

DIE STEUERBERATERPRÜFUNG

Band 9

Jörg-Thomas Knies | Harald Guschl
Michael Preißer | Thomas Scheel

Steuerrecht in der mündlichen Steuerberaterprüfung

900 Fragen und Antworten

2. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

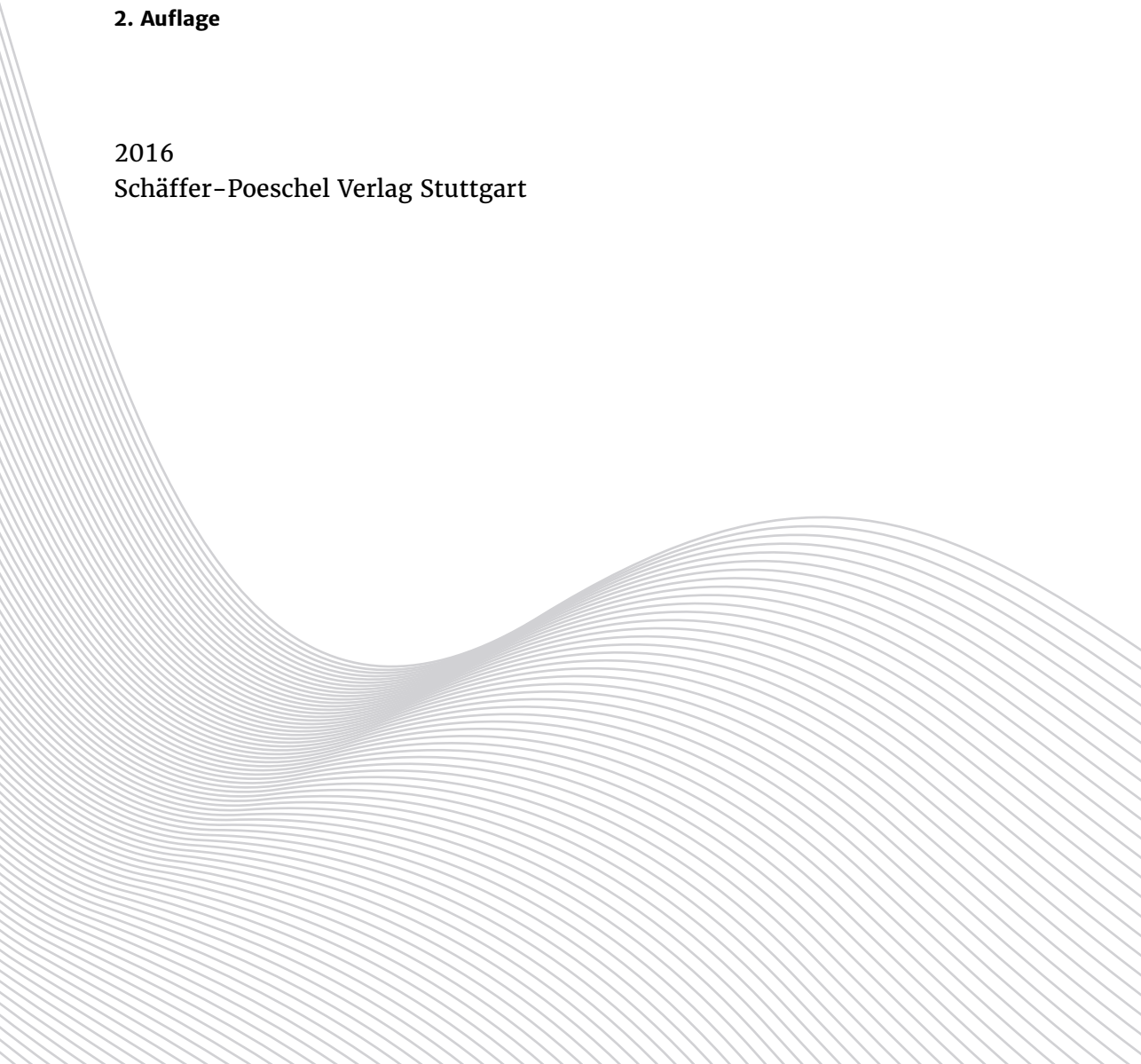
Jörg-Thomas Knies/Harald Guschl/
Michael Preißer/Thomas Scheel

Steuerrecht in der mündlichen Steuerberaterprüfung

900 Fragen und Antworten

2. Auflage

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart



Bearbeiterübersicht:

Knies: Teil 5 bis 8

Guschl: Teil 9

Preißer: Teil 4

Scheel: Teil 1 bis 3



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem,
säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print: ISBN 978-3-7910-3699-1 Bestell-Nr. 20341-0002
ePDF: ISBN 978-3-7910-3700-4 Bestell-Nr. 20341-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen
des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die
Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag
für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Claudia Wild, Konstanz
Druck und Bindung: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG,
Donauwörth

Printed in Germany
Oktober 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort

»Nach der Prüfung ist vor der Prüfung ...«. Sicherlich ist es nicht gerade einfach, nach der harten Arbeit der schriftlichen Prüfung erneut Motivation zu finden und die Vorbereitung auf den mündlichen Teil des Examens anzugehen. Das vorliegende Buch soll helfen, die »zweite Runde« der Prüfungsvorbereitung erfolgreich einzuläuten.

Mit mehr als 900 Fragen aus den examensrelevanten Bereichen der Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, dem Umwandlungssteuerrecht, Internationalen Steuerrecht und der Buchführung bzw. dem Bilanzsteuerrecht kann sich der Kandidat/die Kandidatin strukturiert und zeitsparend entweder alleine oder im Rahmen von Arbeitsgemeinschaften auf die Fragerunde vorbereiten. Das Modernisierungsgesetz vom 18.07.2016 verändert die AO tiefgreifend, teilweise schon mit Wirkung ab 2017 und wird mit Sicherheit Teil einer mündlichen Prüfung sein. Die Änderungen sind in die Fragen und Antworten eingearbeitet.

Die genannten Themenbereiche sind nochmals grob untergliedert, wobei besonders hervorzuheben ist, dass jede im Buch enthaltene Frage isoliert — also ohne die Kenntnis der vorherigen oder nachfolgenden Fragen — beantwortet werden kann. Diese Struktur ermöglicht es dem Kandidaten/der Kandidatin, sich den — aus der Vorbereitung auf die schriftliche Prüfung teilweise sehr prüfungstechnisch und schematisch aufgearbeiteten — Themen in einer anderen, qualifizierten Art anzunehmen. Das Buch verknüpft die »klassischen« und erfahrungsgemäß in den Fragerunden jährlich immer wiederkehrenden Fragen mit den aktuellen Rechtsentwicklungen.

Wir wünschen allen Prüfungskandidaten und -kandidatinnen, dass sie auch noch die Vorbereitungszeit bis zur mündlichen Prüfung gut durchhalten und dann vor allen Dingen viel Glück und Erfolg für die mündliche Prüfung!

Stuttgart, im September 2016

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	IX
1 Abgabenordnung	1
1.1 Erklärungspflicht	1
1.2 Rechtsbehelfsverfahren	2
1.3 Korrekturrecht	11
1.4 Verjährung	20
1.5 Ablaufhemmung im Zusammenhang mit Außenprüfungsrecht	22
1.6 Weitere Ablaufhemmungen	25
1.7 Haftungsrecht	27
1.8 Steuerstrafrecht	30
1.9 Vollstreckung	35
2 Finanzgerichtsordnung	37
3 Umsatzsteuer	45
3.1 Unternehmer	45
3.2 Lieferungen	48
3.3 Sonstige Leistung (und Steuerumkehr)	60
3.4 Unentgeltliche Wertabgaben	65
3.5 Steuerbefreiungen	67
3.6 Bemessungsgrundlage	71
3.7 Steuersatz	74
3.8 Entstehungszeitpunkt	75
3.9 Steuerschuldner	77
3.10 Vorsteuerabzug	82
3.11 Berichtigung der Vorsteuer nach § 15a UStG	87
3.12 Sonderformen des Unternehmers	90
4 Bewertung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer	95
4.1 Allgemeines	95
4.2 Erbrecht — Grundlagen (inkl. Auswirkungen auf das ErbStG)	98
4.3 Erbschaftsteuer	110
4.4 Schenkungsteuer	121
4.5 Bewertung	125

5	Einkommensteuer	137
5.1	Allgemeines — Steuerpflicht, Veranlagungsart und Tarif	137
5.2	Besondere Aufwendungen	142
5.3	Gewerbliche Einkünfte	149
5.4	Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	163
5.5	Sonstige Einkünfte	168
5.6	Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abgeltungsteuer	174
5.7	Vermietung und Verpachtung	180
5.8	Besonderheiten bei Land- und Forstwirtschaft	181
6	Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht	183
7	Gewerbsteuer	219
8	Internationales Steuerrecht	243
9	Buchführung und Bilanzsteuerrecht	259

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt (Richtlinien)
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. E.	am Ende
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AIG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ASTG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
BB	Betriebsberater
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

d. h.	das heißt
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV, DVO	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz; Europäische Gemeinschaften
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
ElStAM	Elektronische Lohnsteuer-Abzugsmerkmale
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-VO	EU-Verordnung
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in — first out
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co.KG	Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als persönlich haftendem Gesellschafter
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des BFH
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
G+V-Rechnung	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung

HS	Halbsatz
IAB	Investitionsabzugsbetrag
i. d. F.	in der Fassung
IdNr.	Identifikationsnummer
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. H. d.	in Höhe der/des
i. H. v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. R. d.	im Rahmen der/des
i. R. v.	im Rahmen von
i. S. d.	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Kj.	Kalenderjahr
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Lifo	Last in — first out
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
max.	maximal
Mio.	Millionen
ModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl I 2016, 1679)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
ND	Nutzungsdauer
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer/n
o. a.	oben angegeben
o. Ä.	oder Ähnlichem/s
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
p. a.	per annum, pro anno
R	Richtlinie
rkr.	rechtskräftig

RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	so genannt(e)
SolZ	Solidaritätszuschlag
Sonder-BV	Sonder-Betriebsvermögen
StAuskV	Steuer-Auskunftsverordnung
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl.	Steuerpflichtige/r
u. a.	unter anderem
u.Ä.	und Ähnliches
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt-Erl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v. a.	vor allem
VA	Verwaltungsakt
VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VSt	Vorsteuer
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung
z. T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1 Abgabenordnung

1.1 Erklärungsspflicht

Frage 1: Ihr Mandant legt Ihnen einen an ihn ergangenen ESt-Schätzungsbescheid vor. Was ist zu tun?

