

978-3-7910-3287-0 Alber/Melzer/Reindl/Rümelin/Scheel, Die Steuerberaterprüfung/Band 4/
Crashkurs Steuerrecht/Prüfung 2013/2., neu bearbeitete und aktualisierte Auflage
© 2013 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

SCHÄFFER

POESCHEL

A Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

I Allgemeine Klausurhinweise

Das Verfahrensrecht ist eine besonders komplexe Regelungsmaterie. Es trifft in der Klausur auf einen, manchmal zwei ebenfalls komplexe Sachverhalte. Daraus leitet sich eine Sonderstellung ab. Die nachfolgenden Ausführungen sind dogmatisch aufbereitet, also aufeinander aufbauend dargestellt. Herausgearbeitet werden die einzelnen klassischen Bausteine von AO/FGO. Auf eben diesen Bausteinen baut auch die Klausur auf. Ihre Lösung sollte allerdings – aufgehängt an der Fallfrage – vom letzten Geschehen aus zurückverfolgt werden.

II Systematik der Abgabenordnung

Die AO hat einen logischen und zugleich praktischen Aufbau:

- Nach allgemeinen Regelungen zu Begriffen und Zuständigkeit (§§ 1–68 AO) folgen
- Vorschriften zur Besteuerung (§§ 78–217 AO) und anschließend
- zur Erfüllung der Besteuerung (§§ 218–346 AO), sodann
- das Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347–368 AO), zuletzt
- das Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht (§§ 369 ff. AO).

III Verwaltungsakt

Der VA ist

- regelmäßiges Instrument für Verwaltungshandeln,
- Voraussetzung eines Rechtsbehelfs,
- Voraussetzung des Korrekturrechts und
- Voraussetzung für Vollstreckungsmaßnahmen.

1 Begriff und Bedeutung

Der VA ist in **§ 118 AO** definiert. Seine Tatbestandsmerkmale sind:

- Entscheidung
- einer Behörde
- auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts
- im Einzelfall
- mit Außenwirkung.

Anwendungsbeispiele für VA sind

- Steuer- und Steueränderungsbescheid,
- Einspruchsentscheidung,

- Prüfungsanordnung,
- Stundung,
- Haftungsbescheid.

Die Anrechnung von Lohnsteuer bzw. Vorauszahlungen ist Teil eines weiteren VA: der sog. **Anrechnungsverfügung**, die im Leistungsgebot endet.

Keine VA (sondern **Realakte**) sind:

- Prüfungsbericht,
- Kontrollmitteilung,
- Kontenabfrage,
- telefonische Auskunft,
- Mahnung,
- Aufrechnungserklärung (Willenserklärung, BGB).

Beispiel:

Das FA erlässt am 11.12.12 einen ESt-Änderungsbescheid 05. Hiergegen wendet sich der Betroffene B mit Fax vom 13.01.13.

Lösung:

Das Fax lässt sich als Einspruch auslegen. Ein Einspruch ist nach § 347 AO statthaft, wenn ein VA angegriffen wird. Der Änderungsbescheid ist ein VA gem. § 118 AO, ein Einspruch ist statthaft.

2 Wirksamkeitsvoraussetzungen

Zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen gehören:

- **Bestimmtheit** (§ 119 Abs. 1 AO): Der Betroffene muss dem VA – zumindest durch Auslegung – entnehmen können, wer (§ 119 Abs. 3 AO) was von ihm fordert (vgl. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO speziell für einen Steuerbescheid als typischen VA).
- **Form** (§ 119 Abs. 2 AO): Grundsätzlich gilt Formfreiheit. Das Erfordernis der Schriftform ergibt sich aber zumeist aus Spezialvorschriften:
 - § 157 Abs. 1 Satz 1 AO für den Steuerbescheid (Änderungsbescheid);
 - § 157 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für einen Feststellungsbescheid;
 - § 191 AO für einen Haftungsbescheid;
 - § 196 AO für eine Prüfungsanordnung.In der Praxis ergehen mündliche VA allenfalls bei Stundung (§ 222 AO) und Fristverlängerung (§ 109 AO). Formverstöße machen einen VA gem. § 125 Abs. 1 AO unwirksam.
- **Nebenbestimmungen** (§ 120 AO): Relevant sind v. a. der Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO, die Vorläufigkeit gem. § 165 AO und der Widerrufsvorbehalt (v. a. bei Stundung).
- **Begründung** (§ 121 AO): Sie ist regelmäßig erforderlich, um die Entscheidung verständlich und so einen Rechtsbehelf ggf. überflüssig zu machen. V. a. bei Ermessensentscheidungen muss (im Gesetz: »kann«) aus ihr deutlich werden, dass das FA das Ermessen erkannte und wie es ausgeübt wurde. Eine fehlende Begründung kann gem. § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO (bis ins Klageverfahren) nachgeholt werden.
- **Anhörung** (§ 91 AO): Bevor ein belastender VA ergeht, muss der Betroffene gehört werden; auf diese Weise kann eventuell ein Rechtsbehelf vermieden werden.

Verfahrensfehler können entweder nach § 126 AO geheilt werden oder nach § 127 AO unbeachtlich sein: Fällt nämlich die getroffene Entscheidung dennoch zutreffend aus, ist der Fehler unschädlich. Ansonsten aber wird ein durch zulässigen Einspruch angegriffener und hiernach fehlerhafter VA aufgehoben.

Beispiel:

Das FA erlässt am 11.12.12 einen ESt-Änderungsbescheid 05. Hiergegen wendet sich der Betroffene B mit Fax vom 13.01.13. Er trägt vor, das FA sei örtlich nicht zuständig und auch nicht nach der in der Begründung des Bescheids angegebenen Korrekturvorschrift zur Änderung berechtigt gewesen.

