

**Die**

BAND **4**

# **Steuerberaterprüfung**

Alber/Melzer/Reindl/  
Rümelin/Scheel

## **Crashkurs Steuerrecht**

Prüfung 2013

**eBook**

**SCHÄFFER  
POESCHEL**

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**

---

# **Die Steuerberaterprüfung**

## Band 4

---

Matthias Alber/Karsten Melzer/Birgit Reindl/  
Johannes Rümelin/Thomas Scheel

# **Crashkurs Steuerrecht**

## **Prüfung 2013**

2., neu bearbeitete und aktualisierte Auflage

2013  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

## Bearbeiterübersicht:

**Alber:** Tag 2, Teil B, Teil C

**Melzer:** Tag 3

**Reindl:** Tag 2, Teil A, Teil D

**Rümelin:** Tag 1, Teil B, Teil C

**Scheel:** Tag 1, Teil A

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

E-Book ISBN 978-3-7992-6775-5

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

© 2013 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft • Steuern • Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch  
Satz: DTP + TEXT Eva Burri, Stuttgart • [www.dtp-text.de](http://www.dtp-text.de)

September 2013

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

---

## Die Autoren

**Matthias Alber**, Dipl.-Finanzwirt (FH), Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; Dozent im Rahmen der Aus- und Fortbildung für Steuerberater.

**Karsten Melzer**, Rechtsanwalt und Steuerberater in Köln, Dozent im Rahmen der Aus- und Fortbildung für Steuerberater und Fachanwälte.

**Birgit Reindl**, Dipl.-Finanzwirt (FH), Oberamtsrätin, Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, Dozentin im Rahmen der Aus- und Fortbildung sowohl für Steuerberater als auch an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg.

**Johannes Rümelin**, Rechtsanwalt und Steuerberater in Waiblingen, Dozent im Rahmen der Aus- und Fortbildung für Steuerberater und Fachanwälte.

**Thomas Scheel**, Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dozent im Rahmen der Aus- und Fortbildung für Steuerberater.



---

## Vorwort zur 2. Auflage

Auch in der 2. Auflage des »Crashkurses« haben sich die Autoren als »Selbstverpflichtung« folgende Vorgaben auferlegt:

- aktuelle und kompakte Darstellung der prüfungsrelevanten Stoffgebiete (Stand: Mai 2013) auf den »Punkt gebracht« – dabei wurden Anregungen und Verbesserungsvorschläge der Prüfungskandidaten aus der Steuerberaterprüfung 2012 konsequent umgesetzt;
- Abhandlung der prüfungsrelevanten Themen unter der Prämisse, Prüfungskandidaten eine »klare Linie« aufzuzeigen, damit sie das Steuerberaterexamen ohne Prüfungsangst in Angriff nehmen können.

Im Übrigen ist das aktuelle Werk auch bestens geeignet, Steuerfragen in der täglichen Steuerpraxis zielgerichtet und auf den »Punkt gebracht« zu beantworten.

Stuttgart, im Mai 2013

Die Verfasser



## Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende Lehrbuch enthält eine völlige Neukonzeption der Wissensvermittlung als Alternative zu den gängigen Lehrbüchern. Ziel des Werkes ist eine Darstellung der prüfungsrelevanten Themen »auf den Punkt gebracht« zur Vorbereitung auf

- die Steuerberaterprüfung sowie
- sonstige Prüfungen in den Steuerrechtsfächern im Rahmen eines Steuerstudiums an Hochschulen.

Alle Autoren sind langjährige Dozenten, vor allem in der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung, und haben bei der Darstellung ihrer Stoffgebiete das in der Prüfungsvorbereitung erworbene Know-how berücksichtigt.

Der Aufbau des Lehrbuchs orientiert sich an der zeitlichen Abfolge der Prüfungstage, das heißt

- 1. Teil (= 1. Tag): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung; Umsatzsteuer; Bewertung/ Erbschaftsteuer
- 2. Teil (= 2. Tag): Einkommensteuer; Körperschaftsteuer; Umwandlungssteuerrecht; Gewerbesteuer
- 3. Teil (= 3. Tag): Buchführung und Bilanzsteuerrecht

Bei der Erstellung dieser Teile haben sich die Autoren an folgenden Zielen orientiert:

- Kompakte und zielgerichtete Darstellung der prüfungsrelevanten Stoffgebiete, auf das Wesentliche beschränkt und unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsfragen (Stand: Juni 2012);
- Hilfestellungen zur Umsetzung des erworbenen Wissens zur Lösung der Prüfungsaufgaben, das heißt: »Wie gehe ich vor?«, »Auf was kommt es an?«;
- Erläuterungen der Themengebiete anhand zahlreicher Übungsfälle.

Dem Prüfungskandidaten wird durch dieses kompakte Werk die Möglichkeit verschafft, etwaige noch vorhandene Lücken in seinem Wissen zu schließen und bestehende Zweifelsfragen zu klären. Dadurch wird ihm die Sicherheit vermittelt, mit dem anstehenden Examen souverän umzugehen.

Darüber hinaus ist das Werk auch bestens für den »Steuerpraktiker« geeignet, der dadurch »punktgenaue und aktuelle« Antworten auf Steuerfragen der täglichen Beratungspraxis erhält.