Der Mandant muss noch (immer) eine ESt-Erklärung abgeben. Diese Verpflichtung ergibt sich aus § 149 Abs. 1 Sätze 1 und 4 AO i. V. m. dem entsprechenden Einzelsteuergesetz (§ 25 Abs. 3 EStG, § 18 UStG usw.), ggf. aus einer entsprechenden Aufforderung des FA nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Steuererklärung wird entweder in Papierform oder auf elektronischem Weg abgegeben. Teilweise muss eigenhändig unterschrieben werden (Verantwortungsgedanke). Im Übrigen ermittelt das FA nach dem Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO (vgl. ModG) und setzt die Steuer gem. § 155 Abs. 4 AO nach ModG weitgehend automationsgestützt fest.

Wahrscheinlich wird das FA auch einen Verspätungszuschlag nach § 152 AO festsetzen. Die Erklärungsspflicht gehört noch immer zu den hauptsächlichen Mitwirkungspflichten des Stpfl. Zunehmend werden Daten durch Dritte übermittelt, vgl. § 93c AO. Sofern der Stpfl. nicht widerspricht, gelten diese gem. § 150 Abs. 7 Satz 2 AO als dessen Angaben (ModG).

Außerdem ist zu prüfen, ob für den Mandanten Rechtsbehelf gegen den Schätzungsbescheid eingelegt werden sollte. Das FA ist nämlich berechtigt, bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO einen angemessenen Zuschlag vorzunehmen. Mit dem Einspruch könnte erreicht werden, dass der Mandant nur die zutreffende Steuer zahlen muss.

Ist die Einspruchsfrist allerdings bereits verstrichen, könnte nur noch korrekturrechtlich vorgegangen werden.

Frage 2: Bitte erläutern Sie die Begriffe Verspätungszuschlag, Säumniszuschlag, Zwangsgeld und Verzögerungsgeld.

Der Verspätungszuschlag ahndet eine verspätete Abgabe der Steuererklärung und stellt eine Ermessensentscheidung gem. § 5 AO dar (Gegensatz: gebundene Entscheidungen, insbesondere Steuerfestsetzung). Die Abgabefrist ergibt sich aus § 149 Abs. 2 AO mit dem 31.05. des Folgejahres und nach dem ModG ab der Steuer 2018 auf den 31.07. des Folgejahres. Für beratene Stpfl. wird die Frist verlängert bis 28./29.02. des übernächsten Jahres. Dies gilt allerdings nicht für die eigene Erklärung des Beraters.

Der Verspätungszuschlag wird durch das ModG neu und detailliert geregelt für Steuererklärungen ab 2019. Beim Säumniszuschlag geht es dagegen um eine Verzögerung bei der Bezahlung. Er entsteht gem. § 240 AO allein schon dadurch (kraft Gesetzes), dass der Stpfl. bei Fälligkeit nicht zahlt. Ein Säumniszuschlag wird also nicht erst durch VA festgesetzt. Bei Steueranmeldungen ist zu beachten: Zwar gibt es hierfür eine Abgabe- und Fälligkeitsfrist, doch entsteht nach § 240 Abs. 1 Satz 3 AO kein Säumniszuschlag, bevor die Anmeldung nicht beim FA eingeht und dann gem. § 168 AO als Steuererfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gilt. Ein Säumniszuschlag bezieht sich auf »Steuern«, fällt also gem. § 240 Abs. 2 AO ausdrücklich nicht bei steuerlichen Nebenleistungen gem. § 3 Abs. 4 AO an, z. B. nicht in Bezug auf einen verspätet gezahlten Verspätungszuschlag. Ist der Stpfl. zahlungsunfähig, wird ein Säumniszuschlag ggf. nach § 227 AO erlassen.

Mit der Androhung bzw. Festsetzung eines Zwangsgeldes gem. §§ 328, 332, 333 AO soll durchgesetzt werden, dass der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nachkommt.

Das Verzögerungsgeld ist in § 146 Abs. 2b AO geregelt. Es wird vom FA nach Ermessen festgesetzt, wenn der Stpfl. bestimmte Mitwirkungspflichten verletzt, die mit der elektronischen Buchführung oder der Außenprüfung zusammenhängen, insbesondere wenn der Stpfl. die geforderten Unterlagen nicht vorlegt. Im Umkehrschluss zu § 332 Abs. 3 AO kann ein Verzögerungsgeld nicht mehrfach festgesetzt werden.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags, Zwangsgelds oder Verzögerungsgelds stellt einen VA i. S. v. § 118 AO dar und kann demgemäß nach §§ 347ff. AO durch Einspruch angegriffen werden.

1.2 Rechtsbehelfsverfahren

Frage 3: Beschreiben Sie den Unterschied zwischen Rechtsbehelf und Änderung.

Legt der Stpfl. innerhalb einer bestimmten Frist keinen Rechtsbehelf ein, wird ein VA bestandskräftig. Er bindet also Verwaltung und Adressaten gleichermaßen und bleibt »bestehen«, selbst wenn sich später ein Fehler zeigt (formelle Bestandskraft). Rechtsfrieden tritt ein. Nur unter engen Voraussetzungen sind anschließend noch Abweichungen zulässig: Es muss dann ausnahmsweise der Tatbestand einer Änderungsvorschrift erfüllt sein. Wird aber fristgerecht ein Rechtsbehelf eingelegt, tritt gerade keine Bestandskraft ein. Die angegriffene Entscheidung wird nochmals überprüft und ggf. an die zutreffende Rechtslage angepasst.

Außerdem kann (nur) zusammen mit einem Einspruch Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO beantragt werden. Wird ein solcher Antrag abgelehnt, kann hiergegen entweder Einspruch eingelegt oder gem. § 361 Abs. 5 AO i. V. m. § 69 Abs. 4 FGO der Antrag beim FG gestellt werden; eine Klage entfällt bei verweigerter Aussetzung. Voraussetzung einer Aussetzung sind ernsthafte Zweifel. Von einer unbilligen Härte ist regelmäßig nicht auszugehen.

Frage 4: Wodurch kann es zu Fehlern bei einer Veranlagung kommen?

Fehler passieren häufig schon in der Sphäre des Stpfl.: Die Steuererklärung enthält falsche oder unvollständige Angaben. Auch das FA kann einen Fehler begehen, indem es die Steuererklärung falsch umsetzt. Zuletzt kann sich aus der Rechtsprechung ergeben, dass ein Sachverhalt falsch gewertet wurde.

Frage 5: Welche Rechtsbehelfsmöglichkeiten stehen zur Verfügung, wenn ein rechtswidriger VA erging?

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtswidrigkeit eines VA allein durch die materiell-rechtliche Rechtslage geprägt wird. Es ist also letztlich unerheblich, ob der Stpfl., dessen Berater/in oder der Beamte beim FA den Fehler verursachte oder der Fehler auf einer Änderung der Rechtsprechung beruht.

Gegen einen rechtswidrigen VA ist im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren regelmäßig Einspruch nach §§ 347ff. AO einzulegen. Er dient der Selbstkontrolle der Verwaltung und ist regelmäßig (nach § 44 FGO) Sachurteilsvoraussetzung für eine Klage (Filterfunktion). Einspruch (außergerichtlicher) und gerichtlicher Rechtsbehelf setzen die Rechtsschutzgarantie aus Art. 19 Abs. 4 GG um. Gem. § 367 Abs. 2 AO kommt es zu einer Gesamtaufrollung.

Gegen eine Einspruchsentscheidung kann anschließend nach §§ 33ff. FGO vor den Finanzgerichten geklagt werden. Das FG Baden-Württemberg hat seinen Sitz in Stuttgart und hat eine Außenstelle in Freiburg.

Zusätzlich kann auch ein nichtförmlicher Rechtsbehelf eingelegt werden: Dienst- und Fachaufsichtsbeschwerde bzw. Gegenvorstellung.

Frage 6: Ist ein Steuerbescheid auch dann zu beachten, wenn er eine zu hohe Steuer festsetzt?

