

Skript

Abgabenordnung

© Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH; 2024/25

Vorkurs zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2025

Abgabenordnung - Gesamtüberblick

Das vorliegende Skript gliedert sich in insgesamt 17 Teile. Die Reihenfolge der behandelten Themen steigert sich dabei im Schwierigkeitsgrad beginnend bei den Grundlagen, so dass eine kontinuierlich verlaufende, tiefere Auseinandersetzung mit den relevanten Inhalten erfolgt.

Inhalte des Skripts

1. Allgemeine Einführung
2. Basiswissen zur Korrektur von VA'en
3. Korrektur nach § 172 AO
4. Korrektur wegen offenbarer Unrichtigkeiten nach § 129 AO
5. Die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO
6. Die vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO
7. Korrektur nach § 173 AO
8. Korrektur nach § 173a AO
9. Korrektur nach § 174 AO
10. Korrektur nach § 175 AO
11. Korrektur nach § 175b AO
12. Mitberichtigung von materiellen Fehlern nach § 177 AO
13. Vertrauensschutz bei der Korrektur von Steuerbescheiden
14. Rücknahme und Widerruf nach §§ 130, 131 AO
15. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren
16. Festsetzungs- und Feststellungsverjährung
17. Die Zahlungsverjährung

Inhalt

1. ALLGEMEINE EINFÜHRUNG	1
1.1 Systematische Stellung, Bedeutung und Inhalt der Abgabenordnung (AO)	1
1.2 Begriff des Steuerverwaltungsaktes	1
1.3 Bestimmtheit, Form und Begründung des Steuer-VA	2
1.4. Entstehen und Wirksamkeit des Steuer-VA	5
2. BASISWISSEN ZUR KORREKTUR VON VAEN	8
2.1 Wie kann die Bindungswirkung beseitigt werden?	8
2.2 In welchen Fällen kann ein VA korrigiert werden?	8
2.3 Was bedeutet Korrektur?	8
3. KORREKTUR NACH § 172 AO.....	9
3.1 Wie können die Korrekturvorschriften der AO unterteilt werden?	9
3.2 Welche Bedeutung hat § 172 AO?	9
3.3 Welche Voraussetzungen führen zur Korrektur nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO?	9
3.4 In welchen Fällen findet § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. b AO Anwendung?	10
3.5 Wann ist ein Steuerbescheid durch unlautere Mittel erwirkt?	10
4. KORREKTUR WEGEN OFFENBARER UNRICHTIGKEITEN NACH § 129 AO.....	11
4.1 Welche Bedeutung hat die Berichtigungsvorschrift des § 129 AO?.....	11
4.2 Was sind Fehler i.S. des § 129 AO?	11
4.3 Wann ist die Unrichtigkeit offenbar?.....	11
5. DIE FESTSETZUNG UNTER VORBEHALT DER NACHPRÜFUNG NACH § 164 AO.....	13
5.1 Welche Arten der Steuerfestsetzung gibt es?	13
5.2 Wann werden die Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt?	13
5.3 Inwieweit müssen beim Vorbehaltsvermerk Form und Begründung beachtet werden?	13
5.4 Welche Wirkungen hat der Vorbehaltsvermerk?.....	13
5.5 Wann erfolgt die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung?	14
6. DIE VORLÄUFIGE STEUERFESTSETZUNG NACH § 165 AO.....	15
6.1 In welchen Fällen kann die Steuerfestsetzung vorläufig erfolgen?	15
6.2 Wie muss der Vorläufigkeitsvermerk gestaltet sein?	16
6.3 Welche Rechtsfolge hat der Vorläufigkeitsvermerk?.....	16
7. KORREKTUR NACH § 173 AO	17

7.1	Welche Bedeutung hat die Korrekturvorschrift?.....	17
7.2	Was sind Tatsachen bzw. Beweismittel i. S.d. § 173 AO?.....	17
7.3	Wann ist eine Tatsache oder ein Beweismittel nachträglich bekanntgeworden?.....	18
7.4	Inwieweit wirken sich Ermittlungsfehler des Finanzamtes aus?	18
7.5	Was bedeutet Rechtserheblichkeit von Tatsachen bzw. Beweismittel?	19
7.6	In welchen Fällen erfolgt eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	19
7.7	Erfolgt eine Korrektur nach § 173 AO, bei Anträgen nach Unanfechtbarkeit?.....	19
7.8	Was ist unter grobem Verschulden zu verstehen?.....	20
7.9	Wann ist der sachliche Zusammenhang mit Nr. 1 gegeben?.....	21
7.10	In welchen Fällen ist eine Korrektur wegen der Änderungssperre ausgeschlossen?	21
8.	KORREKTUR NACH § 173A AO	23
8.1	Welche Fehler können nach § 173a AO berücksichtigt werden?	23
8.2	Seit wann gilt die Vorschrift?	23
9.	KORREKTUR NACH § 174 AO	24
9.1	Welche Korrekturmöglichkeiten bietet § 174 AO?.....	24
9.2	Unter welchen Voraussetzungen kann nach § 174 Abs. 1 AO geändert werden?.....	25
9.3	Welche Voraussetzungen verlangt § 174 Abs. 2 AO für die Korrektur?	26
9.4	Wann kann ein Bescheid nach § 174 Abs. 3 AO korrigiert werden?.....	26
9.5	Wann können steuerliche Folgerungen entsprechend § 174 Abs. 4 AO gezogen werden?.....	27
9.6	Worin besteht der Unterschied zwischen § 174 Abs. 4 und Abs. 5 AO?.....	28
10.	KORREKTUR NACH § 175 AO	29
10.1	Welche sonstigen Korrekturen kommen nach § 175 AO in Betracht?.....	29
10.2	Was ist unter automatischer Folgeänderung zu verstehen?	29
10.3	Wann ist ein rückwirkendes Ereignis gegeben?	30
11.	KORREKTUR NACH § 175B AO	31
11.1	Welchen Anwendungsbereich hat die Korrekturvorschrift?	31
11.2	Seit wann gilt diese Vorschrift?.....	31
12.	MITBERICHTIGUNG VON MATERIELLEN FEHLERN NACH § 177 AO	32
12.1	Bedeutung des § 177 AO.....	32
12.2	Anwendungsbereich des § 177 AO	33
12.3	Rechtsfolgen.....	33

13.	VERTRAUENSSCHUTZ BEI DER KORREKTUR VON STEUERBESCHEIDEN	36
13.1	Gesetzliche Regelung und Anwendungsbereich	36
13.2	Wirkung und Fallgruppen des § 176 AO	37
14.	RÜCKNAHME UND WIDERRUF NACH §§ 130, 131 AO	40
14.1	Anwendungsbereich	40
14.2	Systematik der §§ 130, 131 AO	40
14.3	Voraussetzungen der einzelnen Korrekturmöglichkeiten:	42
14.4	Frist für die Korrektur, Zuständigkeit	42
15.	AUßERGERICHTLICHES RECHTSBEHELFSVERFAHREN	44
15.1.	Allgemeines	44
15.2.	Zulässigkeit des Einspruchs	44
15.3.	Begründetheit des Einspruchs	52
15.4.	Verfahrensrecht	57
15.5.	Die Entscheidung über den Einspruch	59
15.6.	Systematischer Zusammenhang zu anderen Rechtsgebieten der AO	61
16.	FESTSETZUNGS- UND FESTSTELLUNGSVERJÄHRUNG	62
16.1	Gesetzliche Regelungen und Arten der Verjährung	62
16.2	Anwendungsbereich der Festsetzungsverjährung:	62
16.3	Rechtsfolgen der Verjährung	63
16.4	Klausurtyp: In einer Klausur sollten Sie	64
16.5	Beginn der Festsetzungs- und Feststellungsverjährung	64
16.6	Dauer der Verjährungsfrist	66
16.7.	Reguläres Fristende	67
16.8	Fristwahrung	67
16.9	Ablaufhemmungstatbestände gemäß § 171 Abs. 1 bis 15, § 181 Abs. 5 AO	69
17.	DIE ZAHLUNGSVERJÄHRUNG	77
17.1	Gegenstand der Zahlungsverjährung, Beginn und Dauer	77
17.2	Hemmung und Unterbrechung bei der Zahlungsverjährung, Fristwahrung	78

1. Allgemeine Einführung

1.1 Systematische Stellung, Bedeutung und Inhalt der Abgabenordnung (AO)

Die AO bildet den Allgemeinen Teil des Steuerrechts und gehört damit zum Verwaltungsrecht und als solches dem öffentlichen Recht an. Als „Mantelgesetz“ enthält die AO Bestimmungen, die für einen Großteil der Einzelsteuergesetze gelten. Darin liegt die Bedeutung der AO. Um die Einzelsteuergesetze anwenden zu können, bedarf es ebenfalls der AO.

Beispiel:

Das EStG regelt den Umfang der Einkommensteuerpflicht, d.h. die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer; die Festsetzung und Erhebung der Steuer, bzw. Rechtsbehelfe dagegen oder das Vollstreckungsverfahren sind in der AO geregelt.

Im Wesentlichen besteht die AO aus Verfahrensregelungen, d.h. formellem Recht.

Beispiel:

Zuständigkeitsregelungen nach §§ 16 ff. AO.

Dabei sind die verschiedenen Verfahrensabschnitte im Finanzamt (Ermittlungs-, Festsetzungs-, Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren, sowie Rechtsbehelfs- und Strafverfahren) in der entsprechenden Reihenfolge berücksichtigt.

Darüber hinaus sind Vorschriften enthalten, die materielles Steuerrecht darstellen.

Beispiel:

Haftungsrecht nach §§ 69 ff. AO oder Steuerstrafrecht gemäß §§ 369 ff. AO.

1.2 Begriff des Steuerverwaltungsaktes

1.2.1 Welche Bedeutung hat der Steuerverwaltungsakt (Steuer-VA)?

Die wichtigste Handlungsform der Finanzbehörden ist der Steuer-VA, d.h. durch VA werden die Ansprüche der Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen konkretisiert.

1.2.2 Wann liegt ein Steuer-VA vor?

Ein Steuer-VA liegt vor, wenn die in § 118 AO genannten Voraussetzungen erfüllt sind:

- *behördliche Maßnahme:*

Jedes Verhalten eines Amtsträgers, das einer Behörde zugerechnet werden kann. Dies setzt voraus, dass der Amtsträger Willensbildung zum Erlass des VA und Bekanntgabewillen hat. Der Behörde wird das Verhalten nur zugerechnet, wenn der Amtsträger ein Zeichnungsrecht hat (unabhängig in welchem Umfang).

Beispiel:

Der Finanzanwärter kann mangels Zeichnungsrecht keinen VA erlassen.

- *auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts:*

Die gesetzliche Grundlage beruht auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften. Im Unterschied zum Privatrecht kann die Behörde kraft der Hoheitsgewalt die Maßnahmen einseitig durchsetzen.

- *zur Regelung:*

Der VA muss einen konkreten Regelungsgegenstand haben. Der Hinweis auf die gesetzliche Lage oder bloße Meinungsäußerungen enthalten keine Regelung.

- *eines Einzelfalles:*

Der Steuer-VA muss sich an einen bestimmten Beteiligten richten. Im Unterschied zu einem Gesetz, das für eine Vielzahl von Personen bzw. Sachverhalten gilt, richtet sich der VA an eine bestimmte Person bei Vorliegen eines bestimmten Sachverhaltes. Als Allgemeinverfügung kann der VA sich auch an einen bestimmten oder bestimmbaren Personenkreis richten, § 118 Satz 2 AO.

Beispiel:

Öffentliche Aufforderung zur Abgabe bestimmter Steuererklärungen.

- *mit unmittelbarer Außenwirkung:*

Der VA muss unmittelbare Wirkung nach außen haben, also für einen bestimmten Rechtsträger außerhalb der Verwaltung bestimmt sein. Daran fehlt es bei lediglich behördeninternen Maßnahmen.

Beispiel:

Der Vorsteher eines Finanzamtes weist seinen Sachbearbeiter an, einem bestimmten Steuerpflichtigen Stundung zu gewähren.

1.3 Bestimmtheit, Form und Begründung des Steuer-VA

1.3.1 Welchen Anforderungen muss der Steuer-VA genügen?

Der Steuer-VA muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Das Bestimmtheitsgebot bezieht sich primär auf den verfügenden Teil, d.h. den Tenor oder Entscheidungssatz. Darin muss bestimmt sein, welche Behörde wem gegenüber was feststellt, verlangt, gewährt oder ablehnt. Der Wille der Behörde muss erkennbar sein, zumindest sollte er durch Auslegung ermittelt werden können. Ist dies nicht der Fall, leidet der VA an einem schwerwiegenden Mangel, der zur Nichtigkeit führt.

Beispiel:

Bei einem Einkommensteuerbescheid ist der Steuer-VA lediglich der Ausspruch: Festgesetzt werden 20.000 €, sowie die Angabe des Steuerpflichtigen und des Veranlagungszeitraums (ESt für 2024).

Nach § 119 Abs. 3 AO muss die erlassende Behörde erkennbar sein. Der Steuerpflichtige muss wissen, welche Behörde gehandelt hat. Ein Verstoß gegen diese Bestimmung macht den VA ebenfalls nichtig. Die Unterschrift des Bearbeiters ist dagegen nicht in jedem Fall erforderlich. Wenn die VAe formularmäßig oder mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassen werden, ist die Unterschrift entbehrlich. Dies gilt für die meisten Steuerbescheide, da sie mit Hilfe der EDV erlassen werden.

Zur inhaltlichen Bestimmtheit gehört auch die richtige Adressierung. Die Person, von der etwas verlangt wird, der etwas gewährt wird, oder der gegenüber etwas abgelehnt oder festgestellt wird, ist als Inhaltsadressat zu benennen. Dieser Inhaltsadressat muss so eindeutig bezeichnet werden, dass keine Zweifel an der Identität bestehen. Die ungenaue Schreibweise des Namens oder der Anschrift ist aber dann unschädlich, wenn die Angaben ausreichen, um den Inhaltsadressaten zweifelsfrei erkennen zu lassen und keine Verwechslungsgefahr besteht. Liegt ein Adressierungsmangel vor, führt dies zur Nichtigkeit des VA.

Auch der Regelungsgehalt muss klar und eindeutig sein. Dabei kommt es auf den jeweiligen VA an. Zur inhaltlichen Bestimmtheit beim Steuerbescheid gehört die Angabe der Steuern nach Art und Betrag, § 157 Abs. 1 Satz 2 AO, sowie des betreffenden Veranlagungszeitraumes.

Ein Verstoß dagegen führt zur Nichtigkeit des Bescheides. Ist jedoch nur die Höhe der Steuerschuld falsch festgesetzt oder der falsche Veranlagungszeitraum angegeben, ist nur ein einfacher Fehler gegeben, der den Bescheid nicht unwirksam werden lässt.

1.3.2 In welcher Form ergeht der Steuer-VA?

Ein Steuer-VA muss nur dann schriftlich oder elektronisch ergehen, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Ansonsten kann er auch formlos, d.h. mündlich oder in anderer Weise (durch konkludentes Handeln) erlassen werden, § 119 Abs. 2 Satz 1 AO. Schriftform bzw. elektronische Übermittlung ist vorgesehen, u.a. für Steuerbescheide (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO), Feststellungsbescheide (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 157 AO) und Haftungsbescheide (§ 191 Abs. 1 Satz 3 AO). Dagegen ist eine Pfändungsverfügung (§ 309 Abs. 1 AO) ausschließlich schriftlich zu erlassen.

Beispiel:

Der Vollziehungsbeamte pfändet einen Gegenstand, indem er wortlos das Pfandsiegel anbringt. Dies ist ein wirksamer VA, da keine besondere Form für diese Pfändung vorgeschrieben ist.

Wird die erforderliche Schriftform oder elektronische Übermittlung allerdings nicht beachtet, ist der VA nichtig.

1.3.3 Wann ist eine Begründung erforderlich?

Grundsätzlich sind schriftliche, elektronische, sowie schriftlich oder elektronisch bestätigte VAe zu begründen, soweit es zum Verständnis erforderlich ist, § 121 Abs. 1 AO. Der Steuerpflichtige kann i.d.R. nur aufgrund der Begründung erkennen, ob der VA rechtmäßig oder rechtswidrig ist, und ob er einen Rechtsbehelf dagegen einlegen soll.

Insbesondere bei Ermessensentscheidungen muss die Begründung erkennen lassen, dass und inwieweit die Behörde ihr Ermessen ausgeübt hat.

Eine Ausnahme von der Begründungspflicht kommt in den Fällen des § 121 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 AO in Betracht. Beispielsweise ist eine Begründung nicht erforderlich, wenn dem Antrag des Steuerpflichtigen voll entsprochen wird oder von der Steuererklärung nicht abgewichen wird, § 121 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Fehlt die notwendige Begründung, liegt ein Verfahrensfehler vor, der den VA rechtswidrig macht, aber heilbar ist (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO).

1.3.4 Welche Bedeutung hat die Rechtsbehelfsbelehrung?

Die Rechtsbehelfsbelehrung ist kein Bestandteil des VA, sondern lediglich ein Hinweis, dass, wie und wo ein Rechtsbehelf (Einspruch) eingelegt werden kann. Nach § 157 Abs. 1 Satz 3 AO ist die Rechtsbehelfsbelehrung dem Steuerbescheid beizufügen. Fehlt diese Belehrung, oder ist sie unrichtig, bleibt die Wirksamkeit des Steuerbescheides davon unberührt. Das Fehlen der Rechtsbehelfsbelehrung oder die unrichtige Belehrung führt nur dazu, dass die Einspruchsfrist von einem Monat nicht zu laufen beginnt (§ 356 Abs. 1 AO). Der Steuerpflichtige kann dann innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe Einspruch einlegen, es sei denn, die Behörde hat nachträglich die Rechtsbehelfsbelehrung vorgenommen oder die unrichtige Belehrung korrigiert (§ 356 Abs. 2 AO). In diesem Fall läuft dann ab Bekanntgabe der Belehrung wiederum die Monatsfrist.

1.3.5 Wie viele VAe enthält der Steuerbescheid?

Auch wenn der Steuerbescheid äußerlich als ein Steuer-VA anzusehen ist, enthält er regelmäßig mehrere VAe.

Steuerfestsetzung

Nach § 155 Abs. 1 AO ist nicht nur die Festsetzung der Steuer (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer usw.) ein VA, sondern auch die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer, sowie die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung, § 155 Abs. 1 Satz 2 und 3.

Leistungsgebot

Die ausdrückliche Aufforderung zur Zahlung stellt einen selbständigen VA dar, der ebenfalls den Anforderungen der §§ 118 ff. AO genügen muss. Das Fehlen des Leistungsgebotes, oder ein unrichtiges, lässt den Steuerbescheid als solchen unberührt. Das gilt auch für die Fälligkeit des zu zahlenden Steueranspruchs. Ein Fehler bei der Steuerfestsetzung liegt deswegen nicht vor. Folge eines fehlenden oder falschen Leistungsgebotes ist, dass noch nicht vollstreckt werden darf, § 254 AO. Die Anrechnungsverfügung (Anrechnung von z.B. geleisteter Vorauszahlungen bzw. von Steuerabzugsbeträgen) ist ebenfalls ein selbständiger Verwaltungsakt, der sich entweder in einem Leistungsgebot oder einer Erstattungsverfügung konkretisiert.

Vorauszahlungsbescheid

Die Festsetzungen von Vorauszahlungen (z.B. Einkommensteuer nach § 37 EStG) stellen ebenfalls jeweils selbständige VAe dar.

Verspätungszuschlag

Dies gilt auch für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 AO.

Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

Die Festsetzung der Kirchensteuer sowie des Solidaritätszuschlags sind jeweils weitere VAe.

Ein Steuerbescheid ist nicht nur ein Steuer-VA, sondern enthält mehrere selbständige VAe, die nur äußerlich auf einem Bescheid zusammengefasst werden (= Sammelverwaltungsakt), aber jeweils getrennt auf ihre Wirksamkeit bzw. ihre gesetzlichen Folgen untersucht werden müssen.

Nebenbestimmungen sind dagegen keine selbständigen VAe, sondern unselbständige Teile zum Steuer-VA bzw. Steuerbescheid. Bei Ermessensentscheidungen dürfen die Steuer-VAe Nebenbestimmungen nach § 120 Abs. 2 AO ohne Einschränkung enthalten. Nebenbestimmungen bei gebundenen Entscheidungen sind allerdings nur möglich, wenn dies gesetzlich zugelassen ist. Bei Steuerbescheiden sind dies der Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO und die Vorläufigkeit nach § 165 AO. Der Steuerpflichtige kann die Nebenbestimmung als solche nicht angreifen, sondern muss immer den gesamten Bescheid (VA) anfechten.

Beispiel:

Dem Steuerpflichtigen wird Vollstreckungsaufschub gewährt für 6 Monate, unter der Voraussetzung, dass er die Steuerrückstände in monatlichen Raten bis jeweils zum 5. eines Monats bezahlt. Der Vollstreckungsaufschub erfolgt hier mit einer Befristung und einer auflösenden Bedingung (§ 120 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO).

1.4. Entstehen und Wirksamkeit des Steuer-VA

1.4.1 Wann ist der Steuer-VA entstanden?

Der Steuer-VA entsteht erst mit der Bekanntgabe an den Betroffenen. Bevor er entsteht, muss ein Amtsträger (i.S. des § 7 AO) einen entsprechenden Willen bilden und äußern; bei einem schriftlichen VA eine abschließende Unterzeichnung erfolgen (Abzeichnen der Aktenverfügung bzw. des Eingabewertbogens mit dem Namenszeichen oder durch Freigabe am Computer), der VA an die Poststelle weitergegeben werden und an den Betroffenen bekannt gegeben werden.

Gemäß § 124 Abs. 1 AO wird der VA mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam, unabhängig davon, ob der Inhalt vom Amtsträger so gewollt war. Fehler in der Willensbildung sind ohne Einfluss auf das Entstehen bzw. die Wirksamkeit. Vor Bekanntgabe kann das Finanzamt jederzeit ändern; nach Bekanntgabe ist dies nur noch im Rahmen eines Korrektur - oder Rechtsbehelfsverfahrens möglich.

1.4.2 Wie ist der VA bekanntzugeben?

Der VA muss nach dem Willen einer Behörde dem Betroffenen zugehen, d.h. in den Machtbereich des Empfängers gelangen. Bei schriftlichen VAe geschieht dies in erster Linie durch Bekanntgabe mit einfachem Brief. Andere Bekanntgabeformen sind öffentliche Bekanntgabe, Zustellung nach dem Verwaltungszustellungs-gesetz, Einschreiben und Übergabe an den Steuerpflichtigen persönlich. Bei der Bekanntgabe mit einfachem Brief gilt der VA seit 01.01.2025 am vierten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (sog. Bekanntgabefiktion), auch wenn er schon vorher in den Machtbereich des Empfängers gelangt (§ 122 Abs. 2 AO). Bis 31.12.2024 betrug die Bekanntgabefiktion drei Tage.

Beispiel:

Der VA geht zur Post am 17.07.2023 (Montag). Der Steuerpflichtige erhält das Schreiben schon am 18.07.2023. Trotzdem gilt der VA erst am 20.07.2023 (Donnerstag) als bekannt gegeben.

Ist der VA allerdings nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen, hat das Finanzamt diesbezüglich die Beweislast, § 122 Abs. 2 letzter Teilsatz AO.

Die Dreitages- bzw. seit 01.01.2025 Viertagesfrist zwischen der Aufgabe eines VA zur Post und seiner vermuteten Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) verlängert sich, wenn das Fristende auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt, bis zum nächstfolgenden Werktag, Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 108, Nr. 2.

Bei elektronischer Übermittlung des Verwaltungsaktes nach § 122 Abs. 2a AO gilt dieser ebenfalls am dritten bzw. seit 01.01.2025 am vierten Tag nach der Absendung als bekanntgegeben. Voraussetzung für diese elektronische Übermittlung ist aber in § 87a AO geregelt. Danach muss der Empfänger einen Zugang eröffnet haben und ein sicheres Verfahren verwendet werden (§ 87a Abs. 7 und 8 AO). Gemäß § 122a AO können Verwaltungsakte auch durch Bereitstellung zum Datenabruf bekannt gegeben werden. Dafür ist die Einwilligung des Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person notwendig, sowie die Authentifizierung der abrufberechtigten Person nach § 87a Abs. 8 AO. Ein zum Abruf bereitgestellter VA gilt dann auch am dritten bzw. seit 01.01.2025 am vierten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung als bekannt gegeben, § 122a Abs. 4 AO.

Bekanntgabe ist nicht nur gegenüber dem Betroffenen möglich, sondern auch gegenüber dem Bevollmächtigten des Betroffenen. Grundsätzlich hat das Finanzamt dabei einen Ermessensspielraum, wem gegenüber es bekannt gibt. Hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt allerdings eine schriftliche oder elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorgelegt, soll dem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden, § 122 Abs. 1

Satz 4 AO. Diese „Soll“-Regelung wird nach AEAO zu § 122, Nr. 1.7.3 unter Berücksichtigung der BFH- Rechtsprechung (BFH BStBl 2001 II S. 86) als zwingende Vorschrift angesehen. Allerdings kann der Bekanntgabemangel durch Weiterleitung an den Empfangsbevollmächtigten geheilt werden (AEAO zu § 122, Nr. 1.7.4).

1.4.3 In welchen Fällen ist der VA unwirksam?

Die sachliche Richtigkeit des VA ist für sein Wirksamwerden nicht entscheidend. Grundsätzlich wird beim VA vermutet, dass er mit dem Inhalt, mit dem er bekannt gegeben ist, richtig ist und wirksam bleibt, § 124 Abs. 1 und 2 AO. Nur ein nichtiger VA ist von Anfang an unwirksam, § 124 Abs. 3 AO. Nichtigkeit ist nur dann gegeben, wenn ein besonders schwerwiegender und offenkundiger Fehler i.S.d. § 125 Abs. 1 AO vorliegt oder ein Fall des § 125 Abs. 2 AO. Haften dem VA Mängel an, die nicht zur Nichtigkeit führen, ist er lediglich rechtswidrig.

Bei Verfahrens- und Formfehlern, die dem Finanzamt unterlaufen sind, besteht die Möglichkeit der Heilung nach § 126 AO, wenn der Fehler nicht zur Nichtigkeit geführt hat. Das bedeutet, dass der rechtswidrige VA durch die Heilung zum rechtmäßigen VA wird. Nach § 126 Abs. 2 AO können dabei Handlungen i.S.d. § 126 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 AO noch im Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) nachgeholt werden.

Beispiel:

Der Steuerbescheid ist mangels Begründung rechtswidrig. Im Einspruchsverfahren oder Klageverfahren vor dem FG wird die Begründung nachgeholt. Der Steuerbescheid ist damit rechtmäßig geworden.

Nach § 127 AO können VAe, die rechtswidrig sind, aber an einem Verfahrens- oder Formfehler leiden oder unter Verletzung von Zuständigkeitsregelungen zustande gekommen sind, vom Steuerpflichtigen nicht angegriffen werden, wenn nur dieser Fehler dem VA anhaftet und keine andere Entscheidung möglich war, d.h. keine Ermessensentscheidung vorliegt und darüber hinaus der (gebundene) VA rechtmäßig ist.

Bei einem VA, der rechtswidrig ist, muss der Steuerpflichtige Einspruch einlegen. Bleibt er untätig, führt dies zum Wirksam bleiben des VA. Demgegenüber entfaltet der nichtige VA keine Rechtswirkung. Die Nichtigkeit ist von Amts wegen zu beachten und nach § 125 Abs. 5 AO auf Antrag des Steuerpflichtigen auch bei berechtigtem Interesse festzustellen (um den Rechtsschein zu beseitigen).

Sowohl inhaltliche als auch formelle Fehler können zur Nichtigkeit des VA führen, wenn sie schwerwiegend und offenkundig sind, mit Ausnahme des § 125 Abs. 3 AO. Dies ist bei materiellen Mängeln vor allem der Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot. Der VA ist nichtig, wenn er inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Inhaltsadressat nicht eindeutig genannt ist. Auch wenn an Minderjährige direkt adressiert ist, ohne dass die gesetzlichen Vertreter erwähnt werden, ist der VA nichtig, da Minderjährige nicht handlungsfähig sind, § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ebenfalls nichtig und damit unwirksam ist ein VA, der an Verstorbene gerichtet ist, oder wenn der Steuerpflichtige mangels Bestimmtheit den VA nicht befolgen kann.

Beispiel:

Der Steuerbescheid ist an Hans Müller gerichtet. Unter der angegebenen Anschrift leben sowohl Vater als auch Sohn mit gleichem Namen. Der Steuerbescheid ist wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig.

Formelle Mängel führen regelmäßig nicht zur Nichtigkeit. Dies gilt aber nicht, wenn § 125 Abs. 1 AO vorliegt oder gegen zwingende Formvorschriften (Schriftform) verstoßen wird. Auch ein Verstoß gegen die sachliche Zuständigkeit kann zur Nichtigkeit führen, wenn eine offensichtlich unzuständige Behörde tätig wird.

1.4.4 Was ist in der Klausur zu beachten?

In einer Klausur sollten Sie

- überprüfen, ob die Maßnahme des Finanzamtes einen VA darstellt, dann
- die Wirksamkeit dieses VA untersuchen, im Hinblick auf Inhalt, Form, Begründung, Bekanntgabe des VA,
- darlegen, ob ein Verstoß gegen Rechtsvorschriften zur Rechtswidrigkeit oder Nichtigkeit führt und
- die Rechtsfolgen dieses Fehlers bestimmen.

2. Basiswissen zur Korrektur von VAen

2.1 Wie kann die Bindungswirkung beseitigt werden?

Die Bindungswirkung kann nur durch zwei Wege beseitigt werden:

Rechtsbehelfsverfahren: Der Steuerpflichtige muss nach den §§ 347 ff. AO Einspruch einlegen, über den das Finanzamt zu entscheiden hat.

Korrekturverfahren: Eine Korrektur erfolgt grundsätzlich von Amts wegen, wenn nicht ausnahmsweise ein Antrag vorgeschrieben ist.

2.2 In welchen Fällen kann ein VA korrigiert werden?

Das Korrekturverfahren kommt nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift gegeben sind. Dies setzt fast immer voraus, dass der VA fehlerhaft, also rechtswidrig ist. Ist der VA nichtig, kann er nicht korrigiert werden, weil er von Anfang an unwirksam ist.

In der AO ist der Begriff „Korrektur“ nicht genannt. Er wird als Oberbegriff für die verschiedenen in der AO genannten Begriffe verwendet.

Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten, § 129 AO

Rücknahme von rechtswidrigen VAen, § 130 AO

Widerruf von rechtmäßigen VAen, § 131 AO

Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, §§ 164, 165, 172 bis 175b AO

Berichtigung von materiellen Fehlern, § 177 AO

2.3 Was bedeutet Korrektur?

Ein VA kann nur korrigiert werden, wenn er noch wirksam ist. Davon zu unterscheiden sind die Fälle, in denen ein erledigter VA ersetzt wird, ein nichtiger bzw. nicht wirksam bekanntgewordener VA erstmals wirksam erlassen wird, oder ein VA lediglich ergänzt wird. Korrektur bedeutet also die Veränderung des Regelungsgehalts des VA. Die Änderung kann den Inhalt des VA betreffen (z.B. die Steuerhöhe) oder auch die Form des VA (Aufhebung des Vorläufigkeits- oder Vorbehaltsvermerks).

Beispiel:

Ein Steuerbescheid ist an den minderjährigen Steuerpflichtigen adressiert und zur Post aufgegeben worden. Als der zuständige Bearbeiter im Finanzamt dies bemerkt, „ändert“ er den Bescheid der Höhe nach (Erhöhung der Steuerfestsetzung um 1.000 €), adressiert ihn richtig an die gesetzlichen Vertreter und gibt ihn auch wirksam an diese bekannt. Hier ist keine Korrektur des Bescheides gegeben, sondern der Bescheid wird mit der höheren Steuerfestsetzung erstmals wirksam. Das ursprüngliche Schreiben an den handlungsunfähigen Steuerpflichtigen stellt keinen wirksamen VA dar und kann / muss daher auch nicht geändert werden.

Bei einer Korrektur wird der bisherige VA in seiner Wirksamkeit zurückgestellt. Solange der geänderte VA wirksam ist, entfaltet der bisherige VA keine Wirkungen mehr. Wird allerdings der Korrektur-VA aufgehoben tritt der alte VA an dessen Stelle.

(Ausnahme: wenn der alte VA mit aufgehoben wird).