Lösung:

War die Steuer zwar nicht aufgrund der vom FA zitierten Rechtsgrundlage, aber durch eine andere Vorschrift änderbar, kann die Begründung im Einspruchsverfahren gem. § 126 Abs. 1 (analog Nr. 2) AO ausgetauscht werden. Eine örtliche Unzuständigkeit bleibt dann nach § 127 AO unbeachtlich. Der (zulässige) Einspruch wird als unbegründet abgewiesen.

Abwandlung:

Ergibt die Gesamtüberprüfung im Einspruchsverfahren gem. § 367 Abs. 2 AO allerdings zusätzlich, dass die Steuer zu hoch festgesetzt wurde, ist der Einspruch insgesamt begründet, der Änderungsbescheid wird aufgehoben – das zuständige FA muss ggf. neu entscheiden.

3 Adressierung

Der VA muss sich an einen bestimmten Inhaltsadressaten richten. Er ergeht ausnahmsweise an einen anderen Bekanntgabeadressaten oder an einen Bekanntgabempfänger. Besonderheiten bestehen bei einheitlichen Feststellungsbescheiden.

3.1 Inhaltsadressat

Betroffen ist regelmäßig diejenige Person, deren Verhältnisse geregelt werden (natürliche/juristische Person, Personenvereinigung). Ausnahmsweise können mehrere Inhaltsadressaten zusammengefasst werden (vgl. § 155 Abs. 3 AO; AEAO zu § 122 Nr. 2.1, 4.4.5: Ehegatten bei Zusammenveranlagung – hier genügt zudem gem. § 122 Abs. [6 und] 7 AO ggf. eine Ausfertigung).

3.2 Bekanntgabeadressat

Der Inhaltsadressat ist regelmäßig zugleich **Bekanntgabeadressat**. Besonderheiten bestehen i.R.v. § 79 AO: Auch **Handlungsunfähige** i. S. v. § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO können (partiell) steuerrechtsfähig und daher Inhaltsadressat eines VA sein. Sie können aber den VA nicht zur Kenntnis nehmen. Bekanntgabeadressat ist der gesetzliche Vertreter (AEAO zu § 122 Nr. 1.4.2). Das FA muss auf das Vertretungsverhältnis hinweisen. I. R. d. beschränkten Handlungsunfähigkeit ist der Minderjährige selbst Bekanntgabeadressat eines VA (§ 79 Abs.1 Nr. 2 AO).

Beispiel:

Der zweijährige E erbt das Unternehmen der Tante, das fortgeführt wird.

Lösung:

E kann weder selbst Steuererklärungen abgeben noch Empfänger eines VA sein. Er wird vertreten von seinen Eltern: E ist Inhaltsadressat, die Eltern sind Bekanntgabeadressat, was sie aus einem entsprechenden Hinweis im Bescheid erkennen können.

Beispiel:

Die 16-jährige A ist erlaubtermaßen selbständig als Model tätig. Sie kann wirksam USt-Voranmeldungen abgeben. Den an A adressierten geänderten USt-Bescheid fechten ihre Eltern nach Ablauf der Einspruchsfrist an. Sie gehen davon aus, dass der Bescheid nicht wirksam wurde.

Lösung:

Der Einspruch wird gem. § 358 AO verworfen. Die Einspruchsfrist gem. § 355 AO war verstrichen. Sie begann mit der Bekanntgabe des USt-Änderungsbescheids an A. Die Bekanntgabe war angesichts § 79 Abs. 1 Nr. 2 AO wirksam.

Stirbt der Stpfl. oder geht er sonst unter (Fortführung der Gesellschaft durch den letztverbliebenen Gesellschafter nach Anwachsung, Verschmelzung u. a.), wird der noch zu erlassende VA dem **Gesamtrechtsnachfolger** (§ 45 AO) unter Hinweis auf die Nachfolge bekannt gegeben (AEAO zu § 122 Nr. 2.12.2).

3.3 Personengesellschaft/Gemeinschaft

Hier ist zu unterscheiden. **Betriebsteuerbescheide** werden an die Vereinigung adressiert (z. B. ein geänderter USt-Bescheid); die Bekanntgabe erfolgt unter dem geschäftsüblichen Namen (Firma) der juristischen Person bzw. der PersG/ggf. der Gemeinschaft (AEAO zu § 122 Nr. 2.4.1.2 und 2.4.1.3). Der Name des Vertreters oder der Beteiligten muss in all diesen Fällen nicht (zusätzlich) angegeben sein. Inhaltsadressat **gesonderter und einheitlicher Feststellungen** ist dagegen nicht die Gesellschaft/Gemeinschaft. Im Bescheid müssen (irgendwo, insb. bei der Verteilung von Gewinn/Verlust) sämtliche Feststellungsbeteiligten als Inhaltsadressaten aufgeführt sein. Fehlt ein Beteiligter, wirkt (nur) ihm gegenüber der Bescheid nicht (AEAO zu § 122 Nr. 2.5, 4.7).