Stuttgart, im Juni 2012

Die Verfasser



# Inhaltsverzeichnis

Die Autoren.....	V
Vorwort zur 2. Auflage.....	VII
Vorwort zur 1. Auflage.....	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	XXXVII

## Prüfungstag 1

<b>Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete</b> .....	1
<b>A Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung</b> .....	1
<b>I Allgemeine Klausurhinweise</b> .....	1
<b>II Systematik der Abgabenordnung</b> .....	1
<b>III Verwaltungsakt</b> .....	1
1 Begriff und Bedeutung.....	1
2 Wirksamkeitsvoraussetzungen.....	2
3 Adressierung.....	3
3.1 Inhaltsadressat.....	3
3.2 Bekanntgabeadressat.....	3
3.3 Personengesellschaft/Gemeinschaft.....	4
3.4 Bekanntgabempfänger.....	5
4 Wirksamkeit.....	5
4.1 Fehlende Bekanntgabe.....	5
4.2 Zeitpunkt der Bekanntgabe.....	6
4.3 Widerruf eines Verwaltungsakts.....	6
5 Bindungswirkung.....	6
6 Bestandskraft.....	7
7 Aufbau eines Verwaltungsakts.....	7
<b>IV Einspruchsrecht</b> .....	7
1 Zulässigkeit eines Einspruchs.....	8
1.1 Statthaftigkeit.....	8
1.2 Beschwer gem. § 350 AO.....	9
1.2.1 Ausnahme gem. § 351 Abs. 1 AO.....	9
1.2.2 Ausnahme gem. § 351 Abs. 2 AO.....	9
1.3 Form (und Inhalt).....	9
1.4 Einspruchsfrist.....	10
1.4.1 Berechnung.....	10
1.4.2 Anbringungsbehörde i. S. d. § 357 Abs. 2 AO.....	10
1.4.3 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).....	11
1.5 Bevollmächtigter Steuerberater.....	12
1.6 Ausnahme: Einspruchsbefugnis (§ 352 AO).....	12
1.7 Einspruchsrücknahme (§ 362 AO) und Verzicht (§ 354 AO).....	12
1.8 Checkliste für die Zulässigkeitsprüfung eines Einspruchs.....	12

2	Begründetheit eines Einspruchs .....	13
2.1	Schutz der Bestandskraft (§ 351 Abs. 1 AO) .....	13
2.2	Trennung Grundlagenbescheid/Folgebescheid (§ 351 Abs. 2 AO) .....	15
2.3	Hinzuziehung gem. § 360 AO .....	15
2.4	Präklusion gem. § 364b AO .....	16
2.5	Ersetzungsregel des § 365 Abs. 3 AO .....	17
2.6	Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) .....	17
2.6.1	Überblick .....	17
2.6.2	Sonderfälle .....	18
2.6.3	Ablehnung des Aussetzungsantrags .....	19
2.7	Aussetzung und Ruhen des Verfahrens (§ 363 AO) .....	19
2.7.1	Aussetzung des Verfahrens gem. § 363 Abs. 1 AO .....	19
2.7.2	Ruhen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO .....	19
2.7.3	Zwangsruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO .....	19
2.7.4	Ruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 3 AO .....	19
2.7.5	Rechtsbehelf .....	19
3	Beendigung eines Einspruchsverfahrens .....	19
<b>V</b>	<b>Korrekturrecht</b> .....	21
1	Verhältnis zum Einspruch .....	21
1.1	Sicht des Finanzamts .....	21
1.2	Sicht des Bürgers .....	21
1.3	Wirkung eines Korrekturbescheids .....	22
1.4	Ergänzungsbescheid .....	22
2	Übersicht über die Korrekturvorschriften .....	22
3	Berichtigung (§ 129 AO) .....	23
4	Änderung nach § 164 Abs. 2 AO, Vorbehalt der Nachprüfung .....	24
5	Änderung nach § 165 Abs. 2 AO, vorläufige Steuerfestsetzung .....	25
5.1	»Individuelle« tatsächliche Ungewissheit gem. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO .....	25
5.2	Programmgesteuerte Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO .....	25
5.3	Punktuelle Wirkung .....	25
5.4	Änderung .....	25
5.5	Aufhebung der Vorläufigkeit .....	25
6	Vergleichende Übersicht zu §§ 164, 165 AO .....	26
7	Änderung nach § 172 AO .....	27
7.1	§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO (»schlichte« = einfache Änderung, »kleiner Einspruch«) .....	27
7.2	Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO .....	28
8	Änderung nach § 173 AO, »neue Tatsachen« .....	28
8.1	Begriffe .....	28
8.2	Saldierungsverbot .....	28
8.3	Ausnahmen vom Saldierungsverbot .....	29
8.4	Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO .....	30
9	Änderung nach § 174 AO .....	30
9.1	§ 174 Abs. 1 AO .....	31
9.2	§ 174 Abs. 2 AO .....	31
9.3	§ 174 Abs. 3 AO .....	31
9.4	§ 174 Abs. 4 AO .....	32
9.5	§ 174 Abs. 5 AO .....	32
10	Änderung nach § 175 AO .....	33
10.1	§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Anpassung Folge- an Grundlagenbescheid) ..	33