3. Korrektur nach § 172 AO

3.1 Wie können die Korrekturvorschriften der AO unterteilt werden?

Aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. d AO ergibt sich die Notwendigkeit der Einteilung der Korrekturvorschriften in drei Gruppen:

§ § 172 ff., 164 ff. AO gelten nur für Steuerbescheide bzw. den Steuerbescheiden gleichgestellte VAen (z.B. Feststellungsbescheide, § 181 Abs. 1 AO oder Zinsbescheide, § 239 Abs. 1 AO)

§ § 130, 131 AO gelten nur für VAe, die keine Steuerbescheide oder den Steuerbescheiden gleichgestellte VAe sind – sog. sonstige VAe (z.B. Haftungsbescheid)

§ 129 AO gilt für alle Steuer-VAe, Steuerbescheide und sonstige VAe

3.2 Welche Bedeutung hat § 172 AO?

Die Vorschrift des § 172 AO hat eine doppelte Bedeutung. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a bis c AO stellen jeweils selbständige Korrekturtatbestände für endgültige Steuerbescheide (bzw. diesen gleichgestellte Verwaltungsakte) dar. Andererseits ist § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. d AO die Norm, die überhaupt auf die Änderungs- und Aufhebungsvorschriften der §§ 173 ff. AO bzw. der Einzelsteuergesetze für Steuerbescheide verweist.

Die Korrekturvorschriften gelten nicht nur für erstmalig erlassene Steuerbescheide, sondern auch für Bescheide, die durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden sind, § 172 Abs. 1 Satz 2 AO.

Nach § 172 Abs. 1 Satz 3 AO ist eine schlichte Änderung auch dann möglich, wenn der zu ändernde Bescheid bereits durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. Der Änderungsantrag muss aber vor Ablauf der Klagefrist gestellt worden sein, danach ist er unzulässig.

3.3 Welche Voraussetzungen führen zur Korrektur nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO?

Ein Steuerbescheid kann nach dieser Vorschrift aufgehoben oder geändert werden, wenn entweder ein Antrag oder die Zustimmung des Steuerpflichtigen vorliegt. Allerdings ist bei Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen die Einspruchsfrist für den Antrag bzw. die Zustimmung einzuhalten. Der Steuerpflichtige muss also gegen einen Steuerbescheid, den er für rechtswidrig hält, nicht unbedingt Einspruch einlegen, sondern kann die schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO beantragen. Für diesen Antrag (oder die Zustimmung) ist im Unterschied zum Einspruch keine Form vorgesehen.

Beispiel:

Der Steuerbescheid ist fehlerhaft, weil die Steuern um 1.000 € zu hoch festgesetzt wurden (Werbungskosten wurden irrtümlich nicht berücksichtigt). Der Steuerpflichtige kann innerhalb eines Monats den Fehler auch telefonisch rügen und die Änderung des Steuerbescheids beantragen.

Der Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO ist auf eine bestimmte Änderung zu richten. Der Steuerpflichtige muss einen konkreten Lebenssachverhalt darlegen, der zu einer Änderung führt. Das Finanzamt muss erkennen können, inwieweit der Steuerpflichtige den Bescheid für falsch hält. Nachträglich, nach Ablauf der Einspruchsfrist, kann der Antrag nicht mehr erweitert werden (AEAO zu § 172, Nr. 2 Satz 9).

Das Finanzamt kann auch nur im Umfang des Änderungsantrags zu Gunsten des Steuerpflichtigen entscheiden und nicht den gesamten Bescheid überprüfen.

Die Entscheidung, ob der Bescheid geändert oder aufgehoben wird, steht im Ermessen des Finanzamtes. Sofern ein sachlicher Grund für die Änderung vorliegt, ist die Korrektur auch ermessensgerecht.

Eine Korrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO ist nur möglich, wenn eine ausdrückliche Zustimmung oder ein entsprechender Antrag gestellt wird. In der Praxis ist das eher selten der Fall. Insbesondere ist dies nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise nur seiner Berichtungspflicht nach § 153 AO nachkommt (AEAO zu § 172, Nr. 3 Satz 2).

3.4 In welchen Fällen findet § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. b AO Anwendung?

Voraussetzung für eine Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheides nach dieser Vorschrift ist, dass die Behörde, die den Steuerbescheid erlassen hat, sachlich nicht zuständig war. Die Korrektur ist aber nur möglich, wenn der Steuerbescheid deswegen nicht nichtig und deswegen unwirksam ist. Die sachliche Zuständigkeit wird jedoch nicht betroffen, wenn innerhalb eines an sich zuständigen Finanzamtes der nach dem Geschäftsverteilungsplan nicht zuständige Amtsträger oder ein nicht zeichnungsberechtigter Amtsträger tätig geworden ist.

Beispiel:

Das Finanzamt erlässt einen Gewerbesteuerbescheid. Für den Erlass des Gewerbesteuerermessbescheides ist zwar das Finanzamt sachlich zuständig, nicht aber für den Gewerbesteuerbescheid. Dieser Folgebescheid fällt in den Zuständigkeitsbereich der Gemeinden. Ausnahme z.B. in Berlin.

3.5 Wann ist ein Steuerbescheid durch unlautere Mittel erwirkt?

Die Korrektur eines Steuerbescheides nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. c AO kommt in Betracht, wenn dieser durch unlautere Mittel erwirkt worden ist. Nach dem Gesetzeswortlaut sind dies u.a. arglistige Täuschung, Drohung und Bestechung, grundsätzlich ein Verhalten, das eine strafbare Handlung darstellt. Es kommt nicht darauf an, durch wen die unlauteren Mittel angewandt worden sind. Handeln dritter Personen muss sich der Steuerpflichtige grundsätzlich zurechnen lassen. Ist der Korrekturtatbestand nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. c AO gegeben, wird regelmäßig auch die Vorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt sein.

4. Korrektur wegen offenbarer Unrichtigkeiten nach § 129 AO

4.1 Welche Bedeutung hat die Berichtigungsvorschrift des § 129 AO?

Die Berichtigungsmöglichkeit des § 129 AO gilt für alle VAe (Steuerbescheide und sonstige VAe). Es soll keine Bindung an etwas bestehen bleiben, was in Wirklichkeit nicht gewollt war. Die Vorschrift stellt nicht darauf ab, dass die Unrichtigkeit im VA enthalten ist, sondern darauf, dass sie beim Erlass eines VA unterlaufen ist.

Die Berichtigung ist jederzeit möglich, bei Steuerbescheiden ist allerdings die Festsetzungsfrist zu beachten.

4.2 Was sind Fehler i.S. des § 129 AO?

Als Voraussetzung für die Berichtigung sind ausdrücklich Schreib- und Rechenfehler und daneben ähnlich offenbare Unrichtigkeiten genannt. Es muss sich also um mechanische Fehler handeln, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung erkannt und berichtigt werden können. Von diesen Fehlern sind Fehler bei der Rechtsanwendung sowie der Sachverhaltsaufklärung abzugrenzen. Zu diesen Fehlern, die nicht nach § 129 AO berichtigungsfähig sind, gehören beispielsweise Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm (Rechtsanwendungsfehler), unrichtige Tatsachenwürdigung, fehlende bzw. ungenügende Sachverhaltsaufklärung oder eine unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhaltes. Dagegen erfasst § 129 AO die Fälle, in denen der bekanntgegebene Inhalt des VA vom gewollten materiellen Regelungsgehalt abweicht oder in denen das Finanzamt von einem falschen Sachverhalt ausgeht, obwohl ihm der richtige Sachverhalt bekannt ist und dieser nur versehentlich falsch ausgewertet wurde. Grundsätzlich ist immer der Einzelfall zu überprüfen, da die rein theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums fast immer besteht und dann § 129 AO ausgeschlossen ist.

Beispiele für Fehler i.S. des § 129 AO:

Zeilenverwechslung beim Eingabewertbogen

Übertragungsfehler

Zahlendreher

Übersehen eines Grundlagenbescheides

4.3 Wann ist die Unrichtigkeit offenbar?

Der Fehler muss für einen durchschnittlichen Bearbeiter des Finanzamtes klar und eindeutig zu erkennen sein. Dabei genügt es nach ständiger BFH-Rechtsprechung, wenn sich die offenbare Unrichtigkeit aus den Akten ergibt, sie muss also nicht aus dem Steuerbescheid ersichtlich sein. Der Fehler kann auch dann noch offenbar sein, wenn er einem Bearbeiter des Finanzamtes mehrfach unterlaufen ist oder mehreren Beamten hintereinander. Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO geht sogar dann nicht verloren, wenn das Finanzamt nach Erlass des wegen einer offenbaren Unrichtigkeit fehlerhaften Erstbescheides einen Änderungsbescheid (aus anderen Gründen) erlässt, indem es die offenbare Unrichtigkeit des Erstbescheides ungeprüft übernimmt. Dies gilt auch, wenn in einem Rechtsbehelfsverfahren ein Fehler i.S.d. § 129 AO unerkannt blieb und eine Einspruchsentscheidung ergeht, die immer noch die offenbare Unrichtigkeit enthält.

4.4 Wie ist das Tatbestandsmerkmal: „beim Erlass des VA“ zu verstehen?

Aus diesem Begriff „beim Erlass des VA“ ist zu schließen, dass grundsätzlich nur Fehler des Finanzamtes gemeint sind, also keine Rechen- und Schreibfehler des Steuerpflichtigen.

Der Fehler kann allerdings auch darin bestehen, dass das Finanzamt erkennbar fehlerhafte Angaben in der Steuererklärung übersieht und damit diesen Fehler als eigenen übernimmt. Dies setzt regelmäßig voraus, dass der Steuererklärung auch entsprechende Unterlagen beigefügt wurden, aus denen der Fehler erkennbar ist. Vollzieht das Finanzamt einen mechanischen Fehler des Steuerpflichtigen mechanisch nach, greift also die Berichtigungsvorschrift des § 129 AO.

4.5 Welche Rechtsfolge ergibt sich aus § 129 AO?

Nach dem Gesetzeswortlaut („kann“) ist § 129 AO eine Ermessensvorschrift. Dieses Ermessen ist aber für die Fälle, in denen die Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen ausfällt, eingeschränkt. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen hat er einen Anspruch auf Berichtigung.

5. Die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO

5.1 Welche Arten der Steuerfestsetzung gibt es?

Ohne ausdrückliche Bestimmung ist die Steuerfestsetzung endgültig. Daneben gibt es noch die Möglichkeit der Vorbehaltfestsetzung nach § 164 AO und die vorläufige Festsetzung nach § 165 AO. Bei diesem Vorbehalts- und Vorläufigkeitsvermerk handelt es sich um Nebenbestimmungen i.S.d. § 120 Abs. 1 AO (siehe unter Punkt 3.5). Dies gilt auch für die den Steuerbescheiden gleichgestellten Bescheide.

5.2 Wann werden die Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt?

Die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO immer möglich, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft wurde. Einzige Voraussetzung ist also, dass noch keine Außenprüfung nach § 193 AO stattgefunden hat. Die Überprüfung durch die Veranlagungsstelle oder im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens stellt grundsätzlich keine abschließende Prüfung dar.

Ansonsten steht die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Ermessen der Finanzbehörde. Ermessensgerecht ist die Vorbehaltfestsetzung, wenn ein sachlicher Grund dafür besteht. Dieser sachliche Grund liegt vor, wenn die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen einer Außenprüfung überprüft werden sollen, in Schätzungsfällen (§ 162 AO) oder in sonstigen Einzelfällen, in denen der Vorbehaltsvermerk zweckmäßig ist.

5.3 Inwieweit müssen beim Vorbehaltsvermerk Form und Begründung beachtet werden?

Der Vermerk über den Vorbehalt der Nachprüfung muss beim bekanntgegebenen Steuerbescheid ausdrücklich enthalten sein. Fehlt dieser Vermerk ist die Steuerfestsetzung endgültig. Dagegen gibt es auch die Fälle des gesetzlichen Vorbehalts der Nachprüfung, die immer wirksam sind, auch ohne ausdrückliche Bestimmung im Bescheid. Dazu gehören:

- Festsetzung von Vorauszahlungen nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO
- Steueranmeldungen nach § 168 Satz 1 AO

Für die Setzung des Vorbehaltsvermerks gibt es keine Begründungspflicht. Die Festsetzung der Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung kann daher ohne Begründung erfolgen, § 164 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 121 Abs. 2 Nr. 4 AO.

5.4 Welche Wirkungen hat der Vorbehaltsvermerk?

Grundsätzlich hat der Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung dieselben Rechtsfolgen wie der endgültige Bescheid. Dazu gehören Bekanntgabe, Fälligkeit oder Einspruchsfrist. Anders als beim endgültigen Bescheid ist bei der Vorbehaltfestsetzung aber jederzeit eine Korrektur möglich, § 164 Abs. 2 Satz 1 AO. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann eine Aufhebung oder Änderung des Bescheides erfolgen. Da die Korrektur in das Ermessen des Finanzamtes gestellt ist, ist ein sachlicher Grund hierfür notwendig. Als sachlicher Grund ist grundsätzlich die Fehlerhaftigkeit des Bescheides anzusehen.

Der Vorbehaltsvermerk besteht allerdings so lange weiter, bis er aufgehoben wird.

Beispiel:

Ein Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung wird später korrigiert. Im Änderungsbescheid ist jedoch dessen Form nicht angegeben. Daher besteht der Vorbehalt der Nachprüfung auch für den Änderungsbescheid weiter.

5.5 Wann erfolgt die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung?

Nur wenn Festsetzungsverjährung eintritt, fällt der Vorbehalt der Nachprüfung automatisch weg, § 164 Abs. 4 AO. Ansonsten muss immer eine ausdrückliche Aufhebung erfolgen. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist immer aufzuheben, wenn eine Außenprüfung stattgefunden hat. Dies unabhängig davon, ob die Steuerfestsetzung geändert wird oder nicht. Für die Außenprüfung, die keine Änderungen ergeben hat, folgt dies aus § 164 Abs. 3 Satz 3 AO. Wenn die Steuerfestsetzung aufgrund der Prüfungsergebnisse geändert werden muss, ist der geänderte Bescheid endgültig zu erlassen. Ein Vorbehaltsvermerk ist nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO nicht mehr möglich. Bleibt der Vorbehalt trotzdem bestehen, ist der Steuerbescheid insoweit rechtswidrig, aber kann weiterhin nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden.

Nach § 164 Abs. 3 Satz 1 AO kann der Vorbehalt der Nachprüfung auch bei Nichtdurchführung einer Außenprüfung jederzeit aufgehoben werden. Der Steuerpflichtige hat darauf aber keinen Rechtsanspruch, sondern lediglich einen Anspruch auf ermessensgerechte Entscheidung.

6. Die vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO

6.1 In welchen Fällen kann die Steuerfestsetzung vorläufig erfolgen?

§ 165 AO nennt verschiedene Fallgruppen, in denen eine Steuer vorläufig festgesetzt werden kann:

- voraussichtlich vorübergehende Ungewissheit über Besteuerungsgrundlagen (tatsächliche Ungewissheit), § 165 Abs. 1 Satz 1 AO;

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden vorläufig anerkannt, weil die Gewinnerzielungsabsicht noch nicht endgültig feststeht (Liebhaberei).

- Ungewissheit über die Rückwirkung zukünftiger Verträge mit anderen Staaten (Doppelbesteuerungsabkommen), § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO;
- Ungewissheit, wie der Gesetzgeber entscheiden wird, nachdem er vom BVerfG zu einer Neuregelung verpflichtet wurde, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO;

Beispiel:

Nach der Entscheidung des BVerfG vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) ist die Regelung des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO ab 01.01.2014 verfassungswidrig. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, bis 31.07.2022 für Zeiträume ab 2019 rückwirkend eine Neuregelung zu treffen.

- Ungewissheit, ob durch eine Entscheidung des EUGH eine gesetzliche Neuregelung erforderlich ist, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2a AO;
- Ungewissheit, ob ein Steuergesetz mit höherrangigem Recht vereinbar ist, wenn ein entsprechender Musterprozess beim BFH, BVerfG oder EuGH anhängig ist, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO.

Beispiel:

Vorläufigkeit wegen der Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG.

Vorläufigkeit wegen der Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Bu. a Do.bu. aa EStG.

- Ungewissheit, wenn die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens beim BFH ist, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Regelung für verfassungswidrig gehalten wird.

Bei der tatsächlichen Ungewissheit darf sich die Unkenntnis nur auf die tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruchs beziehen, nicht auf deren steuerliche Beurteilung.

6.2 Wie muss der Vorläufigkeitsvermerk gestaltet sein?

Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind nach § 165 Abs. 1 Satz 3 AO im Bescheid anzugeben (anders als bei § 164 Abs. 1 Satz 1 AO). Nur soweit die Voraussetzungen der Ungewissheit gegeben sind, kann der Bescheid für vorläufig erklärt werden. Deshalb muss dieser Umfang genau bezeichnet werden. Die Bestimmung des Umfangs kann an beliebiger Stelle im Bescheid (oder in seinen Anlagen) erfolgen. Eine ungenaue Bezeichnung der Teilvorläufigkeit führt grundsätzlich nicht zur Unwirksamkeit der Vorläufigkeitsbestimmung oder des Bescheides. Ausreichend ist, dass sich durch Auslegung der Umfang der Vorläufigkeit ermitteln lässt. Nur wenn auch durch Auslegung nicht erkennbar ist, in welchem Umfang ein Bescheid vorläufig ist, liegt ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot vor. In diesem Fall ist der Vorläufigkeitsvermerk unwirksam.

Der Vorläufigkeitsvermerk ist auch zu begründen. Fehlt diese Begründung, ist die vorläufige Steuerfestsetzung rechtswidrig. Wie aber in sonstigen Fällen mit Begründungsmangel, kann dieser Fehler gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO geheilt werden, er führt jedenfalls nicht zur Unwirksamkeit.

6.3 Welche Rechtsfolge hat der Vorläufigkeitsvermerk?

Das Finanzamt muss die Festsetzung für endgültig erklären, soweit die Ungewissheit, die den Grund für die Vorläufigkeit bildete, weggefallen ist. Insoweit kann der Bescheid auch nach § 165 Abs. 2 AO geändert werden.

Ansonsten können vorläufige Steuerbescheide nicht ohne weiteres geändert werden, wenn Rechtsfehler im Bescheid enthalten sind. Nach BFH-Rechtsprechung dürfen vorläufige Bescheide nur korrigiert werden, wenn sich die Tatsachen, die dem Finanzamt ungewiss waren, anders als bisher angenommen darstellen (BFH BStBl 1985 II S. 648). Ein vorläufiger Bescheid kann allerdings doch geändert werden, obwohl die vorrangigen Tatsachen, die ungewiss waren und zur vorläufigen Festsetzung geführt haben, sich als zutreffend herausgestellt haben, sich aber eine Neuerung in nachrangigen Fragen ergeben hat (BFH BStBl 1988 II S. 234).

Beispiel:

Das Finanzamt hat Verluste des Steuerpflichtigen akzeptiert, den Bescheid aber wegen Ungewissheit, ob Liebhaberei vorliegt, insoweit vorläufig erlassen. Später hat sich herausgestellt, dass keine Liebhaberei vorliegt, die ursprüngliche Annahme hat sich also als richtig erwiesen. Jedoch hat sich ergeben, dass die Verluste niedriger sind als zunächst angenommen. Obwohl die primäre Tatsache sich als richtig herausgestellt hat, kann der Bescheid wegen der unzutreffenden Höhe der Verluste noch korrigiert werden.

7. Korrektur nach § 173 AO

7.1 Welche Bedeutung hat die Korrekturvorschrift?

Voraussetzung für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden nach § 173 AO ist das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln. Der Anwendungsbereich für diese Korrekturvorschrift erstreckt sich auf alle endgültigen Steuerbescheide und den Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide. § 173 AO enthält zwei Korrekturtatbestände:

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO betrifft die Korrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO betrifft die Korrektur zu Gunsten des Steuerpflichtigen

Gemeinsame Voraussetzung für eine Korrektur ist jeweils das nachträgliche Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln.

Ein Korrekturtatbestand nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegeben, wenn die Steuer zu niedrig festgesetzt ist, weil eine Tatsache oder ein Beweismittel erst nachträglich bekannt wurde und dies rechtserheblich ist.

Bei der Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die Steuer zu hoch festgesetzt, weil ebenfalls Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekanntwerden und für die Festsetzung rechtserheblich waren. Außerdem darf den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am verspäteten Bekanntwerden treffen, bzw. ein grobes Verschulden ist dann unbeachtlich, wenn ein Zusammenhang mit einer Tatsache nach Abs. 1 Nr. 1 besteht.

7.2 Was sind Tatsachen bzw. Beweismittel i. S.d. § 173 AO?

Unter § 173 AO fallen nur Fehler im Bereich der Fakten, nicht dagegen Fehler im Bereich der Schlussfolgerungen. Es ist daher eine Abgrenzung zwischen Tatsachen und Rechtsfolgen vorzunehmen.

Eine Tatsache ist ein objektiver Lebenssachverhalt, der einen steuergesetzlichen Tatbestand beeinflusst. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Tatsache, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller und immaterieller Art. Keine Tatsachen sind demgegenüber Schlussfolgerungen, insbesondere juristische Subsumtionen, AEAO zu § 173, Nr. 1.1.

Beispiel:

Wertbegründende Eigenschaften, nicht aber Werte selbst, sind Tatsachen, also Größe, Lage, Bebaubarkeit eines Grundstücks oder Weiterveräußerungspreis.

Bei der Rechtsprechung des BFH oder anderer Gerichte, Gesetzesbestimmungen, Kommentarmeinungen oder Entscheidungen der Finanzbehörden (Erlasse) handelt es sich nicht um Tatsachen.

Keine Tatsachen sind außerdem Falschbuchungen, die fehlerhafte Behandlung in der Bilanz oder die fehlerhaft vorgenommene Abschreibung. Diese verdecken lediglich die wahren Tatsachen oder sind Folgen einer Tatsache.

Der Begriff der Tatsachen wird jedoch nach der BFH-Rechtsprechung nach Schätzungen eingeschränkt. Tatsache nach einer geschätzten Steuerfestsetzung ist dann nur der wahre Betrag dessen, was vorher geschätzt wurde. Das bedeutet, bei der Schätzung des Gewinns ist der richtige Gewinnbetrag die einzige Tatsache, nicht die Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben. Diese Rechtsprechung führt dazu, dass in Schätzungsfällen nur eine Korrektur entweder nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder nach Nr. 2 AO vorzunehmen ist.

Diese Einschränkung macht der BFH auch in Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine ganze Einkunftsquelle verschwiegen hat.

Auch wenn steuerliche Folgen vom Vorliegen eines sich über mehrere Jahre erstreckenden Gesamtsachverhaltes abhängig sind, ist der gesamte Sachverhalt eine Tatsache i.S.d. § 173 AO.

Beispiel:

Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit gegenüber der selbständigen Arbeit im Einkommensteuerrecht

Ein Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das sich zum Nachweis von Tatsachen eignet, AEO zu § 173, Nr. 1.2.

Beispiel:

Urkunden, Auskünfte, Sachverständigengutachten oder Zeugenaussagen

7.3 Wann ist eine Tatsache oder ein Beweismittel nachträglich bekanntgeworden?

Tatsachen oder Beweismittel werden nachträglich bekannt, wenn sie einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Bediensteten bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist.

Die Willensbildung ist regelmäßig abgeschlossen, wenn der organisatorisch zuständige Bedienstete den Eingabebogen unterzeichnet hat. Bei EDV-Bescheiden ist der Zeitpunkt der Dateneingabe entscheidend. Auf den Tag der Absendung des Bescheides oder den Bekanntgabetag kommt es nicht an.

Eine Tatsache ist nicht schon dann bekannt, wenn irgendeine Stelle des Finanzamtes von ihr Kenntnis hat. Es kommt vielmehr auf den Kenntnisstand der Personen an, die innerhalb des Finanzamtes dazu berufen sind, den betreffenden Steuerfall zu bearbeiten.

Beispiel:

Wenn Tatsachen nur dem Betriebsprüfer bekannt geworden sind, ist dies der Veranlagungsstelle grundsätzlich nicht zuzurechnen.

Bekannt ist alles, was die zuständige Stelle im maßgeblichen Augenblick positiv weiß. Dabei genügt es, wenn etwas mündlich mitgeteilt wurde (es sei denn, der Bearbeiter hat es vergessen). Außerdem gilt alles, was in den jeweiligen Akten vermerkt ist, als bekannt.

7.4 Inwieweit wirken sich Ermittlungsfehler des Finanzamtes aus?

Auch wenn die Voraussetzungen für eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliegen, darf eine Korrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht erfolgen, wenn dem Finanzamt ein schwerer Ermittlungsfehler vorzuwerfen ist (BFH BStBl 1986 II, S. 241).

Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben wird abgeleitet, dass eine Tatsache dann nicht als nachträglich bekanntgeworden gilt, wenn sie dem Finanzamt nur aufgrund eines schweren Ermittlungsfehlers nicht rechtzeitig bekannt war.

Ein schwerer Ermittlungsfehler ist gegeben, wenn der Bearbeiter des Finanzamtes erkennen muss, dass Widersprüche, Unklarheiten oder Lücken vorhanden und weitere Ermittlungen deshalb notwendig sind, aber nicht unternommen werden.

Liegt nicht nur ein Pflichtverstoß des Finanzamtes vor, sondern auch des Steuerpflichtigen (Verletzung seiner Mitwirkungspflicht) ist eine Abwägung des gegenseitigen Verschuldens vorzunehmen.

Eindeutigen Steuererklärungen braucht das Finanzamt nicht mit Misstrauen zu begegnen, es kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Nur wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen in Bezug auf den verwirklichten Sachverhalt aufdrängen, ist das Finanzamt zum Tun verpflichtet (BFH/NV 2002, S. 715; BFH in BStBl II 2004, 911).

Nur wenn das Verschulden des Finanzamtes überwiegt, muss eine Korrektur unterbleiben.

7.5 Was bedeutet Rechtserheblichkeit von Tatsachen bzw. Beweismittel?

Nach dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Rechtserheblichkeit von Tatsachen und Beweismitteln führen nur solche Tatsachen bzw. Beweismittel zur Korrektur nach § 173 AO, die nach damaliger Verwaltungsmeinung beim Entscheidungssatz des zu korrigierenden Verwaltungsaktes berücksichtigt worden wären.

Eine geänderte Rechtsauffassung kann auch dann nicht zur Änderung eines Steuerbescheides führen, wenn der Steuerpflichtige unter Hinweis auf die Änderung der Rechtsauffassung nunmehr Tatsachen vorlegt, die er vorher für steuerlich bedeutungslos gehalten hat.

Eine Korrektur ist nur möglich, wenn das Finanzamt bei Kenntnis der Tatsachen im Zeitpunkt seiner Entscheidung nach damaligen Rechtserkenntnissen die Steuer niedriger festgesetzt hätte.

Bei streitiger Gesetzesauslegung, insbesondere Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung seit der ursprünglichen Entscheidung ist auf die damalige Rechtsprechung abzustellen. Sofern die Verwaltung diese BFH-Rechtsprechung nicht beachtet (Nichtanwendungserlass), kommt es auf die damalige Verwaltungsmeinung an.

7.6 In welchen Fällen erfolgt eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

Voraussetzung für die Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die zu hohe Steuerfestsetzung im endgültigen Bescheid, weil eine Tatsache oder ein Beweismittel nachträglich bekannt wurde und dem Steuerpflichtigen daran kein grobes Verschulden vorzuwerfen ist.

Ob § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO anzuwenden ist, hängt davon ab, ob sich die Änderung zu Lasten oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Grundsätzlich ist jedes einzelne Besteuerungsmerkmal (Tatsache oder Beweismittel) gesondert nach seiner Auswirkung zu untersuchen. Entscheidend ist dabei, inwieweit sich dies im zu ändernden Bescheid auswirkt.

Nur, wenn ausnahmsweise ein Besteuerungsmerkmal zwei gegenläufige Auswirkungen hat, ist auf den Saldo dieser Auswirkungen abzustellen.

Bei Schätzungsbescheiden, bzw. wenn eine ganze Einkunftsquelle unbekannt war, ist aber nur eine neue Tatsache gegeben (s.o. 1.2).

Bei Nichtveranlagungsbescheiden kommt es darauf an, ob eine Erstattung zu erwarten ist (Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder nicht (Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO).

7.7 Erfolgt eine Korrektur nach § 173 AO, bei Anträgen nach Unanfechtbarkeit?

Soweit dem Finanzamt eine Tatsache bei der Veranlagung nicht bekannt ist, die nur aufgrund eines Antrags berücksichtigungsfähig ist, kann auch nach Unanfechtbarkeit des Bescheides der nicht fristgebundene Antrag nachträglich gestellt werden. Der Bescheid muss dann nach § 173 AO geändert werden, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am verspäteten Tatsachenvortrag trifft.

Ist der Antrag allerdings fristgebunden und ist diese Frist schon abgelaufen, ist die Tatsache nicht mehr rechtserheblich. Eine Änderung nach § 173 AO kommt nicht mehr in Betracht.

Ist der Antrag oder die Ausübung des Wahlrechts in der Steuererklärung vorzunehmen, so ist der Steuerpflichtige mit der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides daran gebunden. Die Korrektur nach § 173 AO scheidet aus.

7.8 Was ist unter grobem Verschulden zu verstehen?

Den Steuerpflichtigen darf kein grobes Verschulden daran treffen, dass die neuen Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekanntwerden.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn der Steuerpflichtige in einem besonders starken Maße die sonst übliche Sorgfalt außer Acht gelassen hat. Abgestellt wird auf den persönlichen, nicht auf den objektiven Verschuldensmaßstab. Grobes Verschulden ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige, die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat, oder wenn er schon die einfachsten, ganz nahe liegenden Überlegungen nicht anstellt (BFH/NV 2005,156).

Beispiele:

Nichtabgabe einer Steuererklärung trotz Aufforderung

Verletzung allgemeiner Grundsätze der Buchführung

Nichtbeachtung von ausdrücklichen Hinweisen in Vordrucken und Merkblättern

Nichteinlegung eines Einspruchs

Grobes Verschulden liegt i.d.R. nicht vor, wenn der Steuerpflichtige steuerrechtliche Vorschriften nicht kennt oder wenn er Aufwendungen vergisst, die in Vordrucken, Merkblättern oder sonstigen Mitteilungen des Finanzamtes nicht besonders benannt sind. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Steuererklärung auf Papier oder elektronisch (z.B. mit Hilfe des Elster-Programms) abgegeben wird.

Grobes Verschulden ist nicht nur bei Erklärungsabgabe schädlich, sondern auch noch bis zum Ablauf der Einspruchsfrist.

Nicht nur grobes Verschulden des Steuerpflichtigen verhindert eine Korrektur. Auch grobes Verschulden des Vertreters des Steuerpflichtigen, seines steuerlichen Beraters oder Bevollmächtigten muss er sich zu rechnen lassen.

Dabei sind an den steuerlichen Berater erhöhte Anforderungen zu stellen. Ein Fehler, der bei einem Steuerpflichtigen leicht fahrlässig sein kann, kann bei einem steuerlichen Berater grob fahrlässig sein (Auswirkung des subjektiven Sorgfaltsmaßstabs).

Wenn der steuerliche Berater Mitarbeiter zur Vorbereitung der Steuererklärung einsetzt, muss er Sorgfaltspflichten hinsichtlich der Auswahl seiner Mitarbeiter, der Organisation, der Arbeiten in seinem Büro und der Kontrolle der Arbeitsergebnisse beachten (Organisationsverschulden).

Bei einem Verschulden eines Angestellten, ohne dass ein Organisationsverschulden vorliegt, ist dieses Büroversehen unschädlich, d.h. es wird dem Steuerpflichtigen nicht zugerechnet.

Grobes Verschulden ist nicht schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige (trotz steuerrechtlicher Unkenntnis) keinen Steuerberater mit der Erfüllung seiner steuerrechtlichen Pflichten betraut.

Allerdings ist grobes Verschulden dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige einen Berater mit der Erstellung der Erklärung beauftragt, diese aber dann „blind“ unterschreibt.

7.9 Wann ist der sachliche Zusammenhang mit Nr. 1 gegeben?

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist das Verschulden allerdings unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismittel i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stehen. Ein solcher sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar wäre. Die Tatsachen und Beweismittel nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO werden nicht gegeneinander gewichtet. Die Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist also auch dann gegeben, wenn sich im Gesamten eine Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen ergibt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat eine Maschine für 38.080 € (brutto) veräußert, die er für 40.460 € (brutto) erworben hat. Diesen Umsatz hat er in der USt-Voranmeldung nicht erklärt, allerdings hat er auch die entsprechende Vorsteuer nicht geltend gemacht.

Der ursächliche Zusammenhang zwischen der günstigen und ungünstigen Tatsache muss bestehen, unabhängig davon, ob auch ein zeitlicher Zusammenhang gegeben ist.

