

# Abgabenordnung – Grundlagen

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)

- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

Das folgende Skript zu den Grundlagen der Abgabenordnung soll Ihnen einen Überblick darüber vermitteln, wie die Abgabenordnung aufgebaut ist und welche Verpflichtungen der Steuerpflichtige bei der Abgabe der Steuererklärung zu beachten hat.

## Vorgeplänkel

Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt erarbeitet, was dass sich immer noch Fehler bzw. ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig



jedoch nicht ausschließt, Verbesserungsvorschläge überarbeitet zu werden, aufgeschlossen gegenüber.

## 1 Allgemeiner Teil

### 1.1 Begriffsbestimmungen

Das Steuerrecht ist ein Bestandteil des öffentlichen Rechts. Dabei versteht man unter Steuerrecht die Gesamtheit aller Rechtsvorschriften, die die Besteuerung aller betroffenen Personen regeln. Es werden verschiedene andere Rechtsgebiete berührt: z.B. Strafrecht, Verfassungs- u. Verwaltungsrecht, Völkerrecht (Doppelbesteuerungsabkommen) usw.

### 1.2 Steuerrechtliche Bedeutung der Abgabenordnung AO

Die AO ist eine Zusammenfassung grundlegender Bestimmungen des materiellen Steuerrechts und des Verfahrensrechts. Sinn und Zweck der AO besteht darin, durch eine Zentralisierung die jeweiligen Einzelsteuergesetze zu entlasten. UND ganz wichtig: Bei der AO müssen Sie sich immer vor Augen halten, dass Sie einem Steuerpflichtigen helfen sollen und dies können Sie nur durch:

a) Einspruch

b) Antrag auf Berichtigung

### 1.3 Gesamtüberblick über Verfahren (gleichzeitig Aufbau dieses Skriptes)

Um eine Systematik in das schier unendliche Paragraphenwust der AO zu bringen, soll dieses Skript – entgegen den meisten Lehrbüchern – nach dem Gang des Besteuerungsverfahrens aufgebaut werden. Hierzu ist natürlich notwendig, einige allgemeine Ausführungen voranzustellen:

1. Pflicht zur Abgabe der Erklärung (§§ 149 AO)
  2. Zuständigkeitsverfahren (§§ 16 ff. AO)
  3. Allgemeine Verfahrensgrundsätze (Ermittlungsverfahren) (§§ 78 ff. AO)
  4. Durchführung der Besteuerung (Festsetzungsverfahren; §§ 155 ff AO)  
(incl. Bekanntgabeverfahren; §§ 118 ff. AO)
  5. Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO)
  6. Zwangsvollstreckung (§§ 249 ff. AO)
- 
- A. Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO)
  - B. Änderungen u. Berichtigungen (§§ 129, 172 ff. AO)

## 1.4 Begriff der Steuer (§ 3 AO)

Die gesetzliche Definition des Begriffs „Steuer“ findet man in § 3 Abs. 1 AO.

Er ist wie folgt definiert:

„(1) Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

Um den Begriff prüfen zu können, ist es sinnvoll, die Definition in ihre einzelnen Voraussetzungen aufzuteilen.

### 1.4.1 Steuer als Geldleistung

keine Steuern sind somit Sach- und Dienstleistungen, wie z.B. die Wehrpflicht bzw. Ersatzpflicht.

### 1.4.2 Einmalige oder laufende Geldleistungen

es ist somit unwichtig, ob es sich um eine einmalige oder um laufende Geldleistungen handelt.

### 1.4.3 keine Gegenleistung

Die Steuer stellt keine Gegenleistung für eine besondere Leistung der steuererhebenden Körperschaft, sondern eine kraft Steuerhoheit der steuererhebenden Körperschaft auferlegte einseitige Last.

Hiervon abzugrenzen sind die Gebühren und Beiträge, denn dafür erhält man eine Gegenleistung (z.B. Gebühr für Baugenehmigung, Sozialversicherungsbeiträge).

### 1.4.4 Erhebung von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen

öffentlich-rechtliche Gemeinwesen sind z.B. der Bund, die Länder, die Kreise, die Gemeinden. Nicht dazu gehören z.B. der WDR, obwohl auch er eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

### 1.4.5 Erzielung von Einnahmen

Die Erzielung von Einnahmen ist in der Regel der Hauptzweck. Dadurch werden die „öffentlichen Hände“ gefüllt. Es kann sich dabei aber auch um einen Nebenzweck handeln, wenn z.B. wirtschaftspolitische Interessen maßgebend sind (vgl. § 3 Abs. 1 letzter Halbsatz AO).

### 1.4.6 keine steuerlichen Nebenleistungen

Zu den steuerlichen Nebenleistungen, die in § 3 Abs. 4 AO definiert sind, gehören:

„(4) Steuerliche Nebenleistungen sind Verspätungszuschläge (§ 152), Zinsen (§§ 233 bis 237), Säumniszuschläge (§ 240), Zwangsgelder (§ 329) und Kosten (§ 178, §§ 337 bis 345) sowie Zinsen im Sinne des Zollkodex.“

Die in § 3 Abs. 3 AO aufgezählten steuerlichen Nebenleistungen stellen keine Steuern dar. Keine Steuern sind desweiteren etwaige Geldstrafen oder Bußgelder.

## 1.5 Begriff des Steuerpflichtigen § 33 AO

Die gesetzliche Definition des Begriffes „Steuerpflichtiger“ findet man in § 33 Abs. 1 und 2 AO.

*„(1) Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.“*

In Abs. 1 wird positiv ausgedrückt wer im einzelnen Steuerpflichtiger sein kann. Nur wer die dort aufgeführten Voraussetzungen erfüllt, kann Steuerpflichtiger sein.

*„(2) Steuerpflichtiger ist nicht, wer in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat.“*

Ergänzend dazu zählt Abs. 2 nochmals ausdrücklich auf, wer nicht Steuerpflichtiger ist. Die Entscheidung, ob jemand Steuerpflichtiger ist oder nicht ist, ist insoweit von Bedeutung, als die AO unterschiedliche Rechte und Pflichten an diesem Begriff knüpft.

## 1.6 Das Steuerschuldverhältnis

Das Steuerschuldverhältnis und dessen Entstehung ist in den §§ 37 ff. AO geregelt.

*„(1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.“*

*„(2) Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrages. Dies gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung oder Rückzahlung später wegfällt. Im Fall der Abtretung, Verpfändung oder Pfändung richtet sich der Anspruch auch gegen den Abtretenden, Verpfänder oder Pfändungsschuldner.“*

Das Steuerschuldverhältnis ist dabei das besondere Verhältnis öffentlich-rechtlicher Art zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerberechtigten.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können sein:

- Steueranspruch
- Steuervergütungsanspruch
- Haftungsanspruch
- Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen
- Erstattungsanspruch (lt. Absatz 2 und lt. Einzelsteuergesetze)

Der größten Bedeutung kommt dabei dem Steueranspruch zu.

### 1.6.1 Definitionen

Steueranspruch ist der Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf Bezahlung der ihm auferlegten Steuer.

In diesem Zusammenhang muss man die folgenden Begriffe auseinanderhalten:

1. Steuergläubiger, das ist derjenige, zu dessen Gunsten die Steuer erhoben wird.
2. Steuerschuldner, das ist derjenige, der die Steuer schuldet.
3. Steuertatbestand, das ist das, was die Leistungspflicht begründet (Einzelsteuergesetz)
4. Steuerbe-  
messungsgrundlage, das ist das, wonach besteuert wird (z.B. zu versteuerndes Einkommen bei der Einkommensteuer)
5. Steuersatz, das ist das, wonach sich die Höhe der Steuer richtet (z.B. ESt-Tabelle, USt-Satz 19%)

### 1.6.2 Entstehung des Steuerschuldverhältnis (§ 38 AO)

*„Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“*

Unwichtig ist dabei, ob die Steuer durch Steuerbescheid festgesetzt worden ist, ob die Steuer in der richtigen Höhe festgesetzt worden ist, etc. Abzugrenzen bleibt die **Entstehung** auch von der später liegenden **Fälligkeit**. Im Regelfall fallen Entstehung und Fälligkeit immer auseinander. Der Entstehungszeitpunkt ist immer unabhängig vom Willen der Beteiligten und tritt kraft Gesetzes ein. Nachdem z.B. die Steuerschuld entstanden ist, kann sie grundsätzlich weder durch einseitige Handlungen des Steuergläubigers, bzw. Steuerschuldners noch durch irgendeinen privatschriftlichen Vertrag gelöscht werden.

Beispiele für Entstehung:

- ESt → ein genügend hohes zu versteuerndes Einkommen (§ 38 AO i.V.m. § 36 (1) EStG)
- USt → steuerbare und steuerpflichtige Umsätze (§ 38 AO i.V.m. § 13 UStG)
- ErbSt → einen Erb-/Schenkungsfall (§ 1 ErbStG)

## 2 Abgabe der Steuererklärung

### 2.1 Erklärungspflicht und Folgen der Pflichtverletzung

„(1) Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Zur Abgabe einer Steuererklärung ist auch verpflichtet, wer hierzu von der Finanzbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bleibt auch dann bestehen, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat (§ 162).“

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus den sog. Einzelsteuergesetzen (§ 149 Abs. 1 S. 1 AO). Ebenfalls besteht eine Verpflichtung zur Abgabe, wenn das Finanzamt (FA) den Steuerpfl. dazu auffordert. Sie besteht auch dann noch, wenn das FA die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat (§ 149 Abs. 1 S. 4 AO).

„(2) Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben. Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, endet die Frist nicht vor Ablauf des dritten Monats, der auf den Schluß des in dem Kalenderjahr begonnenen Wirtschaftsjahrs folgt.“

Die Steuererklärungen sind – vorbehaltlich von Sonderregelungen wie z.B. § 18 Abs. 1 UStG, § 41a Abs. 1 EStG – spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder des Stichtages abzugeben (§ 149 Abs. 2 AO). Diese Erklärungsfristen können generell oder im Einzelfall verlängert werden (§ 109 Abs. 1 AO).

Gibt der Steuerpflichtige die Erklärung nicht oder nicht fristgerecht ab, kann die Abgabe nach §§ 328 ff. AO erzwungen werden. Unberührt hiervon bleiben die Schätzung nach § 162 AO und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO).

### 2.2 Form und Inhalt der Steuererklärungen

(1) Die Steuererklärungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, soweit nicht eine mündliche Steuererklärung zugelassen ist. Der Steuerpflichtige hat in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (Steueranmeldung).

(2) Die Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dies ist, wenn der Vordruck dies vorsieht, schriftlich zu versichern.

(3) Ordnen die Steuergesetze an, daß der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Die eigenhändige Unterschrift kann nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist.

(4) Den Steuererklärungen müssen die Unterlagen beigelegt werden, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Dritte Personen sind verpflichtet, hierfür erforderliche Bescheinigungen auszustellen.

(5) In die Vordrucke der Steuererklärung können auch Fragen aufgenommen werden, die zur Ergänzung der Besteuerungsunterlagen für Zwecke einer Statistik nach dem Gesetz über Steuerstatistiken erforderlich sind. Die Finanzbehörden können ferner von Steuerpflichtigen Auskünfte verlangen, die für die Durchführung des Bundesausbildungsförderungsgesetzes erforderlich sind. Die Finanzbehörden haben bei der Überprüfung

der Angaben dieselben Befugnisse wie bei der Aufklärung der für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse.

(6) Zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, daß Steuererklärungen oder sonstige für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten ganz oder teilweise auf maschinell verwertbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung übermittelt werden können. Einer Zustimmung des Bundesrates bedarf es nicht, soweit Verbrauchsteuern mit Ausnahme der Biersteuer betroffen sind <sup>[1]</sup>. Dabei können insbesondere geregelt werden:

1. die Voraussetzungen für die Anwendung des Verfahrens,
2. das Nähere über Form, Inhalt, Verarbeitung und Sicherung der zu übermittelnden Daten,
3. die Art und Weise der Übermittlung der Daten,
4. die Zuständigkeit für die Entgegennahme der zu übermittelnden Daten,
5. die Haftung von Dritten für Steuern oder Steuervorteile, die auf Grund unrichtiger Verarbeitung oder Übermittlung der Daten verkürzt oder erlangt werden,
6. der Umfang und die Form der für dieses Verfahren erforderlichen besonderen Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen.

Zur Regelung der Datenübermittlung kann in der Rechtsverordnung auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen verwiesen werden; hierbei sind das Datum der Veröffentlichung, die Bezugsquelle und eine Stelle zu bezeichnen, bei der die Veröffentlichung archivmäßig gesichert niedergelegt ist.

### 2.3 Verspätungszuschlag (§ 152 AO)

(1) Gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich.

(2) Der Verspätungszuschlag darf zehn vom Hundert der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Messbetrages nicht übersteigen und höchstens fünfundzwanzigtausend Euro betragen. Bei der Bemessung des Verspätungszuschlages sind neben seinem Zweck, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten, die Dauer der Fristüberschreitung, die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruches, die aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung gezogenen Vorteile, sowie das Verschulden und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

(3) Der Verspätungszuschlag ist regelmäßig mit der Steuer oder dem Steuermaßbetrag festzusetzen.

(4) Bei Steuererklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen gelten die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe, daß bei Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.

(5) Der Bundesminister der Finanzen kann zum Verspätungszuschlag, insbesondere über die Festsetzung im automatisierten Besteuerungsverfahren, allgemeine Verwaltungsvorschriften mit Zustimmung des Bundesrates erlassen. Diese können auch bestimmen, unter welchen Voraussetzungen von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abgesehen werden soll. Die allgemeinen Verwaltungsvorschriften bedürfen nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern betreffen.

Gegen denjenigen, der schuldhaft seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, **kann (!)** ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Es handelt sich somit um eine „Ermessensvorschrift“ des FA.

**§ 5 AO – Ermessen**

*Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.*

Für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind folgende Voraussetzungen zu prüfen:

- a) Steuererklärung
- b) Verspätete Abgabe oder Nichtabgabe
- c) Verschulden und Absehen von der Festsetzung
- d) Bemessungsgrundlage

Für den Verspätungszuschlag bestehen zwei verschiedene Höchstgrenzen:

F höchstens 10% der festgesetzten Steuer und

F höchstens 25.000 €

- e) Ermessensentscheidung.

**HINWEIS:**

*Die sog. „Abgabeschonfrist“ von fünf Tagen ist seit 01.01.2004 weggefallen (vgl. Anwendungserlass zur AO [AEO], Tz. 7 zu § 152)*

1

Der schlunzige Steuerpflichtige Max Meier hat die Einkommensteuererklärung für das Jahr 01 wieder verspätet abgegeben.

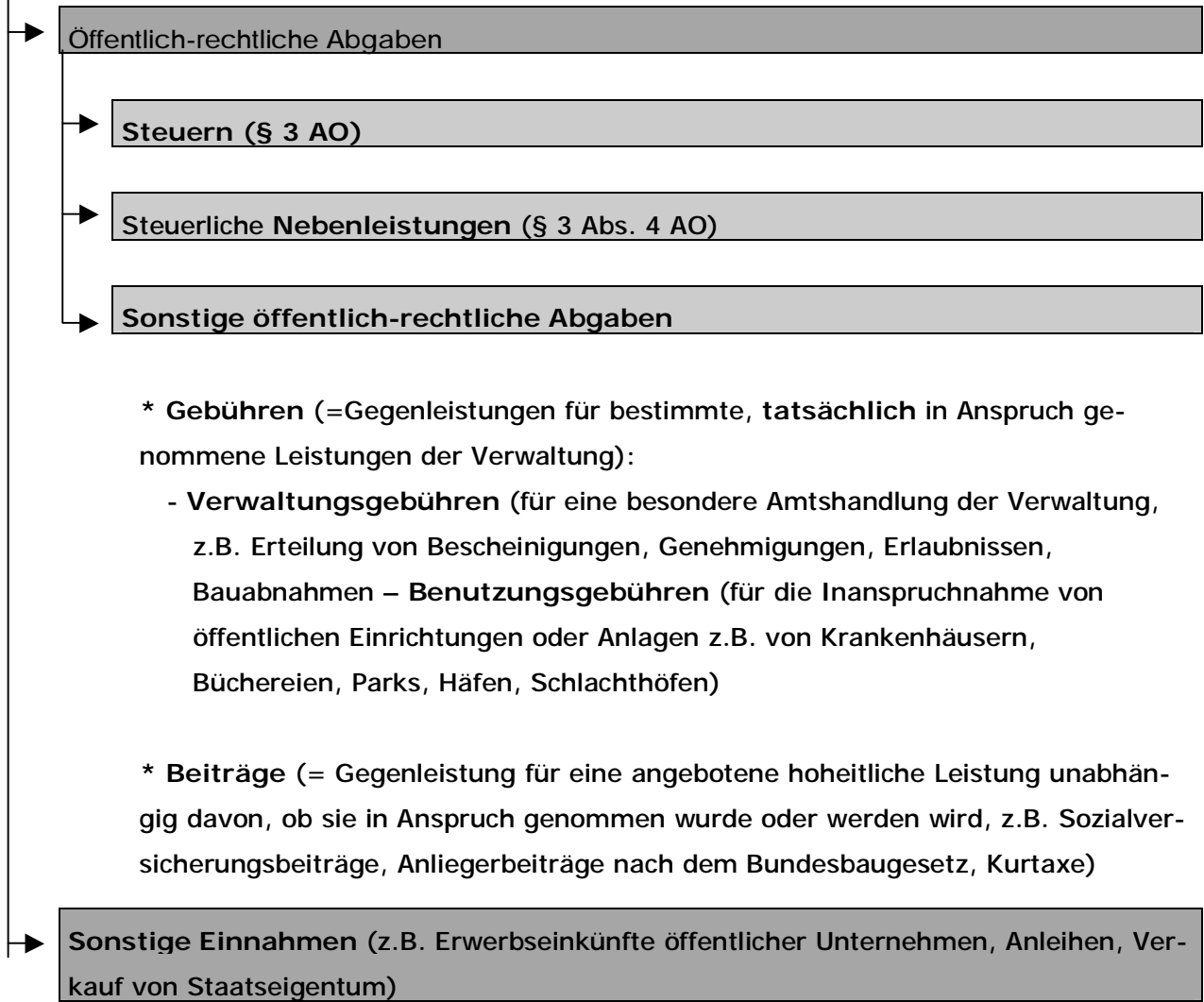
Er muss eine Nachzahlung i.H.v. 1.000 € leisten, die sich wie folgt zusammensetzt:

<i>festgesetzte ESt</i>	<i>25.000,- €</i>
<i>./. Steuerabzugsbeträge</i>	<i>20.000,- €</i>
<i>./. Vorauszahlungen</i>	<i>4.000,- €</i>

Welchen (maximalen) Verspätungszuschlag darf das Finanzamt festsetzen ?

*Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag ist die festgesetzte Einkommensteuer i.H.v. von 25.000,- € (Vorauszahlungen bzw. Steuerabzugsbeträge bleiben außer Ansatz). Hiervon max. 10% ergäbe einen Verspätungszuschlag i.H.v. 2.500 €.*

3 Einnahmen des Staates - Überblick



# Abgabenordnung – Bekanntgabeverfahren

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)

- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

## Vorgeplänkel

*Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt erarbeitet, was dass sich immer noch Fehler bzw. ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig*



*jedoch nicht ausschließt, Verbesserungsvorschläge überarbeitet zu werden, aufgeschlossen gegenüber.*

## 1 Allgemeines / Verwaltungsakt

Ansprüche entstehen im Steuerrecht ohne Zutun (man kann es kaum glauben !) der Finanzbehörden (§ 38 AO). Das jeweilige (Einzelsteuer-)Gesetz bestimmt, wann und wieviel Steuern zu bezahlen oder welche Pflichten zu erfüllen sind.

Ist ein Anspruch entstanden, so haben die Finanzbehörden die Aufgabe, die Ansprüche zu konkretisieren. Deshalb müssen die Finanzbehörden Entscheidungen treffen – sog. **Verwaltungsakte**. Sie können nur wirksam werden, wenn sie den Betroffenen mitgeteilt, d.h. **bekanntgegeben** werden.