Ja. Regelmäßig wird ein VA gem. § 124 Abs. 1 AO mit seiner Bekanntgabe wirksam, auch wenn er rechtswidrig ist. Er wird mit »seinem Inhalt« wirksam, also mit seinen Fehlern. Um die Zahlungspflicht zu vermeiden, muss Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO beantragt werden. Nur wenn der VA grobe formelle oder materielle Fehler i. S. d. § 125 AO enthält, ist er nichtig, bleibt also nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Erging z. B. ein Bescheid gegen einen bereits verstorbenen Stpfl., ist er nichtig. Der Gesamtrechtsnachfolger gem. § 45 AO muss keinen Einspruch einlegen.

Frage 7: Belastet es nicht rechtsstaatswidrig den Bürger, wenn das FA auch rechtswidrige Entscheidungen einseitig verbindlich vorgeben kann?

§ 124 AO lässt sich als Zugeständnis an das Massenverfahren begreifen. Für einen Interessenausgleich sorgt aber ein leicht handhabbares Rechtsbehelfsverfahren, das in §§ 347ff. AO geregelt ist. Der Bürger kann in diesem Verfahren relativ einfach seine Interessen wahrnehmen. Der Staatshaushalt verlangt, dass Steuern zügig eingehen.

Frage 8: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Rechtsbehelf eingelegt werden?

In der AO ist einheitlich der Einspruch als Rechtsbehelf gegeben. Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines Einspruchs ergeben sich aus §§ 347ff. AO. Streitgegenstand muss immer ein VA i. S. v. § 118 AO sein. Entscheidend ist v. a. die Einspruchsfrist. Sie beträgt gem. § 355 Abs. 1 AO regelmäßig einen Monat. Fehlt ausnahmsweise eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung, verlängert sich die Frist nach § 356 Abs. 2 AO auf ein Jahr. Die Frist beginnt mit der Bekanntgabe des fraglichen VA. Auszugehen ist vom Datum des Bescheids, es entspricht der Postaufgabe, dem Abwurf beim FA. Der VA gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO drei Tage später als bekanntgegeben. Stellt das FA den Bescheid ausnahmsweise förmlich nach dem Verwaltungszustellungsgesetz zu, löst das Zustellungsereignis, im Normalfall also die Übergabe des Schriftstücks, die Rechtsbehelfsfrist aus. Das ModG erlaubt gem. § 122a AO eine Bekanntgabe dadurch, dass der VA zum Datenabruf bereitgestellt wird. Er gilt ebenfalls drei Tage nach der entsprechenden Benachrichtigung als bekannt.

Die Einspruchsfrist endet jeweils einen Monat nach der Bekanntgabe, wobei an das Datum des gleichen Tags angeknüpft wird. Dies ergibt sich aus § 108 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 187, 188 BGB. Spätestens an diesem Tag muss der Einspruch beim zuständigen FA vorliegen. Der Einspruch wird — zeitsparend — am besten durch Fax oder E-Mail eingelegt. Beides wahrt die Schriftform des § 357 Abs. 1 AO.

Mit einem Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO kann der Stpfl. dafür sorgen, dass ein liegen gebliebener Antrag bearbeitet wird. Eine Einspruchsfrist besteht nicht.

Eine Ausnahme besteht bei Realsteuern gem. § 1 Abs. 2 AO (Grundsteuer, Gewerbesteuer): Für sie gelten §§ 347ff. AO nicht. Gegen sie kann Widerspruch bei der Gemeinde eingelegt werden.

Frage 9: Weshalb ist ein Rechtsbehelf überhaupt fristabhängig geregelt?

Betroffener und Verwaltung sollen innerhalb bestimmter Fristen absehen können, ob eine getroffene Regelung bestehen bleiben oder angegriffen bzw. nochmals überprüft werden soll. Dies dient dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit. Verstreicht die Einspruchsfrist, wird der VA formell bestandskräftig und regelmäßig auch materiell bestandskräftig, wenn er nicht mehr nach den Korrekturvorschriften geändert werden kann. Bei Bescheiden, die unter Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig ergehen, spricht man von beschränkter materieller Bestandskraft.

Die Einspruchsfrist gehört zu den sog. Ereignisfristen. Die Frist beginnt erst mit Ablauf des maßgeblichen Ereignistages (Bekanntgabe). Bei sog. Beginnfristen ist dagegen schon der erste Tag relevant, z. B. Stundung ab dem 11.12.2016.

Frage 10: Was ist zu bedenken, wenn Ihr Mandant erst nach Ablauf der regulären Einspruchsfrist zu Ihnen kommt?

Dann ist zu prüfen, ob die Einspruchsfrist evtl. erst später endete. Das könnte mit § 108 Abs. 3 AO zusammenhängen. Sowohl bei der Drei-Tages-Frist aus § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als auch bei der Monatsfrist des § 355 Abs. 1 AO verschiebt sich die Frist, wenn deren

Ende auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt. V.a. im Zusammenhang mit Feiertagen an Weihnachten und Ostern kann es daher durchaus zu einer doppelten Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO kommen. Abgesehen davon ist aber auch schon eine Fristsäumnis von wenigen Minuten schädlich.

Frage 11: Könnte die Einspruchsfrist auch aus Gründen, die nicht mit § 108 Abs. 3 AO zusammenhängen, erst später enden?

Ja. Erhielt der Mandant den VA später als am 3. Tag (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), beginnt erst dann die Einspruchsfrist. Bekam er den VA im umgekehrten Fall schon früher, bleibt es bei der fiktiven Frist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Frage 12: Verschiebt sich das Datum einer Bekanntgabe, die tatsächlich erst nach der Frist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt, auch dann, wenn sie auf einen Sonntag fällt?

Nein. Eine Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO findet nicht statt. Schließlich richtet sich die Bekanntgabe dann nicht nach einer Frist, nicht nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, sondern nach dem tatsächlichen Ereignis der Bekanntgabe. Der Bescheid wirkt also z. B. ab Sonntag und löst die Monatsfrist des § 355 Abs. 1 AO aus.

Frage 13: Wie kann es dazu kommen, dass eine Bekanntgabe später als nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt?

Verzögerungen können im Postamt beim Sortieren passieren, etwa bei ungenauer Anschrift, v. a. aber, wenn der Briefträger das Schreiben einer anderen Person aushändigt, etwa der Nachbarin usw. Der Bescheid wird dann erst wirksam, wenn er später dem Adressaten übergeben wird.

Frage 14: Liegt ein Fall späterer Bekanntgabe auch vor, wenn sich der Stpfl. z. B. im Urlaub, Krankenhaus usw. aufhält und den VA erst nach seiner Rückkehr zur Kenntnis nehmen kann?

Die Bekanntgabe gem. § 124 Abs. 1 AO erfolgt wirksam, wenn der Bescheid so in den Machtbereich des Adressaten gelangt, dass dieser unter normalen Umständen Kenntnis erhalten kann. Hat er also seine Wohnung beibehalten, wird der VA mit seinem Einwurf in den Hausbriefkasten wirksam. So ist es regelmäßig unter den gefragten Umständen.

Frage 15: Befindet sich der Stpfl. längere Zeit außerhalb seines Wohnbereichs, kann die Rechtsbehelfsfrist verstreichen, ohne dass er sich wehren kann. Wie können Sie dann Ihrem Mandanten helfen?

In solchen Fällen kommt eine Wiedereinsetzung in die Rechtsbehelfsfrist nach § 110 AO (bzw. § 56 FGO) in Betracht. Maßgeblich ist, ob den Stpfl. ein Verschulden daran trifft, dass er die Frist versäumte. Dies ist zu verneinen, wenn er unerwartet schwer erkrankt, aber auch, wenn er an der rechtzeitigen Rückkehr aus dem Urlaub verhindert ist, also bei Fluglotsenstreik, Vulkanausbruch o. Ä. Er muss dann freilich fristgerecht die ver-

säumte Handlung nachholen, sobald das Hindernis entfällt. Allgemeine Lebensumstände, Arbeitsüberlastung o. Ä. entschuldigen den Stpfl. dagegen nicht.

Für die Antragsfrist ist ein Unterschied zu beachten: Für das Einspruchsverfahren gilt nach § 110 Abs. 2 AO eine Monatsfrist, für die Klagefrist dagegen gem. § 56 FGO eine Zwei-Wochen-Frist nach Wegfall des Hindernisses.

Frage 16: Was ist, wenn Ihr Mandant einen VA nicht erhalten hat, an den das FA anknüpft in einer Mahnung o. Ä.?

In diesem Fall ist die Bekanntgabe zu bestreiten. Ein bestimmter Vortrag ist dafür nicht erforderlich. Schließlich wird der Mandant zur Fehlerursache auch nichts beitragen können. Kann das FA den Zugang des VA nicht beweisen, bleibt der erste Bekanntgaberversuch folgenlos und das FA muss den VA nochmals bekannt geben. Er könnte dann selbstverständlich auch anders ausfallen.

Frage 17: Welche Folgen hat es für die Bekanntgabe, wenn der Stpfl. einem Steuerberater Mandat erteilt hatte?

Lag dem FA eine Bekanntgabevollmacht vor, muss es einen VA i. R. d. Ermessens nach § 122 Abs. 1 Satz 3 AO regelmäßig an den Berater schicken (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3 und § 122 Abs. 1 Satz 4 AO gem. ModG). Wählt das FA dagegen den Stpfl. selbst als Bekanntgabeadressaten, liegt ein Bekanntgabefehler vor. Der Bescheid wird zunächst nicht nach § 124 Abs. 1 AO wirksam, sondern erst dann, wenn der Stpfl. den Bescheid seinem Berater übergibt. Erst ab diesem Datum läuft die Rechtsbehelfsfrist.

