein VA, da nicht hoheitlich, sondern auf der Ebene der bürgerlichrechtlichen Rechtsbeziehung: die Aufrechnungserklärung des FA. Hält der Stpfl. die Aufrechnung durch das FA für nicht berechtigt, kann er keinen Einspruch einlegen, sondern muss Abrechnungsbescheid nach § 218 II beantragen; hiergegen Einspruch, da dieser ein VA ist.
Behörde: Finanzamt und OFD; nicht: Finanzgericht
- ◆ Maßnahme = Entscheidung, Verfügung
 - ⇒ Amtsträger der Behörde äußert einen Willen: Er will gesetzliche Norm auf einen Einzelfall zur Konkretisierung anwenden.
 - ⇒ Keine Maßnahme bzw. Entscheidung: Wissenserklärungen, Auskünfte
 - ⇒ Einen behördlichen Willen kann nur bilden, wer hierzu irgendwie befugt ist. Finanzbeamte sind befugt, auch wenn sie ihre (interne) Kompetenz überschreiten.
Nicht befugt: Hausmeister, Putzfrau, Finanzanwärter.
Folge: Zeichnet ein **Finanzanwärter** einen Steuerbescheid ab, liegt **keine** Maßnahme einer Behörde vor, also kein VA.
Keine Willensbildung bei Bedrohung mit Lebensgefahr: Es liegt nur ein "**Schein-VA**" vor, gegen den der Stpfl. dennoch vorgehen kann.
 - ⇒ Die Willensäußerung liegt im Regelfall in der abschließenden Zeichnung der Aktenverfügung. Hiermit entsteht der VA; er hat aber noch keine Wirksamkeit (diese erst mit Bekanntgabe)
- ◆ zur Regelung eines Einzelfalls
 - ⇒ Ein ganz bestimmter Vorgang einer ganz bestimmten Person wird geregelt. Gegensatz: Gesetz: allgemeine abstrakte (Vielzahl von Fällen) Regelung, die für alle (generell) gilt.
z.B.: Einkommensteuerschuld 01 des Steuerschuldners A
Auskunftspflicht des B in der ESt-Sache des C.
 - ⇒ **Achtung:** Ein Schriftstück des FA kann **viele** VAe, d.h. Regelungen enthalten: ESt-Bescheid: Steuerfestsetzung, KiSt, SolZ,
Prüfungsanordnung an Eheleute (2 VAe) für ESt 01-03 (je 3 VAe)
Haftungsbescheid für mehrere Steuerarten und Zeiträume: entspr. viele VAe.

◆ Regelung

⇒ Kernstück des VA-Begriffs. Hauptproblem, wenn problematisch, ob VA vorliegt.

Frage zur Prüfung, ob eine Regelung vorliegt:

Hat sich die Rechtsstellung des Betroffenen unmittelbar zugunsten oder zuungunsten geändert? Ist die Rechtslage durch das Schreiben des FA für den Betroffenen eine andere?

Anwendung des VA-Begriffs auf eine Auswahl von Entscheidungen des FA:

- a. Steuerbescheid enthält eine Regelung; denn durch ESt-Bescheid 02 ist Steuerschuldner nunmehr konkret verpflichtet, die Steuern 02 zu zahlen; vorher nicht. Also hat sich die Rechtslage geändert.
- b. Stundungsbescheid: Ohne Stundungsbescheid hätte Steuerschuldner am Fälligkeitstag zahlen müssen, mit Stundungsbescheid erst entsprechend später. Also Änderung der Rechtslage.
- c. Stundungsantrag wird abgelehnt: Die **Ablehnung eines VA ist ein VA**.
- d. **Anrechnungsverfügung** (Anrechnung von LSt, KEST, Vorauszahlungen), da sich hieraus die konkrete Nachzahlungsschuld bzw. der konkrete Erstattungsanspruch ergibt.
- e. **Leistungsgebot** = Aufforderung, die Differenz zwischen festgesetzter Steuer und den angerechneten Beträgen zu zahlen
- f. **Abrechnungsbescheid** nach § 218 II AO bei Streit über Richtigkeit der Anrechnungsverfügung.
- g. **Prüfungsanordnung**: erst durch diese ist Stpfl. konkret verpflichtet, die Prüfungshandlungen zu dulden, also hat sich seine Rechtsstellung verändert, da er ohne Prüfungsanordnung hierzu nicht verpflichtet ist.

Achtung: Ein VA liegt **auch** dann vor, **wenn** dieser fehlerhaft, also **rechtswidrig** ist. **Entscheidend** ist nur die **Wirksamkeit**, nicht die Fehlerfreiheit.

Anders: VA ist **nichtig**, dann keine Wirksamkeit, keine für das FA oder den Stpfl. verbindliche Regelung.

Keine VAe sind, da eine **Regelung im obigen Sinne **fehlt**:**

- Zusenden von Steuererklärungs-Vordrucken (anders: Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung), Erteilung einer Steuer-Nr., Schlussbesprechung im Rahmen einer Außenprüfung, Zusendung eines **Außenprüfungsberichts**
- Wissenserklärungen und Auskünfte, Mitteilung von Rechtsansichten
Ausnahme z.B.: Verbindliche Zusage nach § 89 II und §§ 204, 206 = VA;
- Der sog. **wiederholende** VA: FA wiederholt gegenüber dem Stpfl. eine einmal getroffene Regelung:
 - **Bsp.** Mahnung, Vollstreckungsankündigung
 - **Bsp.:** Der Steuerbescheid 01 wird versehentlich zweimal hintereinander bekannt gegeben. Der zweite Bescheid ist kein VA, sondern nur wiederholender VA ohne eigene Regelung

Aber: Neuer VA:

→ Geänderter Steuerbescheid = Steuerbescheid mit anderem Steuerbetrag

→ Hinweis, dass bisher festgesetzter Verspätungszuschlag von z.B. 100 € weiter bestehen bleibt, da dies die Entscheidung ist, dass nach Überprüfung der bisher festgesetzte Zuschlag bestehen bleibt

Problem: Im ESt-Bescheid sind z.B. angegeben die Höhe der gewerblichen Einkünfte, die Höhe der Sonderausgaben, der Freibeträge etc. Könnte sich der Stpfl. gegen falsche Ansätze wehren?

Antwort: Durch die Angabe der Besteuerungsgrundlagen selbst wird nichts geregelt (kein VA), dies erfolgt nur durch die *Steuerfestsetzung* für ein bestimmtes Jahr. Siehe § 157 II.

◆ **Außenwirkung der Regelung**

- ⇒ Eine Regelung ist nur dann ein VA, wenn sie gegenüber einer Person erfolgt, die außerhalb des FA steht. Daher: Weisung des Sachgebietsleiters an Sachbearbeiter ist **kein** VA.
OFD-Verfg. und FinMinErlasse sind keine Regelungen, auch wenn z.B. OFD an FA Weisung erteilt, Antrag des Stpfl. stattzugeben oder abzulehnen.

2. Die Einteilung der VAe

<ul style="list-style-type: none"> - Deklaratorische (rechtsfeststellende) VAe, z.B. Steuerbescheid, Feststellungsbescheid - Gesetzesgebundene VAe - Begünstigende VAe - VA ohne Dauerwirkung - rechtmäßiger VA - gebietender VA (Finanzbefehl) 	<ul style="list-style-type: none"> - konstitutive (rechtsgestaltende) VAe, z.B. Stundung, Erlass,erspZuschlag - Ermessens-VAe (§ 127) - nichtbegünstigende (belastende) VAe - VA mit Dauerwirkung - rechtswidriger VA - verbotender VA
--	---

Verwaltungsakte

sonst. Steuer-VA	Steuerbescheid und gleichgestellter Bescheid	Feststellungsbescheid	Steuermessbescheid	Zins-Bescheid
Finanzbefehle VA im Erhebungs- VollstrVerfahren Haftungsbescheid	Festsetzung der Steuer	Feststellung einer Besteuerungs- grundlage	Festsetzung eines Steuer- messbetrags	Festsetzung einer Zins- schuld
§ 119 AEAO vor §§ 130/131	§§ 155,157	§§ 179 ff	§ 184	§ 239
		Die Vorschriften für den StB gelten entsprechend		
		§ 181 I 1	§ 184 I 3	§ 239 I 1

3. Form und Inhalt von -sonstigen- Steuer-VAen

Es geht also nicht um Form und Inhalt von Steuer-, Feststellungs- oder Steuermessbescheiden, da es hierfür **Sondervorschriften** gibt.

Sie müssen also in Klausur genau unterscheiden:

1. **Sonstiger Steuer-VA** : § 119 (AEAO vor §§ 130/131)
2. **Steuerbescheide etc.** : § 157 bzw. §§ 181, 184 i.V.m. § 157

3.1 Form von -sonstigen- Steuer-VAen, § 119, § 87 a

⇒ Grundsatz: **Formfrei**, d.h.: schriftlich, elektronisch (E-mail oder Telefax), mündlich oder anderweitig durch sog. konkludente Handlungen, **wenn** das **Gesetz nicht Schriftlichkeit vorschreibt**:

- Schriftlichkeit ist erforderlich: Zwangsgeldandrohung (§ 332 I 1), Anordnung einer Außenprüfung (§ 196), bestimmte Vollstreckungsmaßnahmen (z.B. § 309), Bußgeldbescheide

- Die **elektronische** Form darf nur verwendet werden, wenn der Empfänger entspr. technische Einrichtung und hierfür den Zugang eröffnet hat, § 87 a I 1, z.B. durch Angabe der E-mail- Adresse bei Selbständigen bzw. ausdrücklichen Einverständnis bei Nichtselbständigen; AEO Nr.1 zu § 87a
- Schreibt das Gesetz **Schriftform** für den VA vor, so kann nach § 87a IV 1 diese Schriftform zwar durch die elektronische Form ersetzt werden, sie muss aber mit **qualifizierter elektronischer Signatur** nach dem SignaturG versehen sein, § 87a IV 2. Durch RVO kann auch ein anderes sicheres Verfahren bestimmt werden, das die Authentizität des übermittelten Dokuments sicherstellt, § 87a VI.
Voraussetzung einer solchen elektronischen Bekanntgabe (z.B. einer Prüfungsanordnung) ist aber, dass der Empfänger selbst eine technische Einrichtung zur Überprüfung der Signatur hat. Nur dann hat er den Zugang i.S.d. § 87 a I 1 für solche VAe eröffnet.
- Bei bestimmten VAen darf die Schriftform allerdings nicht durch die elektronische Form ersetzt werden, z.B. § 224 a II 1, § 309 I 2 (Pfändung einer Geldforderung), § 324 II 3 (dinglicher Arrest)
- Schreibt das Gesetz keine Schriftform vor, ist also eine formlose Bekanntgabe möglich, so wird bei der elektronischen Bekanntgabe keine Signatur benötigt.

⇒ Ein **mündlicher VA** ist **auf Verlangen schriftlich** zu bestätigen, § 119 II 2
Wirksamer VA ist aber der mündlich ausgesprochene VA, nicht erst die schriftliche Bestätigung.

Wenn VA schriftlich oder elektronisch erlassen wird:

§ 119 III 1: Erlassende **Behörde und Unterschrift** oder Namenswidergabe

Unterschrift bzw. Namenswidergabe ist **nicht** erforderlich **bei formularmäßigem** VA und per EDV erstellten VAen, z.B. bei Steuerbescheiden, § 119 III 2, 2. Hs.

Anders = Vordruck: Ermessens-VA wie Prüfungsanordnung, Stundungsbescheid, Auskunftersuchen

Wenn Unterschrift fehlt: Keine Nichtigkeit, da kein besonders schwerer Fehler, zumal es VAe ohne Unterschrift gibt

Wenn erlassende Behörde fehlt: VA ist **nichtig** nach § 125 II Nr. 1

3.2 Inhalt des sonstigen Steuer-VAes, § 119 I

§ 119 I: VA muss **inhaltlich hinreichend bestimmt** sein: Aus dem Tenor muss eindeutig erkennbar sein, was das FA regelt, was es vom Stpfl. verlangt, etc.

z.B.: Geben Sie Auskunft über Firma X! (Welche Auskunft konkret?) Richtig: Haben Sie von der Firma X in 01 Lieferungen erhalten?

- Der VA darf nicht unverständlich sein; ist dies der Fall, ist der VA **nichtig**.
- Der VA muss **erfüllbar** sein: Verlangen einer verbotenen Handlung ist nichtig. Ebenso, wenn Betroffener aufgefordert wird, etwas an einem bestimmten Zeitpunkt zu tun, der bereits zurückliegt.

⇒ Sie müssen in der **Klausur** auf § 119 I eingehen, wenn z.B. Haftungsbescheid für mehrere Steuern; Prüfungsanordnung für Eheleute.

3.3 Begründung, § 121

§ 121 gilt für **alle** VAe

Begründungszwang, soweit zum Verständnis erforderlich, vor allem, wenn das FA von der Erklärung abweichen will, wenn diese Abweichung nicht vorher abgesprochen wurde.

Bei **Ermessensentscheidungen** gehört die Nennung von Ermessenskriterien zur erforderlichen Begründung.

§ 121 II: In den dort genannten Fällen ist Begründung entbehrlich
Die Nennung der Besteuerungsgrundlagen im ESt-Bescheid ist Teil der Begründung des Steuerbescheides.

Bei **Fehlen der Begründung** ist der VA zunächst (verfahrensmäßig) rechtswidrig;
aber: § 126 I Nr. 2: dieser Mangel kann durch Nachholung der Begründung geheilt werden, so dass VA von Anfang an rechtmäßig ist.

Beispiele: Eine Prüfungsanordnung muss als Begründung die Rechtsgrundlage angeben: § 193 I oder II Nr. 1 oder II Nr. 2; bei letzterem auch, ob die weiteren dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind.
Eine **Vorbehaltsfestsetzung** bedarf keiner Begründung, § 164 I 1.

Achtung: Wiedereinsetzung gem. § 126 III, wenn Stpfl. **wegen** der fehlenden, aber erforderlichen Begründung die Einspruchseinlegung versäumt; es muss dann die Kausalität geprüft werden.

3.4 Nebenbestimmungen zum VA, § 120

- ⇒ Nebenbestimmungen sind **unselbständige Bestandteile** des VAes.
- ⇒ Nebenbestimmungen bei einem Steuer-, Feststellungs- und Messbescheid sind der **Vorbehaltsvermerk** und der **Vorläufigkeitsvermerk**, §§ 120 I i.V.m. 164,165.
- ⇒ Bei **Ermessens-VAen** können nach pflichtgemäßem Ermessen folgende Nebenbestimmungen dem VA beigefügt werden (§ 120 II):

Nr. 1: Befristung: Stundung bis zum...; Genehmigung der Ist-Versteuerung bis zum ...; Aussetzung der Vollziehung endet 1 Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung; die Stundung wird wirksam ab dem Beginn des nächsten Monats, etc.

Nr. 2: Bedingung: Nur, wenn ausdrücklich so formuliert: Bei Stundung: "Wird eine Teilzahlung nicht rechtzeitig entrichtet, so gilt die Stundung als widerrufen" (auflösende Bedingung).

Keine Bedingung: "Ich stunde unter der Bedingung, dass Sie folgende Raten zahlen...." Das ist Einschränkung der Stundung bzw. Auflage.

"Der Erlass der ESt 05 i.H.v. 5.000 € wird erst wirksam, wenn Sie die USt 01 gezahlt haben" (aufschiebende Bedingung).

Nr. 3: Widerrufsvorbehalt

"Widerruf bleibt vorbehalten" oder "Stundung bis auf weiteres"

Widerrufsvorbehalt ist aber ohne Wirkung bei rechtmäßigem Steuererlass, da die Schuld erlischt. Der Erlass könnte nach § 131 II nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, was sinnlos wäre.

Bei Buchführungserleichterung ist der Widerruf gem. § 148 S. 3 AO möglich.

Nr. 4: Auflage

Dem Begünstigten Stpfl. wird ein Tun, Dulden oder Unterlassen aufgegeben (Ratenzahlung bei Stundung, Abgabe der Steuererklärung).

Wohl kein selbständiger VA, auch wenn die Auflage mit VA "verbunden" wird. Die Auflage, eine Sicherheit zu leisten, kann dagegen selbständig anfechtbarer VA sein.

Auflage kann selbständig mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden, bei Nichterfüllung ist allerdings auch der Widerruf des begünstigenden VAes möglich § 131 II Nr. 2.

4. Der Steuerbescheid, §§ 155, 157

4.1 Funktion des Steuerbescheides

- ⇒ § 155: Festsetzung der Steuer. Es wird die Höhe der Steuer, die ein bestimmter Steuerschuldner schul-

det, festgesetzt, also geregelt. **Folge:** der Steuerbescheid ist ein VA.

a) Der Steuerbescheid schließt das einheitliche Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ab:

1. **Schritt:** Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen = Ermittlungsverfahren, geregelt in §§ 85 – 107
2. **Schritt:** Festsetzung der Steuer auf Grund der ermittelten Besteuerungsgrundlagen, §§ 155, 157.

⇒ Wichtig: § 157 II: Die festgestellten **Besteuerungsgrundlagen** bilden einen grundsätzlich **nicht selbstständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides**. Diese Grundlagen können also nie bestandskräftig werden; sie können auch nicht selbstständig angefochten werden. Nur der Regelungsinhalt des Steuerbescheides selbst wird bestandskräftig bzw. kann angefochten werden.

➤ **Bsp.:** *X ist mit gewerblichen Einkünften bestandskräftig zur ESt 01 veranlagt worden. Er kann im Einspruch gegen GewSt-Messbescheid 01 geltend machen, er habe in 01 gar keinen Gewerbebetrieb gehabt. Der ESt-Bescheid 01 regelt nämlich nicht verbindlich, dass X einen Gewerbebetrieb und damit gewerbliche Einkünfte gehabt hat.*

➤ **Oder:** *Bei der ESt 01 ist der gewerbliche Gewinn in falscher Höhe zu Grunde gelegt worden. Bei der GewSt 01 kann vom einkommensteuerlich **richtigen** Gewinn ausgegangen werden, da der Gewinn selbst nicht verbindlich geregelt worden ist.*

⇒ **Ausnahme:** Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in **Feststellungsbescheiden**, § 179 - 183: z.B. verbindliche Regelung des Gewinns für die ESt der Gesellschafter einer Personengesellschaft, nicht aber für die GewSt der Personengesellschaft.