### 1.1 Begriff und Einteilung der Steuerverwaltungsakte

Die AO erläutert den Begriff des Verwaltungsaktes in § 118 AO:

## Tatbestandsmerkmale des Verwaltungsakts

1. hoheitliche Maßnahme
  - Vor.: Willensbildung zum Erlaß einer Regelung
2. einer Behörde (è § 6 AO: Verwaltung)
  - Abgrenzung zur Judikative und Legislative
3. auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts
  - Abgrenzung zum privatrechtl. Handeln
4. zur Regelung eines Einzelfalles
  - Abgrenzung zum öffentl. -rechtl. Vertrag, tatsächl. Handeln
  - Abgrenzung zur Rechtsverordnung
5. mit unmittelbarer Außenwirkung
  - Abgrenzung zum Erlaß, OFD-Verfügung

## Beispiele zur Legaldefinition des VA

1. Der Vorsteher des FA RD Blau gibt dem Sachbearbeiter StOI Weiß die Anweisung einen Stundungsantrag abzulehnen. VA?

§ 118 AO Tbm.:	1. <i>hoheitliche Maßnahme</i>	(+)
	2. einer Behörde	(+)
	3. auf dem Gebiet des öR	(+)
	4. zur Regelung eines Einzelfalles	(+)
	5. mit unzm. Außenwirkung	(-)

Folge: **Kein VA**

2. Der Vorsteher RD Blau schließt einen Wartungsvertrag für die Gebäudeheizung ab. VA?

§ 118 AO Tbm.:	1. <i>hoheitliche Maßnahme</i>	(+)
	2. einer Behörde	(+)
	3. auf dem Gebiet des öR	(-)
	4. zur Regelung eines Einzelfalles	(+)
	5. mit unzm. Außenwirkung	(+)

Folge: **Kein VA**

3. Der StOI Weiß teilt dem Erben des Stpfl. auf Anfrage mit, welchen Umsatz der Erblasser im Jahre 01 versteuert hat. VA?

§ 118 AO Tbm.:	1. <i>hoheitliche Maßnahme</i>	(-), da Wissensäußerung (h.M.)
	2. einer Behörde	(+)
	3. auf dem Gebiet des öR	(-)
	4. zur Regelung eines Einzelfalles	(+)
	5. mit unzm. Außenwirkung	(-)

Folge: **Kein VA**

4. Die StOI in Blau-Weiß fordert den Stpfl. Rot auf, an Amtstelle zu erscheinen, um eine Auskunft über die Baukosten seines Hauses zu erteilen. VA?

§ 118 AO Tbm.:	1. <i>hoheitliche Maßnahme</i>	(+),
	2. einer Behörde	(+)
	3. auf dem Gebiet des öR	(+)
	4. zur Regelung eines Einzelfalles	(+)
	5. mit unzm. Außenwirkung	(+)

Folge: **VA**

Die Steuerverwaltungsakte werden nach der Wirkung auf Steuerpflichtige in **begünstigende** und **nichtbegünstigende (= belastende)** Verwaltungsakte eingeteilt.

Eine weitere Unterscheidung ist noch die Unterteilung zwischen **Steuerbescheiden** (bzw. Steuerbescheiden gleichgestellten Bescheiden) und **anderen Verwaltungsakten**.

Zu den begünstigenden Verwaltungsakten gehören z.B. sog. Steuervergütungsbescheide (§ 155 Abs. 6 AO), Stundung (§ 222 AO), Erlaß (§ 227 AO), Fristverlängerungen (§ 109 AO).

Zu den belastenden Verwaltungsakten gehören z.B. der Steuerbescheid (§ 155 AO), Steueranmeldungen (§ 168 AO), Feststellungsbescheide (§ 179 AO), Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO), Aufforderung zur Einrichtung einer Buchführung (§ 141 Abs. 2 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Anordnung einer Außenprüfung (§ 196 AO) oder einer Steuerfahndung (§ 208 AO), Anforderung von Säumniszuschlägen (§ 240 AO).

Bestandskraft von VA

**Formelle Bestandskraft**



**Materielle Bestandskraft**



<p>Ein wirksamer VA wird formell bestandskräftig, wenn er vom Stpfl. nicht mehr mit dem zulässigen Rechtsbehelf angefochten werden kann. In diesem Falle spricht man von der <b>Unanfechtbarkeit</b> des VA.</p>	<p>Von der formellen Bestandskraft ist die materielle Bestandskraft zu unterscheiden. Gem. §§ 130 ff., 172 <a href="#">ff. AO</a> können Bescheide nur unter gesetzlich bestimmten Voraussetzungen geändert werden. Die materielle Bestandskraft tritt somit in den Fällen ein, in denen ein VA nicht mehr geändert bzw. aufgehoben werden kann.</p>
--	--



- w Androhung von Zwangsmitteln (§ 332 AO)
- w Entscheidungen über Rechtsbehelfe (§ 366 AO), . . .

Die **schriftliche** Bekanntgabe erfolgt meist im Wege der **Übermittlung durch die Post**,

- w durch einfachen Brief (§ 122 Abs. 2 AO)
- w durch eingeschriebenen Brief
- w durch Zustellung (§ 122 Abs. 5 AO)

Die Übermittlung durch die Post durch einfachen Brief ist die weitaus gebräuchlichste Form der Bekanntgabe, insbesondere für Steuerbescheide.

Bei dieser Art der Bekanntgabe ist der genaue Bekanntgabezeitpunkt kaum feststellbar. Deshalb bestimmt § 122 Abs. 2 AO, dass der Verwaltungsakt

- w bei der Übermittlung im Geltungsbereich der AO (= Inland) am **dritten Tag nach Aufgabe zur Post**,
- w bei der Übermittlung an Beteiligte außerhalb des Geltungsbereich der AO einen **Monat nach Aufgabe zur Post**,

als **zugegangen** und somit als **wirksam gilt**. Dies gilt auch für einen eingeschriebenen Brief und eine E-Mail.

Beispiel:

Der Steuerbescheid für *Boris B*, Essen, wird am Dienstag, 11. September, vom Finanzamt Essen-Nord zur Post gegeben.

*Der Steuerbescheid gilt am Freitag, 14. September, als zugegangen.*

Diese Zugangsvermutung gilt auch, wenn der Verwaltungsakt tatsächlich früher zugegangen ist oder der Empfänger erst später Kenntnis erhält, der Verwaltungsakt aber schon in seinen Machtbereich gelangt ist.

1. Beispiel:

Der Steuerbescheid für *Boris B*, Essen, wird am Donnerstag, 13. September, vom Finanzamt Essen-Nord zur Post gegeben. Tatsächlich ist er dem Steuerpflichtigen B bereits am 14. September zugegangen.

*Der Steuerbescheid gilt am Montag, 17. September, als zugegangen, da der 16. ein Sonntag ist.*

2. Beispiel:

Der Steuerbescheid für *Boris B*, Essen, wird am Donnerstag, 13. September, vom Finanzamt Essen-Nord zur Post gegeben.

*Der Steuerbescheid gilt am Montag, 17. September, als zugegangen, da der 16. ein Sonntag ist.*

3. Beispiel:

Der Steuerbescheid für *Boris B*, Essen, wird am Donnerstag, 13. September, vom Finanzamt Essen-Nord zur Post gegeben und am Freitag in dessen Briefkasten geworfen. Der Steuerpflichtige ist jedoch für 14 Tage verreist. .

*Der Steuerbescheid gilt am Montag, 17. September, als zugegangen, da der 16. ein Sonntag ist.*

Die Zugangsvermutung gilt **nicht**, wenn der Steuerpflichtige den Bescheid erst **später** oder **überhaupt nicht** erhält.

Erhält der Steuerpflichtige den Bescheid **später**, so ist zwar das Finanzamt beweispflichtig (§ 122 Abs. 2, letzter Halbsatz AO), es entspricht jedoch dem typischen Geschehensablauf, dass ein Bescheid innerhalb von drei Tagen den Empfänger erreicht. Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige einen atypischen Geschehensablauf darlegt (z.B. mehrere Feiertage liegen hinter einem Sonntag, bei Wohnungswechsel, etc.).

Wenn der Steuerpflichtige den Bescheid **überhaupt nicht** erhält, muss das Finanzamt den Zeitpunkt des Zugangs nachweisen. Im allgemeinen wird dies nicht gelingen und der Bescheid ist erneut bekanntzugeben.

Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten per Telefax ist keine Übermittlung durch die Post. Dementsprechend ist auch die **Bekanntgabefiktion** (3-Tage-Regel) **nicht** anzuwenden. Der Verwaltungsakt ist in dem Zeitpunkt bekanntgegeben, in dem er dem Empfänger **übermittelt** wird.

Die Zustellung ist eine Bekanntgabe in besonderer Form. Sie erfolgt meist mit **Postzustellungsurkunde** (§ 3 VwZG). In diesem Fall gilt der Verwaltungsakt als bekanntgegeben, an dem der Postbedienstete den Tag der Übergabe an die Empfangsperson vermerkt.

**1.5 Formelle Fehler des Verwaltungsaktes**

**Formelle Fehler** betreffen die **Form** und das Verfahren, in dem der Verwaltungsakt erlassen wird. **Materielle Fehler** betreffen den **Inhalt** eines Verwaltungsaktes. Je nach Schwere des formellen Fehlers können folgende Folgen eintreten:

- w die **Nichtigkeit**, d.h. die Unwirksamkeit des Verwaltungsaktes herbeiführen oder
- w die **Wirksamkeit** des Verwaltungsaktes unberührt lassen.

Fehlerhaft wirksame Verwaltungsakte können vom Steuerpflichtigen **angefochten**, durch die Finanzbehörde **geheilt** (§ 126 AO) oder müssen vom Steuerpflichtigen **hingenommen** (§ 127 AO) werden. Hierzu noch die folgende Übersicht:

Voraussetzungen des Verwaltungsaktes		Fehlt die Voraussetzung, so ist der Verwaltungsakt
Schriftliche Form, wenn dies gesetzlich bestimmt ist	⇒	nichtig (§ 125 AO)
Begründung (§ 121 AO)	⇒	wirksame Begründung kann nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO)
Bekanntgabe an den falschen Adressaten	⇒	nichtig (§ 125 Abs. 1 AO)

## 2 Fristen / Termine

### 2.1 Allgemeines

Fristen und Termine sind Zeitfestlegungen. Die AO enthält in den §§ 108-110 Vorschriften über Fristen und Termine, ohne diese Begriffe zu definieren. Sie werden als bekannt vorausgesetzt.

Die Frist ist ein abgegrenzter Zeitraum, dessen Beachtung oder Ablauf die Rechtslage ändert.

Beispiele für Fristen:

- Einspruchsfrist (§ 355 AO)
- Schonfrist (§ 240 (3) AO)
- Verjährungsfristen (§§ 169ff., 227ff. AO)
- **NUNMEHR AUCH:** Zugangsvermutung nach § 122 „mit dem dritten Tage nach der Aufgabe zur Post“.

#### **GANZ WICHTIG !!!**

Alle Fristen, die an einem Wochenende oder einem gesetzlichen Feiertag regulär enden würden, verlängern sich bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags, § 108 Abs. 3 AO.

Einen automatische Verschiebung von Terminen, die auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fallen, gibt es dagegen nicht.

**Frage: Was ist eigentlich der Unterschied zwischen einer Frist bzw. einem Termin???**

**HINWEIS:** Behördliche Fristen sind stets verlängerbar, gesetzliche Fristen hingegen nicht (Ausnahme: Frist zur Abgabe der Steuererklärung), § 109 AO).

### 2.2 Fristberechnung

Die in der Praxis (und somit auch in der Klausur) sehr wichtige Fristberechnung, soll hier nun etwas detaillierter dargestellt werden.

Die Berechnung von sog. Beginnfristen erfolgt nach folgendem Schema:

1. Es ist das maßgebliche Ereignis festzustellen.

Z.B. Maßgebliches Ereignis für den Beginn der Einspruchsfrist des § 355 AO ist die Bekanntgabe nach § 122 AO.

2. **Fristbeginn:** Mit Beginn des dem Ereignistag folgenden Tages 0 Uhr oder Bekanntgabetag: 24.00 Uhr.

Z.B. Bekanntgabe am 15.03. Fristbeginn ist der 16.03., 0.00 Uhr, oder 15.3, 24.00 Uhr.

3. **Dauer:** Tage, Wochen, Monate, Jahre

4. **Ende:** bei

a) Tagesfristen mit Ablauf des letzten Tages (24.00 Uhr)

b) Monatsfristen mit Ablauf des Tages im späteren Monat, der die gleiche Nummer hat wie der Bekanntgabetag um 24.00 Uhr.

Bsp:

Bekanntgabetag: 15. Mai.

Die Frist beginnt: am 16. Mai. 0.00 Uhr (oder: 15. Mai 24.00 Uhr)

Fristende: am 15. Juni (24.00 Uhr).

Fehlt dieser Tag im betreffenden Monat, so tritt an seine Stelle der letzte Tag des Monats (§§ 108 Abs. 1 AO, 188 Abs. 3 BGB)

Bsp:

Bekanntgabetag: 31. Jan.

Die Frist beginnt am: 1. Februar 0.00 Uhr (oder: 31. Jan. 24.00 Uhr)

Fristende: 28. Feb. (24.00 Uhr).

**WICHTIG: Fällt das Ende der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, so verlängert sich die Frist bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktages (§ 108 Abs. 3 AO). (= sog. „SaSoFei-Regel“).**

Bsp:

Bekanntgabetag: 15. März.

Die Frist beginnt am: 16. März 0.00 Uhr (oder: 15. März 24.00 Uhr)

Fristende: 15. April (24.00 Uhr) (= soll ein Samstag sein!)

= Verschiebung auf 17. April (24.00 Uhr).

Allgemeines Schema zur Fristenberechnung (vereinfachte Lösung):

1. Schritt: Aufgabe zur Post  
+ 3 Tage  
↓
2. Schritt: Bekanntgabe (SaSoFei-Regel beachten!)
3. Schritt: Fristbeginn (Bekanntgabetag 24.00 Uhr)
4. Schritt: Fristdauer (z.B. 1 Monat für Einspruchsfrist)
5. Schritt: Fristende (SaSoFei-Regel beachten!)

### 2.3 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

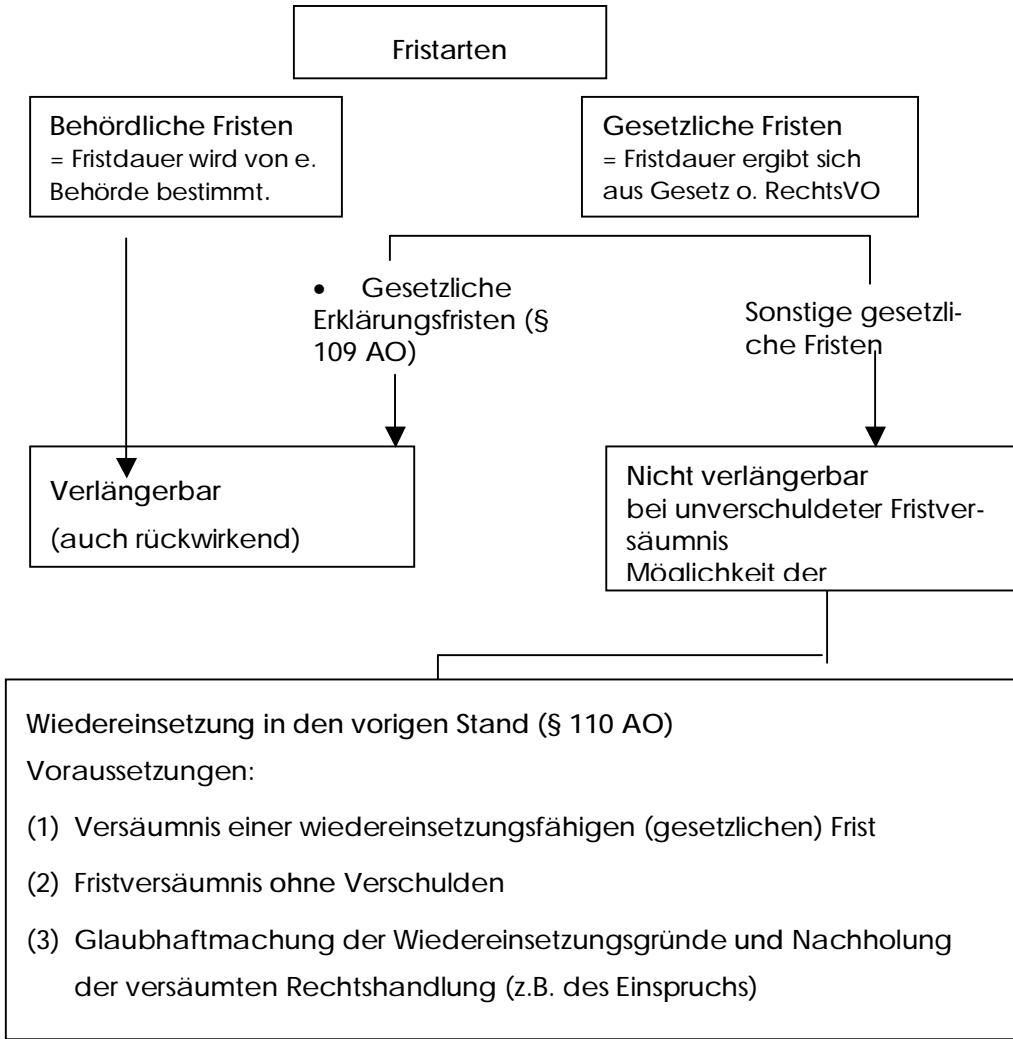
Läuft eine gesetzliche Frist – ungenutzt – ab, so hat das meist den Verlust von materiellen Rechten zur Folge (insbesondere Anspruchsrechte). Diese Wirkung kann dadurch rückgängig gemacht werden, daß Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt wird. Hierzu sind jedoch folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

è ohne Verschulden

è gesetzliche Frist verstrichen



# Überblick: Fristenberechnung nach der AO



## Abgabenordnung – Festsetzungsverfahren

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)

- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

**Vorgeplänkel**

Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt erarbeitet, was sich immer noch Fehler bzw. Verbesserungsvorschläge davon lebt, ständig überarbeitet zu werden, stehe ich besserungsvorschlägen völlig aufgeschlossen gegenüber.



jedoch nicht ausschließt, dass ergeben könnten. Da ein Skript Ihren Ver-

**1 Festsetzungsverfahren**

Nachdem der steuerliche Sachverhalt und die einschlägigen Gesetzesvorschriften – durch die Finanzbehörde – ermittelt sind, kann das Finanzamt die Steuern festsetzen.

Steuern werden meist durch einen Steuerbescheid festgesetzt. Diese unterscheidet man in sog. „formlose“ (gilt für Steueranmeldungen) und „förmliche“ Steuerbescheide (Regelfall).

**1.1 Wie erfolgt die Steuerfestsetzung****1.2 Förmliche Steuerbescheide**

Ein „förmlicher“ Steuerbescheid (= Regelfall) muß hinsichtlich Form und Inhalt folgende Bedingungen erfüllen:

Er muß:

- w schriftlich ergehen (§ 157 Abs. 1 S. 1 AO)
- w die erlassende Behörde bezeichnen (§ 119 Abs. 3 und 4 AO)
- w den Steuerschuldner bezeichnen (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO)
- w die Höhe und die Art der Steuerschuld angeben (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO)
- w begründet sein (§§ 121, 157 Abs. 2 AO)
- w eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten (§ 157 Abs. 1 S. 3 AO).

Ergeht der Bescheid nicht schriftlich, sind die erlassende Behörde, der Steuerschuldner oder die Art und Höhe der Steuerschuld nicht hinreichend bezeichnet, so liegt ein schwerwiegender Mangel vor, der zur **Nichtigkeit** führt (§ 125 AO).

Fehlt jedoch die Begründung, so kann sie durch das Finanzamt nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Fehlt die Rechtsbehelfsbelehrung oder ist sie fehlerhaft, so ist dies ein **heilbarer Mangel**; der Steuerpflichtige kann dann bis zum Ablauf eines Jahres einen Einspruch einlegen (§ 356 Abs. 2 AO).

**Aufgabe:** Bitte überprüfen Sie den Steuerbescheid auf den folgenden Seiten hinsichtlich der Muß- bzw. Kannbestandteile!

**MUSTER**

Finanzamt Essen-Nord  
 Veranlagungsbezirk  
**Steuernummer: 110/0317/4239**  
 (Bitte bei Rückfragen angeben)

45127 Essen  
 Dritter Hagen 39  
 23.03.2001  
 Telefon 0201/1702-0  
 Telefax 0201/1702-172

Finanzamt Essen-Nord  
 45127 Essen

278/--/47376963 23.03.2001 0,56 EUR

Herr  
 Theo Stratmann  
 Gustavstr. 10  
 45219 Essen

**Bescheid**

für 2000 über  
 Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag

**Festsetzung**

Er ergeht nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

	Einkommensteuer DM	Solidaritäts- zuschlag DM	Insgesamt DM
Festgesetzt werden	23.809,00	1.309,50	
Abzug vom Lohn	-19.518,00	-1.073,49	
verbleibende Beträge	4.291,00	236,01	4.527,00
<b>Bitte zahlen Sie spätestens bis zum 26.04.01 nachrichtlich: dies entspricht</b>	<b>4.291,00</b>	<b>236,01</b>	<b>4.527,00 2.314,62 EUR</b>

Die nachrichtlichen Euro-Beträge wurden mit dem amtlichen Kurs (1 EUR = 1,95583 €) errechnet und nach EG-Recht kaufmännisch gerundet.