Frage 18: Welche Folgen hat es, wenn sich ein Einspruch wegen eines Fehlers im Büro des Beraters/der Beraterin verzögert?

Ein Steuerberater/eine Beraterin ist nach § 80 Abs. 1 AO berechtigt, für den Mandanten Einspruch zu erheben. Wurde nun der VA ordnungsgemäß bekannt gegeben, kann es passieren, dass die Rechtsbehelfsfrist im Beraterbüro versäumt wird. Dieses Versäumnis wird regelmäßig dem Mandanten gem. § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zugerechnet. Im Einzelnen ist freilich zwischen Büroverschulden und Büroversehen zu unterscheiden: Hat der Berater persönlich den Fehler verschuldet, scheitert eine Wiedereinsetzung zugunsten des Mandanten. Dasselbe gilt, wenn ein Büroorganisationsfehler vorliegt: Ein solcher Fehler liegt vor, wenn das mit der Berechnung oder Überwachung der Frist betraute Personal schlecht ausgewählt und/oder nicht ordnungsgemäß überwacht, fortgebildet wurde usw. oder wenn kein Fristenbuch o. Ä. geführt wird. Insgesamt stellt die Rechtsprechung hohe Anforderungen an einen solchen Vortrag der Beratung. Im Rahmen ordnungsgemäßer Büroorganisation darf ein Berater aber grds. darauf vertrauen, dass das zuverlässige Personal die Frist zutreffend berechnet, notiert, die Fristsache rechtzeitig vorlegt und das erledigende Schreiben fristgerecht absendet. In diesen Fällen erhält der Mandant also Wiedereinsetzung.

Frage 19: Wie ist die Rechtslage, wenn eine Verzögerung beim Einlegen des Einspruchs dadurch passiert, dass der Einspruch an das falsche FA geschickt wird?

Der Einspruch ist gem. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO grds. bei dem FA einzulegen, das den umstrittenen VA erließ. Ausnahmsweise ist zusätzlich noch ein anderes FA zuständig: V.a. wenn sich der Einspruch gegen einen Feststellungsbescheid gem. § 179 Abs. 1 AO richtet, kann der Einspruch der Einfachheit halber auch beim Folge-FA, also insbesondere beim ESt-FA, fristwährend eingelegt werden. Auf den Zeitpunkt der Weiterleitung an das zur Entscheidung berufene FA kommt es dann nicht mehr an.

Ein Stpfl., der den Einspruch tatsächlich bei einem nicht zuständigen FA einlegt, darf nach § 357 Abs. 2 Satz 4 AO darauf vertrauen, dass der Irrläufer im ordnungsgemäßen Geschäftsgang weitergeleitet wird. Ging der Irrläufer schon mindestens fünf Arbeitstage vor Ablauf der Einspruchsfrist beim falschen FA ein und erreicht er erst nach Fristablauf das zuständige FA, wird nach § 110 AO wiedereingesetzt (AEAO zu § 357 Nr. 2).

Frage 20: Kennen Sie einen gesetzlichen Wiedereinsetzungsgrund?

Ja. Er ergibt sich aus § 126 Abs. 3 AO, wenn ein Stpfl. deshalb nicht an einen Einspruch denkt, weil ihn das FA zuvor nicht durch eine Anhörung oder Begründung auf die ihn belastenden Folgen hinwies.

Frage 21: Könnte Ihr Mandant auch durch einen Telefonanruf beim FA einen Fehler in seinem Steuerbescheid rügen?

Auch ein Anruf beim FA kann zu einer Verbesserung der Rechtslage für den Mandanten führen. Allerdings liegt dann kein zulässiger Einspruch vor, ein Einspruch muss nämlich gem. § 357 Abs. 1 AO schriftlich erhoben werden. Die Schriftform setzt zwar keinen bestimmten Inhalt voraus, maßgeblich ist nur, dass sich aus einer Auslegung ergibt, dass der Betroffene eine Überprüfung des VA wünscht. Auch eine Unterschrift oder eine elektronische Signatur nach § 87a AO ist gem. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erforderlich. Es muss aber ein Schriftstück vorliegen, zumindest in Form eines Fax oder einer E-Mail. Das Telefongespräch erfüllt diese Anforderung nicht. Stattdessen kann ein Anruf einen Antrag auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO darstellen. Dieser Antrag ist formfrei, muss aber einen Mindestinhalt erfüllen. Ein »Antrag« liegt nämlich nur vor, wenn ein konkreter Sachverhalt vorgetragen wird. Dabei muss ebenfalls die Monatsfrist aus § 355 Abs. 1 AO beachtet werden.

Frage 22: Wie grenzen Sie ab, ob Sie Einspruch einlegen oder eine Änderung beantragen?

Ein Einspruch führt gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zu einer umfassenden Gesamtaufrollung. Es kommt also nicht darauf an, ob und welche Einwendungen der Stpfl. oder sein Berater vortragen. Einwendungen können während des Einspruchsverfahrens ausgewechselt oder ergänzt werden. Der angegriffene VA wird insgesamt nicht bestandskräftig, der Rechtsschutz besteht vollumfänglich. Bei einem schlichten Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO wird dagegen nur — punktuell — über den fristgerecht geltend gemachten Sachverhalt entschieden. Alle anderen Besteue-

rungsgrundlagen werden bestandskräftig. Nach Fristablauf kann der Stpfl. also keine anderen Einwendungen mehr vortragen. Würde der Mandant im Anschluss an einen Schätzungsbescheid innerhalb der Einspruchsfrist beim FA anrufen und die Vorlage seiner Steuererklärung ankündigen, würde es an einem konkreten Antrag fehlen, der Änderungsantrag bliebe unwirksam.

Frage 23: Muss der Mandant die im VA vorgegebene Rechtsfolge auch dann beachten, wenn er Einspruch einlegt oder Änderung beantragt?

Ja. Beides ändert nichts daran, dass die Rechtsfolge — jedenfalls zunächst — zu beachten ist. Zwar führt ein Einspruch zu einer Gesamtüberprüfung gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO. Der Adressat muss dennoch gem. § 361 Abs. 1 AO die Rechtsfolge beachten, bei Steuerfestsetzungen also das Leistungsgebot, die Rechtsfolge wird nicht suspendiert. Zusammen mit einem Einspruch (bzw. einer Anfechtungsklage) kann der Stpfl. aber Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 AO beantragen. Dies gelingt im Rahmen eines Änderungsantrags nicht — hier wird ein VA nicht »angegriffen«.

Frage 24: Kann ein Einspruch nicht auch Nachteile bringen?

Wegen des Prinzips der Gesamtaufrollung nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO kann eine Überprüfung des angegriffenen VA im Rahmen eines zulässigen Einspruchs auch ergeben, dass die Rechtsfolgen zum Nachteil des Bürgers geändert, v. a. also die festgesetzten Steuern erhöht werden müssten. Dies muss das FA allerdings gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO zuvor ankündigen. Der Stpfl. kann dann abwägen, ob er den Einspruch lieber nach § 362 AO zurücknimmt. Allerdings verliert der Mandant dann auch seine anderen rechtsbehelfsrechtlichen Einwendungen.

Frage 25: Ist das FA an einer Änderung gehindert, wenn der Einspruch zurückgenommen wird?

Das FA kann eine Änderung jedenfalls nicht mehr i. R. d. Einspruchsverfahrens gem. §§ 347ff. AO vornehmen. Wie sonst auch, ist das FA nach der Rücknahme eines Einspruchs nur noch unter den Voraussetzungen des Korrekturrechts zu einer Änderung berechtigt.

Frage 26: Würden Sie Ihrem Mandanten empfehlen, einen Einspruch nach Verböserungshinweis (gem. § 376 Abs. 2 Satz 2 AO) zurückzunehmen?

Dies ist abhängig vom Einzelfall. Erfüllt der Verböserungsgrund zugleich die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift, wird das FA die Änderung gem. § 132 AO unabhängig von der Rücknahme des Einspruchs ohnehin vornehmen. Die Rücknahme des Einspruchs verspricht dann keine Vorteile. Im Gegenteil: Die sonstigen vorteiligen Einwendungen des Stpfl. ließen sich evtl. nicht mehr vollumfänglich, sondern nur noch i. R. v. § 177 AO weiterverfolgen.

Frage 27: Könnte der Stpfl. im Anschluss an eine übereilte Rücknahme des Einspruchs erneut Einspruch einlegen?

Die Rücknahme nach § 362 AO betrifft tatsächlich nur den konkreten Einspruch. Falls also die ursprüngliche Einspruchsfrist gem. § 355 AO noch läuft, kann nochmals Einspruch eingelegt werden, dies wird aber in der Praxis selten vorkommen.

Frage 28: Muss das FA eine Verböserung ankündigen, wenn es für die beabsichtigte Änderung eine Korrekturvorschrift gibt?

