



Hochschule für den  
öffentlichen Dienst  
in Bayern

Fachbereich  
Finanzwesen

**Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern**

- Fachbereich Finanzwesen / Juristenausbildung -

## **REFERENDARKURS STEUERRECHT**

Teilgebiet Abgabenordnung

# **Lösungen Übungsaufgaben**

Stand: April 2019

Verfasser: Christian Lehnert

Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern



## Übungsfälle Teil 1 : Steuergeheimnis und Besteuerungsgrundsätze

### Fall „Streit“:

Ein gesetzlicher Auskunftsanspruch des Stpfl. oder gar ein Akteneinsichtsrecht besteht im Besteuerungsverfahren grundsätzlich nicht; es besteht jedoch ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung. Hierbei hat die Finanzbehörde insbesondere die Wahrung des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO zu beachten, wenn durch die Auskunft unbefugt persönliche Daten eines anderen offenbaren werden würde, § 30 Abs.2 - 4 AO. Hier ist bereits fraglich, ob durch die Auskunft an die Ehefrau über die gewerblichen Einkünfte deren Ehemanns Verhältnisse eines anderen offenbart werden. Denn durch die für beide für 01 noch durchgeführte Zusammenveranlagung werden die Eheleute gem. §§ 26, 26b EStG gemeinsam wie ein Stpfl. behandelt. Personen, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, sind gem. § 44 Abs.1 AO Gesamtschuldner. Gegen sie kann ein zusammengefasster Bescheid ergehen, § 155 Abs.3 AO. Den Ehegatten dürfen daher die Verhältnisse des anderen Ehegatten ohne Verstoß gegen das Steuergeheimnis mitgeteilt werden, soweit die Zusammenveranlagung reicht.

Die Gesamtschuldnerstellung rechtfertigt daher auch gemäß § 30 Abs.4 Nr.1 bzw. Nr.3 AO das Erteilen von Auskünften über Einkommen eines Ehegatten an den anderen Ehegatten zur Verwendung in Ehescheidungs- oder Unterhaltsprozessen. Somit ist es grundsätzlich zulässig, einen Gesamtschuldner ohne ausdrückliche Zustimmung des anderen über die dem Gesamtschuldverhältnis zugrunde liegenden steuerlichen Verhältnisse zu unterrichten. Dies gilt für die Einkommensteuererklärung und Einkommensteuerbescheid, nicht aber für Einzelheiten der Gewinnermittlung des anderen Gesamtschuldners aus der Gewerbesteuerakte.

Das FA muss das Auskunftsverlangen auf Einsicht in die Gewerbesteuerakte ablehnen, da diese Einzelheiten der Gewinnermittlung enthält, die gem. § 30 AO geschützt sind.

### Fall „Specht“:

Die Finanzbehörde bestimmt nach pflichtgemäßem Ermessen das erforderliche Beweismittel, § 92 S.1 AO. Entscheidet sich die Behörde zur Einholung von Auskünften vom Beteiligten und anderen Personen, § 92 S.2 Nr.1 AO, hat es sich grundsätzlich zunächst an den Beteiligten und erst nachrangig an andere Personen zu halten, § 93 Abs.1 S.3 AO. Nur ausnahmsweise kann direkt von einer dritten Person Auskunft verlangt werden. Hier hätte das FA sein Auskunftsersuchen zuerst an den Beteiligten S richten müssen, denn trotz diverser fruchtloser Diskussionen mit S im Vorfeld machte S erstmals besagte Raumkosten geltend.

E ist trotz Zusammenveranlagung nicht Beteiligte. Bei Zusammenveranlagung ergehen zwar nach § 155 Abs.3 AO zusammengefasste Bescheide. Erst nach Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Einkünfte setzt gem. § 26b EStG die Behandlung als ein Stpfl. ein und mündet in der Tarifiermittlung in Höhe der Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens, § 32a Abs.5 EStG. Verfahrensrechtlich bleiben die Ehegatten jedoch zwei Stpfl.

Jeder Ehegatte ist daher trotz Zusammenveranlagung nur Beteiligter hinsichtlich seines eigenen ESt-Verfahrens und deshalb auch nur hinsichtlich seiner eigenen steuerlichen Verhältnisse auskunftspflichtig (*a.A. gut vertretbar mit Betonung der §§ 26b, 32a Abs.5 EStG sowie ähnlicher Problematik bei § 30 AO*). Soweit es nicht um eigene Einkünfte der E oder gemeinsam mit S erzielte Einkünfte geht, ist die E daher nicht Beteiligte sondern andere Person i.S.v. § 93 Abs.1 S.3 AO. Sowohl das an E als auch das an B gerichtete Auskunftsersuchen ist insofern rechtswidrig, aber wirksam.

Zudem kann E sich als Ehefrau des S auf das Auskunftsverweigerungsrecht nach §§ 101 Abs.1, 15 Abs.1 Nr.2 AO berufen. Denn jeder Ehegatte hat ein Auskunftsverweigerungsrecht bzgl. der steuerlichen Verhältnisse des anderen Ehegatten, sofern es – wie hier - um dessen Einkünfte (aus nichtselbständiger Tätigkeit) geht.

Als Bruder der E steht dem B gem. §§ 101 Abs.1, 15 Abs.1 Nr.6 AO ebenfalls ein Auskunftsverweigerungsrecht zu. Nach § 101 Abs.1 S.2 AO hätte er darüber belehrt werden müssen. Die unterbliebene Belehrung führt grundsätzlich zum Schutz des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Angehörigen zu einem steuerlichen Verwertungsverbot.

Dieses Verwertungsverbot greift allerdings dann nicht, wenn die Auskunftsperson auch ohne Belehrung von Anfang an zu erkennen gibt, dass ihr das Auskunftsverweigerungsrecht bekannt ist und sie gleichwohl aussagen will.

### **Fall „Brantl“:**

Auskunftsverlangen des FA setzen gem. § 93 Abs.1 S.1 AO allgemein voraus, dass die begehrte Auskunft für einen für die Besteuerung erheblichen Sachverhalt erforderlich ist.

Das FA kann daher eine Auskunft nur verlangen, wenn sie zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist. Ein Auskunftersuchen ist dagegen unrechtmäßig, wenn irgendwelche Anhaltspunkte für steuerlich erhebliche Umstände fehlen. Ermittlungen „ins Blaue hinein“ darf das FA nicht anstellen.

Die geforderte Auskunft war geeignet war, einer möglichen Steuerverkürzung auf die Spur zu kommen. Dem B war die Erteilung der Auskunft auch möglich.

Das Auskunftersuchen war zur Sachverhaltsaufklärung auch notwendig, da nur durch Feststellung der Identität des Anzeigenstellers das FA eine mögliche Steuerverkürzung feststellen kann.

Die Inanspruchnahme des B war zudem erforderlich. Dem FA standen andere geeignete Aufklärungsmittel nicht zur Verfügung. Es kann nicht verlangt werden, das FA müsse sich zunächst unmittelbar über Chiffre an den unbekanntem Inserenten wenden.

Dem B war die Erteilung der Auskunft auch zumutbar. Die ihn dadurch treffenden Belastungen waren gering. Zwar wurde Verhältnis des B zum betroffenen Inserenten möglicherweise belastet. Ebenso könnten durch das Bekanntwerden der Tatsache, der B habe dem FA Auskunft bezüglich der Identität eines Inserenten Auskunft erteilen müssen, weitere Inserenten von der Aufgabe einer Anzeige Abstand nehmen lassen. Diese Unannehmlichkeiten bzw. Einnahmeausfälle sind aber im Verhältnis zu den durch die Ermittlungstätigkeit des FA zu wahren Rechtsgütern nachrangig.

Das FA war auch nicht gem. § 93 Abs.1 S.3 AO verpflichtet, sich zunächst an den – noch unbekanntem – Inserenten zu wenden bzw. diesen vorrangig zu ermitteln, vgl. § 208 Abs.1 S.3 AO. Denn das FA ist hier zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle gem. § 208 Abs.1 Nr.3 AO tätig geworden. In Fällen, in denen der „potentielle“ Steuerpflichtige unbekannt ist oder es sich um steuerlich unbekanntem Sachverhalte handelt, sind an den Beginn entsprechender Ermittlungen durch die Steuerfahndung wesentlich geringere Anforderungen zu stellen, als jene von denen die Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens abhängt.

Für das Tätigwerden der Steuerfahndung bedarf es zwar eines begründeten Anlasses. Dieser besteht, wenn aufgrund konkreter Momente oder aufgrund allgemeiner Erfahrung eine Anordnung bestimmter Art geboten ist. Da hier lediglich eine Überwachungsaufgabe erfüllt und nicht etwa ein Tatverdacht vorausgesetzt wird, wie er bei Einleitung eines Strafverfahrens erforderlich ist, genügt - wie z.B. bei Chiffreanzeigen - die Möglichkeit einer Steuerverkürzung.

Auch das Auskunftsverweigerungsrecht der Berufsträger gem. § 102 Abs.1 Nr.4 AO ist vorliegend nicht verletzt. Der damit verbundene Schutz des Grundrechts der Pressefreiheit (Art. 5 Abs.1 GG) ist auf den sog. redaktionellen Teil beschränkt, was gem. Art. 5 Abs.2 GG zulässig ist. Da sich hier das Auskunftersuchen auf eine Chiffre-Anzeige bezieht, die ohne jede erkennbare Bedeutung für die öffentliche Meinungsbildung ist, kann sich B nicht auf das Redaktionsgeheimnis berufen.

**Ergebnis : Das angefochtene Auskunftersuchen ist rechtlich nicht zu beanstanden.**

## Übungsfälle Teil 2: Verwaltungsakt - Inhalt und Bekanntgabe

### Fall „Grube“: (Selbststudium)

Der in zulässiger Weise eingelegte Einspruch des G hat Aussicht auf Erfolg, wenn er wenigstens teilweise begründet ist. Hierfür müsste der angefochtene VA, die Prüfungsanordnung (§ 196 AO), formell oder materiell fehlerhaft (rechtswidrig oder nichtig) sein.

Hier wurde gegen Regelungen der örtlichen Zuständigkeit verstoßen, §§ 196 i.V.m. 17 ff. AO. Ein solcher Verstoß führt allerdings ausdrücklich nicht zur Nichtigkeit, vgl. § 125 Abs.3 Nr.1 AO. Die somit vorliegende Rechtswidrigkeit kann auch nicht geheilt werden, da die Ausnahmeregelungen des § 126 Abs.1 AO nicht eingreifen. Allerdings könnte die fehlende örtliche Zuständigkeit ein unbeachtlicher Fehler gem. § 127 AO sein, d.h. trotz Rechtswidrigkeit bliebe der Einspruch unbegründet. Hierfür ist allerdings erforderlich, dass der angefochtene VA kein Ermessens-VA sondern eine gebundene Entscheidung darstellt. Aus §§ 193 Abs.1 sowie 194 Abs.1 AO ist ersichtlich, dass es sich bei der Prüfungsanordnung sehr wohl um die Ausübung von Ermessen handelt, ob überhaupt und falls ja, in welchem Umfang eine Außenprüfung beim Stpfl. stattfinden soll. Eine Unbeachtlichkeit liegt daher nicht vor.