10.2	§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.....	33
11	Änderungssperre gem. § 176 AO .....	34
12	Mitberichtigung nach § 177 AO .....	34
13	Änderung nach §§ 130, 131 AO .....	35
<b>VI</b>	<b>Festsetzungsverjährung</b> .....	36
<b>VII</b>	<b>Zahlungsverjährung</b> .....	39
<b>VIII</b>	<b>Recht der Außenprüfung</b> .....	40
<b>IX</b>	<b>Steuerstrafrecht</b> .....	40
1	Systematik.....	40
1.1	Strafbarkeit.....	40
1.2	Verfahrensrechtliche Folgen .....	41
2	Voraussetzungen und Aufbau.....	41
3	Versuch.....	42
4	Täterschaft .....	42
5	Teilnehmer.....	42
6	Steuerhinterziehung in großem Ausmaß gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO .....	43
7	Selbstanzeige.....	43
7.1	Voraussetzungen .....	43
7.2	Auswirkungen auf das Verfahrensrecht.....	44
<b>X</b>	<b>Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)</b> .....	44
<b>XI</b>	<b>Haftungsrecht</b> .....	45
1	Haftung nach § 69 AO .....	45
2	Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO) .....	46
3	Haftung des Eigentümers von Gegenständen (§ 74 AO) .....	46
4	Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO).....	47
4.1	Unternehmen .....	47
4.2	Übereignung im Ganzen.....	47
5	Privatrechtliche gesetzliche Haftungstatbestände .....	48
<b>XII</b>	<b>Klagerecht</b> .....	49
1	Klagearten.....	49
2	Klagebedürfnis.....	50
3	Vorverfahren .....	50
4	Klageform .....	50
5	Klagefrist.....	50
6	Klagebefugnis.....	51
7	Vertretung.....	51
8	Verfahren.....	51
9	Urteil .....	51
10	Kosten.....	51
11	Überblick über die verschiedenen Klagearten und Beispiele.....	52
12	Revision .....	53
<b>XIII</b>	<b>Vollstreckung</b> .....	53
1	Allgemeine Voraussetzungen.....	54
2	Vollstreckungsmaßnahmen .....	54
2.1	Vollstreckung ins bewegliche Vermögen .....	54
2.2	Forderungspfändung.....	55

2.3	Pfändung anderer Rechte .....	55
2.4	Vollstreckung ins unbewegliche Vermögen.....	55
2.5	Vollstreckungsmaßnahmen im Zusammenhang mit anderen Behörden .....	55
3	Rechtsschutz .....	56
<b>XIV</b>	<b>Zusammenhang mit dem Insolvenzrecht .....</b>	<b>56</b>
<b>B</b>	<b>Umsatzsteuer.....</b>	<b>59</b>
<b>I</b>	<b>Vorbemerkung .....</b>	<b>59</b>
<b>II</b>	<b>Prüfungsaufbau .....</b>	<b>59</b>
1	Liegt ein steuerbarer Umsatz vor (Steuerbarkeit)? .....	59
1.1	Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Lieferungen/sonstige Leistungen) .....	60
1.2	Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG (Einfuhr) .....	61
1.3	Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (Innere Gemeinschaftlicher Erwerb).....	61
1.4	Abschöpfungstatbestände .....	61
2	Ist dieser steuerbare Umsatz auch steuerpflichtig (Steuerbefreiungen)? .....	62
3	Welcher Steuersatz ist anzuwenden?.....	62
4	Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage?.....	62
5	Wie hoch ist die Steuer? .....	62
6	Wann ist die Steuer entstanden? .....	63
7	Wer hat die Umsatzsteuer abzuführen bzw. wer ist Steuerschuldner? .....	63
8	Darf Vorsteuer gezogen werden?.....	63
9	Wie hoch ist die Zahllast?.....	63
10	In welchem Voranmeldungszeitraum ist die Zahllast abzuführen? .....	63
11	Was geschieht, wenn sich nachträglich etwas ändert?.....	64
12	Welches Verfahren ist anzuwenden und welches Finanzamt ist zuständig? .....	64
<b>III</b>	<b>Unternehmer .....</b>	<b>64</b>
1	Unternehmerfähigkeit .....	65
1.1	Allgemeines.....	65
1.2	Unternehmerfähigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG) .....	65
2	Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit .....	65
3	Selbständigkeit .....	66
3.1	Allgemeines.....	66
3.2	Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) .....	66
3.3	Im Rahmen des Unternehmens (Umfang des Unternehmens, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).....	67
3.4	Beginn und Ende der Unternehmenstätigkeit .....	67
4	Sonderproblem: Kleinunternehmer (§ 19 UStG).....	67
5	Sonderproblem: Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG) .....	68
<b>IV</b>	<b>Gebietsabgrenzungen .....</b>	<b>68</b>
<b>V</b>	<b>Begriff des Leistungsaustausches (Lieferung oder sonstige Leistung).....</b>	<b>69</b>
1	Leistungsaustausch auf Grund des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG.....	70
2	Formen des Leistungsaustausches.....	70
3	Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung .....	70