**Berechnung des zu versteuernden Einkommens**

	DM	Insgesamt DM
<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b>		
Bruttoarbeitslohn.....	80.362	
ab		
Werbungskosten		
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte		
220 Tage x 10 km x 70 Pfg .....	-1.540	
übrige Werbungskosten .....	-3.000	
Einkünfte .....	75.822	75.822
<b>Einkünfte aus Kapitalvermögen</b>		
Einnahmen aus stiller Gesellschaft	10.000	
ab		
Werbungskostenpauschbetrag.....	-100	
Sparerfreibetrag .....	-3.000	
Einkünfte.....	6.900	6.900
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	6.000	6.000
Summe der Einkünfte.....		88.722
Gesamtbetrag der Einkünfte .....		88.722
ab		
Sonderausgaben		
Sonderausgabenpauschbetrag.....	-108	-108
Zwischensumme .....		88.614

\*\*\*\*Fortsetzung siehe Seite 2\*\*\*\*

Konten der Finanzkasse

	Institut	Sparkasse Essen,	Landeszentralbank
	Ort	Essen	Essen
	Kontonummer :	261800	360 01501
	Bankleitzahl :	360 501 05	360 000 00

Steuernummer: 110/0317/4239

Seite 2

Übertrag:

Zwischensumme ..... 88.614

ab beschränkt abziehbare Sonderausgaben			
Summe der Versicherungsbeiträge .....	16.251		
Vorwegabzug .....	6.000		
Minderung nach § 10 Absatz 3 Nr. 2 EStG ..	-12.857		
verbleibender Vorwegabzug .....	0	0	0
verbleibende Versicherungsbeiträge .....	16.251		
abziehbar .....	2.610	2.610	
verbleiben .....	13.641		
davon höchstens abziehbar .....	1.305	1.305	
abzugsfähig im Rahmen des § 10 Absatz 3 EStG .....	3.915	3.915	-3.915
Einkommen .....			84.699

zu versteuerndes Einkommen ..... 84.699

**Berechnung der Einkommensteuer**

zu versteuern nach der Grundtabelle ..... 84.699 ..... 23.809

**Berechnung des Solidaritätszuschlags**

zu versteuerndes Einkommen .....	84.699,00
darauf entfallende Einkommensteuer .....	23.809,00
Bemessungsgrundlage .....	23.809,00
davon 5,5 v.H. Solidaritätszuschlag .....	1.309,50

**Erläuterungen**

\*\*\*\*\*

**Besonders wichtig:**  
 Die geltend gemachten Spenden können erst bei Vorlage der Originalspendenbescheinigungen berücksichtigt werden. Ohne Vorlage von Originalsteuerbescheinigungen können Kapitalertragsteuern usw. nicht angerechnet werden.

\*\*\*\*\*

Die Steuerfestsetzung ist im Hinblick auf die Anhängigkeit von Verfassungsbeschwerden bzw. Revisionen nach § 165 Abs.1 AO vorläufig. Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt nur aus verfahrenstechnischen Gründen und zur beiderseitigen Arbeitserleichterung und ist nicht dahin zu verstehen, dass die Regelungen als verfassungswidrig angesehen werden. Änderungen dieser Regelungen werden von Amts wegen berücksichtigt; ein E I N - S P R U C H ist insoweit N I C H T E R - F O R D E R L I C H.

**Zahlung und Folge verspäteter Zahlungen**

Bitte leisten Sie alle Zahlungen unbar an die zuständige Finanzkasse auf eines der angegebenen Konten. Vergessen Sie nicht, bei jeder Zahlung Steuernummer, Steuerart und Zeitraum für die Sie die Steuer entrichten, anzugeben. Wenn Sie die Steuern nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages zahlen, ist für jeden angefangenen Monat

der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 v.H. zu entrichten. Als Tag der Zahlung gilt bei Übersendung eines Schecks der Tag des Eingangs beim Finanzamt, bei Überweisung oder Einzahlung auf ein Konto der Finanzkasse der Tag der Gutschrift für die Finanzkasse. Soweit Sie das Finanzamt zum Einzug der Beträge von Ihrem Girokonto ermächtigt haben oder ermächtigen, brauchen Sie für die Zahlung nicht selbst Sorge zu tragen; als Tag der Zahlung gilt in diesem Fall der Fälligkeitstag, frühestens der Tag des Eingangs der Lastschriftermächtigung beim Finanzamt.

**Rechtsbehelfsbelehrung**

Die Festsetzung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags können mit dem Einspruch angefochten werden. Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekanntgegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Auch wenn Sie einen Einspruch einlegen, müssen Sie die angeforderten Beträge fristgemäß zahlen, es sei denn, dass die Vollziehung des Bescheids ausgesetzt oder Stundung gewährt wurde.

1.3 Checkliste: Prüfung von Steuerbescheiden

Mandant/Steuernummer \_\_\_\_\_

Bezeichnung des Bescheides / Datum \_\_\_\_\_

Ablauf der Einspruchsfrist / Fristenkontrollbuch \_\_\_\_\_

	ja	nein
Sind Steuerschuldner/Adressat/Empfänger richtig bezeichnet?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ist der Bescheid innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ist im Falle eines Änderungsbescheides die Änderung zulässig?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sind etwaige Nebenbestimmungen (z.B. Vorläufigkeitsvermerk, Vorbehalt der Nachprüfung) zulässig?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ist der Bescheid materiell-rechtlich in Ordnung?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erläuterungen _____		

Der Bescheid

ist in Ordnung

enthält  materielle Fehler  formelle Fehler

Einspruch/Änderungsantrag ist nicht erforderlich

Einspruch/Änderungsantrag ist erforderlich, Aufgabe zur Post am \_\_\_\_\_

Mandant über Ergebnis der Prüfung benachrichtigt am \_\_\_\_\_

Fristaustrag im Fristenkontrollbuch erfolgt am \_\_\_\_\_

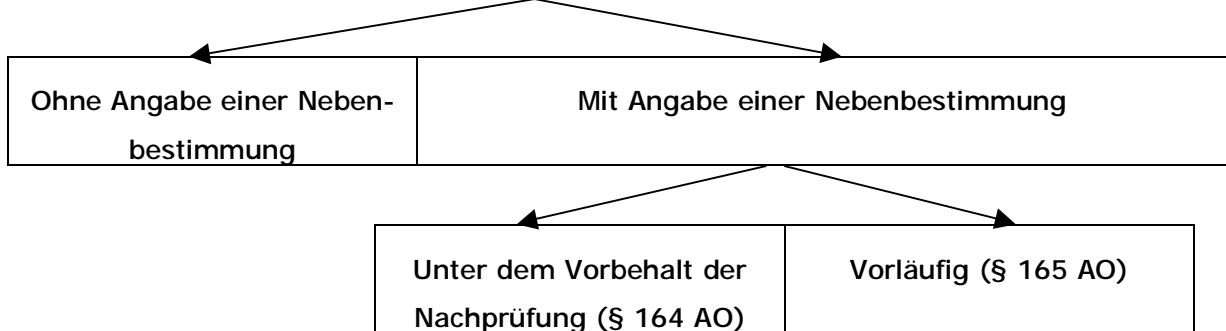
Bearbeitungshinweise \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Datum/Bearbeiter \_\_\_\_\_

### 1.4 Steuerfestsetzung mit/ohne Nebenbestimmung

Steuerbescheide können wie folgt festgesetzt werden:



Ist eine Steuer festgesetzt, so sind das Finanzamt und der Steuerpflichtige daran gebunden. Eine **Änderung** (= **Berichtigung**) oder Aufhebung der Festsetzung kann nur noch erfolgen, wenn **Berichtigungsvorschriften** (§§ 129, 172 ff AO) dies erlauben oder der Steuerpflichtige **Einspruch** (§ 348 AO) einlegt. Um jedoch eine Verzögerung des Veranlagungsverfahrens zu vermeiden, hat der Gesetzgeber den Finanzämtern die Möglichkeit an die Hand gegeben, ohne genaue Prüfung zügig zu veranlagern, die genaue Prüfung jedoch später vorzunehmen; die Steuer wird „unter dem Vorbehalt nach Nachprüfung“ festgesetzt.

### 1.5 Steuerfestsetzung „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ (§ 164 AO)

Jeder Steuerbescheid kann durch das Finanzamt mit dem Vermerk „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ versehen werden.

Einige Bescheide stehen **kraft Gesetzes**, d.h. auch ohne Vermerk, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hierzu gehören insbesondere:

- w Vorauszahlungsbescheide (§ 164 Abs. 1 S. 2 AO)
- w Steueranmeldungen (§ 168 S. 1 AO) (USt-VA, LSt-Anmeldung, USt-Erklärung)
- w Eintragung eines Lohnsteuerfreibetrages (§ 39a Abs. 4 EStG)

**Voraussetzung** für den Vorbehalt der Nachprüfung ist, dass der Steuerfall noch nicht abschließend geprüft ist. Eine **Begründung** für die Festsetzung unter dem Vorbehalt ist nicht erforderlich (§ 164 Abs. 1 S. 1 AO). Der Vorbehalt erfaßt den **gesamten Bescheid**.

Die Besonderheit der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung besteht darin, dass die Steuerfestsetzung inhaltlich **aufgehoben** oder **geändert** werden kann, auch wenn der Bescheid bereits **unanfechtbar** ist, d.h. die Einspruchsfrist bereits abgelaufen ist. So können z.B. neue Tatsachen berücksichtigt oder Rechtsfehler berichtigt werden.

Auch der **Steuerpflichtige** kann „jederzeit“ einen **Änderungsantrag** (= **Berichtigungsantrag**) stellen (§ 164 Abs. 2 S. 2 AO) oder eine geänderte Erklärung oder Steueranmeldung abgeben.

Der Vorbehalt **entfällt**, wenn sie aufgehoben wird, eine Außenprüfung stattfand oder spätestens (ohne weitere Handlung des Finanzamtes), wenn die **Festsetzungsfrist** abläuft. Allerdings kommt nach § 164 Abs. 4 S. 2 nur die „kurze“ Verjährungsfrist von vier Jahren in Betracht.

Ich glaube, SIE



müssen § 164 AO mind. noch 2 (in Worten: ZWEI) x lesen !?

- Sie dürfen sich aber vorher einen Kaffee besorgen ! -

### 1.6 „Vorläufige Festsetzung“ (§ 165 AO)

Eine Steuer kann vorläufig festgesetzt werden, wenn **Ungewißheit** über Besteuerungsgrundlagen bestehen (z.B. weil die Eigentumsverhältnisse an einer Sache ungeklärt sind oder die Steuerpflicht generell bestritten wird).

**Umfang und Grund** der Vorläufigkeit sind im Bescheid anzugeben (§ 165 Abs. 1 S. 3). Die Vorläufigkeit beschränkt sich auf die ungewissen Voraussetzungen, sie bezieht sich nur auf **bestimmte Punkte** des Steuerbescheides.

Auch wenn das **Bundesverfassungsgericht** die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem **Grundgesetz** festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist, ist die Steuer vorläufig festzusetzen. Daneben ist eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann möglich, wenn ein **Musterverfahren** beim **Europäischen Gerichtshof** oder dem **Bundesverfassungsgericht** anhängig ist (§ 165 Abs. 1 S. 2 AO).

Ist die Ungewißheit beseitigt, dann **muß** das Finanzamt entweder die Steuerfestsetzung nachholen oder die vorläufige Festsetzung aufheben, ändern oder für endgültig erklären. Derzeit erfolgt die vorläufige Festsetzung in folgenden Fällen:

**Vorläufige Steuerfestsetzung im Hinblick auf anhängige  
Musterverfahren (§ 165 Abs. 1 AO); Ruhenlassen von  
außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 363 Abs. 2 AO)**

BMF 8.04.2008

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Anlage zum BMF-Schreiben vom 27. Juni 2005 (BStBl I S. 794), die zuletzt durch BMF-Schreiben vom 10. März 2008 (BStBl I S. ...) neu gefasst worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt gefasst: „Festsetzungen der Einkommensteuer sind hinsichtlich folgender Punkte vorläufig vorzunehmen:

1. Anwendung des § 9 Abs. 2 Sätze 1 und 2, Satz 3 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 (Entfernungspauschale)
2. **Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben (Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22. Dezember 2005, BGBl. I S. 3682)**
3. a) Beschränkte Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG) - für Veranlagungszeiträume vor 2005 –
3. b) Beschränkte Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3, 4, 4a EStG) - für Veranlagungszeiträume ab 2005 –
4. Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG
5. Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG für Veranlagungszeiträume ab 2005
6. Anwendung des § 24b EStG (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) für Veranlagungszeiträume ab 2004
7. Anwendung des § 32 Abs. 7 EStG (Haushaltsfreibetrag) für die Veranlagungszeiträume 2002 und 2003
8. Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 1 ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen sowie sämtlichen Bescheiden über die gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Einkünften für Veranlagungszeiträume ab 2007 beizufügen. In diesen Fällen ist abweichend von Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 27. Juni 2005 (BStBl I S. 794) bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen auf Antrag des Steuerpflichtigen Aussetzung der Vollziehung zu gewähren (vgl. BMF-Schreiben vom 4. Oktober 2007, BStBl I S. 722). Der Vorläufigkeitsvermerk umfasst auch die Frage, ob die Höhe der Entfernungspauschale verfassungsgemäß ist. Er umfasst auch mittelbare Wirkungen, wie beispielsweise bei der Prüfung des Überschreitens von Einkunftsgrenzen (z.B. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG). Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 2 ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2006 beizufügen. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3 umfasst auch die beschränkte Abziehbarkeit von Beiträgen zu Krankenversicherungen. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3 Buchstabe b umfasst auch die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften aufgrund der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz verfassungswidrig sind. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 4 ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume vor 2005 beizufügen.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 5 erfasst sämtliche Leibrentenarten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 6 umfasst nur die Frage, ob § 24b EStG Ehegatten in verfassungswidriger Weise benachteiligt. Er ist daher Einkommensteuerfestsetzungen nur beizufügen, wenn ein Fall des § 26 Abs. 1 EStG und der Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG vorliegt. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 7 ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen mit einer Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG beizufügen. Er umfasst sowohl die Frage, ob die Abschmelzung des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7 EStG) verfassungswidrig ist, als auch die Frage, ob § 32 Abs. 7 EStG Ehegatten in verfassungswidriger Weise benachteiligt. Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 8 ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen sowie sämtlichen Bescheiden über die gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Einkünften beizufügen. Aufgrund einer personellen Anweisung kann er auch Körperschaftsteuerfestsetzungen beigefügt werden. Ferner sind Festsetzungen des Solidaritätszuschlags hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 vorläufig vorzunehmen.“

### 1.7 Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO)

Nach Ablauf der Festsetzungsverjährung kann eine erstmalige Steuerfestsetzung, eine Änderung oder Aufhebung einer Steuerfestsetzung nicht mehr erfolgen. (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).

Sowohl der Steueranspruch des Steuergläubigers als auch der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen kann verjähren.

Die Berechnung der Festsetzungsverjährung setzt voraus, dass **Beginn, Dauer (und somit auch Ende)** der Frist festgestellt werden.

### 1.8 Beginn der Festsetzungsfrist (§ 170 AO)

Bei den Steuerarten, bei denen eine Erklärung oder Anmeldung einzureichen ist, ist der Beginn der Frist hinausgeschoben (sog. „Anlaufhemmung“ (§ 170 Abs. 2)). Die Festsetzungsfrist beginnt:

- w Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung oder –anmeldung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Halbsatz).
- w spätestens aber mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf die Entstehung der Steuer folgt (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, 2. Halbsatz).

- Haben Sie das verstanden? – **WICHTIG: Bitte streichen Sie § 170 Abs. 1 einfach durch !**

### 1.9 Festsetzungsfristen (§ 169 Abs. 2)

Es gibt vier verschiedene Festsetzungsfristen:

- |  |                                     |
|--|-------------------------------------|
| (1. für Zölle, Verbrauchsteuern                                | 1 Jahr<br>(§ 169 Abs. 2 Nr. 1 AO))  |
| 2. alle in Nr. 1 nicht genannten Steuern und Steuervergütungen | 4 Jahre<br>(§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO)  |
| 3. im Falle leichtfertig verkürzter Steuern (§ 378 AO)         | 5 Jahre<br>(§ 169 Abs. 2 S. 2 AO)   |
| 4. im Falle hinterzogener Steuern (§ 370 AO)                   | 10 Jahre<br>( § 169 Abs. 2 S. 2 AO) |

#### 1. Beispiel:

Anton A reicht im Jahr 02 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 01 beim zuständigen Finanzamt ein

*Beginn der Frist:* 31.12.02, 24.00 Uhr

*Dauer:* 4 Jahre

*Ende der Frist:* 31.12.06, 24.00 Uhr (grundsätzlich)

#### 2. Beispiel:

Berta B gibt ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 01 nach mehrmaligen Verlängerungen der Abgabefrist und nach Androhung einer Schätzung im Januar 05 ab.

*Beginn der Frist:* 31.12.04, 24.00 Uhr (31.12.01 + 3 Jahre)

*Dauer:* 4 Jahre

*Ende der Frist:* 31.12.08, 24.00 Uhr (grundsätzlich)

### 1.10 Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmungen) (§ 171 AO)

Grundsätzlich endet die Festsetzungsfrist entsprechend der Regelung bei ihrem Beginn am 31.12. eines Jahres. Greift aber eine der in § 171 Abs. 1 - 13 AO aufgeführten Ablaufhemmungen ein, kann die Frist ausnahmsweise im Laufe eines Jahres enden.

Wichtig sind die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 1 - 4 und Abs. 10 AO. Die kommen am häufigsten vor.

## 1.11 Beispiele zur Ablaufhemmung

### 1.11.1 Höhere Gewalt - § 171 Abs. 1 AO

Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate des Fristablaufes.

Beispiel:

Ablauf der Festsetzungsfrist am 31.12.03

Naturkatastrophe (höhere Gewalt) 01.01.03 - 31.12.03

Ende der Frist: Verlängerung um 6 Monate à 30.06.04

Abwandlung:

Naturkatastrophe vom 01.10.03 - 31.12.03

Ende der Frist: Verlängerung um 3 Monate à 31.03.04

### 1.11.2 Offenbare Unrichtigkeit - § 171 Abs. 2 AO

Bei einer offenbaren Unrichtigkeit (§ 129 AO) endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des fehlerhaften Bescheides.

### 1.11.3 Einspruchseinlegung - § 171 Abs. 3 AO

Bei einem Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder einem Einspruch endet die Frist nicht, bevor über den jeweiligen Antrag oder den Einspruch unanfechtbar entschieden wurde.

Beispiel:

Ablauf der Festsetzungsfrist am 31.12.03; Antrag des Stpfl. auf Änderung am 15.12.03

à Festsetzungsfrist läuft insoweit erst ab, wenn ...

... über Antrag / Einspruch unanfechtbar („letzte“ Instanz oder Einspruchsfrist verstrichen) entschieden wurde.

### 1.11.4 Beginn einer Außenprüfung - § 171 Abs. 4 AO

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so endet die Frist nicht bevor die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide unanfechtbar (= Ablauf der Einspruchsfrist) geworden sind. Hat die Außenprüfung zu keinen Beanstandungen geführt, ist eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO zu erteilen. Die Festsetzungsfrist läuft dann nicht ab, bevor drei Monate nach Bekanntgabe dieser Mitteilung verstrichen sind

Beispiel:

Der Steuerpflichtige Cäsar C. hat seine ESt-Erklärung für das Jahr 02 am 15.05.03 abgegeben. Am 10.12.07 wird mit einer Außenprüfung begonnen; der geänderte Bescheid für 02 wird am 17.03.08 dem Cäsar C. bekanntgegeben.

Beginn der Frist: 31.12.03, 24.00 Uhr

Dauer: 4 Jahre

Ende der Frist: 31.12.07, 24.00 Uhr (grds.), hier aber Verlängerung bis zur Unanfechtbarkeit der geänderten Bescheide, somit: 17.04.08.

1.11.5 Änderung eines Grundlagenbescheides - § 171 Abs. 10 AO

Ist für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, Steuermeßbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend (Grundlagenbescheid), so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides an den Steuerpflichtigen.