Die einzelnen Maßnahmen im Ermittlungsverfahren, z.B. Auskunftersuchen an Steuerschuldner oder Dritten, etc. sind natürlich (sonstige) VAe.

b) Bindungswirkung für das FA - Verpflichtung für Stpfl.:

Mit der Bekanntgabe tritt Bindungswirkung ein, d.h. das FA kann den Steuerbescheid nur noch ändern, wenn eine **Änderungsnorm** greift. Der Stpfl. muss die festgesetzte Steuerschuld zahlen. Er kann zwar die Bindungswirkung wieder außer Kraft setzen, wenn er erfolgreich **Einspruch** einlegt oder **Änderung** auf Grund einer Änderungsnorm beantragt. Die Bindungswirkung dauert aber zunächst bis zur Änderung, § 124 II.

c) Steuerbescheid als Voraussetzung für das weitere Verfahren:

Er ist Grundlage für das Erhebungs-, Vollstreckungs-, Änderungs- und Einspruchsverfahren.

Alle diese Verfahren lassen sich nicht durchführen, wenn z.B. kein Steuerbescheid vorliegt, also die konkrete Steuerschuld noch nicht festgesetzt ist.

4.2 Pflicht zur Steuerfestsetzung

Das FA ist grundsätzlich zum Erlass eines Steuerbescheides verpflichtet, wenn der Steuerschuldner eine Steuer schuldet §§ 3, 85.

Ausnahmen:

- a. § 156 I i.V.m. **Kleinbetrags-VO:** Änderungen erst ab 10 € Auswirkung; wohl aber Erstfestsetzung auch geringerer Beträge. Kleinbetrags-VO gilt auch bei Änderungen zugunsten des Stpfl., BFH 16.2.2011 – X R 21/10.
- b. § 156 II: Verzicht aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen (entspricht der Niederschlagung in der Vollstreckung);
FA kann aber jederzeit innerhalb der Festsetzungsfrist Steuer festsetzen, wenn Steuerschuldner z.B. wieder zu Einkommen oder Vermögen kommt.
- c. § 163 I: Nichtfestsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen (entspricht Erlass nach Steuerfestsetzung). Ebenso können einzelne Besteuerungsgrundlagen aus der Besteuerung herausgenommen werden.

Die Billigkeitsmaßnahme gem. § 163 ist ein **eigener VA**, der vor oder gleichzeitig mit Bekanntgabe des Steuerbescheides bekanntzugeben ist, § 163 I 3, und natürlich selbständig anfechtbar ist.

- d. **Keine** Festsetzung aus **verfahrensrechtlichen** Gründen: Steueranspruch ist **verjährt** (Festsetzungsfrist)

4.3 Form des Steuerbescheides

§ 157 I: Der Steuerbescheid ist **schriftlich** (oder elektronisch, § 87 a IV) zu erteilen. Ein mündlicher Steuerbescheid ist **nichtig**.

Eine elektronische Bekanntgabe ist nach § 87 a IV nur möglich, wenn der Bescheid mit der Signatur versehen ist.

4.4 Inhalt des Steuerbescheides

- § 119 III: **Erlassende Behörde**: Fehlt diese, ist VA **nichtig**.
- § 119 III 2: Keine Unterschrift bei EDV- und formularmäßigen Bescheiden (= manuellen Steuerbescheiden, Feststellungsbescheiden, also sog. **gebundenen** VAen)
- § 157 I 2: **festgesetzte Steuer nach Art und Betrag: Steuerjahr, der Steuerschuldner**

Fehlen Angaben zur festgesetzten Steuer, zur Steuerart, zum Steuerjahr oder zum Steuerschuldner, ist der Steuerbescheid **nichtig**.

Ebenso **nichtig**:

EST-Bescheid an A & B OHG, da OHG nicht Schuldner der ESt sein kann.

StB an bereits Verstorbenen, da dieser nicht mehr Steuerschuldner sein kann.

- Die Angabe der Besteuerungsgrundlagen gehört nur zur **Begründung** des Steuerbescheides nach § 121 (nachholbar gem. § 126), also ist ihr Fehlen "unschädlich"
- § 157 I 3: Ordnungsgemäße **Einspruchsbelehrung** muss gegeben sein, wegen § 356 II handelt es sich aber nur um eine Sollvorschrift: Fehlt Belehrung, kann innerhalb eines Jahres noch Einspruch eingelegt werden

Keine Bestandteile des StB, sondern **selbständige VAe** sind:

- a. **Anrechnung**: geleisteter Vorauszahlungen, einbehaltener LSt oder KESt (Anrechnungs-VA = sonstiger SteuerVA, kein Steuerbescheid, also Berichtigung gem. §§ 130,131).
- b. **Leistungsgebot**: Aufforderung, Differenz zwischen Steuerschuld und angerechneten Beträgen bis zum ... zu zahlen. Es handelt sich hierbei um die Fälligkeitsbestimmung = Regelung des Fälligkeitstages. Das Leistungsgebot ist erforderlich, um ggf. die Vollstreckung beginnen zu können, § 254 I 1. Das Leistungsgebot ist nicht nötig bei Steueranmeldung, § 254 I 4 und bei SZ.
- c. **Abrechnungsbescheid** gem. § 218 II: Ein solcher Bescheid wird erlassen bei Streitigkeiten über sonstige Zahlungen, Erlöschen einer Steuerschuld durch Zahlung, Aufrechnung, doppelter Zahlung, Umbuchungen: mit Einspruch anfechtbarer sonstiger Steuer-VA, § 347 I Nr. 1.
- d. **Vorauszahlungsbescheid** = Steuerbescheid unter VdN § 164 I 2
- e. **Kirchensteuerbescheid**
- f. Festsetzung eines **Verspätungszuschlags** = sonst. Steuer-VA

- g. Anforderung von **Säumniszuschlägen** (kein VA, auch kein Leistungsgebot, wenn zusammen mit Steuerbescheid; § 254 II)
- h. Zusätzlich als **Nebenbestimmung**: Vorbehalts- oder Vorläufigkeitsvermerk: kein selbständig anfechtbarer VA.

4.5 Das Wirksamwerden des Steuerbescheides - Bekanntgabe

Die folgenden Ausführungen gelten auch für sonstige Steuer-VAe.

Einzelheiten zur Lösung in **Klausurfällen** finden Sie im **AEAO zu § 122**.

Mit der Willensbildung und -äußerung ist der Steuerbescheid / VA noch nicht wirksam, er entfaltet also noch keine Bindungswirkung.

⇒ § 124: **Wirksam** wird der VA bzw. Steuerbescheid erst **im Zeitpunkt** der **Bekanntgabe**.

⇒ § 155 I 2: Steuerbescheid ist der nach § 122 bekannt gegebene VA.

WICHTIG: Sie müssen in der Klausur prüfen, wenn der Sachverhalt hierzu Veranlassung gibt, ob der Steuerbescheid / VA überhaupt wirksam geworden ist, d.h. ob eine ordnungsgemäße Bekanntgabe vorliegt. Nur dann hat der Steuerbescheid Bindungswirkung.

Entscheidende Frage: Enthält der Steuerbescheid den richtigen Adressaten?

Ist er dem richtigen Empfänger bekannt gegeben?

Fehlt es an einer **ordnungsgemäßen Bekanntgabe**, ist überhaupt **kein wirksamer Steuerbescheid / VA** vorhanden. Ein **Einspruch** ist dann **nicht** erforderlich.

Folge:

- **Vor** Bekanntgabe kann entstandener VA ohne jede Beschränkung geändert werden; das ist keine Änderung i.S.d. AO. Änderung muss erfolgen, wenn vor Bekanntgabe Fehlerhaftigkeit erkannt wird, § 85.
- **Nach** wirksamer Bekanntgabe kann die Änderung **nur** auf Grund einer **Änderungsnorm** erfolgen oder auf den Einspruch des Steuerschuldners hin.
- Mit der **wirksamen** Bekanntgabe beginnt die Einspruchsfrist § 355 I.

4.5.1 Bekanntgabe

Bekanntgabe = Oberbegriff für verschiedene Möglichkeiten der Bekanntgabe des VA

Grundform: § 122 I, 119 II: **schriftlich, mündlich**, in anderer Weise

Schriftlicher VA (Regelfall): § 122 II - V:

- mit **einfachem Brief** § 122 II (durch Post oder anderes Unternehmen, das Postdienstleistungen erbringt, AEAO 1.8.2)
- elektronisch: § 122 II a
- durch Telefax: Bekanntgabe erst mit vollständigem Ausdruck durch Empfangsgerät des Empfängers,
- durch E-mail: s.o. 3.1 zur Bekanntgabe von sonstigen VAen. Das Gleiche gilt auch für die Bekanntgabe von Steuerbescheiden, da diese schriftlich zu ergehen haben. Der Bescheid ist mit Signatur zu versehen, § 87 a IV oder auf Grund einer RVO gem. § 87 a VI gleichwertigen Kennzeichnung. Da die Daten dem Steuergeheimnis unterliegen, sind diese gem. § 87 a I 3 zu verschlüsseln.
- durch **Zustellung** nach VerwaltungszustellungsG § 122 V
- durch öffentliche Bekanntgabe (als letztes Mittel) § 122 III, IV

Voraussetzungen für eine wirksame Bekanntgabe:

- Zugang
- beim - richtigen - Adressaten (Bekanntgabeadressat)

- oder einem anderen Empfänger
- mit Wissen und Willen der Behörde
- in Schriftform, soweit diese gesetzlich vorgeschrieben

a) **Zugang:** Steuerbescheid / VA gelangt in den **Machtbereich** des Adressaten (Empfängers) derart, dass er **normalerweise** hiervon Kenntnis nehmen kann. (siehe § 130 BGB).
Unerheblich: Ob Adressat (Empf.) den VA tatsächlich zur Kenntnis nimmt.

BFH: Zugang auch, wenn der Postbote den Bescheid irrtümlich an Dritten übergibt und dieser den Bescheid dem richtigen Empfänger aushändigt.

Bei elektronischer Bekanntgabe: § 87 a I 2: Mit Aufzeichnung in bearbeitbarer Weise (E-mail ist durch Öffnung abrufbar; auf das Öffnen des E-mail-Briefkastens und die tatsächliche Kenntnisnahme kommt es nicht an, AEAO Nr. 2 S. 2 zu § 87 a)

Beispiele:

- *Stundung (Schriftform nicht zwingend) wird dem Stpfl. vom Sachbearbeiter telefonisch mitgeteilt. Auch Ablehnung ist zugegangen, auch wenn sich der Stpfl. die Ohren zuhält, so dass er nichts versteht.*
- *Steuerbescheid in Briefkasten bei Urlaubsabwesenheit des Stpfl.: Zugang, da im Machtbereich. Abwesenheit beseitigt nicht Machtbereich.*
- *Sachbearbeiter wirft Steuerbescheid spät abends in Hausbriefkasten des Stpfl. Wann erfolgt Bekanntgabe? Nicht mit Einwurf, da i.d.R. nicht erwartet werden kann, dass Stpfl. abends noch den Briefkasten leert. Zugang also am nächsten Vormittag, wenn mit Leerung gerechnet werden kann.*
- *Postbote wirft Steuerbescheid in Hausbriefkasten, in den Rowdies anschließend Silvesterknallkörper werfen.*
- *Kind leert Briefkasten und wirft Steuerbescheid fort. Kenntnisnahme war in beiden Fällen möglich, Steuerbescheid war bereits im Machtbereich. Anders: Dem Briefträger wird seine Tasche entrissen, so dass er die Briefe nicht mehr verteilen kann.*
- *Brief unter Fußmatte: Zugang nur, wenn das so mit dem Postboten vereinbart war, da sonst der Stpfl. damit nicht rechnen konnte. Bekanntgabe erst, wenn er ihn tatsächlich findet.*
- *Stpfl. hat Postfach. Bekanntgabe mit Einlegen in Postfach, wenn zu diesem Zeitpunkt noch damit gerechnet werden kann, dass der Empfänger das Postfach am gleichen Tag leert. Morgens: ja, abends: nein; ja auch am Samstag = Werktag.*

b) beim richtigen Adressaten

Sie müssen zwei Begriffe unterscheiden:

- **Betroffener** (= **Inhaltsadressat**)
- **Bekanntgabeadressat** (wem soll der Bescheid bekannt gegeben werden)

Regelfall: Steuerschuldner/Betroffener (**Inhaltsadressat**) ist **zugleich Bekanntgabeadressat**

Denn: § 122 I: VA ist dem bekanntzugeben, für den er bestimmt ist.

Aber: Die Bekanntgabe (hier: In Empfangnahme des VAes) ist eine Verfahrenshandlung, die man nur vornehmen kann, wenn man handlungsfähig (= unbeschränkt geschäftsfähig) ist, § 79.

Daraus folgt: Die Bekanntgabe an einen **Handlungsunfähigen** ist unwirksam.

aa) Bekanntgabe bei Minderjährigen oder Geschäftsunfähigen (AEAO 2.2 zu § 122)

Der Steuerbescheid / VA muss an den richtigen Bekanntgabeadressaten, hier die gesetzlichen Vertreter, bekannt gegeben werden, s.a. § 34, da Minderjährige etc. nicht handlungsfähig sind.

- **Bsp.:** Anschriftenfeld: Herrn Emil Meyer, Frau Tusnelda Meyer
Bescheidkopf: als gesetzliche Vertreter von Heinz Meyer
oder: Herrn Heinz Meyer, gesetzlich vertreten durch Herrn Emil und Frau Tusnelda Meyer

Auch wenn beide Elternteile gesetzliche Vertreter sind, so reicht doch Nennung nur eines Elternteils für wirksame Bekanntgabe aus (AEAO 2.2.2 zu § 122)

- **Fall:** A wird am 3.6.05 18 Jahre alt. Der an ihn adressierte ESt-Bescheid wird am 2.6. zur Post gegeben und kommt am 4.6. bei ihm an.
Die Bekanntgabe ist wirksam, da A bei Zugang handlungsfähig ist. Wäre der Bescheid an die Eltern adressiert worden, läge keine wirksame Bekanntgabe vor, da die Eltern am 4.6. nicht mehr die richtigen Adressaten waren.

bb) Bekanntgabe an juristische Personen (AEAO 2.8)

Bei Bescheiden an juristische Personen (GmbH, AG, etc.) reicht die Nennung der juristischen Person, der gesetzliche Vertreter braucht nicht genannt zu sein (AEAO 2.8.1).

- **Bsp.:** An die Schulze-Handels-GmbH, Adresse

Befindet sich juristische Person in **Liquidation** oder ist sie im Handelsregister bereits **gelöscht**:

Bekanntgabe an Liquidator bzw. Bestellung eines **neuen Liquidators** zum Zwecke der Bekanntgabe, siehe AEAO 2.8.3 zu § 122

cc) Bekanntgabe in Erbfällen, AEAO Nr. 2.12 zu § 122

Ist die Bekanntgabe **vor** dem Todesfall erfolgt, ist sie **wirksam**: die festgesetzte Steuerschuld (und auch die Einspruchsfrist) gehen auf den/die Gesamtrechtsnachfolger (= Erbe/n) über, § 45 AO.

Erfolgt die Bekanntgabe **nach** dem Tod des Betroffenen: Der Verstorbene kann nicht mehr Inhaltsadressat = Betroffener sein, da die Steuerschuld in seiner Person mit dem Tode erlischt. Ein an ihn „adressierter“ Bescheid ist **unwirksam** = nichtig, auch wenn ihn die Erben erhalten.

Aber: § 45: Alle Rechte und Pflichten des Verstorbenen gehen auf den/die Erben über.

Inhalts- und Bekanntgabeadressat ist/sind der/die Erben.

AEAO 2.12.4: Namentliche Nennung **aller** Erben mit dem Zusatz, dass der Bescheid an sie als Miterben nach ergeht, dass gleichlautender Bescheid den anderen Miterben bekannt gegeben wurde und dass alle Miterben als Gesamtschuldner die Steuerschuld schulden.

Wirksam ist aber auch die Bekanntgabe an die „Erbengemeinschaft X“, wenn auf einen Bp-Bericht verwiesen wird, in dem die Beteiligten der Erbengemeinschaft genannt sind, BFH 17.11.2005, BStBl. 2006, 287.

dd) Bekanntgabe in Insolvenzfällen (AEAO 2.9 zu § 122)

Mit der Insolvenzeröffnung verliert der Steuerschuldner seine Vermögensverwaltungsbefugnis, die auf den Insolvenzverwalter übergeht, der gem. § 34 die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat. Während des Insolvenzverfahrens dürfen Steuerbescheide, die Steuerschulden aus der Zeit vor der Eröffnung stammen, nicht ergehen; die Steuerschulden sind zur Tabelle anzumelden. Alle anderen Verwaltungsakte und Steuerbescheide, die die Insolvenzmasse betreffen, sind dem Insolvenzverwalter bekannt zu geben. Einzelheiten siehe AEAO 2.9

ee) Sonstiges

Achtung: Ist im VA ein falscher Stpfl. genannt (weil z.B. die Akten verwechselt wurden), ist der VA wirksam bekannt gegeben, denn der Genannte sollte ja nach dem Behördenwillen der Betroffene = Adressat

sein. Der Empfänger muss also Einspruch einlegen, wenn er den Eintritt der Bestandskraft verhindern will.

c) richtiger Empfänger, AEAO 1.5 zu § 122

Der richtige Inhalts- und Bekanntgabeadressat ist i.d.R. auch der (postalische) **Empfänger**.

Der Empfänger kann jedoch eine andere Person sein als der Adressat:

*z.B.: Ein Dritter ist **bevollmächtigt**, den Bescheid in Empfang zu nehmen.*

In diesen Fällen gilt: Der Adressat muss nicht im Anschriftenfeld stehen, dort muss nur der (postalische) Empfänger stehen.

Sind dies **verschiedene** Personen, dann muss sich aber aus dem sonstigen Inhalt des Bescheides ergeben, wer der Adressat ist.

Sind auch Adressat und Betroffener verschiedene Personen (z.B. Bekanntgabe an Minderjährigen, der durch Steuerberater vertreten wird), dann muss sich zusätzlich aus dem Bescheid ergeben, wer der Betroffene ist. Formulierungen finden Sie hierzu in AEAO 1.5.2 zu § 122

Bei **Empfangsvollmacht** gilt: (vor allem Empfangsvollmacht für Steuerberater):

§ 122 I 3 i.V.m. § 80 erlaubt Bekanntgabe an Bevollmächtigten

Aber: An Steuerberater als Empfänger wird nur bekannt gegeben, wenn er **besondere Empfangsvollmacht** hat. Bei fehlender **ausdrücklicher** Empfangsvollmacht hat FA Ermessenspielraum, an wen es den Bescheid bekannt gibt.