§ 183 AO vereinfacht die Bekanntgabe an die einzelnen Gesellschafter durch die Möglichkeit der Benennung eines **Empfangsbevollmächtigten**:

- Gewählter Empfänger (§ 183 Abs. 1 Satz 1 AO): Die Gemeinschaftler/Gesellschafter bestimmen einen Empfangsbevollmächtigten.
- (Beliebiger) Vertreter: Andernfalls wird an einen der Vertreter/Verwalter bekannt gegeben (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO).
- Vorgeschlagener Empfänger (§ 183 Abs. 1 Satz 3, 4 AO): Das FA schlägt einen Bevollmächtigten vor. Benennen die Beteiligten eine hiervon abweichende Person, gilt § 183 Abs. 1 Satz 1 AO.
- Nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO weist das FA darauf hin, dass die Bekanntgabe für alle Beteiligten wirkt. (Ansonsten wird der Bescheid nur dem konkreten Empfänger gegenüber wirksam.)
- Ist die Gesellschaft/Gemeinschaft »gestört«, ist nach § 183 Abs. 2 AO Einzelbekanntgabe erforderlich; der Feststellungsbescheid beschränkt sich dann auf die jeweiligen persönlichen Besteuerungsgrundlagen (AEAO zu § 122 Nr. 2.5.6).
- § 183 Abs. 2 AO wird durch § 183 Abs. 3 AO durchbrochen, wenn ein Empfangsbevollmächtigter nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO vorhanden ist und der ausgeschiedene Gesellschafter nicht dem FA gegenüber die erteilte Bevollmächtigung widerrufen hat.

Beispiel:

A wurde einvernehmlich als Empfangsbevollmächtigte der T-A-G-OHG benannt. Dass T in 10 aus der OHG ausgeschieden ist, weiß das FA aus einem HR-Auszug. Das FA gab den Feststellungsbescheid 09 am 12.06.12 mit einem Hinweis gem. § 181 Abs. 1 Satz 5 AO nur an A bekannt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist legt T Einspruch ein und trägt vor, der Bescheid sei ihm gegenüber nicht wirksam geworden.

Lösung:

Der Einspruch wird nach § 358 AO verworfen, weil er zu spät, daher unzulässig erhoben wurde, solange nicht Wiedereinsetzung gem. § 110 AO zu gewähren ist. Die Bekanntgabe an A war gem. § 183 Abs. 1, Abs. 3 AO auch gegenüber T wirksam, solange dieser die Empfangsvollmacht nicht dem FA gegenüber widerrufen hat.

3.4 Bekanntgabeempfänger

Der Betroffene kann einen Dritten, häufig seinen Steuerberater, als Bekanntgabeempfänger einschalten. Die Bekanntgabe kann dann entweder an den Betroffenen selbst nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO oder nach Satz 3 an den Bevollmächtigten erfolgen (Ermessen, § 122 AO geht § 80 AO vor). Liegt dem FA eine Bekanntgabevollmacht vor (Feststellungslast des Stpfl.), muss das FA einen VA dem Bevollmächtigten i. d. R. bekannt geben. Ggf. wird der Bekanntgabebefehl durch eine tatsächliche Bekanntgabe geheilt (Stpfl. bringt den Bescheid seinem Berater, AEAO zu § 122 Nr. 1.7).

4 Wirksamkeit

Ein VA wird gem. § 124 Abs. 1 AO mit seiner **Bekanntgabe** wirksam, muss also dem Adressaten (tatsächlich) auch zugehen. Dazu muss der VA so in den Machtbereich des Adressaten gelangen, dass dieser ihn unter normalen Umständen zur Kenntnis nehmen kann (Briefkasten, Postfach, Empfangsbekanntnis; mündliche [telefonische] VA gehen akustisch zu).

Der VA wird gem. § 124 Abs. 1 AO mit seinem **Inhalt** wirksam. Dies gilt auch für rechtswidrige VA, solange der Fehler nicht zur Nichtigkeit gem. §§ 124 Abs. 3, 125 AO führt.

Beispiel:

Das FA hat die ESt 02 des B mit Bescheid vom 18.01.04 auf 100.000 € festgesetzt statt richtigerweise mit 12.000 €. Hierauf weist B mit Schreiben vom 25.02.04 hin.

Lösung:

Ein Einspruch scheidet regelmäßig an der Einspruchsfrist des § 355 AO. Der Bescheid ist zwar rechtswidrig, weil die Steuer unzutreffend festgesetzt wurde, wurde aber dennoch nach § 124 Abs. 1 AO wirksam. Dass eine Steuer falsch festgesetzt wird, ist ein typischer Fehler im Massenverfahren, ist nicht schwerwiegend und offenkundig i. S. v. § 125 Abs. 1 AO. B muss die festgesetzte Steuer zahlen. Er hätte seine Interessen durch rechtzeitigen Einspruch wahren sollen.

4.1 Fehlende Bekanntgabe

Der VA wird nicht wirksam. Das FA ist nicht gebunden, könnte also im zweiten Anlauf eine abweichende Entscheidung bekannt geben. Auch der Stpfl. muss die Entscheidung nicht befolgen, muss nicht Einspruch einlegen, darf es aber.

Beispiel (vgl. Steuerberaterklausur 2011):

Das FA setzt die Steuer des Gottlob Maier auf 30.000 € fest. Dieser war tags zuvor gestorben.

Lösung:

Der Inhaltsadressat existierte im Zeitpunkt des VA nicht mehr. Der VA blieb unwirksam. Auch der Erbe muss nicht zahlen. Das FA wird den Steuerbescheid (an den Erben als Gesamtrechtsnachfolger, § 45 AO) nochmals bekannt geben. Dieser Bescheid wird nun erstmals wirksam.

Trägt der Stpfl. vor, einen durch die Post übermittelten Steuerbescheid nicht erhalten zu haben (**bestrittene Bekanntgabe**), muss er dafür keine bestimmten Umstände vortragen. Dem FA obliegt gem. § 122 Abs. 2 AO der volle Beweis über den Zugang.

4.2 Zeitpunkt der Bekanntgabe

§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO enthält hierzu eine Fiktion. Die 3-Tage-Frist wird berechnet ab Abgang des VA beim FA (Postausgang). Dabei kann es zu einer Verschiebung aus § 108 Abs. 3 AO kommen.