**Ergebnis: Auf den Einspruch des G ist die Prüfungsanordnung des FA Erding aufzuheben.**

### **Varianten:**

- a) Gem. § 127 AO liegt nun eine Unbeachtlichkeit der fehlenden örtlichen Zuständigkeit des FA Erding vor, da die Steuerfestsetzung eine gebundene Entscheidung darstellt, § 155 Abs.1 AO. Der Einspruch des G wäre somit unbegründet.
- b) Bei Veränderung des Wohnsitzes über die Zuständigkeitsgrenzen eines FA hinaus, verliert das bisher zuständige FA erst dann seine Zuständigkeit, wenn es selbst oder aber das neue FA vom Wechsel des Wohnsitzes erfährt, § 26 Abs.1 AO. Liegt zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung keine solche Kenntnis vor, ist die Prüfungsanordnung von der (noch) zuständigen Behörde erlassen worden und somit rechtmäßig.

Der Einspruch des G wäre somit ebenfalls unbegründet.

### Fall „Obst“:

Für einen Zinsbescheid sind nach § 239 Abs.1 S.1 AO die Vorschriften über die Steuerfestsetzung entsprechend anwendbar. Da Zinsschuldner nach § 235 Abs.1 S.2 AO hier beide Ehegatten als Steuerschuldner sind, können gegen sie nach §§ 155 Abs.3, 44 AO zusammengefasste Zinsbescheide ergehen.

Von dem Regelfall, dass jeder der Ehegatten eine eigene Ausfertigung des Bescheides erhalten müsste, kann dann abgewichen werden, wenn § 122 Abs.7 AO greift:

Da die Ausnahmen des § 122 Abs.7 S.2 AO nicht greifen und eine gemeinsame Anschrift vorhanden ist, wird mit Übermittlung einer Ausfertigung in den Machtbereich der Empfänger der Zinsbescheid beiden Ehegatten gegenüber wirksam, § 124 Abs.1 AO. Aufenthaltsort und Zustellangabe für die Post müssen dabei nicht identisch sein. Übermittelt werden kann, wo die Empfänger angetroffen werden.

Bei § 122 Abs.7 AO reicht eine Ausfertigung deshalb, weil bei in Gemeinschaft Lebenden von einer gegenseitigen Unterrichtung ausgegangen werden kann; nicht entscheidend ist, ob diese Unterrichtung dann auch tatsächlich stattfindet.

Die Übermittlung ist daher bewirkt, wenn das Schreiben in den Machtbereich eines der gemeinsamen Empfänger gelangt. Daher vermittelt auch das Postfach des Ehemannes diesen Zugang, denn jeder Empfänger ist allein empfangsberechtigt.

### **Fall „Beil“:**

Der inhaltlich hinreichend bestimmte VA wird erst mit Übermittlung an den Betroffenen wirksam, §§ 122 Abs.5, 124 Abs.1 AO i.V.m. §§ 3 Abs.2, 2 Abs.1 VwZG, 180 ff. ZPO.

B hat den Bescheid tatsächlich nicht erhalten, da die Haushälterin der V diesen weggeworfen hat. Somit kommt allenfalls eine wirksame Ersatzzustellung durch Zustellung an die Haushälterin der V in Betracht.

Eine wirksame Ersatzzustellung ist hier nicht gem. § 178 Abs.1 Nr.1 oder Nr.2 ZPO erfolgt.

Da das Schreiben im konkreten Fall tatsächlich der V übergeben wurde, liegt auch keine Ersatzzustellung gem. § 180 ZPO vor. Inwieweit in dem - in anderen Fällen - erfolgten Einwurf durch den Türschlitz des Ladengeschäfts der V ein „Einlegen in den Briefkasten“ des B gem. § 180 ZPO zu erkennen sein mag, kann daher offen bleiben.

Eine wirksame Zustellung scheidet daher aus. Mangels tatsächlichen Zugangs bei B scheidet auch eine Heilung nach § 8 VwZG aus.

### **Fall „Rohr KG“:**

Nach § 193 Abs.1 AO ist die Außenprüfung zulässig bei Steuerpflichtigen (§ 33 AO), die einen gewerblichen Betrieb unterhalten: Sie müssen die Außenprüfung dulden.

Eine Personengesellschaft ist Steuerpflichtige, soweit es um die sog. Betriebssteuern geht (insb. USt und GewSt). Insoweit kann die PersGes selbst Unternehmerin und Steuerschuldnerin sein, vgl. §§ 2, 13 Abs.1 Nr.1 UStG bzw. § 5 Abs.1 S.1 GewStG.

Die PersGes ist weiterhin auch Steuerpflichtige, als es um die Prüfung der einheitlich und gesonderten Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter geht, §§ 179 Abs.2 S.2, 180 Abs.1 Nr.2a AO. Denn die PersGes hat bezüglich ihrer Gewinnermittlung Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 AO, 238 ff. HGB zu erfüllen. Die Mitwirkungspflichten im Rahmen der Außenprüfung gem. § 200 AO treffen vorliegend die KG als Kaufmann, die der Buchführungspflicht unterliegt. Die Prüfungsanordnung ist daher zutreffend an die KG zu richten.

Im Zeitpunkt des Ergehens der Prüfungsanordnung war die Gesellschaft steuerrechtlich auch noch existentes Steuersubjekt, selbst wenn sie handelsrechtlich bereits als vollbeendet anzusehen ist. Denn die PersGes besteht steuerrechtlich so lange fort, bis alle gemeinsamen Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Fiskus abgewickelt sind.

Ausschlaggebend ist hier, dass zum entsprechenden Stichtag noch Ansprüche bestanden haben können. Durch die Außenprüfung war zu kontrollieren, ob die Gesellschaft die ihr obliegenden Pflichten erfüllt hat und damit eine Änderung des steuerlichen Ergebnisses in Betracht kommt, was auch noch nach deren zivilrechtlicher Vollbeendigung möglich ist.

Zutreffender Adressat der Prüfungsanordnung ist daher die KG (in Liquidation).

Sie wäre auch Empfängerin der Prüfungsanordnung, § 197 Abs.1 S.1 AO. Eine Übermittlung an die Liquidatoren als gesetzliche Vertreter der KG ist möglich, §§ 161 Abs.2, 146, 149 HGB.

**Ergebnis: Die Prüfungsanordnung ist rechtmäßig.**

## Übungsfälle Teil 3 : Korrektur von Verwaltungsakten

### Fall „Haslbeck“:

H möchte gegen den geänderten ESt-Bescheid vom 27.12.04 vorgehen.

Nichtigkeitsgründe sind nicht erkennbar.

Hierfür wäre der Einspruch der statthafte ordentliche Rechtsbehelf, § 347 Abs.1 Nr.1 AO. Dieser wäre jedoch unzulässig, da die Einspruchsfrist des § 355 Abs.1 AO offensichtlich abgelaufen ist und Anhaltspunkte für eine fehlende Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356 Abs.2 AO) sowie für eine Wiedereinsetzung gem. § 110 AO nicht ersichtlich sind. Der geänderte ESt-Bescheid vom 27.12.04 ist formell bestandskräftig.

Eine nochmalige Änderung des geänderten ESt-Bescheid vom 27.12.04 kann nur erfolgen, wenn

- eine Änderungsvorschrift das Durchbrechen der Bestandskraft ausnahmsweise rechtfertigt (vgl. § 172 Abs.1 S.1 und Nr.2d AO) und
- die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist (§ 169 Abs.1 S.1 AO)

Gem. § 172 Abs.1 S.1 AO sind vorrangig die Änderungsvorschriften §§ 164 und 165 AO zu prüfen. Hier könnte eine Änderung gem. §164 Abs.2 AO erfolgen, wenn die Steuerfestsetzung wirksam mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung (VdN) versehen wurde (§ 120 Abs.1 AO), der VdN nicht zwischenzeitlich aufgehoben (§ 164 Abs.3 AO) oder durch Eintritt der Festsetzungsverjährung entfallen (§ 164 Abs.4 AO) ist.

Der ursprüngliche Bescheid von Mitte 02 ist zweifellos durch ausdrücklichen schriftlichen Vermerk unter VdN ergangen, der auch nicht begründet werden musste, § 164 Abs.1 S.1 AO.

Der geänderte Bescheid für 01 von Anfang 04 trug keinen ausdrücklichen Vorbehaltsvermerk, dennoch ist der VdN dadurch nicht entfallen. Ein Änderungsbescheid nimmt grundsätzlich den Regelungsgehalt des ursprünglichen Bescheides in sich auf, so dass die unselbständige Nebenbestimmung auch ohne ausdrückliche Wiederholung Gegenstand der Neuregelung bleibt. Dies ergibt sich aus dem Charakter als unselbständige Nebenbestimmung und der Gleichsetzung der Aufhebung des VdN mit einer Steuerfestsetzung ohne VdN, was für die Aufhebung letztlich Schriftform bedeutet, § 164 Abs.3 S.2 AO.

Dies gilt selbst dann, wenn das FA nach abschließender Prüfung (hier Außenprüfung) verpflichtet gewesen wäre, den VdN aufzuheben. Eine solche Pflicht ergibt sich entweder – bei ergebnisloser Prüfung – gem. § 164 Abs.3 S.3 AO oder – bei Prüfung mit Ergebnis – aus Sinn und Zweck des VdN, § 164 Abs.1 S.1 AO.

Jedoch macht dieser Fehler den VA zwar rechtswidrig, nicht jedoch nichtig. Der VdN gilt weiter, sofern er nicht mittels rechtzeitigen Einspruchs aufgehoben wird, § 124 Abs.2 AO. Eine Anfechtung des geänderten Bescheids für 01 von Anfang 04 ist nicht erfolgt.

Der VdN ist auch nicht durch Eintritt der Festsetzungsverjährung weggefallen, § 164 Abs.4 S.1 AO. Die Festsetzungsverjährung beginnt frühestens (s. *Grundskript 12.*) mit Entstehen der Steuer. Die Einkommensteuer 01 entsteht mit Ablauf VZ 01 (§§ 36 Abs.1, 25 Abs.1 EStG). Im Jahre 05 ist somit die Regelverjährungsfrist von 4 Jahren (§ 169 Abs.2 Nr.2 AO) offensichtlich noch nicht abgelaufen.

**Ergebnis:** Eine Änderung des ESt-Bescheids 01 ist Anfang 05 weiterhin möglich, § 164 Abs.2 AO. Damit kann auch H weitere Betriebsausgaben geltend machen. Denn der gesamte Steuerfall ist vollumfänglich, d.h. auch zugunsten des Stpfl., weiterhin offen. Die Steuerfestsetzung ist daher um € 2.000 herabzusetzen.