<b>VI</b>	<b>Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG</b> .....	71
1	Leistungsaustausch in Form einer Lieferung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) .....	71
1.1	Grundtatbestand des § 3 Abs. 1 UStG .....	71
1.2	Lieferungsfiktion gem. § 3 Abs. 1a UStG (innergemeinschaftliches Verbringen) .....	72
1.3	Lieferung nach § 3 Abs. 3 UStG (Kommissionsgeschäfte) .....	73
1.3.1	Einkaufskommission .....	73
1.3.2	Verkaufskommission .....	73
1.4	Abgrenzung Werklieferung/Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG) .....	73
2	Leistungsaustausch in Form einer sonstigen Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) .....	74
2.1	Grundtatbestand des 3 Abs. 9 UStG .....	74
2.2	Leistungskommission gem. § 3 Abs. 11 UStG .....	74
3	Ort des Leistungsaustausches .....	75
3.1	Ort der Lieferung .....	75
3.1.1	Bewegte Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG .....	75
3.1.2	Ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG .....	76
3.1.3	Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 i. V. m. § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG) .....	76
3.1.4	Ort der Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG (»verzollt und versteuert«) .....	79
3.1.5	Ort der Lieferung in besonderen Fällen (§ 3c UStG); Versandhandel .....	80
3.1.6	Ort der Lieferung an Bord eines Schiffes, Luftfahrzeuges oder in einer Eisenbahn gem. § 3e UStG .....	83
3.1.7	Ort der Lieferung von Gas oder Strom gem. § 3g UStG .....	83
3.2	Ort der sonstigen Leistung .....	83
3.2.1	Grundsatz nach § 3a Abs. 1 und 2 UStG .....	84
3.2.2	Übersicht für Umsätze ab dem 01.01.2010/01.01.2011 .....	84
<b>VII</b>	<b>Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG</b> .....	87
<b>VIII</b>	<b>Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG)</b> .....	87
1	Grundtatbestand des § 1a Abs. 1 UStG .....	87
2	Innergemeinschaftliches Verbringen gem. § 1a Abs. 2 UStG .....	88
3	Exotenregelung/Schwellenerwerber gem. § 1a Abs. 3–5 UStG .....	88
4	Ort beim innergemeinschaftlichen Erwerb .....	89
5	Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1b UStG) .....	89
<b>IX</b>	<b>Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG)</b> .....	90
<b>X</b>	<b>Steuerbefreiungen</b> .....	91
1	Steuerfreie Umsätze, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar sind (§ 4 und §§ 6–9 UStG) .....	92
1.1	§ 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG (Ausfuhrlieferung) .....	92
1.2	§ 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 7 UStG (Lohnveredelung) .....	92
1.3	§ 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG (innergemeinschaftliche Lieferung) .....	93
1.4	§ 4 Nr. 3 UStG (Leistungen im Zusammenhang mit Import- und Export- geschäften) .....	94
1.5	§ 4 Nr. 4a UStG (Umsätze im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuer- lager) .....	94
1.6	§ 4 Nr. 5 UStG (Vermittlungsleistungen) .....	94
1.7	§ 4 Nr. 8 UStG Gewährung und die Vermittlung von Geldgeschäften .....	94
1.8	§ 4 Nr. 9, 11 UStG (Grunderwerbsteuer, Versicherungsteuer) .....	95

1.9	§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken).....	95
1.10	§ 4 Nr. 14 UStG (Ärzte und Tierärzte) .....	96
1.11	§ 4 Nr. 15–27 UStG.....	96
1.12	§ 4 Nr. 28 UStG (Lieferung bestimmter Gegenstände) .....	96
1.13	§ 26 Abs. 5 UStG .....	96
2	Steuerbefreiung nach § 4b UStG und § 5 UStG .....	97
3	Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) .....	97
3.1	Sinn der Norm.....	97
3.2	Option gem. § 9 Abs. 1 UStG.....	97
3.3	Einschränkung des Optionsrechtes gem. § 9 Abs. 2 UStG.....	98
3.4	Altobjekte gem. § 27 Abs. 2 UStG .....	98
3.5	Form und Frist der Option/Hinweis auf § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG.....	98
<b>XI</b>	<b>Steuersatz und Steuer (§ 12 UStG) .....</b>	<b>100</b>
<b>XII</b>	<b>Bemessungsgrundlage .....</b>	<b>100</b>
1	Grundtatbestand des § 10 Abs. 1 UStG.....	100
2	Bemessungsgrundlage bei Tausch/tauschähnlichem Umsatz gem. § 10 Abs. 2 UStG .....	101
3	Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG .....	101
4	Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) .....	102
5	Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 UStG) .....	102
<b>XIII</b>	<b>Entstehung der Steuer und Steuerschuldner (Begriff des Voranmeldungszeitraumes).....</b>	<b>103</b>
1	Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 und Abs. 2a UStG) .....	103
2	Steuerentstehung gem. § 13 UStG und Steuerschuldnerschaft gem. § 13a UStG .....	103
3	Besonderheiten bei Steuerentstehung und Verlagerung des Steuerschuldners gem. § 13b UStG bzw. § 30a UStDV .....	103
3.1	Allgemeine Grundsätze .....	103
3.2	Regelung des § 13b UStG bzw. § 30a UStDV.....	105
<b>XIV</b>	<b>Anforderungen an eine Rechnungserteilung (§§ 14–14b UStG) .....</b>	<b>106</b>
1	Ausstellen von Rechnungen (§ 14 UStG).....	106
1.1	Begriff der Rechnung gem. § 14 Abs. 1 UStG, 31 UStDV .....	106
1.2	Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV), Fahrausweise (§ 34 UStDV).....	106
2	Zusätzliche Pflichtangaben nach § 14a UStG/Aufbewahrungspflichten gem. § 14b UStG.....	106
<b>XV</b>	<b>Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis (§ 14c UStG) .....</b>	<b>106</b>
1	Unrichtiger (zu hoher) Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG .....	107
2	Unberechtigter Steuerausweis gem. § 14c Abs. 2 UStG.....	107
<b>XVI</b>	<b>Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) .....</b>	<b>108</b>
1	Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG (Allgemeines) .....	108
2	Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG .....	109
3	Besonderheiten im Hinblick auf die UStDV.....	110
4	Vorsteuerausschluss gem. § 15 Abs. 1a UStG .....	110
5	Vorsteuerausschluss gem. § 15 Abs. 1b UStG i. V. m. § 27 Abs. 16 UStG.....	110
6	Ausschluss der Vorsteuern gem. § 15 Abs. 2 und 3 UStG .....	111
7	Aufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG .....	111
8	Besonderheiten bei Fahrzeuglieferern gem. § 15 Abs. 4a UStG .....	112