§ 80 III: Wenn Zustellungsvollmacht/Empfangsvollmacht vorliegt:

Dann **soll** FA Bescheid an Bevollmächtigten schicken. Pflichtgemäß ist also im Regelfall **nur** die Bekanntgabe an den Bevollmächtigten (Einschränkung des Ermessens).

Problem: **Trotz Empfangsvollmacht** gibt FA den VA (z.B. Steuerbescheid) **an Steuerschuldner** bekannt.

AEAO 1.7.3 zu § 122: Bekanntgabe ist **wirksam**, wenn sie **keinen Ermessensfehlgebrauch** darstellt, wenn also z.B. besonderer Anlass besteht für die Bekanntgabe direkt an den Stpfl.

Fehlgebrauch wohl auch: FA gibt an Stpfl. bekannt, weil es damit rechnet, dass dieser den Steuerbescheid verspätet dem Steuerberater zur Überprüfung vorlegt.

Folge des Ermessensfehlgebrauchs: Die Bekanntgabe an den Adressaten ist nicht wirksam, da sie nicht an den richtigen Empfänger erfolgte.

Sie wird aber in dem Moment wirksam, in dem der Adressat den Bescheid dem Bevollmächtigten aushändigt, AEAO 1.7.3 zu § 122.

Schlussfolgerungen:

Im Bescheid können bzw. müssen also bis zu drei Personen genannt sein:

1. der Steuerschuldner / Betroffene.
2. der davon abweichende Adressat bei fehlender Handlungsfähigkeit.
3. der davon abweichende Empfänger bei Empfangsvollmacht.

d) mit Wissen und Wollen der Behörde

Der befugte Beamte muss bis zuletzt wollen, dass der VA abgesandt wird.

Der **Bekanntgabewille** kann unter strengen Voraussetzungen **aufgegeben** werden. Beachten Sie hierzu insbesondere die TZ 5 u. 6 im AEAO zu § 124.

4.5.2 Bekanntgabe durch Zustellung

⇒ Die Bekanntgabe durch Zustellung erfolgt, wenn FA dies aus **Nachweisgründen** für zweckmäßig hält (z.B. A hat Nichtzugang eines StB behauptet; u.U. bei Schätzungsbescheiden) oder wenn dies **gesetzlich vorgeschrieben** ist:

§ 309 II: Pfändungsverfügungen

§ 324 II: Arrestanordnung

§ 412: Zustellung von Bußgeldbescheiden

- ⇒ Einspruchsentscheidungen müssen nicht, können aber, zugestellt werden
- ⇒ Die Zustellung richtet sich nach dem **VerwZustG** v. 12.8.2005 (Beck'sche Steuergesetze 805)
- Im Inland durch die Post mit **Postzustellungsurkunde** (PZU), § 3 (übliche Form der Zustellung) oder mit eingeschriebenem Brief, § 4 (Einzelheiten AEAO 3.1.1 und 3.1.2 zu § 122)
 - durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis, § 5 (AEAO 3.1.3 zu § 122)
 - durch öffentliche Zustellung, § 10 (AEAO 3.1.5 zu § 122)
 - Zustellung im Ausland: Siehe AEAO 3.1.4 zu § 122)
- ⇒ **PZU**: FA übergibt der Post den Zustellungsauftrag, das zuzustellende Dokument in einem verschlossenen Umschlag und den vorbereiteten Vordruck der PZU. Der Postbeamte vermerkt Tag und Ort der Übergabe sowie die Person, der der VA ausgehändigt wurde. Ausgehändigt werden darf gem. § 181 ZPO, wenn der Empfänger nicht angetroffen wird, an einen zur Familie gehörenden erwachsenen Hausgenossen oder an einen erwachsenen Bediensteten; ggf. an Hauswirt bzw. Vermieter. Die PZU geht zurück ans FA.
Auf der PZU **müssen** neben der Geschäftsnummer die Steuer-Nr. mit Ergänzungen über den Inhalt der Sendung angegeben sein:
z.B.: EStB 09 vom 10.11.10 oder: Einspruchsentscheidung vom 1.12.06 zur ESt 05.
- ⇒ **Mängel** der Zustellung: **Heilbar** nach § 8 VerwZustG: Ordnungsgemäße Bekanntgabe in dem Moment, in dem der Empfänger den VA nachweisbar **tatsächlich erhalten** hat.
Dies gilt auch für die Klage- und die Revisionsfrist.
D.h.: Einspruchs-, Klage- und Revisionsfrist beginnen auch bei Zustellungsmängeln mit tatsächlichem Zugang beim richtigen Adressaten.
- ⇒ Bei **schriftlicher** Zustellungsvollmacht gilt:
Wird der Bescheid nach VerwZustG i.V.m. § 122 V zugestellt, dann muss an Bevollmächtigten zugestellt werden, wenn dieser Zustellungsvollmacht hat, § 7 VerwZustG.
Allerdings Heilung des Zustellungsfehlers gem. § 8 VerwZustG in dem Moment, in dem der Adressat den Bescheid seinem Bevollmächtigten übergibt.

4.5.3 Zeitpunkt der Bekanntgabe, § 122 II

Mit Bekanntgabe wird der Steuerbescheid/VA **wirksam**, die Einspruchsfrist beginnt
Deshalb müssen Sie ggf. prüfen, **wann** der Steuerbescheid /VA wirksam geworden ist.

- ⇒ **Grundsatz**: Mit **tatsächlichem Zugang**, z.B. Datum lt. PZU, Tag der Aushändigung durch Finanzbeamten.
- ⇒ **Sonderregelung § 122 II und IIa**:
- ⇒ Wird der VA durch **Post** (mit einfachem Brief) oder elektronisch übermittelt:
→ Der Zugang wird am **dritten Tag nach Aufgabe zur Post** bzw. nach (elektronischer) Absendung **fingiert**;
Bsp.: Aufgabe zur Post am Di., 20.5., fiktiver Zugang Freitag 23.5.
Nach AEAO Nr. 2 zu § 108 gilt die Verschiebung auf den nächsten Werktag gem. § 108 III analog auch bei § 122 II.
Bsp.: Aufgabe zur Post am Mittwoch, 20.5., fiktiver Zugang Montag, 25.5., da der 3. Tag (23.5.) ein Samstag ist.
- Diese Fiktion gilt **nicht**, wenn der VA tatsächlich erst **nach** dem 3. Tag, also ab dem 4. Tag zugeht: dann ist dieser Tag maßgebend (zur Beweislast s. unten). Dieser spätere Bekanntgabetag ist auch dann maßgebend, wenn dies ein Samstag ist und in der Firma (Adressat) nicht gearbeitet

wird, BFH 9.11.2005, BStBl. 2006, 219.

⇒ Bei Übermittlung ins Ausland per Post: 1 Monat nach Aufgabe zur Post

⇒ Geht Steuerbescheid **früher** zu, ist er **mit Zugang wirksam**, die **Einspruchsfrist** und die **Zahlungsfrist** beginnen **dennoch** erst am 3. Tag nach Postaufgabe!!

Aber: **FA muss** in Zweifelsfällen den **Zugang** und ggf. den Zeitpunkt des Zugangs **beweisen**.

D.h.: Bestreitet Stpfl. den Zugang als solchen, braucht er den Nichtzugang nicht zu beweisen, was auch unmöglich wäre. Es gibt keinen Anscheinsbeweis, dass alle Postsendungen auch tatsächlich zu-gehen.

Behauptet Stpfl., er habe den VA erst **nach** dem 3. Tag erhalten, muss er die Vermutung des Zugangs am 3. Tag durch substantiierten Tatsachenvortrag erschüttern. Die bloße Behauptung des Zugangs z.B. erst am 4. Tag reicht nicht aus. Also Vortrag z.B.: Verzögerung der Postlaufzeit durch Feiertage, Streik, Wochenende etc. (sog. **untypischer Geschehensablauf**).

4.5.4 Die Berechnung der Einspruchsfrist

Mit der **Bekanntgabe** beginnt die gesetzliche Einspruchsfrist, § 355

Das Folgende gilt auch für die Berechnung der anderen **gesetzlichen Fristen**:

- **Fälligkeits-** bzw. **Zahlungsfristen** § 220,
- **Schonfristen** bei Säumnis § 240 III,
- **Festsetzungsfristen** §§ 169 ff,
- **Zahlungsverjährung** §§ 228 ff,
- **Zahlungsfrist** vor Vollstreckungsbeginn § 259.

Die **gesetzlichen** Fristen sind grundsätzlich nicht verlängerbar.

Ausnahme: Steuererklärung § 109; Verlängerung der Zahlungsfrist durch Stundung § 222; ansonsten nur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich nach § 110 AO.

Behördliche Fristen: Stundungsfristen, Fristen bei Leistungsgebot, Fristen zur Erteilung von Auskünften, Einreichung von Belegen § 109. Diese behördlichen. Fristen sind verlängerbar, § 109.

Frist: Bestimmter Zeitraum, innerhalb dessen eine Handlung vorgenommen werden muss.

Termin: Zu einem bestimmten Zeitpunkt muss etwas geschehen; z.B. Beginn der Außenprüfung wird auf den 10.3. festgelegt = Termin

Anwendbare Vorschriften: §§ 108 - 110 AO; §§ 187 - 193 BGB

Fristberechnung bei Ereignisfristen:

1) Fristbeginn: Die meisten Fristen hängen ab in ihrem Beginn von einem bestimmten Ereignis: Einspruchsfrist und Fälligkeitsfrist z.B. hängen vom Tag der Bekanntgabe ab.

§ 187 I BGB: Dieser Ereignistag wird nicht mitgerechnet. Frist beginnt also **mit Ablauf** dieses Tages.

Bsp.: Aufgabe zur Post am 10.2.; Bekanntgabe fiktiv am 13.2., wenn kein Samstag oder Sonntag etc.

Fristbeginn m.A. 13.2. (§ 108 I AO i.V.m. § 187 I BGB)

2) Fristende: § 108 I i.V.m. § 188 II oder § 188 I; § 108 III

Tagesfristen: z.B.: Auskunft innerhalb von 10 Tagen; Schonfrist 3 Tage.

➤ **Bsp.:** Tag der Bekanntgabe des Auskunftersuchens am 5.5., Beginn der Frist m.A. 5.5., Fristende bei 10 Tagen: m.A. 15.5.

Monatsfristen: Einspruch, Klage, Fälligkeit, Wiedereinsetzungsantrag, Zinsen § 238 I; Säumniszuschläge

§ 240 I

- **Bsp.:** ESt-Bescheid zur Post am 1.3.; fiktiver Tag der Bekanntgabe gem. § 122 II am 4.3.; Beginn der Einspruchsfrist m.A. 4.3, Ende: § 188 II: der Tag, der seiner Benennung nach dem Ereignistag entspricht; also: hier m.A. des 4.4.
Gibt es diesen Tag nicht: dann ist der vorhergehende Tag maßgebend (Bekanntgabe 31.1., Fristende bei Monatsfrist dann m.A. des 28. oder 29.2. § 188 III BGB)

Sonderregelung § 108 III: Fällt ein **Fristende** auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist erst mit Ablauf des **nächsten Werktags**.

Lebensaltersberechnung: § 187 II 2 BGB: Tag der Geburt wird voll mitgerechnet. D.h.: Ist jemand am 1.1.1989 geboren, dann hat er bereits am 31.12.2013, 24.00 Uhr, das 25. Lebensjahr vollendet, kann also am 1.1.2014 nicht mehr als Kind berücksichtigt werden.

Wichtig auch für z.B. für Altersentlastungsbetrag, oder in der Bewertung/ErbSt.

4.6 Der zusammengefasste Steuerbescheid, § 155 III

- ⇒ **Grundsatz:** § 157 I 2: Gegen jeden Steuerschuldner ergeht ein eigener Steuerbescheid
⇒ **Ausnahme:** § 155 III: Schulden mehrere die Steuer **gesamtschuldnerisch**, dann kann ein **zusammengefasster** Steuerbescheid ergehen.

Gesamtschuld bedeutet: Jeder der Gesamtschuldner schuldet den ganzen Betrag, insgesamt aber nur einmal. FA kann sich also aussuchen, von wem es Zahlung verlangen will. Die Gesamtschuldner gleichen sich untereinander aus, § 426 BGB.

Fälle der Gesamtschuld: § 44 AO: Stpfl. werden zusammen zu einer Steuer veranlagt:

- § 26, 26 b EStG: Zusammenveranlagung von Eheleuten zur ESt;
→ § 20 I ErbStG: Schenker und Beschenkter
→ § 13 GrEStG: Veräußerer und Erwerber bei Grundstückserwerb
→ § 10 GrStG: Mehrere Miteigentümer eines Grundstücks

Keine Gesamtschuld bei GrESt: Eheleute erwerben gemeinsam ein Grundstück; jeder schuldet nur die auf ihn entfallende GrESt.

Wenn ein **zusammengefasster** Bescheid ergeht (Kann-Vorschrift):

Eigentlich handelt es sich um **zwei** Bescheide, die lediglich äußerlich zu **einem** Bescheid zusammengefasst werden. Also: 2 inhaltsgleiche Steuerbescheide.

Folge: Im Steuerbescheid müssen **alle Beteiligten** (Steuerschuldner) genannt sein.

§ 155 III 2,3: Im zusammengefassten Steuerbescheid können auch solche steuerlichen Nebenleistungen festgesetzt werden, die nur einen der Steuerschuldner betreffen, z.B. Verspätungszuschlag.

Bekanntgabe eines zusammengefassten Steuerbescheides

- ⇒ **Grundsatz:** Da zwei Bescheide, eigentlich auch 2 x (**getrennte**) Bekanntgabe.
⇒ **Sonderregelung:** § 122 VI: Sind die Beteiligten damit **einverstanden**, dass Bescheid nur 1 x bekannt gegeben wird: nur 1 x Bekanntgabe an einen der Beteiligten mit **Wirkung für und gegen die anderen**. Der VA **muss** diesen Hinweis auf die Wirkung enthalten, AEAO 2.1.3 zu § 122.
⇒ § 122 VI ist trotz § 181 nicht bei Feststellungsbescheid anwendbar, da Spezialregelung in § 183: s. dort: Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden.
⇒ § 122 VI auch nicht bei zusammenveranlagten Eheleuten, wenn § 122 VII greift.

⇒ **Sonderregelung bei zusammenveranlagten Eheleuten: § 122 VII**

Haben die zur ESt zusammenveranlagten Eheleute **im Zeitpunkt der Bekanntgabe** (tatsächlicher Zugang) eine **gemeinsame Anschrift**, dann reicht eine Bekanntgabe an die gemeinsame Anschrift.

Folge: Dies ist Bekanntgabe gegenüber allen Beteiligten persönlich.

Dies gilt natürlich nur, wenn alle Beteiligten im Bescheid genannt sind.

AEAO 2.1.2: Bei Eheleuten müssen beide im Adressenfeld genannt sein. Dort auch Beispiele.

Fehlt gemeinsame Anschrift: **getrennte Bekanntgabe** oder **Bekanntgabe** nach § 122 VI

Wird trotz fehlender gemeinsamer Anschrift nur 1 x bekannt gegeben, weil FA von gemeinsamer Anschrift ausgeht, ist die Bekanntgabe **insgesamt** unwirksam (es sei denn: § 122 VI mit Hinweis liegt vor). Denn: Es ist nicht ersichtlich, an wen sich nun der Bescheid richten soll, wenn er an beide Eheleute adressiert ist, BFH BStBl. 1986, 474.

Auch bei gemeinsamer Anschrift hat auf Antrag Einzelbekanntgabe zu erfolgen, § 122 VII 2.

Ebenso, wenn dem FA Streit bekannt ist (z.B. trotz gemeinsamer Anschrift Getrenntleben bei Bekanntgabe).

§ 122 VI und VII gilt auch bei Schätzungsbescheiden bezüglich ESt, da es auf gegenseitige Bevollmächtigung nicht ankommt.

⇒ **Zustellungen müssen** immer getrennt erfolgen, wenn keine ausdrückliche gegenseitige Bevollmächtigung vorliegt.

⇒ **Folge des zusammengefassten Bescheides:**

Nach Bekanntgabe geht jeder Steuerbescheid seinen eigenen verfahrensrechtlichen Weg; z.B.: Nur Ehemann legt Einspruch ein: Dann ist nur die Festsetzung ihm gegenüber noch offen.

oder § 36 IV EStG: Auszahlung eines Guthabens an einen der Gesamtschuldner wirkt auch gegenüber dem / den anderen Gesamtschuldnern

§ 268 AO: Aufteilung der Steuerschuld in der Zwangsvollstreckung auf Antrag

4.7 Den Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide, § 155 I 3

4.7.1 Freistellungsbescheid

§ 155 I 3 erwähnt den Freistellungsbescheid, der als Steuerbescheid behandelt wird.

M.E. ist ESt-Bescheid über 0 € kein Freistellungsbescheid, sondern Festsetzung der Steuer mit 0 €

Andere Auffassung: Freistellung von der Steuer.

Freistellung liegt vor, wenn FA verbindlich dem Stpfl. mitteilt, er werde nicht zur ESt veranlagt (da er keine Steuer schulde) oder Verein als gemeinnützig anerkennt = Freistellung von KSt.

Anders: Ablehnung eines ESt-Bescheides, da keine Steuerpflicht vorliege = Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung: § 155 I 3 = einem Steuerbescheid gleichgestellter Bescheid.

4.7.2 Kein Steuerbescheid bei reiner Erstattung, § 37 II

➤ **Bsp.:** *Stpfl. hat Steuerschuld doppelt bezahlt.*

Bezahlung einer bereits erlassenen Steuerschuld.

Er erhält den Betrag auch ohne Freistellungsbescheid zurück. Tatsächlicher Vorgang im Erhebungsverfahren. Bei Streit über solche Zahlungen: § 218 II; AEAO Nr. 4 zu § 155.

4.7.3 Steuervergütungen, § 155 IV

Vor allem im Verbrauchsteuerbereich: Der, der nicht Schuldner ist, erhält aus wirtschaftspolitischen Gründen die vom Schuldner gezahlte Verbrauchsteuer zurück.