**Anmerkung:** Von den weiteren möglichen Korrekturvorschriften für Steuerbescheide (§§ 172ff. AO) scheiden § 172 Abs.1 Nr.2a AO wegen der abgelaufenen Einspruchsfrist und § 173 Abs.1 Nr.2 AO wegen der sog. Änderungssperre des § 173 Abs.2 AO unabhängig vom Verschulden des H aus.

### **Fall „Strick“:**

Das FA wird angesichts des von E erzielten gewerblichen Verlusts bezweifeln, ob bezüglich des Betriebs des Damen-Oberbekleidungsgeschäfts die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG vorliegen, insbesondere ob E mit Gewinnerzielungsabsicht handelt und nicht nur sog. „Liebhaberei“ vorliegt. Durch die Zusammenveranlagung mindern die Verluste der Ehefrau die (positiven) Einkünfte des Ehemanns, §§ 2 Abs.3, 26b EStG und somit die steuerliche Gesamtbelastung. Betriebliche Anfangsverluste sind zwar nicht ungewöhnlich und sind bei betrieblicher Veranlassung auch nach einer längeren Verlustphase steuerlich anzuerkennen, wenn sich nach der sog. Totalgewinnprognose ein Überschuss ergibt.

Aus diesem Grunde werden die gewerblichen Verluste in der betrieblichen Anlaufphase regelmäßig vorläufig gem. § 165 Abs.1 S.1 AO anerkannt. Kommt das FA jedoch in späteren Jahren allerdings zu der Überzeugung, dass bereits zu Beginn keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag, kann die vorläufige Verlustberücksichtigung nachträglich geändert werden, § 165 Abs.2 AO.

Dies gilt zumeist auch nach längerer Zeit, da die Festsetzungsverjährung von regelmäßig 4 Jahren gehemmt ist, § 171 Abs.8 AO (insoweit ist ein VdN gem. § 164 AO weniger geeignet)

Allerdings sind bei der Steuerfestsetzung Umfang und Grund anzugeben, § 165 Abs.1 S.3 AO. Für den Stpfl. muss eindeutig (§ 119 Abs.1 AO) erkennbar sein, inwieweit und warum der Steueranspruch ungewiss ist:

#### **Formulierungsvorschlag:**

„Die Einkünfte der Eleonore Strick aus dem Damen-Oberbekleidungsgeschäfts (München,...) können derzeit noch nicht abschließend dahingehend beurteilt werden, ob sie mit Gewinnerzielungsabsicht erzielt werden und damit gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG vorliegen“.

### **Fall „Oberhofer“:**

Die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit dem Schreiben vom 1.3.04 steht gem. § 164 Abs.3 S.2 AO einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt gleich. Der hiergegen gerichtete Antrag des O auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs.1 Nr.2a AO ist nur dann wirksam, sofern er vor Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355 AO) gestellt wurde. Denn O stellt den Antrag zu seinen Gunsten, da er eine Herabsetzung der bislang geschätzten ESt auf Null begehrt.

Die Einspruchsfrist ist allerdings vorliegend gewahrt. Gem. §§ 122 Abs.2 Nr.1, 108 AO i.V.m. § 187 Abs.1 BGB beginnt sie am 5.3.04 und endet gem. §§ 188 Abs.2 S.1 BGB i.V.m. § 108 Abs.3 AO wegen der Osterfeiertage erst am Di, den 6.4.04, 24h.

Der gestellte Antrag ist dennoch unwirksam. Denn der Steuerpflichtige muss bis zum Ablauf der Einspruchsfrist einen *bestimmten* Antrag auf Änderung stellen, d.h. das Änderungsbegehren muss sich seinem *sachlichen Gehalt* nach bereits aus dem fristgerecht gestellten Antrag selbst ergeben. Angaben zur rein betragsmäßigen Auswirkung der Änderung auf die Steuerfestsetzung sind für die Bestimmtheit des Antrags weder erforderlich noch – für sich genommen – ausreichend. § 172 Abs.1 Nr.2a AO ermöglicht nur eine *punktueller* Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung. Dies setzt den Bezug des Änderungsantrags zu einem konkreten Sachverhalt voraus, da die Änderung nach dem Gesetz nur zulässig ist, soweit dem Antrag „der Sache nach entsprochen wird“.

Der Steuerpflichtige muss der Finanzbehörde den konkreten Lebenssachverhalt zudem bis zum Ablauf der in § 172 Abs.1 Nr.2a AO bestimmten Frist zumindest in seinen groben Zügen zu erkennen geben. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist eine Änderung nämlich nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige *den* Antrag vor Ablauf der Einspruchsfrist gestellt hat.

Diesen Erfordernissen genügt der vom Steuerberater gestellte Antrag auf schlichte Änderung nicht. Dies führt vorliegend zu dem Ergebnis, dass der Antrag auf schlichte Änderung gemäß § 172 Abs.1 Nr.2a AO unwirksam und eine auf ihn gestützte Änderung des Steuerbescheids daher unzulässig ist. Der Ablehnungsbescheid des Finanzamts vom 30.7.04 war somit rechtmäßig.

**Ergebnis: Der zulässige Einspruch des O ist unbegründet.**

**Fall „Studie“ zu den Änderungsmöglichkeiten gem. § 173 AO**

- a. Tatsache: Kosten der Überführung  
nachträgliches Bekanntwerden: Überführungskosten waren dem FA bei der abschließenden Willensbildung über Steuerfestsetzung nicht bekannt; für das Vorliegen eines Ermittlungsfehler seitens des FA trägt Stpfl. die objektive Beweislast, vgl. AEAO Tz. 4.1 und 4.1.2 zu § 173 AO
- Rechtserheblichkeit: liegt mangels entgegenstehender Anhaltspunkte vor  
höhere oder niedrigere Steuer: steuerlich führen Überführungskosten zu Anschaffungsnebenkosten, vgl. § 255 Abs.1 S.2 HGB.  
Der sofortige Abzug als BA ist daher gewinnerhöhend rückgängig zu machen: + 500 €  
Gleichzeitig erhöht sich gewinnmindernd der Betrag AfA PKW: /. 100 €  
Die Überführungskosten führen daher im Erstjahr zu einer höheren Steuer aus + 400 €
- Änderungsvorschrift daher: § 173 Abs.1 Nr.1 AO**

*(Anmerkung: in den Folgejahren 02-05 ergeben sich jeweils Gewinnminderungen um € ./ . 100; für diesbezügliche Änderungen ist allerdings nicht 173 Abs.1 Nr.2 AO sondern § 175 Abs.1 Nr.2 AO - rückwirkendes Ereignis - in Betracht zu ziehen)*

- b. Tatsachen: Einnahmen und Ausgaben bzgl. eines Kunden; grundsätzlich getrennte Betrachtung; also 2 Tatsachen !, dies gilt auch für Umsatz- und Vorsteuer, vgl. AEAO Tz. 6.1. und 6.3. zu § 173 AO
- nachträgliches Bekanntwerden: Einnahmen und Ausgaben waren FA bei abschließender Willensbildung nicht bekannt; i.ü. s.o.
- Rechtserheblichkeit: s.o.  
höhere oder niedrigere Steuer: Einnahmen führen zu § 173 Abs.1 Nr.1 AO  
Ausgaben führen zu § 173 Abs.1 Nr.2 AO
- grobes Verschulden: Die Verschuldensprüfung bzgl. der nachträglich bekannt gewordenen Ausgaben kann unterbleiben, da ein Zusammenhang mit den nachträglich bekannt gewordenen Einnahmen besteht, § 173 Abs.1 Nr.2 S.2 AO
- Änderungsvorschriften daher: § 173 Abs.1 Nr.1 AO und § 173 Abs.1 Nr.2 AO**

- c. Tatsache: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; ausnahmsweise saldierte Betrachtung, sofern eine gesamte Einkunftsart oder jedenfalls eine gesamte Einkunftsquelle innerhalb einer Einkunftsart bekannt wird,; also nur 1 Tatsache !, vgl. AEAO Tz. 6.2. zu § 173 AO
- nachträgliches Bekanntwerden: Einkünfte waren FA bei abschließender Willensbildung nicht bekannt; i.ü. s.o.
- Rechtserheblichkeit: s.o.  
höhere oder niedrigere Steuer: Einkünfte führen hier – weil negativ ! – zu niedrigerer Steuer, also zu § 173 Abs.1 Nr.2 AO
- grobes Verschulden: Die **Verschuldensprüfung kann nicht unterbleiben**, da mangels weiterer Tatsache, die zu höherer Steuer führt, kein Zusammenhang besteht, § 173 Abs.1 Nr.2 S.2 AO
- Änderungsvorschrift daher: § 173 Abs.1 Nr.2 AO**; d.h. bei groben Verschulden entfällt eine nachträgliche Berücksichtigung des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung



- d. **Tatsache:** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn);  
nachträgliches Bekanntwerden: Einkünfte waren FA bei abschließender Willensbildung  
nicht bekannt; i.ü. s.o.
- Rechtserheblichkeit:** s.o.
- höhere oder niedrigere Steuer:** Einkünfte führen hier zu höherer Steuer (bislang 0 €, da  
unterhalb Grundfreibetrag § 32 a EStG; jetzt ca. 580 €  
ESt 2016 – Alleinstehender).  
Hierbei ist allein auf die Steuerfestsetzung abzustellen;  
ein für den Stpfl. günstiges Ergebnis nach Anrechnung  
(§ 36 Abs.2 EStG) ist unbeachtlich (+ 580 € ./ 1.500 € =  
Erstattung ./ € 920 €)!, vgl. AEAO Tz. 1.4. zu § 173 AO
- Änderungsvorschrift daher:** § 173 Abs.1 Nr.1 AO

### Fall „Mauss“

1. **Materielle Rechtslage :**  
Zahlungen an die Pensionskasse sind als private Vorsorgeaufwendungen nur im Wege des Sonderausgabenabzugs berücksichtigungsfähig. Ein Abzug als Betriebsausgabe ist fehlerhaft. Insoweit ist die Gewinnermittlung 07 für das Notariat zu ändern.
2. **Formelle Rechtslage:**  
Der Bescheid über die gesonderte Gewinnfeststellung 07 des FA Weilheim, §§ 179, 180 Abs.1 Nr.2b AO, kann geändert werden, sofern ein Korrekturatbestand erfüllt ist, vgl. § 181 Abs.1 S.1 i.V.m. § 172 Abs.1 S.1 AO:
  - a. Der Tatbestand der Berichtigung nach § 129 AO ist nicht erfüllt, da ein steuerlicher Rechtsanwendungsfehler nicht ausgeschlossen werden kann.
  - b. Änderungen nach §§ 164, 165 AO scheiden ebenfalls aus, da der Feststellungsbescheid 07 ohne Nebenbestimmung, also endgültig, ergangen ist.
  - c. Eine Auslegung der „Meldung“ des Stpfl. als Antrag auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs.1 Nr.2a AO scheitert nicht an der bereits abgelaufenen Einspruchsfrist, da die Änderung zu seinen Ungunsten erfolgen würde. Jedoch ist die Berichtigungserklärung i.S.d. § 153 AO nicht als (freiwilliger) Antrag/Zustimmung i.S.v. § 172 AO aufzufassen, da der Stpfl. dazu gesetzlich verpflichtet war.
  - d. Änderung nach § 173 Abs.1 Nr.1 AO:  
Die Beitragszahlungen stellen zwar Tatsachen dar. Diese sind jedoch nicht nachträglich bekannt geworden, da sie offen in der GuV- Rechnung als BA geltend gemacht worden sind.
  - e. Änderung nach § 174 Abs.2 AO:  
alle Tatbestandsvoraussetzungen sind erfüllt:
    - bestimmter Sachverhalt
    - in mehreren Bescheiden (hier GFB und FolgeB)
    - zugunsten des Stpfl. berücksichtigt
    - (formelle Antragstellung nicht erforderlich)

**Ergebnis:** Der fehlerhafte Feststellungsbescheid VZ 07 ist gem. § 174 Abs.2 AO zu ändern. In der Folge ist hieran der ESt-Bescheid 07 des FA Starnberg gem. § 175 Abs.1 S.1 Nr.1 AO anzupassen, § 182 Abs.1 S.1 AO.