Beispiel:

Der VA wird am Mittwoch, den 20.11.12, vom FA zur Post gegeben. Der Stpfl. legt mit Fax vom 27.12.12 Einspruch ein.

Lösung:

Der Einspruch ist fristgerecht eingelegt. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO wäre der VA mit Ablauf des 23.11.12 wirksam geworden. Da es sich hierbei um einen Samstag handelt, wird die Bekanntgabe durch § 108 Abs. 3 AO auf den Ablauf des 25.11.12 verschoben. Die Einspruchsfrist endet gem. § 355 AO i. V. m. § 108 Abs. 1 AO und §§ 187, 188 BGB regulär am 25.12.12, gem. § 108 Abs. 3 AO aber wiederum verschoben auf den Ablauf des 27.12.12.

Bei tatsächlich **späterer Bekanntgabe** wird der VA gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO entsprechend später wirksam. Der Stpfl. muss substantiiert Gründe vortragen, die Zweifel an der 3-Tages-Frist erwecken. Angesichts der Feststellungslast des FA gelten keine hohen Anforderungen. Der Stpfl. sollte ggf. den Briefumschlag aufbewahren (Obliegenheit; BFH vom 05.08.2011, III B 76/11, BFH/NV 2011,1845). Missachtet das FA eine ihm mitgeteilte Empfangsvollmacht des Vertreters/**Steuerberaters**, wird der Bekanntgabemangel durch Übergabe an den Bevollmächtigten geheilt; erst jetzt beginnt die Einspruchsfrist (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3).

Beispiel:

Das FA erhält den Einspruch des S gegen den Bescheid vom 12.06. erst am 17.07. S trägt (unwiderlegbar) vor, der Bescheid sei vom Briefträger versehentlich in den Briefkasten einer Mitbewohnerin eingeworfen und ihm erst am Samstag, den 18.06. übergeben worden.

Lösung:

Der VA wurde erst am 18.06. wirksam (keine Verschiebung nach § 108 Abs. 1 AO). Die Einspruchsfrist endet erst mit Ablauf des 18.07. Der Einspruch liegt rechtzeitig vor.

Eine **frühere Bekanntgabe** ändert im Umkehrschluss aus § 122 Abs. 2 AO nichts an der 3-Tages-Regelung.

4.3 Widerruf eines Verwaltungsakts

Das FA kann (außerhalb des § 131 AO) einen VA, der bereits das FA verlassen hat, innerhalb der 3-Tage-Frist gegenüber dem Empfänger formfrei widerrufen und anschließend neu in der Sache entscheiden (AEAO zu § 124 Nr. 6 AEAO).

5 Bindungswirkung

Sobald ein VA wirksam wird, bindet er die Beteiligten. Das FA kann nicht ohne Weiteres eine hiervon abweichende Entscheidung treffen, sondern nur dann, wenn es eine Rechtsgrundlage zur Änderung gibt (Korrekturrecht). Der Adressat muss die Regelung befolgen. Er muss die festgesetzte Steuer zahlen. Andernfalls muss er den VA (durch Einspruch) anfechten. Alternativ kann auch der Stpfl. eine Änderung nach den Regeln des Korrekturrechts beantragen.

6 Bestandskraft

Legt der Adressat eines VA innerhalb der Rechtsbehelfsfrist keinen Einspruch ein (und liegt kein Fall der Wiedereinsetzung vor), tritt **formelle** Bestandskraft ein. Der Inhalt wird dann als richtig zugrunde gelegt. Ausnahmsweise steht aber noch die **materielle** Bestandskraft aus, wenn der VA unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO erging bzw. im Umfang einer Vorläufigkeit nach § 165 AO. Dann ist zwar kein Einspruch mehr zulässig, aber eine Änderung.

7 Aufbau eines Verwaltungsakts

Maßgeblich ist (letztlich nur) die Entscheidung (**Tenor**): »Die ESt wird festgesetzt auf 50.000 €«, »Der Gewinn wird festgestellt mit 100.000 €«, »Sie werden in Haftung genommen für die USt 2012 der A-GmbH i. H. v. 10.000 €.«

Die Grundlagen der Entscheidung ergeben sich aus dem **Begründungsteil**. Fehlt eine Begründung, wird ggf. gem. § 126 Abs. 3 AO in die Einspruchsfrist wieder eingesetzt. Fehlt die erforderliche **Rechtsbehelfsbelehrung**, berührt dies nicht den VA selbst, sondern führt nur zur Verlängerung der Einspruchsfrist gem. § 356 AO.

Regelmäßig gehört die Berechnung der Steuer (z. B. § 2 EStG) gem. § 157 Abs. 2 AO zur Begründung. Ausnahmsweise werden gem. § 179 AO die Besteuerungsgrundlagen durch **selbständigen VA** festgestellt. Für ihn gelten die Besteuerungsvorschriften gem. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO entsprechend. Ein spezielles FA ist nach § 18 AO zuständig, erlässt den VA an den/die Betroffenen und informiert das Folge-FA. Die Betroffenen können gegen den Feststellungsbescheid **Einspruch** einlegen (§ 351 Abs. 2 AO), das Folge-FA ist an die Feststellungen gebunden (vgl. §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5, 182 Abs. 1 Satz 1, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 171 Abs. 10 Satz 1 AO).

Die **mehrere Beteiligte** betreffenden Besteuerungsgrundlagen werden gesondert und einheitlich festgestellt (v. a. PersG, wegen § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO nicht: Vermietungseinkünfte von zusammenveranlagten Ehegatten). Vgl. § 179 Abs. 1, 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO.