Die Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO ist aber nur dann möglich, wenn die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO noch nicht durchgeführt wurde, bzw. unanfechtbar geworden ist. Das bedeutet, dass § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO auch dann nicht anwendbar ist, wenn die sachlich zusammenhängende, für den Steuerpflichtigen ungünstige Tatsache schon bei der erstmaligen Veranlagung, bzw. in einem Ergänzungsbescheid berücksichtigt worden ist.

Bei Schätzungsbescheiden, bzw. wenn eine ganze Einkunftsquelle verschwiegen worden war, kommt es nicht auf den ursächlichen Zusammenhang zwischen der günstigen und ungünstigen Tatsache an. Tatsache ist allein der richtige Gewinn oder die richtige Höhe der Einkunftsquelle (BFH-Rechtsprechung).

7.10 In welchen Fällen ist eine Korrektur wegen der Änderungssperre ausgeschlossen?

Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, können wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt, § 173 Abs. 2 AO.

Diese Änderungssperre gilt nicht nur bei Änderungen zu Lasten des Steuerpflichtigen, sondern auch dann, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel zu einer niedrigeren Steuer führen würden.

Der Eintritt der Änderungssperre ist nicht davon abhängig, ob der Außenprüfer die betreffenden Vorgänge tatsächlich geprüft hat. Entscheidend ist der Inhalt der Prüfungsanordnung. Im Fall der Ausdehnung oder Beschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Steuerarten, Besteuerungszeiträume oder Sachverhalte, umfasst die Änderungssperre daher nur den in der Prüfungsanordnung genannten Teil der Besteuerungsgrundlagen.

Die Änderungssperre greift auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO über eine ergebnislose Prüfung ergangen ist.

Trotz Außenprüfung kann eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 AO erfolgen, wenn eine Steuerstraftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit vorliegt. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 370 oder § 378 AO. Unbedeutend ist, ob eine Bestrafung oder Ahndung mit Bußgeld bereits erfolgt ist oder noch erfolgen kann.

Die Änderungssperre greift grundsätzlich auch nach der abgekürzten Außenprüfung gemäß § 203 AO.

Allerdings betrifft die Änderungssperre nur den Steuerpflichtigen, gegen den die Außenprüfung durchgeführt wurde, bzw. die Prüfungsanordnung erlassen wurde.

Beispiel:

Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Änderungssperre bezüglich der Einkommensteuerfestsetzung beim Arbeitnehmer.

Eine Prüfung von USt-Voranmeldungen bewirkt keine Änderungssperre, auch wenn nach Abschluss der Prüfung eine Jahresanmeldung eingeht.

Nur wenn nach dem Inhalt der Prüfungsanordnung die ganze Jahressteuer zu prüfen ist, nachdem bei der Prüfung eine Jahressteueranmeldung oder ein entsprechender Bescheid vorhanden ist, greift die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO.

8. Korrektur nach § 173a AO

8.1 Welche Fehler können nach § 173a AO berücksichtigt werden?

Die Vorschrift des § 173a AO ermöglicht eine Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheids, soweit dem Steuerpflichtigen Schreib- oder Rechenfehler bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen sind, die dazu geführt haben, dass Tatsachen unzutreffend mitgeteilt worden sind.

Korrigierbar sind demnach Rechtschreibfehler, Wortverwechslungen oder Wortauslassungen und fehlerhafte Übertragungen, sowie Fehler bei den Grundrechenarten oder beispielsweise auch bei der Prozentrechnung. Diese Fehler müssen dem Steuerpflichtigen unterlaufen sein. Voraussetzung ist gerade nicht, dass das Finanzamt diese Fehler erkennen konnte. Der Fehler muss nur bei Offenlegung des Sachverhaltes für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als Schreib- oder Rechenfehler erkennbar sein. Angaben, die der Steuerpflichtige vergessen hat, führen grundsätzlich nicht zur Korrektur nach § 173a AO (BFH/NV 2020, 1233), sondern können neue Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 AO darstellen, für deren Korrektur die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO vorliegen müssen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat bei seiner Steuererklärung bei den Einkünften aus Vermietung infolge eines Additionsfehlers Werbungskosten in Höhe von 2.489 € erklärt, statt richtigerweise 2.989 €. Das Finanzamt muss den Steuerbescheid ändern und die Werbungskosten in voller Höhe ansetzen.

8.2 Seit wann gilt die Vorschrift?

Die Vorschrift gilt für Steuerbescheide, die nach dem 31.12.2016 erlassen worden sind, AEAO zu § 173a, Nr. 2.

9. Korrektur nach § 174 AO

9.1 Welche Korrekturmöglichkeiten bietet § 174 AO?

Die Vielzahl der Steuerarten, die regelmäßig wiederkehrende Steuerfestsetzung und die Schwierigkeit bei der subjektiven Zuordnung der Besteuerungsobjekte können dazu führen, dass die Finanzbehörden aus ein und demselben Sachverhalt Schlussfolgerungen ziehen, die sich nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts ausschließen. § 174 AO bietet die Möglichkeit, derartige widersprüchliche Entscheidungen zum Vorteil und auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu korrigieren. § 174 Abs. 1 bis Abs. 5 AO beinhaltet dabei fünf verschiedene selbständige Korrekturvorschriften.

Diese Korrekturvorschriften sind einteilbar in zwei Fallgruppen:

Mehrfachberücksichtigung eines Sachverhaltes (§ 174 Abs. 1 und 2 AO)

Nichtberücksichtigung eines Sachverhaltes (§ 174 Abs. 3, 4 und 5 AO)

Bei der 1. Fallgruppe des positiven Widerstreits kann sich die Korrektur zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken.

Eine Mehrfachberücksichtigung desselben Sachverhaltes, der sich zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, kann in folgenden Fällen vorkommen:

Ein bestimmter Sachverhalt wird mehreren Steuerarten zugerechnet (Objektkollision).

Beispiel:

Eine Grundstücksübertragung wird sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Schenkungsteuer unterworfen.

Derselbe Sachverhalt wird mehreren Personen zugerechnet (Subjektkollision).

Beispiel:

Ein Wirtschaftsgut wird sowohl beim Leasinggeber als auch beim Leasingnehmer aktiviert.

Ein bestimmter Sachverhalt wird in mehreren Besteuerungszeiträumen erfasst (Periodenkollision)

Beispiel:

Eine Mieteinnahme wird sowohl im Jahr 2022 als auch in 2023 bei den Einkünften aus Vermietung erfasst.

Ein Steuerpflichtiger wird für den gleichen Besteuerungszeitraum von mehreren Finanzämtern zu derselben Steuer herangezogen (Zuständigkeitskollision).

Beispiel:

Das Finanzamt Heilbronn und das Finanzamt Ludwigsburg erlassen jeweils einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2023 gegen den Steuerpflichtigen S.

Derselbe Sachverhalt wird bewertungsrechtlich mehreren Vermögensarten zugerechnet.

Beispiel:

Ein Grundstück wird sowohl als Grundvermögen als auch als Teil des landwirtschaftlichen Betriebs erfasst.

Eine Mehrfachberücksichtigung eines Sachverhaltes, der sich zunächst zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, ist gegeben, wenn entsprechende Ausgaben des Steuerpflichtigen doppelt oder mehrfach berücksichtigt werden (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben).

Bei der Fallgruppe des negativen Widerstreits war der Sachverhalt im richtigen Bescheid ursprünglich nicht berücksichtigt. Ohne die Korrekturmöglichkeiten des § 174 Absätze 3 bis 5 AO könnte sich die Besteuerungsgrundlage in keinem Bescheid mehr auswirken.

Beispiel:

Das Finanzamt hat bestimmte Sonderausgaben bei der Einkommensteuerveranlagung im Bescheid für 2022 nicht zum Abzug zugelassen, weil es der Meinung war, dass die Sonderausgaben erst in 2023 abzugsfähig seien. Später stellt sich diese Auffassung als unrichtig heraus. Im Est-Bescheid 2023 sind die Sonderausgaben nicht zu erfassen, aber Korrektur nach § 174 Abs. 3 AO ist möglich, d.h. der Est-Bescheid für 2022 kann insoweit geändert werden.

§ 174 Abs. 4 AO ergänzt die Regelung des § 174 Abs. 3 AO um die Fälle, in denen eine Steuerfestsetzung auf Antrag oder im Einspruchsverfahren zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert worden ist.

Die sich aus § 174 Abs. 4 AO ergebenden Folgerungen sind auch gegenüber Dritten zu ziehen, wenn der Dritte schon bisher an dem Verfahren beteiligt war, § 174 Abs. 5 AO.

9.2 Unter welchen Voraussetzungen kann nach § 174 Abs. 1 AO geändert werden?

Voraussetzung für eine Korrektur nach § 174 Abs. 1 AO ist, dass es sich um eine widersprüchliche Mehrfachberücksichtigung handelt, also nach materiellem Steuerrecht nur eine einmalige Berücksichtigung des Sachverhaltes zulässig ist. Sachverhalt ist dabei jeder einzelne Lebensvorgang bzw. Zustand, an den die Gesetze steuerrechtliche Folgen knüpfen. Der bestimmte Sachverhalt muss fehlerhaft in einem Bescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt worden sein. In einem anderen Bescheid dagegen muss derselbe Sachverhalt gegen diesen Steuerpflichtigen oder einen anderen Steuerpflichtigen zutreffend zugrunde gelegt worden sein. Dabei schließt die Berücksichtigung des Sachverhaltes im ersten Bescheid die Berücksichtigung in einem weiteren Bescheid logisch aus.

Der Begriff „in mehreren Bescheiden“ umfasst auch zusammengefasste Bescheide nach § 155 Abs. 3 AO und das Verhältnis von Steuerbescheid und zugrundeliegendem Feststellungsbescheid, nicht jedoch die doppelte Sachverhaltserfassung in demselben Bescheid.

Außerdem muss der Steuerpflichtige, der eine Korrektur zu seinen Gunsten erreichen will, einen entsprechenden Antrag stellen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, muss der Bescheid zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert werden. Das Finanzamt hat keinen Ermessensspielraum. Die Änderung erfolgt jedoch nur soweit die steuerlichen Folgen der Mehrfachberücksichtigung beseitigt werden, andere Fehler können nach dieser Vorschrift nicht korrigiert werden.

Änderungen sind auch noch möglich, wenn die Festsetzungsverjährungsfrist für den aufzuhebenden oder zu ändernden Bescheid zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist. Voraussetzung dafür ist, dass der Antrag bis zum Ablauf eines Jahres gestellt wird, nachdem der letzte der betroffenen (widerstreitenden) Bescheide unanfechtbar geworden ist.

Beispiel:

Bestimmte Betriebseinnahmen wurden im Est-Bescheid für 2017 (falsch) erfasst, dessen Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2022 verjährt. Außerdem wurden dieselben Betriebseinnahmen im Est-Bescheid für 2018 (zutreffend) erfasst. Der Steuerpflichtige legt gegen den Est-Bescheid 2018 Einspruch und danach Klage ein. Die Klage wird im Jahr 2023 zurückgewiesen (Rechtskraft am 19.10.2023). Obwohl die Einkommensteuer für 2017 mit Ablauf des Jahres 2022 verjährt ist, kann der Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Est-Bescheides für 2018 bis zum 19.10.2024 den Antrag auf Korrektur nach § 174 Abs. 1 AO stellen.

9.3 Welche Voraussetzungen verlangt § 174 Abs. 2 AO für die Korrektur?

Nach § 174 Abs. 2 AO kommt eine Aufhebung oder Änderung eines Bescheides in Betracht, wenn ein bestimmter Sachverhalt fehlerhaft in einem Bescheid berücksichtigt wurde und gleichzeitig dieser Sachverhalt in einem anderen Bescheid zutreffend zugrunde gelegt wurde. Diese Mehrfachberücksichtigung muss sich zum Vorteil des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben.

Dabei ist die Korrektur nach § 174 Abs. 2 AO nicht von einem Antrag abhängig.

Vielmehr muss die fehlerhafte Berücksichtigung des Sachverhaltes auf einen Antrag oder die falsche Darstellung des Sachverhaltes in einer Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein. Unter den Begriff des Antrages oder einer Erklärung fallen auch formlose Mitteilungen und Auskünfte, sowie die für den Steuerpflichtigen von Dritten abgegebene Erklärungen.

Als weiteres ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal (nach BFH-Rechtsprechung) darf keine Verletzung der Ermittlungspflicht des Finanzamtes vorliegen. Liegen Fehler sowohl beim Steuerpflichtigen als auch beim Finanzamt vor, ist eine Abwägung des gegenseitigen Verschuldens vorzunehmen. Nur wenn das Fehlverhalten des Finanzamtes nicht überwiegt, darf nach § 174 Abs. 2 AO korrigiert werden.

Hat der Steuerpflichtige den Sachverhalt richtig und vollständig dargestellt, aber eine falsche steuerrechtliche Beurteilung vorgenommen, kommt § 174 Abs. 2 AO nicht in Betracht.

Im Unterschied zu Abs. 1 erfolgt eine Korrektur von Amts wegen, ohne dass ein Ermessensspielraum besteht. Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen muss der Bescheid geändert oder aufgehoben werden.

9.4 Wann kann ein Bescheid nach § 174 Abs. 3 AO korrigiert werden?

§ 174 Abs. 3 AO regelt den Fall, dass ein bestimmter Sachverhalt fälschlicherweise überhaupt nicht berücksichtigt worden ist, und zwar weder zugunsten noch zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Voraussetzung für die Nachholung, Aufhebung oder Änderung ist, dass erkennbar war, dass die Berücksichtigung des Sachverhaltes nur im Hinblick auf eine andere Steuerfestsetzung gegen denselben oder einen anderen Steuerpflichtigen unterblieben ist.

Diese Erkennbarkeit des Fehlers für den Steuerpflichtigen ergibt sich aus dem Prinzip des Vertrauensschutzes. Umstritten ist daher, ob das Tatbestandsmerkmal „Erkennbarkeit“ bei Korrekturen zu Gunsten des Steuerpflichtigen überhaupt vorliegen muss. Der Wortlaut des § 174 Abs. 3 AO ist aber insoweit eindeutig.

Für die Frage der Erkennbarkeit kommt es auf den gesamten Sachverhaltsablauf an. Die Erkennbarkeit kann sich aus einem Vermerk im Steuerbescheid, oder aufgrund von sonstigen Erörterungen mit dem Steuerpflichtigen ergeben. Es genügt auch, wenn der Steuerpflichtige aufgrund verständiger Würdigung des fehlerhaften Bescheides erkennen konnte, dass das Finanzamt den Sachverhalt in einem anderen Bescheid zugrunde legen will.

Grundsätzlich muss im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides die Erkennbarkeit vorliegen. Das Erkennbar machen kann allenfalls dann noch nachträglich geschehen, wenn der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder aufgrund eines Einspruchs eine Einspruchsentscheidung ergeht. Die Erkennbarkeit muss sich auch für den Steuerpflichtigen ergeben, dessen Bescheid geändert werden soll. Es genügt nicht, dass ein Dritter die fehlerhafte Annahme des Finanzamtes beim Erlass des Bescheides erkennen konnte.

Nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 3 AO liegt die Nachholung, Änderung oder Aufhebung im Ermessen des Finanzamtes.

Der BFH hat demgegenüber entschieden, dass insoweit kein Ermessensspielraum besteht und deshalb zu Gunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen eine Korrektur erfolgen muss.

Die Korrektur ist zulässig bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist derjenigen Steuer, bei der der Sachverhalt nach der zunächst geäußerten Auffassung hätte berücksichtigt werden sollen.

9.5 Wann können steuerliche Folgerungen entsprechend § 174 Abs. 4 AO gezogen werden?

Voraussetzung ist zunächst, dass ein fehlerhafter Bescheid aufgrund der irrigen Annahme durch das Finanzamt ergangen ist. Der Steuerpflichtige erreicht die Aufhebung oder Änderung des Bescheides zu seinen Gunsten durch Antrag oder Einspruch. Der bestimmte Sachverhalt ist richtigerweise in einem anderen Bescheid gegen denselben Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, was bisher nicht vorgenommen wurde. Dies gilt auch dann, wenn der Saldo zwischen den Auswirkungen der Änderung oder Aufhebung zu Gunsten des Steuerpflichtigen und der Wirkung der Änderung zu seinem Nachteil zu einer Steuermehrung führt.

Trotz des Wortlauts des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist auch hier kein Ermessensspielraum gegeben, d.h. die Konsequenzen aus der Erkenntnis im Verfahren des ursprünglichen Bescheides werden zu Lasten desselben Steuerpflichtigen gezogen.

Entweder wird erstmalig ein entsprechender Bescheid erlassen oder ein Bescheid wird zum Nachteil des Steuerpflichtigen korrigiert, soweit er fehlerhaft war.

Nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist ein etwaiger Ablauf der Festsetzungsfrist dabei unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheides gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später auf Einspruch oder Antrag korrigierte Bescheid erlassen wurde, kommt die Jahresfrist nur bei Erkennbarkeit der Nichtberücksichtigung des Sachverhaltes zum Zuge.

9.6 Worin besteht der Unterschied zwischen § 174 Abs. 4 und Abs. 5 AO?

Auch § 174 Abs. 5 AO setzt (wie Abs. 4) voraus, dass ein bestimmter Sachverhalt fälschlicherweise in einem Bescheid berücksichtigt wird, der auf Antrag oder durch Einspruch zugunsten des Steuerpflichtigen geändert bzw. aufgehoben wurde.

Allerdings ist nach § 174 Abs. 5 AO die Berücksichtigung des Sachverhaltes gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen möglich, soweit dieser an dem Verfahren über den angegriffenen Bescheid beteiligt worden ist.

Die Beteiligung an einem fremden Verfahren erfolgt als Hinzuziehung im Einspruchsverfahren (§ 360 AO) bzw. als Beiladung im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 60 FGO).

§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO stellt klar, dass eine Hinzuziehung oder Beiladung zu diesem Verfahren zulässig ist. Es genügt, dass die Hinzuziehung dem Finanzamt ein späteres Vorgehen gegen den Hinzugezogenen gemäß § 174 Abs. 5 AO erlauben kann; die Voraussetzungen des § 360 AO brauchen nicht erfüllt zu sein.

Ein Dritter ist bei widerstreitender Steuerfestsetzung nicht am Verfahren beteiligt, wenn er zwar hinzugezogen wurde, das Verfahren aber nicht durch Einspruchsentscheidung, sondern durch einen ohne seine Zustimmung oder seinen entsprechenden Antrag ergangenen Abhilfebescheid endet. Ordnungsgemäß beteiligt ist der Dritte also nur, wenn er auch am Verfahrensende beteiligt ist.

Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann das Finanzamt gegenüber dem Dritten einen entsprechenden erstmaligen Bescheid erlassen oder den Bescheid korrigieren.

10. Korrektur nach § 175 AO

10.1 Welche sonstigen Korrekturen kommen nach § 175 AO in Betracht?

Nach § 175 AO kann ein Steuerbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert werden, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 vorliegen. Als Fälle der sonstigen Korrekturen kommt entweder die automatische Änderung aufgrund eines Grundlagenbescheides in Betracht, oder wenn ein rückwirkendes Ereignis eintritt. In beiden Fällen ist die Korrektur sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

10.2 Was ist unter automatischer Folgeänderung zu verstehen?

Voraussetzung für die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist, dass ein Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist und der Inhalt dieses Grundlagenbescheides sich noch nicht vollständig in einem Folgebescheid ausgewirkt hat.

Grundsätzlich sind Besteuerungsgrundlagen unselbständige Bestandteile der Steuerfestsetzung (§ 157 Abs. 2 AO). Ausnahmsweise ergeht in den Fällen der §§ 179 ff. AO ein eigener Verwaltungsakt über Besteuerungsgrundlagen, der Bindungswirkung für den Folgebescheid (Steuerbescheid) entfaltet. Der wichtigste Fall eines Grundlagenbescheides ist der Feststellungsbescheid nach den Vorschriften der §§ 179 bis 183 AO.

Beispiel:

Feststellung des Einheitswerts bzw. Grundsteuerwerts

Feststellung von Einkünften

Außerdem gehören dazu Steuermessbescheide (§ 184 AO) und andere Verwaltungsakte mit Bindungswirkung. Diese Bindungswirkung muss gesetzlich festgelegt sein. Das sind auch Verwaltungsakte von Behörden außerhalb der Finanzverwaltung.

Beispiel:

Bescheinigung über den Grad einer Körperbehinderung

Bescheinigung i.S.d. § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG

Die Grundlagenbescheide führen zur automatischen Folgeänderung bei den Steuerbescheiden. Die Korrektur ist zwingend von Amts wegen vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn der Grundlagenbescheid zunächst übersehen wurde. § 155 Abs. 2 AO stellt klar, dass der Folgebescheid vor dem Grundlagenbescheid erlassen werden kann. Auch wenn der Grundlagenbescheid fehlerhaft, aber bestandskräftig geworden ist, kann der Folgebescheid geändert werden.

Die automatische Folgeänderung greift aber nur, soweit die materielle Bindungswirkung des Grundlagenbescheides reicht. Diese Bindungswirkung ergibt sich grundsätzlich aus dem Gesetz (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).

Beispiel:

Gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO:

Nicht nur die Feststellung der gemeinsamen Einkünfte entfaltet Bindungswirkung für die jeweiligen ESt-Bescheide, auch andere im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlagen (Spenden, Sonderausgaben) sind mit umfasst.

Die Rechtsprechung des BFH erweitert diese Bindungswirkung noch.

„Die Bindungswirkung schließt vielmehr aus, dass über einen Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden ist, im Folgeverfahren in einem damit unvereinbaren Sinne anders entschieden wird“ (BFH BStBl 1988 II, S. 711).

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erfasst auch Fälle, in denen die Bindungswirkung später wegfällt, so dass jetzt erstmals das Finanzamt, das für den Folgebescheid zuständig ist, in seiner Entscheidung über die Besteuerungsgrundlagen frei ist.

10.3 Wann ist ein rückwirkendes Ereignis gegeben?

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO kommt in Betracht, wenn ein Ereignis eingetreten ist, das steuerliche Rückwirkung auf die bereits erfolgte (und damals richtige) Festsetzung entfaltet und den damaligen Bescheid nunmehr falsch macht.

Das Ereignis muss nachträglich, d.h. nach Erlass des Steuerbescheides eingetreten sein und sich für die Vergangenheit auswirken, d.h. den der Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Sachverhalt rückwirkend verändern. Dies unterscheidet die Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO von der Änderungsmöglichkeit nach § 173 AO wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel. Die Änderungsmöglichkeit nach § 173 AO stellt darauf ab, dass die Kenntnis des Finanzamtes bezüglich des vorhandenen Sachverhaltes nachträglich erweitert wird. Bei der Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfährt der steuerlich relevante Sachverhalt dagegen nachträglich und rückwirkend eine andere Gestaltung.

Ob ein Ereignis in die Vergangenheit zurückreicht, richtet sich nach den Normen des materiellen Steuerrechts. Der Fall eines rückwirkenden Ereignisses liegt vor allem dann vor, wenn die Besteuerung nach dem maßgeblichen Einzelsteuergesetz nicht an Lebensvorgänge, sondern unmittelbar oder mittelbar an Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse oder Verwaltungsakte anknüpft und diese Umstände nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit gestaltet werden.

Beispiele:

Herabsetzung eines Kaufpreises für eine Betriebsveräußerung (Höhe des Veräußerungsgewinns)

Erteilung eines Erbscheins für Erbschaftsteuerfestsetzung

Siehe weitere Beispiele in AEAO zu § 175, Nr. 2.4

Keine rückwirkenden Ereignisse i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sind Änderungen der Rechtsprechung, nachträglich gestellte Anträge oder nachträglich ausgeübte Wahlrechte. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wird ergänzt durch die Regelung des § 175 Abs. 2 AO. Danach gilt auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung als rückwirkendes Ereignis i.S.d. Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1.

Ein rückwirkendes Ereignis ist aber nicht gegeben, wenn nachträglich eine Bescheinigung erteilt oder vorgelegt wird, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

Ist ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 2 AO gegeben, ist die Korrektur von Amts wegen vorzunehmen. Es besteht kein Ermessensspielraum.

Der Umfang der Änderung richtet sich nach der steuerlichen Bedeutung des rückwirkenden Ereignisses.

11. Korrektur nach § 175b AO

11.1 Welchen Anwendungsbereich hat die Korrekturvorschrift?

Gemäß § 175b AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, wenn elektronisch übermittelte Daten Dritter i.S.d. § 93c AO unzutreffend oder gar nicht berücksichtigt worden sind. Die Vorschrift des § 93c AO enthält grundsätzlich einheitlich geltende Verfahrensvorschriften für Datenübermittlungspflichtigen Dritter. Sofern solche Daten übermittelt werden, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige Pflichten verletzt hat, oder dem Finanzamt Ermittlungsfehler unterlaufen sind. Maßgeblich ist letztendlich die richtige Berücksichtigung übermittelter Daten.

Nach § 175b Abs. 3 AO ist ein Steuerbescheid auch dann aufzuheben oder zu ändern, wenn die Übermittlung der Daten durch Dritte von der Einwilligung des Steuerpflichtigen abhängt und diese Einwilligung nicht erteilt wurde.

11.2 Seit wann gilt diese Vorschrift?

Die Vorschrift des § 175b AO ist erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen für Besteuerungszeiträume nach 2016 oder Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2016 auf Grund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten als mitteilungspflichtiger Stelle elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.

12. Mitberichtigung von materiellen Fehlern nach § 177 AO

12.1 Bedeutung des § 177 AO

12.1.1 Welche Bedeutung hat die - auch als „unselbständige Korrekturvorschrift“ beschriebene - Regelung des § 177 AO?

Die Korrekturtatbestände für Steuer- und gleichgestellte Bescheide erlauben jeweils nur die Beseitigung ganz bestimmter Fehler. Andere Fehler müssten in den Bescheiden weiter hingenommen werden, wenn nur diese - selbständigen - Korrekturtatbestände existieren würden. § 177 AO beinhaltet deshalb eine Kompensationsvorschrift, deren Bedeutung darin besteht, Korrekturen nach anderen Vorschriften bezüglich ihres Umfangs einzuschränken oder ganz zu verhindern. § 177 AO bewirkt hingegen niemals allein eine Korrektur, sondern sorgt für eine „kleine Gerechtigkeit“.

12.1.2 Was ist unter einem „materiellen Fehler“ zu verstehen?

Lesen Sie § 177 Abs. 3 AO und AEAO zu § 177, Nr. 1!

Materieller Fehler ist jede objektive Unrichtigkeit eines Steuerbescheids. Demnach sind materielle Fehler nach § 177 Abs. 3 AO alle Fehler - einschließlich offener Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO -, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht. Hierzu zählen zum einen sog. Rechtsanwendungsfehler (unrichtige Anwendung materiellen Rechts), die unrichtige Tatsachenerfassung, die fehlerhafte Anwendung von Erfahrungsgrundsätzen im Zusammenhang mit Schätzungen, als auch Verstöße gegen Verfahrensvorschriften, die zu materiellen Unrichtigkeiten führen. Materiell fehlerhaft ist ein Bescheid nicht nur, wenn bei Erlass des Steuerbescheids geltendes Recht unrichtig angewendet wurde, sondern auch dann, wenn der Steuerfestsetzung ein Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, der sich nachträglich als unrichtig erweist. Bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigte Tatsachen sind deshalb, sofern sie zu keiner Änderung nach § 173 AO führen, nach § 177 AO zu berücksichtigen.

Zu den materiellen Fehlern gehören auch solche Fehler, die wegen Erfüllung eines Korrekturtatbestandes eigentlich korrigiert werden könnten, die jedoch wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr korrigierbar sind (siehe AEAO zu § 177, Nr. 1 Satz 5).

Beispiel:

Nach Ablauf der regulären Festsetzungsverjährungsfrist ist ein Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu Lasten des Stpfl. zu ändern; insoweit greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO ein. Das Finanzamt stellt anlässlich der Änderung fest, dass bei Erlass des ursprünglichen Steuerbescheides auch eine offenbare Unrichtigkeit zu Gunsten des Stpfl. unterlaufen war, die wegen Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht mehr berichtigt werden kann (§ 169 Abs. 1 Satz 2 AO).

Bei Durchführung der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist der materielle Fehler zu Gunsten des Stpfl. mitzuberichtigen, je nach Auswirkung gemäß § 177 Abs. 1 oder Abs. 2 AO.

Nach Auffassung des BVerfG (v. 10.06.2009, 1 BvR 571/07; HFR 2009 S. 921) verstößt die BFH-Rechtsprechung, wonach (a) § 177 AO eine Saldierung mit festsetzungsverjährten Besteuerungsgrundlagen ermöglicht und (b) der Saldierungsrahmen des § 177 AO durch Einbeziehung aller noch nicht bestandskräftigen Änderungsbescheide zu bestimmen ist, nicht gegen Verfassungsrecht; entsprechende Verfassungsbeschwerden wurden nicht zur Entscheidung angenommen.

12.2 Anwendungsbereich des § 177 AO

12.2.1 Bei welchen Korrekturen ist § 177 AO zu beachten?

§ 177 AO gilt für die Korrektur von endgültigen Steuer- und gleichgestellten Bescheiden nach den §§ 172 ff. AO, sowie nach Änderungsvorschriften der Einzelsteuergesetze (z.B. § 10d EStG). Die Vorschrift gilt nicht bei Aufhebungen und Änderungen gemäß § 164 Abs. 2 AO und § 165 Abs. 2 AO, vgl. § 177 Abs. 4 AO. Insoweit besteht auch kein Bedürfnis der Anwendung des § 177 AO: Soweit eine Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 164 AO), kann der Bescheid problemlos der zutreffenden Rechtslage angepasst werden. Gleiches gilt, soweit die Festsetzung vorläufig erfolgt ist (§ 165 AO). Für Korrekturen im endgültigen Teil des Steuerbescheids ist § 177 AO jedoch zu beachten. Nach BFH und AEAO zu § 165, Nr. 9 Satz 3 sind bei einer Änderung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO im Rahmen des Änderungsbetrages auch solche Fehler zu berichtigen, die nicht mit dem Grund der Vorläufigkeit zusammenhängen. Die Anwendung des § 177 AO, so der BFH a.a.O., führe als „*kleine Gerechtigkeit*“ zu einer materiell-rechtlich zutreffenden Besteuerung, was schließlich das Ziel jeder Steuerfestsetzung sei.

Zur Saldierung nach § 177 AO bei Änderung eines Folgebescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO siehe BFH v. 22.04.2015, X R 24/13 (NV), BFH/NV 2015 S. 1334.

12.2.2 Kann § 177 AO auch auf Berichtigungen gemäß § 129 AO angewandt werden?

Bei Korrekturen nach § 129 AO ist die Anwendung des § 177 AO nicht erforderlich (AEAO zu § 177, Nr. 6 und zu § 129, Nr. 5). Begründet wird dies vom BFH damit, dass das Kompensationsprinzip des § 177 AO der ermessensbedingten Berichtigung nach § 129 AO „*immanent*“ sei, da das materiell richtige Ergebnis ggf. im Wege der Ermessensreduzierung zu erreichen sei. Für die klausurmäßige Darstellung des § 177 AO bei den Kompensationsmethoden (s.u.) empfiehlt es sich jedoch, § 129 AO wie die §§ 172 ff. AO zu behandeln, sobald ein VA sowohl nach § 129 AO als auch nach einer anderen Vorschrift zu korrigieren ist.

12.3 Rechtsfolgen

12.3.1 Welche Rechtsfolgen sieht § 177 AO vor?

§ 177 AO ist eine „gebundene“ Vorschrift, d.h. die Kompensation muss durchgeführt werden (kein Ermessen!), wenn und soweit ihre Voraussetzungen vorliegen, und zwar

- gemäß § 177 Abs. 1 AO zugunsten des Stpfl. oder
- gemäß § 177 Abs. 2 AO zuungunsten des Stpfl.

12.3.2 Wie ist die Fehlerkompensation nach § 177 AO durchzuführen?

Die Kompensation kann immer erst am Ende eines klausurmäßigen Fallgutachtens durchgeführt werden, da erst hier feststeht, welche Sachverhalte nach einer selbständigen Korrektornorm korrigiert werden können und welche nicht. Für die technische Durchführung der Kompensation gibt es zwei Methoden, welche beide zum richtigen Ergebnis führen.

12.3.3 Wie heißen diese Methoden?

Wortlaut- oder Saldomethode und Berichtigungsrahmenmethode

Tipp: Zweckmäßigerweise sollte von Beginn an nur eine Methode praktiziert werden, da die Vermischung beider Methoden zu Verwechslungen und damit zu fehlerhaften Ergebnissen führen kann!