### Variante

In der Variante wird der Gewinn nicht in einem gesonderten GFB festgestellt, die Besteuerungsgrundlagen sind nur unselbständige Bestandteile des Steuerbescheides.

Eine Korrekturmöglichkeit des EStB 07 kommt auch nach § 174 Abs.2 AO nicht in Betracht, da die 2.Voraussetzung - in mehreren Bescheiden - nicht greift.

Der EStB weist insoweit einen materiellen Fehler auf, § 177 AO.

### **Fall „Tür“**

T hat in 01 einen betrieblichen Veräußerungsgewinn gem. §§ 16, 34 EStG nach Bilanzierungsgrundsätzen zu ermitteln (§ 16 Abs.2 S.2 EStG) und zu versteuern.

Hierbei wird bei der Einkommensteuer-Veranlagung von dem Veräußerungspreis – wie vereinbart - von € 5 Mio. ausgegangen (VPreis € 5 Mio. ./. BW € 1 Mio. = VGewinn € 4 Mio.).

Stellt sich nach steuerlicher Erfassung des Veräußerungsgewinns heraus, dass der ursprünglich angesetzte Veräußerungspreis nicht oder nicht in voller Höhe erzielt wird, ist die Besteuerung aus nachträglicher Sicht nunmehr unzutreffend und daher zu ändern.

Es liegt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung gem. § 175 Abs.1 S.1 Nr.2 AO vor.

Die Veranlagung für 01 ist insoweit zu ändern, als nun ein Veräußerungspreis von nur € 1 Mio zu berücksichtigt ist und somit der Veräußerungsgewinn von € 4 Mio. auf Null herabsinkt.

Zwar können bei laufend veranlagten Steuern wie die ESt grundsätzlich geänderte Sachverhalte vergangener VZ steuerlich berücksichtigt in dem sie einer laufenden Veranlagung gegenüber gestellt werden (z.B. Erstattung von Kirchensteuer für ein vergangenes Jahr wird mit einer Zahlung von Kirchensteuer für das laufende VZ berücksichtigt). Bei besonderen steuerlichen Umständen oder einmaligen Sachverhalten – hier besonderer Steuertarif bei Betriebsveräußerung - kann aber auch hier (wie bei den nicht laufend veranlagten - „einmaligen“ - Steuerarten wie die GrESt oder die ErbSt) nur die bereits erfolgte Veranlagung rückwirkend zu ändern sein.

### **Fall „Moslberg“:**

Die Erlassverfügung des FA (§ 227 AO) stellt einen sog. sonstigen VA dar. Zum Zeitpunkt der Verfügung ging das FA zu Recht vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 227 AO aus, da nach dem Sachverhalt zu diesem Zeitpunkt eine unbillige (persönliche) Härte bei M vorlag.

Vorliegend handelt es sich bei dem verfügten Erlass um einen rechtmäßigen, begünstigenden VA, denn das FA ging bei der Erlassverfügung von dem zutreffenden Sachverhalt aus.

Der Erlass der Steuerschuld führt zum Erlöschen des Steueranspruchs, § 47 AO.

Aufgrund der Erbschaft hat sich die Vermögenslage des M nunmehr gebessert. Ein Erlass wäre mangels unbilliger Härte nicht mehr rechtmäßig.

Ein bereits ergangener sonstiger VA kann jedoch nur unter den Voraussetzungen der §§ 129 – 131 AO aufgehoben oder geändert werden.

Der hier vorliegende rechtmäßige VA (s.o.) kann unter den Voraussetzungen des § 131 AO widerrufen werden. Da es sich um einen begünstigenden sonstigen VA handelt, muss einer der Widerrufsgründe des § 131 Abs.2 AO vorliegen. In Betracht käme hier § 131 Abs.2 Nr. 3 AO.

Ein Widerruf gem. § 131 AO kann jedoch nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen und gilt daher nur für sog. Dauerverwaltungsakte (z.B. Stundung, § 222 AO).

Hier erschöpft sich der Erlass aber in seiner einmaligen Wirkung (Erlöschen des Steueranspruchs).

Ein Widerruf gem. § 131 kann somit nicht mehr erfolgen, das FA kann die bereits erlassene Steuerschuld nicht mehr einfordern.

### **Variante:**

Wäre der Erbfall bereits vor Ergehen der Erlassverfügung erfolgt, so wäre das FA objektiv bei der Erlassverfügung von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen (die Voraussetzungen für einen Erlass wären nicht gegeben). Auf eine Kenntnis des FA hiervon kommt es nicht an.

Der Bescheid über den Erlass der Steuerschuld wäre dann ein rechtswidriger, begünstigender VA. Daher wäre nunmehr eine Rücknahme gem. § 130 AO mit Wirkung auch für die Vergangenheit möglich, so dass rückwirkend das Erlöschen durch Erlass gem. § 47 AO beseitigt werden könnte.

Da es sich um einen begünstigenden sonstigen VA handelt, muss einer der Rücknahmegründe des § 130 Abs.2 AO vorliegen. In Betracht käme hier § 130 Abs.2 Nr.3 AO, da M den Erlass durch

objektiv unrichtige oder unvollständige Angaben erwirkt hat. Auf eine Kenntnis des M von der Unrichtig- oder Unvollständigkeit kommt es nicht an.

Nach entsprechender Ermessenausübung kann das FA den ausgesprochenen Erlass innerhalb der Jahresfrist des § 130 Abs.3 AO zurücknehmen und die ESt für 09 einfordern.

Grundsätzlich spielt es keine Rolle, ob M von der Erbschaft Kenntnis hatte oder nicht, als er den Erlass beantragt. Maßgeblich ist allein die objektive Unrichtigkeit der Angaben des M. Bei Kenntnis treten allerdings die weiteren Rücknahmegründe des § 130 Abs.2 Nr.2 und Nr.4 AO neben § 130 Abs.2 Nr.3 AO hinzu, so dass möglicherweise die Ermessensentscheidung des FA anders ausfällt. Zudem ist bei Vorliegen des § 130 Abs.2 Nr.2 AO die Rücknahme zeitlich unbefristet, § 130 Abs.3 S.2 AO.

### **Abschlussfall „Baumgartner“**

#### **A. Einkommensteuerbescheid 01 vom Juni 05**

Der Bescheid vom Juni 05 ändert den Bescheid 01 aus dem Jahre 02. Laut SV erfolgte die Steuerfestsetzung endgültig, d.h. ohne den Nebenbestimmungen §§ 164, 165 AO.

Eine Änderung des Erstbescheids ESt 01 aus dem Jahr 02 konnte in 05 nur erfolgen, wenn

- eine Änderungsvorschrift das Durchbrechen der Bestandskraft rechtfertigt (vgl. § 172 Abs.1 S.1 und Nr.2d AO) und
- die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist (§ 169 Abs.1 S.1 AO)

Die Festsetzungsfrist war noch nicht abgelaufen, s.o. *Fall Haslbeck mit gleichen Eckdaten*

Das Vorliegen einer Änderungsvorschrift ist sachverhaltsbezogen einzeln zu untersuchen:

#### **Schuldzinsen:**

##### **1. § 129 AO**

Eine Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht, da das Übersehen der Schuldzinsen kein Fehler des FA war und somit grundsätzlich nicht „bei Erlass des VA“ unterlaufen ist. Ein sog. Übernahmefehler des FA liegt ebenfalls nicht vor, da der Fehler für das FA nicht erkennbar war.

##### **2. § 173 Abs.1 Nr.2 AO** (AEAO Tz.1.1, 2.1, 4.1 und 4.2, 5.1. und 5.1.1, 5.3 und 5.4 zu § 173)

Die Voraussetzungen des § 173 Abs.1 Nr.2 AO liegen dagegen vor:

- ⇒ Die Zahlungen als Schuldzinsen stellen eine Tatsache dar, die dem zuständigen Bediensteten des FA bei Abschluss der Willensbildung in Bezug auf den zu ändernden Bescheid 01 noch nicht bekannt war. Es liegt somit eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache vor. Allerdings ist dem FA nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Änderung nach § 173 AO dann verwehrt, wenn ihm die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei gehöriger Erfüllung der ihm nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der Steuerfestsetzung hätte bekannt sein können. Dies gilt aber nur für § 173 Abs.1 **Nr.1** AO. Im Rahmen einer Änderung zugunsten des Stpfl., also gem. § 173 Abs.1 Nr.2 AO, kann sich das FA dagegen nicht auf sein eigenes Versäumnis zum Nachteil des Stpfl. berufen.
- ⇒ Eine Änderung scheidet auch nicht am groben Verschulden:

B selbst hat keinen Fehler begangen, der den Vorwurf groben Verschuldens rechtfertigen würde. Allerdings hat sich B das Verschulden seiner steuerlichen Erfüllungsgehilfen zurechnen zu lassen (Gedanke § 278 BGB). Hier ist der Übertragungsfehler aber nicht vom Steuerberater sondern von dessen Angestellten begangen worden. Die Angestellte ist jedoch nicht Erfüllungsgehilfe des B sondern des Steuerberaters. Zudem stellt der Übertragungsfehler als alltägliches Versehen lediglich einen Fall einfacher Fahrlässigkeit dar.

Fehler des Steuerberaters allerdings muss sich der Stpfl. allerdings zurechnen lassen. Bei Fehlern von Angestellten treffen den Steuerberater Sorgfaltspflichten bei der Auswahl seiner Mitarbeiter der Organisation der Arbeiten im Büro sowie der Kontrolle der Arbeitsergebnisse der Mitarbeiter. Über grob fahrlässige Versäumnisse des Steuerberaters ist dem Sachverhalt nichts zu entnehmen. Im Gegenteil gilt die Angestellte laut SV als bisher besonders sorgfältig.