Wenn bei einem Stpfl. mit Gewinneinkünften **Wohnsitz-FA** gem. § 19 AO und **Gewinn-FA** gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2, 3 AO zum Stichtag auseinanderfallen, ergeht ein Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO; er unterbleibt aber nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 AO, wenn der Stpfl. zwischenzeitlich seinen Wohnsitz in den Bezirk des Lage-FA verlegte (BFH vom 24.03.2011, IV R 13/09, BFH/NV 2011, 1826).

IV Einspruchsrecht

Zu unterscheiden sind **Zulässigkeit und Begründetheit**. Nur ein zulässiger Einspruch führt zu einer **Gesamtüberprüfung** in der Sache (§ 367 Abs. 2 AO). Ist der Einspruch unzulässig, wird er gem. § 358 AO **verworfen**, eine etwaige Rechtswidrigkeit des VA ist angesichts der eingetretenen formellen Bestandskraft unerheblich. Dagegen hindert ein zulässiger Einspruch den Eintritt der **Bestandskraft**, der Bescheid wird offengehalten. Fehler, die sich bei der Gesamtüberprüfung herausstellen, werden »repariert«; dies geschieht zugunsten oder ggf. zulasten des Einspruchsführers (»verlängertes Veranlagungsverfahren«). Auf die Voraussetzungen des **Korrekturrechts** kommt es i. d. R. **nicht** an! Trotz zulässigen Einspruchs muss gem. § 361 Abs. 1 AO die Rechtsfolge des VA beachtet/vollzogen werden (v. a. Zahlung der festgesetzten Steuer); allerdings kann zusätzlich zum Einspruch unter den Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 AO **Aussetzung der Vollziehung** (AdV) beantragt werden. Das Einspruchsverfahren

ist kostenlos. Einspruchsführer und FA haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen. Eine Erstattung kann sich dann ergeben, wenn die Hinzuziehung der Beratung in einem anschließenden Klageverfahren oder aufgrund Amtshaftung im Vorverfahren für erforderlich erklärt wird (Art. 34 GG i. V. m. § 839 BGB). Außerdem ist ein erfolgloses Einspruchsverfahren Sachurteilsvoraussetzung für die praxisrelevanten **Klagen** (§ 44 FGO).

Beispiel:

S wendet sich schriftlich innerhalb eines Monats gegen einen Steuerbescheid. Er begründet dies

- a) damit, dass das FA zu Unrecht bestimmte von ihm erklärte Betriebsausgaben nicht berücksichtigte und/oder
- b) damit, dass er bestimmte Betriebsausgaben nacherklärt.

Lösung:

Nicht eindeutige Erklärungen des FA und des Bürgers sind unter Berücksichtigung aller bekannten Umstände (entsprechend § 133 BGB) nach dem Empfängerhorizont **auszulegen**. Zugunsten des Stpfl. ist auf dem Hintergrund des Art. 19 Abs. 4 GG regelmäßig von einem Einspruch auszugehen, da er hierdurch am ehesten seine Interessen (Gesamtüberprüfung und Möglichkeit einer AdV) wahrt. Anders wäre es, wenn der Stpfl. eine »**schlichte Änderung**« oder erkennbar nur eine konkrete Änderung zutreffend beantragt oder sich auf »§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst a AO« beruft.

Treffen die Angaben des S zu, wird das FA im Einspruchsverfahren die Steuer jeweils herabsetzen. Bis zur Entscheidung des FA kann S auch noch weitere Gründe nachschieben und den Einspruch erweitern. Auf das Vorliegen von Korrekturvoraussetzungen (z. B. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) kommt es jeweils nicht an.

1 Zulässigkeit eines Einspruchs

Die Voraussetzungen ergeben sich aus §§ 347 ff. AO (vgl. § 358 AO).

1.1 Statthaftigkeit

Ein Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO statthaft, wenn ein **VA** i. S. v. § 118 AO angegriffen wird.

Im Sonderfall des § 347 Abs. 1 Satz 2 AO (**Untätigkeitseinspruch**) wehrt sich der Stpfl. dagegen, dass das FA über einen Antrag unangemessen lang nicht entscheidet: bei Eilsachen (Stundung, AdV) ist binnen weniger Tage, bei Änderungsanträgen analog § 46 FGO binnen sechs Monaten zu entscheiden, wenn nicht besondere Gründe vorliegen. Als Besonderheiten sind zu beachten:

- **Schein-VA:** Ist der »VA« in Wahrheit nicht wirksam bekannt gegeben worden oder nach § 125 Abs. 1 AO nichtig, muss der Stpfl. zwar keinen Einspruch einlegen, darf dies aber, um seine Interessen zu wahren – er kann solche Fälle nämlich nicht sicher zu nur rechtswidrigen, aber wirksamen VA abgrenzen (AEAO zu § 347 Nr. 1).
- **Sammel-VA/Zusammengefasster VA:** Hier verkörpert der Bescheid in Wahrheit mehrere VA. Dabei besteht die Gefahr, dass der Einspruchsführer zunächst nur eine der dort enthaltenen Entscheidungen angreift und seine Einwendungen erst nach Ablauf der Einspruchsfrist auf andere Entscheidungen des zusammengefassten VA »ausdehnt« – wegen Fristversäumnis ist ein solcher (in Wahrheit) weiterer Einspruch dann unzulässig.

Beispiele:

1. Die Einsprüche der Ehegatten gegen »den« ESt-Zusammenveranlagungsbescheid 01 sind in Wirklichkeit zwei Einsprüche gegen zwei ESt-Bescheide.
2. Bei einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheiden gibt es mehrere selbstständig angreifbare Entscheidungen: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Qualifikation der Einkünfte, Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, des Veräußerungsgewinns, Verteilung des Gewinns, Höhe von Sondergewinnen, Grund der Zinsfestsetzung u. a.
3. Bei Einheitswertbescheiden wird über Wert, Art und Zurechnung entschieden.
4. Auch Haftungsbescheide (§ 191 AO) fassen häufig mehrere VA zusammen.