1.12 Fristwahrung seitens der Verwaltung (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO)

Will die Finanzverwaltung kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Bescheid erlassen, so muß sie dafür Sorge tragen, dass der Bescheid noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich des für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde verläßt (§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1); der Zeitpunkt des Zugangs ist für die Fristwahrung nicht entscheidend.

*Sie sollten sich auch ruhig mal*



*eine Pause gönnen!*

## Abgabenordnung – Erhebungsverfahren

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)  
- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

### Vorgeplänkel

Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt

nicht ausschließt, dass sich immer noch Fehler bzw.



erarbeitet, was jedoch

Verbesserungsvorschläge

ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig überarbeitet zu werden, stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig aufgeschlossen gegenüber.

### 1.1 Entstehung und Fälligkeit der Steuer

Steuern können erst dann erhoben werden, wenn sie **entstanden, festgesetzt und fällig** sind. Eine Steuer **entsteht**, wenn der gesetzliche Tatbestand verwirklicht ist (§ 38 AO). Dies richtet sich nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.

Beispiele:

Einkommensteuer	31.12 des entsprechenden Jahres (§ 36 Abs. 1 EStG)
USt-Voranmeldung	Mit Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums in dem die Leistung ausgeführt wurde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a è „Sollbesteuerung“)

Damit der Steuerpflichtige die Steuer entrichten kann, muss sie (insbesondere durch den Steuerbescheid, § 155 AO) **festgesetzt** sein.

Steuern sind mit **Fälligkeit** zu bezahlen. Die Fälligkeit der Steuern richtet sich meist nach den Einzelsteuergesetzen (§ 220 Abs. 1 AO).

Beispiele:

ESt-Abschlußzahlung	è	1 Monat nach Bekanntgabe (§ 36 Abs. 4 EStG)
ESt-Vorauszahlung	è	10.03; 10.06; 10.09; 10.12; (§ 37 EStG)
KSt-Abschlußzahlung	è	1 Monat nach Bekanntgabe (§§ 31 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 4 EStG)
GewSt-Abschlußzahlung	è	1 Monat nach Bekanntgabe (§ 20 Abs. 2 S. 2 GewStG)
GewSt-Vorauszahlung	è	15.02; 15.05; 15.08; 15.11; (§ 19 GewStG)
USt-Abschlußzahlung	è	1 Monat nach Eingang der Jahressteuer-Anmeldung (§ 18 Abs. 4 S. 1 UStG) oder
	è	1 Monat nach Bekanntgabe des USt-Bescheides (§ 18 Abs. 4 S. 2 UStG)
USt-Voranmeldung	è	10 Tage nach Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums (§ 18 Abs. 1 u. 2 UStG)
LSt-Anmeldung	è	10 Tage nach Ablauf des LSt-Anmeldungszeitraums (§ 41a Abs. 1 EStG)

### 1.2 Zahlungsmöglichkeiten (§ 224 AO)

Die Abgabenordnung sieht folgende Zahlungsmodalitäten vor:

Art der Zahlung	Zahlung erfolgt...
-----------------	--------------------

- a) Bar-/Scheckzahlung      è am 3 Tag nach Eingang beim Finanzamt
- b) Überweisung              è am Tag der Gutschrift bei der Finanzbehörde
- c) Einzugsermächtigung      è am Fälligkeitstag

### 1.3 Folgen nicht rechtzeitiger Zahlung

Ist die Steuer nicht rechtzeitig bezahlt worden, so

w fallen Säumniszuschläge (§ 240) an und

w das Finanzamt kann das Vollstreckungsverfahren (§ 249 ff AO) einleiten.

#### 1.3.1 Säumniszuschlag

Wird eine Steuer nicht spätestens am Fälligkeitstag gezahlt, hat der Steuerpflichtige einen Säumniszuschlag zu entrichten (§ 240 Abs. 1). Bei steuerlichen Nebenleistungen entstehen keine Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 2 AO).

Der Säumniszuschlag entsteht - kraft Gesetz - allein durch Zeitablauf. Er wird jedoch bei einer Säumnis bis zu drei (bis 31.12.2003: fünf Tagen) (= Schonfrist) nicht erhoben. Diese Schonfrist gilt jedoch nicht bei Bar- /Scheckzahlung (§ 240 Abs. 3 S. 2).

Merke: „Bar und Scheck – Schonfrist weg!“

Beispiel:

Die ESt-Abschlußzahlung in Höhe von 2.334,- € ist am 15.03 fällig. Der Stpfl. überweist den Betrag am 15.03; die Gutschrift beim Finanzamt erfolgt am 17.03.

*Da X innerhalb der Schonfrist gezahlt hat, wird kein Säumniszuschlag festgesetzt.*

Abwandlung:

Der Stpfl. zahlt per Scheck; der Scheckeingang ist am 17.03.

*Bei Scheckzahlung ist die Schonfrist von 3 Tagen nicht zu beachten; insofern ist der Steuerpfl. säumig.*

#### Der Säumniszuschlag beträgt

è 1 % der auf volle 50,- € abgerundeten Steuer

è für jeden angefangenen Monat der Säumnis.

Beispiel:

Die ESt-Abschlußzahlung für Max Meier in Höhe von 8.334,- € ist am 10.01 (Samstag) fällig. Meier zahlt den Betrag erst am 12.3.

*Gem. § 108 Abs. 3 ist die Abschlußzahlung am Montag, den 12.01. fällig. Der erste Säumnismonat beginnt daher am 12.01. 24.00 Uhr (oder 13.01. 0.00 Uhr). Bei Zahlungseingang am 12.3. sind zwei Säumnismonate verstrichen. Der dritte Monat würde erst am 12.3 um 24.00 Uhr (oder 13.3 0.00 Uhr) beginnen. Der Säumniszuschlag beträgt damit: 8.300,- € x 1% x 2 Monate = 166,- €.*

Bei Steueranmeldungen (z.B. USt-Voranmeldung, Ust-Erklärung oder Lohnsteueranmeldung) tritt die Säumnis nicht ein, bevor die **Anmeldung abgegeben** worden ist (§ 240 Abs. 1 S. 3). Gibt z.B. der Steuerpflichtige seine USt-Voranmeldung verspätet ab, so sind die Säumniszuschläge erst von dem auf den Tag des Eingangs der Voranmeldung folgenden Tag (0.00 Uhr)

an zu berechnen. Für die verspätete Abgabe der Voranmeldung kann das Finanzamt gleichwohl einen Verspätungszuschlag (§ 152 AO) festsetzen.

1. Beispiel:

Die USt-Voranmeldung für den Monat Januar wird am Montag, den 11.2. abgegeben. Am 13.10. wird die Umsatzsteuer bezahlt.

*Die vorangemeldete Steuer ist am Montag, den 11.2. fällig (§§ 18 Abs. 1 S. 5 UStG, 108 Abs. 3 AO). Der erste Säumnismonat beginnt daher am 12.2. zu laufen. Mit der Zahlung am 13.10. sind 8 Säumnismonate verstrichen und der 9. Monat der Säumnis hat begonnen. Es fallen somit für 9 Monate Säumniszuschläge an.*

2. Beispiel:

Abwandlung: Die Abgabe erfolgt auch – mit gleichzeitiger Scheckzahlung – am 14.02.

*Die vorangemeldete Steuer ist am Montag, den 11.2. fällig (§§ 18 Abs. 1 S. 5 UStG, 108 Abs. 3 AO). Da hier – zusammen – mit der Abgabe die Zahlung innerhalb der Schonfrist erfolgt, wird kein Säumniszuschlag festgesetzt. Ein Verspätungszuschlag kann gleichwohl festgesetzt werden.*

### 1.3.2 Vollstreckungsverfahren

Das Finanzamt kann, meist nach Mahnung (§ 259 AO), mit eigenen Vollstreckungsbeamten in das Vermögen des Steuerpflichtigen vollstrecken. Einzelheiten werden hier nicht besprochen.

### 1.4 Zinsen, §§ 233ff. AO

Zinsen sind steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) und daher Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO). Sie entstehen **zulasten und zugunsten** des Steuerpflichtigen nur, wenn dies gesetzlich bestimmt ist (§ 233 S. 1 AO).

Verzinst werden

w Zinsen für Steuernachzahlungen / -erstattungen (§ 233a AO)

w Stundungszinsen (§ 234 AO)

w Hinterziehungszinsen (§ 235 AO)

w Prozeßzinsen (§ 236 AO)

w Aussetzungszinsen (§ 237 AO)

Die Zinsen betragen

è 0,5 % der auf volle 50,- € abgerundeten Steuer

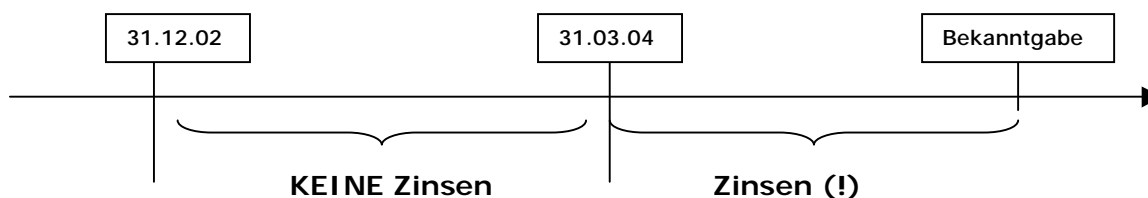
è für jeden vollendeten Monat (§ 238 Abs. 1, 2 AO).

Diese Berechnung muss für jede „Einzelforderung“ gesondert erfolgen und eine Festsetzung unterbleibt, wenn der Zinsbetrag weniger als 10,- € beträgt (§ 239 Abs. 2 AO). Der Zinsbetrag wird auf volle € zu Gunsten des Stpfl. gerundet.

### 1.4.1 Zinsen für Steuernachzahlungen / -erstattungen (§ 233a AO)

Führt die Festsetzung der Steuer zu einer Nachzahlung bzw. Erstattung, so sind die nachgeforderten bzw. zu erstattenden Zinsen grundsätzlich zu verzinsen (§ 233a AO). Diese Verzinsung soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen Entstehungszeitpunkts für alle Stpfl. doch in den Einzelfällen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Von der Verzinsung sind nur **Nachforderungen und Erstattungen** bei den in § 233a Abs. 1 S. 1 AO genannten Steuern, nämlich **EST, KSt, USt und GewSt** betroffen. Nachforderungen und Erstattungen von Abzugsteuern (z.B. LSt, KapEst) und Vorauszahlungen sind in § 233a Abs. 1 S. 2 ausdrücklich von der Zinspflicht ausgenommen. Ebenfalls ausgenommen ist der Solidaritätszuschlag und (teilweise) die Kirchensteuer.

Der Zinslauf beginnt mit Ablauf der Karenzfrist, nämlich **15 Monate nach Entstehung der Steuer**. Dies ist z.B. für das Jahr 2002 der 01.04.2004 (oder 31.03.2004, 24.00 Uhr).



Für das Ende des Zinslaufs kommt es auf den Ablauf des Tages der wirksamen Steuerfestsetzung an; i.d.R. also auf den Ablauf des Tages der Bescheidbekanntgabe (§ 233a Abs. 2 S. 3 AO).

Beispiel:

Max Meier gibt seine ESt-Erklärung 02 nicht ab, in der Hoffnung, das FA werde ihn nicht entdecken. Dies geschieht im September 04 doch. Der ESt-Bescheid 02 wird am 11.11.04 wirksam bekanntgegeben und setzt eine Steuerschuld i.H.v. 4.805,- € fest. Weiterhin werden auch 168,- € Zinsen gem. § 233a AO festgesetzt. Zurecht?

*Die 4.805,- € sind ab Ablauf der Karenzzeit, d.h. ab 01.04.04 (§ 36 Abs. 1, § 233a Abs. 2 S. 1 AO) bis zum Ablauf des Bekanntgabtags der Steuerfestsetzung (§ 122 Abs. 2 AO) zu verzinsen; hier bis Ablauf 11.11.04. Vom Beginn des 01.04.04 bis Ablauf des 11.11.04 laufen 7 volle Zinsmonate, folglich sind 3,5% (= 7 Monate x 0,5%) von 4.800,- € (§ 238 Abs. 1, 2 AO) = 168,- € Zinsen festzusetzen. Somit erfolgte die Festsetzung zurecht!*

Grundlage für die Berechnung der Zinsen ist der sog. **Unterschiedsbetrag**. Er errechnet sich aus der Differenz zwischen festgesetzter Steuer (festgesetztes Soll) und festgesetzten Vorauszahlungen (Vorauszahlungssoll).

Festgesetzte Steuer ./ anzurechnende Steuerabzugsbeträge (LSt, KapESt) <del>./ anzurechnende Körperschaftsteuer (bis 2001 !)</del> ./ festgesetzte Vorauszahlungen = Unterschiedsbetrag
---

Beispiel:

Der ESt-Bescheid für 01 wird dem Steuerpflichtigen Max Meier am 31.01.04 bekanntgegeben. Im Bescheid wird die Steuer auf 30.000,- € festgesetzt. Auf diese Steuern wurden 20.000,- € Vorauszahlungen festgesetzt.

Die Unterschiedsbetrag beläuft sich auf 10.000,- €

<i>(BERECHNUNG: festgesetzte Steuer</i>	30.000,- €
<i>./ festgesetzte Vorauszahlungen</i>	<u>20.000,- €</u>
<i>= Unterschiedsbetrag</i>	10.000,- €)

Der Verzinsungszeitraum beginnt am 01.04.03 (oder 31.03.03) und endet am 31.01.04. Er beträgt 10 volle Monate. Berechnung der Zinsen: 10.000,- € x 10 Monate x 0,5% = 500,- €.

Führt jedoch die Steuer zu einer Erstattung, so sind die zu erstattenden Beträge ebenfalls zu verzinsen. Um Erstattungszinsen auf festgesetzte, aber nicht entrichtete Vorauszahlungen zu vermeiden, ist nur der tatsächlich zu erstattende Betrag zu verzinsen.

Beispiel:

Die ESt-Festsetzung 01 des Max Meier wird wirksam am 05.11.03. Die Steuerschuld beträgt 25.000,- €, die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge (LSt, KapESt) belaufen sich auf 22.820,- €. Die Vorauszahlungen waren auf 2.500,- €/Quartal festgesetzt; tatsächlich sind aber nur 5.000,- € (2 x 2.500,- €) geleistet worden

Die Unterschiedsbetrag berechnet sich wie folgt

<i>(festgesetzte Steuer</i>	25.000,- €
<i>./ anzurechnende Steuer</i>	22.820,- €
<i>./ tatsächliche Vorauszahlungen</i>	<u>5.000,- €</u>
<i>= Erstattungsbetrag</i>	<i>./ 2.820,- €</i>
<i>Bemessungsgrundlage gem. § 238 Abs. 2</i>	2.800,- €

Der Verzinsungszeitraum beginnt am 01.04.03 (oder 31.03.03) und endet am 5.11.03. Er beträgt 7 volle Monate. Berechnung der Zinsen: 2.800,- € x 7 Monate x 0,5% = 98,- €.

## 1.4.2 Stundungszinsen

### 1.4.2.1 Voraussetzung für eine Stundung; § 222 AO

Durch eine Stundung (§ 222 AO) kann die Fälligkeit hinausgeschoben werden. Hierzu müssen jedoch folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- w es muß eine erhebliche Härte für den Steuerpfl. vorliegen
- w der Steueranspruch darf nicht gefährdet sein
- w es muss ein Antrag vorliegen
- w die Gewährung erfolgt gegen Sicherheitsleistung
- w es darf sich nicht um eine Abzugsteuer (z.B. Lohnsteuer der ArbN, KapEst) handeln

**Beispiel für einen Antrag auf Steuerstundung**

Steuerberater  
Dr. Steuerpenibel  
Hans-Eichel-Str. 1

46145 Oberhausen

An das Finanzamt Oberhausen  
Bringsteuerhinstraße 1

46145 Oberhausen

Max Meier Steuernummer 123/4567/8900  
hier: Antrag auf Stundung

Sehr geehrte Damen und Herren,

am 10.03.20xx ist die Einkommensteuer-Vorauszahlung I/20xx in Höhe von 3.000,00 Euro fällig. Namens und im Auftrag meines Mandanten beantrage ich,

die Einkommensteuer-Vorauszahlung in Höhe von 1.500,00 Euro bis zur Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids

ohne Sicherheitsleistung zu stunden und

auf die Stundungszinsen zu verzichten.

**Begründung:**

Gleichzeitig mit diesem Antrag überreiche ich die Einkommensteuererklärung 20yy meines Mandanten mit sämtlichen Unterlagen und Nachweisen. Gleichzeitig beigelegt ist die Steuerberechnung, die mit Hilfe eines anerkannten Computerprogramms erfolgt ist. Danach wird die Veranlagung zu einem Erstattungsbetrag in Höhe von 4.000,00 Euro führen.

Da über das Vermögen eines Hauptgläubigers des Mandanten das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, entstand unerwarteterweise ein Forderungsausfall in Höhe von 50.000 Euro, was zu einem vorübergehenden finanziellen Engpass führte. In Kürze ist aber mit Zahlungen in Höhe von ca. 20.000 Euro zu rechnen.

Die Einkommensteuer-Vorauszahlung I/20xx bitte ich insoweit mit dem Erstattungsbetrag zu verrechnen. Im Übrigen ergibt sich voraussichtlich eine Senkung der künftigen Einkommensteuervorauszahlung auf 2.000,00 Euro.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Steuerpenibel  
Steuerberater

### 1.4.2.2 Berechnung von Stundungszinsen

Der Zinszahlungszeitraum beginnt bei den Stundungszinsen mit dem 1. Tag der (eventuell rückwirkend gewährten) Stundung. Bei Stundung „ab Fälligkeit“ ist zu beachten, dass die Fälligkeit durch § 108 Abs. 3 AO hinausgeschoben sein kann.

Beispiel:

Die ESt-Abschlußzahlung wurde zum 14.01 (Samstag) fällig gestellt. Die Stundung erfolgte „ab Fälligkeit“  
Die Fälligkeit ist wegen § 108 Abs. 3 AO erst zum Ablauf des Montag, 16.01. eingetreten. Der 1. Zinsmonat beginnt am 17.01 0.00 Uhr (oder 16.01 24.00 Uhr).

Für die Dauer der Stundung werden Stundungszinsen festgesetzt.

Beispiel:

Dem Steuerpfl. Max Meier werden 3.048,- € Einkommensteuer ab 02.3. bis 30.6 gestundet.  
Vom 02.03. bis 30.6. laufen drei volle Zinsmonate. Die Zinsen betragen  $3.000,- \text{ €} \times 3 \text{ Monate} \times 0,5\% = 45,- \text{ €}$ .

**MERKE:** Bei Ratenstundung wird immer der zu zahlende Betrag verzinst.

Beispiel:

Die ESt-Abschlußzahlung i.H.v. 15.000 € ist zum 15.10 fällig. Vereinbarungsgemäß stundet das Finanzamt den Betrag in 3 gleichbleibenden monatlichen Raten, jeweils ab 1.12 beginnend.

	Fälligkeit	Summe	Zahlung	volle Monate	Zinsen
1. Rate:	15.10	5.000 €	1.12.	1	25 €
2. Rate:	15.10	5.000 €	1.01.	2	50 €
3. Rate:	15.10	5.000 €	1.02.	3	75 €

### 1.5 Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO)

Steueransprüche erlöschen u.a. auch mit Ablauf der Zahlungsverjährung. Das Finanzamt kann die Steuern nicht mehr fordern und der Stpfl. muss keine Zahlung mehr leisten.

Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

è fünf Jahre (§ 228 AO)

und beginnt mit

è Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist (§ 229).

2 Wiederholung: Überblick - Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)

Verspätungszuschlag  
§ 152 AO

Säumniszuschlag  
§ 240 AO

Zinsen  
§§ 233 – 239 AO

Verspätete Abgabe  
KANN-Vorschrift

Verspätete Zahlung  
MUSS-Vorschrift

In bestimmten Fällen  
MUSS-Vorschrift

Max. 10%, max. 25.000 €

1% pro angefangenen Monat  
(Auf 50 € abrunden)

0,5% pro vollen Monat  
(Auf 50 € abrunden)

- § 233a – Verzinsung Steuer- nachforderung/-erstattung
- § 234 Stundung
- § 235 Hinterziehung
- § 236 Prozeßzinsen
- § 237 Zinsen für Aussetzung der Vollziehung

**Abgabenordnung – Einspruchsverfahren**

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)  
 - Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

**Vorgeplänkel**

Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt nicht ausschließt, dass sich immer noch Fehler bzw. ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig überarbeitet zu werden, stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig aufgeschlossen gegenüber.



erarbeitet, was jedoch Verbesserungsvorschläge

**1.1 Allgemeines zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren**

Jeder Steuerpflichtige kann Maßnahmen der Verwaltung durch unabhängige Gerichte auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüfen lassen. Bevor jedoch die Gerichte bemüht werden können, muss grundsätzlich die Finanzbehörde in einem Verfahren den Verwaltungsakt nochmal überprüfen haben.