Steuerliche Auswirkung somit ( $18.000 * 20\%$ ): € ./ 3.600

### **Regalwand:**

#### § 173 Abs.1 Nr.1 AO

Die Kosten für Anlieferung und Aufstellen der Regalwand stellen eine neue Tatsache i.S.d. § 173 Abs.1 AO dar. Ein die Änderungsmöglichkeit ausschließendes Ermittlungsdefizit des FA ist nicht gegeben, da aus den Angaben des Stpfl. nicht erkennbar war, wofür die Kosten entstanden waren und ein Grund zur konkreten Nachfrage nicht bestanden hatte.

Die steuerlich richtige Behandlung dieser Kosten als Anschaffungskosten führt zur Versagung des bisherigen Sofortabzugs (€ ./ 4.000) und zur Erhöhung der AfA (€ 400).

Die neue Tatsache führt also zu einer Steuererhöhung von insgesamt € 720 (20 % von € 3.600). Damit ist § 173 Abs.1 Nr.1 AO die richtige Änderungsvorschrift.

Steuerliche Auswirkung somit ( $3.600 * 20\%$ ): € + 720

### **Bauernschrank:**

#### § 173 Abs.1 Nr.1 und Nr.2 AO

Einnahmen und Ausgaben sind grundsätzlich getrennt voneinander zu betrachtende Tatsachen und nur dann ausnahmsweise zu saldieren, wenn dem FA nachträglich eine gesamte Einkunftsart oder jedenfalls eine selbstständige Einkunftsquelle bekannt wird. Hier werden nur einzelne Umsätze des Möbelgeschäfts der B nachträglich bekannt.

Daher stellt der Erlös aus dem Verkauf des Bauernschrankes eine neue Tatsache im Sinne des § 173 Abs.1 Nr.1 AO sowie die Bemalungskosten des Schrankes eine davon getrennt zu betrachtende neue Tatsache im Sinne des § 173 Abs.1 Nr.2 AO dar.

Die B trifft zwar ein grobes Verschulden an der Nichtangabe der entstandenen Kosten. Da die Kosten der Bemalung aber in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit dem Verkauf des Bauernschrankes und somit mit der Tatsache im Sinne des § 173 Abs.1 Nr.1 AO stehen, ist das grobe Verschulden unbeachtlich. Es kann daher sowohl eine Korrektur nach § 173 Abs.1 Nr.1 als auch gem. § 173 Abs.1 Nr.2 AO erfolgen.

Steuerliche Auswirkung somit ( $2.400 * 20\%$ ): € + 480

Steuerliche Auswirkung somit ( $400 * 20\%$ ): € ./ 80

### **Schriftstellerische Tätigkeit:**

#### § 173 Abs.1 Nr.1 und Nr.2 AO ?

Dem FA wird aufgrund der Außenprüfung erstmals bekannt, dass B Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG bezog. Es wird also eine gesamte Einkunftsquelle nachträglich bekannt. Ausnahmsweise (s.o.) stellen also die (saldierten) Einkünfte insgesamt **eine** neue Tatsache dar und nicht jeweils getrennt die Einnahmen und Ausgaben mehrere neue Tatsache.

Ergibt sich somit ein Verlust (§ 173 Abs.1 Nr.2 AO) aus der bislang nicht bekannt Einkunft, ist das Vorliegen groben Verschuldens zwingend zu prüfen, da wegen der saldierten Betrachtung eben keine weitere Tatsache i.S.d. § 173 Abs.1 Nr.1 AO vorliegt, mit der der Verlust in sachlichem Zusammenhang stehen könnte.

Die Einkünfte aus der schriftstellerischen Tätigkeit (€ ./ 18.800 = 20.000 ./ 1.200) stellen somit eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache im Sinne des § 173 Abs.1 Nr.2 AO dar.

Da B diese Einkünfte absichtlich nicht erklärt hatte, scheidet eine Korrektur wegen groben Verschuldens aus. Allerdings liegt ein materieller Fehler im Sinne des § 177 Abs.3 AO vor.

Steuerliche Auswirkung somit **gegebenenfalls** ( $€ 18.800 * 20\%$ ): € ./ 3.760

**Zusammenfassung:**

Im Rahmen der vorzunehmenden Änderungen für VZ 01 ist auch der materielle Fehler im Sinne des § 177 Abs.3 AO mitzuberichtigen:

**1. materiell richtige Steuer:**

bisherige Steuerfestsetzung	€	21.000
Schuldzinsen, § 173 Abs.1 Nr.2 AO	€ ./.	3.600
Regalwand, § 173 Abs.1 Nr.1 AO	€	+ 720
Bauernschrank, § 173 Abs.1 Nr.1 AO	€	+ 480
Bauernschrank, § 173 Abs.1 Nr.2 AO	€ ./.	80
<u>schriftstellerische. Tätigkeit, § 177 AO</u>	€ ./.	3.760
materiell zutreffend	€	14.760

**2. Änderungsrahmen:**

Änderungsuntergrenze (21.000 ./.	3.600 ./.	80):	€	17.320
Änderungsobergrenze (21.000 + 720 + 480):			€	22.200

**3. Abgleich:**

die materiell richtige Steuer (14.760) liegt außerhalb des verfahrensrechtlich zulässigen Änderungsrahmens, es hat daher eine Festsetzung der nächsten Unter- bzw. Obergrenze zu erfolgen. Die Festsetzung für 01 im Juni 05 in Höhe von € 17.320 ist daher zutreffend erfolgt. Es verbleibt ein weiterer materieller Fehler in Höhe von € ./.

**B. Einkommensteuerbescheid 02 vom Juni 05**

Eine Änderung des Erstbescheids ESt 02 aus dem Jahr 03 konnte in 05 nur erfolgen, wenn

- eine Änderungsvorschrift das Durchbrechen der Bestandskraft rechtfertigt (vgl. § 172 Abs.1 S.1 und Nr.2d AO) und
- die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist (§ 169 Abs.1 S.1 AO)

Die Festsetzungsfrist war noch nicht abgelaufen, s.o. *Fall Haslbeck mit gleichen Eckdaten*

Da die erstmalige Steuerfestsetzung in 03 unter VdN erfolgte und keine Anhaltspunkte für dessen Aufhebung oder Erlöschen vorliegen, greift § 164 Abs.2 AO als Änderungsvorschrift ein.

**Schriftstellerische Tätigkeit**

Steuerliche Auswirkung somit  $((16.000 ./.$

**Patchworkdecken**

Steuerliche Auswirkung somit  $(18.000 * 20 \%)$ : € + 3.600

**AfA Regalwand**

Die Beurteilung der Kosten für Transport und Aufstellung des Regals als Anschaffungskosten im Jahr 01 hat auch Konsequenzen für die Veranlagung 02. Die Hinzurechnung zu den AK und damit die Verteilung auf die Nutzungsdauer bedeutet für die bereits durchgeführte Veranlagung 02 ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit nach § 175 Abs.1 Nr.2 AO.

Auf § 175 I Nr.2 AO braucht im vorliegenden Fall allerdings nicht zwingend zurückgegriffen werden, da bereits § 164 Abs.2 AO (gem. § 172 Abs.1 S.1 AO vorrangig zu prüfen!) die Änderung ermöglicht.

Die zusätzliche AfA in Höhe von € 400 ist somit zu berücksichtigen.

Steuerliche Auswirkung somit  $(€ 400 * 20 \%)$ : € ./.

**Zusammenfassung:**

Da für VZ 02 gem. § 164 Abs.2 AO eine Änderung im vollen Umfang möglich ist, kann die materiell richtige Steuer festgesetzt werden. Auf § 177 AO kommt es hierbei nicht mehr an.

**materiell richtige Steuer:**

bisherige Steuerfestsetzung	€	34.000	
Patchworkdecken	€	+ 3.600	
AfA Regalwand	€	./.	80
<u>schriftstellerische Tätigkeit</u>	€	./.	1.200
materiell zutreffend	€	36.320	

Der Änderungsbescheid ESt 02 vom Juni 05 mit einer Steuerfestsetzung von € 37.600 ist somit fehlerhaft und auf einen Einspruch der B auf € 36.320 zu ändern.

**C. Einkommensteuerbescheid 01 vom Dezember 05**

Eine erneute Änderung des geänderten Bescheid ESt 01 konnte im Dez 05 nur erfolgen, wenn

- eine Änderungsvorschrift das Durchbrechen der Bestandskraft rechtfertigt (vgl. § 172 Abs.1 S.1 und Nr.2d AO) und
- die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist (§ 169 Abs.1 S.1 AO)

Als Änderungsvorschrift greift hier § 175 Abs.1 Nr.1 AO ein, da der ESt-Bescheid 01 als Folgebescheid zwingend an den vorliegenden Grundlagenbescheid, der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung bezüglich der KG, anzupassen ist.

Daneben ist auch § 129 AO einschlägig (alternativ, mit ggf. anderen Verjährungsfolgen, vgl. § 171 Abs.2 AO), da die Mitteilung über den Gewinnanteil übersehen wurde und somit nach SV vom Vorliegen eines sog. mechanischen Fehlers angegangen werden kann.

Die Festsetzungsfrist war auch noch nicht abgelaufen, s.o. *Fall Haslbeck mit gleichen Eckdaten*

Für die Auswertung eines Grundlagenbescheids (Mitteilung über den Gewinnanteil der B an der KG, vgl. §§ 179, 180 Abs.1 Nr.2a AO) wäre im Übrigen die Festsetzungsfrist für die Dauer von 2 Jahren ab Bekanntgabe des Grundlagenbescheids an die Beteiligten gehemmt, § 171 Abs.10 AO.

Steuerliche Auswirkung somit ( $5.000 * 20\%$ ): € + 1.000

1. materiell richtige Steuer (s.o.:  $14.760 + 1.000$ ): € 15.760

**2. Änderungsrahmen:**

Änderungsuntergrenze (unverändert): € 17.320

Änderungsobergrenze ( $17.320 + 1.000$ ): € 18.320

**3. Abgleich:**

die materiell richtige Steuer (15.760) liegt immer noch außerhalb des verfahrensrechtlich zulässigen Änderungsrahmens, es hat daher eine Festsetzung der nächsten Unter- bzw. Obergrenze zu erfolgen. Die Festsetzung für 01 im Juni 05 in Höhe von € 17.320 war daher weiterhin zutreffend. Die vorzunehmende Steuererhöhung wird somit vom noch vorliegenden gegenläufigen materiellen Fehler (steuermindernd) vollständig kompensiert.

Die dennoch erfolgte Festsetzung von € 18.320 vom Dezember 05 ist daher nicht zutreffend und auf einen Einspruch hin aufzuheben.