12.3.4 Wie erfolgt die Kompensation nach der Wortlautmethode?

- Bei der Wortlautmethode wird im ersten Schritt der Saldo der materiellen Fehler i.S.d. § 177 AO gebildet.
- Im zweiten Schritt wird dieser Saldo verrechnet mit der Summe der selbständigen, „gegenläufigen“ (d.h. die von ihrer Auswirkung her ein anderes Vorzeichen haben) Korrekturvorschriften bis maximal „0“ €.
- In einem dritten Schritt sind ggf. die „gleichläufigen“ Korrekturvorschriften anzuwenden.

Beispiel:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 20.000 €. Die Überprüfung des Falles ergibt eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Auswirkung ./ 850 € und eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO mit Auswirkung + 700 €. Des Weiteren liegen zwei Fehler mit Auswirkung von + 300 € sowie ./ 1.200 € vor, die nicht nach einer Korrekturvorschrift geändert werden können.

Lösung:

Der Saldo der materiellen Fehler i.S.d. § 177 AO beträgt ./ 900 €. Die gegenläufige (Vorzeichen: +), selbständige Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hat eine Auswirkung von + 700 €. Eine Verrechnung ergibt den Betrag von ./ 200 €, der aber nicht angesetzt werden darf, weil § 177 AO selbständige Korrekturen lediglich kompensieren, d.h. aufzehren oder verhindern darf. Der Saldo nach der Verrechnung beträgt somit 0 €. Dies bedeutet, dass nur noch die Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Auswirkung ./ 850 € übrigbleibt. Die geänderte Festsetzung erfolgt i.H.v. 19.150 €.

12.3.5 Wie erfolgt die Kompensation nach der Berichtigungsrahmenmethode?

- Bei der Berichtigungsrahmenmethode wird in einem ersten Schritt der obere bzw. der untere Rahmen festgelegt: Dieser ergibt sich aus den Summen der jeweils gleichläufigen (gleiches Vorzeichen) selbständigen Korrekturen.
- Im zweiten Schritt wird das materiell richtige Ergebnis ermittelt, unter Einbeziehung sämtlicher Fehler im Bescheid.
- Der dritte Schritt beinhaltet den Vergleich dieses Ergebnisses mit dem Rahmen:
 - Liegt es innerhalb des Rahmens, ergeht ein Korrekturbescheid, in welchem dieses Ergebnis angesetzt wird.
 - Liegt es außerhalb des Rahmens, ist der obere oder untere Rahmen maßgebend, je nachdem, ob das Ergebnis oberhalb des oberen oder unterhalb des unteren Rahmens liegt.

Beispiel:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 20.000 €. Die Überprüfung des Falles ergibt eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Auswirkung ./ 850 € und eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO mit Auswirkung + 700 €. Des Weiteren liegen zwei Fehler mit Auswirkung von + 300 € sowie ./ 1.200 € vor, die nicht nach einer Korrekturvorschrift geändert werden können.

Lösung:

Der obere Rahmen beträgt + 700 €, der untere Rahmen ./ 850 €. Das materiell richtige Ergebnis beträgt $(./ 850 € + 700 € + 300 € ./ 1.200 € =) ./ 1.050 €$. Es liegt unterhalb des unteren Rahmens von

./ 850 €. Dieser ist maßgebend, d.h. es kann lediglich mit Auswirkung bis ./ 850 € korrigiert werden.
Die Steuerfestsetzung wird geändert auf 19.150 €.

Klausurtyp:

Die Teilergebnisse eines Sachverhaltes (z.B. bei Auswertung eines Bp-Berichts) sollten von Ihnen auf einem Konzeptblatt zusammengefasst und sortiert sein in

- Teilergebnisse, die eine selbständige Korrekturvorschrift erfüllen
- und Teilergebnisse, die (nur) zu einer Mitberichtigung gemäß § 177 AO führen.

Dabei sollten Sie nochmals überprüfen, ob sämtliche im Sachverhalt dargestellten Fehler von Ihnen untersucht wurden. Überprüfen Sie dabei auch, ob die betragsmäßige Auswirkung bei jedem Teilergebnis die gleiche Berechnungsgröße (Bemessungsgrundlage oder Steuer) betrifft.

Beachten Sie, dass nach BFH vom 09.08.2006 (BStBl. 2007 II, 87) zur Ermittlung des Umfangs des Saldierungsrahmens i.S. des § 177 AO nicht allein auf den zu erlassenden Änderungsbescheid abzustellen ist, sondern vielmehr auch alle Änderungen heranzuziehen sind, die aufgrund der Anwendung selbständiger Korrekturvorschriften zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen in denjenigen Bescheiden vorgenommen worden sind, die dem zu erlassenden Änderungsbescheid vorangegangen, aber nicht formell bestandskräftig geworden sind.

13. Vertrauensschutz bei der Korrektur von Steuerbescheiden

13.1 Gesetzliche Regelung und Anwendungsbereich

13.1.1 Welche Vorschrift regelt den Vertrauensschutz bei der Korrektur von Steuerbescheiden?

Der Vertrauensschutz bei der Korrektur von Steuerbescheiden ist gesetzlich geregelt in § 176 AO, darüber hinaus ist der Gedanke des Vertrauensschutzes auch bei der Anwendung einzelner Korrekturvorschriften zu beachten: z.B. finden sich entsprechende Überlegungen beim Begriff des „Ermittlungsfehlers“ bei der Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder des § 174 Abs. 2 AO. Im Übrigen bleiben die allgemeinen Grundsätze für Vertrauensschutz nach Treu und Glauben anwendbar.

Bitte lesen Sie ergänzend des AEAO zu § 176. Praxisrelevant sind insbesondere die Ausführungen in AEAO vor §§ 172 bis 177, Nr. 8 zu „Steuerliche Wahlrechte“.

13.1.2 Auf welche Bescheide ist § 176 AO anzuwenden?

§ 176 AO gilt für alle Aufhebungen und Änderungen von Steuerbescheiden und gleichgestellten Bescheiden, d.h. Steuer-VAe, die in ihren gesetzlichen Regelungen eine entsprechende Anwendung der Vorschriften für die Steuerbescheide vorschreiben, so z.B. § 181 Abs. 1 AO für Feststellungsbescheide, § 184 Abs. 1 S. 3 AO für Messbescheide oder § 239 AO für Zinsbescheide. § 176 AO gilt aber nicht für den erstmaligen Erlass dieser Bescheide.

Die Vorschrift ist auch anzuwenden auf Korrekturen von Vorauszahlungsbescheiden (die kraft Gesetzes unter VdN stehen, vgl. § 164 Abs. 1 AO). Bei veränderter Rechtslage (s.u.) darf die Vorauszahlung nicht zum Nachteil des Stpfl. heraufgesetzt werden. § 176 AO schließt hingegen nicht aus, die veränderte Rechtslage bei Erlass des erstmaligen Jahressteuerbescheids zu beachten. Hier kann aber ggf. der allgemeine Grundsatz von Treu und Glauben eingreifen.

13.1.3 Auf welche Korrekturbestimmungen ist § 176 AO anzuwenden?

§ 176 AO ist auf Bescheidkorrekturen aller Art anwendbar, also in erster Linie auf Korrekturen gemäß §§ 172 ff. AO. Die Bestimmung gilt aber auch bei Aufhebungen und Änderungen gemäß §§ 164 Abs. 2 und 165 Abs. 2 AO und nach den Einzelsteuergesetzen.

Nach AEAO zu § 176, Nr. 5 gilt § 176 AO sinngemäß für Neuveranlagungen der GrSt-Messbeträge (§ 17 Abs. 2 GrStG) sowie für Fortschreibungen von Einheitswerten (§ 22 Abs. 3 BewG). § 176 AO gilt auch im Rechtsbehelfsverfahren und verhindert dort ggf. eine Verböserung nach § 367 Abs. 2 S. 2 AO.

13.1.4 Kann § 176 AO auch auf Berichtigungen gemäß § 129 AO angewandt werden?

Auf Berichtigungen gemäß § 129 AO ist § 176 AO grundsätzlich nicht anwendbar (AEAO zu § 176, Nr. 1 am Ende), da es hier um die Korrektur von Fehlern geht, auf welche § 176 AO nicht passt (bei § 129 AO geht es nicht um Rechtsanwendungsprobleme!). Kommt es jedoch im Rahmen der Ermessensbetätigung zur Kompensation mit Rechtsanwendungsfehlern, ist wohl auch insoweit § 176 AO zu beachten (unklar).

13.1.5 Inwiefern kann es durch § 176 AO zu einer Beeinflussung des § 177 AO kommen?

Wird ein Steuerbescheid nach einer selbständigen Korrektornorm (z.B. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) zugunsten des Stpfl. geändert, so kann ein gegenläufiger materieller Fehler i.S.d. § 177 Abs. 3 AO dann nicht „mitberichtigt“ werden, wenn der materielle Fehler darin besteht, dass im zu korrigierenden Bescheid eine für den Stpfl. günstige Norm angewandt wurde, die inzwischen vom BFH oder BVerfG für nichtig erklärt wurde.

Beispiel:

Ein ESt-Bescheid beruht u.a. auf einer Höchstbetragsbestimmung aus einer RechtsVO: Ihretwegen wurde der tatsächliche Aufwand des Stpfl. von 5.500 € nur i.H.v. 3.500 € berücksichtigt, was zu einer steuerlichen Minderauswirkung von 500 € führte. Später erklärt der BFH die Beschränkung für verfassungswidrig und nichtig, weil sie nicht von Art. 80 GG gedeckt sei. Da zur Fehlerbeseitigung keine selbständige Korrekturvorschrift erfüllt ist, liegt ein materieller Fehler mit Auswirkung ./ 500 € vor. Zur Lösung des Falles sind verschiedene Sachverhaltsalternativen zu unterscheiden:

1. Alt.: Ist der ESt-Bescheid endgültig, darf allein wegen des materiellen Fehlers der Bescheid nicht geändert werden.

2. Alt.: Steht der Bescheid unter VdN, muss allein wegen dieses Fehlers der Bescheid geändert und die Steuer um 500 € gemindert werden.

3. Alt.: Der endgültige Bescheid muss wegen eines Fehlers in einem anderen Bereich z.B. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert und die Steuer um 700 € erhöht werden: Durch die Anwendung des § 177 AO wird der materielle Fehler i.H.v. 500 € mitberichtigt, die Steuer insgesamt um (700 ./ 500 =) 200 € erhöht. § 176 Abs. 1 Nr. 2 AO greift nicht, da die Norm nur zugunsten des Stpfl. wirken kann.

4. Alt.: Der endgültige Bescheid muss wegen eines Fehlers in einem anderen Bereich z.B. nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert und die Steuer um 700 € gemindert werden: Der Bescheid wird ausschließlich gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert und die Steuer um 700 € herabgesetzt. Eine Mitberichtigung findet nicht statt, da diese nur im Rahmen der selbständigen Korrektur möglich ist.

13.2 Wirkung und Fallgruppen des § 176 AO

13.2.1 Welche Wirkung hat § 176 AO?

§ 176 AO enthält keine selbständige Korrekturvorschrift, sondern eine Schutzvorschrift zugunsten des Stpfl. bei Korrekturen, die sich zu dessen Lasten auswirken. Sie bewirkt, dass entweder eine belastende Korrektur unterbleibt oder die „frühere“ Rechtslage, die zur Zeit des Erlasses des zu korrigierenden Bescheids galt oder die frühere Auslegung einer Rechtsvorschrift durch die höchstrichterliche Rechtsprechung oder die Ministerialbürokratie bei der Korrektur beizubehalten ist, wenn diese günstiger für den Stpfl. sein sollte.

13.2.2 Auf welche Fallgestaltungen ist § 176 AO anzuwenden? Beschreiben Sie den Inhalt dieser Bestimmung!

Die Vorschrift unterscheidet vier Fallgruppen, in welchem dem Stpfl. Vertrauensschutz zu gewähren ist:

Fallgruppe 1 - § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO:

Das BVerfG erklärt ein Gesetz (im formellen Sinn, d.h. ein im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren von Bundestag und Bundesrat beschlossenes Gesetz), auf welchem der Bescheid beruhte, für nichtig.

Die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes fällt in die alleinige Kompetenz des BVerfG. Sollte der BFH oder ein anderes Gericht zu der Überzeugung gelangen, dass eine von ihm anzuwendende Norm, die es bei seiner Urteilsfindung benötigt, verfassungswidrig sei, so ist das Gericht aufgrund des Art. 100 Abs. 1 GG verpflichtet, die Entscheidung des BVerfG hierzu einzuholen (sog. konkrete Normenkontrolle).

Fallgruppe 2 - § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO:

Der BFH wendet eine Norm aus einer Rechtsverordnung (z.B. § xy EStDV), auf welcher der Bescheid beruhte, nicht an, weil er sie für verfassungswidrig hält.

Bei Rechtsverordnungen (z.B. EStDV, UStDV) handelt es sich nicht um Gesetze im formellen Sinn, da sie aufgrund des Art. 80 GG von der Spitze der Exekutive und nicht vom ordentlichen Gesetzgeber erlassen werden. Insoweit gilt das Verwerfungsmonopol des BVerfG nicht. Des Weiteren gilt Art. 100 GG nicht für sog. „vor-konstitutionelle Gesetze“, d.h. Gesetze, deren Inkrafttreten vor dem 24.05.1949 erfolgte (allerdings nur, soweit diese nicht in den gesetzgeberischen Willen des modernen Gesetzgebers aufgenommen wurden).

Ein entsprechendes Verhalten eines Finanzgerichts oder des Europäischen Gerichtshofes / Gerichtes löst die Wirkung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht aus. In solchen Fällen sollte jedoch eine Billigkeitsmaßnahme i.S.d. §§ 163, 227 AO geprüft werden.

Fallgruppe 3 - § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO:

Der bisherige Bescheid beruht auf einer Rechtsauslegung, welche im Zeitpunkt des Erlasses des VA der BFH-Rspr. entsprach. Später ändert der BFH seine Rechtsprechung.

Abweichungen von der Rspr. des Reichsfinanzhofes (RFH) genügen nicht für § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO (BFH BStBl. 1993, II S. 261).

Zu beachten ist allerdings die Einschränkung durch § 176 Abs. 1 Satz 2 AO: Lag die frühere BFH-Rspr. - für das FA nicht erkennbar - schon der Steuererklärung oder -anmeldung zugrunde, greift der Vertrauensschutz nur, wenn das FA - unterstellt, es hätte die Rechtsfrage damals erkannt - die frühere Rspr. angewandt hätte. Dies ist dann der Fall, wenn zur Zeit des Erlasses des Bescheids kein sog. Nichtanwendungserlass (zu dem früheren BFH-Urteil) vorlag (AEAO zu § 176, Nr. 3).

Beispiel:

Der Stpfl. erklärt bestimmte Umsätze nicht, weil er - wie der BFH in einem im BStBl. veröffentlichten Urteil - davon ausgeht, dass diese nicht unter das UStG fallen. Ein Nichtanwendungserlass liegt nicht vor. Später erkennt ein Betriebsprüfer diese Umsätze, die nach der inzwischen geänderten BFH-Rechtsprechung jetzt steuerbar und steuerpflichtig sind.

Der USt-Bescheid darf nicht gemäß § 164 Abs. 2 AO zu Lasten des Stpfl. geändert werden. Der Stpfl. hat damals zu Recht die Umsätze nicht angemeldet (§ 168 AO) und darf deshalb auf die Gültigkeit der für ihn günstigen Rechtsauffassung vertrauen. Denn selbst bei Anmeldung der Umsätze hätte das Finanzamt diese als nicht steuerbar behandeln müssen.

Einer Änderung ggf. wegen „neuer“ Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (unterstellt, die USt-Festsetzung ist endgültig erfolgt) steht bereits entgegen, dass das nachträgliche Bekanntwerden der Umsätze nicht rechtserheblich ist.

Voraussetzung ist, dass es eine, wenn auch nicht ausdrückliche, wohl aber zumindest deutliche Aussage der früheren Rspr. zu einem bestimmten Rechtsproblem gibt; eine allmähliche Entwicklung, Konkretisierung und Präzisierung der Rspr. erfüllt diese Voraussetzung nicht, BFH 05.05.2011 – X B 155/10. Das Änderungsverbot gilt nur, wenn der in § 176 AO vorausgesetzte zeitliche Ablauf gewahrt ist. Die Sperre des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO greift nur ein, wenn sich die Rspr. in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheids und dem Erlass des Änderungsbescheids geändert hat (BFH 28.05.2013, XI R 11/09). Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Urteils, durch das sich die Rechtsprechung änderte (BFH 25.04.2013, V R 2/13).

Fallgruppe 4 - § 176 Abs. 2 AO:

Der Steuerbescheid beruhte auf der Auslegung des Gesetzes durch eine Richtlinie bzw. ein BMF-Schreiben oder einen Erlass eines Landesfinanzministers und der BFH erklärt diese Auslegung für rechtswidrig.

Ob der BFH die Rechtswidrigkeit ausdrücklich oder nur sinngemäß feststellt, ist gleichgültig. Der BFH fordert für das Eingreifen des § 176 AO insoweit lediglich einen „inhaltlichen Widerspruch“.

§ 176 Abs. 2 AO gilt nicht, wenn ein Finanzgericht die entsprechende Verwaltungsanweisung für rechtswidrig erklärt oder wenn lediglich die Verfügung einer Oberfinanzdirektion vom BFH für rechtswidrig erklärt wird, denn die Oberfinanzdirektionen sind keine obersten Landesbehörden.

Ein lesenswertes Urteil zur Bedeutung des § 176 AO in der Praxis stellt BFH v. 24.07.2017, XI B 25/17 (NV), BFH/NV 2017 S. 1591 dar.

13.2.3 Gilt § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO auch, wenn sich die Änderung der Rechtsprechung erst nach Erlass eines entsprechenden Änderungsbescheides ergibt?

Nach BFH vom 14.02.2007 (XI R 30/05; BStBl 2007 II S. 524) muss sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes bereits bei Erlass des Änderungsbescheides zulasten des Steuerpflichtigen geändert haben. Ändert sich die höchstrichterliche Rechtsprechung erst während des Einspruchsverfahrens, ist es dem Finanzamt nicht verwehrt, die Einspruchsentscheidung darauf zu stützen. Zu den Folgen dieser Entscheidung:

Grundsätzlich sollen mit Hilfe der Änderungsvorschriften ursprünglich begangene Fehler korrigiert und so die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheids zutreffende Rechtslage umgesetzt werden. Ändert sich aber im Anschluss an den zunächst erlassenen Verwaltungsakt die Rechtsprechung, führt dies nur eingeschränkt zu Korrekturen.

Beispiel:

Bestimmte Ausgaben wurden in einer Steuerfestsetzung unter VdN erklärungsgemäß steuerwirksam zunächst berücksichtigt. Diese Festsetzung entsprach der bis dahin geltenden Rechtsprechung.

Im Vorgriff auf eine zu erwartende Entscheidung des BFH in einem anhängigen Verfahren erließ das Finanzamt gemäß § 164 Abs. 2 AO einen Änderungsbescheid zulasten des Stpfl. und strich die bisher berücksichtigten Ausgaben. Der Steuerpflichtige legt gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und beruft sich dabei auf den Vertrauensschutz des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO.

Lösung:

Der Tatbestand des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist nicht erfüllt. Die Änderung war daher rechtmäßig. Der Einspruch gegen den Änderungsbescheid bleibt erfolglos.

14. Rücknahme und Widerruf nach §§ 130, 131 AO

14.1 Anwendungsbereich

14.1.1 Auf welche Steuer-VAe sind die §§ 130, 131 AO anzuwenden? Woraus ergibt sich dies?

Die §§ 130, 131 AO sind Korrekturvorschriften aus dem 3. Teil der AO - allgemeine Verfahrensvorschriften -, die grundsätzlich für alle Steuer-VAe gelten. Wegen § 172 AO gelten aber für die wichtigsten Steuer-VAe - die Steuerbescheide sowie gleichgestellte Bescheide - als Korrekturvorschriften die §§ 172 ff AO. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. d, 2. Halbsatz AO erklärt die §§ 130, 131 AO für diese Steuer-VAe für nicht anwendbar.

Daneben enthält die AO für die Korrektur von einigen Steuer-VAen Spezialbestimmungen, wie z.B. für die verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung (§ 207 AO) oder den Aufteilungsbescheid (§ 280 AO).

Für die Anwendung der §§ 130, 131 AO verbleiben somit nur die „sonstigen Steuer-VAe“!

14.1.2 Nennen Sie die wichtigsten „sonstigen Steuer-VAe“!

- Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen (§ 97 AO)
- Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO)
- Haftungsbescheid (§ 191 AO)
- Leistungsgebot (§ 254 AO), auch als Anrechnungsverfügung bezeichnet (s.u.)
- Stundung (§ 222 AO)
- Erlass von Steuern (§ 227 AO)
- Maßnahmen im Vollstreckungsverfahren (§§ 249 ff. AO)
- Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO)

vgl. auch AEAO, vor §§ 130, 131 Nrn. 2 und 3

Zwischen der Steuerfestsetzung und der Anrechnungsverfügung besteht nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ein innerer Zusammenhang (BFH vom 12.11.2013, VII R 28/12):

- Der gegen den Stpfl. erlassene Steuerbescheid hat für die Anrechnungsverfügung ähnlich einem Grundlagenbescheid bindende Wirkung. Steuerabzüge, die auf Einkünfte entfallen, die bei der Veranlagung nicht erfasst worden sind, sind von der Anrechnung ausgeschlossen.
- Wird die Steuerfestsetzung geändert, ist die Anrechnungsverfügung ggf. gemäß § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO zu ändern.

14.2 Systematik der §§ 130, 131 AO

14.2.1 Für welche „sonstigen“ Steuer-VAe gilt § 130 AO, für welche § 131 AO? Erkennen Sie Unterschiede hinsichtlich der Wirkungen der jeweiligen Korrektur?

Aus den gesetzlichen Überschriften der §§ 130, 131 AO ist bereits zu entnehmen, dass § 130 AO die Korrektornorm für rechtswidrige, § 131 AO die Korrektornorm für rechtmäßige VAe ist. Rechtswidrige VAe können ganz oder zum Teil mit Wirkung für die Zukunft und/oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden; rechtmäßige VAe können nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.

Ein Verwaltungsakt ist rechtswidrig, wenn er im Zeitpunkt seines Erlasses ganz oder teilweise gegen zwingende gesetzliche Vorschriften (§ 4 AO) verstößt, ermessensfehlerhaft ist (§ 5 AO) oder eine Rechtsgrundlage überhaupt fehlt. Eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage hingegen macht einen ursprünglich rechtmäßigen Verwaltungsakt grundsätzlich nicht i.S.d. § 130 AO rechtswidrig, es sei denn, es läge ein Fall steuerrechtlicher Rückwirkung vor, welche den Verwaltungsakt erfasst (BFH vom 09.12.2008, BStBl 2009 II S. 344). Besonders schwerwiegende Fehler haben die Nichtigkeit und damit die Unwirksamkeit zur Folge (§ 125 i.V.m. § 124 Abs. 3 AO). Liegt kein Fall der Nichtigkeit vor, so wird der rechtswidrige Verwaltungsakt zunächst wirksam.

Ob ein VA rechtswidrig oder rechtmäßig ist, ergibt sich somit aus einer zurückblickenden Betrachtung des VA. Maßgeblich hierfür ist die spätere („geläuterte“) Erkenntnis des Finanzamtes hinsichtlich der Sach- und Rechtslage bezogen auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des VA.

Die spätere Erkenntnis ist ausschlaggebend, auch wenn das Finanzamt bei der Bekanntgabe des ursprünglichen VA von seiner Rechtmäßigkeit überzeugt war, bzw. nach seiner damaligen Kenntnis überzeugt sein durfte.

14.2.2 Wann ist Abs. 1 oder Abs. 2 der §§ 130 ff AO anwendbar?

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es auf den Charakter des ursprünglichen VAes an: War dieser belastend, gilt Abs. 1, war er für den Stpfl. begünstigend, gilt Abs. 2 (so auch AEAO vor §§ 130, 131 AO).

Um jedoch unsinnige Ergebnisse zu vermeiden, ist für die Entscheidung, ob Abs. 1 oder Abs. 2 angewandt wird, auf den Sinn der beiden Absätze abzustellen: Abs. 1 soll Verbesserungen der Rechtslage für den Stpfl. „ohne weiteres“ (d.h. ohne einschränkende weitere Voraussetzungen) ermöglichen, Abs. 2 macht die Korrektur zu Lasten des Stpfl. von bestimmten weiteren Voraussetzungen abhängig, wenn dies aus Gründen des Vertrauensschutzes geboten ist. Nach dem Sinn der Vorschrift kommt es somit auf die Zielrichtung der Korrektur an: Ist die Korrektur begünstigend für den Stpfl. gilt Abs. 1, ist sie belastend so gilt Abs. 2.

Besonderheiten gelten bei der Korrektur von Verspätungszuschlagsfestsetzungen (VerspZ) nach § 152 AO. Lesen Sie hierzu bitte den AEAO zu § 152, Nr. 4.

Beispiele:

1. Das FA will einen Verspätungszuschlag (§ 152 AO a.F.) von 400 € auf 300 € herabsetzen.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist ein belastender sonstiger VA, dessen volle oder teilweise Rücknahme bzw. Widerruf nach Abs. 1 der einschlägigen Norm erfolgt. Im umgekehrten Fall (Heraufsetzung des Betrages) müssten die jeweiligen Voraussetzungen des Abs. 2 geprüft werden.

2. Das FA hat dem Stpfl. 2.000 € Steuern gestundet, es will den Stundungsbetrag
 - reduzieren auf 1.500 €.
 - erhöhen auf 3.000 €

Die Stundung ist ein für den Stpfl. begünstigender sonstiger VA. Soll in dessen Regelungsinhalt eingegriffen werden, gilt nach dem Wortlaut immer Abs. 2, die Korrektur wäre immer nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Im Fall der Erhöhung des Stundungsbetrages wird die Situation des Stpfl. aber verbessert, so dass die aus Gründen des Vertrauensschutzes aufgestellten Einschränkungen des Abs. 2 nicht vorliegen müssen, die

Korrektur würde somit nach Abs. 1 erfolgen. Da hier aber kein Eingriff in den Regelungsgehalt der vorangegangenen Stundung erfolgt, wird der Fall der Erweiterung des Stundungsumfangs als sog. „Ergänzungs-VA“ angesehen, für dessen Erlass die Voraussetzungen einer Korrektornorm nicht geprüft werden müssen. Hinweis: Eine Rechtsgrundlage zum Ergänzungsbescheid findet sich nur in § 179 Abs. 3 AO für den Fall, dass ein Feststellungsbescheid „ergänzt“ wird.

14.3 Voraussetzungen der einzelnen Korrekturmöglichkeiten:

14.3.1 Unter welchen Voraussetzungen können „sonstige Steuer-VAe“ zugunsten des Stpfl. korrigiert werden?

Die Korrektur des VA zugunsten des Stpfl. ist nach den jeweiligen Abs. 1 der §§ 130, 131 AO ohne weitere Voraussetzung möglich. Die Korrektur steht im Ermessen des Finanzamtes, wobei sich die Entscheidung ausschließlich nach sachlichen Gesichtspunkten zu richten hat (§ 5 AO). Da der Gesetzeswortlaut die Stellung eines Antrages nicht vorschreibt, kann die Korrektur von Amts wegen erfolgen.

Stellt der Stpfl. den Antrag auf Rücknahme / Widerruf zu seinen Gunsten erst nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des zu korrigierenden VAes, so hat er trotz der Unanfechtbarkeit des VAes immerhin noch einen Anspruch auf Überprüfung der Rechtslage und auf ermessensgerechte Entscheidung. Nach der BFH-Rspr. ist die Ablehnung der beantragten Verbesserung allerdings i.d.R. schon dann ermessensfehlerfrei, wenn der Stpfl. zur Begründung seines Antrags nur solche Gründe vorgetragen hat, die er bei fristgerechter Einspruchseinlegung schon hätte vorbringen können.

14.3.2 Unter welchen Voraussetzungen können „sonstige Steuer-VAe“ zu Lasten des Stpfl. korrigiert werden?

Lesen Sie §§ 130 Abs. 2 und 131 Abs. 2 AO!

Die Abs. 2 der §§ 130, 131 AO enthalten vier bzw. drei verschiedene Korrekturbestimmungen. Trotz des jeweils vom Gesetzgeber benutzten Ausdruckes „nur“ gibt es noch einen weiteren Korrekturgrund, nämlich die Zustimmung des Stpfl. Außerdem müssen § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO auf rechtswidrige VAe entsprechend angewandt werden, denn wenn schon rechtmäßige VAe wegen des Widerrufsvorbehalts oder wegen der Nichterfüllung einer Auflage zu Lasten des Stpfl. korrigiert werden können, dann gilt dies erst recht für rechtswidrige VAe; die Wirkung tritt dann allerdings erst mit Wirkung für die Zukunft ein.

14.4 Frist für die Korrektur, Zuständigkeit

14.4.1 Innerhalb welcher Fristen hat die Rücknahme bzw. der Widerruf zu erfolgen?

Aus §§ 130 Abs. 3, 131 Abs. 2 Satz 2 AO ergibt sich, dass die Korrektur nur bis zum Ablauf von einem Jahr seit Kenntnisnahme des maßgeblichen Sachverhalts durch die zuständige Stelle möglich ist. Dies gilt allerdings nicht im Fall des § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO.

§ 130 Abs. 3 AO normiert aber keine Prüfungsfrist, innerhalb derer die Finanzbehörde ihr bekannte Tatsachen rechtlich zu bewerten und aus ihnen die gebotenen Schlussfolgerungen zu ziehen hätte, sondern lediglich eine Entscheidungsfrist. Deshalb beginnt die Jahresfrist erst dann, wenn die Finanzbehörde tatsächlich die Erkenntnis gewonnen hat, dass ein Verwaltungsakt zurückgenommen bzw. widerrufen werden kann (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. u.a. BFH vom 09.12.2008, BStBl 2009 II S. 344). Dies ist der Fall, wenn die Finanzbehörde ohne weitere Sachaufklärung objektiv in der Lage ist, unter sachgerechter Ausübung ihres Ermessens über Rücknahme bzw. Widerruf des Verwaltungsakts zu entscheiden.

14.4.2 Welches Finanzamt ist im Fall eines Zuständigkeitswechsels für die Korrektur zuständig?

Für die Zuständigkeit zur Durchführung der Korrektur treffen die §§ 130 Abs. 4, 131 Abs. 4 AO eine besondere Regelung:

- Für Korrekturen vor Eintritt der Unanfechtbarkeit gilt § 26 AO in vollem Umfang, d.h. die Zuständigkeit für die Korrektur wechselt erst mit Kenntnisnahme der zuständigkeitsbegründenden Umstände (z.B. Wohnsitz) durch das Finanzamt.
- Für Korrekturen nach Eintritt der Unanfechtbarkeit gilt § 26 Satz 1 AO nicht: Der Zuständigkeitswechsel hängt nur von objektiven Umständen ab (z.B. Wohnsitzwechsel), nicht davon, ob eines der beteiligten Finanzämter hiervon Kenntnis erhält. Bei der Rücknahme von rechtswidrigen Steuer-VAen ist immerhin eine Anwendung des § 26 Satz 2 AO möglich.

15. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

15.1. Allgemeines

Welche Aufgabe hat das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (Einspruch)?

Es ist in den §§ 347 ff. AO geregelt. Der Stpfl. erreicht damit, dass das FA seine Entscheidung nochmals überprüft (Gesamtaufrollung, § 367 Abs. 2 Satz 1 AO). So wird ein wichtiger Ausgleich zu der zentralen Regelung des § 124 Abs. 1 AO geschaffen: Hiernach wird ein Verwaltungsakt (VA) mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam, unabhängig von seiner formellen oder materiellen Richtigkeit (außer bei Nichtigkeit). Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren stellt somit einerseits Bestandteil effektiven Rechtsschutzes auf dem Hintergrund des Art. 19 Abs. 4 GG dar, der auf dieser Stufe noch von der Finanzbehörde („außergerichtlich“) gewährt wird und dient andererseits im Sinne einer Filterwirkung der Selbstkontrolle der Verwaltung. Zu unterscheiden sind „normaler“ Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO) und Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO).

Wird rechtzeitig Einspruch eingelegt, tritt bis zur Entscheidung hierüber keine (formelle) Bestandskraft ein. Gemäß § 361 Abs. 1 AO ist der VA gleichwohl zu befolgen. Allerdings kann auf Grundlage des Rechtsbehelfs entweder sogleich oder auch noch später Aussetzung der Vollziehung (gemäß § 361 Abs. 2 AO) beantragt werden.

Ein (erfolglos) durchgeführter Einspruch ist regelmäßig Sachurteilsvoraussetzung für eine Anfechtungs- bzw. Verpflichtungsklage vor dem Finanzgericht (§§ 40 Abs. 1, 44 FGO).