Eine Überprüfung durch die Behörde kann der Steuerpflichtige durch den **Einspruch** erreichen. Die maßgebenden Vorschriften sind in den §§ 347-367 AO geregelt.

Ein Einspruch führt nur dann zu dem gewünschten Ergebnis, wenn er **zulässig** ist; daneben muss er auch **begründet** sein, das heißt das Vorbringen muss somit den Steuergesetzen entsprechen. Im Zweifelsfall kann man allerdings zunächst Einspruch einlegen und die Begründung nachreichen. Zusammenfassend ergeben sich folgende Voraussetzungen:

<b>Einspruchsvoraussetzungen</b>	
<b>Zulässigkeit</b>	<b>Begründetheit</b>
1) Statthaftigkeit (Zulässigkeit) § 347 AO	1) materielle Rechtmäßigkeit Hinweis: Insbesondere ist hier die Rechtmäßigkeit aus den Einzelsteuergesetzen gemeint
2) Form § 357 AO F schriftlich F erkennbar, wer Einspruch einlegt (nicht unbedingt Unterschrift) F unrichtige Bezeichnung schadet nicht F Telefax möglich	
3) Beschwer § 350 AO <i>bei festgesetzter Steuer i.H.v. 0,- € grds. keine Beschwer</i>	
4) Frist: §§ 355 (1), 122 (2), 108 (1) AO, §§ 187, 188 BGB	

## 1.2 Die einzelnen Voraussetzungen der Zulässigkeit des Einspruchs

### 1.2.1 Statthaftigkeit

Der Einspruch ist nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO in allen Abgabenangelegenheiten, auf denen die AO anwendbar ist, statthaft.

Hierunter fallen beispielsweise folgende Verwaltungsakte:

- w Steuerbescheide (auch Vorauszahlungsbescheide)
- w Steueranmeldungen
- w Feststellungsbescheide
- w Steuermeßbescheide
- w Ablehnung von Stundungs- und Erlaßanträgen
- w Festsetzung von Verspätungszuschlägen
- w Ablehnung eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung

Hingegen ist ein Einspruch in folgenden Fällen nicht statthaft (vgl. § 348 AO):

- w gegen Einspruchsentscheidungen (§ 367 AO)
- w bei Nichtentscheidung über einen Einspruch
- w gegen Verwaltungsakte, die nicht unter § 347 Abs. 1 S.1 Nr. 1-4 AO fallen (z.B. Gewerbesteuerbescheide der Gemeinden)

### 1.2.2 Form

Der Einspruch muss schriftlich, zur Niederschrift oder telegrafisch (auch Telefax) eingelegt werden. Eine eigenhändige Unterschrift ist nicht erforderlich (§ 357 AO). Telefonische Einsprüche sind unzulässig. Ob der Einspruch als solcher bezeichnet ist, ist unschädlich.

Aus dem Einspruch muss sich ergeben, wer den Rechtsbehelf einlegt. Außerdem muss erkennbar sein, welche Entscheidung der Behörde angegriffen wird.

### 1.2.3 Beschwer

Der Steuerpflichtige kann nach § 350 AO nur dann Einspruch einlegen, wenn er beschwert ist. Er muss geltend machen, dass er durch einen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt ist. Eine Beschwerde ist immer dann anzunehmen, wenn sich die Einwendungen des Steuerpflichtigen auf die Höhe der Steuer auswirken. Bei Festsetzung der Steuer auf 0,00 € liegt demnach keine Beschwerde vor; ein Einspruch wäre nicht zulässig.

Beispiel:

Bei der Veranlagung des Max Meier erkennt das Finanzamt Werbungskosten i.H.v. 500 € nicht an; Dadurch beträgt das zu versteuernde Einkommen 5.000 €.

*Es liegt keine Beschwerde vor, da die festgesetzte Einkommensteuer dennoch 0 € beträgt.*

### 1.2.4 Frist

Der Einspruch muss innerhalb der **Einspruchsfrist** von **einem Monat** nach Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 AO) des Verwaltungsaktes beim zuständigen Finanzamt eingelegt sein (§ 355 AO).

Um die Einspruchsfrist zu wahren, kann der Steuerpflichtige den Einspruch zunächst auch ohne Begründung einlegen. Wird die Begründung nicht innerhalb einer vom Finanzamt festgesetzten Frist nachgereicht, kann der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen werden (sog. „Präklusionsfrist“, § 364b AO).

**MERKE:** Sollte der Steuerpfl. – unverschuldet – die Einspruchsfrist versäumt haben, so hat er noch die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO; vgl. unten Kapitel 1.9), wenn ihn kein Verschulden trifft.

### Einspruch zum Finanzamt

Stefan Steuermann  
Steuerberater

22222 Steuerstadt

An das Finanzamt Steuerstadt

22222 Steuerstadt

Steuerstadt, 30.6.20xx

Steuernummer 000/000 000, Michael Mustermann  
Einkommensteuer 20yy

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Vollmachtsvorlage zeige ich an, dass ich Herrn Michael Mustermann vertrete.

Namens und im Auftrag meines Mandanten lege ich gegen den Einkommensteuerbescheid 20yy vom 20.6.20xx und gegen den Verspätungszuschlag dazu vom selben Datum fristgerecht

Einspruch

ein.

Begründung:

Dem Mandanten sind in seiner Einkommensteuererklärung 20xx verschiedene Fehler unterlaufen, die zur Folge haben, dass er nun falsch veranlagt wird. Es wird daher die Einkommensteuererklärung 20xx in korrigierter Form anliegend übergeben.

Gleichzeitig beantrage ich die Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung, da bereits bei cursorischer Überprüfung der korrigierten Steuererklärung mit einer wesentlich niedrigeren Steuerschuld zu rechnen ist und es also unbillig wäre von ihm zu verlangen, was alsbald ihm wieder zurückzahlen wäre.

Mit freundlichen Grüßen

Stefan Steuermann  
Steuerberater

### 1.2.5 Einspruchsbefugnis gegen gesonderte Feststellungen (§ 352 AO)

§ 352 AO schränkt bei sog. **Feststellungsbescheiden** die Einspruchsbefugnis der an der Feststellung beteiligten Gesellschafter oder Gemeinschafter ein.

Nach § 179 Abs. 1 werden in den Steuergesetzen und insbesondere in den in § 180 genannten Fällen bestimmte Besteuerungsgrundlagen, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, durch einen selbstständigen Verwaltungsakt, einen Feststellungsbescheid, gesondert festgestellt.

Die gesonderte Feststellung erfolgt nach § 179 Abs. 2 S. 2 einheitlich, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist oder insbesondere wenn der Gegenstand der Feststellung mehreren Steuerrechtssubjekten i. S. v. § 33 zuzurechnen ist. Der Feststellungsbescheid richtet sich dann gemäß § 179 Abs. 2 S. 1 gegen alle Rechtssubjekte, denen der Feststellungsgegenstand bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Der Feststellungsbescheid hat **Bindungswirkung** für alle Feststellungsbeteiligten.

Jedem Feststellungsbeteiligten steht **grundsätzlich** die **Einspruchsbefugnis** gegen den Feststellungsbescheid zu, wenn er geltend macht, durch den Feststellungsbescheid beschwert zu sein.

Dieser **Grundsatz**, wie er in § 352 Abs. 1 Nr. 2 zum Ausdruck kommt, wird aber dann **eingeschränkt**, wenn sich die Feststellungsbeteiligten hinsichtlich des Gegenstands der Feststellung zivilrechtlich in einer Form so zusammengeschlossen haben, dass für die Verwaltung oder Geschäftsführung ein **vertretungsberechtigter Geschäftsführer** bestellt ist, der die rechtlichen Interessen der Gesamtheit der Gesellschafter, Gemeinschafter oder Mitberechtigten dieses Zusammenschlusses wahrzunehmen hat.

Die Einschränkung des Rechtsschutzes durch § 352 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 **besteht dann nicht**, wenn durch den Feststellungsbescheid in die eigene Rechtssphäre des einzelnen Gesellschafters oder Gemeinschafters eingegriffen wird und seine Interessen durch den bestellten Vertreter oder Einspruchsbevollmächtigten i. S. v. § 352 Abs. 2 insoweit nicht wahrgenommen werden können. Die individuelle Einspruchsbefugnis des Gesellschafters, Gemeinschafters oder Mitberechtigten ist in den in § 352 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 aufgezählten Fällen auch dann gegeben, wenn ein vertretungsberechtigter Geschäftsführer oder Einspruchsbevollmächtigter i. S. v. § 352 Abs. 2 vorhanden ist.

### 1.3 Einspruchsentscheidung

Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, durch **Einspruchsentscheidung** (367 Abs. 1 AO). Die Behörde muss den angefochtenen Verwaltungsakt in **vollem Umfang** überprüfen.

**Keine förmliche Entscheidung** ist erforderlich, wenn dem Einspruch **stattgegeben** wird; in diesem Fall kann die Finanzbehörde den angefochtenen Verwaltungsakt zurücknehmen oder in vollem Umfang ändern (**Abhilfebescheid**).

Schaubild: Was macht der Finanzbeamte ?

Stpfl. bekommt <b>betragsmäßig</b> in vollem Umfang Recht	Stpfl. bekommt <b>betragsmäßig</b> teilweise Recht	Stpfl. bekommt gar nicht Recht
ê	ê	ê
Abhilfebescheid	Einspruchsentscheidung § 367 Abs. 2 S. 3	Einspruchsentsch. § 367 Abs. 2 S. 3

Das Einspruchsverfahren ist **kostenlos**.

### 1.4 Verböserung möglich

Die Überprüfung des Verwaltungsaktes kann auch zu einem **Nachteil** für den Steuerpfl. führen (Verböserung). Allerdings muss die Behörde den Steuerpflichtigen auf diese Möglichkeit aufmerksam gemacht haben und ihm Gelegenheit geben, sich zu äußern (§ 367 Abs. 2 AO). Der Einspruch kann in diesen Fällen zurückgenommen werden.

### 1.5 Aussetzung der Vollziehung

Durch das Einlegen des Einspruchs wird die **Zahlungsverpflichtung** des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht eingeschränkt (§ 361 Abs. 1 S. AO), d.h. insbesondere, daß der Steuerpflichtige trotz Einspruch bezahlen muss. Wird dagegen die Vollziehung ausgesetzt, so wird die angeordnete Rechtsfolge nicht vollzogen.

Eine Aussetzung der Vollziehung soll jedoch erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der **Rechtmäßigkeit** des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine **unbillige Härte** darstellt. Die Aussetzung kann von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, soweit eine Gefährdung der Steuerforderung besteht.

Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, ist auch für die **Aussetzung der Vollziehung** zuständig (§ 361 Abs. 2 AO).

Hat der Steuerpflichtige mit dem eingelegten Einspruch keinen Erfolg, so ist der geschuldete Betrag zu verzinsen (§ 237 AO).

**1.6 Anfechtbarkeit geänderter Verwaltungsakte (§ 351 Abs. 1 AO)**

§ 351 Abs. 1 AO regelt, daß Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit durch den Einspruch angerufen werden können, als die Änderung reicht. Ziel dieser Regelung ist es, im Rahmen des Einspruchsverfahrens keine Umgehung der materiellen Bestandskraft zuzulassen. Ergeht ein **materiell fehlerhafter Erstbescheid** und wird gegen diesen innerhalb der Einspruchsfrist kein Einspruch eingelegt, so wächst er in Bestandskraft. Wird ein später ergehender Änderungsbescheid mit Einspruch angegriffen, verhindert § 351 Abs. 1 AO, daß der Änderungsbescheid vollumfänglich önderbar ist.

**1.7 Klage**

Ist das Einspruchsverfahren erfolglos geblieben, so kann der Steuerpflichtige gerichtlich gegen den Verwaltungsakt der Behörde vorgehen. Diese Möglichkeit besteht insbesondere durch die Klage (§§ 40 ff. FGO) und der Revision (§ 115 FGO).

Die Klage ist beim zuständigen Finanzgericht **schriftlich** zu erheben (§ 64 FGO). Die Frist zur Erhebung der Klage beträgt **einen Monat** ab Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch.

Über die Klage entscheidet das **Finanzgericht** durch ein **Urteil** (§ 95 FGO).

**1.8 Gegenüberstellung: Einspruch --- Antrag auf schlichte Änderung**

Wie bereits schon im Skript „Berichtigung“ beschrieben, haben der Einspruch und der Antrag auf schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a) gewisse Überschneidungen. Hier noch einmal die Gegenüberstellung:

Einspruch	Antrag auf schlichte Änderung
ò	ò
- schriftlich	- auch mündlich möglich
- Aussetzung der Vollziehung	- nur Möglichkeit der Stundung
- gesamter Steuerfall ist „offen“	- punktuelle Änderung
- Verböserung möglich	- Verböserung nicht möglich

### 1.9 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Läuft eine gesetzliche Frist – ungenutzt – ab, so hat das meist den Verlust von materiellen Rechten zur Folge (insbesondere Anspruchsrechte). Diese Wirkung kann dadurch rückgängig gemacht werden, daß Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt wird. Hierzu sind jedoch folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- è ohne Verschulden
- è gesetzliche Frist verstrichen
- è Antragstellung innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses.

Dabei stellt sich insbesondere die Frage, wann ein „Verschulden“ anzunehmen. Hierzu hat die Rechtsprechung einige – Grundsatzurteile – aufgestellt, die hier stichwortartig wiedergegeben werden sollen:

Arbeitsüberlastung: KEIN Wiedereinsetzungsgrund

Urlaub: Wiedereinsetzungsgrund (zumindest im privaten Urlaub; im geschäftlichen Urlaub umstritten)

Krankheit/Unfall: Wiedereinsetzungsgrund, wenn es dem Steuerpfl. nicht zuzumuten war das Schriftstück einzureichen.

Sprachschwierigkeiten: Kein Wiedereinsetzungsgrund

**Beispiel für einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**

Max Meier  
Meierstraße 1

(Datum)

46145 Oberhausen

An das Finanzamt Oberhausen  
Postfach

46145 Oberhausen

**Steuernummer 123/4567 890**

**Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO**

Sehr geehrte Damen und Herren,

1. Am 29.11.20xx wurde mir der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 20xx vom 27.11.20xx zugestellt. Gegen diesen Bescheid wollte ich Einspruch einlegen. Dies war mir jedoch nicht möglich, da ich einige Tage vor Ablauf der Einspruchsfrist, nämlich am 21.12.20xx in Folge einer akuten Gallenkolik in das städtische Hospital eingeliefert wurde. Dort wurde ich operiert. Bis nach Ablauf der Frist blieb ich im Krankenhaus auf der Intensivstation.

**Beweis:** Attest des Krankenhauses (Anlage)

2. Innerhalb der Frist des § 110 Absatz 2 AO beantrage ich

**Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.**

**Begründung:**

Ich konnte die Einspruchsfrist auf Grund einer akuten Erkrankung nicht einhalten. Ich befand mich über das Ende der Einspruchsfrist hinaus auf der Intensivstation des Krankenhauses. Erst nach Rückkehr aus dem Krankenhaus war ich in der Lage, Einspruch einzulegen. Mithin war ich ohne eigenes Verschulden an der Einlegung eines Rechtsbehelfs gehindert. Damit ist ein hinreichender Grund gegeben, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

3. (Nachholung des Einspruchs).

Mit freundlichen Grüßen

Max Meier

## Abgabenordnung – Berichtigungsverfahren

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)

- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

**Vorgeplänkel**

Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt

nicht ausschließt, dass sich immer noch Fehler bzw.



erarbeitet, was jedoch

Verbesserungsvorschläge

ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig überarbeitet zu werden, stehe ich Ihren

Verbesserungsvorschlägen völlig aufgeschlossen gegenüber.

## 1 Systematik (Überblick)

## Berichtigungsverfahren

## Einspruchsverfahren

**(1) Nur bei bestimmten Fehlern**

(d.h. nur für gesetzl. vorgesehene Berichtigungstatbestände: z.B. §§ 129, 164, 165, 172, 173, 175 AO)

**(1) Jeden Fehler**

z. B. unzutreffende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

**(2) Nur innerhalb der Festsetzungsfrist**

Anlaufhemmung (§ 170)  
Fristdauer (§ 169 AO)  
Ablaufhemmung (§ 171 AO)

**(2) Nur innerhalb der Einspruchsfrist**

§ 355 AO: 1 Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides

**(3) Zahlungsverpflichtung**

Keine Aussetzung der Vollziehung möglich; nur Stundungsmöglichkeit (§ 222 AO)

**(3) Zahlungsverpflichtung**

Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) möglich

**(4) Verböserung**

Keine Verböserung möglich

**(4) Verböserung**

Verböserung möglich (§ 367 Abs. 2 AO)

## 2 Allgemeines zum Berichtigungsverfahren

Mit der Bekanntgabe ist der Steuerverwaltungsakt wirksam, auch wenn er fehlerhaft ist. Er bindet die Finanzbehörde und die am Verfahren Beteiligten bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 124 Abs. 2 AO).

Werden Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder vorläufig (§ 165 AO) festgesetzt, so können die zugrundeliegenden Bescheide innerhalb der Festsetzungsfrist jederzeit aufgehoben oder geändert werden.

Fehlt jedoch ein entsprechender Vermerk, so können Bescheide und andere Verwaltungsakte nur unter bestimmten Voraussetzungen und in beschränktem Umfang aufgehoben oder geändert werden.

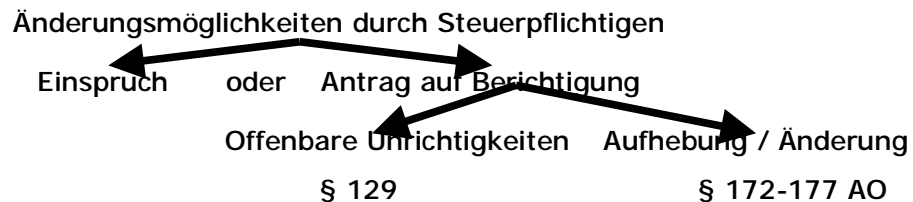
Der Steuerpflichtige kann einen Einspruch einlegen (§§ 347 ff. AO). Im Rahmen des Einspruchsverfahrens kann der ursprüngliche Verwaltungsakt berichtigt werden. Hat der Steuerpflichtige die Einspruchsfrist versäumt, so ist der Verwaltungsakt bestandskräftig.

Das Finanzamt kann (dies natürlich auch auf Antrag des Steuerpflichtigen) Steuerbescheide (bestandskräftig) bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung aufheben oder ändern bzw. berichtigen.

Es sind folgende Berichtigungsvorschriften zu unterscheiden:

w offenbare Unrichtigkeit (§ 129 AO)

w Aufhebung und Änderung (§§ 172 ff. AO)



## 2.1 Berichtigung offener Unrichtigkeiten (§ 129 AO)

### 2.1.1 Grundlagen

Eine offenbare Unrichtigkeit (§ 129 AO) liegt vor, wenn

- w nach objektiven Gesichtspunkten,
- w ein Schreib- oder Rechenfehler oder
- w eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit
- w seitens der Finanzbehörde angenommen werden muss.

Die Unrichtigkeit muss auf einem Versehen der Behörde, nicht aber des Steuerpflichtigen beruhen. Dem Steuerpflichtigen steht zur Beseitigung eigener Fehler nur der Einspruch zu.

Objektiv erkennbar ist ein Fehler, der für das Finanzamt und für den Steuerpflichtigen leicht erkennbar ist. Dabei reicht es nach Meinung der Verwaltung aus, wenn nur ein Beteiligter den Fehler leicht erkennen kann.

Schreib- und Rechenfehler (z.B. Zahlendreher, statt 45.000,- € : 54.000,- €) sind relativ leicht festzustellen. Strittig sind oft die Berichtigungen, die die Finanzbehörde mit der Begründung vornehmen will, eine „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ liege vor.

Beispiele für ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind Fehler beim Ablesen der Einkommensteuertabelle, bei der Eingabe in die Datenerfassung, bei Auswerten des Außenprüfungsberichtes oder Übertragungsfehler oder Übersehen einer Kontrollmitteilung.

#### 1

Der Sachbearbeiter Max Meier des Finanzamtes Essen-Nord übernimmt aus der Einkommensteuererklärung die Spenden i.H.v. 2.500 €. Irrtümlich gibt er aber nur 25,00 € in sein Erfassungsprogramm ein.