Auch gegen **Vollabhilfebescheide** gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und gegen Betragesrechnungsbescheide gem. § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO ist Einspruch statthaft.

Wird über einen (Korrektur-)Antrag **durch Allgemeinverfügung** gem. § 172 Abs. 3 AO entschieden, ist hiergegen gem. § 348 Nr. 6 AO nur eine Klage zulässig.

1.2 Beschwer gem. § 350 AO

Zur Zulässigkeit genügt, dass der Einspruchsführer eine Beschwer schlüssig geltend macht. Ein Grundlagenbescheid (z. B. Gewinnfeststellung einer OHG) entfaltet eine Beschwer durch seine Umsetzung im Folgebescheid nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO. Nur ausnahmsweise ist eine Beschwer schlüssig, wenn die Steuer 0 beträgt oder eine höhere Steuer angestrebt wird (vgl. AEAO zu § 350 Nr. 2, 3).

Wurde wegen eines Musterverfahrens die Steuer gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig festgesetzt, fehlt für einen Einspruch, mit dem gerade der vorläufige Punkt angegriffen wird, i. d. R. das Rechtsschutzbedürfnis (AEAO zu § 350 Nr. 6 Satz 5).

1.2.1 Ausnahme gem. § 351 Abs. 1 AO

Richtet sich ein Einspruch gegen einen Bescheid, der einen bereits **bestandskräftigen VA änderte**, entfaltet dieser alte Bescheid wegen der Bestandskraft keine aktuelle Beschwer mehr. Eine Beschwer besteht nur hinsichtlich der jetzt erfolgten Änderung, so dass eine Anfechtung regelmäßig nur in diesem eingeschränkten Umfang zulässig ist. In der Klausur empfiehlt es sich aber, § 351 AO inhaltlich erst bei der Begründetheit abzuhandeln (s. u.).

1.2.2 Ausnahme gem. § 351 Abs. 2 AO

Unter den Voraussetzungen des § 179 AO werden bestimmte Besteuerungsgrundlagen selbstständig festgestellt. Ist der Betroffene mit dem **Feststellungsbescheid** nicht einverstanden, muss er rechtzeitig gegen diesen Grundlagenbescheid vorgehen und kann dies nicht erst mit einem Einspruch gegen den Folgebescheid nachholen.

1.3 Form (und Inhalt)

Der Einspruch muss gem. § 357 Abs. 1 AO **schriftlich** eingelegt werden. Entgegen § 126 BGB ist eine Unterschrift gem. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO nicht (unbedingt) erforderlich (anders bei der Klage, § 64 FGO!), auch muss der Begriff »Einspruch« nicht fallen. Erforderlich ist nur, dass sich aus dem Schreiben (notfalls durch **Auslegung**) ergibt, **wer wogegen** vorgehen will. Eine Erklärung **zur Niederschrift** enthält – anders als ein bloßer Aktenvermerk – eine Erklärung des Stpfl., die das FA »in dessen Sprache« aufnimmt, vorliest und vom Stpfl. unterschreiben lässt (vorgelesen und genehmigt). § 357 Abs. 3 AO enthält für die **Begründung** eines Einspruchs nur Sollvorschriften. Ein »vorsorglicher« Einspruch ohne Begründung ist zulässig. Wird die Begründung nicht nachgereicht, wird das FA den Einspruch entweder ohne intensive Prüfung als »nach Aktenlage unbegründet« zurückweisen oder eine Frist nach § 364b AO setzen.

1.4 Einspruchsfrist

Die Einspruchsfrist beträgt gem. § 355 Abs. 1 AO einen Monat ab Bekanntgabe des Bescheids (§ 122 AO). Bei schriftlichen VA ist dafür eine korrekte Rechtsbehelfsbelehrung vorausgesetzt (§ 356 Abs. 1 AO); andernfalls gilt gem. § 356 Abs. 2 AO eine Jahresfrist. Wird die Belehrung nachgebessert, beginnt eine Monatsfrist zu laufen. Bei Steueranmeldungen gibt es keine Rechtsbehelfsbelehrung (§ 355 Abs. 1 Satz 2 AO; kein Problem des § 356 AO). Der Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO) ist unbefristet, darf aber nicht vorzeitig eingelegt werden. Nichtige oder nicht wirksam bekannt gegebene (Schein-)VA können unbefristet mit Einspruch angegriffen werden. Ihnen fehlt eine wirksame Bekanntgabe bzw. sie lösen keine Bestandskraft aus.

1.4.1 Berechnung

Für die fristauslösende Bekanntgabe gelten die obigen Ausführungen zur Bekanntgabe eines VA (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die anschließende Berechnung folgt § 108 Abs. 1 AO, §§ 187, 188 BGB. Bezweifelt der Einspruchsführer, dass der angegriffene VA an dem aufgedruckten Bescheiddatum tatsächlich zur Post ging, entscheiden FA/FG nach freier Beweiswürdigung. I.d.R. genügt, dass das FA den tatsächlichen (ordnungsgemäßen) Verlauf des Bescheidverschickens schildert (vgl. BFH vom 20.04.2011, III B 124/10, BFH/NV 2011, 1110). **§ 108 Abs. 3 AO** ist sowohl in Bezug auf die Frist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als auch für das Ende der Einspruchsfrist zu beachten. Bei **Steueranmeldungen** beginnt die Einspruchsfrist gem. § 155 Abs. 1 Satz 2 AO mit Eingang beim FA oder mit Bekanntgabe der (auch formlosen) Zustimmung. Wurde die angefochtene Entscheidung förmlich zugestellt, erbringt die **Postzustellungsurkunde** als öffentliche Urkunde vollen Beweis für die darin bezeugten Angaben; ggf. ist ein Gegenbeweis anzutreten. Der Eingangsstempel bei FA/FG entscheidet regelmäßig über die Rechtzeitigkeit.