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ergänzt das Korrekturrecht (sowie die nichtförmlichen Rechtsbehelfe: Aufsichtsbeschwerde, Gegenvorstellung, Petition nach Art. 17 GG) in den Möglichkeiten, auf einen VA Einfluss zu nehmen.

In Klausuren gelangt man zum Einspruch regelmäßig, indem man ein weder als „Einspruch“ noch als „Änderungsantrag“ (bzw. als „Widerspruch“, „Beschwerde“ o.ä.) formuliertes Schreiben des Stpfl. analog §§ 133, 157 BGB als Einspruch auslegt (rechtsschutzgewährende Auslegung, abgeleitet aus Art. 19 Abs. 4 GG, ständige Rspr., vgl. BFH-Urteil vom 15.02.2023 - VI R 13/21).

15.2. Zulässigkeit des Einspruchs

Klausurfrage: Ist der eingelegte Einspruch erfolgreich?

Zulässigkeit und Begründetheit eines Rechtsbehelfs sind in Theorie und Praxis scharf zu trennen. Nach § 358 AO ist ein unzulässiger Einspruch zu verwerfen ist. Es kommt dann erst gar nicht zu einer Sachprüfung, auch nicht, wenn der Einspruchsführer (Ef) eine Maßnahme des FA eigentlich zu Recht angreift. Es müssen daher immer zunächst (mindestens) die nachstehenden Zulässigkeitsmerkmale geprüft werden:

I. Zulässigkeit:

- Statthaftigkeit des Einspruchs, §§ 347, 348 AO
- Beschwer, § 350 AO (in Sonderfällen § 351 AO)
- Frist, §§ 355, 356 AO
- Form, § 357 Abs. 1 AO (in Sonderfällen: Problem Anbringungs-FA, § 357 Abs. 2 AO)
- (Besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen; §§ 351 Abs. 1, Abs. 2, 352 AO)
- Vertretung durch Steuerberater, § 80 AO

Zwischenergebnis: Der Einspruch ist entweder zulässig, dann ist zu prüfen, ob er auch begründet ist oder er ist unzulässig, dann ist der Einspruch zu verwerfen und ggf. Korrekturrecht zu prüfen.

II. Begründetheit des Einspruchs (nur falls Einspruch zulässig)

15.2.1 Wann ist ein Einspruch statthaft?

Regelmäßig kommt es gemäß § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO darauf an, dass sich der Ef gegen einen VA in Abgabenangelegenheiten wendet. Dies richtet sich nach § 1 Abs. 1 AO und nach § 118 AO. Einspruchsrecht gilt auch, wenn Finanzbehörden Vorschriften entsprechend der AO anwenden. Ausgenommen sind gemäß § 347 Abs. 3 AO Maßnahmen der Straf- und Bußgeldsachenstelle: dort gilt die Strafprozessordnung. Ausgenommen sind zudem die Realsteuern, da außerhalb des § 1 Abs. 2 AO allgemeines Verwaltungsrecht gilt (Widerspruch nach VwGO).

Beispiele:

Einspruch statthaft gegen: Steuerbescheid, Feststellungsbescheid, Verspätungszuschlag, Korrekturbescheid, Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, Prüfungsmaßnahme, verbindliche Auskunft.

Einspruch nicht statthaft gegen: Vorladung vor Bußgeldsachenstelle, Gewerbesteuerbescheid, Bericht des Außenprüfers, Aufrechnungserklärung.

Ein Einspruch ist auch statthaft, wenn darum gestritten wird, ob die angegriffene Maßnahme ein VA ist, sowie - wegen der Scheinwirkung - bei einem unwirksamen / nichtigen VA, AEAO zu § 347, Nr. 1.

Über § 348 AO ist ein Einspruch ausnahmsweise ausgeschlossen. Nach Nr. 1 kann kein Einspruch gegen eine Einspruchsentscheidung eingelegt werden; in Frage kommen stattdessen Klage oder Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 2 AO. Für Allgemeinverfügungen zu Korrekturanträgen in Musterverfahren gilt § 348 Nr. 6 AO.

Bei einem Steuerbescheid sind die beiden VA zu unterscheiden: Steuerfestsetzung und Anrechnung mit Leistungsgebot. Ein Steuerbescheid enthält zudem häufig eigentlich 3 Steuerfestsetzungen: ESt, Soli und KiSt. Dasselbe gilt, wenn zugleich noch steuerliche Nebenleistungen festgesetzt werden (Zinsen, Verspätungszuschlag usw.). Zusammenveranlagte Partner müssen ggf. jeder für sich selbst Einspruch einlegen. Tatsächlich liegen ja mehrere VA vor (zusammengefasster VA), vgl. BFH vom 14.12.2021 - VIII R 16/20. Soweit nur ein Gatte Einspruch erhebt und Erfolg hat, bleibt es bei der (zu hohen) Steuer beim anderen Partner.

Feststellungsbescheide enthalten regelmäßig mehrere selbständige anfechtbare Einzelentscheidungen (laufender Gewinn, Veräußerungsgewinn, Gewinnanteil usw., vgl. BFH 23.03.2023 - IV B 31/22). Sie lösen je für sich die Einspruchsfrist aus; wird also nur eine Feststellung rechtzeitig angegriffen, werden die anderen (formell) bestandskräftig.

Mit einem Untätigkeitseinspruch wendet man sich nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO dagegen, dass das FA über einen Antrag nicht zeitgerecht entscheidet. Maßgebend hierfür sind die Umstände des Einzelfalls: Ermittlungsprobleme, Rechtsprobleme usw.; praktisch orientiert man sich an § 46 FGO.

15.2.2 Was ist unter Beschwerde zu verstehen?

Der Ef muss gemäß § 350 AO eine (eigene) Beschwerde geltend machen. Eine Beschwerde ist i.d.R. schlüssig beim Adressaten eines VA, der im Tenor (Rechtsfolgenausspruch) belastend ist. Bei einem begünstigenden VA kann eine Beschwerde darin liegen, dass der Ef eine darüberhinausgehende Begünstigung begehrt. Eine Beschwerde ist auch zu bejahen, wenn zwar eine höhere Steuerfestsetzung gefordert wird, diese sich aber in einem späteren Bescheid oder im Anrechnungsverfahren beim Leistungsgebot oder im Bilanzzusammenhang günstiger für den Ef auswirken kann. Dabei reicht im Rahmen der Zulässigkeit aus, dass die Beschwerde schlüssig behauptet wird.

Beispiel:

Der Ef trägt vor, im angegriffenen Bescheid seien Betriebsausgaben zu Unrecht nicht anerkannt worden.

Damit ist die Beschwerde i.S.d. § 350 AO schlüssig behauptet und der Einspruch insoweit zulässig. Im Rahmen der Begründetheit ist zu prüfen, ob der Ef Recht hat und die Steuer herabzusetzen ist.

Beschwerde liegt dagegen nicht vor: Der Ef. trägt vor, die Steuer sei richtig festgesetzt, die Einkünfte seien aber solche aus § 18 EStG, nicht aus § 15 EStG.

Bei Null-Beschwerden liegt ein Beschwerde nur ausnahmsweise vor, wenn der Ef

- eine Vergütung oder
- Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit begehrt oder wenn
- die Steuer nicht endgültig, sondern unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird,
- die Besteuerungsgrundlagen außersteuerlich binden, z.B. BAFöG
- ggf. einen (höheren) Feststellungsbescheid nach § 10d EStG anstrebt.

Richtet sich der Einspruch gegen einen Änderungsbescheid, ist ggf. eine Beschwerde gemäß § 351 Abs. 1 AO nur im Rahmen der Änderung gegeben (zum Klausuraufbau vgl. 3.6.)

Bei Grundlagenbescheiden ist eine Beschwerde wegen deren Bindungswirkung für den Folgebescheid gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO ohne weiteres zu bejahen. Im Übrigen wirkt sich die verfahrensrechtliche Zweigleisigkeit von (einheitlicher und) gesonderter Feststellung mit Bindungswirkung für den Folgebescheid auch im Einspruchsrecht aus; beide VA'e sind je für sich einspruchsfähig, vgl. § 351 Abs. 2 AO, vgl. 3.6.

Ein Schein-VA (AEAO zu § 347, Nr. 1 Satz 1) mit Schein-Beschwerde, BFH vom 11.02.2021 - VI R 37/18.

Beispiel:

Der Erbe legt Einspruch gegen einen an den Erblasser gerichteten ESt-Bescheid ein. Der Erblasser war noch vor Erlass des Bescheids verstorben.

Der Bescheid ist unwirksam. Dennoch kann der Erbe Einspruch statthaft einlegen.

Das Rechtsschutzbedürfnis ist ein Unterfall der Beschwerde, AEAO zu § 350, Nr. 6.

15.2.3 Welche Frist ist zu beachten?

Die Einspruchsfrist beträgt gemäß § 355 Abs. 1 AO grundsätzlich einen Monat. Sie beginnt mit der Bekanntgabe des VA bzw. gemäß § 168 AO mit Eingang der Steueranmeldung/Zustimmung. Gemäß § 108 Abs. 1 AO gelten §§ 187, 188 BGB. Für den Fristbeginn gilt die 4-Tagesfrist (bis 31.12.2024: 3-Tagesfrist) des § 122 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Abs. 2a, 122a Abs. 4 AO. Sowohl das Ende dieser vier Tage, als auch das Ende der Monatsfrist kann nach § 108 Abs. 3 AO verschoben sein. Eine frühere Bekanntgabe ist unmaßgeblich und lässt auch noch keinen Einspruch zu.

Trägt der Ef. eine tatsächlich spätere Bekanntgabe vor, muss er dies schlüssig und substantiiert tun, BFH vom 02.07.2021 - XI R 22/19; auf der anderen Seite ist zu beachten, dass das FA die Beweislast trägt, vgl. BFH vom 26.02.2021 - X B 108/20. Ggf. beginnt die Einspruchsfrist erst später. Weil das Ereignis (tatsächliche Bekanntgabe und nicht die Frist des § 122 AO) maßgeblich ist, gilt nicht § 108 Abs. 3 AO.

Wird ein VA – entgegen einer dem FA vorgelegten Empfangsvollmacht gem. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO (Feststellungslast des Ef) - dem Stpfl. bekannt gegeben, beginnt die Frist erst, wenn der Bevollmächtigte den VA (vom Stpfl.) erhält, AEAO zu § 122, Nr. 1.7.3.

Beispiel:

Der Briefträger wirft den ESt-Bescheid 01 vom 22.11.02 (Postausgang) am Freitag, 23.11.02 in den Briefkasten des Stpfl.

Die Einspruchsfrist beginnt mit der Bekanntgabe. Die Bekanntgabe ergibt sich nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO zum 25.11.02 (Sonntag), verschiebt sich jedoch gemäß § 108 Abs. 3 AO auf 26.11.02. Der tatsächlich frühere Zugang am 23.11.02 ist für die Einspruchsfrist unbeachtlich. Die Frist endet regulär mit Ablauf des 26.12.02 Da dieser Tag ein Feiertag ist, verlängert sich die Frist nach § 108 Abs. 3 AO auf den 27.12.02 (falls Werktag). Spätestens um 24 Uhr muss der Einspruch bei der zuständigen Anbringungsbehörde angekommen sein.

Hätte der Stpfl. dagegen den Bescheid tatsächlich erst am Samstag, 01.12.02 erhalten, bliebe die Bekanntgabe am Samstag, ohne Verschiebung nach § 108 Abs.3 AO, weil hier für die Bekanntgabe keine „Frist“ gilt.

Das FA kann einen VA auch nach dem formalisierten Zustellungsverfahren (VwZG) bekanntgeben, zu Fehlern BFH vom 19.10.2022 - X R 14/21. Eine Postzustellungsurkunde erbringt als öffentliche Urkunde den vollen Beweis der in ihr enthaltenen Tatsachen (Bekanntgabetag), ist aber widerlegbar, BFH vom 22.03.2023 - X B 135/21. Fehler werden gem. § 8 VwZG geheilt, sobald der Adressat den VA tatsächlich in Händen hält, BFH vom 11.11.2020 - XI R 41/18.

Bestreitet der Stpfl. den Bescheid überhaupt bekommen zu haben, muss er dies nicht substantiiert vortragen; FA / FG können in freier Beweiswürdigung aus Indizien dennoch auf eine erfolgte Bekanntgabe schließen. Das FA darf sich nicht damit begnügen, einen vorgetragenen Verspätungsgrund zu widerlegen.

Fehlt dem VA eine Rechtsbehelfsbelehrung oder enthält diese Fehler, gilt eine Jahresfrist, § 356 Abs. 2 AO. Dies gilt auch bei schriftlicher Zustimmung im Rahmen des § 168 Satz 2 AO. Die Rechtsbehelfsbelehrung muss (nur) die grundlegenden Zusammenhänge darstellen.

Der Ef ist beweispflichtig dafür, dass der Einspruch rechtzeitig beim FA einging. Eine eidesstattliche Versicherung, das Einspruchsschreiben an einem bestimmten Tag in den Briefkasten geworfen zu haben, reicht allein nicht aus; das FA kann zur Glaubhaftmachung zusätzliche objektive Beweismittel verlangen, BFH vom 04.05.2021 - VIII B 121/20.

Insbesondere muss mit der Übertragung eines Fax rechtzeitig begonnen werden (ca. 23.40 Uhr), vgl. BFH vom 03.08.2022 - XI R 32/19. Ein „ok-Vermerk“ begründet dabei ein Indiz für den tatsächlichen Zugang des Schriftstücks, BFH vom 22.06.2020 - VI B 117/19. Der Eingangsstempel bei FA / FG erbringt erhöhte Beweiskraft und kann z.B. nicht durch eine eidesstattliche Versicherung des Beraters widerlegt werden. Wird mit einem Einspruch bezweifelt, dass der VA tatsächlich am im Bescheid angegebenen Datum zur Post ging, entscheidet das FA bzw. FG nach seiner Überzeugung, kein Anscheinsbeweis, vgl. BFH vom 26.02.2021 - X B 108/20.

Wie ist vorzugehen, wenn die Einspruchsfrist versäumt wurde? Wiedereinsetzung

Ist die Einspruchsfrist verstrichen, muss (auch in Klausuren) stets erwogen werden, ob dem Ef nicht Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren ist. Innerhalb der Monatsfrist muss die versäumte Handlung nachgeholt und müssen diejenigen Tatsachen zumindest im Kern vorgetragen werden, aus denen sich die schuldlose Verhinderung und die rechtzeitige Nachholung ergeben, BFH vom 05.04.2023 - I B 98/21. Nach Ablauf der Frist können die Angaben noch vervollständigt und erläutert, wie auch glaubhaft gemacht werden (keine Amtsermittlung durch das FA). Ein eigenes Verschulden des Stpfl. liegt vor, wenn von ihm unter Beachtung objektivierter Sorgfalt die Fristwahrung hätte erwartet werden können. Kein Verschulden liegt insbesondere bei einer schweren und unerwarteten Krankheit des Stpfl. bzw. seines Bevollmächtigten vor (vgl. BFH vom 21.07.2021 - X B 126/20) oder wenn sich die Urlaubsrückreise wegen höherer Gewalt verschiebt; bei langem Urlaub (ab ca. 6 Wochen) muss der Stpfl. vorsorgen, dass er von eingehenden Schreiben erfährt. Arbeitsüberlastung entschuldigt nicht, BFH vom 31.08.2021 - XI B 33/21.

Zum Verschulden des Steuerberaters (Fristberechnung, BFH vom 01.09.2022 - VI R 8/22) gem. § 110 Abs.1 Satz 2 AO, gelten die Prinzipien zum Organisationsverschulden bzw. bloßen Büroversehen. Der Berater muss substantiiert und lückenlos vortragen, dass sein Büro optimal organisiert ist und er alle Vorsorge traf, BFH vom 14.12.2021 - VIII R 6/21. Er muss insbesondere ein Fristenkontrollbuch führen, darf sich aber in Bezug auf gewöhnliche Fristen auf qualifiziertes Personal verlassen (vgl. BFH vom 28.04.2020 - II R 33/18) und muss für einen Krankheitsvertreter sorgen (BFH vom 21.07.2021 - X B 126/20; 31.08.2021 - XI B 33/21).

Das Verschulden eines Empfangsbevollmächtigten i.S.v. § 183 Abs. 1 AO wird einem Mitgesellschafter nicht zugerechnet. Über einen Wiedereinsetzungsantrag wird nicht gesondert, sondern im Rahmen der Einspruchsentscheidung entschieden. Setzt das FA nicht wieder in die Einspruchsfrist ein, verwirft es den Einspruch als unzulässig (§ 358 AO); eine Überprüfung erfolgt i. R. einer eventuell anschließenden Klage. Gewährt das FA Wiedereinsetzung, gilt der Einspruch insoweit als zulässig und das FA entscheidet in der Sache (Begründetheit).

§ 126 Abs. 3 AO gewährt Wiedereinsetzung für den Fall nicht ausreichender Begründung.

Bei der Frist gibt es Sonderfälle:

- Der Untätigkeitseinspruch gemäß § 347 Abs. 1 Satz 2 AO ist nach § 355 Abs. 2 AO unbefristet. (Es steht ja gerade ein VA aus!)

Ein Schein-VA (s.o.) kann ebenfalls unbefristet angegriffen werden. (Es gilt keine Bestandskraft zu wahren!)

- In den von § 353 AO erfassten Fällen der Drittwirkung ist der Rechtsnachfolger an die für den Vorgänger geltende Frist gebunden. Dasselbe gilt für die Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbe) gemäß § 45 AO.

15.2.4 Welche Formerfordernisse gelten?

Nach § 357 Abs. 1 Satz 1 AO gilt Schriftform (anders als ein Antrag auf schlichte Änderung, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO), die auch durch Telefax, E-Mail gewahrt wird. Gemäß § 357 Abs. 1 Satz 2 AO wird eine Unterschrift oder qualifizierte elektronische Signatur (entgegen § 126 BGB, § 87a Abs. 3 AO) nicht verlangt, da ausreicht, wenn sich wenigstens durch Auslegung analog §§ 133, 157 BGB ermitteln lässt, dass, durch wen, wogegen und wie viele Einsprüche eingelegt werden. Bei Zusammenveranlagung muss erkennbar werden, ob für beide Partner Einspruch eingelegt wird. Auch wenn laut Betreff gegen den (gesamten) Bescheid vorgegangen wird, kann sich aus der Einspruchsbegründung im Wege der Auslegung ergeben, dass in Wahrheit nur eine Entscheidung aus einem Sammel-VA angegriffen wird (s.o. 2.1).

Auch die Abgabe der Steuererklärung nach einem Schätzungsbescheid (innerhalb der Einspruchsfrist) gilt bei der erforderlichen rechtsschutzgewährenden Auslegung als Einspruch.

Wird dagegen nur eine bestimmte Änderung begehrt, liegt ggf. ein Korrekturantrag vor (vgl. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO).

Eine Niederschrift (§ 357 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. AO) darf nicht mit einer Aktennotiz des Finanzbeamten verwechselt werden. Der Finanzbeamte soll die Worte des (i.d.R. anwesenden) Stpfl. schriftlich fassen, sie dem Stpfl. nochmals vorlesen und dann unterschreiben lassen.

15.2.5 Wo ist der Einspruch anzubringen?

Dies ist v.a. für den rechtzeitigen Eingang des Einspruchs von Bedeutung. Anbringungsbehörde ist grundsätzlich die erlassende Behörde, § 357 Abs. 2 Satz 1 AO.

Richtet sich der Einspruch gegen einen Grundlagenbescheid oder Steuermessbetrag, kann er gemäß § 357 Abs. 2 Satz 2 AO – fristwährend - auch bei der für den Steuer-(Folge)bescheid zuständigen Behörde angebracht werden.

Legt der Stpfl. ansonsten bei einer anderen, also unzuständigen Behörde Einspruch ein, kommt es darauf an, wann der weitergeleitete Einspruch bei der zuständigen Behörde ankommt. War der Einspruch als Irrläufer zu erkennen, muss die unzuständige Behörde diesen im ordnungsgemäßen Geschäftsgang weiterleiten, AEAO zu § 110, Nr. 2 Satz 2 und zu § 357, Nr. 2.

Beispiele

- (1) Der Ef. erhält Wiedereinsetzung nach § 110 AO, wenn er den Einspruch 5 Arbeitstage vor Fristablauf beim unzuständigen FA B einwarf und der Einspruch nach Weiterleitung nicht rechtzeitig beim zuständigen FA A ankommt; das Verschulden des FA B überlagert das Verschulden des Ef.
- (2) Ein Einspruch ist unzulässig, wenn der Ef. den Einspruch 2 Tage vor Ablauf der Einspruchsfrist beim FA B einlegt statt beim zuständigen FA A und der vom FA B weitergeleitete Einspruch erst nach Fristlauf beim FA A ankommt; eine Wiedereinsetzung entfällt.

Die Begründung des Einspruchs ist nach § 357 Abs. 3 AO nur ein „Soll“. Auch ein ohne Begründung eingelegter („vorsorglicher“/„fristwahrender“) Einspruch ist insoweit zulässig.

15.2.6 Welche Besonderheiten gelten bei einheitlichen Feststellungen?

Betroffen sind im wesentlichen Bescheide gegenüber Personengesellschaften und Gemeinschaften. Mitumfasst werden auch negative Feststellungsbescheide, mit denen eine gesonderte Feststellung gerade abgelehnt wird. § 352 AO beschränkt dann das Recht, Einspruch einzulegen, auf bestimmte Personen.

Nicht vom Regelungsbereich des § 352 AO betroffen sind sog. Betriebssteuerbescheide von Gesellschaften / Gemeinschaften (z.B. USt). In diesem Bereich partieller Steuerrechtsfähigkeit handelt der Zusammenschluss über seinen Vertreter nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO.

§ 352 AO sichert durch die Beteiligung des kompetenten Vertreters des Zusammenschlusses ein effektives Verfahren und verhindert, dass Nichtberechtigte Einblick in ihnen sonst zivilrechtlich nicht zugängliche Unterlagen erhalten. Diese anderen Beteiligten können nur unter den engen Voraussetzungen des § 352 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 AO Einspruch einlegen.

§ 352 Abs. 1 Nr. 1 AO

Grundsätzlich und mit sämtlichen denkbaren Einwendungen zum Einspruch für die Gesellschaft befugt ist bei rechtsfähigen Personenvereinigungen i.S.d. § 14a Abs. 2 AO die Personenvereinigung selbst, § 352 Abs. 1 Nr. 1 Bu. a AO.

Besteht die rechtsfähige Personengesellschaft nicht mehr, so kann jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, den Einspruch einlegen, § 352 Abs. 1 Nr. 1 Bu. b AO.

§ 352 Abs. 1 Nr. 2 AO

Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen gemäß § 14a Abs. 3 AO und in sonstigen Fällen ist Einspruchsbefugter der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte i.S.d. § 183a Abs. 1 Satz 1 AO oder wenn solch eine Person nicht vorhanden sind, jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte.

§ 352 Abs. 1 Nr. 3 AO

ist lediglich Auffangtatbestand für Sonderfälle, in denen ein Feststellungsbeteiligter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen. Einspruchsbefugt ist dann jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte.

Beispiel:

Ein ausgeschiedener Gesellschafter darf zulässig gegen Gesamtgewinn, seinen Gewinnanteil, seine Sonderbetriebseinnahmen vorgehen, nicht aber (unzulässig) gegen Sonderbetriebsvermögen anderer Gesellschafter.

§ 352 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AO

Nach Nr. 4 kann ein Beteiligter (nur) überprüfen lassen, inwieweit er beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt; nach Nr. 5 nur, was seine persönlichen Verhältnisse betrifft (Sonderbetriebsvermögen, -einnahmen/-ausgaben). Insoweit verlangt der vom GG garantierte Rechtsschutz, dass die Gesellschafter in diesem Bereich auf jeden Fall Einspruch einlegen können müssen.

Beispiel:

Laut Gesellschaftsvertrag der A & B eGbR ist A alleiniger Geschäftsführer und Vertreter. A und B legen gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung Einspruch ein, weil der Gewinn zu hoch und weil der Anteil des B mit der falschen Beteiligungsquote berechnet sei.

Nur die rechtsfähige Personenvereinigung (eGbR) ist umfassend einspruchsbefugt – ihr Einspruch (eingelegt durch ihren Vertreter - A) ist zulässig. B kann nicht zulässig den Gewinn angreifen. Insoweit wird sein Einspruch (z.T.) verworfen; seinen Gewinnanteil greift er dagegen zulässig an, § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO.

15.2.7 Was bedeutet Hinzuziehung und welche Auswirkung hat § 352 AO hierauf?

Unter den Voraussetzungen des § 360 AO zieht das FA Dritte hinzu, die dann gemäß § 359 Nr. 2 AO Beteiligte am Verfahren sind, vgl. § 360 Abs. 3 und 4 AO.

Einfach hinzugezogen werden gemäß § 360 Abs. 1 AO z.B. Ehegatte zum Einspruchsverfahren des anderen Gatten, Haftungsschuldner zum Verfahren des Steuerschuldners.

Hauptanwendungsfall notwendiger Hinzuziehung ist gemäß § 360 Abs. 3 Satz 2 AO, wenn eine Personenvereinigung gemäß § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO Einspruch einlegt und ein anderer Gesellschafter i.S.v. § 352 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 AO betroffen ist, wie auch im umgekehrten Verhältnis.

Beispiel:

Eine OHG hat durch ihren Geschäftsführer A zulässig Einspruch eingelegt. Streitig ist die Behandlung der Sonderbetriebseinnahmen des B.

B ist gemäß § 360 Abs. 3 AO notwendig hinzuzuziehen, BFH vom 23.03.2023 - IV B 31/22. Er könnte gegen eine Einspruchsentscheidung selbst Klage erheben. Das FA kann nur dann durch Abhilfebescheid entscheiden, wenn auch B zustimmt. Ein Verstoß gegen die Hinzuziehungspflicht kann im Klageverfahren geheilt werden. Es wird dann nachträglich die Einspruchsentscheidung bekannt gegeben.

15.2.8. Welche Wirkung haben Rücknahme eines Einspruchs und Verzicht?

Mit der (schriftlich erforderlichen) Rücknahme ist gemäß § 362 Abs. 2 AO das begonnene Verfahren beendet. Gegebenenfalls kann fristgerecht erneut Einspruch gegen denselben VA eingelegt werden. Zu Rücknahmen kommt es, wenn vorsorglich Einspruch eingelegt wurde, nach Ankündigung einer Verböserung gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO oder um eine schlichte Änderung durch das FA zu ermöglichen. Mit der Rücknahme entfällt auch die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO.

Ein Einspruchsverzicht nach § 354 AO ist nur unbedingt und erst nach Erlass des betreffenden VA wirksam, hat aber kaum praktische Bedeutung.

15.2.9 Welche Besonderheiten gelten für den Untätigkeitseinspruch?

Ein Untätigkeitseinspruch gemäß § 347 Abs. 1 Satz 2 AO kommt in Betracht, wenn über den Antrag auf Erlass eines VA nicht zeitgerecht entschieden wird. Voraussetzung ist, dass die Behörde binnen angemessener Frist untätig bleibt, ohne einen Grund mitzuteilen. Ob die Verzögerung angemessen ist, hängt vom Einzelfall ab. Prinzipiell lassen sich Eilsachen (z.B. Antrag auf Stundung, Aussetzung der Vollziehung) und „normale“ Anträge unterscheiden. Solche Anträge sollten innerhalb von ca. 2 - 4 Wochen, andere Anträge (z.B. Antrag auf Korrektur nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO) innerhalb von ca. 6 Monaten - entsprechend § 46 FGO - bearbeitet werden. Längere Fristen gelten bei komplizierten Fällen oder um den Ausgang eines Musterverfahrens abzuwarten. Ein vor Ablauf der angemessenen Frist erhobener Einspruch ist eigentlich unzulässig. Verstreicht jedoch bis zur Entscheidung über den Einspruch wiederum weitere ungenutzte Zeit, erwächst der Untätigkeitseinspruch in die Zulässigkeit. Entscheidet das FA nun über den Untätigkeitseinspruch, ohne allerdings vollständig dem Begehren des Stpfl. zu entsprechen, kann dieser hiergegen wiederum Einspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 1 AO einlegen.

15.2.10 Welche Bedeutung haben die Regelungen des § 351 AO?

Systematisch rechnet § 351 AO zu den Regelungen der Zulässigkeit. Der BFH behandelt § 351 Abs. 2 AO zu recht jedoch als Frage der Begründetheit, vgl. 3.6.

15.3. Begründetheit des Einspruchs

15.3.1 Wie ist nach obigen Ausführungen an die Zulässigkeit anzuknüpfen?

Fehlt auch nur eines der Zulässigkeitsmerkmale, wird der Einspruch nach § 358 AO verworfen. Nur ein zulässiger Einspruch führt in eine Sachentscheidung. In Klausuren ist für den Fall eines (vermeintlich) unzulässigen Einspruchs ein Hilfsgutachten zu erwägen; andernfalls ist das Begehren des Betroffenen nach Korrekturvorschriften zu prüfen.

15.3.2 In welchem Umfang wird der angegriffene VA überprüft?

Das Einspruchsverfahren wird auch als verlängertes Veranlagungsverfahren bezeichnet. Nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO muss das FA den angegriffenen VA nochmals in vollem Umfang überprüfen (anders bei § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO). Der Ef kann durch formelle wie materielle Fehler in seinen Rechten verletzt sein. Die Überprüfung des angegriffenen VA ist nicht davon abhängig, ob und wie der Ef seinen Einspruch begründet. Das FA ist weder an den Sachvortrag des Ef., noch an den streitig gestellten Betrag gebunden. Eine Beschränkung der Begründetheitsprüfung ergibt sich nur durch den bestimmten VA, gegen den der Ef Einspruch einlegt. In Bezug auf diesen VA kann der Ef seinen Einspruch bis zur Entscheidung des FA anders begründen, erweitern usw.

In einer Klausur wird schwerpunktmäßig geprüft, ob es für den angegriffenen VA eine Rechtsgrundlage gibt: Korrekturvorschrift, Haftungsgrundlage usw.

Beispiele:

- (1) Ein zulässiger Einspruch des H gegen einen Haftungsbescheid ist begründet, wenn H keinen Haftungstatbestand erfüllt hat. Der Haftungsbescheid wird dann aufgehoben (analog § 130 Abs. 1 AO).
- (2) Der Ef. trägt mit seinem Einspruch vor, verschiedene Sonderausgaben seien zu Unrecht nicht anerkannt worden. Bei der Überprüfung stellt die Finanzbehörde fest, dass zwar die Sonderausgaben richtig beurteilt, die Werbungskosten aber zu Unrecht gekürzt wurden. Der angegriffene VA ist rechtswidrig und zu ändern.
- (3) Der Ef. trägt mit seinem Einspruch vor, die Sonderausgaben seien um 400 € zu niedrig angesetzt. Mit einem späteren Schriftsatz erweitert er seinen Vortrag dahin, es seien auch Werbungskosten zu Unrecht um 2.000 € gekürzt. Liegen die angesprochenen Fehler vor, werden die Besteuerungsgrundlagen um 2.400 € gekürzt.
- (4) Der Ef. trägt mit seinem Einspruch vor, die Sonderausgaben seien um 400 € zu niedrig angesetzt. Bei der Gesamtüberprüfung bemerkt das FA weitere gleichläufige Fehler von 500 €. Der Bescheid ist hinsichtlich aller Fehler (900 €) zu ändern, § 367 Abs. 2 AO.

Gewisse Einschränkungen ergeben sich allerdings aus §§ 351, 364b AO, s.u. 3.6, 3.7

Bei Sammel-VA führt ein Einspruch nur gegen eine der selbständigen Entscheidungen zur Bestandskraft der übrigen Entscheidungen (vgl. 2.4.)

Beispiel:

Mit zulässigem Einspruch gegen einen Feststellungsbescheid greift der Einspruchsbefugte nach § 352 AO die Höhe des festgestellten Veräußerungsgewinns an. Nach Ablauf der Monatsfrist wendet er sich gegen den Ansatz des laufenden Gewinns.

Der Einspruch richtete sich nur gegen den Veräußerungsgewinn. Die Feststellung des laufenden Gewinns wurde bestandskräftig, ein späterer Einspruch kann daher auch nicht Gegenstand des ersten Einspruchs werden (§§ 365 Abs. 3 AO, 68 FGO, vgl. 4. 1).