Letztlich ist auch der Vorsteueranspruch eine Steuervergütung, die aber verfahrensrechtlich im Rahmen der USt- Veranlagung durch Vorsteuerabzug als unselbständige Besteuerungsgrundlage gewährt wird, BFH

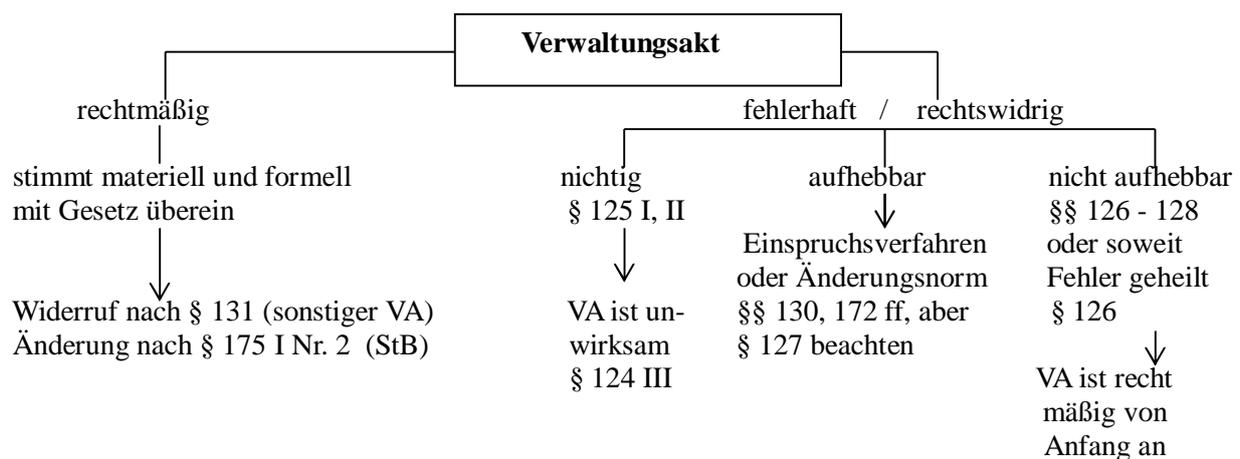
BStBl. 1977, 227.

Steuervergütungen: Investitionszulage, Eigenheimzulage, Arbeitnehmer-Sparzulage, Wohnungsbauprämie, AEAO Nr. 4 zu § 155.

4.7.4 Ablehnung einer Steuerfestsetzung = nv-Bescheid

Steuerbescheid, durch den geregelt wird, dass keine ESt-Veranlagung nach § 46 EStG erfolgt: Keine Entscheidung über Steueranspruch, sondern über die Voraussetzungen einer Veranlagung, s. BFH BStBl. 1989,920; 1990, 565.

5. Fehlerhafte - nichtige VAe



Ein VA ist fehlerhaft (**aber dennoch wirksam, wenn nicht nichtig**), wenn er gegen materielle oder verfahrensrechtliche Vorschriften verstößt.

§ 125 = Nichtigter VA: Besonders schwerer Fehler, der offenkundig ist

Der schwere Fehler muss dem VA "auf der Stirn geschrieben sein".

- **Bsp.:** Viel zu hohe Steuerfestsetzung, die bei A als kleinem ArbeitN unmöglich richtig sein kann
Keine Nichtigkeit des Steuerbescheides, er ist nur rechtswidrig, denn der Fehler ist dem Steuerbescheid als solchem nicht anzusehen. A muss also Einspruch einlegen.
- **Bsp.:** Eine Pfändungsverfügung, der ein nicht bekannt gegebener und damit unwirksamer Steuerbescheid zugrunde liegt, ist nicht nichtig, sondern nur rechtswidrig. Es liegt zwar ein schwerer Fehler vor, jedoch ist er nicht offenkundig, da der Pfändungsverfügung nicht anzusehen ist, dass eine Vollstreckungsvoraussetzung (wirksamer Steuerbescheid) fehlt.

Fälle der Nichtigkeit:

- Zwingend vorgeschriebene Schriftform fehlt
- Steuerbescheid durch OFD
- Niemand kann den VA befolgen, da er inhaltlich nicht bestimmt ist.
- Betroffener existiert nicht mehr.
- Steuerbescheid an Frau Alois Maier
- GewSt-Messbescheid an Herrn und Frau Hans und Elvira Schulze (wenn die Eheleute den Gewerbebetrieb gemeinsam betreiben, muss sich der Messbescheid an die BGB-Gesellschaft richten)
- Erlass der GewSt durch Gemeinde als Belohnung für die Niederlassung
- Steuerbescheid während Insolvenz des Stpl., wenn die Forderung nur gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden kann

6. Der Vorbehaltsbescheid, § 164

6.1 Rechtscharakter und Bedeutung des Vorbehaltsbescheids

- ⇒ Der Vorbehaltsbescheid ist ein Steuer-, ein Feststellungs- oder ein Messbescheid, der eine **Nebenbestimmung** enthält, nämlich den **Vorbehaltsvermerk**.
- ⇒ Der Vorbehaltsvermerk ist eine **Nebenbestimmung** i.S.d. § 120 I: d.h.:
 - Er ist kein selbständiger VA, sondern unselbständiger Bestandteil des Bescheides.
 - Wendet sich Stpfl. nur gegen VdN, muss er den Steuerbescheid als solchen anfechten und seinen Antrag dahin einschränken, dass der VdN aufgehoben wird.
- ⇒ **Sinn** des § 164: Bei Masseverfahren ist keine gründliche Prüfung möglich: Daher nur oberflächliche oder gar keine Prüfung bei der Veranlagung. Das FA hält den Fall offen, indem es nicht endgültig mit Bindungswirkung veranlagt, sondern die Steuer lediglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) festsetzt, um dann ggf. später bei gründlicherer Prüfung, z.B. im Rahmen einer Außenprüfung, ohne weiteres Änderungen des Bescheides vornehmen zu können.
- ⇒ VdN auch möglich bei **Schätzungsbescheiden** und bei Stpfl., die nicht der Außenprüfung unterliegen.

6.2 Die Tatbestandsvoraussetzungen

- a) Nur **Steuern** können unter VdN festgesetzt werden, also nicht: Haftungsschuld, Verspätungszuschlag, Säumniszuschlag; wohl aber wegen der Gleichstellung mit Steuerbescheiden:
- **Feststellungsbescheid** wegen § 181
 - **Messbetragsbescheid** wegen § 184
 - Freistellungs- und **Ablehnungsbescheid**, da sie Steuerbescheide sind, § 155
 - **Investitionszulagebescheid**, da die Normen der Steuerfestsetzung gelten
 - Theoretisch auch **Zinsbescheide** wegen § 239 I 1

b) keine abschließende Prüfung des Steuerfalls

Ein VdN darf nur verfügt werden, wenn noch keine abschließende Prüfung erfolgt ist:

- Prüfung, auch gründliche, im FA ist i.d.R. keine abschließende Prüfung i.S.d. § 164. Sie ist aber denkbar bei einfachen Steuerfällen, in denen alle Belege vorliegen.
- Eine abschließende Prüfung liegt i.d.R. nur vor bei Durchführung einer **Außenprüfung** nach §§ 193 ff. (Einzelheiten s.u. bei der Aufhebung des VdN).
- Auch die abgekürzte Außenprüfung i.S.d. § 203 ist i.d.R. eine abschließende Prüfung.
D.h.: Steuerbescheid, der auf Grund einer Außenprüfung oder abgekürzten Außenprüfung unter VdN ergeht, ist **rechtswidrig**.
- **Fall:** *VdN-Bescheid wird angefochten. Kann in der Einspruchsentscheidung der VdN aufrechterhalten bleiben?*
Ja, da die Einspruchsentscheidung keine abschließende Prüfung i.S.d. § 164 beinhaltet.

6.3 Verfahren

6.3.1 Vorbehaltsbescheid kraft ausdrücklichen Vermerks

- ⇒ Der VdN ist nur wirksam, wenn er auf dem Steuerbescheid bekannt gegeben wird.

D.h.: VdN muss **ausdrücklich** auf Steuerbescheid vermerkt sein.

Ist in der Akten-Vfg. der VdN enthalten, nicht aber auf der Reinschrift des Steuerbescheides, kann der VdN im Bescheid nach § 129 berichtigt werden (AEAO Nr. 2 zu § 124).

Nach BFH 22.2.2006, BStBl. 2006, 400 muss in diesem Fall nicht der urspr. Bescheid zunächst berichtigt werden, um ihn dann nach § 164 II zu ändern, vielmehr kann sofort ein gem. § 164 II geänderter Steuerbescheid ergehen, wenn die Voraussetzungen des § 129 für die Nachholung des VdN vorliegen.

⇒ Ob VdN oder endgültige Veranlagung, ist **Ermessensentscheidung** des FA, die **nicht begründet** zu werden braucht § 164 I 1.

Wohl zulässig: Anweisung zur Erledigung von Rückständen, alle Steuerbescheide ohne nähere Prüfung der Erklärung unter VdN zu erlassen.

⇒ Soll ein endgültiger Steuerbescheid **nachträglich** unter VdN gestellt werden, so ist dies eine Änderung zum Nachteil des Stpfl.: Nur möglich gem. § 172 I 1 Nr. 2 a mit **Zustimmung** des Stpfl.

⇒ **Anders**: Endgültiger Bescheid wird mit Einspruch angefochten.

Da im Einspruchsverfahren die Prüfung im vollen Umfang erfolgt, kann im Wege der **Verböserung** (§ 367 II 2) der VdN hinzugefügt werden, wenn vorher rechtliches Gehör gewährt wurde (AEAO zu § 367 TZ 5).

6.3.2 VdN-Bescheid kraft Gesetzes

Bestimmte Steuerbescheide sind kraft Gesetzes VdN-Bescheide, hier ist also **kein** ausdrücklicher **VdN-Vermerk** erforderlich:

- **Steueranmeldungen**, § 168 S.1 (USt, LSt, KESt)
- **Vorauszahlungsbescheide**, § 164 I 2
- **Eintragungen** auf der **LSt-Karte**, § 39 III b 4, 39 a IV

6.4 Folge bzw. Wirkung des VdN

Der VdN erfasst den **gesamten Steuerbetrag**, nicht nur einzelne Besteuerungsgrundlagen.

⇒ Es ist daher unzulässig, den VdN auf einzelne Besteuerungsgrundlagen zu beschränken. Besteht diesbezüglich eine Ungewissheit, ist der Bescheid mit dem Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 zu versehen.

⇒ Der VdN-Bescheid ist ein voll wirksamer Steuerbescheid, er konkretisiert die kraft Gesetzes geschuldete Steuer, die festgesetzte Steuer ist zu zahlen, die Einspruchs- und Fälligkeitsfrist beginnt.

Aber: Gem. § 164 II tritt **keine materielle Bestandskraft** ein, (wohl aber die formelle Bestandskraft bei Ablauf der Einspruchsfrist);

d.h. der Steuerbescheid, der kraft ausdrücklichen Vorbehaltsvermerks oder kraft Gesetzes unter dem VdN steht (**VdN-Bescheid**), kann **jederzeit** (bis zum Wegfall des VdN) **geändert** werden, und zwar

- vom FA nach § 164 II 1 **von Amts wegen**
- auf **Antrag des Stpfl.** § 164 II 2 ohne Beachtung der Einspruchsfrist.
 - Wird der Antrag nach Ablauf der Einspruchsfrist gestellt, muss über ihn nicht sofort entschieden werden. Das FA kann die Entscheidung bis zur abschließenden Prüfung, z.B. durch eine in angemessener Frist beabsichtigte Außenprüfung, hinausschieben, AEAO Nr. 5 zu § 164.
Erfolgt diese Prüfung nicht innerhalb angemessener Frist, kann Stpfl. die Untätigkeit im Wege des Untätigkeitseinspruchs nach § 347 I 2 rügen.
 - Wird der Änderungsantrag innerhalb der Einspruchsfrist gestellt, muss er wegen des § 164 II 3 als Einspruch gegen den VdN-Bescheid ausgelegt werden, so dass das FA die Ent-

scheidung nicht verzögern darf.

- Die Änderung kann aus allen in Betracht kommenden Gründen durchgeführt werden: Beseitigung von Rechtsfehlern, Berücksichtigung neuer Tatsachen, etc. Es bedarf keiner anderen Änderungsnorm. Die Änderung erfolgt gem. § 164 II (= **Klausurbegründung**).
- Auch **Wahlrechte** können anders ausgeübt werden, Anträge gestellt werden. Keine Beachtung des § 177, denn es tritt ja keine materielle Bestandskraft ein.
- Es ist aber der Vertrauensschutz des § 176 zu beachten.

6.5 Der Wegfall des VdN

Die o.g. **Änderung** nach § 164 II ist **nur** möglich, **solange** der **VdN nicht weggefallen**, also noch wirksam ist. Der VdN verliert seine Wirksamkeit durch ausdrückliche Aufhebung oder Wegfall kraft Gesetzes.

6.5.1 Freiwillige Aufhebung durch FA, § 164 III 1

- ⇒ Das FA kann den VdN **jederzeit** (auch in der Einspruchsentscheidung) nach § 164 III von Amts wegen (Ermessensentscheidung) oder auf Antrag des Stpfl. **aufheben**.
- ⇒ Diese Aufhebung muss **ausdrücklich** erfolgen:
„Der Vorbehalt der Nachprüfung im ESt-Bescheid 01 vom ... wird hiermit aufgehoben.“
„Der ESt-Bescheid 01 vom ... ist endgültig.“ Oder: „... wird hiermit für endgültig erklärt.“

6.5.2 Wegfall des Vorbehalts bei Änderung eines VdN-Bescheides?

Was geschieht mit VdN in einem **Änderungsbescheid**, der einen VdN-Bescheid ändert?

- Normaler Steuerbescheid unter VdN
 - **Bsp.:** Das Finanzamt hat die ESt 01 unter VdN festgesetzt. Einige Zeit später ändert es diesen Bescheid auf Grund eines geänderten Grundlagenbescheides. In dem Änderungsbescheid fehlt der Hinweis, dass auch der Änderungsbescheid unter dem VdN steht.
- BFH BStBl. 1985,448: Der Änderungsbescheid muss nicht ausdrücklich den VdN enthalten, wenn er weiterhin wie der geänderte Bescheid unter VdN stehen soll.
D.h.: Der **VdN-Bescheid bleibt** auch nach einer Änderung ein VdN-Bescheid, wenn nicht der VdN hierin **ausdrücklich** aufgehoben wird.
Hinweis: Nach **AEO Nr. 6 zu § 164** soll der Änderungsbescheid zwar eine Entscheidung über den Fortbestand des VdN oder die Endgültigkeit enthalten; fehlt diese aber, ist der Bescheid weiterhin ein VdN-Bescheid.
- Vorbehaltsbescheid kraft Gesetzes (z.B. USt-Jahresanmeldung)
 - **Bsp.:** Das Finanzamt weicht von der eingereichten USt-Jahresanmeldung für 01, mit der eine Zahllast von 50.000 € angemeldet wurde ab und setzt die Zahllast der USt 03 auf 60.000 € fest, ohne ausdrücklich einen VdN zu verfügen. Kann dieser Bescheid gem. § 164 II geändert werden?
Wird eine USt-Jahresanmeldung (= VdN-Bescheid kraft Gesetzes) geändert, steht der geänderte Steuerbescheid **nur dann** unter VdN, wenn dies **eindeutig** im **Änderungsbescheid** erkennbar ist. Ansonsten entfällt der VdN; AEO Nr. 7 S. 3 zu § 168. Der Bescheid kann daher nicht mehr gem. § 164 II geändert werden.
Grund für diese abweichende Behandlung: Die von der Anmeldung abweichende Festsetzung ist keine Anmeldung mehr, sondern praktisch ein erster Bescheid, der eine ausdrückliche Regelung über die Frage des Vorbehalts enthalten muss.

⇒ Achtung: Da USt- **Voranmeldungen**, als **Vorauszahlungsbescheide** kraft Gesetzes VdN- Bescheide sind, § 164 I 2, sind geänderte Voranmeldungen bzw. die von einer Voranmeldung abweichend festgesetzte USt **immer** weiterhin Vorbehaltsbescheide kraft Gesetzes.

6.5.3 Pflicht zur Aufhebung, § 164 III 3

- ⇒ Nach einer Außenprüfung ohne Änderung der Steuerfestsetzung **muss** der VdN ausdrücklich aufgehoben werden.
- ⇒ Achtung: Nicht bei jeder Außenprüfung liegt eine abschließende Prüfung in diesem Sinne vor. Die Pflicht zur Aufhebung besteht aber nur bei einer **abschließenden** Prüfung
- ⇒ 164 III 3 also wie folgt lesen: Nach einer Außenprüfung, in der der **ganze** Steuerfall abschließend geprüft werden sollte, ist der VdN aufzuheben, wenn....
- ⇒ Abgrenzung: abschließende Prüfung - nicht abschließende Prüfung:
- **Umsatzsteuersonderprüfung** = Außenprüfung i.S.d. §§ 193 ff
 - USt- Sonderprüfung von **USt-VA**: Vorauszahlungsbescheid = VdN kraft Gesetzes § 164 I 2. Also sind auch Änderungen der Voranmeldungen aufgrund der Sonderprüfung Vorauszahlungsbescheide = VdN kraft Gesetzes. D.h.: Keine Aufhebung des VdN möglich.
 - **USt-Jahresanmeldung** = Steuerbescheid unter VdN mit Eingang beim FA bzw. bei Guthaben mit Zustimmung des FA § 168 S.1
 - Wird **Jahresanmeldung** insgesamt geprüft: abschließ. Prüfung; VdN ist aufzuheben
 - Werden nur einige Sachverhalte der **Jahresanmeldung** geprüft (z.B. nur Vorsteuern, nur ein Geschäftsvorfall, nur Exporte): keine abschließende Prüfung; der VdN muss nicht (kann aber) aufgehoben werden.
 - Ob umfassende Prüfung oder nur eingeschränkte Prüfung gegeben ist, ergibt sich aus der Prüfungsanordnung.
 - **LSt- Außenprüfung** ist immer abschließende Prüfung. Da die LSt- Anmeldung keinen Vorauszahlungsbescheid darstellt, also kein VdN-Bescheid nach § 164 I 2 ist, ist der VdN nach der LSt- Außenprüfung aufzuheben, wenn keine Änderung. **Anders**: Es sollen nur bestimmte Sachverhalte (z.B. Sachbezüge) geprüft werden.
 - **Abgekürzte Außenprüfung** § 203 = i.d.R. abschließende Prüfung
 - Keine abschließende Prüfung (s.o.) erfolgt im **Einspruchsverfahren** gegen VdN- Bescheid, da die umfassende Prüfung i.S.d. § 367 II 1 keine abschließende Prüfung i.S.d. § 164 I ist, also ist der VdN in der Einspruchsentscheidung bzw. im Abhilfebescheid weiterhin möglich. Erght aufgrund des Einspruchs ein geänderter Bescheid ohne Aufhebung, steht der Bescheid weiter unter VdN.
- ⇒ Führt die **Außenprüfung** zu einer **Änderung** der Besteuerungsgrundlagen, muss das FA einen Änderungsbescheid erlassen, der - da der Fall abschließend geprüft ist - **nicht** mehr unter VdN stehen darf. Da aber der ursprüngliche Steuerbescheid unter VdN steht, der mangels ausdrücklicher Aufhebung nach BFH weiter gilt, muss auch in diesem Fall der VdN gem. § 164 III 3 analog aufgehoben bzw. muss der geänderte Bescheid für endgültig erklärt werden. Dies muss notfalls durch Einspruch begehrt werden.