Hier erübrigt sich der Verböserungshinweis regelmäßig. Der Betroffene kann die Änderung ohnehin durch Rücknahme seines Einspruchs nicht verhindern. Eine Besonderheit besteht allerdings im Zusammenhang mit der Festsetzungsverjährung. Wäre eine Korrektur nämlich wegen des Eintritts der regulären Festsetzungsfrist nach §§ 169ff. AO nicht mehr zulässig, sondern nur noch wegen einer mit dem Einspruch nach § 171 Abs. 3a AO verbundenen Ablaufhemmung, muss das FA doch einen Verböserungshinweis erteilen. Sobald der Stpfl. dann nämlich seinen Einspruch zurücknimmt, endet auch die Ablaufhemmung und das Recht des FA zu einer Änderung.

Frage 29: Wie entscheidet das FA, wenn ein Einspruch zulässig erhoben wurde?

Die Entscheidung fällt abhängig vom Ausgang der Überprüfung der angegriffenen Regelung. Treffen die Einwendungen des Stpfl. insgesamt zu, wird der VA an die zutreffende Rechtslage angepasst, v. a. also eine rechtswidrige Steuerfestsetzung geändert. Dies geschieht regelmäßig in Form einer schlichten Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO, also durch schlichten Voll- oder — wenn der Einspruch nur teilweise begründet ist — durch Teilabhilfebescheid. Andernfalls weist das FA den Einspruch ab. Hängt der Ausgang von einem Musterverfahren ab, kann das FA den Einspruch auch dadurch erledigen, dass der angegriffene Steuerbescheid nun insoweit gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig gestellt wird. Insoweit besteht ein Unterschied: Stützt der Stpfl. seinen Einspruch auf eine angenommene Verfassungswidrigkeit, die bereits zu einer ursprünglich angeordneten Vorläufigkeit im angegriffenen VA führte, ist ein Einspruch mangels Beschwer/Rechtsschutzbedürfnis unzulässig (vgl. AEAO zu § 350 Nr. 6 Abs. 3) und wird verworfen.

Vor der Entscheidung über den Einspruch kann das FA eine Erörterung nach § 364a AO anordnen. Es kann auch eine sog. Präklusionsfrist (Ausschlussfrist) nach § 364b AO setzen, wenn der Stpfl. seine Einwendungen nicht konkret benennt: Nach Ablauf der Frist wird dann ein verspäteter Vortrag nicht mehr zugunsten des Stpfl. berücksichtigt.

Frage 30: Könnte das FA auch eine Einspruchsentscheidung erlassen, wenn es dem Einspruch stattgeben will?

Ja. Ein Einspruch kann immer durch Einspruchsentscheidung abgeschlossen werden. Gibt das FA dem Einspruch statt, darf es aber gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO von einer aufwändigen Einspruchsentscheidung absehen. Der Stpfl. hat umgekehrt kein Interesse an einer komplexen Entscheidung. Ihm ist mit einer schnellen Abhilfe besser gedient. Ein Unterschied zwischen den Erledigungsformen besteht aber durchaus: Im

Anschluss an eine Abhilfe gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO ist wiederum Einspruch nach § 347 AO statthaft. Dies schließt § 348 Nr. 1 AO aber aus, wenn eine Einspruchsentscheidung erging.

Frage 31: In welchen Fällen entscheidet das FA regelmäßig durch Einspruchsentscheidung?

Bestätigt sich die angegriffene Entscheidung im Einspruchsverfahren, weist das FA den Einspruch als unbegründet ab. Sind die Einwendungen des Stpfl. teilweise zutreffend, hilft das FA insoweit ab und weist den Einspruch im Übrigen ab, wenn der Stpfl. seinen Einspruch nicht insoweit zuvor nach § 362 AO zurücknimmt. Stattdessen könnte das FA auch insgesamt eine Einspruchsentscheidung erlassen, in der es teilweise stattgibt und im Übrigen abweist.

Frage 32: Die Teilabhilfe betrifft Fälle, in denen ein Teil der Einwendungen begründet ist. Was gilt im umgekehrten Fall, wenn der Einspruch also teilweise unbegründet ist?

Hier kann das FA eine Teileinspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2a AO erlassen. Dies setzt voraus, dass der Einspruch insoweit spruchreif ist. Zusammen mit der Teilabweisung legt das FA gem. § 367 Abs. 2a Satz 2 AO auch verbindlich fest, mit welchem Inhalt der Einspruch weiterläuft. Gegen beide Entscheidungen kann der Betroffene dann nur Klage erheben. Das weiterlaufende Einspruchsverfahren muss das FA noch abschließen.

Frage 33: Erhält der Stpfl. eigentlich immer eine individuelle Einspruchsentscheidung?

Nein. Ausnahmsweise erledigt ein Ministerium gem. § 367 Abs. 2b AO Einspruchsverfahren durch Allgemeinverfügung, die dann im BStBl I und im Internet bekannt gegeben wird. Dies geschieht aus verwaltungsökonomischen Gründen. Betroffen sind Masseneinsprüche, die in Bezug auf anhängige Musterverfahren vor bestimmten »obersten« Gerichten eingelegt wurden.

Frage 34: Welche Besonderheit besteht, wenn gegen einen Änderungsbescheid Einspruch eingelegt wird?

Eine Besonderheit besteht dann, wenn der geänderte Bescheid bereits bestandskräftig war. D. h. der Stpfl. hatte gegen den ursprünglichen Bescheid keinen Einspruch eingelegt, so dass die Rechtslage durch die bestandskräftige Entscheidung geprägt wird. Der Betroffene kann nun durch Einspruch gegen den Steueränderungsbescheid gem. § 351 Abs. 1 1. Alt. AO nicht mehr erreichen, dass die Steuer unter die bestandskräftig gewordene Höhe herabgesetzt wird. Sonst würde nachträglich die Bestandskraft bzw. ursprüngliche Einspruchsfrist entwertet.

Frage 35: Unter welchen Voraussetzungen kann bei einem Einspruch gegen einen VA, der einen bestandskräftigen anderen VA änderte, sogar die Bestandskraft durchbrochen werden?

Dies gilt unter den Voraussetzungen der 2. Alt. des § 351 Abs. 1 AO. Der Mandant trägt dabei mit seinem Einspruch Einwendungen gegen einen Änderungsbescheid vor, die zugleich die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllen. Jetzt wird die Steuer zutreffend festgesetzt, selbst wenn dabei die Steuer weniger beträgt, als ursprünglich bestandskräftig wurde. Das liegt daran, dass korrekturrechtlich veranlasste Änderungen immer, also unabhängig vom Rechtsbehelf, umgesetzt werden.

1.3 Korrekturrecht

Frage 36: Was sind die übergeordneten Gründe für das Änderungsrecht?

Auch wenn ein VA mit seiner Bekanntgabe wirksam und — mangels Einspruch — zudem formell bestandskräftig wurde, führen vorrangige Gründe ausnahmsweise zu Änderungen. Sie können zum Vorteil oder zum Nachteil des Stpfl. reichen. In solchen Fällen besteht kein schützenswertes Vertrauen darauf, dass es beim ursprünglichen Bescheid bleibt. Kurz gesagt: Lässt der Gesetzgeber ausnahmsweise Änderungen zu, sind die Prinzipien von Steuergerechtigkeit, -gesetzmäßigkeit und -gleichheit gem. § 85 AO wichtiger als die Grundsätze von Bestandskraft und Rechtsfrieden.

Frage 37: Können Sie das Korrekturrecht kurz systematisieren?

Zunächst ist danach zu unterscheiden, ob eine Steuerfestsetzung i. S. v. § 155 AO betroffen ist: hier gelten §§ 172ff. AO, dasselbe gilt für sog. gleichgestellte VA. Bei sonstigen VA sind §§ 130 und 131 AO anzuwenden. Für jede Art von VA gilt zudem § 129 AO. Zuletzt enthalten auch die Einzelsteuergesetze gelegentlich spezielle Änderungsvorschriften.

Innerhalb der Steuerfestsetzungen ist sodann zu unterscheiden, ob die Steuer endgültig festgesetzt wurde oder mit einer Nebenbestimmung, die dann evtl. vereinfacht Änderungen zulässt: Betroffen sind u. a. Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und Vorläufigkeit (§ 165 AO).

Sonstige VA i. S. v. §§ 130, 131 AO sind insbesondere Haftungsbescheide gem. § 191 AO, aber z. B. auch eine Stundung: Wird der Stpfl. unverhofft wieder liquide (Erbschaft o. Ä.) kann das FA die Stundung nach § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO widerrufen, wenn diese — wie üblich — unter Widerrufsvorbehalt gem. § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO gewährt wurde.

Frage 38: Was sind gleichgestellte VA?

Mit ihnen wird zwar keine Steuer festgesetzt. Das Gesetz enthält aber eine Gleichstellungsklausel. Zu denken ist v. a. an § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für Feststellungsbescheide: Bei zweistufiger Veranlagung werden in korrekturrechtlicher (und festsetzungsverjährungsrechtlicher) Hinsicht §§ 172ff. AO also auch schon auf der ersten Stufe angewen-

det, bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Gleichgestellt ist aber etwa auch ein Zinsbescheid gem. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vgl. § 239 Abs. 4 AO (ModG).

Frage 39: Wie wirkt es sich aus, wenn eine Steuerfestsetzung endgültig oder noch nicht endgültig erfolgt?