*Hier liegt eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit vor. § 129 ist anwendbar.*

Keine offenbare Unrichtigkeit liegt vor, wenn dem Finanzamt ein Denkfehler, ein Rechtsirrtum oder ein Fehler aufgrund mangelnder Sachaufklärung unterläuft.

1

Der Sachbearbeiter Max Meier des Finanzamtes Essen-Nord übersah, dass Spenden nur bis zu einem bestimmten Höchstbetrag als Sonderausgaben abziehbar sind (§ 10b EStG).

*Max ist einem Rechtsirrtum erlegen. § 129 ist nicht anwendbar.*

**Offenbare Unrichtigkeiten des Steuerpflichtigen** führen grundsätzlich nicht zur Berichtigung nach § 129 AO. Hier greifen eventuell andere Berichtigungsvorschriften (z.B. § 173 AO) ein.

Jedoch ist zu beachten, dass Fehler des Steuerpflichtigen zu Fehlern des Finanzamtes werden können, wenn das Finanzamt den Fehler entdecken konnte.

1

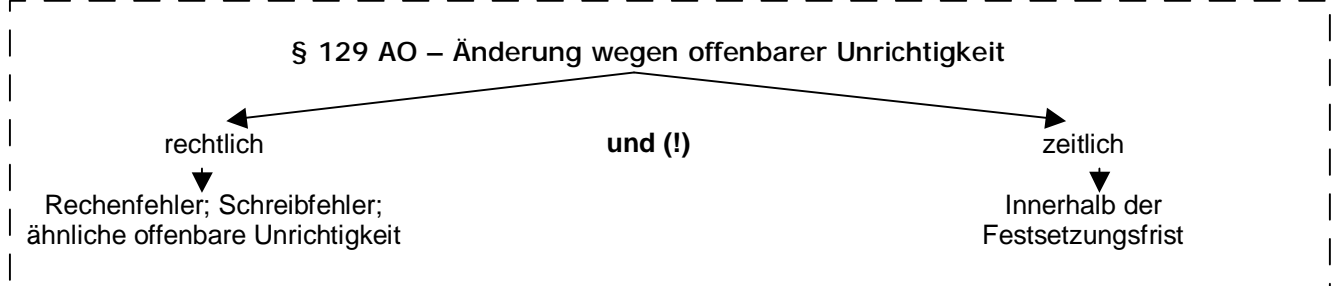
In der Aufstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben errechnet der Steuerpflichtige einen gewerblichen Verlust von 5.000,- €. In die Einkommensteuererklärung trägt er jedoch einen Gewinn von 5.000,- € ein, den das Finanzamt bei der Veranlagung „übernimmt“.

*Hier liegt eine „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ auch seitens des Finanzamtes vor.*

Die Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit kann **nur innerhalb der Festsetzungsfrist** erfolgen (§ 169 Abs. 1 S. 2 AO); das Wort „jederzeit“ in § 129 AO ist insoweit irreführend.

Zu beachten ist im Fall einer offenbaren Unrichtigkeit jedoch noch die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO.

2.1.2 Überblick



2.1.3 Beispiel für einen Antrag auf Berichtigung eines Verwaltungsaktes wegen offener Unrichtigkeit

Absender:  
Max Meier  
Müllerstr. 1

46145 Oberhausen

(Datum)

An das Finanzamt  
Postfach

46145 Oberhausen

Steuernummer: 123/456/7890  
Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 20xx  
vom 20.11.20xx

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit beantrage ich, den Einkommensteuerbescheid 20xx vom 20.11.20xx gemäß § 129 AO wegen offener Unrichtigkeit zu berichtigen.

**Begründung:**

Die im Veranlagungsjahr zu erklärenden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 12.350 Euro wurden zwar richtig bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt angesetzt, jedoch fälschlicherweise auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, so dass die Summe der positiven Einkünfte um diesen Betrag zu hoch ausgefallen ist.

Es wird daher wegen offener Unrichtigkeit um Berichtigung gebeten.

Mit freundlichen Grüßen

Max Meier

## 2.2 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§§ 172 ff.)

Der Steuerpflichtige kann eine Änderung oder Aufhebung erreichen, wenn

- w der Bescheid vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist,
- w eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt oder
- w eine Berichtigungsvorschrift der §§ 172 ff AO eingreift

Das Finanzamt kann einen Steuerbescheid ändern oder aufheben, wenn

- w der Steuerpflichtige zustimmt oder einen Antrag stellt oder
- w nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden.

### 2.2.1 Änderung und Aufhebung auf Antrag oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen (§ 172)

Ist ein fehlerhafter Steuerbescheid ergangen, so kann der Steuerpflichtige neben dem Einspruch auch eine „**schlichte Änderung**“ beantragen. Soll sich die Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, so muss dieser Antrag **vor Ablauf der Einspruchsfrist** der Finanzbehörde vorliegen (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a AO).

Gegenüber dem Einspruch und dem damit verbundenen Rechtsbehelfsverfahren bietet der Antrag auf schlichte Änderung den Vorteil, dass er formfrei, also auch mündlich gestellt werden kann. Darüber hinaus vermeidet er die Gefahr der Verböserung des ursprünglichen Bescheides. Es wird nicht der gesamte Steuerfall aufgerollt, sondern die Berichtigung ist auf die beantragten Punkte beschränkt (Punktberichtigung). Mit dem Antrag auf schlichte Änderung kann allerdings keine Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 AO gewährt werden (lediglich ein Antrag auf Stundung (§ 222 AO) wäre möglich.)

### 2.2.2 Änderung und Aufhebung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173)

Bestandskräftige Steuerbescheide müssen bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist aufgehoben oder geändert werden, wenn dem **Bearbeiter** beim Finanzamt **nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel** bekannt werden, die

1. zu einer **höheren Steuer** führen (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder
2. zu einer **niedrigeren Steuer** führen, wenn den Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden **kein grobes Verschulden** trifft (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO).

**Neue Tatsachen** sind alle Bestandteile, die Einfluß auf die Höhe der Steuer bzw. auf eine Besteuerungsgrundlage haben (z.B. Familienstand, Alter, private Nutzung eines betrieblichen Anlagegutes). Keine Tatsachen sind bloße Schlußfolgerungen, Vermutungen etc.

**Beweismittel** (§ 92 AO) sind insbesondere Gutachten, die neue Tatsachen enthalten, neue Urkunden, Auskünfte und eidesstattliche Versicherungen.

*Nachträglich bekannt werden* Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie bei Erlass des Steuerbescheids bereits **vorhanden sind**, den zuständigen Beamten aber noch nicht bekannt sind.

1

Der Steuerpflichtige hat in seiner Steuererklärung angegeben, dass er bei der Veräußerung eines Grundstücks einen Spekulationsgewinn von 5.000,- € erzielt habe. Der Sachbearbeiter hat diesen Betrag jedoch als steuerfrei behandelt.

*Hier kann der Steuerbescheid nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden, da die Tatsache, dass das Grundstück veräußert wurde, dem Finanzamt bekannt war.*

Trifft den Steuerpflichtigen ein **grobes Verschulden** am erst nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen, so führt dies dazu, dass **zugunsten** des Steuerpflichtigen nicht mehr geändert werden kann.

Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige **Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit** zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn er die ihm zumutbare Sorgfaltspflicht in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.

Ein grobes Verschulden kann im allgemeinen angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige trotz Aufforderung eine Steuererklärung nicht abgegeben hat, allgemeine Grundsätze der Buchführung verletzt oder Hinweise, Vordrucke oder Merkblätter der Finanzbehörden nicht beachtet (vgl. zu § 173 Nr. 5.1.3 AEAO).

Allein mangelnde steuerrechtliche Kenntnisse eines Steuerpflichtigen ohne einschlägige Vorbildung, der seine Steuererklärung ohne Beratung selbst fertigt, können den Vorwurf der groben Fahrlässigkeit nicht begründen.

### 2.2.3 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen (§ 175)

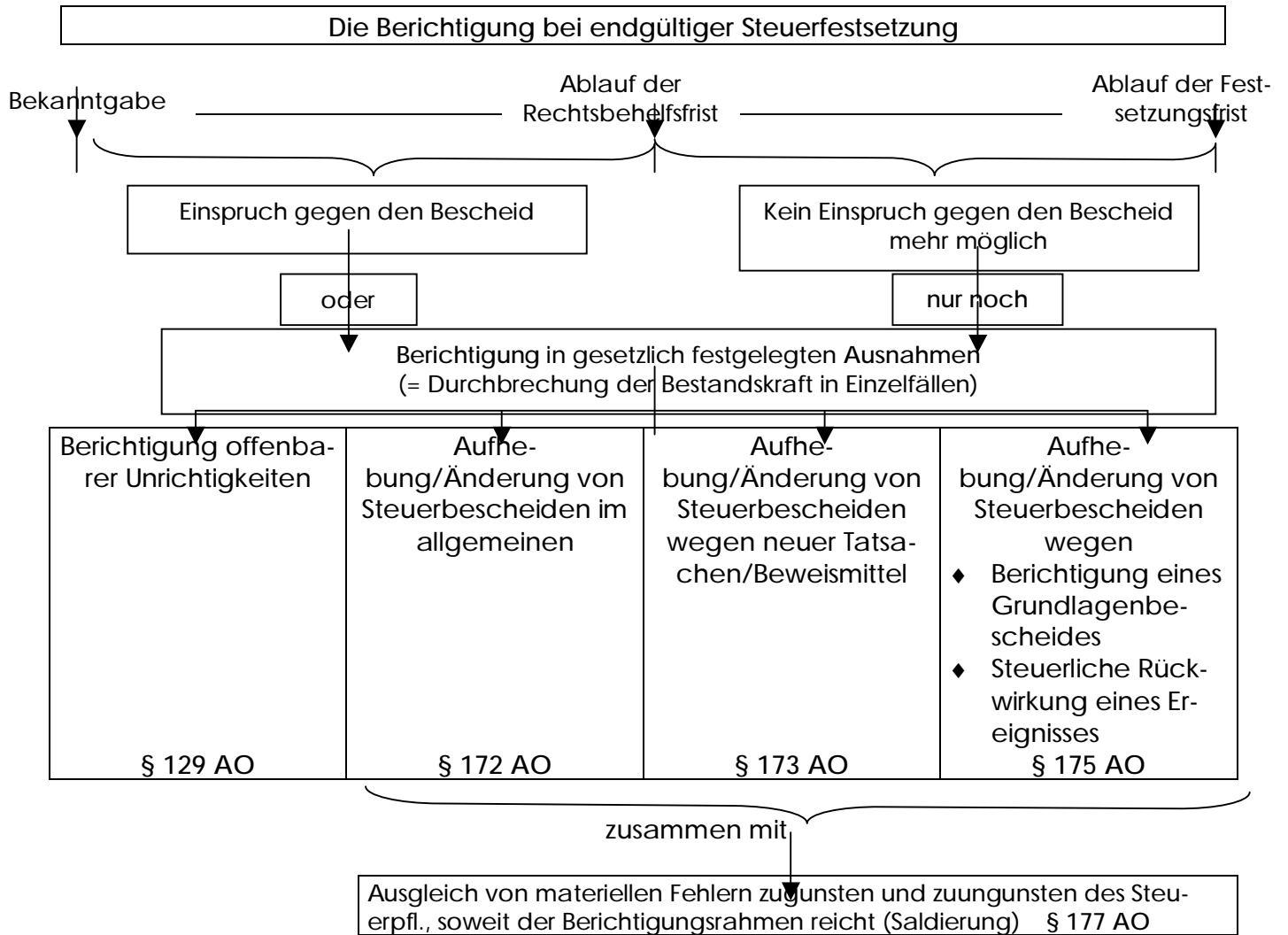
Soweit ein Grundlagenbescheid (z.B. Gewinnfeststellungsbescheid (§ 182 Abs. 1), Gewerbesteuermaßbescheid (§ 184 Abs. 1) etc.) geändert wird, ist auch der Folgebescheid (z.B. ESt-Bescheid) zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Einzige Voraussetzung dieser Norm ist, dass ein Grundlagenbescheid ergeht, geändert oder aufgehoben wird. Was als Grundlagenbescheid gilt regelt § 171 Abs. 10 AO und der Anwendungserlass (zu § 175 AEAO).

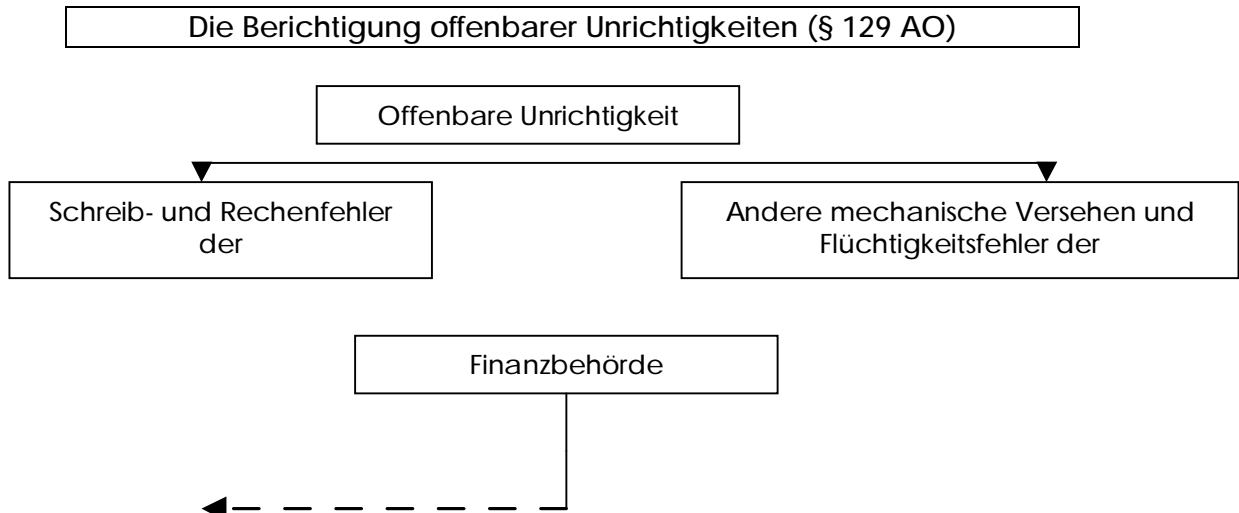
1

Der Steuerpflichtige hat in seiner Steuererklärung für das Jahr 01 einen Behinderungsgrad von 60% angegeben. Der Steuerbescheid datiert vom 12.03.02. Im August 02 erhält der Steuerpflichtige die Mitteilung, dass sich der Behinderungsgrad ab 01 auf 80% erhöht hat.

*Hier kann der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr.1 AO geändert werden, da ein Grundlagenbescheid vorliegt (§ 173 wäre hier nicht anzuwenden)!*

Zudem ergibt sich aus § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, dass eine Änderung möglich ist, falls ein rückwirkendes Ereignis eintritt. Dieses liegt beispielsweise vor, wenn nachträglich eine Vaterschaft zugebilligt wird (vgl. die sehr zahlreichen Beispiele in zu § 175 AEAO).

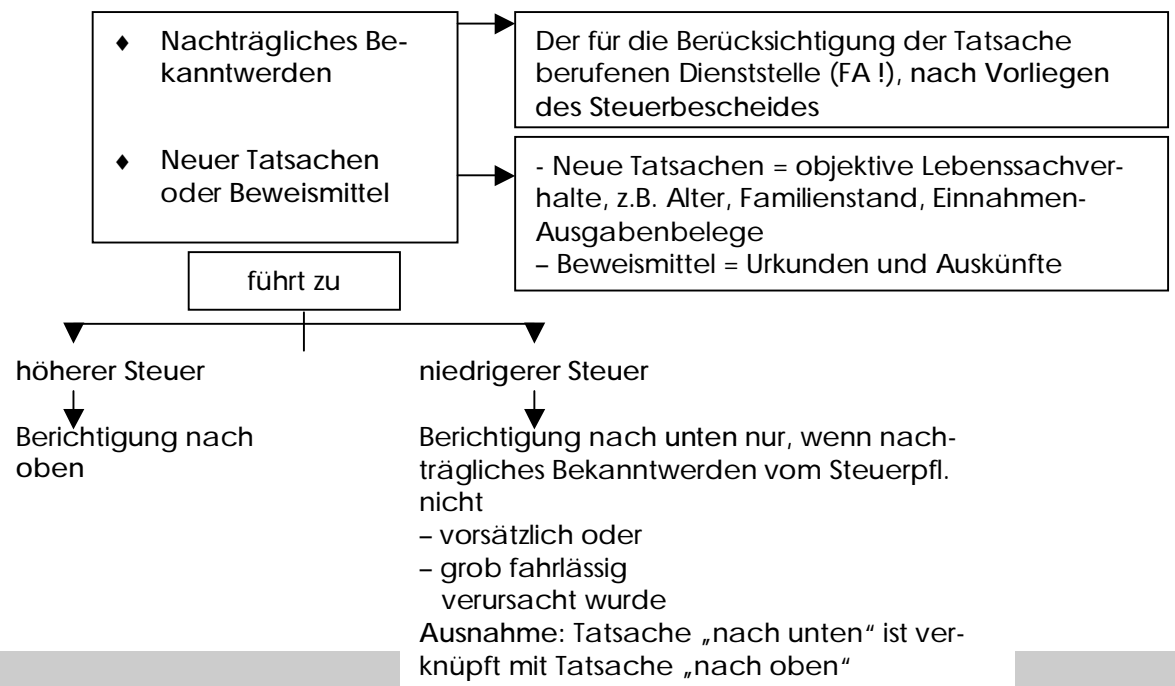




**Ausnahmen:**

- ◆ Fehlerhaftigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen war für das Finanzamt als offenbare Unrichtigkeit klar erkennbar (Übernahmefehler)
- ◆ Selbsterrechnung von Steuern durch den Steuerpflichtigen (insbesondere Steueranmeldung bei der Umsatzsteuer): übernommener Fehler des Stpfl. Gilt als Fehler des FA.