6.5.4 Folge der Aufhebung des VdN

- **Fall**: Stpfl. legt gegen VdN-Bescheid keinen Einspruch ein, da er meint, jederzeit noch Änderung beantragen zu können gem. § 164 II. Das FA hebt den VdN nach Ablauf der Einspruchsfrist auf.
Stpfl. kann dennoch Einspruch einlegen: Die Aufhebung ist gem. § 164 III 2 ein Steuerbescheid

ohne VdN. Es läuft also die Einspruchsfrist von einem Monat.

Stpfl. kann also alle gewünschten Änderungen noch im **Einspruchsverfahren** erreichen, die Änderung erfolgt gem. § 367 II 2, § 172 I Nr. 2 a, nicht gem. § 164 II, da es sich bei der Aufhebung praktisch um einen Erstbescheid handelt.

- ⇒ **Achtung:** Die Aufhebung des VdN ist zwar ein Steuerbescheid, braucht aber nicht alle Bestandteile des § 157 zu wiederholen. Die Aufhebung muss nur Bezug nehmen auf den Steuerbescheid, dessen VdN aufgehoben werden soll.

6.5.5 Folge einer pflichtwidrig unterlassenen Aufhebung

- **Fall:** FA hebt trotz ergebnisloser Außenprüfung den VdN entgegen § 164 III 3 nicht auf. Später entdeckt es Rechtsfehler und will Steuerbescheid nach § 164 II ändern.

Oder: Im Änderungsbescheid wird nichts zum VdN gesagt, es wird also weder der VdN des ursprünglichen Steuerbescheides ausdrücklich aufgehoben noch der Änderungsbescheid als endgültig bezeichnet. Kann das FA den (Änderungs-) Bescheid gem. § 164 II noch ändern?

BFH: Da der VdN nicht ausdrücklich aufgehoben worden ist, ist er noch wirksam, auch wenn er hätte aufgehoben werden müssen. Eine **Änderung ist möglich**. Stpfl. hätte ja Aufhebung des VdN beantragen können. Die evtl. Ablehnung der Aufhebung wäre die Ablehnung des Erlasses eines Steuerbescheides gewesen, der mit Einspruch hätte angefochten werden können.

6.5.6 Wegfall des VdN kraft Gesetzes, § 164 IV

- ⇒ Mit Ablauf der **Festsetzungsfrist** entfällt der VdN **automatisch, ohne ausdrückliche** Aufhebung, auch wenn vorher keine abschließende Prüfung erfolgt ist. Gegen diesen automatischen Wegfall ist natürlich kein Einspruch möglich, er wäre ja auch sinnlos, da nach Ablauf der F-Frist ein Bescheid sowieso nicht mehr geändert werden darf, § 169 I. Was kann Stpfl. tun?

Er müsste **vor** Ablauf der Festsetzungsfrist Änderungsantrag stellen gem. § 164 II, da dann die Ablaufhemmung des. § 171 III eingreift; dann ist Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, die Änderung kann nach § 164 II erfolgen.

Ebenso ist eine Änderung nach § 164 II möglich, wenn die F-Frist durch den rechtzeitigen Beginn einer Außenprüfung im Ablauf gehemmt ist gem. § 171 IV, vgl. Umkehrschluss aus § 164 IV 2.

- ⇒ **Achtung:** Auch wenn die F-Frist für hinterzogene Steuern **10 Jahre** und für leichtfertig verkürzte Steuern 5 Jahre beträgt: Der VdN entfällt trotzdem automatisch nach Ablauf der normalen vierjährigen Festsetzungsfrist, § 164 IV 2

D.h.: Sind bei einem VdN- Bescheid Steuern auf Grund einer Steuerhinterziehung zu niedrig festgesetzt, kann eine Änderung innerhalb der 10-jährigen F-Frist erfolgen, aber nach Ablauf der 4-jährigen F-Frist nicht mehr nach § 164 II, sondern nur auf Grund anderer Änderungsnormen, i.d.R. in diesen Fällen nach § 173 I Nr. 1 (neue Tatsache).

7. Fingierte Steuerfestsetzung unter VdN, §§ 167, 168 AO

- ⇒ **Grundsatz:** Stpfl. gibt Steuererklärung ab, FA ermittelt Sachverhalt und setzt Steuer in einem Steuerbescheid fest, §§ 150 I 1, 155 I 1

- ⇒ **Ausnahme:** Gesetz schreibt vor, dass Stpfl. die Steuer in der Steuererklärung selbst zu berechnen hat (**Steueranmeldung**)

Folge: FA braucht i.d.R. nicht selbst ausdrücklich die Steuer festzusetzen, da der Stpfl. zur Anmeldung und Steuer selbstberechnung verpflichtet ist, § 167 I 1.

Fälle der **Steueranmeldung:**

USt : § 18 I + II UStG; **KESt**: § 45 a EStG; **LSt** : § 41 a EStG;

Sonderregelung § 167 I 3: Anerkenntnis einer LSt-Nachforderung auf Grund einer Außenprüfung = Steueranmeldung; d.h.: FA braucht keinen LSt-Haftungsbescheid zu erlassen.

7.1 Die Steueranmeldung

Problem: Ohne Steuerbescheid besteht keine konkrete Steuerschuld

Lösung = § 168 S.1: Die Steueranmeldung ist ein

Steuerbescheid kraft Gesetzes (fiktiver Steuerbescheid),
der (fiktiv) unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** steht

- **Akzeptiert** das FA die Anmeldung, dann ist diese also ein Steuerbescheid unter VdN. Das FA braucht die angemeldete Steuer nicht festzusetzen.
- Will das FA dagegen die Anmeldung **nicht akzeptieren**, also eine **andere** Steuer als die **angemeldete** festsetzen, dann muss es dies auch durch **Steuerbescheid** tun (§ 167 I 1).
Dieser von der Anmeldung abweichende Bescheid ist kein fingierter Steuerbescheid, sondern ein ganz normaler Steuerbescheid.
- Das gleiche gilt, wenn der Stpfl. keine Steueranmeldung einreicht, dann muss ebenfalls ein **Steuerbescheid** erlassen werden im Wege der Schätzung.
- Der abweichende Steuer- bzw. der Schätzungsbescheid muss ggf. den VdN-Vermerk enthalten;
aber: USt-VA = Vorauszahlungsbescheid = VdN-Bescheid kraft Gesetzes, § 164 I 2,
AEAO zu § 168 TZ 7

7.2 Wirksamwerden der Steueranmeldung, § 168 i.V.m. § 355

Normalfall: Der Steuerbescheid muss bekannt gegeben werden, § 124.

Diese Bekanntgabe ist nicht möglich, da ja die Anmeldung bereits der Steuerbescheid ist.

§ 168 S.1 regelt nur, dass die Anmeldung ein Steuerbescheid unter VdN ist, nicht, in welchem Zeitpunkt dies konkret der Fall ist.

Lösung: § 355: **Einspruch** gegen Steueranmeldung innerhalb **1 Monats nach Eingang** beim FA

Folge: Mit **Eingang** beim FA ist die Steueranmeldung ein Steuerbescheid unter VdN

Aber: Aus **§ 168 S.2** ergibt sich, dass dies **nicht** immer gilt:

- Führt die Anmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung (= Vorsteuerüberschuss = **Rotbetrag**), dann liegt der fingierte VdN- Steuerbescheid **erst** vor, wenn das FA **zustimmt**.
Das FA erlässt auch in diesem Fall keinen Steuerbescheid.
D.h.: Erst im Zeitpunkt, in dem die Zustimmung des FA dem Stpfl. bekannt wird, liegt ein **wirksamer** fingierter Steuerbescheid vor.
Aber: § 355 I 2, 2. Halbsatz. Einspruchsfrist beginnt nur bei Einspruchsbelehrung
- Die Zustimmung ist **formlos**, sie muss aber dem Stpfl. bekannt werden:
z.B.: SGL ruft Stpfl. an und teilt mit, dass Anmeldung akzeptiert werde; Kenntnisnahme vom **Kontoauszug** mit Gutschrift, Zusendung eines Abrechnungsbescheides, aus dem sich Verrechnung mit USt-Guthaben ergibt
Noch keine Zustimmung, wenn Steueranmeldung bei Finanzkasse eingeht und dort zum Soll gestellt wird.
- Will das FA nur teilweise zustimmen, dann will es abweichen, es muss also einen Steuerbescheid erlassen.
- Stimmt das FA nicht zu, weil es z.B. die USt-Pflicht überhaupt verneint, dann muss es den Erlass eines USt-Bescheid ablehnen, dies ist die Ablehnung eines Steuerbescheides = Verwaltungsakt, hiergegen ist dann der Einspruch möglich.
- Wird die Anmeldung nicht bearbeitet, also die Zustimmung nicht erteilt: Untätigkeitseinspruch nach § 347 I 2 möglich.

Folgende Fälle kommen in Betracht (s.a. AEAO zu § 168):

- *U meldet 100 € USt und 200 € Vorsteuer an = Guthaben von 100 € = Vergütung.*
Die Steueranmeldung ist Steuerbescheid unter VdN erst bei **Zustimmung** durch FA

- *USt-Anmeldung mit Zahllast von 100 €; berichtigte Steueranmeldung mit Zahllast von 80 €.*
Die berichtigte Steueranmeldung führt zu einer **Herabsetzung** der bisher zu entrichtenden Steuer um 20 €, da die erste Steueranmeldung mit Zahllast von 100 € ja Steuerbescheid bei Eingang im FA war.
Die berichtigte Steueranmeldung ist also erst Steuerbescheid mit Zustimmung durch FA.
Bis zur Zustimmung: Antrag auf Änderung nach § 164 II. Die bisher auf Grund der ersten Anmeldung bestehende Fälligkeit des höheren Solls bleibt bestehen, also auch evtl. Säumniszuschläge, AEAO Nr. 5 zu § 168. Vermeidung der Fälligkeit: Einspruch gegen erste Anmeldung und AdV-Antrag.
- *Die Summe der USt-VA ergibt Zahllast von 100 €; die USt-Jahresanmeldung eine Zahllast von 80 €*
Lösung wie im vorigen Fall
- *Steueranmeldung mit Vergütung von 100 €, der FA zugestimmt hat. Nunmehr berichtigte Steueranmeldung mit Vergütung von 120 €, also weiterer Vergütungsanspruch von 20 €.*
Anmeldung wirksam erst mit Zustimmung des FA, da Erhöhung der Vergütung.
- *Anmeldung mit Zahllast von 100 €, berichtigte Steueranmeldung mit Zahllast von 120 €.*
Da zusätzliche Zahllast, ist die berichtigte Steueranmeldung wirksam mit Eingang beim FA. Für den Differenzbetrag ist keine Zahlungsfrist einzuräumen gem. AEAO Nr. 8 zu § 168, da keine anderweitige Festsetzung, sondern berichtigte Anmeldung. Daher ist der Mehrbetrag der Anmeldesteuer fällig mit ursprünglicher Fälligkeit, z.B. am 10. eines Monats, jedoch wegen § 240 I 3 kein SZ, wenn die Zahlung zeitgleich mit der berichtigten Anmeldung erfolgt.

Bei Guthaben bis 2.500 € im Normalfall und bis 1.000 € bei Neugründungen gilt die Zustimmung als allgemein erteilt; dennoch liegt eine Steuerfestsetzung erst vor, wenn die **konkrete** Zustimmung dem Stpfl. bekannt wird, also i.d.R. mit Erhalt des Kontoauszugs oder der Abrechnungsmitteilung. Siehe z.B.: OFD Erfurt, UR 2000 S. 400 auf der Basis von AEAO Nr. 9 zu § 168.

7.3 Anwendungsfall der §§ 167, 168

- **Fall:** *Unternehmer S gibt USt-VA für Juli 01 ab, in der er einen Umsatz von 200.000 € = 38.000 € USt und 20.000 € Vorsteuern erklärt. FA hat 6. Sinn und stellt durch einige Telefonate fest, dass ein Bauobjekt bereits fertiggestellt ist, so dass der Umsatz tatsächlich 1.200.000 € beträgt = 228.000 € USt ./ 20.000 € Vorsteuer = 208.000 €*
Entsprechend setzt das FA die USt für Juli 01 i.H.v. 208.000 € fest ohne besonderen Vermerk.
Nach Bekanntgabe bemerkt das FA, dass es steuerfreie Umsätze lt. Steueranmeldung zu Unrecht als steuerfrei anerkannt hat, wodurch die USt um 5.000 € zu niedrig festgesetzt wurde (Rechtsfehler).
Das FA will diesen Fehler durch einen geänderten USt-B für Juli 01 beseitigen. Ist dies möglich?

Die USt-VA für Juli 01 mit einer Zahllast von 18.000 € ist ein Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Eingang beim FA. Grundsätzlich braucht das FA die Steuer also nicht festzusetzen. Da das FA aber hiervon abweichen wollte, musste es die USt 7/01 durch Steuerbescheid festsetzen, was es auch getan hat, und zwar lt. Sachverhalt ohne ausdrücklichen Vorbehaltsvermerk. **Aber:** Da es um die USt eines Monats geht, handelt es sich um einen **Vorauszahlungsbescheid**, der kraft Gesetzes gem. § 164 I 2 unter dem VdN steht. Der USt-B 7/01 über 208.000 € ist also ein VdN-Bescheid, der gem. § 164 II geändert werden kann, so lange der VdN noch wirksam ist. Das FA kann also den USt-Bescheid Juli 01 ändern und eine Zahllast von 213.000 € festsetzen.

- **Abwandlung:** *Gleicher Sachverhalt, nur handelt es sich um die Jahreserklärung für 01:*
Die abweichende Steuerfestsetzung des FA über 208.000 € steht nicht unter dem VdN, da der VdN nicht ausdrücklich verfügt wurde. Die Fiktion des § 168 S.1 ist nicht anwendbar, da das FA die Anmeldung ja nicht akzeptiert hat.
Da es sich bei der Anerkennung der fraglichen Umsätze als steuerfrei lt. Sachverhalt um einen Rechtsfehler handelt, dann ist eine Änderung nicht mehr möglich.

8. Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO

- ⇒ Ein Steuerbescheid kann auch **vorläufig** ergehen, wenn
- Ungewissheit darüber besteht, ob die **Voraussetzungen** für die Entstehung einer Steuer, d.h. steuerlich relevante Sachverhalte (= **Tatbestandsmerkmale**), erfüllt sind
 - oder die Voraussetzungen des § 165 I 2 erfüllt sind.
- ⇒ Sinn der vorläufigen Steuerfestsetzung ist es, eine zeitnahe Veranlagung durchzuführen, auch wenn einzelne Sachverhalte (also keine Rechtsfragen) noch geklärt werden müssen.

8.1 Ungewissheit über die Voraussetzungen einer Steuer

- **Fall:** FA setzt Verspätungszuschlag vorläufig nach § 165 fest. Ist dies zulässig ?
Das geht nicht, da der Verspätungszuschlag keine Steuer ist.
- **Fall:** A, B und C sind Gesellschafter einer OHG. Sie streiten sich vor dem Landgericht, wer welchen Gewinnanteil erhält. Da das FA an die zivilrechtliche Gewinnverteilung gebunden ist, wartet das FA nicht mit der Feststellung des Gewinns, sondern stellt den Gewinn fest, die Gewinnverteilung dagegen wird nur vorläufig geregelt.
Es handelt sich zwar nicht um eine Steuerfestsetzung, aber § 165 ist über § 181 auch auf einen Feststellungsbescheid anwendbar. Also kann dieser vorläufig ergehen, bis die Frage der Gewinnverteilung geklärt ist.
- **Fall:** Arzt hat an Ärztekongress in Davos teilgenommen. Zwischen der OFD und dem Ärzteverband wird zur Zeit geklärt, ob die Teilnahme an dem Kongress **ausschließlich** beruflich oder auch privat veranlasst ist, da hiervon die Anerkennung als BA abhängt. FA möchte nicht so lange warten und sofort veranlagern.
Wenn es den Steuerbescheid nicht sowieso unter VdN erlässt, kann es alternativ auch eine **vorläufige Steuerfestsetzung** durchführen, um eine zeitnahe Besteuerung durchzuführen, da ein Tatbestandsmerkmal des § 4 IV EStG ungewiss ist, nämlich die ausschließlich berufliche Veranlassung der streitigen Aufwendungen.
- ⇒ Die Vorläufigkeit nach § 165 kann also bei einem Steuer-, Feststellungs- oder Messbescheid angeordnet werden, nicht aber z.B. bei Haftungsbescheid (kein Steuerbescheid).
- ⇒ Die Steuer wird gem. § 165 I 1 vorläufig festgesetzt, wenn eine **Besteuerungsgrundlage ungewiss** ist:
- **tatsächliche** Gründe:
Höhe des Gewinnanteils an Personengesellschaft; Wert eines Gegenstandes; Höhe einer Einnahme bei zivilrechtlichem Streit zwischen Vertragspartnern; Frage der Gewinnerzielungsabsicht ist fraglich, so dass die weitere Entwicklung abgewartet werden soll
 - **rechtliche** Gründe, soweit sie zu Tatbestandsmerkmalen einer Steuernorm gehören:
Ist Stpfl. Inländer; liegt Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft vor; ist Stpfl. Erbe; ist Kaufvertrag wirksam?
- ⇒ **Gesetzliche Gründe** für Vorläufigkeit nach § 165 I 2
- Nr. 1: Ungewissheit, ob und wann z.B. künftige DBA steuerlich wirksam werden.
- Nr. 2: Ungewissheit über die künftige gesetzliche Regelung, zu der der Gesetzgeber verpflichtet ist aufgrund eines Urteils des BVerfG
- Nr. 3: behauptete **Verfassungswidrigkeit** einer Norm, wenn entspr. Verfahren beim EUGH, BVerfG oder BFH durchgeführt wird (nicht bei Verfahren vor dem FG).
- Nr. 4: die Auslegung eines Steuergesetzes ist Gegenstand eines Verfahrens beim **BFH**
- ⇒ **Kein Grund** für Vorläufigkeit liegt vor, wenn das FA sich über Auslegung einer Norm im Unklaren ist und BFH-Urteil in gleicher Sache abwarten will. In diesen Fällen kommt nur eine VdN- Veranlagung in Betracht.