Wurde die Steuer endgültig festgesetzt, gelten nur §§ 129, 172ff. AO. Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung können zusätzlich nach § 164 Abs. 2 AO, vorläufige Steuerfestsetzungen nach § 165 Abs. 2 AO geändert werden. In solchen Fällen sind dann häufig mehrere Korrekturvorschriften nebeneinander anwendbar. Nachträglich erkannte Betriebseinnahmen oder eine nachgereichte Steuererklärung nach Erlass eines Schätzungsbescheids könnten dann nach § 164 Abs. 2 AO und ggf. daneben auch nach § 173 Abs. 1 AO berücksichtigt werden. Die Bescheide werden zwar nach Ablauf der Einspruchsfrist formell bestandskräftig, sind aber nur eingeschränkt materiell bestandskräftig.

Frage 40: Beschreiben Sie bitte Vorbehalt der Nachprüfung und Vorläufigkeit.

Beide Teilregelungen gehören zu den Nebenbestimmungen i. S. v. § 120 Abs. 1 AO. Außerdem kennzeichnen sie besondere Arten von Steuerfestsetzungen und sind daher im Zusammenhang mit § 155ff. AO geregelt. Zum anderen kann man sie als Teil des Änderungsrechts systematisieren.

Ein Unterschied besteht in der Reichweite der Nebenbestimmung. Während ein VdN immer den gesamten VA umfasst, bezieht sich eine Vorläufigkeit in der Praxis regelmäßig nur auf einen bestimmten Teil eines VA. Die Vorläufigkeit wirkt regelmäßig also nur punktuell, während der VA im Übrigen bestandskräftig wird und insoweit erschwert nur unter den engen Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift geändert werden kann.

Daraus folgt dann ein weiterer Unterschied. Das FA muss gem. § 165 Abs. 1 Satz 3 AO ausdrücklich Grund und Umfang der Vorläufigkeit bestimmen, andernfalls wirkt diese nicht. Solche Angaben sind beim VdN überflüssig, wirkt dieser doch vollumfänglich.

Ein weiterer Unterschied besteht hinsichtlich der Festsetzungsverjährung: Während der VdN gem. § 164 Abs. 4 AO »normal« verjährt, verbindet § 171 Abs. 8 AO die Vorläufigkeit mit einer Ablaufhemmung. Dies ist übrigens der Grund, weshalb der Gesetzgeber gem. § 165 Abs. 3 AO eine Verknüpfung von VdN und Vorläufigkeit vorsieht — ansonsten wäre ja eine Vorläufigkeit überflüssig, da schon ein VdN eine umfassende Korrektur zulässt.

Frage 41: Lassen sich innerhalb eines Vorbehalts der Nachprüfung unterschiedliche Regelungsbereiche ausmachen?

Ja. Ein Vorbehalt der Nachprüfung besteht entweder kraft behördlicher Anordnung nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO oder kraft Gesetzes: Dies gilt in der Praxis gem. § 168 AO v. a. als Folge von Steueranmeldungen. Das Besondere einer Steueranmeldung besteht gem. § 150 Abs. 1 Satz 3 AO darin, dass der Stpfl. nicht nur Besteuerungsgrundlagen erklärt, sondern außerdem noch die Steuer selbst berechnet. Er schuldet also die selbst

berechnete Steuer. Über das mit einer Steuererklärung verbundene Vertrauensprinzip (AEAO zu § 88 Nr. 2 Satz 3) hinaus gewährleistet der nach § 168 AO bestehende gesetzliche VdN, dass das FA die Anmeldung jederzeit und einfach nach § 164 Abs. 2 AO ändern kann. Ein gesetzlicher VdN besteht gem. § 164 Abs. 1 Satz 2 AO auch in Bezug auf Vorauszahlungen, also auf ESt- bzw. KSt-Vorauszahlungen, aber auch für USt-Voranmeldungen. Zuletzt ist ein gesetzlicher VdN auch mit einem Anerkenntnis gem. § 167 Abs. 1 Satz 3 AO verknüpft.

Frage 42: Unter welchen Voraussetzungen ist die Verwaltung berechtigt, einen VdN anzuordnen?

Hier gibt es keine wesentliche Einschränkung. § 164 Abs. 1 AO setzt nur voraus, dass eine Steuerfestsetzung betroffen ist oder ein gleichgestellter Bescheid, in der Praxis also gem. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO eine gesonderte Feststellung nach §§ 179ff. AO. Der Fall darf nur noch nicht abschließend geprüft sein. Das bedeutet, dass noch keine abschließende Außenprüfung i. S. d. §§ 193ff. AO stattgefunden hat. Im Übrigen besteht aber ein weites Ermessen.

Frage 43: Nach welchen Kriterien ordnet die Verwaltung einen VdN an?

Regelmäßig veranlasst die Verwaltung gem. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO einen VdN, wenn vorgesehen ist, eine Außenprüfung durchzuführen. Abhängig von Umsatz und Gewinn teilt die Verwaltung dazu die zu veranlagenden Fälle in drei Klassen ein: in Groß-, Mittel- und Kleinbetriebe (Beck'sche Steuererlasse § 193/4). Auch im Zusammenhang mit Schätzungen kommt es gem. AEAO zu § 162 Nr. 4 zu einem VdN. Er ermöglicht es, die geschätzte Steuer gem. § 164 Abs. 2 AO zu ändern und die zutreffende ESt festzusetzen.

Frage 44: Woran erkennt Ihr Mandant, ob ein VdN besteht?

Ergibt sich der VdN nicht aus dem Gesetz, sondern aus einer Entscheidung des FA gem. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO, wird ein VdN natürlich nur wirksam, wenn er aus dem nach § 124 Abs. 1 AO bekannt gegebenen VA erkennbar ist. Nur ausnahmsweise kann ein in der Ausfertigung des Stpfl. nicht erkennbarer VdN nachträglich noch nach § 129 AO berichtigt werden. Dann muss sich aus den Akten ergeben, dass das FA eigentlich einen VdN anordnen wollte und dies nur mechanisch scheiterte.

Frage 45: Inwieweit berührt ein VdN die Interessen Ihres Mandanten?

Wie sich aus § 164 Abs. 2 Satz 2 AO ergibt, kann auch ein Stpfl. jederzeit und in vollem Umfang eine Änderung zu seinen Gunsten beanspruchen. Die Umsetzung eines solchen Änderungsbedarfs kann die Verwaltung allerdings zurückstellen, etwa bis zur Durchführung einer ohnehin anstehenden Prüfung. Für den Stpfl. relativiert sich hierdurch insbesondere die Bedeutung der Rechtsbehelfsfrist. Möchte er z. B. in Bezug auf eine vorgenommene Besteuerung noch Ausgaben geltend machen oder ist er mit seiner Veranlagung aus anderen Gründen nicht einverstanden, kann er beides innerhalb der Einspruchsfrist vortragen oder — fristunabhängig — durch Änderungsantrag gem. § 164 Abs. 2 AO.

Frage 46: Wie würden Sie im Interesse des Mandanten abgrenzen, ob Sie einen Fehler im Einspruchsweg vortragen oder eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO beantragen?

Der wichtigste Unterschied besteht in Bezug auf eine mögliche Aussetzung der Vollziehung. § 361 Abs. 2 AO setzt dafür voraus, dass der betreffende VA »angegriffen« wird, setzt also einen Rechtsbehelf voraus. Ein Antrag nach § 164 Abs. 2 AO lässt eine Aussetzung daher nicht zu. Auch wenn der Mandant eine Rechtsfrage schnell geklärt haben will, ist ein Rechtsbehelf vorzuziehen.

Frage 47: Welche Änderungen lässt ein VdN zu?

§ 164 Abs. 2 AO lässt eine Änderung aus tatsächlichen oder aus rechtlichen Gründen zu, zum Vorteil und zum Nachteil des Mandanten, sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt. Beschränkungen ergeben sich zum einen aus der Festsetzungsverjährung gem. §§ 169ff. AO, bei der § 164 Abs. 4 AO zu beachten ist. Zum anderen darf eine Änderung gem. § 176 Abs. 1 bzw. Abs. 2 AO nicht zulasten des Stpfl. auf eine Änderung der Rechtsprechung bestimmter »oberster« Gerichte bzw. einer Verwaltungsvorschrift einer obersten Behörde gestützt werden.

Frage 48: Wann endet ein VdN?

Ein VdN endet nicht automatisch. Erlässt also das FA z. B. einen Änderungsbescheid, ohne hierin auf den VdN einzugehen, besteht dieser weiter. Kam der VdN durch eine Ermessensentscheidung gem. § 164 Abs. 1 AO zustande, wird er nach einer abschließenden Außenprüfung auch wieder nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO aufgehoben. Dies geschieht in der Praxis zusammen mit dem Änderungsbescheid, mit dem die Prüfungsfeststellungen ausgewertet werden. Ergaben sich keine solchen Feststellungen, muss das FA den VdN gem. § 164 Abs. 3 Satz 3 AO ebenfalls aufheben. Gegen die Aufhebung des VdN kann gem. § 164 Abs. 3 Satz 2 AO unbegrenzt, also in vollem Umfang mit sämtlichen Einwendungen, Einspruch eingelegt werden. Ein mit einer Jahresanmeldung nach § 168 AO verbundener VdN erlischt, wenn das FA einen Änderungsbescheid erlässt, ohne ausdrücklich einen VdN nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO anzuordnen. Ändert das FA eine USt-Voranmeldung, bleibt der VdN allerdings bestehen — jetzt aber gem. § 164 Abs. 1 Satz 2 AO. Schließlich endet ein VdN gem. § 164 Abs. 4 AO auch durch Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Frage 49: Welche Voraussetzungen gelten für eine Vorläufigkeit?