Die Berichtigung fehlerhafter (endgültiger) Steuerbescheide wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173 AO)



## Prüfungsschema Berichtigungsvorschriften der AO

### Checkliste

- |     |   |   |
|-----|---|---|
| 1.  | Steht der Steuerbescheid unter dem <b>Vorbehalt der Nachprüfung</b> ?   | Uneingeschränkte<br>Änderungsmöglichkeit nach §<br>164 Abs. 2 AO  |
| 2.  | Ist der Steuerbescheid <b>vorläufig</b> ergangen?   | Eingeschränkte<br>Änderungsmöglichkeit, soweit<br>die Vorläufigkeit reicht (§ 165<br>Abs. 2 AO)                                 |
| 3.  | Bei einem <b>endgültig</b> ergangenen Steuerbescheid:   |   |
| 3.1 | Hat der Steuerpflichtige einen <b>Antrag auf Änderung</b> gestellt bzw. einem <b>Änderungsbegehren</b> des Finanzamtes zugestimmt?  |   |
|     | a) Innerhalb der Einspruchsfrist  | Änderung zu seinen Gunsten<br>möglich (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a<br>AO)   |
|     | b) Nach Ablauf des Einspruchsfrist  | Änderung nur zu seinen Ungun-<br>sten möglich (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a<br>AO)   |
|     | c) Innerhalb der Klagefrist gegen die Ein-<br>spruchsentscheidung   | Änderung zu seinen Gunsten<br>möglich (§ 172 Abs.1 Satz 3 AO)   |
| 3.2 | Ist der Steuerbescheid von einer <b>sachlich un-<br/>zuständigen Behörde</b> erlassen worden?   | Änderung insoweit möglich (§<br>172 Abs. 1 Nr. 2b AO)   |
| 3.3 | Ist der Steuerbescheid durch <b>unlautere Mittel<br/>(arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung)</b> erwirkt worden?  | Änderung insoweit möglich (§<br>172 Abs. 1 nr. 2c AO)   |
| 3.4 | Werden <b>nachträglich</b> (nach abschließender<br>Zeichnung durch den zuständigen Beamten)<br><b>Tatsachen oder Beweismittel</b> bekannt, die zu<br>einer <b>höheren Steuer</b> führen!                              | Änderung zu Ungunsten möglich<br>(§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO)  |
| 3.5 | Werden nachträglich Tatsachen oder Beweismit-<br>tel bekannt, die zu einer <b>niedrigeren Steuer</b><br>führen?   | Änderung zu Gunsten möglich,<br>wenn kein grobes Verschulden<br>vorliegt (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO)                                |
| 3.6 | Werden nachträglich Tatsachen oder Beweismit-<br>tel bekannt, die sowohl zu Gunsten wie zu Un-<br>gunsten des Steuerpflichtigen wirken und die in<br><b>zumindest mittelbarem Zusammenhang</b> zu-<br>einander stehen | Änderung in vollem Umfang<br>möglich, event. vorliegendes,<br>grobes Verschulden unbeachtlich<br>(§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO) |
| 3.7 | Werden nachträglich Tatsachen oder Beweismit-<br>tel bekannt, nachdem der Steuerbescheid auf-<br>grund einer <b>Außenprüfung</b> ergangen bzw. eine<br>Mitteilung nach § 20 Abs. 1 Satz 3 AO ergangen<br>ist?         | Änderung nur möglich, wenn ei-<br>ne Steuerhinterziehung oder<br>leichtfertige Steuerverkürzung<br>vorliegt (§ 173 Abs. 2 AO)   |

- 3.8 Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden **zuungunsten** eines Steuerpflichtigen oder mehrerer Steuerpflichtiger zu Unrecht berücksichtigt worden? Änderung auf Antrag möglich (§ 174 Abs. 1 AO)
- 3.9 Ist eine unzulässige **Mehrfachberücksichtigung** eines Sachverhalts **zugunsten** eines oder mehrerer Steuerpflichtiger erfolgt? Änderung möglich, wenn die Berücksichtigung des Sachverhalts auf einem Antrag oder einer Erklärung des Steuerpflichtigen beruht (§ 174 Abs. 3 AO)
- 3.10 Ein bestimmter Sachverhalt ist in einem Steuerbescheid **erkennbar** in der Annahme nicht berücksichtigt worden, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen ist und diese Annahme stellt sich als **umrichtig** heraus. Änderung insoweit möglich, als die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist (§ 174 Abs. 3 AO)
- 3.11 Wird ein Steuerbescheid, dem ein bestimmter, **steuerrechtlich falsch beurteilter** Sachverhalt zugrunde liegt, aufgrund eines **Antrags** oder **Einspruchs** des Steuerpflichtigen geändert? Änderung insoweit möglich, um die steuerlich richtigen Folgerungen zu ziehen (§ 174 Abs.4 AO)
- 3.12 Ist ein **Grundlagenbescheid** (z.B. ein Bescheid über die einheitlichen und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen) erlassen, aufgehoben oder geändert worden? Erlass, Aufhebung oder Änderung des Folgebescheids/der Folgebescheide (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO)
- 3.13 Ist ein Ereignis eingetreten, das steuerliche **Wirkung für die Vergangenheit** hat? Insoweit Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO)
- 3.14 Liegt eine **Verständigungsvereinbarung** oder ein **Schiedsspruch** aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens vor? Insoweit Änderung, Aufhebung oder Erlass der Steuerfestsetzung (§ 175a AO)
4. Bei **endgültigen**, unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** stehenden und **vorläufigen Steuerbescheiden**:
- 4.1 Ist dem Finanzamt bei Erlass des Bescheides ein **Schreibfehler**, **Rechenfehler** oder eine **ähnliche offenbare Unrichtigkeit** unterlaufen? Berichtigung nach § 129 AO
- 4.2 Wurde die offenbare Unrichtigkeit durch den **Steuerpflichtigen** verursacht? Berichtigung nach § 129 AO, wenn  
- Fehler bei Selbsterrechnungs-  
erklärung (§ 150 Abs. 1 Satz 3  
AO) unterlaufen  
oder  
- Fehler aus vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen erkennbar.

**Abgabenordnung – Aussenprüfung**

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)  
- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

**Vorgeplänkel**

*Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt erarbeitet, ausschließt, dass sich immer noch Fehler bzw. ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig gegenüber.*



*was jedoch nicht Verbesserungsvorschläge überarbeitet zu werden, aufgeschlossen*

**1 Einleitung**

Der Ermittlung des Steueranspruchs dient auch die Außenprüfung. Die früher im Gesetz verwendete Bezeichnung „Betriebsprüfung“ ist immer noch sehr gebräuchlich. Bei der Außenprüfung bzw. Betriebsprüfung können die Finanzbehörden im Rahmen der Vorschriften der §§ 193 bzw. 207 AO die steuerlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen ermitteln und überprüfen.

**1.1 Zulässigkeit**

Eine allgemeine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO nur zulässig bei Steuerpflichtigen mit land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften. Eine besondere Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO auch bei Steuerpflichtigen möglich, die für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten oder abzuführen haben. Typisches Beispiel ist die Lohnsteueraußenprüfung.

Ausnahmsweise können auch andere Steuerpflichtige nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO geprüft werden, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nicht zweckmäßig erscheint.

Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Außenprüfung müssen nicht erfüllt sein. Der Begriff „zulässig“ räumt den Finanzbehörden zwar einen Ermessensspielraum ein, allerdings wird dieser Spielraum in dem Sinne eingeschränkt, dass dem Umstand Rechnung getragen werden soll, dass die Finanzbehörden personell und technisch nicht in der Lage sein können, jeden in § 193 Abs. 1 AO genannten Steuerpflichtigen zu prüfen. Es handelt sich beim Ermessen i. S. des § 193 Abs. 1 AO nicht um eine „klassische“ Ermessensentscheidung i. S. des § 5 AO. Die Ermessensentscheidung beschränkt sich auf die Berücksichtigung der öffentlichen Belange. Wegen der übergeordneten Aufgabe der Finanzbehörden (= Sicherstellung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung) bleibt für ein eventuell vorhandenes Individualinteresse kein Raum (Ausnahme: Willkür- und Schikaneverbot). Grundsätzlich spricht die Vermutung dafür, dass die Auswahl des Steuerpflichtigen nach § 193 Abs. 1 AO nicht ermessensfehlerhaft ist.

Zufallsgesichtspunkte sind beim Auswahlermessen nach § 193 Abs. 1 AO ein sachliches Kriterium. So besteht z. B. kein Anspruch auf eine Außenprüfung oder eine Prüfungspause. Eine Selbstbindung der Verwaltung durch die zeitliche Vorhersehbarkeit von Außenprüfungen würde deren präventiven Charakter verletzen und damit die in § 85 AO gestellten Aufgaben in Frage stellen. Die unterschiedliche Prüfungshäufigkeit aufgrund des Zufallsprinzips verstößt deshalb nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG.

Aufgrund der personellen und technischen Gegebenheiten der Verwaltung ist eine Lenkung des Zufalls im Rahmen der Prüfungsvorbereitung nicht ermessensfehlerhaft. Ausnahmen sind nur denkbar, wenn gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Willkür- und Schikaneverbot verstoßen wird.

## 1.2 Sachlicher Umfang

Bei einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO können nach § 194 Abs. 1 AO die steuerlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen für eine oder mehrere Steuerarten geprüft werden. Nach der Betriebsprüfungsordnung unterteilt die Finanzverwaltung die Betriebe in vier Größenklassen (Grossbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe und Kleinstbetriebe). Die Zuordnung ist in den meisten Fällen vom Umsatz und Gewinn abhängig. Bei Grossbetrieben sollen nach § 4 Abs. 2 BPO sog. Anschlussprüfungen stattfinden, wobei der Prüfungszeitraum auf mehr als drei Jahre ausgedehnt werden kann. Bei den übrigen Betrieben werden in der Regel nach § 4 Abs. 3 BPO die letzten drei Jahre geprüft.

Aus § 194 Abs. 3 AO ergibt sich die Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen. Durch sie sollen anlässlich einer Außenprüfung auch Feststellungen ausgewertet werden, die für die Besteuerung von anderen Steuerpflichtigen von Bedeutung sind.

## 1.3 Prüfungsanordnung und Beginn der Prüfung

Die zuständige Finanzbehörde muss nach § 196 AO den Umfang der Außenprüfung in einer schriftlichen Prüfungsanordnung mit Rechtsmittelbelehrung bekannt geben. Wie jeder Verwaltungsakt muss auch die Prüfungsanordnung hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO) hinsichtlich ihres Inhalts und des Adressaten.

Ein schriftlicher Verwaltungsakt ist schriftlich zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist (§ 121 Abs. 1 AO). Einer Begründung bedarf es nicht, soweit dem Adressaten die Auffassung des Finanzamtes bekannt ist bzw. ohne weiteres erkennbar ist (§ 121 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Der Beginn der Außenprüfung ist nach § 198 Satz 2 AO unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der genaue Beginn einer Außenprüfung hat z. B. Bedeutung für den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO sowie für eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO.

## 1.4 Prüfungsgrundsätze und Mitwirkungspflichten

Der Außenprüfer hat nach § 199 Abs. 1 AO die Besteuerungsgrundlagen zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Über eventuelle Auswirkungen der festgestellten Sachverhalte muss der Steuerpflichtige nach § 199 Abs. 2 AO laufend unterrichtet werden.

Der Steuerpflichtige andererseits hat bei der Betriebsprüfung Mitwirkungspflichten, insbesondere muss er nach § 200 Abs. 1 AO Auskünfte erteilen sowie Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden (z. B. Verträge) zur Einsicht und Prüfung vorlegen und diese eventuell erläutern.

## 1.5 Schlussbesprechung

Über das Ergebnis der Außenprüfung ist nach § 201 Abs. 1 AO eine Schlussbesprechung zwischen den Vertretern der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen abzuhalten. Die Schlussbesprechung stellt den formellen Abschluss der Außenprüfung dar. Der Steuerpflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, sofern die Prüfungsfeststellungen zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen. Zweck der Schlussbesprechung ist

- die abschließende Unterrichtung des Steuerpflichtigen über die Prüfungsfeststellungen
- die Möglichkeit der Erörterung und Diskussion über Sachverhalts- und Rechtsprobleme und dadurch

- die Herbeiführung einer bindenden tatsächlichen Verständigung.

Eine Schlussbesprechung unterbleibt nach § 201 Abs. 1 AO, wenn sich keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder wenn der Steuerpflichtige darauf verzichtet. Wenn Anlass dazu besteht, z. B. bei hohen Mehrergebnissen, soll der Steuerpflichtige nach § 201 Abs. 2 AO auf mögliche strafrechtliche oder bußgeldrechtliche Folgen hingewiesen werden.

### 1.6 Tatsächliche Verständigung

Tatsächliche Verständigungen sind als Vereinbarungen über bestimmte Sachbehandlungen jederzeit, d. h. in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens zulässig, um die Festsetzung der Steuern zu fördern und einen möglichen Rechtsstreit zu vermeiden. Sie dienen damit letztlich der Effektivität der Besteuerung und dem Rechtsfrieden zwischen den Beteiligten.

Voraussetzung für das Herbeiführen einer tatsächlichen Verständigung ist, dass

- es sich um eine Einigung im sachlichen Bereich und nicht im Hinblick auf rechtliche Streitfragen handelt
- die Sachverhaltsermittlung im tatsächlichen Bereich ohne Einigung erheblich erschwert bzw. sogar unmöglich ist
- die Einigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt
- ein im Steuerfestsetzungsverfahren entscheidungsbefugter Amtsträger teilnimmt

Der beteiligte Amtsträger des Finanzamtes muss im Hinblick auf das Festsetzungsverfahren entscheidungsbefugt sein. Dies ist in der Regel der Vorsteher bzw. ein Veranlagungssachgebietsleiter (u. U. auch der Leiter der Rechtsbehelfsstelle). Der Verzicht auf die Beteiligung eines solchen Amtsträgers bei Vereinbarungen im Rahmen einer Außenprüfung ist nicht möglich, da der Prüfer in der Regel nur die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln hat (Ausnahme: veranlagende Außenprüfung). Der Steuerpflichtige ist von der Beteiligung eines entscheidungsbefugten Beamten bei der Schlussbesprechung zu informieren. Eine Vertretung ist nicht möglich, da durch die persönliche Anwesenheit die Bedeutung der tatsächlichen Verständigung zum Ausdruck gebracht werden soll. Die Vorschriften des rein zivilrechtlichen Vertretungsrechts kommen deshalb nicht zur Anwendung, insbesondere ist die nachträgliche Genehmigung nicht zulässig.

Die zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung ist für die Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bindend. Die Bindungswirkung wird bereits im Rahmen der Außenprüfung erreicht, d. h. der Erlass eines Steuerbescheides ist nicht Voraussetzung für den Beginn der Bindungswirkung. Sachverhalte, über die eine tatsächliche Verständigung erzielt wurde, können nicht mit einem Einspruch angegriffen werden.

Eine unwirksame tatsächliche Verständigung verpflichtet das Finanzamt zur Überprüfung der vom Betriebsprüfer festgestellten Besteuerungsgrundlagen. Die Verpflichtung zur Sachaufklärung ist insofern nicht durch Treu und Glauben eingeschränkt (vgl. §§ 88 ff AO).

### 1.7 Prüfungsbericht

Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht nach § 202 Abs. 1 AO ein schriftlicher Prüfungsbericht, in dem die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen darzustellen sind. Auf Antrag ist dem Steuerpflichtigen nach § 202 Abs. 2 AO Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen.

ÜBERBLICK: Das Steueraufsichtsverfahren durch Außenprüfung (§§ 193 ff. AO)

Zweck (§ 199AO)	Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen steuerlichen Verhältnisse zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen (Untersuchungsgrundsatz)
Personen- kreis (§ 193 AO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, Freiberufler (uneingeschränkt)</li> <li>• Andere Steuerpflichtige, wenn erhebliche steuerliche Verhältnisse aufgeklärt werden, für Dritte Steuern einbehalten und abgeführt werden müssen!</li> </ul>
Zuständigkeit (§ 195 AO)	für die Besteuerung zuständige Finanzbehörde (§§ 16 bis 29 AO) - grundsätzlich: Betriebsprüfungsstellen Ausnahme: Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstellen bei Großbetrieben
Umfang (§ 194  ↓ Prüfungs- anordnung (§§ 196, 197 AO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sachlich - Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen - kann - nach dem Ermessen der Finanzbehörde - eine(n) oder mehrere Steuerarten, Besteuerungszeiträume umfassen</li> <li>• zeitlich - Großbetriebe - fortlaufend (Anschlußprüfungen) - Andere Betriebe-* i.d.R. nur für die letzten drei Jahre</li> </ul> <hr/> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zweck - Schutz des Steuerpflichtigen und Vermeidung von Unklarheiten hinsichtlich Art und Umfang der Außenprüfung</li> <li>• Form - schriftliche Bekanntgabe von Prüfungsumfang, -beginn, Namen der Prüfer: Angemessene Zeit vor Prüfungsbeginn (i. d. R. 14 Tage)</li> </ul>
Durchführung (§§ 198ff. AO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prüfungsbeginn ist aktenkundig zu machen</li> <li>• Ausweispflicht der Prüfer</li> <li>• Grundsatz des rechtlichen Gehörs: (Steuerpflichtiger ist während der Außenprüfung über festgestellte Sachverhalte zu unterrichten)</li> <li>• Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 200 AO)</li> </ul>
Abschluß (§§ 201 f. AO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schlußbesprechung Grundsatz des rechtlichen Gehörs: Erörterung strittiger Sachverhalte (Keine Schlußbesprechung bei fehlenden Änderungen!)</li> <li>• Prüfungsbericht Form: schriftlich Inhalt: Prüfungsfeststellungen und Änderung der Besteuerungsgrundlagen Kein Prüfungsbericht bei fehlender Änderung</li> </ul>
Abgekürzte Außenprüfung (§ 203 AO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• bei Steuerpflichtigen, die nicht turnusmäßig geprüft werden (Kannvorschrift)</li> <li>• Beschränkung auf wesentliche Besteuerungsgrundlagen. Keine Schlußbesprechung!</li> </ul>
Rechtsfolgen der Außen- prüfung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aufhebung der Vorbehaltsfestsetzung, wenn die Außenprüfung keine Änderung ergibt (§ 164 Abs. 3 AO)</li> <li>• Festsetzungsfrist läuft nicht ab - Ablaufhemmung - (§ 171 Abs. 4 AO)</li> <li>• Keine Berichtigung von Steuerbescheiden im Anschluß an Außenprüfung. Ausnahme bei Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung</li> <li>• Im Anschluß an Außenprüfung kann verbindliche Zusage durch Finanzbehörde erteilt werden</li> </ul>

## Abgabenordnung – Haftungsverfahren

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2008, [www.stb-ermers.de](http://www.stb-ermers.de)  
- Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung -

**Vorgeplänkel**

*Dieses Skript wurde mit äußerster Sorgfalt erarbeitet, was dass sich immer noch Fehler bzw. ergeben könnten. Da ein Skript davon lebt, ständig stehe ich Ihren Verbesserungsvorschlägen völlig*



*jedoch nicht ausschließt, Verbesserungsvorschläge überarbeitet zu werden, aufgeschlossen gegenüber.*

## 1 Einleitung

Die Haftung für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist in der AO geregelt in den §§ 69 - 76, 191, 219. Haftungsnormen finden sich aber auch in den in den Einzelsteuergesetzen (z.B. im EStG) oder im Privatrecht (z.B. HGB).

Unter dem Begriff „Haften“ versteht man im steuerrechtlichen Sinne das Entstehenmüssen gegenüber dem Steuergläubiger (im Normalfall das Finanzamt) für eine fremde Schuld.<sup>1</sup> (Hinweis: Im Zivilrecht hingegen versteht man unter dem Begriff „Haften“ das Entstehenmüssen für eine eigene oder fremde Schuld mit dem eigenen Vermögen.)

Der Zweck der Haftung besteht in der Ausdehnung des Steuerschuldverhältnisses (§ 37) auf andere Personen, um bei einem Ausfall des Steuerschuldners als Primärschuldner das Steueraufkommen zu sichern. Haftungsschuldner und Steuerschuldner haften als Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 S. 1. Ein Haftungsanspruch kann frühestens mit der Entstehung des zugrunde liegenden Anspruchs aus dem (fremden) Steuerschuldverhältnis entstehen, d.h. die Haftungsschuld ist von der Steuerschuld abhängig (akzessorisch). Erforderlich ist also, daß die fremde Steuerschuld nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze i.V.m. der AO entstanden ist.<sup>2</sup>

Haftungsansprüche erlöschen - bedingt durch die Abhängigkeit zum Steueranspruch - im allgemeinen durch Erlöschen der zugrunde liegenden Steuerschuld, also insbesondere durch Zahlung des ursprünglichen Steuerschuldners.<sup>3</sup>

## 2 Haftungstatbestände und Verfahren

Bevor wir nun zu den einzelnen Vorschriften kommen, seien die wichtigsten -steuerrechtlichen- Haftungstatbestände im folgenden Überblick<sup>4</sup> dargestellt.<sup>5</sup>

Abgabenordnung	Haftung für Steuerschulden	Einzelsteuergesetze
§ 191 Abs. 1 i.V.m		§ 191 Abs. 1 i.V.m
--- § 69 Vertreter		--- § 42d EStG für Lohnsteuer
--- § 70 Vertretene		--- § 10b (4) EStG, § 9 Nr. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG für Spenden
--- § 71 Steuerhinterzieher		--- § 44 Abs. 5 EStG für KapSt
--- § 72 Kontenführer		--- § 20 ErbStG
--- § 73 Organschaft		--- ...
--- § 74 wesentlich Beteiligter		
--- § 75 Betriebsübernehmer		
--- ...		

<sup>1</sup> Vgl. z.B. Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 AO RdNr. 3

<sup>2</sup> Vgl. Halaczinsky, a.a.O., RdNr. 5

<sup>3</sup> Vgl. Ebenda, RdNr. 7

<sup>4</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 446

<sup>5</sup> Hinsichtlich der Haftung kraft Vertrages sei hier nur auf § 192 hingewiesen.

2.1 Haftung der Vertreter und Geschäftsführer nach § 69

Die in den § 34 und § 35 AO genannten gesetzlichen Vertreter haften nach § 69 AO für die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn sie die ihnen auferlegten Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzen.

Die Haftung nach § 69 AO setzt eine Pflichtverletzung voraus. Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter kann nicht durch Gesellschaftsvertrag eingegrenzt bzw. ausgeschlossen werden, z. B. durch Vereinbarung von Zuständigkeitsbereichen in Gesellschafterverträgen. Eine Pflichtverletzung ist allerdings nur im Rahmen der verwalteten Mittel möglich, d. h. bei Liquiditätsschwierigkeiten liegt eine Pflichtverletzung nur vor, wenn Steuerschulden nicht im gleichen Verhältnis wie die Forderungen anderer Gläubiger getilgt werden (z. B. bei der Umsatzsteuer oder der pauschalen Lohnsteuer). Etwas anderes gilt nur bei der angemeldeten Lohnsteuer. Hier ist der Vorrang des Finanzamtes zu beachten, da die Lohnsteuer nur treuhändlerisch verwaltet wird. Gegebenenfalls darf der Lohn nur anteilig ausgezahlt werden. Der Einwand der eingeschränkten Verfügungsmacht über eingehende Zahlungen (z. B. aufgrund von Zessionen und Vereinbarungen mit der Hausbank) entlasten nicht vom Vorwurf der Pflichtverletzung.