- ⇒ **Aber:** Eine Ungewissheit i.S.d. § 165 liegt nur vor, wenn sie in naher Zukunft weder durch zumutbare Maßnahmen des FA noch durch die Mitwirkung des Stpfl. beseitigt werden kann. Hat das FA Zweifel an der Richtigkeit einer Steuererklärung, dann muss es ermitteln und darf nicht einfach vorläufig festsetzen. Das Hindernis an einer sofortigen Sachverhaltsaufklärung muss also außerhalb des FA liegen.
- **Bsp.:** *Steuerliches Tatbestandsmerkmal hängt ab vom Ausgang eines zivilrechtlichen Urteils, z.B. Gewinnverteilung in einer Personengesellschaft:*
Ungewissheit i.S.d. § 165 I 1 liegt vor, da das FA keine Einfluss auf Zeitpunkt des Urteils hat.
- **Oder:** *Erbe zieht Steuerschuld des Erblassers von Vermögen ab, obwohl noch kein Steuerbescheid für Erblasser vorliegt.*
Hier Ungewissheit über Höhe der Schuld, wenn FA auf Grund von Aufklärungsschwierigkeiten diese Schuld noch nicht im Rahmen der fraglichen ErbSt- Festsetzung ermitteln kann.
- **Fall:** *Unternehmer Raff bildet Rückstellung für Garantieverpflichtung. FA setzt die Steuer vorläufig fest, da die Höhe der Verpflichtung ja noch nicht feststehe.*
Dies ist falsch, da nach den Grundsätzen der Buchführung der Wert solcher Rückstellungen nur geschätzt werden kann. Dieses Schätzungsrecht kann dem Stpfl. nicht genommen werden. Wegen der Höhe besteht daher keine Ungewissheit.
- **Fall:** *FA ermittelt vergeblich, ob eine bestimmte Ausgabe betrieblich oder privat veranlasst ist. Es kann die Frage weder in der einen noch in der anderen Richtung konkret entscheiden.*
Deswegen ist keine vorläufige Festsetzung möglich, da die Ungewissheit sich ja auch später nicht beseitigen lassen wird. Es greifen die Grundsätze der freien Beweiswürdigung bzw. der objektiven Feststellungslast. Da der Stpfl. die betriebliche Veranlassung nicht beweisen kann, ist der BA-Abzug zu versagen.
- **Fall:** *FA will vom Stpfl. die Vorlage bestimmter Belege zum Nachweis der erklärten Besteuerungsgrundlagen. Dieser befindet sich jedoch auf einer mehrmonatigen Auslandsreise.*
Das FA kann vorläufig veranlagern, da Ungewissheit über das Vorliegen steuerlich relevanter Sachverhalte bzw. Beweismittel.
- ⇒ § 6 I Nr. 1a EStG: Vorläufigkeit der ESt-Bescheide hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten bei V+V, wenn im ersten und zweiten Jahr nach Anschaffung eines Mietwohngrundstücks hohe Erhaltungsaufwendungen geltend gemacht werden, da erst nach Ablauf des dritten Jahres festgestellt werden kann, ob sog. anschaffungsnahe Aufwendungen vorliegen, die als Herstellungskosten zu behandeln sind (mehr als 15 % des Kaufpreises für das Gebäude innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb).

8.2 Die Entscheidung über die Vorläufigkeit

Die Vorläufigkeit muss **schriftlich** und **ausdrücklich** vermerkt werden.
Es handelt sich um eine **Ermessensentscheidung**.

Sind nur einzelne Sachverhalte ungewiss, dann darf, wenn es sich um einen steuerbegründenden Sachverhalt handelt, wegen dieses ungewissen Sachverhalts keine Steuerschuld festgesetzt werden. Man muss ihn also bei der Veranlagung außer Betracht lassen und im Steuerbescheid kennzeichnen, dass wegen dieses Sachverhalts die Steuer nur vorläufig festgesetzt wird.

Anders zum Teil die Praxis: Endgültige Besteuerung des feststehenden Sachverhalts, vorläufige Besteuerung des ungewissen Sachverhalts. Wird der Sachverhalt später zugunsten des Stpfl. ermittelt, erhält er auf Grund einer Änderung des Steuerbescheides sein Geld zurück.

Der **Umfang** und der **Grund** der Vorläufigkeit sind anzugeben § 165 I 3; d.h.: Wegen welcher tatsächlichen Vorgänge oder Zustände, wegen welcher Rechtsgeschäfte oder Rechtsverhältnisse ist der Steuerbescheid vorläufig ergangen. Dies kann sich auch aus der Begründung zum Steuerbescheid ergeben.

Fehlen diese Angaben, dann ist der **Vorläufigkeitsvermerk nicht hinreichend bestimmt** und damit **unwirksam**, auch wenn nur **eine** Einkunftsart im Bescheid erfasst ist, BFH 12.7.2007, BStBl. 2008, 2.

Weiterhin ist der Grund anzugeben, warum das FA den Sachverhalt nicht sofort ermitteln kann
Fehlt diese Begründung, ist der Vorläufigkeitsvermerk lediglich **rechtswidrig** (nicht nichtig), die Begründung kann nachgeholt werden gem. § 126 I Nr. 2

Der Vorläufigkeitsvermerk kann auch in einem VdN-Bescheid enthalten sein, § 165 III:

Hintergrund: VdN entfällt mit Ablauf der normalen F-Frist

Bei § 165 läuft die F-Frist nach § 171 VIII erst 1 Jahr bzw. in den Fällen des § 165 I 2 erst 2 Jahre nach Beseitigung der Ungewissheit ab.

Wichtig: Bei einer **Änderung** des vorläufigen **Bescheides** aus anderem Grund (z.B. § 175 I Nr. 1 AO) ist der manuell gesetzte Vorläufigkeitsvermerk nicht unbedingt ausdrücklich zu wiederholen (BFH BStBl. 1989, 9), da er mangels ausdrücklicher Aufhebung bestehen bleibt.

Aber AEAO zu § 165, TZ 7, 9, 11: Wiederholt der **geänderte** Bescheid nur die per EDV automatisch gesetzten Vorläufigkeitsvermerke, nicht aber den bewusst beigefügten Vorläufigkeitsvermerk, so wird die ursprünglich verfügte Vorläufigkeit hierdurch eingeschränkt, wenn letzterer nicht ausdrücklich wiederholt wird. Es ist also vom Stpfl. genau zu prüfen, inwieweit der geänderte Bescheid noch vorläufig ist, um ggf. Einspruch einzulegen. Hierzu nun auch BFH vom 14.07.15, VIII R 21/13: Keine solche --unwirksame-- stillschweigende Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks, sondern dessen inhaltlich **neue Bestimmung** ist gegeben, wenn dem Änderungsbescheid im Verhältnis zum Ursprungsbescheid ein inhaltlich eingeschränkter Vorläufigkeitsvermerk beigefügt wird. Dies gilt auch, wenn ein sowohl auf § 165 Abs. 1 Satz 1 AO als auch auf § 165 Abs. 1 Satz 2 AO gestützter Vorläufigkeitsvermerk im geänderten Bescheid durch einen allein auf § 165 Abs. 1 Satz 2 AO gestützten Vorläufigkeitsvermerk ersetzt wird. Die durch einen solchen Vorläufigkeitsvermerk nicht erfassten Teile eines Änderungsbescheides erwachsen in Bestandskraft, soweit sie nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfrist angefochten werden.

8.3 Folgen des § 165

- ⇒ Der vorläufige Bescheid ist, **soweit** er vorläufig ist, jederzeit änderbar, § 165 II.
- ⇒ Bei Vorläufigkeit wegen Ungewissheit über einen steuerlich relevanten Sachverhalt läuft die Festsetzungsfrist erst 1 Jahr nach Beseitigung der Ungewissheit ab, § 171 VIII 1.
- ⇒ Bei Vorläufigkeit nach § 165 I 2 Nr. 1 – 4 läuft die Festsetzungsfrist erst zwei Jahre nach Beseitigung der Ungewissheit, also nach Ergehen der entspr. Entscheidungen etc., ab.
- ⇒ Der Bescheid kann auch nach anderen Vorschriften geändert werden, z.B. § 175 I Nr. 2.

Der Umfang der Vorläufigkeit ist dem Vermerk bzw. der Begründung zur Vorläufigkeit zu entnehmen.

Ist die Ungewissheit beseitigt, führt dies aber nicht zu einer Änderung der Steuer, ist der Vorläufigkeitsvermerk **ausdrücklich** aufzuheben, § 165 II 2. In den Fällen des § 165 I 2 Nr. 4 endet die Ungewissheit, sobald die BFH-Entscheidung allgemein anwendbar ist (bei Veröffentlichung im BStBl, wenn kein Nichtanwendungserlass erfolgt), § 165 II 2.

Problem: Inwieweit kann ein bestandskräftiger **teilverläufiger** Steuerbescheid auch in Punkten geändert werden, die endgültig, also **nicht** nur vorläufig geregelt sind?

1. Der Steuerbetrag, auf den sich der Vorläufigkeitsvermerk **nicht bezieht, ist bestandskräftig**, kann also nur auf Grund einer anderen Änderungsnorm geändert werden.
2. Die Steuer, die auf den Sachverhalt entfällt, wegen dessen die Vorläufigkeit ausgesprochen worden ist, ist **nach oben und nach unten** abänderbar.
3. Im Rahmen des Änderungsbetrages sind gem. § 177 auch solche Fehler zu berücksichtigen, die nicht mit dem Grund der Vorläufigkeit zusammenhängen.
4. Einwendungen gegen den geänderten Bescheid können, soweit es sich um die endgültig geregelten Punkte handelt, nur im Rahmen des § 351 bzw. § 177 erhoben werden, soweit die Änderung reicht.

- **Beispiel:** Einkünfte lt. Erklärung: § 15: 40.000 €; § 21: 3.000 €; Sonderausgaben: 2.000 €; zu versteuerndes Einkommen: 41.000 €; ESt: 20% = 8.200 €
FA erlässt ESt-Bescheid über 8.200 € und erklärt ihn wegen der Vermietungseinkünfte für vorläufig. In einem endgültigen, nach § 165 II geänderten Bescheid erhöht es die Vermietungseinkünfte auf 5.000 €

und setzt die Steuer bei einem zVE von 43.000 € die Steuer auf 8.600 € fest. Hiergegen Einspruch:

a) Stpfl. weist nach, dass die Vermietungseinkünfte *./.* 1.000 € betragen:

Der vorläufig festgesetzte Betrag von 8.200 € kann unterschritten werden: zVE: 37.000 € 20 % = 7.400 € ESt, denn die Änderung betrifft die nur vorläufig erfassten Vermietungseinkünfte.

b) Er akzeptiert die zusätzlichen 2.000 € Vermietungseinkünfte, weist aber nach, dass die gewerblichen Einkünfte nur 37.000 € betragen. § 173 I Nr. 2 greift nicht.

Formell bestandskräftig festgesetzt sind: 20 % ESt von (40.000 € gewerbliche Einkünfte + 3.000 € Vermietungseinkünfte *./.* 2000 € SA =) 41.000 € = 8.200 € Steuer. Lediglich 20 % von 3.000 € zusätzlichen Vermietungseinkünften = 600 € sind nicht materiell bestandskräftig, da vorläufig. Da wegen der niedrigeren gewerblichen Einkünfte keine Änderungsnorm greift, darf der Betrag von 8.200 € nicht unterschritten werden.

Ein Unterschreiten der 8.200 € ist nur möglich, wenn Änderungsnorm greift: z.B. § 165 II: also z.B. Vermietungseinkünfte wegfallen oder Verlust aus § 21 geltend gemacht wird.

Er kann den geänderten Steuerbescheid **nur** i.H.d. Änderung (+ 400 €) angreifen, § 351 I

Er begehrt aber Herabsetzung um 20 % von 3.000 € weniger gewerbliche Einkünfte = 600 € ESt. Nach § 351 I nur Herabsetzung um 400 € auf den urspr. Betrag von 8.200 €

c) Er weist nach, dass die gewerblichen Einkünfte rechtsfehlerhaft mit 40.000 € angesetzt wurden, während sie in Wirklichkeit nur 37.000 € betragen (also keine Änderungsnorm). Gleichzeitig weist er nach, dass die Vermietungseinkünfte *./.* 1.000 € betragen.

Da die Vermietungseinkünfte 4.000 € weniger betragen als im vorläufigen Bescheid angesetzt (Verlust 1.000 € statt Überschuss 3.000 €), kann die Steuer um 20 % = 800 € niedriger festgesetzt werden. Eine weitere Minderung geht nicht, da insoweit der Steuerbetrag rechtskräftig ist.

Wichtiger Fall zum Umfang:

M erklärt Verlust aus seiner Tätigkeit als Maler. Bei dem Verlust sind z.T. offensichtlich nicht abzugsfähige Aufwendungen berücksichtigt. Da das FA aber auf Grund tatsächlicher Ungewissheiten (künftige Gewinnentwicklung) unsicher ist, ob eine steuerlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliegt, erkennt es den geltend gemachten Verlust an, erklärt aber den ESt-Bescheid für vorläufig im Hinblick auf die Anerkennung dieses Verlustes.

Zwischenzeitlich steht die Gewinnerzielungsabsicht fest. Eine Liebhaberei konnte nicht festgestellt werden. Das FA ändert den ESt-Bescheid nun und streicht dem M die nicht abzugsfähigen Aufwendungen.

Zu Recht?

Der Vorläufigkeitsvermerk ist wirksam, da Umfang und Grund vom FA genau angegeben wurden.

Ob Aufwendungen als BA anzuerkennen sind oder nicht, ist eine nachrangige Frage, die erst zu entscheiden ist, wenn die steuerliche Relevanz der Gesamttätigkeit feststeht. Nachdem die tatsächliche Ungewissheit beseitigt war, die Verluste also grundsätzlich anzuerkennen waren, konnte nunmehr im Rahmen der Änderung nach § 165 II auch über die bisher noch nicht entschiedenen Rechtsfragen entschieden werden, da die Vorläufigkeit soweit reicht.

9. Der Feststellungsbescheid: §§ 179 ff

9.1 Begriff und Hintergrund

⇒ **Grundsatz:**

§ 157 II: Besteuerungsgrundlagen (Gewinn, Wert eines Gegenstandes etc.) sind **nicht** selbständig anfechtbare Bestandteile des Steuerbescheides (Einheit von Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren)

⇒ **Ausnahme:**

§ 157 II: soweit nicht Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden

⇒ **Regelung:**

§ 179 I: Besteuerungsgrundlagen werden **gesondert festgestellt**, soweit dies in der AO oder in den Einzelsteuergesetzen bestimmt ist

Gegenstand des Feststellungsbescheides sind also **Besteuerungsgrundlagen**

= alle Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse, die für die **Folgebescheide** von Bedeutung sind, also Tatbestandsmerkmale eines Steuergesetzes erfüllen.

Eine solche Feststellung findet immer dann statt, wenn

- a) die Besteuerungsgrundlagen für **mehrere** Stpfl. benötigt werden:
z.B. der **Gewinn** einer **Pers.gesellschaft** ist bedeutsam für die **ESt**-Bescheide der **Gesellschafter**
- b) die Besteuerungsgrundlagen für mehrere Bescheide **eines** Stpfl. benötigt werden:
Der Grundstückswert (EW) ist bedeutsam für den GewSt-Mess- und Grundsteuermessbescheid
- c) der Gesetzgeber eine solche Feststellung für zweckmäßig hält:
 - § 180 I Nr. 2 b: Stpfl. hat seinen Betrieb in einem anderen FA-Bezirk als seinen Wohnsitz:
Der gewerbliche Gewinn wird gesondert festgestellt
 - § 151, § 157 BewG: Gesonderte Feststellung der Bedarfswerte von Grundstücken für Zwecke der ErbSt und GrESt und des Wertes des Betriebsvermögens für Zwecke der ErbSt.
 - § 10 d EStG: der negative Gesamtbetrag der Einkünfte = abzugsfähiger Verlust wird festgestellt
 - § 15a IV EStG: Feststellung der verrechenbaren Verluste bei Personengesellschaften

9.2 Arten der Feststellung

- **Gesonderte Feststellung**
Einzelne Besteuerungsgrundlagen werden aus dem Steuerfestsetzungsverfahren herausgelöst und gesondert, also abgesondert von der Steuerfestsetzung festgestellt.
Die **gesonderte** Feststellung erfolgt, wenn sie sich gegen **einen** Stpfl. richtet (EW-Bescheid für den Grundstückseigentümer, Feststellung des Gewinns eines Einzelunternehmers in den Fällen des § 180 I Nr. 2 b; Feststellung des Bedarfswerts für einen Erben).
- **Einheitliche und gesonderte Feststellung** § 179 II 2
Sie erfolgt, wenn an dem Feststellungsgegenstand oder an Einkünften **mehrere** beteiligt sind.
Die Regelung gilt dann gegenüber allen Beteiligten **einheitlich**.

9.3 Bedeutung des Feststellungsbescheides

- Die Feststellungsbescheide vermeiden unterschiedliche Entscheidungen bei mehreren Beteiligten bzw. wenn eine Besteuerungsgrundlage für mehrere Steueransprüche benötigt wird.
- Der Feststellungsbescheid ist **Grundlagenbescheid** für die darauf beruhenden **Folgebescheide** (Der Folgebescheid kann aber auch bereits vor dem Grundlagenbescheid erlassen werden (§ 155 II))
- Der Feststellungsbescheid bewirkt als Grundlagenbescheid für den Folgebescheid gem. **§ 182** die **absolute Bindungswirkung**
d.h.: Der Folgebescheid ist nur dann rechtmäßig, wenn er **genau** den Vorgaben des Grundlagenbescheides folgt. Solange dies nicht der Fall ist, muss der Folgebescheid gem. **§ 175 I 1 Nr. 1** geändert bzw. angepasst werden.
- Der Erlass eines Feststellungsbescheides bewirkt eine Ablaufhemmung gem. § 171 X
d.h.: Die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid endet nicht vor Ablauf von **2 Jahren** nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheides.

- Ein Feststellungsbescheid kann Folgebescheid eines anderen Feststellungsbescheides sein
z.B.: Die A-KG ist an der B-OHG beteiligt: Der Gewinn- FB der A-KG ist insoweit Folgebescheid des Gewinn- FB der B-OHG, als in ihm auch der Gewinn der B-OHG erfasst ist.

9.4 Form und Inhalt des Feststellungsbescheids

⇒ Der FB ist ein VA, es muss also wie bei jedem VA § 119 I und II erfüllt sein, vor allem muss er **inhaltlich hinreichend bestimmt** sein.

WICHTIG: Der FB ist **kein Steuerbescheid**, da er keine Steuern festsetzt, sondern nur Besteuerungsgrundlagen feststellt.