<b>XVII</b>	<b>Berichtigungen gem. §§ 15a, 17 UStG</b> .....	112
1	Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG.....	112
1.1	Berichtigungsobjekte i. S. d. § 15a UStG.....	112
1.2	Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzuges zum Vorsteuervolumen insgesamt/Änderung der Verhältnisse .....	113
1.3	Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden.....	114
1.3.1	Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG.....	114
1.3.2	Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 1 UStG.....	115
1.4	Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV.....	115
2	Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG.....	115
<b>XVIII</b>	<b>Besteuerungsverfahren gem. §§ 16, 18 UStG</b> .....	116
1	Allgemeines.....	116
2	Aufzeichnungspflichten und Meldepflichten (§§ 18a–18c UStG).....	117
3	Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG i. V. m. §§ 59 ff. UStDV.....	117
<b>XIX</b>	<b>Margenbesteuerung (§§ 25, 25a UStG)</b> .....	117
1	Reiseleistungen (§ 25 UStG).....	117
2	Differenzbesteuerung (§ 25a UStG).....	118
<b>XX</b>	<b>Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)</b> .....	119
<b>C</b>	<b>Erbschaftsteuer/Bewertungsrecht</b> .....	125
<b>I</b>	<b>Allgemeine Klausurhinweise</b> .....	125
1	Rückblick auf Vorjahresklausuren.....	125
2	Aufbau einer »klassischen« Klausur.....	125
<b>II</b>	<b>Maßgeblichkeit des Zivilrechts, Steuerpflicht</b> .....	126
1	Sachliche Steuerpflicht.....	127
2	Persönliche Steuerpflicht.....	127
<b>III</b>	<b>Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)</b> .....	128
1	Erwerbe gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.....	128
1.1	Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG).....	128
1.2	Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB).....	129
1.3	Geltend gemachter Pflichtteil (§ 2303 ff. BGB).....	129
2	Erwerbe nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.....	130
3	Erwerbe nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.....	130
<b>IV</b>	<b>Besonderheiten beim Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG</b> .....	131
1	Zivilrechtliche Erläuterung.....	131
2	Steuerrecht.....	132
2.1	Klarstellung der Nichtsteuerbarkeit gem. § 5 Abs. 2 ErbStG.....	132
2.2	Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG (Ehegatten).....	133
2.3	Anrechnung (§ 1380 BGB)/Wegfall (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).....	133
<b>V</b>	<b>Besonderheiten bei der Vor- und Nacherbschaft gem. § 6 ErbStG sowie gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 und § 7 Abs. 2 ErbStG</b> .....	134
1	Zivilrechtliche Erläuterung.....	134
2	Steuerrecht.....	134
2.1	Regelung des § 6 Abs. 1 ErbStG.....	134
2.2	Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG.....	134