Es verbleibt ein weiterer materieller Fehler in Höhe von € ./.

## Übungsfälle Teil 4 : Festsetzungsverjährung

### Fall „Höhe“:

Das FA konnte den in 08 erlassenen ESt-Bescheid für VZ 06 im Jahr 13 ändern, sofern

- eine Änderungsvorschrift das Durchbrechen der Bestandskraft rechtfertigt (vgl. § 172 Abs.1 S.1 und Nr.2d AO) und
- die Festsetzungsverjährung (FestVj.) noch nicht eingetreten ist (§ 169 Abs.1 S.1 AO)

Eine Änderungsmöglichkeit gem. § 173 Abs.1 Nr.1 AO liegt hier offenbar vor.

Eine Änderung könnte aber wegen Eintritts der FestVj. ausgeschlossen sein, § 169 Abs.1 S.1 AO i.V.m. § 47 AO:

Die **Dauer** der Festsetzungsfrist beträgt regelmäßig 4 Jahre, § 169 Abs.2 S.1 Nr.1 AO.

Der **Beginn** der Festsetzungsfrist ist grundsätzlich der Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, § 170 Abs.1 AO.

Die ESt entsteht regelmäßig mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres (§§ 36 Abs.1, 25 Abs.1 EStG). Damit würde vorliegend die FestVj. für die ESt 06 mit Ablauf 06 beginnen.

Allerdings kann die Veranlagung zur ESt i.d.R. erst nach Einreichung der Steuererklärung sachgerecht erfolgen. Damit wäre die Bearbeitungs- und Überprüfungszeit des FA bis zum Verjährungseintritt durch verzögerte Erklärungsabgabe des Stpfl. evtl. spürbar verkürzbar.

§ 170 Abs.2 Nr.1 AO ordnet daher für erklärungs- oder anmeldepflichtige Steuern an, dass die Verjährung erst mit Einreichung der Erklärung bzw. Anmeldung beginnt (Anlaufhemmung).

Die Steuererklärungspflicht ist eine besondere Ausprägung der allgemeinen Mitwirkungspflicht (§ 90 AO). §§ 149, 150 AO verweisen auf die Einzelsteuergesetze für das

- „Ob“ einer Erklärungspflicht sowie
- „Wie“ (Form und Inhalt) der Erklärung

Vorliegend ist für H von einer Einkommensteuererklärungspflicht gem. § 25 Abs.3 S.1 EStG auszugehen, vgl. auch §§ 56, 60 EStDV.

Diese ist grundsätzlich auch eigenhändig zu unterschreiben, vgl. § 25 Abs.3 S.1 EStG. Da H lediglich Überschusseinkünfte (§ 21 EStG) erzielt, reicht auch nicht die für die gem. § 25 Abs.4 EStG elektronische Übermittlung vorgesehene Authentifizierung, vgl. § 150 Abs.6 und 7 AO.

Hier wurde die Einkommensteuererklärung nicht von H sondern vom Steuerberater T unterschrieben. Die Unterschrift eines Bevollmächtigten ist jedoch nur in den Ausnahmefällen des § 150 Abs.3 S.1 AO zulässig. Ein solcher Grund ist hier nicht erkennbar. Die Erklärung genügte daher nicht der gesetzlich geforderten Form und ist daher als nicht abgegeben zu behandeln.

*Hinweis : Zu ähnlichen Folgerungen kann es z.B. auch kommen, sofern eine grob lückenhafte Erklärung abgegeben wird, diese nicht nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck oder als „vorläufige“ eingereicht wird.*

Gem. § 170 Abs.2 Nr.1 2.Alt. AO gilt daher die Anlaufhemmung von höchstens 3 Jahren.

Die Festsetzungsverjährung beginnt daher nicht mit dem Ablauf des Jahres der (misslungenen) Einreichung – hier 07 – sondern mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Denn die eigenhändige Unterschrift wurde auch nachträglich nicht nachgeholt (vgl. § 150 Abs.3 S.2 AO).

Auf den Zeitpunkt der Bearbeitung bzw. Veranlagung (08) ist nach Gesetzeswortlaut nicht abzustellen, da es sonst die Behörde in der Hand hätte, den Eintritt der Verjährung hinauszuzögern.

**Beginn** der Festsetzungsfrist ist daher Ende 09.

**Ende** der Festsetzungsfrist ist daher Ende 13, bei Vorliegen von §§ 370, 378 AO später.

**Ergebnis:** Die Änderung in 13 erfolgte noch rechtzeitig.

**Hinweis:** *Auf eine Verschiebung des Fristendes ins Jahr 14 oder später durch:*

- *Verlängerung der Festsetzungsfrist: § 169 Abs.2 S.2 AO oder bzw. und*
- *Ablaufhemmung, insb. gem. § 171 AO kommt es daher nicht mehr an*

### **Fall „Wind“:**

W ist nicht erklärungs pflichtig, vgl. §§ 25 Abs.3, 46 Abs.2 Nr.1 EStG.

Da nunmehr die Sonderregel des § 170 Abs.2 AO nicht greift, beginnt die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 08 grundsätzlich gem. § 170 Abs.1 AO mit ihrem Entstehen, also mit Ablauf 08 und endet Ende 12.

Abweichend hierzu beginnt die Frist für eine Änderung einer Antragsfestsetzung – hier § 46 Abs.2 Nr.8 EStG - nach der Sonderregelung des § 170 Abs.3 AO erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Veranlagung beantragt wurde.

Der Beginn der Festsetzungsverjährung verschiebt sich daher auf Ende 09.

Die erfolgte Änderung der Veranlagung in 13 war daher noch zulässig (§ 169 Abs.1 S.1 AO).

### **Fall „Schirm“:**

#### **Korrektur des Gewinnfeststellungsbescheids 02**

Eine Berichtigung des GFB 02 nach § 129 AO ist im Februar 09 nur möglich, wenn die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 181 Abs.1, 169 Abs.1 S.2 AO.

Die Feststellungsfrist hat mit Ablauf des Jahres des Erklärungseinganges 04 begonnen, es war Anlaufhemmung eingetreten, da die Gesellschafter verpflichtet waren eine Feststellungserklärung abzugeben, §§ 170 Abs.2 Nr.1, 181 Abs.1 S.2, 181 Abs.2 Nr.1 und Nr.4 AO.

Fristdauer 4 Jahre, §§ 181 Abs.1 S.1, 169 Abs.2 S.1 Nr.2 AO,

Ende der Feststellungsfrist mit Ablauf 08, §§ 108 Abs.1 AO, 188 Abs.2 BGB.

Da noch im Dezember 08 ein Berichtigungsantrag gestellt worden war, ist es zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs.3 S.1 AO gekommen, die erst mit Unanfechtbarkeit des Berichtigungsbescheides oder dessen Ablehnung endet.

#### **Korrektur der Einkommensteuerbescheide 02 von F und Z:**

Korrekturatbestand ist § 175 Abs.1 S.1 Nr.1 AO, da der GFB Grundlagenbescheid für die ESt-Festsetzung ist. Die Änderung ist aber nur innerhalb der Festsetzungsfrist möglich, § 169 Abs.1 S.1 AO.

Diese wäre hier regulär abgelaufen mit Ablauf 07. Fristbeginn war mit Ablauf des Jahres 03, da in 03 die erforderliche Erklärung eingegangen ist, §§ 170 Abs.2 Nr.1, 149 Abs.1 AO i.V.m. § 25 Abs.3 EStG.

Die Festsetzungsfrist dauerte 4 Jahre und endete mit Abl. 07, §§ 169 Abs.2 Nr.2, 108 Abs.1 AO, 188 Abs.2 BGB.

Für die Änderung nach § 175 Abs.1 S.1 Nr.1 AO gilt aber die Ablaufhemmung des § 171 Abs.10 AO bis zum Ablauf von 2 Jahren nach Bekanntgabe des GFB 02, also bis Februar 11.



### **Fall „Schirm“ - Variante:**

Eine Änderung des GFB 02 nach § 129 AO im Februar 09 ist nur rechtmäßig, wenn die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 181 Abs.1 S.1, 169 Abs.1 S.1 AO.

Der Beginn der Feststellungsfrist ist im Anlauf gehemmt, da die Gesellschafter verpflichtet waren, eine Feststellungserklärung abzugeben, §§ 181 Abs.1, Abs.2 Nr.1 AO, 170 Abs.2 Nr.1 AO.

Die Frist begann daher mit Ablauf des Jahres des Einganges der Feststellungserklärung, mit Ablauf 03, und endete nach 4 Jahren mit Ablauf 07, § 169 Abs.2 S.1 Nr.2 AO.

Der Berichtigungsantrag im Dezember 08 ist somit verspätet gestellt, die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs.3 S.1 AO scheidet somit aus. Im Jahr 09 ist die reguläre Frist daher abgelaufen.

Hier kommt jedoch die besondere Ablaufhemmung des § 181 Abs.5 AO in Betracht.

Danach kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als sie gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist.

Dies kann nicht gegenüber F wirken, da dessen Festsetzungsfrist für die ESt VZ 02 mit Ablauf 03 begann (§ 170 Abs.2 Nr.1 AO) und mit Ablauf 07 abgelaufen ist.

Bei Z begann die Festsetzungsfrist aber erst mit Ablauf 05, da er die vorgeschriebene ESt- Erklärung erst im Jahr 05 abgegeben hatte und endete daher erst mit Ablauf 09, §§ 108 Abs.1, 170 Abs.2 Nr.1, 149 Abs.1, 169 Abs.2 S.1 Nr. 2 AO, 25 Abs.3 EStG, 188 Abs.2 BGB.

Deshalb hat der Gewinnfeststellungsbescheid 02 dem Z gegenüber Bindungswirkung, d.h. eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides als Folgebeseid wird bei ihm gemäß § 175 Abs.1 S.1 Nr.1 AO vorgenommen.

Eine Auswirkung dieser Teil-Bindungswirkung gegenüber Z auf den F gem. § 171 Abs.10 AO scheidet aus, § 181 Abs.5 S.1 2.HS AO.

Allerdings kann eine gesonderte Feststellung rechtmäßiger Weise gem. § 181 Abs.5 S.2 AO nur dann erfolgen, wenn sie kenntlich macht, dass die Feststellungsverjährung bereits eingetreten ist. Erforderlich ist daher ein Zusatz, aus dem eindeutig hervorgeht, dass der Feststellungsbescheid nur eine eingeschränkte Wirkung hat.

Konsequenz:

Wenn eine Gewinnfeststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist ergeht, erzeugt sie aber nur dann eine eingeschränkte Wirkung, wenn Zusatz nach § 181 Abs.5 S.2 AO ausdrücklich angebracht ist. Andernfalls muss die Feststellung als rechtswidrig aufgehoben werden. Sie wäre jedoch nicht nichtig und unwirksam.