15.3.3 Was ist, wenn die Überprüfung zu einer Verböserung führt?

Eine Gesamtüberprüfung, kann auch zum Nachteil des Ef., d.h. zu einer Verschlechterung seiner Rechtsposition führen. Gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO muss eine Verböserung dem Stpfl. zuvor angekündigt und ihm die Möglichkeit der Stellungnahme eingeräumt werden. Setzt das FA hierfür eine Frist, darf es selbst nicht vor Fristablauf entscheiden. Gegebenenfalls kann der Ef. seinen Einspruch daraufhin zurücknehmen, er kann dann aber auch die von ihm gerügten Fehler nicht mehr im Rechtsbehelfsverfahren (und gegebenenfalls durch Klage) weiterverfolgen. Die Änderungsmöglichkeiten nach Korrekturrecht bleiben insgesamt unberührt. Regelmäßig ist also ein Hinweis nicht erforderlich, wenn das FA den Fehler nicht (nur) im Einspruchs-, sondern gemäß § 132 AO im Korrekturverfahren ändern kann.

Beispiel:

Mit seinem zulässigen Einspruch macht der Stpfl. - aus Schlamperei - zunächst nicht erklärte Sonderausgaben von 200 € geltend. Im Zeitpunkt der Gesamtüberprüfung liegt dem FA eine Kontrollmitteilung über zusätzliche Einnahmen von 400 € vor. Das FA führt eine Anhörung nach § 91 AO durch.

Nimmt der Ef. den Einspruch zurück, könnte das FA dann nicht im Rahmen eines Einspruchsverfahrens, aber nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO die nachträglichen Einnahmen erfassen (+ 400 €). Hinsichtlich der Sonderausgaben ist keine selbständige Korrekturvorschrift anwendbar (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet am Verschulden), sie könnten jedoch nach § 177 AO (./ 200 €) mit berichtigt werden. Trotz zurückgenommenem Einspruch würden die Besteuerungsgrundlagen um 200 € erhöht.

Ein Verböserungshinweis ist in solchen Fällen aber doch erforderlich, wenn die Korrektur nur noch wegen der nach § 171 Abs. 3a AO gehemmten Festsetzungsverjährungsfrist zulässig ist.

Beispiel:

Mit seinem zulässigen Einspruch macht der Stpfl. in einem Einspruch gegen einen ESt-Änderungsbescheid verschuldet nicht erklärten Sonderausgaben geltend. Der Änderungsbescheid erging kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist. Während der Gesamtüberprüfung erhält das FA eine Kontrollmitteilung über zusätzliche Einnahmen, die versehentlich nicht erklärt waren.

Der Einspruch führt zu einer Ablaufhemmung bei der Verjährung nach § 171 Abs. 3a AO. Ohne Einspruch könnten die zusätzlichen Einnahmen nicht mehr berücksichtigt werden. Das FA muss daher einen Verböserungshinweis erteilen. Nimmt der Ef. seinen Einspruch daraufhin zurück, bleiben Sonderausgaben und Einnahmen unberücksichtigt-

15.3.4. Welche Besonderheiten gelten für formelle Fehler? Bedeutung des § 126 AO?

Besteht die Rechtswidrigkeit lediglich in der Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, kommt eine Heilung nach § 126 AO in Betracht. Der Ef. rügt dann zwar zunächst begründet den formellen Fehler. Wird dieser indes im weiteren Verlauf geheilt, wird der Einspruch gleichwohl als unbegründet abgewiesen. Auch andere (nicht geregelte) Verfahrens- oder Formfehler sind heilbar. Ansonsten müsste das FA einen sachlich richtigen VA aufheben, um ihn anschließend sogleich wieder zu erlassen.

Beispiele, im Gesetz geregelt:

(1) Hat das FA vor einer Abweichung von der Steuererklärung entgegen § 91 AO nicht angehört, wird dies durch einen entsprechenden Hinweis im Steuerbescheid geheilt.

(2) Der ESt-Bescheid enthält keine oder die falsche Begründung (z.B. falsche Korrekturvorschrift), trifft aber die inhaltlich richtige Entscheidung. Der Stpfl legt wegen mangelnder Begründung Einspruch ein.

Es liegt ein Verstoß gegen §§ 121, 157 Abs. 2 AO vor. Dieser ist nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO noch im Einspruchsverfahren heilbar durch eine mit Gründen versehene Einspruchsentscheidung. Der Einspruch wird zugleich als unbegründet abgewiesen.

Beispiel, im Gesetz nicht geregelt:

Nicht beim angegriffenen VA, aber bei der Einspruchsentscheidung, werden die Vorschriften zur Bekanntgabe beachtet. Der ursprüngliche Bekanntgabefehler wird geheilt, außer: mit der Einspruchsentscheidung wird nicht in der Sache entschieden, sondern der Einspruch als unzulässig verworfen (AEAO zu § 122, Nr. 4.4.4.).

Dagegen heilt ein Änderungsbescheid nicht einen nicht wirksam gewordenen Erstbescheid, da eine Änderung denkbare Änderungen VA voraussetzt.

Eine Heilung ist nach § 126 Abs. 2 AO auch noch im Finanzgerichtsverfahren möglich.

15.3.5 Welche Bedeutung kommt § 127 AO zu?

Leidet ein VA unter Fehlern über Verfahren, Form oder örtliche Zuständigkeit, die nicht geheilt wurden / nicht heilbar sind, trifft der VA jedoch ansonsten (sachlich) zu, kann der Ef trotz des zu Recht gerügten formellen Fehlers nicht die Aufhebung des VA erreichen. Voraussetzung für die Anwendung des § 127 AO ist jedoch immer, dass die Finanzbehörde in der Sache zu keiner anderen Entscheidung hätte gelangen können:

Da Ermessensentscheidungen innerhalb eines Ermessensspielraums ergehen, sind verfahrensfehlerhafte Ermessensentscheidungen auf Grund eines Einspruchs grundsätzlich aufzuheben, wenn sie sich auf die Sachentscheidung auswirken können. Nur wenn keine andere Ermessensentscheidung vorstellbar ist, bleibt es bei der Ermessensentscheidung des örtlich unzuständigen FA.

Beispiel:

Ein Einspruch bleibt erfolglos, wenn das FA eine Steuerfestsetzung auf den zutreffenden Betrag ändert und dabei die falsche Änderungsvorschrift angab.

Leidet der angegriffene VA bei gebundenen Entscheidungen neben dem Verfahrensfehler auch noch unter einem materiell-rechtlichen Fehler, wird er insgesamt aufgehoben (und nicht nur im Umfang des materiellen Fehlers geändert).

Beispiele:

Setzt ein örtlich unzuständiges FA die ESt zutreffend fest, wird der Einspruch als unbegründet abgewiesen, wenn sich keine weiteren Fehler zeigen.

Wurden im ESt-Bescheid dagegen auch zu Unrecht Werbungskosten nicht anerkannt, wird der Bescheid insgesamt aufgehoben.

15.3.6 Welche Auswirkung ergibt sich aus § 351 AO auf die Begründetheit?

§ 351 Abs. 2 AO

Die Vorschrift führt konsequent das zweistufige Verfahren von Grundlagen- und Folgebescheid für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren fort. Der Ef muss sich darüber im Klaren werden, ob seine Einwendungen den Grundlagen- oder den Folgebescheid betreffen, um sodann das richtige Angriffsziel zu wählen. Da § 182 Abs. 1 Satz 1 AO zwingend die Übernahme von Feststellungen aus dem Grundlagenbescheid in den Folgebescheid vorsieht, wäre damit unvereinbar, wenn ein Streit über einen Sachverhalt zum Grundlagenbescheid im Rahmen eines Einspruchs gegen den Folgebescheid ausgetragen werden könnte. Der Einspruch ist in einem solchen Fall dennoch zulässig, insoweit aber unbegründet, vgl. BFH vom 17.03.2021 – IV R 7/20.

Beispiel:

Wendet sich der Ef gegen den ESt-Bescheid, weil dort ein Gewinnanteil berücksichtigt wurde, der angeblich auf einer unzutreffenden Gewinnermittlung im Gewinnfeststellungsbescheid beruht, ist der Einspruch nach § 351 Abs. 2 AO insoweit unbegründet. In solchen Fällen ist zu prüfen, ob das Schreiben ggf. einen (weiteren, insbesondere fristgerechten) Einspruch gegen den Feststellungsbescheid darstellt.

§ 351 Abs. 1 AO

Beide Varianten dieses Absatzes setzen tatbestandlich voraus, dass der jetzt angegriffene VA einen andern bestandskräftigen VA „geändert“ hatte. Der Stpfl. kann die Änderung dann nur begrenzt angreifen. Umgekehrt kann das FA aber trotz § 351 Abs. 1 AO ggf. eine höhere Steuer festsetzen.

Nach der 1. Alt des § 351 Abs. 1 AO kann ein Einspruch gegen den ändernden VA nur bis zum Umfang der Änderung Erfolg haben entsprechend der durch den angegriffenen Änderungsbescheid ausgelösten Beschwerde. Der Änderungsumfang wird dabei nicht über die Sache, sondern abstrakt durch den Betrag bestimmt. Bis zu diesem Betrag kann der Stpfl. nach der 1. Alt zulässig bzw. begründet Einspruch einlegen. Dabei kann der Einspruch mit einem Fehler anlässlich des Änderungsbescheids, aber auch mit einem (Alt-) Fehler beim ursprünglichen, geänderten Bescheid begründet werden.

Beispiele:

(1) Den bestandskräftigen ESt-Bescheid über 50.000 € hatte das FA nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auf 55.000 € geändert. Mit dem Einspruch gegen den Korrekturbescheid rügt der Stpfl. zutreffend, dass die der Änderung zugrunde gelegten Tatsachen bereits aktenkundig waren.

Da es vorliegend an den Tatbestandsmerkmalen der Änderungsvorschrift (keine nachträgliche Tatsache) fehlt, ist - unabhängig von § 351 AO - der Einspruch begründet, der ÄnderungsVA aufzuheben.

(2) Den bestandskräftigen ESt-Bescheid über 50.000 € hatte das FA nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen nachträglich erfahrener Mehreinnahmen auf 55.000 € geändert. Mit dem Einspruch gegen den Korrekturbescheid trägt der Stpfl. zutreffend vor, er habe bei seiner ursprünglichen ESt-Erklärung aus Sorglosigkeit verschiedene, im Einzelnen jetzt dargelegte Sonderausgaben mit einer steuerlichen Auswirkung von 3.000 € (Abwandlung: 6.000 €) übersehen.

Die Gesamtaufrollung nach § 367 Abs. 2 AO wird beschränkt durch § 351 Abs. 1 AO (bzw. es liegt keine darüber hinaus gehende Beschwerde vor). Nach dessen 1. Alt können Einwendungen nur im Rahmen der Änderung berücksichtigt werden; maßgebend ist dabei der Änderungsbetrag. Die Einwendungen müssen nur die Rechtmäßigkeit des Bescheids als solche betreffen, können also ihre Ursache auch schon im geänderten Bescheid haben. Der Änderungsbescheid ist daher um 3.000 € zu reduzieren (52.000 €),

in der Abwandlung ist der Einspruch im Rahmen der angegriffenen Änderung (5.000 €) begründet. Daher ist der Änderungsbescheid aufzuheben und der Einspruch im Übrigen abzuweisen. Die überschüssigen 1.000 € gehen an die Bestandskraft verloren; grobes Verschulden i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist zu bejahen.

Nach der 2. Alt. des § 351 Abs. 1 AO ergibt sich darüber hinaus die Möglichkeit zu einer Änderung in größerem Umfang, sogar bis unter den ursprünglich bestandskräftig festgesetzten Betrag. Vorausgesetzt wird das Vorliegen von Korrekturmerkmalen.

Beispiele

(1) Unterstellen Sie, dass in der Abwandlung im vorstehenden Beispiel den Stpfl. im Hinblick auf die weiteren Sonderausgaben mit Auswirkung von 6.000 € kein Schuldvorwurf trifft.

Nach § 351 Abs. 1, 1. Alt AO könnte maximal die Änderung (5.000 €) aufgehoben werden. Nach der 2. Alt kann die Steuer gar auf 49.000 € gesenkt werden; insoweit wirken korrekturrechtliche Überlegungen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) ins Rechtsbehelfsrecht hinein.

(2) Stand der geänderte Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung, lässt § 351 Abs. 1, 2. Alt. AO eine Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO unter das Niveau des geänderten Bescheids zu.

Damit wird letztlich eine zutreffende Besteuerung im Änderungsbescheid erreicht; die Rechtslage entspricht § 177 AO, so wie das FA hätte ändern müssen, hätte es im Zeitpunkt der angegriffenen Änderung sämtliche Fehler zutreffend berücksichtigt. Insoweit kann dem Stpfl. das rein rechtsbehelfsrechtlich relevante Merkmal der formellen Bestandskraft nicht entgegengehalten werden; Korrekturen sind (außerhalb des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO) gerade nicht fristabhängig.

15.3.7 Welche Auswirkung hat § 364b AO auf die Begründetheit?

§ 364b AO strafft das Rechtsbehelfsverfahren. Nach § 357 Abs. 3 Satz 3 AO ist die Angabe von Tatsachen und Beweismitteln lediglich eine Soll-Vorschrift. Der Einspruch ist dann zulässig, wird aber - falls eine Begründung dauerhaft nicht erfolgt - regelmäßig (nach Aktenlage) abgewiesen.

Beispiel:

Der Stpfl gibt keine Steuererklärung ab. Er legt Einspruch gegen den Schätzungsbescheid ein

Das FA kann in solchen Fällen zunächst um nähere Angaben bitten und darauf hinweisen, dass gegebenenfalls eine Abweisung des Einspruchs (nach Aktenlage) erfolgt.

Nach § 364b AO kann (Ermessen) das FA aber auch dem Stpfl unter den Voraussetzungen von Nr. 1 bis 3 eine Ausschlussfrist setzen, innerhalb derer er die Angaben machen muss. Versäumt der Stpfl. die angemessen gesetzte Frist (regelmäßig 1 Monat, AEAO zu § 364b, Nr. 2 Satz 2), werden die verspätet vorgetragene(n) Tatsachen nicht mehr berücksichtigt („präkludiert“). Verbösernde Angaben werden berücksichtigt, § 364b Abs. 2 Satz 2 AO. Dies gilt nur, wenn eine Belehrung nach § 364b Abs. 3 AO erfolgt ist. Gegen die Fristsetzung kann nicht isoliert Einspruch eingelegt werden, BFH vom 10.02.2020 - XI B 93/19. Der Ef kann Verlängerung der (behördlichen) Frist nach § 109 AO beantragen (AEAO zu § 364b, Nr. 4), aber auch Wiedereinsetzung nach § 364b Abs. 2 Satz 3 AO.

Beispiel:

Im vorstehenden Beispiel ließ der Stpfl. mehrmalige Nachfragen des FA zu den Gründen seines Einspruchs unbeantwortet. Der Finanzbeamte setzte dem Ef eine Frist von 1 Monat unter Hinweis auf die Präklusionswirkung. Erst nach 6 Wochen erhält das FA die ESt-Erklärung (geringere Steuer), auf die sich der Stpfl. nun auch für den Einspruch bezieht; im Übrigen entschuldigt er sich für die Verzögerung unter Hinweis auf Arbeitsüberlastung.

Der Vortrag des Stpfl. trifft erst nach Ablauf der gesetzten Frist ein. Er ist zwingend zurückzuweisen, da alle Tatbestandsmerkmale des § 364b AO beachtet sind. Eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO scheitert am Verschulden, vgl. § 110 Abs. 2 Satz 2 AO. Der Einspruch wird abgewiesen.

Klagt der Stpfl. später gegen die Einspruchsentscheidung, kann das Finanzgericht u.U. den verspäteten Vortrag nach §§ 76 Abs. 3, 79b Abs. 3 FGO doch noch berücksichtigen, aber Kostentragung nach § 137 Satz 3 FGO.

Ergeben sich Fehler aus dem Akteninhalt oder erfüllt der verspätete Vortrag die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift, werden diese doch berücksichtigt (AEAO zu § 364b, Nr. 3).

Beispiele:

Wird der Einspruch im obigen Beispiel mit der nachträglich eingereichten ESt-Erklärung begründet, kommt es zum einen zur Präklusion. Daneben kommt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht; allerdings liegt regelmäßig grobes Verschulden vor. Wurde der im Schätzungsbescheid angeordnete Vorbehalt der Nachprüfung nicht zusammen mit der Präklusion aufgehoben, wird der Schätzungsbescheid aber trotz Präklusion nach § 164 Abs. 2 AO geändert.

Zeigt sich im Einspruchsverfahren ein Rechtsfehler (also außerhalb des § 364b Abs. 1 AO) im angegriffenen Bescheid, wird dieser Fehler berücksichtigt.

15.4. Verfahrensrecht

15.4.1 Welche Verfahrensvorschriften gelten für das Einspruchsverfahren?

Vorrangig sind die oben genannten §§ 347 ff. AO anzuwenden; enthalten sie keine spezialgesetzlichen Inhalte, gelten nach § 365 Abs. 1 AO die allgemeinen Vorschriften zum VA.

Eine Besonderheit regelt § 365 Abs. 3 AO:

Korrigiert das FA den - zulässig - mit Einspruch angegriffenen VA gemäß § 132 AO, wird der Korrekturbescheid kraft Gesetzes Gegenstand des laufenden Einspruchsverfahrens. Es kommt automatisch zur Auswechslung des Streitgegenstandes. Der Ef darf / muss also nicht den ursprünglichen Einspruch (dem inzwischen die Beschwer fehlt) zurücknehmen und gegen den Änderungsbescheid erneut Einspruch einzulegen (kein Rechtsschutzbedürfnis, BFH vom 17.03.2022 - XI R 39/19). Die Regelung gilt auch für Widerruf und Rücknahme gemäß §§ 130, 131 AO und im Verhältnis zwischen Vorauszahlungs- und Jahressteuerbescheid bzw. zwischen USt-Vor- und Jahresanmeldung.

§ 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO verdeutlicht, dass sich ein Einspruch auch gegen einen unwirksamen VA richten kann (s.o. 2.1, 2.2). Legt der Stpfl. hiergegen Einspruch ein und erlässt das FA daraufhin einen wirksamen VA, kann damit dem Einspruch abgeholfen sein; andernfalls richtet sich nun der Einspruch gegen den wirksamen VA. Dessen Rechtmäßigkeit entscheidet jetzt über die Begründetheit des Einspruchs.

Beispiele:

(1) Mit Einspruch gegen seinen ESt-Bescheid in Höhe von 50.000 € macht der Ef Fehler bei den Werbungskosten mit steuerlicher Auswirkung in Höhe von 2.000 € geltend. Während des Einspruchsverfahrens ändert das FA die Steuer gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO oder § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO.

Über § 365 Abs. 3 AO wird nun die ESt laut Änderungsbescheid überprüft.

(2) Der Stpfl. stützt seinen Einspruch gegen den ESt-Bescheid auf Einwendungen 1 und 2. Weil das FA hinsichtlich Einwendung 1 zustimmt, erlässt es einen Teilabhilfebefehl nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO.

Der Einspruch läuft im Übrigen weiter. Bis zur Entscheidung über Einwendung 2 kann der Einspruch beliebig anderweitig oder zusätzlich erweitert werden. Erlässt das FA schließlich eine Einspruchsentscheidung (Einwendung 2), bezieht sich diese auf den Teilabhilfebefehl.

(3) Der Stpfl. legt Einspruch gegen seinen ESt-Bescheid ein. Während die Beteiligten noch darüber streiten, ob der Einspruch fristgerecht erhoben wurde, setzt das FA weitere Betriebseinnahmen an und erhöht die bislang festgesetzte ESt gemäß § 132 i.V.m. § 173 AO. Später ergibt sich, dass der Stpfl. die Einspruchsfrist ohne Möglichkeit der Wiedereinsetzung versäumt hatte.

Der gegen den ersten Bescheid gerichtete Einspruch wird als unzulässig verworfen, § 358 AO. § 365 Abs. 3 AO will lediglich ein (zulässig) laufendes Verfahren erleichtern. Möglicherweise ist inzwischen auch die Einspruchsfrist gegen den Änderungsbescheid verstrichen - ggf. ist wiedereinzusetzen.

15.4.2 Wann kommt das Einspruchsverfahren zum (vorübergehenden) Stillstand?

Eine Aussetzung gemäß § 363 Abs. 1 AO setzt ein „vorgreifliches“ Verfahren mit dem Ef. voraus, das sich auf eine aktuelle Rechtsfrage des konkreten laufenden Einspruchsverfahrens auswirkt. Eine Aussetzung steht dann im Ermessen der Behörde.

Beispiel:

Streitig ist ein GrESt-Bescheid. Über die Frage eines wirksamen Eigentumsübergangs am Grundstück wird derzeit in einem Zivilrechtsstreit zwischen dem Stpfl. als Käufer und dem Verkäufer gestritten. Der Einspruch wird zweckmäßig nach § 363 Abs. 1 AO ausgesetzt.

Ein Verfahren ruht nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO aus wichtigem / vernünftigen Grund, wenn der Ef. insoweit zustimmt.

Beispiele:

Über die streitige Frage wird demnächst eine Fortbildungsveranstaltung stattfinden; in einem anderen Verfahren vor dem FG wird bald in einem vergleichbaren Fall entschieden.

Am wichtigsten ist die sog. Zwangsrufe kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Vorausgesetzt wird dort, dass bei bestimmten Spruchkörpern (EuGH, BFH, ...) über die Verfassungsmäßigkeit einer Norm bzw. über eine beliebige Rechtsfrage (Auslegung einer Steuervorschrift) entschieden wird. Der Ef muss sich nur auf das Verfahren berufen (ohne AZ o.ä.). Ruht der Einspruch wegen einer streitigen Frage, kann i.Ü. entschieden werden, z.B. durch eine Teileinspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2a AO.

Das ruhende Verfahren wird fortgesetzt, wenn das maßgebliche andere Verfahren abgeschlossen ist, sowie nach Satz 4 auf einfachen Antrag des Ef. oder durch - ermessensgerechte - Fortsetzung seitens des FA. Eine solche Fortsetzung ist analog § 363 Abs. 3 AO nicht selbständig durch Einspruch anfechtbar, sondern wird

durch Klage vor dem Finanzgericht gegen die Einspruchsentscheidung - isoliert - überprüft. Setzt das FA (umgekehrt) aus, ist hiergegen Einspruch gegeben.

15.5. Die Entscheidung über den Einspruch

15.5.1 Wer entscheidet über den Einspruch?

Regelmäßig entscheidet gemäß § 367 Abs. 1 AO die Anbringungsbehörde über den Einspruch.

Wurde dort der Einspruch zulässig angebracht, änderte sich aber anschließend die örtliche Zuständigkeit, entscheidet die nun zuständige Behörde.

Beispiel:

Gegen einen vom FA Heilbronn erlassenen VA legt der in Heilbronn wohnhafte Stpfl. am letzten Tag der Frist Einspruch beim FA Heilbronn ein. Noch vor der Einspruchsentscheidung zieht er nach Stuttgart um und teilt dies dem FA Heilbronn u./o. Stuttgart mit.

Der Einspruch ist zulässig, insbesondere fristgerecht (bei der Anbringungsbehörde, FA Heilbronn) erhoben. Über den Einspruch entscheidet nun gemäß § 367 Abs. 1 Satz 2 AO das FA Stuttgart.

15.5.2 In welchem Umfang ist zu entscheiden?

Nur wenn ein Einspruch zulässig ist, wird der angegriffene VA auf seine Rechtmäßigkeit hin überprüft (vgl. § 358 AO). Die Entscheidung basiert auf der Gesamtaufrollung nach § 367 Abs. 2 AO. Sie erfasst den gesamten Inhalt des Streitgegenstandes, vgl. 3.2.

15.5.3. In welcher Form entscheidet das FA?

Entscheidung durch Einspruchsentscheidung in folgenden Fällen: Hält das FA den Einspruch für unzulässig, verwirft es ihn nach § 358 AO als unzulässig. Ist der zulässige Einspruch unbegründet, wird er abgewiesen. In anderen Fällen muss das Einspruchsverfahren gemäß § 367 Abs. 2 Satz 3 AO nicht notwendig durch (förmliche) Einspruchsentscheidung abgeschlossen werden; stattdessen kann aber auch ein (punktuell wirkender) Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 3 AO gestellt werden. Ergeht eine Einspruchsentscheidung, kann dagegen geklagt werden.

Entscheidung durch Änderungs- / Aufhebungsbescheid: Treffen die Einwendungen des Ef. insgesamt zu, wird der angegriffene VA „schlicht“ geändert / aufgehoben gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a, 2. HS AO für Steuerbescheide oder gleichgestellte Bescheide (anderer VA analog § 130 Abs. 1 AO). Hiergegen ist dann wiederum Einspruch zulässig. Stattdessen könnte auch eine Einspruchsentscheidung ergehen, gegen die dann ggf. geklagt werden müsste.

Ist der Einspruch nur zum Teil begründet und nimmt der Ef. seinen Einspruch hinsichtlich des unbegründeten Teils nicht zurück, erlässt das FA entweder eine (einheitliche) Einspruchsentscheidung, die teils ändert, im Übrigen abweist. Regelmäßig erlässt das FA aber einen Teilabhilfebescheid. Dieser wird dann nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des weiterhin laufenden Resteinspruchs. Dieser wird sodann durch förmliche Einspruchsentscheidung abgewiesen.

Beispiel:

Der Stpfl. legt Einspruch gegen einen ESt-Bescheid ein. Er behauptet, die Betriebsausgaben seien zu Unrecht um 5.000 € gekürzt. Der Stpfl. hat Recht.

Das FA wird im Wege schlichter Änderung gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO die Steuer entsprechend herabsetzen, ohne dass eine Einspruchsentscheidung ergehen muss. Hiergegen ist wiederum ein Einspruch statthaft.

Treffen die Einwendungen im Ausgangsfall nur in Höhe von 4.000 € zu, wird insoweit ein Teilabhilfebescheid ergehen, in dem die Steuer entsprechend herabgesetzt werden. Der Einspruch wird anschließend im Übrigen abgewiesen (1.000 €). Hiergegen kann dann vor dem Finanzgericht geklagt werden.

Hat das FA durch Teilabhilfebescheid entschieden, kann es im Rahmen der Gesamtaufrollung die bisherige Verbesserung - nach Verböserungshinweis - auch wieder zurücknehmen, ohne dass es auf Korrekturvorschriften ankommt.

Entscheidung durch Teileinspruchsentscheidung: Gemäß § 367 Abs. 2a AO kann das FA auch über einen (abgrenzbaren) Teil des Einspruchs durch Teilabweisung entscheiden. Dies muss sachdienlich sein, z.B., wenn nur ein Teil der Sach- oder Rechtsfragen entscheidungsreif ist, aber auch dann, wenn der Einspruch nur mit einem Musterverfahren begründet wird, AEAO zu § 367, Nr.6. In einem zweiten (notwendigen) Teil dieser Teilabweisung legt das FA fest, inwieweit der Einspruch im Übrigen weiterläuft und umgekehrt der restliche Einspruch in Bestandskraft erwachsen soll, BFH vom 17.03.2022 - XI R 39/19, BStBl 2023 II, 295. Gegen die Teilabweisung und / oder die Festlegung des verbleibenden offenen Teils des Einspruchs muss ggf. Klage eingereicht werden (AEAO zu § 367, Nr. 6.3).

Beispiel

Der Ef. begründet seinen Einspruch einerseits mit angeblichen Werbungskosten und hinsichtlich bestimmter Sonderausgaben mit einem vor dem BFH anhängigen Verfahren.

Das FA kann den Einspruch hinsichtlich der Werbungskosten abweisen, wenn es diese für nicht abzugsfähig hält und bestimmt in dieser Einspruchsentscheidung zugleich, dass der Einspruch hinsichtlich des Musterverfahrens noch läuft. Wegen weiterer Einwendungen (Betriebsausgaben o.ä.) muss der Stpfl. Klage erheben. Der Erlass einer Teileinspruchsentscheidung ist sachdienlich.

Entscheidung durch Allgemeinverfügung: Gemäß § 367 Abs. 2b AO kommt es bei Masseneinsprüchen zu keiner individuellen Entscheidung mehr. Im BStBl I und im Internet wird die allgemein einspruchsabweisende Entscheidung bekannt gemacht. Hiergegen kann geklagt werden, wegen der Form der Entscheidungsbeantwortung innerhalb einer Jahresfrist. Ein Einspruch kann nicht insgesamt durch Allgemeinverfügung beendet werden, AEAO zu § 367, Nr.7. Wegen der Gesamtaufrollung muss immer zusätzlich eine individuelle Entscheidung ergehen (vorherige Teilabweisung oder anschließende Einspruchsabweisung).

Im vorstehenden Beispiel kann das (noch offene) Einspruchsverfahren durch Allgemeinverfügung endgültig abgeschlossen werden.

Hatte das FA dagegen keine Teilabweisung erlassen, muss im Anschluss an die Allgemeinverfügung doch noch eine Einspruchsentscheidung ergehen.

Entscheidung durch Neuaufnahme der Vorläufigkeit

Stützt der Ef seinen Einspruch auf ein Musterverfahren, kann das FA die Verfahrensrufe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bzw. evtl. das gesamte Einspruchsverfahren dadurch beenden, dass der angegriffene Steuerbescheid in Bezug auf die im Musterverfahren anhängige Rechtsfrage vorläufig gemacht wird. Zuvor muss das FA den Ef weder um Zustimmung bitten, noch anhören. Damit erhält der Ef die von ihm begehrte Rechtsposition.

15.6. Systematischer Zusammenhang zu anderen Rechtsgebieten der AO

15.6.1 Inwieweit besteht ein Zusammenhang mit Korrekturrecht?

Anders als ein Einspruch kann ein schlichter Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO formlos gestellt werden; der Antrag wirkt allerdings nur punktuell.

Ein laufendes Einspruchsverfahren hindert das FA nicht, den maßgebenden VA zu ändern. Dies ergibt sich aus § 132 AO bzw. für § 129 AO aus „jederzeit“. Der Änderungsbescheid tritt gemäß § 365 Abs. 3 AO an die Stelle des angefochtenen Bescheids (s.o.).

Solange das FA den Bescheid korrekturrechtlich ändern kann, ist ein Verböserungshinweis nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO grundsätzlich nicht nötig, sondern nur dann, wenn die Änderung nur noch im Hinblick auf § 171 Abs. 3a AO zulässig ist (s.o. 3.3)

Das FA hilft Einsprüchen in der Form des Korrekturrechts / schlicht über § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bu. a AO ab. Hiergegen ist wiederum ein Einspruch zulässig

Das Korrekturrecht kann im Rahmen des § 351 Abs. 1, 2. Alt. AO zu einem weitgehenden Erfolg des Einspruchs gegen einen bestandskräftigen Bescheid führen.

Auch nach Anwendung des § 364b AO gilt Korrekturrecht.

15.6.2 Inwieweit besteht ein Zusammenhang zur Aussetzung der Vollziehung?

Eine Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 AO (bzw. § 69 FGO) setzt einen Einspruch (oder eine Anfechtungsklage) voraus.

15.6.3 Inwieweit wirkt sich ein Einspruch bei der Festsetzungsverjährung aus?

Gemäß § 171 Abs. 3a AO begründet ein in unverjährter Zeit eingelegter Einspruch eine Ablaufhemmung bis zur bestands- / rechtskräftigen Entscheidung über den Einspruch / die Klage.

15.6.4 Inwieweit besteht ein Zusammenhang mit einer Klage vor dem Finanzgericht?

Untätigkeit im Einspruchsverfahren führt zu einer Untätigkeitsklage nach § 46 FGO, vgl. BFH vom 23.03.2021 - VII R 7/19.

Ein erfolgloser Einspruch ist nach § 44 FGO i.d.R. Sachurteilsvoraussetzung für Anfechtungsklage oder Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO).

Eine Klage kann trotz Präklusion im Einspruchsverfahren doch noch erfolgreich sein, wenn keine Verzögerung eintritt, §§ 76 Abs. 3 i.V.m. 79b Abs. 3 FGO. Allerdings muss der Kläger - trotz eines Obsiegens - gemäß § 137 Satz 3 FGO die Kosten insoweit tragen.

16. Festsetzungs- und Feststellungsverjährung

16.1 Gesetzliche Regelungen und Arten der Verjährung

16.1.1 Welche Vorschriften regeln die Verjährung im Steuerrecht?

Die AO unterscheidet zwei Arten der Verjährung: Zum einen regeln die §§ 169 ff AO die Festsetzungsverjährung (FVj), d.h. den Anspruch des Fiskus auf Festsetzung oder Korrektur eines Steueranspruches. Dem weitestgehend gleichgestellt sind die Vorschriften über die Verjährung bezüglich des Anspruches auf Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die sog. Feststellungsverjährung. Zum andern enthalten die §§ 228 ff AO die Regelungen zur Zahlungsverjährung (ZVj). Hiernach richtet sich z.B., wie lange eine Steuer erhoben werden darf. Darüber hinaus sind in zahlreichen anderen Vorschriften ergänzende Regelungen zur Festsetzungsverjährung enthalten, so z.B. in § 174 oder § 175 AO in Zusammenhang mit den Korrekturmöglichkeiten. Zu beachten sind noch Regelungen bezüglich spezieller Steuer-VAe mit eigenen Verjährungsregeln, so z.B. in § 191 Abs. 3 und 4 AO für den Haftungsbescheid.