Beispiel:

G und T werden zusammen zur ESt/KiSt/Soli 11 veranlagt. Den Bescheid vom 23.01.13 erhalten sie erst am Mittwoch, den 30.01.13. G sendet am Abend des 28.02.13 ein Fax an das zuständige FA: »Wir halten den Bescheid vom 23.01.13 für falsch.«

Lösung:

Die Auslegung ergibt, dass beide Ehegatten Einspruch einlegen (»Wir«). Der Einspruch ist nicht näher eingegrenzt, ist also auf alle Festsetzungen des Sammel-VA zu beziehen (ESt, KiSt und Soli). Eine Beschwer gem. § 350 AO ist schlüssig, wenn der Bescheid eine Zahl last ergibt. Die Form des § 357 Abs. 1 AO ist gewahrt, auch wenn (noch) keine Gründe für den Einspruch angegeben sind (§ 357 Abs. 3 AO). Auch die Frist des § 355 Abs. 1 AO ist gewahrt: Sie begann gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit dem tatsächlich späteren Zugang am 30.01.13 und endete gem. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187, 188 Abs. 2, 3 BGB mit Ablauf des 28.02.13.

(Mit der Fax-Übertragung sollte spätestens 20 Minuten vor Mitternacht des letzten Frist-Tages begonnen werden, vgl. BFH vom 26.07.2011, VII R 30/10, BFH/NV 2011, 1967.)

1.4.2 Anbringungsbehörde i.S.d. § 357 Abs. 2 AO

(Richtige) Anbringungsbehörde ist immer das FA, das den angegriffenen VA erlassen hat (§ 357 Abs. 2 Satz 1 AO). Mehrere Anbringungsbehörden gibt es nach § 357 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO: Ein Einspruch gegen einen **Grundlagenbescheid** kann form- und fristwährend sowohl beim Grundlagen- als auch beim Folge-FA eingelegt werden, ohne dass es auf die Weiterleitung ans Grundlagen-FA ankommt.

Wird der Einspruch bei einem unzuständigen FA eingelegt, muss das FA den **Irrläufer** im ordnungsgemäßen Geschäftsgang an das zuständige FA weiterleiten: Geht der weitergeleitete Einspruch innerhalb der Frist beim zuständigen FA ein, ist der Einspruch gem. § 357 Abs. 2 Satz 4 AO fristgerecht. Erreicht der weitergeleitete Einspruch das zuständige FA nicht

mehr rechtzeitig, ist zu unterscheiden: War die restliche Einspruchsfrist so kurz, dass der ordnungsgemäß weitergeleitete Einspruch nicht mehr rechtzeitig das zuständige FA erreichen konnte, wird der Einspruch gem. § 358 AO verworfen. Ist die Verspätung dagegen Folge nicht rechtzeitiger Weiterleitung, wird der Stpfl. gem. § 110 AO in die Einspruchsfrist wiedereingesetzt (AEAO zu § 110 Nr. 2 Satz 2; zu § 357 Nr. 2 Sätze 2 und 3).

Beispiel:

A wird beim FA Tübingen zur ESt veranlagt. Dem Gewinnfeststellungsbescheid 10 des FA Stuttgart vom 11.12.12 zufolge beträgt der Gewinnanteil der A an der T-A-G-OHG 50.000 €.

- A wirft am 14.01.13 ihren Einspruch gegen den Feststellungsbescheid beim FA Tübingen ein. Von dort weitergeleitet, trifft der Einspruch am 18.01.13 beim FA Stuttgart ein.
- A wirft am 07.01.13 den Einspruch beim FA Reutlingen ein. Von dort verzögert weitergeleitet, kommt der Einspruch erst am 18.01.13 beim FA Stuttgart an.
- A wirft am 12.01.13 den Einspruch beim FA Reutlingen ein. Das FA Stuttgart erhält den Einspruch am 18.01.13.

Lösung:

Die Einspruchsfrist begann mit Ablauf des 14.12.12 und endete mit Ablauf des 14.01.2013.

- A hat den Einspruch innerhalb der Frist des § 355 AO bei dem nach § 357 Abs. 2 Satz 3 AO auch zuständigen FA eingelegt. Auf die Weiterleitung kommt es nicht an. Der Einspruch ist fristgerecht.
- A hat den Einspruch bei einem unzuständigen FA eingelegt. Dies ist gem. § 357 Abs. 2 Satz 4 AO unschädlich, wenn der Einspruch dennoch rechtzeitig beim zuständigen FA eintrifft. Dabei darf der Stpfl. auf eine ordnungsgemäße Weiterleitung vertrauen. Hierfür dürften etwa fünf Arbeitstage anzusetzen sein. Wegen des Verzögerungsverschuldens des FA erhält A Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist nach § 110 AO.
- A darf nicht darauf vertrauen, dass eine rechtzeitige Weiterleitung in den verbleibenden zwei Tagen bis Fristende gelingt (BFH vom 17.01.2007, XI R 50/04, BFH/NV 2007, 944). A erhält keine Wiedereinsetzung, ihr Einspruch wird verworfen.