2.3	Regelung des § 6 Abs. 3 ErbStG.....	138
2.4	Weitere Regelungen im Zusammenhang mit einer Vor- und Nacherbschaft .....	138
<b>VI</b>	<b>Sachliche Steuerpflicht – Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)</b> .....	139
1	Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 ErbStG .....	139
2	Ausgewählte Probleme im Rahmen einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG .....	139
2.1	Mittelbare Grundstücksschenkung (R E 7.3 ErbStR 2011) .....	139
2.2	Gemischte Schenkung und Schenkung unter Duldungsauflage (R E 7.4 ErbStR 2011) .....	140
<b>VII</b>	<b>Steuerentstehung, Bewertungsstichtag (R E 9.1 ErbStR 2011)</b> .....	140
<b>VIII</b>	<b>Wertermittlung</b> .....	141
1	Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 ErbStG.....	141
1.1	Allgemeine Grundsätze .....	141
1.1.1	Übernahme der Steuer gem. § 10 Abs. 2 ErbStG .....	141
1.1.2	Konfusion gem. § 10 Abs. 3 ErbStG .....	142
1.2	Abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten (insb. § 10 Abs. 5 ErbStG).....	142
1.2.1	Erblasserschulden gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.....	142
1.2.2	Erbfallschulden gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.....	142
1.2.3	Sonstige Erbfallkosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG .....	143
1.3	Nicht abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten .....	143
2	Bewertung gem. § 12 ErbStG (Überblick).....	145
2.1	Bewertung der Vermögensarten und Vermögensgegenstände (§ 12 Abs. 1 ErbStG).....	145
2.2	Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG) .....	145
2.3	Bewertung von inländischem Grundbesitz gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.....	145
2.4	Bewertung von inländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG.....	145
2.5	Bewertung von ausländischem Grundbesitz und ausländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 7 ErbStG i. V. m. § 31 BewG .....	146
3	Steuerbefreiungen gem. §§ 13 und 13c ErbStG und nachträglicher Wegfall der Steuer gem. § 29 ErbStG .....	146
3.1	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Hausrat u. a.) .....	146
3.2	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG (Familienheim) .....	146
3.3	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (Pflegeleistungen).....	147
3.4	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Rückfall) .....	147
3.5	Übrige (relevante) Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG.....	147
3.6	Vergünstigungen von Wohngrundstücken (§ 13c ErbStG) .....	148
3.7	Wirkung einer Steuerbefreiung gem. § 29 ErbStG .....	148
4	Steuerbefreiung gem. § 13a und § 13b ErbStG .....	149
4.1	Überblick .....	149
4.2	Begriff des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) .....	149
4.2.1	Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) .....	150
4.2.2	Einzelunternehmer, Mitunternehmeranteile (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ....	150
4.2.3	Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) .....	150
4.3	Begriff des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG).....	150

4.4	Weitergabeverpflichtung (§ 13b Abs. 3 ErbStG).....	152
4.5	Regelungen des § 13a ErbStG .....	152
4.5.1	Verschonungsabschlag/Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 und 4 ErbStG).....	152
4.5.2	Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG).....	152
4.5.3	Weitergabeverpflichtung (§ 13a Abs. 3 ErbStG).....	153
4.5.4	Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG).....	153
4.5.5	Optionsmodell (§ 13a Abs. 8 ErbStG).....	154
<b>IX</b>	<b>Berechnung der Steuer</b> .....	154
1	Berücksichtigung früherer Erwerbe gem. § 14 ErbStG .....	154
2	Steuerklasse gem. § 15 ErbStG .....	154
3	Freibeträge (§ 16 ErbStG)/Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG) .....	155
3.1	Freibeträge gem. § 16 ErbStG .....	155
3.2	Freibeträge gem. § 17 ErbStG .....	155
4	Steuersatz gem. § 19 ErbStG .....	156
5	Steuerermäßigung gem. § 19a ErbStG .....	156
5.1	Weitergabeverpflichtung gem. § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG .....	156
5.2	Anteil des begünstigten Vermögens gem. § 19a Abs. 3 ErbStG .....	156
5.3	Entlastungsbetrag gem. § 19a Abs. 4 ErbStG .....	157
<b>X</b>	<b>Steuerfestsetzung und Erhebung</b> .....	157
1	Steuerschuldnerschaft gem. § 20 ErbStG .....	157
2	Anrechnung ausländischer Steuer gem. § 21 ErbStG.....	157
3	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG .....	158
4	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens gem. § 27 ErbStG .....	158
<b>XI</b>	<b>Überblick über das Bewertungsrecht</b> .....	159
<b>XII</b>	<b>Bewertung der Vermögensarten und Vermögensgegenstände (§ 12 Abs. 1 ErbStG)</b> .....	160
1	Bedingung und Befristung (§§ 4 bis 8 BewG, R B 4 ErbStR 2011) .....	160
2	Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert (§ 9 BewG, R B 9 ErbStR 2011).....	160
3	Sachleistungsansprüche (R B 9.1 Abs. 1 ErbStR 2011).....	161
4	Bewertung von Wertpapieren, Aktien, Anteilen sowie Investment- zertifikaten (§ 11 BewG, R B 11.1 ff. ErbStR 2011) .....	162
5	Bewertung einer typisch stillen Gesellschaft .....	162
6	Bewertung von Renten und wiederkehrenden Leistungen .....	162
<b>XIII</b>	<b>Bewertung von inländischen nicht börsennotierten Kapital- gesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG) und inländischem Betriebs- vermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG)</b> .....	165
1	Bewertung von inländischen nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG).....	165
1.1	Ableitung aus Verkäufen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG) und Paketzuschlag (§ 11 Abs. 3 BewG und R B 11.6 ErbStR) .....	166
1.2	Substanzwert (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) .....	166
1.2.1	Betriebsvermögen dem Grunde nach (§ 11 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. §§ 95 Abs. 1 und 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG).....	167
1.2.2	Betriebsvermögen der Höhe nach (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) .....	167
1.2.3	Ermittlung des Substanzwerts (R B 11.4 ErbStR 2011).....	168
1.3	Vereinfachtes Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 und 4 i. V. m. §§ 199–203 BewG) .....	169