16.1.2 Welchen Sinn haben die Verjährungsregelungen?

Die Bedeutung der Verjährungsvorschriften besteht darin, dass nach einem gewissen Zeitablauf hinsichtlich der jeweiligen Ansprüche Rechtssicherheit und Rechtsfrieden eintreten soll, wobei letztlich auch ein rechtswidriges Ergebnis hingenommen wird.

16.2 Anwendungsbereich der Festsetzungsverjährung:

16.2.1 Welche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) müssen festgesetzt werden?

Von den in § 37 AO geregelten Ansprüchen müssen der Steueranspruch (§ 155 Abs. 1 AO), der Vergütungsanspruch (§ 155 Abs. 4 AO), sowie der Haftungsanspruch (§ 191 AO) festgesetzt werden. Erstattungsansprüche bedürfen grundsätzlich keiner Festsetzung, es sei denn ein Gesetz verlangt dies ausdrücklich - insbesondere der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO muss nicht festgesetzt werden. Von den steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) werden das Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2c AO), das Verspätungsgeld (§ 22a Abs. 5 EStG), der Verspätungszuschlag (§ 152 AO), Steuerzuschläge gemäß § 162 Abs. 4 und 4a AO, Mitwirkungsverzögerungsgelder und Zuschläge zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 und 3 AO), Zinsen (§ 233 ff AO), Zwangsgelder (§ 329 AO), sowie Gebühren für verbindliche Auskünfte gem. § 89 Abs. 3 AO (AEAO § 89, Nr. 4.4.1) und Kosten im Vollstreckungsbereich (§§ 337 ff. AO, „Kostenansatz“, vgl. § 346 Abs. 2 AO) festgesetzt - Säumniszuschläge hingegen nicht.

16.2.2 Bei welchen festzusetzenden Ansprüchen sind die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung zu beachten?

Lesen Sie § 169 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO sowie Nr. 5 des AEAO vor §§ 169 bis 171 AO!

Der FVj unterliegen nach dem Wortlaut des § 169 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO nur der Anspruch auf Festsetzung, Aufhebung und Änderung sowie Berichtigung von Steuerbescheiden. Nur dann, wenn für andere Ansprüche (und diesbezügliche Bescheide) die entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Steuern vorgeschrieben ist, unterliegen auch sie der FVj.

Deshalb unterliegen der FVj auch Vergütungsansprüche (§ 155 Abs. 4 AO), gesonderte Feststellungen (§ 181 Abs. 1 AO, Feststellungsverjährung), Messbeträge (§ 184 Abs. 1 Satz 3 AO), Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide (§§ 185, 190 Satz 2 AO), und Realsteuern (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 AO). Für den Haftungsanspruch enthält § 191 Abs. 3 und 4 AO eine eigenständige Regelung.

16.2.3 Welche steuerlichen Nebenleistungen unterliegen der Festsetzungsverjährung?

Von den in § 3 Abs. 4 AO geregelten steuerlichen Nebenleistungen ist die FVj nur für die Zinsen wegen der Verweisung in § 239 Abs. 1 Satz 1 AO von Bedeutung (außerdem gibt es in § 346 AO eine Sonderregelung für Vollstreckungskosten).

Der Bescheid über Steuerzuschläge gemäß § 162 Abs. 4 AO ist kein den Steuerbescheiden gleichgestellter Bescheid (BMF-Schreiben vom 12.04.2005, BStBl. I 2005, 570) und unterliegt mangels Verweisung auf die §§ 169 ff. AO nicht der FVj.

Säumniszuschläge (§ 240 AO) unterliegen nicht der FVj, weil sie kraft Gesetzes entstehen und gemäß § 218 Abs. 1 AO keiner Festsetzung bedürfen.

Verspätungszuschläge und Zwangsgelder (§§ 152, 329, 333 AO) werden zwar festgesetzt (s.o.), unterliegen aber nicht der FVj, weil die AO für sie nicht auf die Vorschriften für die Steuern verweist. Es wäre aber ermessens- und damit rechtswidrig, Verspätungszuschläge und Zwangsgelder wegen verjährter Steuern festzusetzen (AEAO zu § 169, Nr. 5).

§ 152 Abs. 11 AO enthält für Verspätungszuschläge eine andersgeartete zeitliche Grenze: Sie sollen mit dem Steuerbescheid, dem Gewerbesteuermessbescheid oder Zerlegungsbescheid verbunden werden. Bei verspäteter Abgabe einer Steueranmeldung ist der Verspätungszuschlag durch besonderen VA festzusetzen, AEAO zu § 152, Nr. 6.

16.3 Rechtsfolgen der Verjährung

16.3.1 Welche Folgen hat die Verjährung? Stellen Sie den Unterschied zwischen den Rechtsfolgen der Verjährung im Steuerrecht zu denen im Zivilrecht dar!

Lesen Sie § 47 AO!

Materiell-rechtlich hat die eingetretene Verjährung das Erlöschen des Anspruches zur Folge. Diese Änderung der Rechtslage gilt sowohl für den Festsetzungs- als auch für den Zahlungsanspruch und ist von der Finanzbehörde von Amts wegen zu beachten. Dies ist der entscheidende Unterschied zum Zivilrecht, da hier die Verjährung von den Zivilgerichten nur auf (ausdrücklich zu erhebende) „Einrede“ (§ 214 BGB) beachtet werden darf.

Verfahrensrechtliche Folge des Verjährungseintritts ist bei der FVj, dass ein Bescheid weder erstmals ergehen darf, noch dass er (zu Gunsten wie zu Lasten des Stpfl) korrigiert werden darf, § 169 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO. Bei ZVj darf vom Finanzamt die Bezahlung festgesetzter Steuern nicht mehr gefordert werden.

Die Festsetzungsverjährung schließt jedoch Ermittlungshandlungen der Finanzbehörde im Einzelfall (z.B. nach den §§ 88, 92 ff., 193 ff., 208 Abs. 1 Nr. 2 AO) nicht aus.

16.3.2 Welche Folgen haben nach Eintritt der FVj/FeststellVj erlassene Bescheide?

Diese Bescheide sind nach der Rspr. nur rechtswidrig, aber nicht nichtig. Der u.U. schwerwiegende Fehler (§ 125 Abs. 1 AO) ist infolge der Kompliziertheit des Verjährungsrechts jedenfalls nicht offenkundig. Entsprechende Bescheide sind auch vollstreckbar (AEAO vor §§ 169 bis 171, Nr. 4).

16.4 Klausurtyp: In einer Klausur sollten Sie

- zunächst den Beginn der Verjährung festlegen, danach
- die Dauer und das reguläre Ende der Verjährungsfrist ermitteln,
- ggf. das Eingreifen einer Ablaufhemmung/Unterbrechung prüfen,
- ggf. die Fristwahrung untersuchen und
- die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Verjährung bestimmen.

16.5 Beginn der Festsetzungs- und Feststellungsverjährung

16.5.1 In welchen Vorschriften ist der Beginn der Festsetzungs- und Feststellungsverjährung geregelt? Welche Bestimmung enthält die gesetzliche Grundregel?

Der Verjährungsbeginn ist für die FVj geregelt in § 170 AO, für die Feststellungsverjährung gilt wegen § 181 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich das gleiche. Den Grundsatz für den Verjährungsbeginn enthält § 170 Abs. 1 AO. Danach beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem der Anspruch entstanden ist. In § 181 Abs. 3 Satz 1 AO findet sich eine Regelung für die gesonderte Feststellung von Grundsteuerwerten. Die Feststellungsfrist beginnt hier mit Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung, die Fortschreibung, die Nachfeststellung oder die Aufhebung eines Grundsteuerwerts vorzunehmen ist.

Für Besitz- u. Verkehrssteuern wird der Fristbeginn jedoch regelmäßig durch eine Anlaufhemmung hinausgeschoben. Durch diese Regelungen wird der Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO in klausurrelevanten Fällen faktisch zur Ausnahme!

§ 170 Abs. 1 AO findet letztendlich nur Anwendung auf Vorauszahlungsbescheide sowie auf Zölle und Verbrauchsteuern. Die Norm gilt ferner für die erstmaligen Festsetzungen von Steuern und Steuervergütungen, die nur auf Antrag (Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 EStG) erfolgen.

Wegen des Beginns der Frist für die gesonderte Feststellung von Grundsteuerwerten lesen Sie § 181 Abs. 3 und 4 AO. Für Haftungsbescheide gilt § 191 Abs. 3 AO. Bei Zinsen und Kosten der Vollstreckung ergibt sich der Beginn der Festsetzungsfrist aus § 239 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 346 Abs. 2 Satz 2 AO. Hinsichtlich der Verspätungszuschläge vgl. AEAO zu § 169, Nr. 5.

16.5.2 Welche Regelung sieht die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO für den Verjährungsbeginn vor? Worin besteht Ihr Sinn?

§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (und entsprechend § 181 Abs. 3 Satz 2 AO für Grundsteuerwert-Feststellungen) gilt in den Fällen, in denen eine Erklärungspflicht besteht. Danach sind zwei Alternativen zu unterscheiden:

- nach der 1. Alt. beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres des Erklärungseinganges,
- nach der 2. Alt. spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, sog. maximale Anlaufhemmung.

Damit will der Gesetzgeber verhindern, dass durch spätes Einreichen der Erklärung, die dem Finanzamt zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt wird.

Wird die eine Pflichtveranlagung begründende Steuererklärung allerdings erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO abgegeben, so entfaltet diese keine anlaufhemmende Wirkung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH vom 28.03.2012 - VI R 68/10).

Beispiel:

Der Stpfl. A reicht die nach § 56 EStDV einzureichende ESt-Erklärung für das Kalenderjahr 03 ein

- a) am 30.01.05
- b) am 31.01.06
- c) am 25.01.07
- d) gar nicht.

Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres

- a) 05 (Jahr der Erklärungsabgabe, 1. Alt.)
- b) 06 (Jahr der Erklärungsabgabe, 1. Alt.)
- c) 06 (drittes Jahr nach Entstehung, 2. Alt.; Entstehung nach § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG bereits in 03)
- d) 06 (wie c).

Die Erteilung einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG beendet nicht die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Beschluss vom 15.05.2013 - VI R 33/12, BStBl. II 2014 S. 238).

16.5.3 Welche Erklärungspflichten kennen Sie?

Man unterscheidet gesetzliche und behördliche Erklärungspflichten. Bei gesetzlichen Erklärungspflichten ergibt sich die Erklärungspflicht unmittelbar aufgrund eines Gesetzes, z.B. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 EStDV, § 18 UStG, § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG, bei behördlichen Erklärungspflichten folgt die Erklärungspflicht aus der behördlichen Aufforderung gemäß § 149 Abs. 1 Satz 2 AO, einem selbständigen Steuer-VA.

Ist der Steuerpflichtige berechtigt aber nicht verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben (z.B. Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG), greift die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht.

16.5.4 Kann eine Steuerfestsetzung, die nur auf Antrag hin erfolgt und deshalb keiner Anlaufhemmung unterliegt, durch spätere Aufforderung zur Erklärungsabgabe gemäß § 149 Abs. 1 Satz 2 AO zu einer Festsetzung mit Anlaufhemmung werden?

Mit dieser Frage haben sich zwei Entscheidungen des BFH (BStBl. 1999 II S. 4 und 6) befasst: Danach kann eine bereits eingetretene FVJ nicht mehr rückwirkend beseitigt werden - etwas anderes gilt aber, wenn die Aufforderung zur Erklärungsabgabe noch innerhalb der laufenden Verjährungsfrist erfolgt.

Die Anlaufhemmung greift auch dann nicht, wenn eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung dem Steuerpflichtigen erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO zugeht oder eine Pflichtveranlagung begründende Steuererklärung erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO abgegeben wird (BFH vom 28.03.2012 - VI R 68/10, BStBl. II S. 711).

16.5.5 In welchen Fällen hat die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 3 AO Bedeutung?

§ 170 Abs. 3 AO sieht in Fällen einer antragsbedingten (erstmaligen) Festsetzung eine Anlaufhemmung für die Korrektur (Aufhebungen, Änderungen, Berichtigungen gemäß § 129 AO) dieser Festsetzung vor: Die FVJ beginnt mit Ablauf des Jahres, in welchem der Antrag auf die erstmalige Festsetzung beim FA einging.

Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 3 AO bezieht sich lediglich auf die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der aufgrund eines Antrages erfolgenden Festsetzung (Fälle des § 170 Abs. 1 AO). Ohne diese Regelung bliebe dem Finanzamt u.U. nur wenig oder gar keine Zeit für die Korrektur.

Beispiel:

Der ledige Stpfl. B, der nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat, beantragt am 18.12.02 eine Einkommensteuerveranlagung für 01. Der ESt-Bescheid vom 18.05.03 wird bestandskräftig und unanfechtbar. Im Oktober 05 erkennt das Finanzamt, dass B Werbungskosten zuerkannt wurden, die diesem nicht zustanden, weil er keine entsprechenden Zahlungen leistete.

Die FVj für die erstmalige Festsetzung der ESt 01 beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Entstehungsjahres 01 (§ 36 Abs. 1 EStG). Es greift weder die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ein - da § 56 EStDV in diesem Fall keine Erklärungspflicht vorsieht - noch nach § 170 Abs. 3 AO, da diese Bestimmung nicht für erstmalige Festsetzungen, sondern nur für Korrekturen gilt.

Für die wohl nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO durchzuführende Korrektur in 05 bewirkt § 170 Abs. 3 AO eine Anlaufhemmung. Diese beginnt mit Ablauf des Jahres, in welchem der Antrag auf die erstmalige Festsetzung gestellt wurde, also mit Ablauf 02. Da die Verjährungsfrist mindestens vier Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) kann eine Korrektur bis Ablauf 06 erfolgen.

16.6 Dauer der Verjährungsfrist

16.6.1 Welche Vorschrift regelt allgemein die Fristdauer bei der Festsetzungsverjährung?

Der Grundsatz für die Dauer der FVj ist in § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO enthalten: Danach beträgt die Fristdauer für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr, für die übrigen Steuern (Besitz- und Verkehrssteuern) hingegen vier Jahre. Soweit also das Finanzamt eine Steuer verwaltet, ist grundsätzlich die FVj mit einem Fristlauf von vier Jahren ab dem nach § 170 AO zu bestimmenden Beginn zu berechnen.

Wegen der Frist für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsfrist) beachten Sie § 181 Abs. 3 AO, für den Erlass von Haftungsbescheiden § 191 Abs. 3 AO.

16.6.2 Welche weiteren Fristläufe sieht das Gesetz vor? Erläutern Sie diese im Verhältnis zu § 164 Abs. 4 AO?

Allerdings sind bei der FVj einige Ausnahmen zu beachten: Nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. §§ 378, 370 AO beträgt die Fristdauer fünf Jahre, soweit die Steuer leichtfertig verkürzt wurde und zehn Jahre, soweit die Steuer vorsätzlich hinterzogen wurde. Aus dem Begriff „soweit“ folgt, dass die verlängerte Frist nur für den jeweils verkürzten Teil der Steuer gilt, für den übrigen Teil bleibt es bei der regulären Fristdauer (Grundsatz der Teilverjährung). In beiden Fällen ist die Rechtssicherheit zu Lasten des Stpfl. eingeschränkt zu Gunsten des Bedürfnisses nach zutreffender Steuerfestsetzung. Die Veranlagungsstelle des Finanzamts hat das Vorliegen der Voraussetzungen selbständig zu prüfen. Es kommt für eine Anwendung der verlängerten Fristen nicht darauf an, ob es tatsächlich zu einer Bestrafung oder Bußgeldfestsetzung gekommen ist. Die verlängerten Fristen kommen selbst dann in Betracht, wenn von der Strafverfolgung wegen Geringfügigkeit abgesehen wird (§ 153 StPO) oder Strafausschließungsgründe (z.B. Selbstanzeige nach § 371 AO) einer Bestrafung entgegenstehen.

Die Verlängerung der Festsetzungsfrist für hinterzogene oder leichtfertig verkürzte Steuern verlängert jedoch nicht die Wirksamkeit eines Vorbehalts der Nachprüfung (vgl. AEAO zu § 164, Nr. 7). § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ist auch dann anzuwenden, wenn der Steuerbescheid unter dem VdN ergangen ist; § 164 Abs. 4 Satz 2 AO regelt lediglich, dass § 169 Abs. 2 Satz 2, § 170 Abs. 6 und § 171 Abs. 7, 8 und 10 AO bei Bestimmung des Ablaufs der für § 164 Abs. 4 Satz 1 AO maßgeblichen „Schattenverjährungsfrist“ nicht anzuwenden sind.

16.6.3 Welche Bedeutung hat § 169 Abs. 2 Satz 3 AO?

Bei den verlängerten Festsetzungsfristen braucht der Stpfl. die Steuerhinterziehung bzw. Steuerverkürzung nicht selbst begangen zu haben, es genügt für die Anwendbarkeit, dass ein anderer die Tat begangen hat. Ist diese andere Person ein Vertreter, derer sich der Stpfl. zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (z.B. Prokurist oder Steuerberater) muss sich der Stpfl. die verlängerte Frist immer zurechnen lassen. Ist die Tat hingegen von einem Dritten begangen, der den Stpfl. nicht in steuerlichen Angelegenheiten vertreten darf, kann der Stpfl. die Anwendung der verlängerten Fristläufe verhindern, indem er nachweist, dass er aus der Tat weder einen Vermögensvorteil erlangt hat, noch dass er die erforderlichen Vorkehrungen zur Verhinderung von Steuerverkürzungen unterlassen hat, sog. Exkulpationsmöglichkeit.

16.6.4 Welche Sonderregelung gilt für den Fristlauf bei Zinsbescheiden?

Nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt die Fristdauer nur ein Jahr. Deshalb sollte in einer Klausur, bei der es um den Erlass bzw. die Korrektur von Zinsbescheiden geht, die FVj immer berechnet werden. Beachten Sie dabei die Vorschriften für den Fristbeginn in § 239 Abs. 1 Satz 2 AO. Für die Vollstreckungskosten siehe § 346 AO.

16.7. Reguläres Fristende

16.7.1 Nach welchen Vorschriften errechnet sich das reguläre Fristende?

Über § 108 Abs. 1 AO sind für die Fristberechnung die §§ 187 ff BGB anzuwenden. Zu beachten ist aber § 108 Abs. 3 AO: Fällt das Ende der Festsetzungsfrist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, endet sie erst mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags - den 2. Januar des Folgejahres (BFH vom 20.01.2016 - VI R 14/15; BStBl. 2016 II, 380; AEAO vor §§ 169 ff, Nr. 3).

Der BFH widerspricht damit einer im Schrifttum vertretenen Auffassung, nach der § 108 Abs. 3 AO nur auf Handlungs- und Erklärungsfristen (sog. „eigentliche“ Fristen) anwendbar sein soll, nicht auch auf „uneigentliche“ Fristen. Unter die eigentlichen Fristen fallen Fristen, innerhalb derer Beteiligte eine rechtserhebliche Handlung (Erklärung, Antragstellung, Zahlung usw.) vornehmen soll. Zu den uneigentlichen Fristen gehören Zeiträume, die - ohne ein bestimmtes Tätigwerden zu verlangen - allein durch ihren Ablauf einen Anspruch oder ein Recht zum Tätigwerden zum Erlöschen bringen. Die Unterscheidung zwischen eigentlichen und uneigentlichen Fristen hat der BFH für § 108 Abs. 3 AO aufgegeben, da die Regelung nicht zwischen verschiedenen Arten von Fristen unterscheidet (BFH vom 14.10.2003 - IX R 68/98, BStBl. 2003 II, 898). Die Entscheidung ist im Übrigen für die Verjährung zum Jahresende 2028 wieder von Bedeutung, da der 31.12.2028 auf einen Samstag fällt.

Im Übrigen ist Silvester als Feiertag bei der Fristberechnung nicht einem gesetzlichen Feiertag gleichzustellen (BFH vom 20.03.2018 - III B 135/17 (NV)).

16.8 Fristwahrung

16.8.1 Was muss das Finanzamt unternehmen, um die Festsetzungsfrist zu wahren?

Lesen Sie § 169 Abs. 1 Satz 3 AO!

Vor Eintritt der FVj muss

- (Nr. 1) der Steuerbescheid oder im Fall des § 122a AO die elektronische Benachrichtigung entweder den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen haben oder
- (Nr. 2) bei öffentlicher Zustellung nach § 10 des Verwaltungszustellungsgesetzes (VwZG) die Benachrichtigung bekannt gemacht oder veröffentlicht sein.

Der Sinn dieser Regelung besteht darin, dass die Fristwahrung unabhängig von den Zufälligkeiten des Bekanntgabeverfahrens erfolgen soll.

Für die Wahrung der Festsetzungsfrist ist gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO derjenige Zeitpunkt maßgeblich, in dem der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat. Auf den Zeitpunkt, in dem eine Steuererklärung bei der Finanzbehörde eingereicht wurde, kommt es nicht an (BFH vom 28.07.2021 - X R 35/20 (NV)).

Im Fall der Bekanntgabe nach § 122a AO (durch Bereitstellung zum Datenabruf) ist die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO gewahrt, wenn die vor Ablauf der Festsetzungsfrist versandte elektronische Benachrichtigung tatsächlich zugegangen ist oder die elektronische Benachrichtigung vor Ablauf der Festsetzungsfrist versandt worden ist, der Adressat den Zugang der Benachrichtigung bestreitet, er den Verwaltungsakt aber tatsächlich abgerufen hat. Der Zeitpunkt des Abrufs des Verwaltungsakts ist dabei unerheblich (vgl. AEAO zu § 169, Nr. 1).

16.8.2 Ist eine nachfolgende, tatsächliche Bekanntgabe erforderlich oder genügt die Postaufgabe?

Viele Jahre herrschte Streit zwischen den verschiedenen Senaten des BFH darüber, ob der konkrete, vor Fristende zur Post gegebene Bescheid dem Stpfl. irgendwann wirklich zugegangen sein muss. Dieser Streit ist durch Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 25.11.2002 (BStBl. II 2003, 548; AEAO zu § 169, Nr. 1) entschieden:

„Die Festsetzungsfrist ist nicht gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO gewahrt, wenn der Steuerbescheid, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, dem Empfänger nicht zugeht.“ Dies bedeutete eine völlige Abkehr von der bisherigen Auffassung.

Zu den Folgen, vgl. Übungsfall 3.

Der Große Senat sieht den Sinn der Vorschrift „nach Wortlaut, dem Regelungszusammenhang und der Entstehungsgeschichte“ darin zu verhindern, dass Verzögerungen - aber nur Verzögerungen! - beim Zugang des Bescheids zu Lasten des FA gehen. Die Verwaltung hat das Urteil akzeptiert, obwohl es für die Stpfl. Missbrauchsmöglichkeiten eröffnet. Wenn der Stpfl. den Zugang des Bescheids bestreitet, kann das FA die Festsetzung nicht mehr nachholen, wenn die Verjährung bereits eingetreten ist.

Bei einheitlichen Feststellungsbescheiden genügt zur Wahrung der Feststellungsfrist die Bekanntgabe gegenüber einem Feststellungsbeteiligten. Die Bekanntgabe gegenüber anderen Beteiligten kann später fristlos nachgeholt werden.

16.8.3 Ist im Falle einer Versäumung der Festsetzungsfrist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO möglich?

Nach BFH vom 02.03.2011 - IX B 88/10, BFH/NV 2011, 1295 gehört die (gesetzliche) Festsetzungsfrist i.S.d. § 169 AO nicht zu den wiedereinsetzungsfähigen Fristen gemäß § 110 AO. Gleiches gilt für die (gesetzliche) Feststellungsfrist. Dies ergibt sich daraus, dass den Bürger innerhalb dieser Frist keine Handlungspflicht trifft. Auch ein Änderungsantrag, der - rechtzeitig gestellt - eine Ablaufhemmung herbeiführt (vgl. § 171 Abs. 3 AO), bedeutet Handlungs-*Recht*, nicht Handlungspflicht. Die §§ 169 ff AO richten sich die Verwaltung und begrenzen deren Recht zum Erlass eines VA bzw. - bei der Zahlungsverjährung - der Erhebung einer festgesetzten Steuer.

16.9 Ablaufhemmungstatbestände gemäß § 171 Abs. 1 bis 15, § 181 Abs. 5 AO

16.9.1 Worin besteht die Gemeinsamkeit sämtlicher Ablaufhemmungstatbestände?

Gemeinsames Prinzip sämtlicher Ablaufhemmungstatbestände ist, dass das reguläre Fristende, berechnet aus Beginn + Dauer, in die Zukunft hinausgeschoben wird, wobei ggf. das Prinzip der Kalenderverjährung (Verjährungseintritt mit Ablauf des 31.12.) durchbrochen wird.

Beispiel:

Die FVj würde regulär mit Ablauf 2024 eintreten. Vom 15. Juni bis 18. Juli 2024 ist das Finanzamt wegen einer ansteckenden Krankheit geschlossen.

Wegen § 171 Abs. 1 AO wird der Zeitraum, in welchem das Finanzamt wegen höherer Gewalt im letzten halben Jahr vor Eintritt der regulären FVj an der Festsetzung gehindert war (vom 01.07. bis zum 18.07.), an das reguläre Ende „angehängt“: Ablaufhemmung bis zum 18.01.2025 (Samstag). Gemäß § 108 Abs. 3 AO wird das Fristende auf den Ablauf des 20.01.2025 verschoben.

Den sachlichen Umfang der Ablaufhemmung bildet der (in der Zeit vom 01.07. bis 18.07.) verhinderte Steuer-VA.

Klausurtyp:

- Prüfen Sie die Ablaufhemmung immer erst, nachdem Sie das reguläre Fristende dargestellt haben.
- Prüfen Sie alle einschlägigen Ablaufhemmungstatbestände.
- Gehen Sie dabei nach folgendem Schema vor:
 - Voraussetzungen der Ablaufhemmung
 - zeitlicher Umfang der Ablaufhemmung
 - sachlicher Umfang der Ablaufhemmung

16.9.2 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 2 AO?

Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 2 Satz 1 AO setzt die Bekanntgabe eines Bescheides voraus, der an einer offenbaren Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO leidet. In diesem Fall greift eine Ablaufhemmung zeitlich bis Ablauf eines Jahres seit der Bekanntgabe dieses Bescheides, sachlich entsprechend dem Berichtungsumfang gem. § 129 AO.

Beispiel:

Die FVj tritt Ende 2024 ein. Das Finanzamt gibt am 10.10.2024 einen Steuerbescheid bekannt, der eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO enthält.

Die Berichtigung ist bis zum 10.10.2025 möglich.

War die offenbare Unrichtigkeit bereits in einem früheren Bescheid unterlaufen, der im letzten Jahr der Vj-Frist geändert wird, und „schleppt“ dieser Änderungsbescheid die offenbare Unrichtigkeit unverändert weiter, so greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 2 AO nicht mehr ein. Die Jahresfrist knüpft an den Bescheid an, der die offenbare Unrichtigkeit erstmals enthielt (BFH vom 08.03.1989 - X R 116/87).

Die Aufhebung des VdN gilt gem. § 164 Abs. 3 Satz 2 AO als (endgültige) Festsetzung. Enthält der Bescheid eine offenbare Unrichtigkeit, kann sie das FA innerhalb eines Jahres berichtigen; anders nach dem Wegfall

des VdN gem. § 164 Abs. 4 AO. Ob die Ablaufhemmung auch greift, wenn der mit der offenbaren Unrichtigkeit behaftete Bescheid erst nach FVj (d.h. unter Verstoß gegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) ergeht, ist sehr streitig.

Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 2 Satz 2 AO verfolgt einen anderen Zweck: Das FA soll auch in Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen Schreib- oder Rechenfehler bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen sind, innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des mit einem solchen Fehler behafteten Steuerbescheids diesen Bescheid gemäß § 173a AO ändern oder aufheben können, soweit durch diese Schreib- oder Rechenfehler unzutreffend rechtserhebliche Tatsachen mitgeteilt wurden.

Zeitlicher Umfang: bis Ablauf eines Jahres seit Bekanntgabe des Bescheids

Sachlicher Umfang: Aufhebung oder Änderung gemäß § 173a AO

Hinweis: § 173a AO ist erstmals auf Steuerbescheide anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 erlassen worden sind. Diese Vorschrift bestimmt, dass auch, bzw. nur Schreib- und Rechenfehler, die dem Steuerpflichtigen unterlaufen sind, korrigierbar sind. Für diese Fälle ist § 129 AO nicht anwendbar, da die Berichtigungsvorschrift nur greift, wenn entsprechende Fehler i.S.d. § 129 AO dem Finanzamt unterlaufen oder zuzurechnen sind.

16.9.3 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO?

§ 171 Abs. 3 AO setzt einen Antrag auf Steuerfestsetzung oder Korrektur einer Steuerfestsetzung bzw. eines gleichgestellten Bescheids voraus, wobei der Antrag gestellt sein muss vor Eintritt der Festsetzungsverjährung. Dieser bewirkt dann eine Ablaufhemmung zeitlich bis zur Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Antrag, sachlich entsprechend dem Umfang des Antrags (d.h. seiner steuerlichen Auswirkung!), aber nur für den Antragsteller. § 171 Abs. 3 AO will damit verhindern, dass sich Anträge durch einfaches „Nichtstun“ erledigen.

„Antrag“ i.S.d. § 171 Abs. 3 AO sind alle ggf. im Wege der Auslegung zu ermittelnden Erklärungen des Stpfl., in denen ein Interesse auf Durchführung einer Veranlagung / Korrektur zum Ausdruck kommt. Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung kann für sich allein eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO grundsätzlich nicht herbeiführen (AEAO zu § 171, Nr. 2). Dies gilt hinsichtlich einer Umsatzsteuererklärung auch dann, wenn mit ihr ein Anspruch auf Auszahlung eines Überschusses geltend gemacht wird. Die Abgabe einer Steuererklärung ist auch dann kein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO, wenn sie zu einer Steuervergütung (§ 168 Satz 2 AO) führen soll (BFH vom 28.08.2014 - V R 8/14; BStBl. 2015 II S. 3; bestätigt durch BFH vom 28.07.2021 - X R 35/20 (NV)). Der Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist ein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO (BFH vom 20.01.2016 - VI R 14/15; BStBl. 2016 II, 380).

Selbstanzeigen (§§ 371, 378 Abs. 3 AO) und Berichtigungserklärungen (§ 153 AO) lösen keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO aus, sie bewirken ausschließlich eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO.

In seiner Entscheidung vom 15.05.2013 (IX R 5/11, BStBl. 2014 II S. 143) hat der BFH dies dahingehend ergänzt, dass die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Feststellungserklärung ebenfalls kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO darstellt. Auch in der Kombination von Erklärungseinreichung und damit im Zusammenhang stehender Antragstellung (auf Durchführung einer Festsetzung oder Feststellung) kann kein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO gesehen werden.

Falls das FA eine sich zugunsten des Stpfl. auswirkende Pflichtveranlagung nicht durchführt und der Eintritt der FVj droht, sollte dieser Rechtsschutz im Wege eines Untätigkeitseinspruches (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO) erstreiten. Der Untätigkeitseinspruch führt zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO (BFH vom 22.01.2013 - IX R 1/12; BFH/NV 2013, S. 802).

Der Antrag muss vor Ablauf der Festsetzungsverjährung (reguläres Ende oder Ende infolge eines anderen Ablaufhemmung-Tatbestandes) gestellt sein. Für den rechtzeitigen Zugang eines Änderungsantrags beim Finanzamt trägt grundsätzlich der Stpfl. die Feststellungslast (BFH vom 02.03.2011 - IX B 88/10, BFH/NV 2011, S. 1295).

Nach BFH vom 13.02.2020 - VI R 37/17 hat die Einreichung der Steuererklärung beim örtlich unzuständigen Finanzamt keine fristwahrende Wirkung: „Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird gemäß § 171 Abs. 3 AO nur dann gehemmt, wenn die für die Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG erforderliche Steuererklärung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist beim örtlich zuständigen Finanzamt eingeht.“

Beispiel:

Der Stpfl. A beantragt am 31.05.07 die Durchführung einer ESt-Veranlagung für 06 nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

Die vierjährige Festsetzungsverjährung beginnt in diesem Fall mit Ablauf 06 (§ 170 Abs. 1 AO), da für A keine Pflicht zur Erklärungsabgabe besteht, die Festsetzungsverjährung tritt regulär mit Ablauf 10 ein. Sollte das Finanzamt bis dahin die Einkommensteuerveranlagung nicht durchgeführt haben, greift nach § 171 Abs. 3 AO eine Ablaufhemmung bis zur Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Antrag des A.