Hier ist i. R. d. Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 AO zwischen Satz 1 und Satz 2 zu unterscheiden. Lassen sich individuelle Besteuerungsgrundlagen in tatsächlicher Hinsicht nicht mit verhältnismäßigen Mitteln aufklären, setzt das FA die Steuer nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig fest und ändert diese bei Bedarf, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, hierfür gibt § 171 Abs. 8 AO eine besondere Ablaufhemmung vor. In der Praxis ist v. a. die Abgrenzung zur Liebhaberei berührt.

Eine Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO hilft, Masseneinsprüche zu vermeiden: Die Festsetzung wird insoweit für mögliche Änderungen offengehalten in Bezug auf bestimmte übergeordnete Verfahren. In der Praxis sind zumeist Musterverfahren vor dem BFH bzw. BVerfG betroffen. Eine solche Vorläufigkeit wird regelmäßig — ohne

Zutun des Stpfl. — rechnergestützt geregelt. Eine Vorläufigkeit kann auch erst nachträglich angeordnet werden, um mit ihr einen Einspruch zu erledigen, insbesondere wenn der Stpfl. seinen Einspruch mit einem Musterverfahren i. S. v. § 165 Abs. 1 Satz 2 AO begründet hat.

Frage 50: Welche Änderungsmöglichkeiten ergeben sich aus der Vorläufigkeit?

Die Änderung wird nach § 165 Abs. 2 AO durchgeführt. Sie betrifft nur den punktuellen Rahmen der Vorläufigkeit, wie ihn das FA nach § 165 Abs. 1 Satz 3 AO festgelegt hatte. Entwickeln sich die Verhältnisse also anders als angenommen, wird die Steuerfestsetzung aller vorläufigen Veranlagungszeiträume geändert. Auch der Mandant kann die Änderung beantragen.

Frage 51: Wie lange wirkt die Vorläufigkeit?

Im Bereich des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO hebt das FA eine Vorläufigkeit immer auf, entweder zusammen mit einem erforderlich gewordenen Änderungsbescheid oder isoliert, wenn sich keine Änderungen ergeben. Bei einer Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO besteht eine Besonderheit: Bestätigt sich die ursprüngliche Festsetzung, hebt das FA die Vorläufigkeit i. d. R. § 165 Abs. 2 Satz 4 AO nur noch auf, wenn dies der Stpfl. beantragt. Damit werden in Massenverfahren einerseits Kosten gespart, andererseits kann es dann passieren, dass sich die Vorläufigkeit wegen eines späteren Musterverfahrens in derselben Rechtsfrage fortsetzt bzw. neu entsteht.

Frage 52: Wie werden endgültige Steuerbescheide geändert?

Zu prüfen sind § 129 AO und §§ 172ff. AO. Beginnen wir mit § 129 AO. Schon der Wortlaut »Berichtigung« zeigt, dass § 129 AO besondere Fehler betrifft. Betroffen sind sog. mechanische Fehler. Schreib- oder Rechenfehler lassen sich regelmäßig leicht erkennen, so dass kein Vertrauen auf den Bestand des VA besteht. Die ähnlichen Fehler müssen dementsprechend vergleichbar mechanisch passiert und außerdem offenbar sein. Fehler sind dann mechanisch, wenn die Rechtsentscheidung — im Kopf — richtig fiel und nur die technische Umsetzung — in der Hand — scheitert. Fehler in der Aufklärung und Untersuchung des Sachverhalts unterliegen also ebenso wenig § 129 AO wie eine falsche Gesetzesanwendung.

Frage 53: Wann ist ein Fehler nach § 129 AO offenbar?

Dieses Merkmal stößt in der Beraterpraxis gelegentlich auf Unmut. Entscheidend ist nämlich nicht, was der Adressat dem Bescheid ohne Weiteres entnehmen kann, um sich auf eine spätere Berichtigung einzustellen. Maßgeblich ist, ob ein objektiver Betrachter den Fehler aus den Akten des FA sofort ablesen kann. Enthalten die Akten also z. B. einen Hinweis darauf, dass eine bestimmte, in der Steuererklärung eingetragene Ausgabe nicht berücksichtigt oder dass ein Vorbehalt der Nachprüfung angeordnet werden sollte, kann dies über § 129 AO nachgeholt werden, obwohl der Mandant solche Umstände nicht erkennen, sich hierauf also nicht einstellen konnte. Auch Eingabefehler oder eine fehlende Umsetzung unterjähriger Unterlagen, wie z. B. Anlagen in der Steuererklärung oder eines Grundlagenbescheids, sind mechanische Fehler.

Frage 54: Kommt es i. R. d. § 129 AO auch darauf an, wer den Fehler machte?

Ja. Der Fehler muss »beim Erlass« geschehen, also regelmäßig dem FA unterlaufen. Nur wenn der Stpfl. selbst auch für die Festsetzung verantwortlich ist, also i. R. v. Steueranmeldungen gem. §§ 150, 168 AO, kann er eigene Fehler berichtigen. Ansonsten sind mechanische Fehler des Stpfl. nur dann relevant, wenn sie zugleich vom FA übernommen werden. Ab 2017 führen gem. § 173a AO (ModG) auch entsprechende Fehler des Stpfl. ohne Weiteres zu einer Änderung.

Frage 55: Was raten Sie einem Mandanten, der in seiner Steuererklärung nicht alle ihm günstigen Angaben machte?

Zeigt sich der Fehler noch innerhalb der Einspruchsfrist, kann — abgesehen vom Einspruch — schlichte Änderung beantragt werden: Hier wird nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO ein bestimmter Antrag wegen eines konkreten Sachverhalts gestellt. Der Antrag kann formfrei, also auch mündlich gestellt werden. Ein einfacher Anruf beim FA genügt. Die geänderte Steuerfestsetzung ist »schlicht«, weil das FA keine aufwändige Einspruchsentscheidung schreiben muss, um dem Antrag des Stpfl. abzuhelpfen.

Außerhalb der Einspruchsfrist ist der Mandant entweder auf eine Änderung nach §§ 164 Abs. 2 oder 165 Abs. 2 AO angewiesen oder darauf, dass ausnahmsweise die engen Voraussetzungen einer (anderen) Korrekturvorschrift erfüllt sind.

Frage 56: In welchen Fällen würden Sie als Berater/-in Einspruch einlegen bzw. einen schlichten Änderungsantrag stellen?

Ist abzusehen, dass nur eine bestimmte Änderung betroffen ist — der Mandant legt noch einen Ausgabenbeleg vor — führt schon ein Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO zum Ziel. Der Mandant muss allerdings darauf hingewiesen werden, dass er — nach Ablauf der ursprünglichen Einspruchsfrist — regelmäßig nicht noch andere Fehler geltend machen kann.

Ein Einspruch hat den Vorteil, dass man sich zunächst nicht auf bestimmte Fehler oder Änderungen festlegen muss. Ein Einspruch führt ja nach § 367 Abs. 2 AO in die Gesamtaufrollung. Außerdem kann zusammen mit dem Einspruch Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO beantragt werden, das geht bei Änderungsanträgen nicht.

Frage 57: Welche Bedeutung hat § 172 AO außerhalb eines Antrags auf schlichte Änderung?

Zum einen ergänzt die schlichte Abhilfe das Einspruchsrecht: Gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a am Ende AO erledigt das FA einen Rechtsbehelf durch schlichten Änderungsbescheid, soweit es abhelfen will. Zum anderen erlaubt § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2c AO Änderungen im Zusammenhang v. a. mit einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO. Aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2d AO wird die Zweiteilung des Korrekturrechts mit Hinweis auf §§ 130, 131 AO deutlich. § 172 Abs. 1 Satz 2 AO erweitert die Regelung in Bezug auf Einspruchsentscheidungen. Änderungsanträge, die auf Musterverfahren gestützt werden, können nach § 172 Abs. 3 AO durch Allgemeinverfügung erledigt werden.

Frage 58: Bitte erläutern Sie die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 AO.

Die wichtigste Änderungsvorschrift der §§ 172ff. AO ist sicherlich § 173 AO. Sie betrifft Tatsachen, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung noch unbekannt waren, aber steuerrelevant sind. Sie fehlten also insbesondere bei der Steuererklärung. Gemeint sind Lebensumstände des Stpfl., nicht Rechtsfehler oder Gerichtsentscheidungen. Dabei gilt grds. ein Saldierungsverbot, es muss also jede einzelne Tatsache für sich bewertet werden. Führen solche Umstände zu einer Steuererhöhung, ist das FA zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 AO berechtigt. Soll die Steuer dagegen wegen nachträglich bekannt werdenden Tatsachen gekürzt werden, steht einer Änderung oftmals das Verschulden des Stpfl. oder des ihm zuzurechnenden Beraters entgegen. An einem Verschulden fehlt es v. a. dann, wenn Erklärungsformular und Begleitbroschüre nicht ausreichend erkennen ließen, dass es auf solche Angaben ankommt.

Frage 59: Ist der Unterschied zwischen § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO in Bezug auf das Verschulden nicht »unfair«?