1.3.1	Ertragswert (§ 200 Abs. 1 i. V. m. §§ 201–203 BewG) .....	169
1.3.2	Nicht betriebsnotwendiges Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG) .....	171
1.3.3	Betriebsnotwendige Beteiligungen (§ 200 Abs. 3 BewG) .....	171
1.3.4	»Junges« eingelegtes Betriebsvermögen (§ 200 Abs. 4 BewG) .....	172
2	Bewertung von Einzelunternehmen (§ 12 Abs. 5 ErbStG und § 95 BewG) ...	172
3	Bewertung von Personengesellschaften (§ 12 Abs. 5 und § 97 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 1a BewG) .....	173
<b>XIV</b>	<b>Bewertung von inländischem Grundvermögen (§ 12 Abs. 3 ErbStG) .....</b>	<b>177</b>
1	Allgemeines .....	177
2	Verfahrenshinweis (§ 151 BewG) .....	178
3	Bewertung unbebauter Grundstücke (§§ 178, 179 BewG) .....	178
4	Bewertung bebauter Grundstücke .....	178
4.1	Vergleichswertverfahren .....	178
4.2	Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG) .....	179
4.3	Sachwertverfahren .....	180
5	Bewertung von Sonderfällen (§§ 192–197 BewG) .....	182
5.1	Überblick .....	182
5.2	Bewertung in Erbbaurechtsfällen (§§ 192–194 BewG) .....	182
5.2.1	Bewertung des Erbbaurechts .....	182
5.2.2	Bewertung des Erbbaugrundstücks (§ 194 BewG) .....	183
5.3	Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden .....	184
5.4	Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung .....	185
6	Verkehrswertnachweis (§ 198 BewG) .....	185

## Prüfungstag 2

<b>Ertragsteuern</b> .....	<b>187</b>
----------------------------	------------

<b>A</b>	<b>Einkommensteuer</b> .....	<b>187</b>
<b>I</b>	<b>Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und Abgeltungsteuer</b> .....	<b>187</b>
1	Gesetzesfassung des § 20 EStG im Überblick .....	187
2	Sondertarif für Kapitaleinkünfte im Überblick (§ 32d EStG) .....	187
3	Beispiele .....	188
3.1	Fälle nach § 32d Abs. 6 EStG: »Kleinsparer-Regelung« .....	188
3.2	Antragsveranlagung zum Abgeltungsteuersatz (§ 32d Abs. 4 EStG) .....	189
3.2.1	Freistellungsaufträge .....	190
3.2.2	Nachweis tatsächlicher Werbungskosten/Teileinkünfteverfahren .....	190
3.3	Pflichtveranlagung zum Abgeltungsteuersatz (§ 32d Abs. 3 EStG) .....	191
4	Sonderfälle (§ 32d Abs. 2 EStG) .....	192
4.1	Pflichtveranlagungstatbestände nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a bis c EStG .....	192
4.2	Gläubiger und Schuldner sind nahestehende Personen .....	193
4.3	10%ige Mindestbeteiligung .....	194
4.4	Back-to-back-Finanzierung .....	194
4.5	Pflichtveranlagung (§ 32d Abs. 2 Nr. 2 EStG) .....	195
4.6	Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) .....	195
5	Überblick zu den Kapitalbeteiligungen .....	198
6	Verrechnung von Verlusten im Rahmen der Abgeltungsteuer (BMF vom 09.12.2012, BStBl I 2012, 953, Beck'sche Steuererlasse § 43/1 zu 1) .....	199

6.1	Allgemeines.....	199
6.2	Verlustverrechnungshierarchie .....	199
<b>II</b>	<b>Aktuelle Fragen zu den Kapitalbeteiligungen im Privatvermögen (§ 17, § 32d Abs. 2 Nr. 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c und § 3c Abs. 2 EStG).....</b>	<b>201</b>
1	Zuordnung und Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten im Zusammenhang mit Kapitalbeteiligungen im Privatvermögen .....	201
1.1	Behandlung »nachträglicher« Schuldzinsen bei den verschiedenen Einkunftsarten; Unterschiede und Parallelen .....	201
1.2	Schuldzinsenabzug bei Anteilsveräußerung mit Schuldüberhang (BFH vom 16.03.2010, VIII R 20/08, BStBl II 2010, 787) .....	201
1.3	Anwendung der BFH-Entscheidung im Geltungsbereich der Abgeltungssteuer.....	202
1.3.1	Allgemeines.....	202
1.3.2	Überblick zur Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.....	202
1.3.3	Fallgestaltungen zum Beteiligungsverkauf .....	203
1.3.3.1	Vollständiger Beteiligungsverkauf .....	203
1.3.3.2	Teilweiser Beteiligungsverkauf .....	203
2	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Absenkung der Beteiligungsquote i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG (BMF zu § 17 EStG vom 20.12.2010, BStBl I 2011, 16, Beck'sche Steuererlasse § 17/2 zu 1, sowie vom 21.12.2011, BStBl I 2012, 42, Beck'sche Steuererlasse § 17/3 zu 1) .....	204
2.1	Die Entscheidung im Einzelnen .....	204
2.2	Erste Reaktion der Verwaltung (Umsetzung der Entscheidung): BMF vom 20.12.2010, BStBl I 2011, 16, Beck'sche Steuererlasse § 17/2 zu 1 .....	205
2.2.1	Allgemeines; Grundaussage.....	205
2.2.2	Wertermittlung.....	205
2.2.3	Wertminderung .....	205
2.3	Zweite Reaktion der Verwaltung (erweiterte Anwendung der Entscheidung): ergänzendes BMF-Schreiben vom 21.12.2011, BStBl I 2012, 42, Beck'sche Steuererlasse § 17/3 zu 1).....	206
2.3.1	Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG.....	206
2.3.2	Analoge Anwendung auf die Absenkung der Beteiligungsquote von mindestens 10 % auf mindestens 1 % .....	207
<b>III</b>	<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) sowie private Grundstücksveräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG) .....</b>	<b>207</b>
1	Teilentgeltliche Überlassung (§ 21 Abs. 2 EStG) .....	207
1.1	Allgemeines.....	207
1.2	Verbilligte Wohnraumüberlassung im Einzelnen.....	208
2	Angehörigenverträge im Überblick (H 21.4 EStH) .....	208
2.1	Allgemeines.....	208
2.2	Wohnungsvermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind .....	208
3	Zusammenfassende Übersicht zur AfA-Methode nach Nutzungsänderung (R 7.3 und 7.4 EStR, H 7.3 und 7.4 EStH) .....	210
4	Finanzierungskosten .....	211
4.1	Verteilungsmöglichkeit bzw. Verteilungsgebot bei Zahlungen für einen längeren Zeitraum (§ 11 Abs. 1 Satz 3 und § 11 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG).....	211
4.2	Zuordnung eingesetzter Fremdmittel bei Erwerb/Herstellung eines Grundstücks .....	212