16.9.4 Beschreiben Sie Voraussetzungen und Folgen der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a AO!

§ 171 Abs. 3a AO setzt einen Antrag auf Änderung oder Aufhebung einer Steuerfestsetzung in Form eines Einspruchs oder einer Klage voraus, wobei der Antrag gestellt sein muss vor Eintritt der FVj (1. Halbsatz) oder nach Eintritt der FVj, aber innerhalb der Einspruchs- oder Klagefrist (2. Halbsatz).

Folge der Bestimmung ist die Ablaufhemmung zeitlich bis zur Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf, sachlich entsprechend dem Umfang des Rb-Antrags. Ist ein Einspruch unzulässig, erlaubt § 171 Abs. 3a AO nur dessen Verwerfung (§ 358 AO).

16.9.5 Beschreiben Sie den sachlichen Umfang der Ablaufhemmung im Falle eines Einspruchs!

Der BFH hatte aus dem Umstande, dass der Einspruch zwar den gesamten Bescheid erfasst (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO), aber der Antrag des Stpfl. auf eine Minderung der Steuer gerichtet sei, gefolgert, dass das Finanzamt einen Steuerbescheid nach Ablauf der regulären FVj nicht mehr zum Nachteil des Stpfl. ändern dürfe. Nachträgliche Steuererhöhungen seien demnach von der Ablaufhemmung nicht erfasst - eine Verböserung war damit nach BFH nicht möglich. Um diese Rspr. „auszuhebeln“ hat der Gesetzgeber die Ablaufhemmung infolge von Rechtsbehelfen in § 171 Abs. 3a AO neu geregelt: Lesen Sie Satz 2!

Die Ablaufhemmung erfasst immer den gesamten angegriffenen VA - auch wenn der Antrag sich nur auf einen Teilbetrag bezieht. Eine Verböserung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO) ist damit nach der Gesetzeslage möglich!

Die Ablaufhemmung endet mit der Unanfechtbarkeit der Entscheidung. Unanfechtbarkeit bedeutet, dass die Entscheidung nicht mehr mit ordentlichen Rechtsbehelfen angefochten werden kann. § 171 Abs. 3a Satz 3 AO enthält eine ergänzende Regelung zum Begriff der Unanfechtbarkeit. Danach endet bei den kassatorischen Urteilen aufgrund des § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO und bei Verpflichtungsurteilen nach § 101 FGO die FVj erst, wenn ein aufgrund der genannten Vorschriften erlassener Bescheid unanfechtbar wird.

Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO tritt nicht ein, wenn der Erlass eines (begünstigenden) Steuerbescheids erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist abgelehnt und dieser Ablehnungsbescheid angefochten wird (BFH vom 28.07.2021 - X R 35/20 (NV), Bestätigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung).

16.9.6 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO? Welchen Sinn hat dessen Satz 3? Was gilt, wenn die Prüfungsanordnung unwirksam war oder infolge eines Rechtsbehelfsverfahrens für rechtswidrig erklärt wird? Was gilt, wenn der Stpfl. die Verschiebung des Prüfungsbeginns beantragt?

Beginnt die Finanzbehörde vor Eintritt der regulären FVj mit einer Außenprüfung, so kann die aufgrund der Außenprüfung zu ergehende Steuerfestsetzung oder deren Korrektur noch erfolgen, auch wenn die Festsetzungsfrist an sich bereits abgelaufen ist. Die FVj tritt in diesem Fall erst ein, wenn die aufgrund der Außenprüfung ergangenen (i.d.R. Korrektur-) Bescheide unanfechtbar geworden sind. Das Finanzamt hat also nach einer Außenprüfung ausreichend Zeit, die erforderlichen steuerlichen Folgen zu ziehen.

Allerdings verhindert der Gesetzgeber durch § 171 Abs. 4 Satz 3 AO, dass sich das Finanzamt unendlich Zeit zum Erlass der Bescheide nehmen kann: Diese müssen innerhalb einer „Auswertungsfrist“ von vier - u.U. auch fünf oder zehn Jahren in Fällen einer Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung - erlassen sein, nachdem die Außenprüfung beendet ist.

Der vorgenannte Satz 3 wurde durch Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 (DAC-7 Umsetzungsgesetz) geändert. Danach endet die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nun spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Hierbei bleibt eine weitergehende Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften unberührt. Die Neuregelung ist erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO.

Führt die Außenprüfung nicht zu einer Korrektur, erfolgt eine Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 AO. In diesem Fall endet die Ablaufhemmung drei Monate nach Bekanntgabe der Mitteilung. Hierdurch soll erreicht werden, dass der Stpfl. noch ausreichend Zeit hat, eine für ihn günstigere Steuerfestsetzung zu beantragen. Es kommt dann zu einer weiteren Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 oder Abs. 3a AO.

Die Ablaufhemmung tritt nicht ein, wenn eine zugrunde liegende Prüfungsanordnung unwirksam ist oder infolge eines Rechtsbehelfsverfahrens für rechtswidrig erklärt wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird auch gehemmt, wenn die Prüfungsanordnung entweder angefochten und die Vollziehung ausgesetzt oder auf Antrag des Steuerpflichtigen der Beginn der Außenprüfung verschoben. Ist aber der Verwaltungsakt, mit dem der Beginn einer Außenprüfung festgesetzt wurde, rechtswidrig und hat der Steuerpflichtige ihn oder die Prüfungsanordnung angefochten, so beinhaltet ein Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung nicht auch einen Antrag auf Verschiebung des Beginns der Prüfung i.S.d. § 197 Abs. 2 AO.

Der Lauf der Festsetzungsfrist wird in einem solchen Fall nicht gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt (BFH vom 10.04.2003 - IV R 30/01, BStBl. 2003 II S. 827 in Abgrenzung zu früheren Entscheidungen).

Beantragt der Stpfl. die Verschiebung des Prüfungsbeginns (§ 197 Abs. 2 AO), so wird der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. AO nur gehemmt, wenn dieser Antrag für die Verschiebung ursächlich war. Wird der Beginn der Außenprüfung nicht maßgeblich aufgrund eines Antrags des Stpfl., sondern aufgrund eigener Belange der Finanzbehörde bzw. aus innerhalb deren Sphäre liegenden Gründen hinausgeschoben, läuft die Festsetzungsfrist ungeachtet des Antrags ab. Bei einem vom Stpfl. gestellten Antrag auf zeitlich befristetes Hinausschieben des Beginns der Außenprüfung entfällt die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. AO rückwirkend, wenn die Finanzbehörde nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Eingang des Antrags mit der Prüfung beginnt (BFH vom 17.03.2010 - IV R 54/07, BStBl. 2011 II, S. 7 und BFH vom 19.05.2016 - XR 14/15). Stellt der Stpfl. während der Zwei-Jahres-Frist einen weiteren Verschiebungsantrag, beginnt die Zwei-Jahres-Frist erneut. Ein Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung, der die Ablaufhemmung auslöst, kann erst angenommen werden, wenn die Finanzbehörde den Prüfungsbeginn in

einer Weise festgelegt hat, die die Mindestanforderungen an die Annahme eines Verwaltungsakts erfüllt (BFH vom 19.05.2016 - X R 14/15).

Die Ablaufhemmung entfällt dagegen nicht, wenn der Steuerpflichtige einen unbefristeten bzw. zeitlich unbestimmten Antrag gestellt hat, also bspw. beantragt hat wegen einer noch andauernden Vor-Betriebsprüfung zunächst deren Abschluss abzuwarten (BFH vom 01.02.2012 - I R 18/11; BStBl. 2012 II, 400).

16.9.7 Was ist unter „Beginn“ der Außenprüfung zu verstehen?

Eine Außenprüfung hat begonnen, sobald der Prüfer beim Stpfl. erschienen ist und ernsthaft seine steuerlichen Ermittlungen aufgenommen hat. Diesen Zeitpunkt hat der Prüfer in seinen Bericht aufzunehmen. Nicht maßgebend für den Beginn der Außenprüfung sind der Erlass der Prüfungsanordnung oder das Erscheinen des Prüfers lediglich zur Terminabsprache o.ä. Scheinprüfungshandlungen hemmen ebenfalls den Verjährungseintritt nicht. Dies ergibt sich auch aus § 171 Abs. 4 Satz 2 AO, wonach die Ablaufhemmung nicht eintritt, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn aus vom Finanzamt zu vertretenden Gründen für länger als sechs Monate unterbrochen wird. Eine Betriebsprüfung, die auf einer unwirksamen oder erfolgreich angefochtenen Außenprüfung erfolgt, führt ebenfalls nicht zur Ablaufhemmung. Lesen Sie AEAO zu § 171, Nr. 3!

16.9.8 Beschreiben Sie den sachlichen Umfang der Ablaufhemmung!

Der sachliche Umfang der Außenprüfung wird bestimmt vom Inhalt der Prüfungsanordnung (Steuer-VA gemäß § 196 AO) und dem tatsächlich Geprüften, wobei stichprobenweise Prüfung ausreicht. Dies folgt aus dem in AEAO zu § 171, Nr. 3.2 zitierten Urteil des BFH (in BStBl. 1994 II, S. 377). Die Ablaufhemmung gilt auch nur gegenüber dem Adressaten der Prüfungsanordnung, nicht gegenüber Dritten, z.B. nicht gegenüber dem Arbeitnehmer, wenn beim Arbeitgeber eine LSt-Prüfung stattgefunden hat.

16.9.9 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 8 AO?

Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 8 AO setzt voraus, dass eine Steuerfestsetzung ganz oder teilweise vorläufig erfolgt ist und dass die Finanzbehörde Kenntnis vom Wegfall der Ungewissheit erhalten hat. In einem solchen Fall greift eine Ablaufhemmung zeitlich von einem Jahr in den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. von zwei Jahren in den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Frist beginnt mit Ablauf des Tages, an welchem das Finanzamt (die zuständige Stelle) vom Wegfall der Ungewissheit positiv erfährt (BFH vom 26.08.1992 - II R 107/90, BStBl. 1993 II S. 5). Sachlich reicht die Ablaufhemmung, soweit die Vorläufigkeit reicht.

Beispiel:

Die Einkommensteuerveranlagung 2018 des Stpfl. A (Pflichtveranlagung; Erklärungseingang beim Finanzamt in 2019) ergeht teilweise vorläufig (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO), weil Ungewissheit besteht, ob dem A bestimmte Krankenhauskosten von seinem Versicherer erstattet werden. Über diese Frage ist ein Prozess bei einem Zivilgericht anhängig. Das Urteil des Zivilgerichts wird am 11.12.2023 rechtskräftig, das Finanzamt erfährt hiervon am 31.01.2024.

Die FVj tritt regulär mit Ablauf 2023 ein (§§ 170 Abs. 2 Nr. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Nach § 171 Abs. 8 AO kommt es aber zu einer Ablaufhemmung bis zum 31.01.2025. Bis dahin kann der ggf. nach § 165 Abs. 2 AO geänderte ESt-Bescheid 2018 ergehen (§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO).

16.9.10 Unter welchen Voraussetzungen greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO? Welchen Umfang hat die Ablaufhemmung? Machen Sie sich Sinn und Inhalt der einzelnen Sätze klar! Was besagt § 171 Abs. 10a AO?

Lesen Sie bitte zuerst AEAO zu § 171, Nr. 6!

Gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO kommt es zur Ablaufhemmung, soweit ein Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durchzuführende Korrektur des Folgebescheides hat innerhalb von zwei Jahren ab Bekanntgabe des Grundlagenbescheides an den Stpfl. zu erfolgen. Der sachliche Umfang der Ablaufhemmung entspricht dem Umfang der Bindungswirkung (z.B. aus § 182 Abs. 1 AO) des Grundlagenbescheides. Der Zeitpunkt des Zugangs einer finanzverwaltungsinternen Mitteilung über den Grundlagenbescheid bei der für den Erlass des Folgebescheids zuständigen Finanzbehörde ist für die Fristbestimmung ebenso unbeachtlich wie der Zeitpunkt, an dem der Grundlagenbescheid unanfechtbar geworden ist.

Eine Anfechtung des Grundlagenbescheids führt lediglich zur Hemmung der Feststellungsfrist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 171 Abs. 3a AO), nicht aber zur Hemmung der Festsetzungsfrist der Folgebescheide (BFH vom 19.01.2005 - X R 14/04). Auch die Feststellung der Nichtigkeit eines Feststellungsbescheids durch Verwaltungsakt (vgl. AEAO zu § 125, Nr. 4) stellt einen Grundlagenbescheid dar. Die Nichtigkeitsfeststellung ist gemäß § 125 Abs. 5 AO auch nach Ablauf der Feststellungsfrist zulässig und ermöglicht nach § 171 Abs. 10 AO binnen zwei Jahren die Folgeänderung (BFH vom 20.08.2014 - X R 15/10, BStBl. 2015 II S. 109).

§ 171 Abs. 10 Satz 2 AO erfasst Grundlagenbescheide, die nicht von einer Finanzbehörde erlassen werden (z.B. Bescheinigung des Versorgungsamtes über den Grad der Körperbehinderung). Die Zweijahresfrist beginnt danach in dem Zeitpunkt, in dem die für den Erlass des Folgebescheids zuständige Finanzbehörde Kenntnis von diesem Grundlagenbescheid erlangt hat.

§ 171 Abs. 10 Satz 3 AO gilt für Grundlagenbescheide, für welche die Bestimmungen der FeststellVj (§ 181 AO) nicht gelten. Diese müssen vor der regulären FVj des Folgebescheides bei der zuständigen Behörde beantragt worden sein. Hierunter fallen neben Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden (z.B. auch Bescheinigungen nach § 4 Nr. 20 Bu. a UStG) auch Bescheide über Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO, weil auch insoweit die Regelungen der §§ 179 ff. AO nicht gelten.

Die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid läuft in diesen Fällen nicht ab, solange über den Antrag auf Erlass des Grundlagenbescheids noch nicht unanfechtbar entschieden worden ist.

Nach BFH vom 20.04.2016 (XI R 6/14; DStR 2016, S. 1809) ist eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 UStG, dass bestimmte Leistungen einer privaten Schule oder anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, ein Grundlagenbescheid i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, dem Rückwirkung zukommen kann. Ein solcher Grundlagenbescheid einer ressortfremden Behörde bewirkt nur dann nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Ablaufhemmung, wenn er vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer erlassen wurde.

Sinn und Inhalt des erweiterten zeitlichen Umfangs gemäß § 171 Abs. 10 Satz 4 AO: Das Finanzamt soll, solange es auf Ergebnisse einer Außenprüfung wartet, zwischenzeitlich eingehende Grundlagenbescheide (die von der Außenprüfung nicht betroffen sind) liegen lassen können, bis es den Prüfungsbericht auswertet. Die Auswertung soll nicht von der FVj bedroht sein. Es wird ermöglicht, die Auswertung des Grundlagenbescheids und der Ergebnisse der Außenprüfung zusammenzufassen („Konzentrationswirkung“).

Sofern steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen aufgrund gesetzlicher Vorschriften gemäß § 93c AO von einem Dritten zu übermitteln sind, endet gemäß § 171 Abs. 10a AO die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von

zwei Jahren nach Zugang dieser Daten, wenn sie innerhalb von sieben Jahren nach dem Besteuerungszeitraum oder Zeitpunkt bei der Finanzbehörde eingegangen sind. Die Ablaufhemmung, die in § 171 Abs. 10a AO voraussetzt, dass die Daten innerhalb von sieben Jahren zugegangen sind, knüpft an die regelmäßige Verjährungsfrist von vier Jahren und einer weiteren Anlaufhemmung von drei Jahren. Falls die Daten nicht oder unrichtig übermittelt wurden, bietet § 175b AO eine entsprechende Korrekturvorschrift. Da diese Daten allerdings keine Bindungswirkung entfalten, ist die Ablaufhemmung innerhalb von zwei Jahren nach Zugang der Daten in § 171 Abs. 10a AO geregelt.

16.9.11 Beschreiben Sie die Bedeutung der in § 181 Abs. 5 AO getroffenen Regelung!

§ 181 Abs. 5 AO enthält die spiegelbildliche Vorschrift zu § 171 Abs. 10 AO und bewirkt eine Ablaufhemmung für die Feststellungsverjährung von Grundlagenbescheiden unter der Voraussetzung, dass die FVj für einen Folgebescheid (wg. Anlaufhemmung nach § 170 AO, längerer Frist oder Ablaufhemmung gem. § 171 AO - mit Ausnahme des Abs. 10) noch nicht eingetreten ist. Auch hier entspricht der sachliche Umfang der Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und Folgebescheid. Nach BFH vom 02.03.2011 - IX B 88/10, BFH/NV 2011, S. 1295 ist § 181 Abs. 5 AO keine eigenständige Änderungsvorschrift, sondern nur anwendbar, wenn zusätzlich die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift erfüllt sind.

Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO muss lt. BFH folgende Aussagen enthalten:

„Der Feststellungsbescheid ist nach Ablauf der Feststellungsverjährungsfrist ergangen und hat deshalb nur Bedeutung für solche Steuern, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist“.

Wenn dieser Hinweis fehlt, ist der Feststellungsbescheid rechtswidrig und ggf. auf Rechtsbehelf hin aufzuheben, wenn zwischenzeitlich Verjährung eingetreten ist. §§ 126, 127 AO greifen nicht ein, da der Fehler auch ein materieller Mangel (Erlöschenswirkung!) ist. Auch eine Nachholung im Wege eines Ergänzungsbescheides ist nicht möglich (BFH vom 18.03.1998 - II R 45/96, BStBl. II, S. 426).

Nach BFH vom 15.07.2021 - II R 38/19 ist für § 181 Abs. 5 Satz 2 AO der Hinweis erforderlich und ausreichend, dass die Feststellung für noch nicht verjährte Folgebescheide von Bedeutung ist. Der Hinweis darf keine konkrete Zeitangabe zu der vermeintlichen Verjährung im Folgebescheidsverfahren enthalten, da Feststellungen zur Festsetzungsverjährung nur im Folgebescheid zu treffen sind.

Problematisch ist die Rechtslage, wenn bei einem Teil der Feststellungsbeteiligten bereits FVj eingetreten ist, beim anderen Teil hingegen nicht. Vergleichen Sie hierzu die Darstellung der unterschiedlichen Rechtsansichten bei Fall 9.

16.9.12 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO?

Die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 14 AO setzt voraus, dass für einen mit dem Steueranspruch zusammenhängenden Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO noch keine ZVj eingetreten ist. In diesem Fall kommt es zur Ablehnung für die FVj des Steueranspruches zeitlich bis zum Eintritt der ZVj für den Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO, sachlich soweit ein Erstattungsanspruch besteht.

Mit der Frage, ob sich aufgrund des § 171 Abs. 14 AO eine Ablaufhemmung beim Bauleistenden in sog. Bauträgerfällen ergibt, hat sich BFH vom 27.07.2021 - V R 3/20 auseinandergesetzt und festgestellt, dass die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO voraussetzt, dass der Erstattungsanspruch vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden ist (Anschluss an BFH vom 04.08.2020 - VIII R 39/18 sowie vom 25.11.2020, II R 3/18). In den sog. Bauträgerfällen führt ein Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers (Bauträger) nicht zu einer Ablaufhemmung für die Steuerfestsetzung beim Bauleistenden, wenn im Zeitpunkt der Festsetzung des Erstattungsanspruchs bereits Festsetzungsverjährung beim Bauleistenden eingetreten ist.

16.9.13 Welche Voraussetzungen und Folgen hat die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 15 AO?

Die FVj einer Abzugsteuer tritt beim Abführungs- bzw. Entrichtungspflichtigen (LSt: Arbeitgeber, KapSt: Kapitalgesellschaft) wegen einer Ablaufhemmung später ein als beim Steuerschuldner (Arbeitnehmer, Gesellschafter).

Die eigentlich nur den Abführungs- bzw. Entrichtungspflichtigen betreffende Ablaufhemmung wird auf den Steuerschuldner ausgedehnt bis zum Eintritt der FVj beim Abführungs- bzw. Entrichtungspflichtigen. Sachlicher Umfang: bis zur richtigen Höhe der Quellensteuer und soweit die Steuerschuld beim Abführungs- bzw. Entrichtungspflichtigen noch nicht verjährt ist.

Die Regelung soll die Inhaftungnahme von Abführungs- und Entrichtungspflichtigen nach LSt- und KapSt-Prüfungen sichern. Ist nämlich die Steuer gegen den Steuerschuldner noch nicht festgesetzt und darf sie wegen Eintritts der FVj auch nicht mehr gegen ihn festgesetzt werden, darf gemäß § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO auch gegen den Entrichtungsschuldner kein Haftungsbescheid mehr ergehen. Deshalb dehnt die Vorschrift insbesondere den sachlichen Umfang von Ablaufhemmungen bei einer Quellensteuer (beim „Entrichtungsschuldner“) auf den Steuerschuldner aus.

Anlass der Einfügung des Abs. 15 in § 171 AO war die Entscheidung des BFH vom 13.12.2011 - II R 26/10, BStBl. II 2013, S. 596, dass sich die Ablaufhemmung wegen einer Außenprüfung gemäß § 171 Abs. 4 AO nur gegen den Adressaten der Prüfungsanordnung richtet.

17. Die Zahlungsverjährung

17.1 Gegenstand der Zahlungsverjährung, Beginn und Dauer

17.1.1 Beschreiben sie den Gegenstand der Zahlungsverjährung!

Die Zahlungsverjährung (ZVj) betrifft das Erhebungsverfahren. Aus der systematischen Stellung im 5. Teil der AO ergibt sich, dass es bei der Zahlungsverjährung um die Frage geht, wie lange die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis realisiert werden können (also wie lange der Stpfl. oder das Finanzamt eine fällige Zahlung leisten muss, bzw. wie lange das Finanzamt die Zahlungsansprüche fordern, stunden, vollstrecken, aufrechnen oder erlassen kann). Wegen § 218 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. § 220 Abs. 2 Satz 2 AO kann die Zahlungsverjährung von festzusetzenden Ansprüchen erst nach deren Festsetzung eingreifen.

17.1.2 Welche Folgen hat es, wenn nach eingetretener ZVj die Erhebung einer Steuer erfolgt?

Der Stpfl. hat insoweit ohne rechtlichen Grund geleistet, da dieser aufgrund § 47 AO entfallen ist. Er hat demnach einen Anspruch auf Erstattung der gezahlten Beträge gemäß § 37 Abs. 2 AO. Dieser Anspruch unterliegt nur der ZVj, da eine Festsetzung nicht vorgeschrieben ist.

17.1.3 Nach welcher Vorschrift richtet sich der Beginn der Zahlungsverjährungsfrist? Welche Fälle sind hierbei zu unterscheiden?

Lesen Sie § 229 Abs. 1 AO!

Nach dieser Bestimmung beginnt die Zahlungsverjährungsfrist regelmäßig mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig wurde (Kalenderjahrprinzip). Wenn der Steueranspruch ab Fälligkeit über das Ende des Kalenderjahres hinaus gestundet wurde (§ 222 AO), beginnt die Zahlungsverjährung erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Stundung endet (vertreten wird in derartigen Fällen auch die Auffassung, dass es zu einer Unterbrechung nach § 231 AO kommt - im Ergebnis ohne Unterschied, s.u.).

Ausnahmsweise beginnt die Zahlungsverjährungsfrist nicht mit Ablauf des Fälligkeitsjahres, sondern mit Ablauf eines späteren Kalenderjahres, wenn eine Anlaufhemmung nach § 229 Abs. 1 Satz 2 AO eintritt. In diesem Fall der sog. „Fälligkeitssteuern“ (insbesondere LSt und USt), bei denen sich die Fälligkeit der jeweiligen Ansprüche bereits aus dem Gesetz (Lesen Sie z.B. § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG) ergibt, beginnt die Frist nicht vor Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Festsetzung bzw. ihre Korrektur wirksam geworden ist. Damit ist gewährleistet, dass der Stpfl. durch verspätete Erfüllung seiner Erklärungspflichten das Finanzamt nicht daran hindert, die reguläre Zahlungsverjährungsfrist voll auszuschöpfen.

Beispiel:

Das FA setzt im Februar 08 die USt-Vorauszahlung für Oktober 07 im Schätzungsweg fest, weil der Stpfl. keine Voranmeldung abgegeben hat.

Die festgesetzte Vorauszahlung ist nach § 18 Abs. 1 UStG eigentlich mit Ablauf des 10.11.07 fällig, nach § 229 Abs. 1 Satz 1 AO würde die Zahlungsverjährung mit Ablauf 07 beginnen. Nach § 229 Abs. 1 Satz 2 AO greift aber die Anlaufhemmung, weil die Festsetzung der Vorauszahlung erst im Jahr 08 wirksam bekannt gegeben wurde (§§ 122, 124 AO). Die Frist läuft somit erst ab Ablauf 08.

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 wurde der Satz 3 angefügt, welcher verhindern soll, dass die Zahlungsverjährungsfrist nicht abläuft, bevor die Festsetzungsfrist geendet hat. Wird danach die Festsetzung oder Anmeldung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt, so beginnt die Verjährung des gesamten Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist.

17.1.4 Was gilt bezüglich Dauer und regulärem Ende der Zahlungsverjährung?

§ 228 Satz 2 AO schreibt für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis grundsätzlich eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vor. Das reguläre Ende tritt folglich immer mit Ablauf des fünften Jahres nach dem Beginn ein.

Durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) vom 23.06.2017 wurde als Ausnahmetatbestand eine Frist von 10 Jahren angefügt, die in den Fällen der § 370 AO (Steuerhinterziehung), § 373 AO (Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel) oder § 374 AO (Steuerhehlerei) eingreift.

17.2 Hemmung und Unterbrechung bei der Zahlungsverjährung, Fristwahrung

17.2.1 Unter welchen Voraussetzungen kommt es zu einer Hemmung der Zahlungsverjährung und welche Folgen bewirkt diese?

Lesen Sie § 230 AO!

Nach § 230 AO ist die Verjährung gehemmt, solange der Anspruch wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist nicht verfolgt werden kann. Unter „höherer Gewalt“ sind alle von außen kommenden Ereignisse zu verstehen, die auch bei Anwendung der äußersten, den Umständen nach zu erwartenden Sorgfalt nicht zulassen, dass der Anspruch verfolgt wird (Bsp.: Krieg, Naturkatastrophen und andere unabwendbare Zufälle). Die Zeitdauer der höheren Gewalt wird in diesem Fall an das reguläre Ende der Verjährungsfrist angehängt, so dass es zu einer Durchbrechung der Kalenderverjährung kommt.

17.2.2 Wie unterscheidet sich hiervon die Unterbrechung der Zahlungsverjährung?

Die Unterbrechung der Zahlungsverjährungsfrist gemäß § 231 AO, kann irgendwann - aber auch nur - im Verlauf der noch nicht beendeten Zahlungsverjährungsfrist erfolgen. Sie bewirkt, dass eine völlig neue, wiederum fünfjährige Frist ab Ablauf des Kalenderjahres zu laufen beginnt, in dem die Unterbrechung geendet hat (§ 231 Abs. 3 AO). Das Kalenderjahrprinzip wird auch im Fall einer Unterbrechung gewahrt.

Zu beachten ist, dass die Unterbrechung nur bezüglich des Teils eintritt, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezieht (§ 231 Abs. 4 AO - Grundsatz der Teilverjährung).

17.2.3 Nennen und beschreiben Sie die wichtigsten Unterbrechungsgründe!

Die Unterbrechungsgründe sind in § 231 Abs. 1 AO abschließend aufgeführt:

1. Zahlungsaufschub, Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Aussetzung der Verpflichtung des Zollschuldners zur Abgabentrachtung oder Vollstreckungsaufschub,
 - Stundung (§ 222 AO): sie kann schriftlich oder mündlich ausgesprochen werden; der Umfang richtet sich nach dem Stundungsbetrag. Durch rückwirkende Stundung bereits verjährter Ansprüche darf die Zahlungsverjährung nicht manipuliert werden.
 - Zahlungsaufschub liegt vor, wenn das FA einen Stundungsantrag zwar ablehnt, aber gleichzeitig eine zusätzliche Zahlungsfrist von zwei Wochen einräumt.
 - Aussetzung der Vollziehung (AdV, § 361 Abs. 2 und 3 AO, § 69 Abs. 2 und 3 FGO) kann im Einspruchs- sowie im Klageverfahren schriftlich oder mündlich erfolgen; der Umfang richtet sich nach dem ausgesetzten Betrag.
 - Vollstreckungsaufschub (§ 258 AO) während des Zwangsbeitreibungsverfahrens.
2. Sicherheitsleistung,
 - Sicherheitsleistung (§§ 241 ff AO) kommt i.d.R. zusammen mit der Stundung oder der AdV vor.

3. eine Vollstreckungsmaßnahme,
 - Vollstreckungsmaßnahmen, egal ob sie erfolgreich oder erfolglos waren (vgl. aber § 231 Abs. 2 Satz 1 AO), z.B. die Pfändung gemäß §§ 249 ff, 281 AO.
4. Anmeldung im Insolvenzverfahren,
5. Eintritt des Vollstreckungsverbots nach § 210 oder § 294 Abs. 1 InsO (Insolvenzordnung),
6. Aufnahme in einen Insolvenzplan oder einen gerichtlichen Schuldenbereinigungsplan,
7. Ermittlungen der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen und
8. schriftliche Geltendmachung des Anspruchs.

Auf Seiten der Behörde geschieht dies regelmäßig durch das Leistungsgebot bzw. durch Mahnungen. Die Einspruchsentscheidung ist keine Geltendmachung des Anspruchs; der Umfang der Unterbrechung richtet sich nach dem geltend gemachten Betrag.

Bei elektronischer Übermittlung kann - vorbehaltlich der Eröffnung eines entsprechenden Zugangs durch die Finanzbehörde (§ 87a Abs. 1 AO) - auf eine qualifizierte elektronische Signatur und auch auf ein Verfahren nach § 87a Abs. 3 Satz 4 und 5 AO verzichtet werden, da kein Unterschriftserfordernis besteht (AEAO zu § 87a, Nr. 3.2.4).

Eine dem Zahlungspflichtigen von der Finanzbehörde bekannt gegebene Maßnahme i.S.d. § 231 Abs. 1 AO unterbricht die Zahlungsverjährung auch dann, wenn es sich bei dieser Maßnahme um einen Verwaltungsakt handelt, der rechtswidrig oder nichtig oder rückwirkend aufgehoben worden ist (BFH vom 21.06.2010 - VII R 27/08, BStBl 2011 II S. 331).

Die für eine Verjährungsunterbrechung nach § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 AO erforderliche Außenwirkung liegt auch dann vor, wenn die Finanzbehörde durch eine BZSt-Online-Anfrage direkt auf die IdNr.-Datenbank zugreift. Zuständigkeitsmängel hindern die Unterbrechungswirkung einer Ermittlungsmaßnahme nicht. Ob die Finanzbehörde, welche die Maßnahme durchgeführt hat, örtlich zuständig war, hat keinen Einfluss auf die Wirksamkeit der Maßnahme in Bezug auf die Verjährungsunterbrechung (BFH vom 21.12.2021 - VII R 21/19).

17.2.4 Die dargestellten Unterbrechungshandlungen sind zum Teil „Dauerunterbrechungstatbestände“, zum Teil „punktuelle“ Unterbrechungen. Woraus ergibt sich diese Unterscheidung, welche Folgen hat sie?

Für die Unterscheidung ist maßgeblich, ob sie in § 231 Abs. 2 AO aufgeführt sind. Dies hat Bedeutung für das Anlaufen der neuen Fünfjahresfrist (§ 231 Abs. 2, 3 AO):

- Bei punktuellen Unterbrechungen kommt es für die Frage, ab wann die neue Fünfjahresfrist läuft, auf den Bekanntgabetag (§ 122 AO) an bzw. auf den Tag, an dem die Unterbrechungshandlung vorgenommen wurde.
- Bei Dauerunterbrechungstatbeständen ist für die Frage, ab wann die neue Fünfjahresfrist läuft, auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Dauerunterbrechung endet.

17.2.5 Welche Vorschrift(en) regelt die Fristwahrung bezüglich der Unterbrechungsmaßnahmen? Beschreiben Sie diese!

Von der Berechnung des neuen Verjährungsendes infolge der Unterbrechung zu unterscheiden ist die Frage, ob durch die Unterbrechung eine ablaufbedrohte Zahlungsverjährungsfrist noch gewahrt ist (d.h., ob die Unterbrechungshandlung rechtzeitig erfolgte). Hierzu ist nach § 231 Abs. 1 Satz 2 AO die Regelung des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO zu beachten: Das bedeutet, es kommt darauf an, dass die unterbrechende Maßnahme rechtzeitig „den Bereich der Finanzbehörde verlässt“. Im Übrigen vgl. 1.8.1 und 1.8.2.