1.4.3 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)

Versäumt der Stpfl. eine gesetzliche Frist, ist grundsätzlich § 110 AO zu prüfen: Es muss ein Hinderungsgrund vorliegen (v. a. Krankheit, ggf. Urlaub). Den Betroffenen darf **kein Verschulden** treffen. Er muss die versäumte Handlung innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses nachholen. Die Glaubhaftmachung kann später erfolgen. Das FA setzt auf (rechtzeitigen) Antrag oder von Amts wegen wieder ein. Wird Wiedereinsetzung gewährt und ist der Einspruch im Übrigen zulässig, wird in der Sache entschieden und dort auf die Wiedereinsetzung eingegangen. Umgekehrt ist die Ablehnung einer Wiedereinsetzung nur Begründung dafür, dass der Einspruch verworfen wird (§ 358 AO). Hiergegen muss ggf. geklagt werden.

Eigenes **Verschulden** liegt vor, wenn die Frist bei objektiver Betrachtung gewahrt werden konnte. Zugerechnet werden nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO Fehler von Angestellten, Ehegatten, nicht von Empfangsbevollmächtigten gem. § 183 AO. Auch Fehler von **Steuerberatern** werden zugerechnet. Beim Personal wird unterschieden: **Büroorganisationsfehler** (Personal falsch ausgewählt, keine Überwachung usw.) werden Berater und Stpfl. zugerechnet. Bloßes **Büroversehen** geht nicht zulasten des Stpfl. Der Berater muss die äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt auch in Bezug auf sein Personal anwenden: Bei Fristensachen ist regelmäßig neben dem Postausgangsbuch auch das Fristenkontrollbuch vorzulegen. Der Berater darf aber die routinemäßige Berechnung und Kontrolle gängiger Fristen durch zuverlässiges Büropersonal erledigen lassen (vgl. BFH vom 25.10.2011, II B 38/11).

Fehlt die nach § 121 AO erforderliche Begründung, führt auch dies gem. **§ 126 Abs. 3 Satz 1 AO** i. d. R. zur Wiedereinsetzung.

1.5 Bevollmächtigter Steuerberater

Ein **bevollmächtigter Steuerberater** kann gem. § 80 Abs. 1 (Abs. 5) AO wirksam für den Mandanten Einspruch einlegen.

1.6 Ausnahme: Einspruchsbefugnis (§ 352 AO)

Zusätzlich zu prüfen ist – (nur) bei Einsprüchen gegen **einheitliche und gesonderte Feststellungen** (§§ 179 Abs. 1 und 2, 180 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a AO) – die Einspruchsbefugnis gem. § 352 AO. Zu unterscheiden ist

- die Befugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. AO als Einspruch der Gesellschaft durch den **Geschäftsführer/Vertreter** – er kann den Gewinn/Verlust, den Gewinnanteil eines jeden Gesellschafters und sämtliche anderen Einwendungen geltend machen;
- für Gemeinschaften erhebt der Empfangsbevollmächtigte Einspruch gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt., Abs. 2 AO;
- **andere Gesellschafter** können ihren Gewinnanteil angreifen (Nr. 4) bzw. ihre Sonderbetriebs-einnahmen/-ausgaben (Nr. 5); ausgeschiedene Gesellschafter können zudem den Gewinn anfechten (Nr. 3);
- Nr. 2 gilt v. a. nach der Auflösung der Gesellschaft.

Beispiel:

G ist alleinige Geschäftsführerin der T-A-G-OHG. Sie macht mit ihrem form- und fristgerechten Einspruch gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung einen höheren Verlust mit entsprechend erhöhten Verlustanteilen von T und A, sowie höhere eigene Sonderbetriebsausgaben geltend. T erhebt gleichermaßen Einspruch. Die inzwischen ausgeschiedene A ficht ebenfalls rechtzeitig den festgestellten Verlust und ihren Verlustanteil an.

Lösung:

G ist gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO in vollem Umfang einspruchsbefugt. Der Einspruch des T ist gem. § 352 Abs. 2 Nr. 4 AO nur in Bezug auf seinen eigenen Verlustanteil zulässig und wird im Übrigen verworfen. A ist nach § 352 Abs. 2 Nr. 3 AO mit beiden Einwendungen einspruchsbefugt.

1.7 Einspruchsrücknahme (§ 362 AO) und Verzicht (§ 354 AO)

Wird ein Einspruch schriftlich zurückgenommen (v. a. nach Verböserungsandrohung gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO oder um eine Abweisung des Einspruchs zu vermeiden), führt dies zum Verbrauch des eingelegten Einspruchs. Der Einspruchsführer kann erneut Einspruch einlegen, wenn dies die ursprüngliche Einspruchsfrist noch zulässt. Nach der Rücknahme endet auch die **Ablaufhemmung** des § 171 Abs. 3a AO.

Der schriftliche Verzicht auf die Einlegung des Einspruchs führt gem. § 354 AO zum Verbrauch des Einspruchs insgesamt.

1.8 Checkliste für die Zulässigkeitsprüfung eines Einspruchs

Die Zulässigkeitsprüfung eines Einspruchs lässt sich wie folgt zusammenfassen:

1. Statthaftigkeit, VA angegriffen gem. § 347 Abs. 1 AO? Kein Fall gem. § 348 AO?
2. Beschwer schlüssig geltend gemacht bzw. Rechtsschutzinteresse (§ 350 AO)?
 - 2.1 Ggf. § 351 Abs. 1 AO bei Einspruch gegen Änderungsbescheid.
 - 2.2 Ggf. Unterscheidung bei Grundlagen- und Folgebescheid (§ 351 Abs. 2 AO).
3. Form und Inhalt des Einspruchs (§ 357 Abs. 1, Abs. 3 AO)?
4. Rechtsbehelfsfrist gewahrt (§ 355 AO)? Ggf. § 108 Abs. 3 oder § 110 AO.
5. Bevollmächtigung Steuerberater gem. § 80 Abs. 1 AO.