Nein. Mit einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wird das Ergebnis hergestellt, wie es auch schon bestanden hätte, wäre die Steuererklärung gem. § 150 Abs. 2 Satz 1 AO von Anfang an vollständig gewesen. Das FA hatte zunächst ja nicht die Chance, die Steuer zutreffend festzusetzen. Anders ist es im Rahmen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO: Hier hat es der Stpfl. versäumt, eine vollständige Erklärung abzugeben bzw. sein Versäumnis innerhalb der Einspruchsfrist aufzuholen. Wäre § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO verschuldensunabhängig ausgestaltet, würde dies weitgehend die Einspruchsfrist entwerten. Für das grobe Verschulden ist auf die individuell zu erwartende Sorgfalt eines Stpfl. abzustellen, die grob verletzt sein muss. Der Begriff ist in etwa vergleichbar mit Leichtfertigkeit in § 378 AO. Ein typisches »Versehen« des Stpfl. vergleichbar § 129 AO stellt kein grobes Verschulden dar, führt daher zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Frage 60: Gibt es i. R. d. § 173 AO auch Ausnahmen vom Saldierungsverbot?

Ja. Treffen steuererhöhende Umstände und steuerverringende Umstände nach dem Schloss-/Schlüsselprinzip zusammen, wäre es ungerecht, würde man »einäugig« nur die Steuer nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hochsetzen. Erfährt das FA also von Einnahmen des Mandanten, werden nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO auch die spiegelbildlich entstandenen Ausgaben miterfasst, und zwar der Höhe nach unbeschränkt.

Frage 61: Gibt es i. R. v. § 173 AO spezielle Überlegungen, wenn Schätzungsbescheide betroffen sind?

Wird in Veranlagungsfällen die Steuererklärung nicht innerhalb der Einspruchsfrist eingereicht und besteht ein VdN nicht oder nicht mehr, kann nur nach § 173 AO geändert werden: Obwohl eine solche Steuererklärung eine Vielzahl von Einzeltatsachen zusammenführt, wird für die Änderung nur darauf abgestellt, ob die Besteuerungsgrundlagen bzw. die Steuer im Vergleich zur Schätzung erhöht oder ermäßigt werden müsste. Fiel die Schätzung des FA zu niedrig aus, wird sie nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erhöht. Hat das FA aber überschätzt, unterbleibt eine Änderung nach § 173 Abs. 1

Nr. 2 AO. Ähnliches gilt, wenn das FA nachträglich von einer bis dahin unbekannten Einkunftsart erfährt. Der Mandant erklärt z. B. erstmals einen Verlust aus Vermietung nach § 21 EStG.

Frage 62: Wann ist eine Tatsache neu i. S. d. § 173 AO?

Dafür, ob die fragliche Tatsache bereits bekannt war, ist auf den berufenen Entscheidungsträger und auf die letzte Sachentscheidung abzustellen. Es kommt dabei auf den zuständigen Sachbearbeiter, evtl. Mitarbeiter, den Sachgebietsleiter, evtl. den Rechtsbeihilfskollegen und auch auf den Vorsteher an. Nicht zuzurechnen ist die Kenntnis der OFD oder eines Prüfers. Das bedeutet im Anschluss an einen Änderungsbescheid: War eine Tatsache im Zeitpunkt der anderweitig stattgefundenen Änderung bereits bekannt, kann der Änderungsbescheid später nicht nochmals — nach § 173 AO — geändert werden; nur wenn sich die erste Änderung punktuell auf die Umsetzung eines Grundlagenbescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO beschränkte, ist eine weitere Änderung nach § 173 AO nicht ausgeschlossen.

Frage 63: Wie gelangt das FA zu »neuen Tatsachen« i. S. v. § 173 AO?

Neue Tatsachen können sich aus Berichtigungserklärungen nach § 153 AO bzw. Selbstanzeigen nach § 371 AO oder aus Anzeigen Dritter ergeben. V.a. aber ergeben sich neue Tatsachen aus Prüfungen. Dies gilt auch, wenn man Kontrollmitteilungen einbezieht, die der Prüfer gem. § 194 Abs. 3 AO in Bezug auf Dritte fertigt. Ein wichtiger Zusammenhang ergibt sich aus § 173 Abs. 2 AO: Weil das FA i. R. v. Außenprüfungen regelmäßig alle relevanten Tatsachen aufklären könnte, lässt § 173 Abs. 1 AO, ggf. neben § 164 Abs. 2 AO, zwar noch eine Auswertung der Prüfungsfeststellungen zu. Für spätere Änderungen besteht dann aber in Bezug auf § 173 AO eine Änderungssperre. Der Stpfl. verdient nach Außenprüfungen Vertrauensschutz. Er verdient ihn nur nicht, wenn er dem FA bewusst im Rahmen einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder leichtfertig i. R. v. § 378 AO Informationen vorenthielt.

Frage 64: Bitte geben Sie einen Überblick über § 174 AO.

§ 174 AO soll Widerstreite vermeiden. Entweder wird ein Steuerbescheid geändert, weil ein bestimmter Sachverhalt fälschlich in mehreren Bescheiden erfasst wurde — dies betrifft Abs. 1 und 2 — oder weil eine Besteuerung sonst entfielen, hier nach Abs. 3—5.

Frage 65: Wann wird i. R. d. § 174 AO geändert?

Wurde ein bestimmter Sachverhalt bisher rechtsirrig in mehreren Bescheiden zulasten des Bürgers erfasst, gilt § 174 Abs. 1 AO. Führt die Mehrfacherfassung bisher zum Vorteil des Mandanten, wird nach Abs. 2 AO geändert, falls der Fehler von ihm veranlasst war.

§ 174 Abs. 3 und 4 AO gewährleisten eine Besteuerung, wenn eine ursprünglich geplante Besteuerung nicht aufrecht erhalten bleibt. Dies gilt nach Abs. 3, soweit das FA dem Stpfl. signalisierte, dass ein bestimmter Sachverhalt erst in einem späteren Abschnitt besteuert werden würde, sich die Annahme aber als falsch herausstellt. Abs. 4 erlaubt eine Änderung in einem evtl. bereits veranlagten Jahr, wenn der Stpfl. erfolg-

reich erreichte, dass die betreffende Steuer nicht in einem anderen Zeitraum erfasst wird. Dieser Zusammenhang gilt nach Abs. 5 auch hinsichtlich eines Drittbetroffenen, der zuvor beteiligt worden sein muss.

Um solche Folgeänderungen zuzulassen, gelten besondere Verjährungsregeln.

Frage 66: Welche Systematik ergibt sich aus § 175 AO?

Hier werden zwei voneinander unabhängige Änderungsgründe zusammengeführt.

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist die Konsequenz aus mehrstufiger Veranlagung i. S. v. §§ 179ff. AO. Um auch hier eine zutreffende Besteuerung zu gewährleisten, werden Folgebescheide so lange geändert, bis ein Grundlagenbescheid vollständig umgesetzt ist. Dazu gewährt § 171 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 AO eine zweijährige Ablaufhemmung bei der Festsetzungsverjährung, wenn ein Feststellungsbescheid umzusetzen ist. Daneben gibt es sog. »ressortfremde Grundlagenbescheide« (Entscheidung einer Nicht-Finanzbehörde: Minderung der Erwerbsfähigkeit, Denkmalschutzwürdigkeit u.Ä.), bei der für die verlängerte Verjährung nach § 171 Abs. 10 Satz 2 AO auf die Antragstellung abgestellt wird.

Während dies in der Praxis häufig geschieht, führen Änderungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eher ein Schattendasein: Vorausgesetzt ist ein Ereignis, das nicht erfasst wird, wenn es eintritt, sondern ausnahmsweise in die Vergangenheit zurückwirkt. Beispiel ist eine nachträglich eintretende tatsächliche Änderung eines Veräußerungserlöses. Bei Datenübermittlung gilt neu § 175b AO (ModG).

Frage 67: Nach welcher Vorschrift ist ggf. bei der Drei-Objekte-Grenze im Grundstückshandel zu ändern und gibt es Parallelen hierzu?

Hier spricht man von inneren Tatsachen. Ergibt sich aus einer Folgeentwicklung ein Hinweis auf eine anfängliche Absicht, wird ggf. nach § 173 AO geändert. Es liegt kein rückwirkendes Ereignis vor. Ähnlich ist es, wenn später wegen fehlendem Totalgewinn doch von bloßer Liebhaberei auszugehen ist oder bei anschaffungsnahen Herstellungskosten i. R. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Frage 68: Was sind materielle Fehler?

Sie sind in § 177 Abs. 3 AO geregelt. Es sind Fehler, die eine Steuerfestsetzung zwar falsch machen, dabei aber nicht die Voraussetzungen einer selbständigen Korrekturvorschrift erfüllen. Dasselbe gilt, wenn die Korrekturvoraussetzungen zwar eigentlich erfüllt sind, eine Änderung aber aus verjährungsrechtlichen Gründen entfällt. Demgemäß blieben solche Fehler also unbeachtlich. Tatsächlich aber werden materielle Fehler doch berücksichtigt, allerdings nur i. V. m. anderen Fehlern, die ihrerseits die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllen. Zu solchen Fehlern müssen die materiellen Fehler gegenläufig sein, da sie nur im Rahmen oder Umfang einer solchen selbständigen Korrektur wirken.