ABER: § 181 I: **Es gelten die Vorschriften über die Steuerfestsetzung entsprechend:** also § 157 I analog; d.h. im Einzelnen:

- Schriftform
- Nach § 157 I: Angabe des Steuerschuldners. Da im FB aber keine Steuer festgesetzt wird, nur **entsprechende Anwendung:** Also:
Bezeichnung des oder (bei mehreren) der **Feststellungsbeteiligten**.
Es müssen aber nicht alle Beteiligten unbedingt im eigentlichen Feststellungsbescheid genannt sein, es reicht aus, wenn sie in einer Anlage aufgeführt sind, sich die Namen also z.B. aus der Gewinnverteilung einer Personengesellschaft ergeben. Der Bescheid kann an die Gesellschafter adressiert sein.
- **Fall:** *Gewinnfeststellungsbescheid richtet sich an die A-OHG; die Gesellschafter sind nicht, auch nicht in den Anlagen, genannt.*
Der FB ist unwirksam, da es an der Nennung der Betroffenen fehlt.
Anders wäre es bei einem EW- Bescheid für ein Grundstück der OHG, da diese dann Schuldnerin der Grundsteuer und damit Betroffene des EW- Bescheides ist.
- **Fall:** *wie oben; es wird auf Prüfbericht verwiesen, in diesem sind die Gesellschafter genannt.*
Bescheid ist nach BFH BStBl. 2006, 287 wirksam, da sich die Beteiligten zwar nicht aus dem Bescheid ergeben, wohl aber aus dem in Bezug genommenen Prüfbericht.
- **Fall:** *Im Gewinnfeststellungsbescheid sind nur A, B und C genannt, obwohl auch D Gesellschafter ist.*
Bescheid ist wirksam, aber inhaltlich falsch, also rechtswidrig. Gegenüber D wirkt der Bescheid allerdings nicht, da er nicht genannt ist.
Der Bescheid ist auch wirksam, wenn auch rechtswidrig, wenn er u.a. E als Gesellschafter und Beteiligten benennt, obwohl dieser gar nicht Gesellschafter ist.
- Nach § 157 I: Steuerbetrag nach Art und Jahr. Auch das passt nicht, also § 157 I entsprechend:
Genaue **Bezeichnung** der **festzustellenden Besteuerungsgrundlage(n)**, des **Feststellungszeitraums** bzw. (bei EW- und Bedarfswertbescheiden) des **Feststellungszeitpunkts**. Bei Fehlen: u.U. Nichtigkeit, aber § 179 III beachten
Welche Besteuerungsgrundlagen festzustellen und damit genannt sein müssen, hängt von der Art des Feststellungsbescheids ab; dazu unten Einzelheiten.
- Einspruchsbelehrung, § 356: Bei Fehlen kann noch 1 Jahr nach Bekanntgabe Einspruch eingelegt werden, § 356 II
- Begründung des Feststellungsbescheides, § 121: fehlende oder falsche Begründung kann nachgeholt werden, § 126 I Nr. 2
- Wird der Erlass eines Feststellungsbescheides abgelehnt, weil z.B. die Voraussetzungen des § 180 nicht vorliegen, ergeht ein sog. **"negativer Feststellungsbescheid"** (nicht verwechseln mit einem

Feststellungsbescheid, in dem ein Verlust festgestellt wird = Verlustfeststellungsbescheid)

9.5 Fälle der (einheitlichen) und gesonderten Feststellung

9.5.1 EW nach BewG, § 180 I Nr. 1

EW-Luf, EW für **Grundstücke** des Privatvermögens und Betriebsgrundstücke,

Kein EW, wenn keine steuerlichen Folgen, z.B. kein EW für öffentliches Gebäude

⇒ **Folgebescheid**: Grundsteuermess-, Gewerbesteuermessbescheid (Kürzungsbeträge bezüglich Betriebsgrundstücke, § 9Nr. 1 GewStG)

9.5.2 Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, § 180 I Nr. 2a

- **mehrere** Personen, natürliche oder juristische, sind
- an **einkommen- oder kstpfl.** Einkünften
 - Einkunftsart unerheblich; auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten; BFH GrS BStBl. 84, 751;
 - **Bsp.: An Mietshaus ist Gewerbetreibender (§ 15) und A (§ 21) beteiligt**
Trotz unterschiedlicher Einkunftsarten bei den beiden Gesellschaftern erfolgt eine einheitliche und gesonderte Feststellung. Zur Frage, wer die Einordnung in die zutreffende Einkunftsart vornimmt, s.u.
- **gemeinschaftlich beteiligt**
nicht entscheidend ist also das Miteigentum am Gegenstand der Einkunftserzielung, sondern die Beteiligung an der **Einkunftsquelle**.

Eine solche gemeinschaftliche Beteiligung liegt vor bei

→ **Mitunternehmerschaft**: (OHG, KG, GmbH & Co KG, gewerbliche / freiberufliche GbR; gewerbliche atypische stille Gesellschaft, Erbengemeinschaft, die gewerblich tätig ist, freiberufliche Partnerschaft)

→ bei **Miteigentum**, wenn alle Miteigentümer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften tätig sind (vermögensverwaltende GbR: Miteigentümer eines Miethauses, Mitinhaber von Kapitalvermögen, ungeteilte Erbengemeinschaft im Hinblick z.B. auf Kapitalvermögen oder Grundbesitz)

➤ **Fall: A ist Grundstückseigentümer zu 1/2, an der anderen Hälfte, die dem B gehört, hat C ein Nießbrauchsrecht.**

Obwohl C nicht Eigentümer ist, bezieht er (als Nießbrauchsberechtigter) gemeinsam mit A Einkünfte aus V+V.

Allerdings: AfA kann nicht einbezogen werden, da hieran der C nicht beteiligt ist. Hier ggf. Feststellung für A und B nach § 180 II (kann).

→ **Keine** gemeinschaftliche Beteiligung liegt vor:

- Bei typischer stiller Gesellschaft: die Einkünfte stammen nicht aus der gleichen Quelle: Der Tätige hat Einkünfte aus seinem Gewerbe, der typische Stille solche aus der stillen Beteiligung (Kapitaleinkünfte).
- Bei der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen einer **vermögensverwaltenden** Personengesellschaft: Der Gewinn kann nicht einheitlich festgestellt werden, da die Beteiligung den Gesellschaftern **bruchteilmäßig** zuzurechnen sind und daher der Gewinn nicht von den Gesellschaftern gemeinsam bezogen wird, BFH 9.5.2000, BB 2000, 1976
- Einem Nießbrauchsberechtigten steht ein Gewinnanteil am Anteil des Kdt. zu, FG Köln, EFG 2003, 587

- **Feststellung nur, soweit unmittelbare Zurechnung der Einkünfte auf die Beteiligten**

→ Mittelbare Beteiligung reicht nicht

GmbH ist an KG beteiligt. Der Gewinn der KG ist zwar u.a. **unmittelbar** der GmbH zuzurechnen, **nicht** aber den Gesellschaftern der GmbH. Also Feststellungs-Bescheid für die KG: Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter der KG, u.a. auf die GmbH, **nicht aber auf die**

Gesellschafter der GmbH, da diese nur mittelbar über die GmbH an der KG beteiligt sind.

- Für jede **Einkunftsquelle** ist eine **eigene** Feststellung durchzuführen
- **Bsp.:** *A-OHG ist an B-KG beteiligt.*
Zwei Feststellungsbescheide: einer für die KG, ein zweiter für die OHG. Denn: Der Gewinn der KG ist zwar u.a. der OHG zuzurechnen, nicht aber den Gesellschaftern der OHG. Diesen ist lediglich der Gewinn der OHG unmittelbar zuzurechnen.
Grundsätzlich auch mehrere Feststellungs-Bescheide, wenn 2 Stpfl. Miteigentum an mehreren Häusern haben.
Aber: Bei Zuständigkeit **eines** FA reicht **ein** Feststellungsbescheid.

9.5.3 Gesonderte Feststellung nach § 180 I Nr. 2b

- **nur** bei den dort **genannten Einkunftsarten:**
LuF, Gewerbe, freiberufliche Tätigkeit (also nur bei § 18 I Nr. 1, nicht bei § 18 I Nr. 2, 3 EStG)
 - Gesonderte Feststellung erfolgt, wenn das für den **Betrieb** bzw. die Praxis **zuständige FA nicht** zugleich auch für die **ESt** zuständig ist und sich die Wohnung und der Betrieb / Praxis in **verschiedenen Gemeinden** befinden, für die verschiedene Finanzämter zuständig sind:
Für die ESt ist grundsätzlich das **Wohnsitz-FA** zuständig, § 19 I.
Für **LuF:** Lage-FA: (Ort, an dem sich LuF-Betrieb befindet), § 18 I Nr. 1 AO
Für **Gewerbe:** Betriebs-FA: (Ort der Geschäftsleitung). § 18 I Nr. 2 AO
Für **Freiberufler:** Tätigkeits-FA: (Ort der Ausübung der freiberufl. Tätigkeit) § 18 I Nr.3
 - **Bsp.:** *Steuerberater S wohnt in Reutlingen und hat seine Praxis im Bezirk des FA Tübingen..*
Für die ESt des S ist das FA Reutlingen als Wohnsitz-FA zuständig. Für die freiberufliche Tätigkeit des S ist das Tätigkeits-FA, also das FA Tübingen zuständig, so dass gem. § 180 I Nr. 2 b der Gewinn der Praxis vom Tätigkeits-FA gesondert festgestellt wird. Das Wohnsitz-FA führt dann auf der Basis des Grundlagenbescheides die ESt-Veranlagung durch.
 - **Bsp.:** *Narkosearzt N (Wohnsitz FA A) übt seine Tätigkeit ambulant bei anderen Ärzten in jeweils anderen FA-Bezirken (B, C und D) aus. Bei einem Arzt in C erzielt er die meisten Umsätze.*
Da N seine Tätigkeit überwiegend im Bezirk des FA C ausübt, ist dieses FA für die gesonderte Gewinnfeststellung zuständig (so FinVerw.).
- ⇒ Maßgebend sind nach § 180 I Nr. 2b grds. die Verhältnisse **am Schluss des Gewinnermittlungszeitraums**. Ab 2015 ist jedoch § 180 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. Tz 4 des AEAO zu § 180 AO zu beachten. Eine gesonderte Feststellung unterbleibt hiernach, wenn später dasselbe FA auch für die ESt-Veranlagung zuständig wird (bei Verlegung des Betriebs in den Bezirk des Wohnsitzfinanzamts oder des Wohnsitzes in den Bezirk des Betriebsfinanzamtes).
- **Fall:** *Gewerbetreibender X mit Wohnsitz in Reutlingen und Betrieb in Tübingen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) verlegt im März 01 seinen Betrieb von Tübingen nach Reutlingen. Welches FA erledigt welche Arbeiten für 00?*
 - 1) Für das Jahr 00 hätte das Betriebs-FA Tübingen grds. noch einen Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 I Nr. 2 b zu erlassen, da zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums (31.12.00) die Voraussetzungen noch erfüllt waren. Ab 2015 ist jedoch § 180 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. Tz 4 des AEAO zu § 180 AO zu beachten. Hiernach kann eine gesonderte Feststellung unterbleiben.
 - 2) **Oder:** X verlegt auch seinen Wohnsitz im März 01 nach Tübingen. Dann liegt ebenfalls ein Fall von geringer Bedeutung vor. Das nunmehrige Wohnsitz-FA und für die ESt zuständige FA Tübingen braucht keine gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen.

9.5.4 Fälle der gesonderte Feststellung in Einzelsteuergesetzen

- § 2a I 5 EStG: Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte
§ 15a IV EStG: FB über die Höhe des nicht ausgleichsfähigen bzw. verrechenbaren Verlustes
§ 10b I 5 EStG: Feststellung der verbleibenden Beträge für den Spendenabzug
§ 10d EStG: FB über die Höhe des verbleibenden Verlustvortrags
§ 39 I S. 4 EStG: Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale
§ 37, 28, 30 KStG: Die dort genannten Feststellungen
§ 251 III AO: Feststellung der Insolvenzforderung durch schriftlichen VA
§ 13a Ia ErbStG: Feststellung der Ausgangslohnsumme, Beschäftigtenzahl und Summe der maßgeblichen Lohnsummen für Zwecke der Begünstigung von Betriebsvermögen

Feststellung der Grundbesitzwerte für Zwecke der GrESt

Gem. § 151 I i.V.m. § 138 sind für Zwecke der GrESt gesondert festzustellen:

Grundbesitzwerte, die gem. § 138 – 149 BewG ermittelt worden sind (LuF und Grundstücke)

Feststellung der Grundbesitzwerte (Bedarfwerte) für Zwecke der ErbSt

Gem. § 151 I i.V.m. § 157 BewG sind für Zwecke der ErbSt gesondert festzustellen

1. Grundbesitzwerte, die gem. § 158 – 175 BewG (LuF) bzw. § 176 – 198 BewG (Grundstücke) ermittelt worden sind
2. Wert des Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen (Mitunternehmeranteil)
3. Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 11 II BewG, für die es also keinen Kurswert gibt und deren Wert daher aus Verkäufen innerhalb des letzten Jahres abgeleitet wird oder im Wege des sog. Stuttgarter Verfahrens geschätzt wird
4. Wert anderer Wirtschaftsgüter und Schulden, die mehreren Personen zustehen.

9.6 Kann-Feststellung, § 180 II

Näheres ist in RVO zu § 180 II geregelt; s.a. BMF- Schreiben vom 2.5.2001, BStBl. 2001 I, 256

Besteuerungsgrundlagen, insbesondere Einkünfte können gesondert festgestellt werden, wenn die WG, mit denen Einkünfte erzielt werden,

- a. von mehreren Personen betrieben, genutzt oder gehalten werden
- b. mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder Erwerb dieser WG gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben.
Damit werden vor allem Bauherren- und Erwerberrgemeinschaften erfasst. § 180 I Nr. 2 a bei diesen nicht anwendbar, da es an der gemeinsamen Einkunftserzielung fehlt.

9.7 Absehen von einem Feststellungsbescheid, § 180 III

In den Fällen des § 180 III wird keine Feststellung durchgeführt

- Nr. 1: nur eine(r) der Beteiligten ist ESt-/ oder KSt-pflichtig.
- Nr. 2: Fälle von **geringer Bedeutung**:
 - **Zusammenveranlagte Eheleute** haben gemeinsames Miethaus oder gemeinsamen LuF-Betrieb. Dann kein F-Bescheid, wenn Einkünfte verhältnismäßig einfach zu ermitteln sind und die Aufteilung feststeht und das Wohnsitz-FA zuständig ist, AEAO Nr. 4 zu § 180.
Anders also: Eheleute mit gemeinsamen Gewerbe (Personengesellschaft): hier ist i.d.R. ein Feststellungsbescheid nach § 180 I Nr. 2a erforderlich.
 - Betriebs- oder Wohnsitzverlegung nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraums hin zu einem gemeinsamen FA (s. Fall zu TZ 9.5.3, AEAO Nr. 4 zu § 180).
- Kein Feststellungsbescheid bei Arbeitsgemeinschaften, § 180 IV.

9.8 Inhalt der einheitlichen und gesonderten Feststellung

9.8.1 Feststellungen im EW- Bescheid und Bescheid über Bedarfswert

- **Feststellungszeitpunkt** (bei **Fehlen: Nichtigkeit**)
- **Höhe** des EW bzw. Bedarfswerts (bei **Fehlen: Nichtigkeit**)
- **Zurechnung** des bewerteten WG (bei **Fehlen: Nichtigkeit**), und zwar beim EW nach § 39 beim wirtschaftlichen Eigentümer, wenn dieser nicht identisch mit dem zivilrechtlichen Eigentümer ist.
Bei mehreren Zurechnungsempfängern (Eigentümern): Verteilung des EW auf die Beteiligten, § 179 II 2 (einheitlich)
- **Feststellungen gem. § 19 III BewG**
Achtung: Die Feststellungen gem. § 19 III BewG sind nach BFH jeweils eigene VAe bzw. Feststellungsbescheide, BFH BStBl. 87, 292. Fehlt also z.B. die Feststellung, dass es sich um ein Betriebsgrundstück handelt, dann sind die übrigen Feststellungen wirksam, die fehlende ist durch Ergänzungsbescheid nach § 179 III nachzuholen.

9.8.2 Feststellungen im Gewinnfeststellungs- / Überschussfeststellungsbescheid

- ⇒ Im Feststellungsbescheid sind alle Fragen zu entscheiden, die für die **Folgebescheide** irgendwie von **Bedeutung** sind bzw. sein können.
- **Feststellungsobjekt** (Gewinn aus Gewerbe der A-OHG; Überschuss aus Grundstück X-Str. 10)
Problematisch, wenn A und B mehrere Miethäuser besitzen: Wenn die Beteiligungsverhältnisse bei allen gleich sind und gleiches FA zuständig ist, braucht wohl nur **ein** Feststellungsbescheid zu ergehen, der die Überschüsse aus allen Häusern umfasst, auch wenn jedes Objekt im Rahmen einer eigenständigen Grundstücksgesellschaft verwaltet wird, BFH BStBl. 1992, 392.
Getrennte Feststellungsbescheide dagegen, wenn unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse oder für die einzelnen Objekte verschiedene Finanzämter zuständig sind.
 - **Bsp.:** A und B betreiben eine OHG in Köln und eine in Düsseldorf, mit jeweils gleichen Beteiligungsverhältnissen.
Das FA in Köln und das FA in Düsseldorf haben jeweils einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungsbescheide zu erlassen.
 - **Feststellungszeitraum** (bei **Fehlen: Nichtigkeit**)
Also: Einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellungsbescheid für das **Jahr 01**
Feststellungszeitraum ist grundsätzlich der Veranlagungszeitraum.
Bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs in dem Feststellungszeitraum zu erfassen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, § 4 a II Nr. 2 EStG.
 - **Fall:** Während des Wirtschaftsjahrs der Personengesellschaft X-OHG scheidet der Gesellschafter Y aus oder es tritt ein neuer Gesellschafter C ein.
Da die Personengesellschaft nicht ihre Identität verliert, ist nur **ein** Feststellungsbescheid zu erlassen, der den gesamten Gewinn des Wirtschaftsjahrs erfasst. Der Gewinnanteil, der auf den Ausgeschiedenen entfallen würde bei ganzjähriger Zugehörigkeit, ist dann entsprechend auf ihn und die anderen Gesellschafter (evtl. zeitanteilig) oder auf ihn und den für ihn eingetretenen Gesellschafter aufzuteilen, BFH BStBl. 1989, 312.
Zwei Feststellungsbescheide nur, wenn durch eine einheitliche Feststellung das Steuergeheimnis verletzt werden könnte.
 - **Festgestellter Gewinn / Überschuss / Verlust** (bei **Fehlen: Nichtigkeit**)
Hierbei sind auch zu berücksichtigen z.B.
 - **Sonderbetriebseinnahmen** und **-betriebsausgaben**, also der Einnahmen und Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, aber nur den einzelnen Gesellschafter betreffen.