## Übungsfälle Teil 5 : Einspruchsverfahren

### Fall „Stark“:

#### 1. **Materielle Rechtslage:**

Der Abzug privater Aufwendungen als Sonderausgaben im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfordert eine wirtschaftliche, d.h. auch endgültige Belastung.

Dennoch kommt es nicht dazu, dass spätere Erstattungsleistungen rückwirkend den im VZ der Zahlung bereits vorgenommenen Sonderausgabenabzug mindern:

Denn aus verwaltungsökonomischen Gründen sieht die Finanzverwaltung eine Verrechnung der Erstattungsleistung mit gleichartigen Zahlungen als Sonderausgaben im VZ der Erstattungsleistung vor (*H 10.1 EStH*). Im Fall eines Erstattungsüberhangs wird dieser Betrag gem. § 10 Abs. 4b EStG zum Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet.

Die Berücksichtigung der Kirchensteuererstattung beim Sonderausgabenabzug im VZ 11 ist daher zu Recht erfolgt, aber die Steuerfestsetzung 10 ist insoweit zu hoch.

#### 2. **Formelle Rechtslage:**

##### a. Einspruch gegen EStB 11

S „protestiert“ gegen den ESt-Bescheid 11. Auch wenn er sein Schreiben nicht ausdrücklich als Einspruch bezeichnet, ist hinreichend erkennbar dass er sich gegen die erfolgte Einkommensteuerfestsetzung zur Wehr setzen möchte. Im Zweifel kann von der Einlegung eines Einspruchs ausgegangen werden.

##### (1) Zulässigkeit (§ 358 S.2 AO)

- Statthaftigkeit: ein VA in Abgabenangelegenheiten liegt vor, §§ 347 Abs.1 Nr.1 i.V.m. 118 AO
- Form:

Elektronische Einlegung genügt den Formerfordernissen des § 357 Abs.1 S.1 AO. Im Gegensatz zu § 126 BGB ist keine Unterschrift erforderlich, vgl. § 357 Abs.1 S.2 AO. Es ist erkennbar und anhand der genannten Adresse und IdentNr eindeutig nachvollziehbar, wer den Einspruch eingelegt hat. Die fehlende Bezeichnung als „Einspruch“ schadet nicht, § 357 Abs.1 S.3 AO.

- Frist:

Die Einspruchsfrist beträgt regelmäßig 1 Monat (§ 355 Abs.1 AO). Vom Vorliegen einer Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356 AO) kann ausgegangen werden.

Die Einspruchsfrist beginnt mit wirksamer Bekanntgabe des VA. Hier wurde die ESt-Festsetzung mit einfachem Brief dem S bekanntgegeben. Gem. § 122 Abs.2 Nr.1 AO gilt sie regelmäßig daher als am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekanntgegeben, d.h. am Sa, den 24.11.12. In entsprechender Anwendung von § 108 Abs.3 AO (BFH) verschiebt sich der

Bekanntgabetag auf Mo, den 26.11.12.

Die Einspruchsfrist beginnt somit am 27.11.12 um 0.00 Uhr zu laufen (§§ 108 Abs.1 i.V.m. 187 Abs.1 BGB) und endet grundsätzlich am 26.12.12 um 24.00 Uhr (108 Abs.1 i.V.m. 188 Abs.2 1.Alt. BGB). Da dies ein Feiertag ist, verschiebt sich das Fristende gem. § 108 Abs.3 AO auf Do, den 27.12.12, 24 Uhr.

Der Einspruch am 2.1.13 ist somit grundsätzlich verspätet.

Darüber hinaus wäre der Einspruch auch innerhalb der Frist bei der Behörde anzubringen, die den VA erlassen hat, § 357 Abs.2 S.1 AO. Hier ist eine Zuständigkeit des FA Ebersberg nicht erkennbar, so dass es bei der Frage der Fristwahrung auf die rechtzeitige Weiterleitung des Einspruchs an die zuständige Behörde, FA Miesbach, ankäme, § 357 Abs.2 S.4 AO.

Grundsätzlich kommt jedoch Wiedereinsetzung gem. § 110 AO in Betracht. Dies erfordert gem. § 110 Abs. 1 AO, dass der Stpfl. ohne Verschulden die Einspruchsfrist (gesetzliche Frist) versäumt hat. Hiervon kann ausgegangen werden, da § 126 Abs.3 AO eingreift:

Die vom FA vorgenommene Kürzung um die Erstattung der Kirchensteuer in 11 wäre gem. § 121 Abs.1, 2 AO zu begründen gewesen. Auch ist vorliegend anzunehmen, dass S gerade aufgrund der fehlenden Begründung die rechtzeitige Anfechtung unterlassen hat.

- **Beschwer:** S ist durch die ESt-Festsetzung auch beschwert i.S.v. § 350 AO.

## (2) Begründetheit

Der zulässig eingelegter Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 11 (s. SV) führt grundsätzlich zur vollumfänglichen Neuüberprüfung des angefochtenen VA in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht. Allerdings ist weder ein materieller noch ein formeller Fehler erkennbar, der eine Aufhebung bzw. Änderung der Steuerfestsetzung für VZ 11 rechtfertigt. Denn inhaltlich erfolgte die Berücksichtigung der Erstattung der Kirchensteuer zu Recht in VZ 11 (s.o.). Auch kann die fehlende Begründung nachgem. § 126 Abs.1 Nr.2 AO nachgeholt werden was zur Heilung dieses verfahrensrechtlichen Fehlers führt.

## b. Einspruch gegen EStB 10

Soweit man die Möglichkeit der Umdeutung des Einspruchs gegen den EStB 11 in einen Einspruch gegen den EStB 10 zugunsten des Stpfl. annimmt (=> bestmöglicher Rechtsschutz für den Stpfl.), wäre ein solcher jedoch unzulässig, da offensichtlich verspätet.

## c. Änderungsantrag / Anregung auf Korrektur des EStB 10 an FA

- (1.) Eine Berichtigung nach § 129 AO ist nicht möglich, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Veranlagungsbearbeiter einem steuerlichen Subsumtionsirrtum erlegen ist.
- (2.) Korrekturen nach §§ 164 Abs.2 und 165 Abs.2 AO scheiden ebenfalls aus, da der SV nicht ausdrücklich eine Nebenbestimmung erwähnt, der Bescheid 10 daher als endgültig anzusehen ist (arg.: § 124 Abs.1 S.2 AO)
- (3.) Antrag auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs.1 S.1 Nr.2a AO scheidet an der bereits abgelaufenen Einspruchsfrist, s.o.
- (4.) § 173 Abs.1 Nr.2 AO (die Beseitigung der steuerlichen Auswirkung der Erstattung würde zu einer Korrektur zugunsten des Stpfl. führen): Erstattung der Kirchensteuer zwar Tatsache, diese ist jedoch nicht neu, da entsprechende KM in Steuerakte.
- (5.) § 174 Abs.1 AO :  
alle Tatbestandsvoraussetzungen sind erfüllt:
  - bestimmter Sachverhalt
  - in mehreren Steuerbescheiden
  - jeweils zuungunsten des Stpfl. berücksichtigt
  - rechtzeitige Antragstellung

**Ergebnis:** Der fehlerhafte Feststellungsbescheid VZ 10 ist gem. § 174 Abs.1 AO zu ändern

## **Fall „Haas und Iggl KG“:**

### **I. Zulässigkeit der Einsprüche**

#### **1. Einspruch des Steuerberaters vom 03.04.05 namens und im Auftrag der KG:**

Nachdem ein Bescheid vom 20.03.05 nicht existiert, ein Einspruch gegen den Bescheid vom 20.02.05 aber eindeutig verfristet wäre, ist durch Auslegung nach § 133 BGB davon auszugehen, dass sich der Einspruch gegen den geänderten Bescheid vom 27.03.05 richtet, da nur hier Erfolgchancen bestehen können.

Der Einspruch ist statthaft nach § 347 Abs.1 Nr.1 AO; die zwingenden Formerfordernisse gem. § 357 Abs.1 AO wurden erfüllt; er wurde zweifellos innerhalb der Einspruchsfrist eingelegt (Bekanntgabe nach §§ 122 Abs.2 Nr.1, 183 Abs.1 S.1 AO am 30.03.). Die durch den Feststellungsbescheid betroffenen Gesellschafter sind auch beschwert, § 350 AO.

Im Einspruchsverfahren gegen eine einheitlich und gesonderte Feststellung (§ 180 Abs.1 Nr.2a AO) ist jedoch zusätzlich die Einspruchsbefugnis des Einspruchsführers erforderlich, § 352 AO.

Die Befugnis zur Einlegung des Einspruchs für die KG steht nach § 352 Abs.1 Nr.1 AO den Komplementären gemeinsam zu, §§ 164, 170, 161 Abs.2, 114, 115, 125 HGB.

In der Einlegung werden sie dabei vertreten durch den Steuerberater, §§ 365 Abs.1, 80 AO.

Zwar liegt kein schriftlicher Nachweis vor. Das Bestehen der Vollmacht durch beide Komplementäre kann bei einem Steuerberater jedoch vermutet werden.

#### **2. Einspruch des Komplementärs K:**

Auch hier sind die zwingenden Formerfordernisse erfüllt, da die Einlegung eines Einspruchs per Telefax der Schriftform genügt, § 357 Abs.1 AO.

Die Einspruchsfrist wurde durch Anbringung beim Wohnsitzfinanzamt gewahrt, sie endet mit Ablauf des 30.04.05, §§ 355, 108 Abs.1, 122 Abs.2 Nr.1, 357 Abs.2 S.2 AO; 187, 188 BGB.

Die Einspruchsbefugnis ergibt sich für K gem. § 352 Abs.1 Nr.5 AO, da er durch Sonderbetriebseinnahmen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der KG persönlich betroffen ist.

Hier gilt nicht § 352 Abs.1 Nr.1 Alt.1 AO, da dies im vorliegenden Fall gemeinschaftliche Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis voraussetzt.

#### **3. Verfahrensrechtliche Maßnahmen**

Das Finanzamt Traunstein übersendet den Einspruch des Haas an das zur Entscheidung über den Einspruch zuständige FA Rosenheim, § 367 Abs.1 S.1 AO.

Nachdem die Feststellung wegen der Beteiligung Mehrerer einheitlich zu erfolgen hat, muss auch die Einspruchsentscheidung einheitlich sein. Es sind daher nach § 360 Abs.3 AO alle Personen hinzuzuziehen, die Beteiligte und einspruchsbefugt sind.

Zum Einspruch, den der Steuerberater als gewillkürter Vertreter der einspruchsbefugten Komplementäre eingelegt hat, wäre daher notwendig hinzuzuziehen T, gesetzlich vertreten durch E wegen der Versagung der Stellung als Mitunternehmer, sowie E persönlich wegen der prozentualen Höhe seines Anteils, §§ 360 Abs.3, 352 Abs.1 Nr.4 AO und schließlich K wegen des Sonderbetriebsbereiches, § 360 Abs.3, 352 Abs.1 Nr.5 AO.