Die Vertreter haften für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 3 AO), wenn

- Ansprüche nicht bzw. nicht in voller Höhe bzw. nicht fristgerecht festgesetzt werden durch Steuerbescheid (§ 155 AO) oder Steueranmeldung (§167 AO)
- Ansprüche nicht bzw. nicht in voller Höhe bzw. nicht fristgerecht erfüllt werden
- Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund erfolgt sind

Die Haftung erstreckt sich auch auf die steuerlichen Nebenleistungen (z. B. Säumniszuschläge) die nicht entrichtet wurden. Außerdem erstreckt sie sich auch auf Säumniszuschläge, die infolge der Pflichtverletzung zusätzlich entstanden sind (§ 69 Satz 2 AO).

Die Haftung beschränkt sich auf den Betrag, der aufgrund der Pflichtverletzung entstanden ist, z. B. Umsatzsteuer im Verhältnis wie die anderen Forderungen und Lohnsteuer in Höhe der gebotenen Kürzung der Nettolöhne → „Quotale Entrichtung“

Haftungsschuldner können nach § 34 und § 35 AO folgende Personen sein:

§ 34 Abs. 1 AO	§ 34 Abs. 2 AO	§ 34 Abs. 3 AO	§ 35 AO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gesetzliche Vertreter natürlicher Personen (Eltern, Vormund)</li> <li>• Gesetzliche Vertreter juristischer Personen (Vorstand, Geschäftsführer, Liquidator)</li> <li>• Geschäftsführer nicht-rechtsfähiger Personenvereinigungen (BGB-Gesellschaft, Erbengemeinschaft) Geschäftsführer nicht-rechtsfähiger Vermögensmassen (Stiftungen)</li> </ul>	<p>Mitglieder nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit diese ohne Geschäftsführer sind</p>	<p>Vermögensverwalter, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Insolvenzverwalter</li> <li>- Testamentsvollstrecker</li> <li>- Nachlassverwalter</li> </ul>	<p>Verfügungsberechtigte, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Generalbevollmächtigte</li> <li>- Treuhänder</li> <li>- Prokuristen</li> <li>- faktische Geschäftsführer (= tatsächliche Leitung durch einen formell nicht geschäftsführenden Gesellschafter)</li> </ul>

**Umfang der Haftung:**

Die Haftung nach § 69 ist persönlich, d.h. es kann z.B. in das Privatvermögen des Haftungsschuldners vollstreckt werden, und unbeschränkt.

*Hinweis:* Sind mehrere gesetzliche Vertreter vorhanden (z.B. mehrere Geschäftsführer einer GmbH), so haften diese grundsätzlich gesamtschuldnerisch für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten.<sup>6</sup> Hierbei gilt, daß jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung schuldet<sup>7</sup>; jedoch auch von der Haftung befreit wird, soweit ein Gesamtschuldner die Leistung erfüllt.<sup>8</sup>

Auch nach dem Erlöschen der Vertretungs- oder Verfügungsmacht haben die Vertreter (§ 34 AO) bzw. die Verfügungsberechtigten (§ 35 AO) die nach den §§ 34 und 35 AO bestehenden Pflichten zu erfüllen, soweit sie vor dem Erlöschen entstanden sind.

**1**

G war bis zum 31.12.2002 Geschäftsführer der X-GmbH.

*Die bis zum 31.12.2002 entstandenen Pflichten (§ 34 (1) AO) hat er auch noch nach Aufgabe seiner Geschäftsführungstätigkeit zu erfüllen. Er kann diese Aufgaben zwar rechtsgeschäftlich seinem Nachfolger übertragen, jedoch wird er dadurch steuerrechtlich nicht aus der Pflicht entlassen.*

*Für Pflichten, die erst nach dem 31.12.2002 entstehen, kann er nicht mehr zur Verantwortung gezogen werden.*

**2.2 Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers, § 71**

Die zentrale Haftungsvorschrift für den Bereich der Steuerhinterziehung ist § 71. Danach haften Steuerhinterzieher (und Teilnehmer) für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Hinterziehungszinsen (§ 235).

Die Regelung des § 71 erweitert den Kreis der haftenden Personen über den des § 69 hinaus. Nach § 71 umfaßt die Haftung bei Steuerhinterziehung (und -hehlerei) alle Personen, die mit Steuerangelegenheiten (wie z.B. Mittäter, Anstifter oder Gehilfen einer Steuerhinterziehung) eines Steuerpflichtigen zu tun haben.

**1** (BFH-Urteil vom 21.1.2004; XI R 3/03)

Der Kläger war als Kommanditist an einer GmbH & Co KG beteiligt. Gleichzeitig war er Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Die KG betrieb einen Großhandel mit Lebensmitteln für asiatische Restaurants. Kunde der KG war u.a. der Betreiber eines China-Restaurants (K).

Bei seinen Bestellungen gab K – wie viele andere Kunden auch – an, über welche Waren er eine ordnungsgemäße Rechnung wünschte und über welche lediglich eine Barverkaufsrechnung ohne Angaben von Name und Adresse erstellt werden sollte. Im Rahmen einer Steuerfahndung wurde festgestellt, dass K in erheblichem Umfang Einnahmen und Ausgaben für Waren die er über Barverkaufsrechnungen von der KG bezogen hatte, nicht verbucht und dadurch Einkommen- und Umsatzsteuern hinterzogen hatte.

K zahlte die Steuern nicht; Pfändungsmassnahmen blieben ergebnislos.

Liegt ein Haftungsfall i.S.d. § 71 AO vor ?

*Der Kläger hat objektiv und subjektiv Beihilfe zur Steuerhinterziehung des K geleistet und kann deshalb als Haftungsschuldner für dessen Steuerschulden herangezogen werden. Der Haftungsbescheid des FA ist ermessensfehlerfrei.*

<sup>6</sup> Vgl. § 44 Abs. 1 S. 1

<sup>7</sup> Vgl. § 44 Abs. 1 S. 2

<sup>8</sup> Vgl. § 44 Abs. 2 S. 1

### 2.3 Haftung des Betriebsübernehmers, § 75

Der Käufer eines Unternehmens haftet bei einer Übereignung im ganzen in bestimmten Umfang für betriebsbedingte Steuern und für Steuerabzugsbeträge.<sup>9</sup>

Der Vorschrift liegt die Idee zugrunde, daß durch den Übergang in andere Hände die Sicherung für die betriebsbedingten Steuern und Steuerabzugsbeträge dem Steuergläubiger (Finanzamt) nicht verlorengehen. Hinsichtlich dieser Haftungsvorschrift sind wieder einige Voraussetzungen zu erfüllen. Diese sind:<sup>10</sup>

#### 1) Übereignung

Das Unternehmen muß dem Erwerber übereignet werden. Diese Übereignung ist i.S.v. § 39 zu verstehen.

Hingegen liegt keine Übereignung i.S.d. § 75 vor bei:

- Erwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, z.B. durch Erbfolge;
- bei einer Verpachtung eines Betriebes, auch wenn diese langfristig ist.<sup>11</sup>

#### 2) eines Unternehmens oder eines Teilbetriebes

Als Unternehmen ist jede selbständig ausgeübte Tätigkeit im Sinne von § 2 UStG anzusehen. Bei einem Unternehmen handelt es sich um die organisatorische Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel zu einer wirtschaftlichen Einheit.<sup>12</sup> Somit erfaßt § 75 nicht nur gewerbliche Unternehmen, sondern auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie freiberufliche Unternehmen und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.

#### 3) „im ganzen“

Weiterhin muß das Unternehmen „im ganzen“ übereignet werden, d.h. der Erwerber muß alle wesentlichen Grundlagen des Unternehmens übernehmen.<sup>13</sup>

#### Haftungsumfang

Der Erwerber haftet nach § 75 nur für bestimmte Steuerschulden und zwar für:<sup>14</sup>

- 1) betriebsbedingte Steuern (z.B. GewSt; nicht jedoch ESt, KSt oder KraftSt)
- 2) Steuerabzugsbeträge (z.B. LSt nach § 38 EStG oder USt)
- 3) Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen (z.B. USt)

*Besonderheit: Ein vertraglicher Haftungsausschluß ist für § 75 unbedeutend!*

#### Zeitliche Grenzen

Nach § 75 haftet der Erwerber jedoch nur für die Steuerschulden, die innerhalb eines gewissen zeitlichen Rahmens liegen. Im einzelnen bedeutet dies,

- 1) daß die Steuern seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres „entstanden“ sind und
- 2) bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet worden sind.<sup>15</sup>

Zu 1) Die Steuerschuld muß seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden sein. Maßgebend hierfür ist der Tag des wirtschaftlichen Übergangs i.S.v. § 39. Der Haftungszeitraum beträgt danach höchstens zwei Jahre und mindestens ein Jahr.

1<sup>16</sup>

Der Vertrag über die Veräußerung eines Unternehmens wurde am 10.12.02 abgeschlossen. Die Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens erfolgte am 01.01.03. Der Veräußerer schuldet noch die USt-Abschlußzahlungen für die Jahre 01 und 02 sowie LSt. 01 aufgrund einer LSt-Ap und Säumniszuschläge hierzu. Welche Rückstände werden von § 75 erfaßt ?

<sup>9</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 462

<sup>10</sup> Vgl. Ebenda, S. 462 f.

<sup>11</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 463.

<sup>12</sup> Hinsichtlich des Begriffs „Betrieb“ bzw. „Teilbetrieb“ sei auf R 139 Abs. 3 EStR hingewiesen.

<sup>13</sup> Hinsichtlich etwaiger Beispiele für „wesentliche Grundlagen“ vgl. R 139 Abs. 8 EStR.

<sup>14</sup> Vgl. Anwendungserlaß zur Abgabenordnung (AEAO); zu § 75

<sup>15</sup> Vgl. AEAO; zu § 75 Nr. 1 Satz 2

<sup>16</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 466

Eine Haftung des Erwerbers kommt nur für die USt. 02 in Betracht. Die USt. 01 ist bereits vor dem 1.1.02 entstanden, also vor dem Haftungszeitraum und nicht nach Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres. Eine Haftung für die LSt. entfällt ebenfalls, da diese in 01 entstanden ist.

Zu 2) Die weitere zeitliche Begrenzung der Haftung ergibt sich aus der Anmeldung des Betriebs, die der Erwerber nach § 138 vorzunehmen hat. Gehaftet wird nur für die Beträge, die bis zum Ablauf eines Jahres nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber „festgesetzt oder angemeldet“ werden. Diese Jahresfrist beginnt mit dem Zeitpunkt der Betriebsübernahme.<sup>17</sup>

1

Übereignung am 01.07.06, Anzeige an FA am 10.08.06; USt-JA (des Veräußerers) 01: Eingang beim FA am 30.07.07; Abschl.-Zahlung: 10.000,- €; berichtigte USt-Erklärung durch FA am 20.08.07; Abschlußz. 15.000,- €. Welche Rückstände werden von § 75 erfaßt ?

Beginn der Haftung: 01.01.05; Ende  $\hat{=}$  10.08.07 <sup>2400</sup>; Haftung: 10.000,- €.

### 3 Haftung nach anderen Gesetzen

Neben der Haftung aus dem Steuerrecht sind grundsätzlich noch Haftungstatbestände aus anderen Gesetzen denkbar. Hierzu gehören insbesondere die Haftung nach § 25 HGB (evtl. auch §§ 27, 28 HGB), die Haftung der Gesellschafter einer oHG (§ 128 HGB), die Haftung der Gesellschafter einer KG (§§ 161, 168 HGB), die Haftung der Gesellschafter einer GbR (§§ 714, 421, 427 BGB<sup>18</sup>) und die Haftung bei Vermögensübernahme (§ 419 BGB).

#### 3.1 Haftung nach § 25 HGB

Der Erwerber eines Handelsgeschäfts haftet für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers, wenn das Geschäft unter der bisherigen Firma fortgeführt wird.<sup>19</sup> Entscheidend für die Haftung ist, daß der Erwerber die Firma tatsächlich fortführt unabhängig davon, ob dies mit Zustimmung des Veräußerers erfolgt oder nicht. Die Haftung kann durch Eintragung in das Handelsregister oder durch Mitteilung an Dritte (Gläubiger) ausgeschlossen werden.<sup>20</sup> Dieser Haftungsausschluß muß unverzüglich nach der Übernahme erfolgen, d.h. nach der Rechtsprechung regelmäßig innerhalb von sechs Wochen; sonst ist er unwirksam.<sup>21</sup>

Besteht bei Fortführung der Firma kein Haftungsausschluß, so haftet der Erwerber für die im Betrieb des Geschäfts begründeten Steuerschulden. § 25 HGB sieht auch - anders als z.B. § 75 - keine zeitliche Beschränkung vor.

1 <sup>22</sup>

K erwarb das Handelsgeschäft des Kaufmanns V und führte die Firma fort. Ein Haftungsausschluß besteht nicht. V hatte zur Zeit der Übereignung folgende Abgaberrückstände: für einen Lieferwagen KraftSt aus dem laufenden Jahr, USt. aus den Vorjahren mit entsprechenden Säumniszuschlägen. Wie haftet K?

Die KraftSt mit Säumniszuschlägen gehört bei dem betrieblich genutzten Kraftfahrzeug zu den im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten i.S.d. § 25 HGB; sie fallen aber nicht unter § 75. Für die USt. des V besteht nach § 75 eine Haftung des K nur für das Vorjahr, während § 25 HGB diese zeitliche Begrenzung nicht enthält und auch die dazugehörigen Säumniszuschläge erfaßt. K haftet daher nach § 191 AO i.V.m. § 25 HGB in voller Höhe.

<sup>17</sup> Vgl. Ebenda, S. 466 f.

<sup>18</sup> Vgl. Halaczinsky, a.a.O., RdNr. 159

<sup>19</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 470

<sup>20</sup> Vgl. § 25 Abs. 2 HGB

<sup>21</sup> Vgl. Lammerding, a.a.O., S. 471

<sup>22</sup> Vgl. Ebenda, S. 471

### 3.2 Lohnsteuerhaftung

Schuldner der Lohnsteuer ist grundsätzlich der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 EStG). Der Arbeitgeber ist indessen zur Steuererhebung verpflichtet. Er hat die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 38 Abs. 3 EStG und § 41a Abs. 1 EStG).

Erfüllt er diese Verpflichtung nicht (vollständig), muss er selbst für die Entrichtung der Lohnsteuer eintreten (§ 42d EStG). Neben die Steuerschuld des Arbeitnehmers tritt zusätzlich die Haftungsschuld des Arbeitgebers. Damit sollen Steuerausfälle vermieden werden. Ein Verschulden des Arbeitgebers (Vorsatz oder Fahrlässigkeit bei der Pflichtverletzung) setzt die Lohnsteuerhaftung nicht voraus. Nach § 42d Abs. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die „richtige“ Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat und für die Lohnsteuer, die aufgrund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird.

Die Haftung des Arbeitgebers ist in mehreren Fällen kraft Gesetzes ausgeschlossen nach § 42d Abs. 2 EStG. Er haftet nicht, soweit Lohnsteuer beim Arbeitnehmer nachzufordern ist, weil

- der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung aus § 39 Abs. 4 EStG nicht nachgekommen ist, die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge ändern zu lassen
- auf der Lohnsteuerkarte ein Freibetrag unzutreffend eingetragen worden ist (§ 39a Abs. 5 EStG)
- der Arbeitgeber dem Betriebsstättenfinanzamt angezeigt hat, dass der geschuldete Barlohn zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreicht und der Fehlbetrag nicht vom Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt und auch nicht anders aufgebracht wird (§ 38 Abs. 4 EStG)
- der Arbeitgeber eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 EStG erstattet hat. Dies betrifft insbesondere den Fall, dass der Arbeitgeber erkennt, dass er die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat und dies unverzüglich anzeigt.

Der Arbeitnehmer als Steuerschuldner und der Arbeitgeber als Haftungsschuldner sind kraft Gesetzes Gesamtschuldner (§ 42d Abs. 3 EStG), d. h. jeder schuldet die gesamte Leistung. Das Finanzamt kann die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) gegenüber jedem der Gesamtschuldner geltend machen. Ist der Haftungstatbestand erfüllt und kein Haftungsausschluss gegeben, hat das Finanzamt zunächst sein Ermessen dahingehend auszuüben, ob der Arbeitgeber überhaupt als Haftungsschuldner in Betracht kommt (= Entschließungsermessen). Ist dies grundsätzlich zu bejahen, muss geprüft werden, ob nicht vorrangig der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden soll (= Auswahlermessen).

## 4 Haftungsverfahren

### 4.1 Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Haftungsbescheid

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners erfolgt durch einen Haftungsbescheid (§ 191 AO). Der Haftungsbescheid ist kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt. Allerdings ist nach § 191 Abs. 1 Satz 3 AO Schriftform vorgeschrieben mit den Konsequenzen hinsichtlich des Inhalts und der Begründung. Wie jeder Verwaltungsakt muss auch ein Haftungsbescheid hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO) hinsichtlich seines Inhalts und des Adressaten.

Ein schriftlicher Verwaltungsakt ist schriftlich zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist (§ 121 Abs. 1 AO). Die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes. Bei Ermessensentscheidungen ist die Begründung der Entscheidung

stets zum Verständnis notwendig. Die fehlende bzw. fehlerhafte Begründung macht den Verwaltungsakt allerdings nicht nichtig nach § 125 Abs. 1 AO, da kein besonders schwerwiegender Fehler sondern ein sog. einfacher Verfahrensfehler vorliegt (§ 126 Abs. 1 AO). Sie kann deshalb nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO), allerdings nur bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens (§ 126 Abs. 2 AO), da das Finanzgericht einen Sachverhalt nur überprüfen darf (§ 102 FGO) und selbst keine Ermessensentscheidung treffen kann. Wenn durch die fehlende Begründung die Einspruchsfrist versäumt wird, ist Wiedereinsetzung nach § 110 AO möglich (§ 126 Abs. 3 AO).

Die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners mit Haftungsbescheid ist eine Ermessensentscheidung (§ 191 Abs. 1 i. V. m. § 5 AO). Das Finanzamt muss das „Für“ und „Wider“ der Inanspruchnahme sorgfältig gegeneinander abwägen (= Entschließungsermessen). Insbesondere sind Überlegungen anzustellen, warum der Haftungsschuldner anstelle des Steuerschuldners oder anstelle anderer möglicher Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird (= Auswahlermessen).

#### 4.2 Haftungsbescheid gem. § 191

Wenn kraft Gesetz eine Haftungspflicht besteht, kann das Finanzamt einen Haftungsbescheid gem. § 191 erlassen. Dieser ist gem. § 191 Abs. 1 schriftlich und unter Angabe von Grund und Höhe zu erlassen. Der Bescheid muß zudem inhaltlich hinreichend bestimmt sein, es müssen also der Haftungsschuldner, der (Steuer-) Schuldner und die Haftungsschuld angegeben sein.

Gem. § 191 Abs. 5 kann ein Haftungsbescheid - mit Ausnahme des Satzes 2 - nicht ergehen, wenn

- die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann; § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1
- Zahlungsverjährung für Steuerschuldner eingetreten ist oder die Steuer erlassen wurde; § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 2.

Ebenso wie bei „normalen“ Steueransprüchen kann auch ein Haftungsanspruch nach den Steuergesetzen verjähren.<sup>23</sup> Jedoch sind im § 191 Abs. 3 eigene Festsetzungsverjährungsregeln aufgestellt; die Festsetzungsfrist für die Haftung beträgt

- grundsätzlich vier Jahre;
- in den Fällen des § 70 zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre;
- in den Fällen des § 71 zehn Jahre.

Diese Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft.<sup>24</sup>

Auch können sich - wie bei den Steuerbescheiden - Ablaufhemmungen ergeben.<sup>25</sup>

Als Rechtsbehelf gegen Haftungsbescheide ist gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 der Einspruch gegeben.

#### 4.3 Zahlungsaufforderung gem. § 219

Grundsätzlich erfolgt die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners auf Zahlung nur, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben ist oder aussichtslos erscheint.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> Vgl. § 191 Abs. 3 und 4

<sup>24</sup> § 191 Abs. 3 S. 3

<sup>25</sup> Vgl. § 191 Abs. 3 S. 4

<sup>26</sup> Hinsichtlich etwaiger Ausnahmen vgl. § 219 Abs. 2