- der Gewinn/Verlust aus der **Veräußerung** von Sonderbetriebsvermögen
Diese Positionen sind auch dann im einheitlich und gesonderten GFB zu erfassen, wenn der betroffene Gesellschafter ein Interesse an der Geheimhaltung gegenüber den anderen Gesellschaftern hat.
 - **Bsp.:** A will nicht, dass den anderen bekannt wird, dass er seine Einlage mit Bankkredit finanziert hat.
Trotz Geheimhaltungsinteresses des A müssen seine Schuldzinsen als Sonderbetriebsausgaben in der Gewinnfeststellungserklärung angegeben werden, damit sie im Gewinnfeststellungsbescheid erfasst werden.
 - Welche Einkünfte sind außerordentliche i.S.d. § 34 EStG?
 - Ist in dem Gewinn eine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 enthalten (begünstigter Steuersatz)?
 - Liegen die Voraussetzung des **§ 16 IV EStG**, also ein Veräußerungsgewinn vor? Ob tatsächlich ein Freibetrag gewährt wird (Altersgrenze, Freibetrag nur einmal pro Stpfl.), entscheidet das Wohnsitz-FA.
 - Sind Gewinnanteile aus ausländischen Beteiligungen estpfl. bzw. Verlustanteile hieraus ausgleichsfähig?
 - Sind (nichtausgleichsfähige) Verluste aus gewerblicher Tierzucht enthalten?
 - Höhe der anzurechnenden KESt und Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter?
 - Gem. § 180 I Nr. 2 a werden auch die **Spenden**, die durch die Personengesellschaft gezahlt werden, einheitlich festgestellt, auch wenn eigentlich nur die Gesellschafter persönlich betroffen sind. Bei den Spenden handelt es sich um „andere Besteuerungsgrundlagen“.
 - welche Teile des Gewinns beruhen auf Hinterziehung, BFH 89,596
- **Zurechnung des Gewinns/Verlusts** auf die Beteiligten
 - Wer ist an dem Gewinn/Verlust **nicht** beteiligt (falls FA einen der Genannten nicht als Gesellschafter anerkennen will) = **negativer** Gewinnfeststellungsbescheid
 - **Einkunftsqualifikation**
Das FA hat eine Entscheidung darüber zu treffen, welche Einkunftsart die Gesellschaft erzielt. Verfahrensrechtliche Probleme treten auf, wenn die Einkünfte bei einzelnen Gesellschaftern anderes zu qualifizieren sind als bei der Gesellschaft.
 - **Fall:** An vermietetem Grundstück ist Gewerbetreibender (gewerbliche Einkünfte) und A (V+V-Einkünfte) beteiligt. Wer hat welche Feststellungen zu treffen ?
 - **Oder:** Ehemann betreibt gewerblichen Grundstückshandel. Er vermietet zusammen mit seiner Ehefrau als GbR ein beiden gehörendes Haus als GbR. Das Gesellschafts-FA stellt einheitlich und gesondert Einkünfte aus Vermietung fest. Das Wohnsitz-FA meint, der auf den Ehemann entfallende Teil der festgestellten Einkünfte sei gewerblich im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels. Wer entscheidet über die Frage der Gewerblichkeit?

Es geht um das Problem der sog. **Zebra**-Gesellschaften: Auf der Ebene der Gesellschaft liegen z.B. V+V-Einkünfte vor (weiß), auf der Ebene eines oder mehrerer Gesellschafter dagegen gewerbliche (schwarz), weil der Anteil an der vermögensverwaltenden GbR bei einem Gesellschafter zu dessen Betriebsvermögen gehört.

BFH: Das Feststellungs-FA stellt die Einkunftsart auf der Ebene der Personengesellschaft fest, bei vermögensverwaltenden Gesellschaften also V+V-Einkünfte.

Das für den Gesellschafter zuständige FA (Gesellschafter-FA) führt dann die Umqualifizierung der Einkünfte auf der Ebene der Gesellschafter durch:

Das FA des Gesellschafters, bei dem gewerbliche Einkünfte vorliegen, qualifiziert die festgestellten Einkünfte um in gewerbliche. Hierzu müssen ggf. andere Gewinnermittlungsverfahren angewandt werden (z.B. Bilanzierung statt Überschussrechnung)

- Fehlen einzelne der genannten festzustellenden Besteuerungsgrundlagen, dann sind diese durch **Ergänzungsbescheid** gem. § 179 III festzustellen. Es handelt sich hierbei um eigenständige Feststellungsbescheide.

9.9 Feststellungsbescheid bei Unterbeteiligung

9.9.1 Atypische stille Unterbeteiligung

- **Fall:** A ist Kommanditist der X-KG. Die Hälfte seines Anteils hat er sich von **atypisch** still Unterbeteiligten B bezahlen lassen.

Der **atypisch** still Unterbeteiligte ist **Mitunternehmer**. Es liegen **zwei** Mitunternehmerschaften vor:

1. die X-KG mit A als Gesellschafter und
2. die atypische stille Ges. zwischen A und B

Zwei Möglichkeiten:

→ Da B über A an der X-KG beteiligt ist, ist der Gewinnanteil, der auf A entfällt, bereits im Feststellungsbescheid der KG auf A als Haupt- und B als Unterbeteiligten entsprechend aufzuteilen. Der Unterbeteiligte wird also wie ein Hauptbeteiligter behandelt.

→ Oder: Da dies das evtl. Geheimhaltungsinteresse des A verletzt, erfolgt nach § 179 II 3 für die Unterbeteiligung eine **besondere einheitliche und gesonderte Feststellung**. Es ergehen also **zwei** Feststellungsbescheide.

AEAO Nr. 4 zu § 179: Dies **muss** im **Regelfall** geschehen, wenn nicht ausdrücklich Einbeziehung der Unterbeteiligung in den Feststellungsbescheid der Hauptgesellschaft im Einvernehmen mit allen Beteiligten beantragt worden ist.

9.9.2 Typische stille Unterbeteiligung

⇒ Der typisch still Unterbeteiligte ist **nicht Mitunternehmer**, er hat Kapitaleinkünfte, so dass **keine** besondere Feststellung durchgeführt werden kann.

AEAO Nr. 5 zu § 179: Die Zahlung des Gewinnanteils an den Unterbeteiligten ist Sonder-BA, die **zwingend** im Feststellungsbescheid zu erfassen ist, auch wenn Interesse an Geheimhaltung besteht.

Es ist also nicht möglich, die Sonder-BA in der ESt-Erklärung des Hauptbeteiligten geltend zu machen.

9.10 Der Ergänzungsbescheid, § 179 III

⇒ Fehlen bestimmte Inhalte, dann ist der Feststellungsbescheid wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit **nichtig**, weil dann überhaupt nichts geregelt ist:

- Es sind keine Beteiligten angegeben (anders: falsche Beteiligte)
- Es fehlt der Feststellungsgegenstand (Grundstück, Gewerbe)
- Es fehlt der festgestellte EW, Bedarfswert oder Gewinn
- Es fehlt der Feststellungszeitpunkt oder –zeitraum

⇒ **Aber:** § 179 III: Eine unterbliebene **notwendige Feststellung** ist in einem **Ergänzungsbescheid** nachzuholen.

Es gibt also Feststellungen, deren Fehlen zur **Nichtigkeit** führt, und **andere** Feststellungen, bei deren Fehlen der FB **wirksam** bleibt, die dann lediglich nachträglich festgestellt werden im Wege des Ergänzungsbescheides.

Fälle des § 179 III:

- Es ist zwar etwas geregelt, was in sich auch verständlich ist, aber andere Feststellungen sind unterblieben, obwohl auch sie im Feststellungsbescheid geregelt werden müssen.
- **Achtung:** Durch den Ergänzungsbescheid dürfen **nicht bisher getroffene Regelungen verändert** werden, denn dann würde es sich nicht um eine Ergänzung, sondern um eine **Berichtigung** handeln. Dies ist nur möglich auf Grund einer Änderungsnorm oder eines Einspruchs.

Anwendungsfälle für § 179 III:

- a) FA hat Gewinn mit 100.000 € festgestellt, die Beteiligten genannt, aber die Gewinnverteilung vergessen, BStBl. 1984, 474, 476.
 - b) FA hat Veräußerungsgewinn festgestellt, aber nicht entschieden, ob und in welcher Höhe steuerfrei nach § 16 IV, BStBl. 74, 459; 76, 360
 - c) FA stellt Gewinn von 1 Mio. € fest und weist hiervon 800.000 € dem lfd. Gewinn zu, über die restlichen 200.000 € ist nichts gesagt. Hier ist die Feststellung unterblieben, dass es sich um (begünstigten) Veräußerungsgewinn handelt.
 - d) Feststellung der anrechenbaren KEST und deren Verteilung; der abzugsfähigen Spenden
 - e) FA unterlässt, Einkünfte einer GbR als gewerbliche oder V+V-Einkünfte einzuordnen
- **Nicht ergänzungsfähig**, da dies zu einer **Änderung** bisheriger Feststellungen führen würde:
 - FA stellt Gewinn mit 100.000 € fest. Anschließend macht Gesellschafter Sonder-BA von 10.000 € geltend (Gesamtgewinn würde gemindert)
 - FA stellt Gewinn von 100.000 € als lfd. Gewinn fest und übersieht, dass es sich i.H.v. 50.000 € um Veräußerungsgewinn handelt.
 - FB teilt Gewinn auf A, B und C vollständig auf. Anschließend erfährt FA, dass C im F-Zeitraum ausgeschieden ist und D an seine Stelle getreten ist. Keine Ergänzung durch Zuweisung eines Gewinnanteils an D, da Gewinn ja vollständig, wenn auch falsch, aufgeteilt wurde. Durch die richtige Aufteilung würde die bereits geregelte Aufteilung verändert werden. Ggf. Änderung nach § 173.
 - Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für bestimmte Einkunftsart. Eine fehlende Feststellung für eine andere Einkunftsart kann nicht durch Ergänzungsbescheid erfolgen, BFH 9.11.2008, BStBl. 2009, 444

9.11 Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids, § 183

9.11.1 Die Bekanntgabe im Normalfall nach § 183 I

- Grundsatz: Ein Bescheid muss jedem Betroffenen gesondert bekannt gegeben werden, also jedem Gesellschafter. Dies wäre sehr aufwendig, daher Sonderregelung in § 183:
Die Bekanntgabe an den **Empfangsbevollmächtigten** wirkt **für** und **gegen alle anderen** Beteiligten
- **Reihenfolge** der Prüfung einer wirksamen Bekanntgabe eines Feststellungsbescheides in der **Klausur**:
 1. **§ 183 I Satz 1:** Ist ein von **allen** Beteiligten ausdrücklich bestellter gemeinsamer **Empfangsbevollmächtigter** vorhanden?

- Wenn **ja**: Bekanntgabe an **diesen**, aber mit dem **zwingend notwendigen Hinweis**, dass die Bekanntgabe mit **Wirkung für und gegen alle Beteiligten erfolgt**, § 183 I 5
- **Fehlt** der Hinweis, ist die Bekanntgabe **nur** dem gegenüber erfolgt, der den Bescheid tatsächlich erhalten hat.
- Der Hinweis kann aber im **Ergänzungsbescheid** gem. § 179 III nachgeholt werden, BFH BStBl. 1994, 885.
- Hat einer der Beteiligten die Vollmacht widerrufen (§ 183 III), greift S. 1 für diesen nicht mehr
- Die Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten wirkt auch für künftige F-Bescheide, auch soweit sie zurückliegende Jahre betreffen

2. **§ 183 I Satz 2**: Ein nach S.1 benannter Empfangsbevollmächtigter ist **nicht** vorhanden.

Dann gilt:

Ist ein zur **Vertretung** der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder ein zur **Verwaltung** des Gegenstandes der Feststellung Berechtigter vorhanden?

Wenn ja: dann Bekanntgabe an diesen **mit Hinweis nach § 183 I 5**

Denn: Dieser **gilt** als von den anderen bevollmächtigt. Die Fiktion ist deshalb erforderlich, weil die Vertreter (Geschäftsführer) die anderen nur in **gesellschaftlichen** Dingen vertreten dürfen, nicht aber in deren **privaten** Angelegenheiten. Der Feststellungsbescheid regelt aber letztlich die Besteuerungsgrundlage für die private ESt.

Wer ist nun **vertretungsbefugt** in diesem Sinne ?

- a) **OHG**: jeder Gesellschafter für sich allein, § 125 HGB, wenn im Gesellschaftsvertrag nichts **anderes** vereinbart. Bekanntgabe also an **einen** der Gesellschafter möglich, der **nicht** von der **Vertretung ausgeschlossen** ist.
- b) **KG** : nur der Komplementär, bei mehreren **jeder** Komplementär für sich, § 170 HGB
- c) **GmbH & Co KG**: der Komplementär (= GmbH), diese vertreten durch den Geschäftsführer
- d) **GbR**: alle Gesellschafter **gemeinsam**; daher eigentlich Bekanntgabe an **alle**, wodurch der Vereinfachungszweck entfallen würde.
Aber BFH BStBl. 1988, 979: Auch wenn mehrere nur **gemeinsam vertretungsberechtigt** sind, wie z.B. bei einer GbR (Sozietät von Freiberuflern), dann kann dennoch Bescheid an **einen** dieser (Gesamt-) Vertretungsberechtigten bekannt gegeben werden.
Das Gleiche gilt, wenn bei OHG vertraglich Gesamtvertretung vereinbart wurde.
- e) **Vermögensverwalter**: Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter, Nachlassverwalter, gerichtlich bestellte Liquidatoren (aber nur, soweit es um Feststellungsbescheid der Gesellschaft als solche geht; z.B. EW Betriebsgrundstück; nicht dagegen Gewinnfeststellungsbescheid, da der Insolvenzverwalter einer Personengesellschaft nicht die Gesellschafter vertritt); Testamentsvollstrecker.

3. **§ 183 I Satz 3 + 4**: Bekanntgabe an vom FA Vorgeschlagenen

Es existiert weder ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter noch ein Vertretungsberechtigter:

Nach dem o.g. BFH-Urteil BStBl. 88, 979 verbleiben praktisch nur noch **Erbengemeinschaften**, Miteigentümergeinschaften, aufgelöste und in Insolvenz befindliche Personengesellschaften.

- 1. Aufforderung an **alle** Beteiligten, gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten zu benennen.

2. Gleichzeitig wird **einer** der **Beteiligten** als Empfangsbevollmächtigter vorgeschlagen mit dem
3. **Hinweis**, dass der Feststellungsbescheid diesem mit Wirkung für und gegen alle anderen Beteiligten bekannt gegeben werden wird, wenn nicht innerhalb angemessener Frist von den Beteiligten ein **anderer Empfangsbevollmächtigter** benannt wird.
4. Wird **kein** Empfangsbevollmächtigter benannt, Bekanntgabe an den Vorgeschlagenen mit **Hinweis nach § 183 I 5**
Zur Adressierung und Bekanntgabe von Bescheiden an Personengesellschaften siehe AEAO Nr. 2.5 zu § 122.

9.11.2 Ausnahme von § 183 I: § 183 II:

- ⇒ Auch wenn Empfangsbevollmächtigter i.S.d. § 183 I vorhanden, ist in den in **§ 183 II genannten Fällen** eine **gesonderte Bekanntgabe** an **einzelne** Betroffene erforderlich, weil dann § 183 nicht anwendbar ist:
- Dem FA ist im Zeitpunkt der **Bekanntgabe** (nicht des Absendens) **bekannt**, dass
→ die Gesellschaft **handelsrechtlich** nicht mehr besteht
Dann Bekanntgabe an **alle Betroffenen getrennt**, wenn nicht § 183 I 1.
 - **Fall:** *FA weiß beim Absenden des FB am 10.1. nichts von der handelsrechtlichen Auflösung der Gesellschaft, erfährt davon am 11.1.. Bekanntgabe des Feststellungsbescheides am 12.1. an Vertretungsberechtigten mit Hinweis nach § 183 I 5:*
Keine wirksame Bekanntgabe, da die Auflösung im Zeitpunkt der Bekanntgabe dem FA bekannt war.
Achtung: Ist Auflösung **im Handelsregister eingetragen**, dann ist dies dem FA (fiktiv) bekannt wegen der Öffentlichkeitsfunktion des Handelsregisters.
 - Dem FA ist im Zeitpunkt der Bekanntgabe bekannt, dass ein **Beteiligter** aus der Gesellschaft **ausgeschieden** ist.
Dann muss (nur) an diesen **gesondert** bekannt gegeben werden. Gegenüber den **anderen** ist die Bekanntgabe nach § 183 I 2 wirksam.
Dies gilt auch, wenn Gesellschafter verstirbt: Gesonderte Bekanntgabe an Erben, wenn dieser nicht Gesellschafter wird.
 - Dem FA ist im Zeitpunkt der Bekanntgabe bekannt, dass zwischen den Beteiligten ernsthafte Meinungsverschiedenheiten bestehen
Ein Gesellschafter soll als lästiger Gesellschafter hinausgedrängt werden
Gesonderte Bekanntgabe an diesen, wenn dies dem FA bekannt ist.
 - Auch in den Fällen des § 183 II 1 kann an einen gemeinsam benannten Empfangsbevollmächtigten i.S.d. § 183 I Satz 1 weiterhin bekannt gegeben werden, bis Vollmacht widerrufen ist: § 183 III
 - **Sonderfall:** In Feststellungsbescheid wird Beteiligter genannt, der vor oder nach Bekanntgabe **verstirbt**.
§ 182 III: Ist die Bezeichnung des Beteiligten durch Rechtsnachfolge unrichtig, wird dies durch besonderen Bescheid gegenüber dem Rechtsnachfolger berichtigt.
Daraus **folgt:** Im Übrigen ist der Bescheid gegenüber den **anderen** Beteiligten **wirksam**, gleich ob der ursprünglich Beteiligte **vor** oder **nach** der Bekanntgabe verstorben ist, BFH, BStBl. 1992, 865
§ 182 III gilt allerdings nicht bei Feststellungsbescheid nach § 180 I Nr. 2 b, BFH BStBl. 1994, 5. Dieser muss an den Erben neu bekannt gegeben werden.