Zum Einspruch des K wäre notwendig hinzuzuziehen die KG, vertreten durch die Komplementäre (§§ 360 Abs.3, 352 Abs.1 Nr.1 Alt.1 AO), damit insoweit die Gesamtheit der Gesellschafter am Verfahren beteiligt ist.

Allerdings können die Einsprüche entsprechend § 73 FGO zur gemeinsamen Entscheidung verbunden werden, so dass die Hinzuziehung des K zum Einspruch des Steuerberaters für die KG und die Hinzuziehung des E zum Einspruch des K unterbleiben können.

### **II. Begründetheit der Einsprüche**

Die zulässig eingelegten und miteinander verbundenen Einsprüche führen grundsätzlich zur vollumfänglichen Neuüberprüfung des angefochtenen VA in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht.

Der Überprüfungsrahmen ist hier jedoch gem. § 351 Abs.1 AO eingeschränkt, da der Einspruch die Änderung eines bereits unanfechtbaren Erstbescheids (Feststellung vom 20.2.05, unanfechtbar am 23.3.05) betrifft. Feststellungen, die unverändert aus einem unanfechtbaren Erstbescheid

in den Änderungsbescheid übernommen werden, sollen unanfechtbar bleiben, es sei denn dass Korrekturvorschriften eine Durchbrechung der Bestandskraft erlauben:

- Die Mitunternehmerstellung des T ist somit nicht berücksichtigungsfähig, da sie bereits im Bescheid vom 20.2.05 inhaltlich versagt wurde und eine Korrekturvorschrift zur Änderung nicht erkennbar ist. Die Verteilung lautet daher wie zuvor: K 45%, M 5% und E 50%.
- Im Falle der Erhöhung der Sonderbetriebseinnahmen um € 2.000 liegt § 129 AO vor, für die Minderung um € 7.000 greift dagegen keine Korrekturvorschrift (kein § 173 Abs.1 Nr.1 AO, da die Tatsachen dem FA nach SV bekannt waren).
- Wegen der Minderung des Gewinns der KG um € 20.000 greift § 173 Abs.1 Nr.2 AO ein. Ein grobes Verschulden ist bei einem Buchungsversehen nicht anzunehmen.

Die Anteile der Gesellschafter am Gewinn der KG sind daher insgesamt um € 20.000 zu mindern, für K erhöht sich sein Anteil am Gesamtgewinn wegen des Sonderbetriebsbereiches um € 2.000.

a. Ergebnis für K:

- (1) materiell zutreffende Höhe seines Gewinnanteils: € 41.000  
 $((100.000 \text{ ./} . 20.000) * 45 \% + 10.000 + 2.000 \text{ ./} . 7.000)$
- (2) Änderungsrahmen:  
bisher bestandskräftig festgestellt: € 55.000  
Änderungsuntergrenze  $(55.000 \text{ ./} . (20.000 * 45 \%))$ : € 46.000  
Änderungsobergrenze  $(55.000 + 2.000)$ : € 57.000
- (3) Abgleich:  
Sein Anteil ist in der Einspruchsentscheidung mit € 46.000 festzustellen, da über den bestandskräftigen Erstbescheid wegen § 351 Abs.1 AO nicht hinausgegangen werden kann. Die Sonderbetriebsausgaben i.H.v. € 5.000 finden somit derzeit keine Berücksichtigung.

b. Ergebnis für E:

- (1) materiell zutreffende Höhe seines Gewinnanteils: € 36.000  
 $((100.000 \text{ ./} . 20.000) * 45 \%)$
- (2) Änderungsrahmen:  
bisher bestandskräftig festgestellt: € 50.000  
Änderungsuntergrenze  $(50.000 \text{ ./} . (20.000 * 50 \%))$ : € 40.000  
Änderungsobergrenze (unverändert): € 50.000
- (3) Abgleich:  
Sein Anteil ist in der Einspruchsentscheidung mit € 40.000 festzustellen, da über den bestandskräftigen Erstbescheid wegen § 351 Abs.1 AO nicht hinausgegangen werden und T somit nicht als Mitunternehmer berücksichtigt werden kann.

c. Ergebnis für M:

- (1) materiell zutreffende Höhe ihres Gewinnanteils: € 4.000  
 $((100.000 \text{ ./} . 20.000) * 5 \%)$
- (2) Änderungsrahmen:  
bisher bestandskräftig festgestellt: € 5.000  
Änderungsuntergrenze  $(5.000 \text{ ./} . (20.000 * 5 \%))$ : € 4.000  
Änderungsobergrenze (unverändert): € 5.000
- (3) Abgleich: Der Anteil der M ist in der Einspruchsentscheidung mit € 4.000 festzustellen.

**III. Tenor der Einspruchsentscheidung:**

„Unter Abänderung des Gewinnfeststellungsbescheids 03 vom 27.03.05 wird der Gesamtgewinn auf € 90.000 festgestellt und den Gesellschaftern K mit € 46.000, M mit € 4.000 und E mit € 40.000 zugerechnet“.

## Übungsfälle Teil 6 : Nebenleistungen

### Fall „Vetter“:

Das FA hat Aussetzung der Vollziehung (AdV) in Höhe von € 6.000 gewährt.

#### 1. Säumniszuschläge für € 4.000

Dies bedeutet, dass € 4.000 spätestens am Fälligkeitstag zu bezahlen waren. Fälligkeit trat gem. §§ 220 Abs.1 AO iVm. 36 Abs.4 S.1 EStG und § 108 Abs.3 AO am 15.07.13 ein.

Mangels Zahlung lag am 16.07.13 Säumnis gem. § 240 Abs.1 AO vor. Da erst am 18.12.13 bezahlt wurde, dauerte die Säumnis vom 16.07. bis 18.12.13.

Pro angefangenen Säumnismonat wird 1 % des rückständigen Betrags (abgerundet auf durch € 50 teilbar) als SZ erhoben. Hier also für 6 Monate, d.h.  $6 * 1\% * 4.000 = € 240$ .

#### 2. Aussetzungszinsen für € 6.000

Der Zeitraum der AdV für € 6.000 dauerte vom 15.07. bis 9.12.13.

Denn Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung war am 07.11.13, § 122 Abs.2 Nr.1 AO.

Das Ende des Aussetzungszeitraums verschob sich wegen § 108 Abs.3 AO vom 7.12.13 auf den 9.12.13.

Für diesen Zeitraum sind Aussetzungszinsen gem. §§ 237, 239 Abs.1 AO festzusetzen.

Diese betragen gem. § 238 Abs.1 S.2 AO für 4 volle Monate des Zinslaufs:  $4 * 0,5\% * 6.000 = € 120$ .

#### 3. weitere Säumniszuschläge für € 6.000

Da die ausgesetzten € 6.000 nicht bis zum 9.12.13 bezahlt wurden, trat hierfür Säumnis bis zum 18.12.13 ein, d.h. für einen (angefangenen) Monat ist ein SZ von  $1 * 1\% * € 6.000 = € 60$  zu entrichten.

### Fall „Maloja“:

#### 1. Zinsen aufgrund des ESt-Bescheids 10 vom 14.11.12

Hier kommt bei der Festsetzung der Einkommensteuer der V zusätzlich die Festsetzung von Zinsen gem. § 233a AO (sog. Vollverzinsung) in Betracht, §§ 233a Abs.4, 239 Abs.1 AO.

Bemessungsgrundlage ist der sog. **Unterschiedsbetrag**, § 233a Abs.1 AO.

Maßgeblich hierfür ist die gem. § 233a Abs.3 AO die festgesetzte Einkommensteuer, vermindert um bereits geleistete Steuerabzugsbeträge bzw. Vorauszahlungen (vgl. § 36 Abs.2 EStG).

Der maßgebliche Betrag gem. § 233a Abs.3 AO ist daher € 298 (Festsetzung ESt € 48.298 ./ 48.000 Vorauszahlungen für das Jahr 10).

Der festgesetzte Verspätungszuschlag (€ 100) wird nicht verzinst, § 233 S.2 AO.

Der **Zinslauf beginnt** 15 Monate nach Ablauf des Steuerentstehungsjahrs, § 233a Abs.2 AO, somit am 1.4.12 (§ 38 AO iVm. §§ 36 Abs.1, 25 Abs.1 EStG).

Der **Zinslauf endet** mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird, d.h. vorliegend mit Ablauf des Mo, 19.11.12 (§§ 122 Abs.2 Nr.1, 108 Abs.1, Abs.3 AO).

Der **Zinszeitraum** ist daher: 1.4.12 bis 19.11.12.

Die Zinsen betragen **0,5 % pro vollen Monat**, angefangene Monate bleiben außer Betracht, § 238 Abs.1 AO.

Bei der Zinsberechnung wird der zu verzinsende Betrag auf den nächsten durch € 50 teilbaren Betrag abgerundet, hier also € 250 anstatt € 298, § 238 Abs.2 AO.

Die Zinsberechnung ergibt somit:  $7 \text{ (volle Monate)} * 0,5\% * € 250 = 3,5\% * € 250 = € 8,75$ .

Eine Festsetzung erfolgt nicht, da der auf € 8 gerundete Betrag unter € 10 liegt, § 239 Abs.2 S.1 und 2 AO.



## 2. Zinsen aufgrund des geänderten ESt-Bescheids 10 vom 16.08.13

Die Änderung der Steuerfestsetzung ESt 10 führt zu einer Änderung der Zinsfestsetzung, § 233a Abs.5 AO.

Maßgeblich ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer – jeweils unter Berücksichtigung der Steueranrechnungsbeträge bzw. Vorauszahlungen, **§ 233 Abs.5 S.3 AO**. Dem berechneten Zinsbetrag sind die bisher festgesetzten Zinsen (€ 0) hinzuzurechnen.

Der maßgebliche Betrag gem. § 233a Abs.3 AO ist daher € 15.000 (geänderte Festsetzung ESt € 63.298 ./.. Festsetzung ESt € 48.298; Vorauszahlungen für 10 mit € 48.000 unverändert).

Der **Zinslauf beginnt** am 1.4.12, s.o.

Der **Zinslauf endet** mit Ablauf des Tages, an dem die geänderte Steuerfestsetzung wirksam wird, d.h. vorliegend mit Ablauf des Fr, 16.8.13. Der Zinszeitraum ist daher: 1.4.12 bis 16.8.13.

Die Zinsen betragen **0,5 % pro vollen Monat**, angefangene Monate bleiben außer Betracht, § 238 Abs.1 AO. Eine Abrundung scheidet hier aus.

Die Zinsberechnung ergibt somit: 16 (volle Monate) \* 0,5% \* € 15.000 = 8 % \* € 15.000 = € 1.200.

Eine Hinzurechnung bisher festgesetzter Zinsen unterbleibt, da keine solchen festgesetzt wurden.

Die **Zinsen** sind somit iHv. € 1.200 **festzusetzen, § 239 Abs.2 S.1 und 2 AO**.