4.2.1	Überblick .....	212
4.2.2	Zuordnung der Herstellungs- oder Anschaffungskosten.....	213
4.2.2.1	Herstellungskosten.....	213
4.2.2.2	Anschaffungskosten, Anschaffungsnebenkosten .....	213
4.2.3	Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und Herstellungs- oder Anschaffungskosten .....	213
4.2.4	Spätere Aufteilung des Grundstücks in Wohnungs-/Teileigentum wegen bisher fehlender Zuordnungsentscheidung.....	215
4.2.5	Finanzierungskosten bei der Renovierung eines gemischt genutzten Grundstücks .....	216
4.3	Zuordnung der Darlehensmittel bei Nutzungsänderung.....	216
4.4	Schuldzinsen nach Veräußerung/Entnahme eines Wirtschaftsguts.....	216
4.5	Werbungskostenabzug bei Umwidmung eines betrieblichen Darlehens.....	216
4.6	Nachträgliche Werbungskosten nach Beendigung der Vermietung .....	217
4.6.1	Allgemeines.....	217
4.6.2	Nachträgliche Werbungskosten für Darlehen, die für sofort abzugsfähige Werbungskosten verwendet wurden .....	217
4.6.3	Nachträgliche Werbungskosten für sog. Schuldüberhang aus Investitions- darlehen.....	217
5	Zurechnung der Einkünfte bei Miteigentum – gegenseitige Vermietung einer Wohnung oder von Büroräumen im gemeinsamen Grundstück .....	218
6	Abgrenzung Eigenaufwand, abgekürzter Zahlungsweg, abgekürzter Vertragsweg .....	225
6.1	Übersicht »Eigenaufwand« (H 4.7 »Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut« EStH) .....	225
6.2	»Drittaufwand – abgekürzter Zahlungsweg« (H 4.7 »Drittaufwand« EStH) ..	226
6.3	Übersicht »abgekürzter Vertragsweg« .....	227
7	Abgrenzung Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu »entgeltlichem Nutzungsrecht«.....	229
7.1	Grundsätze.....	229
7.2	Mietverhältnisse .....	229
8	Teilentgeltlicher Erwerb, Nutzungsrecht.....	235
9	Private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken (§ 23 EStG) .....	238
9.1	Überblick .....	238
9.2	Höhe der Einkünfte.....	239
9.3	Checkliste.....	239
9.4	Sonderfragen .....	241
9.4.1	Verkauf nach unentgeltlichem Erwerb.....	241
9.4.2	Verkauf nach teilentgeltlichem Erwerb.....	241
9.4.3	Begünstigte Wirtschaftsgüter .....	242
9.4.4	Verkauf nach Einlage in das BV (sog. Einlagemodell; § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG).....	243
10	Veräußerungsähnliche Tatbestände.....	246
11	Veräußerung eines aus dem Betriebsvermögen entnommenen Grundstücks .....	247
12	Abgrenzung Veräußerungskosten/Werbungskosten nach §§ 9, 21 EStG.....	247
<b>IV</b>	<b>Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern .....</b>	<b>248</b>
1	Gesamtübersichten .....	248
2	Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen und umgekehrt.....	251

2.1	Einzelunternehmen.....	251
2.1.1	Bilanzansatz.....	251
2.1.2	AfA-Bemessungsgrundlage (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, R 7.3 Abs. 6 EStR) .....	251
2.1.2.1	Bisherige Verwaltungsauffassung.....	251
2.1.2.2	Aktuelle Rechtsprechungsgrundsätze .....	251
3	Einlage in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft .....	252
4	Einlage in eine Personenhandelsgesellschaft (BMF vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Beck'sche Steuererlasse § 4/15 zu 1, und BMF vom 20.05.2009, BStBl I 2009, 672) .....	253
4.1	Allgemeines; Übersicht.....	253
4.2	Mögliche Übertragungsvorgänge.....	254
4.2.1	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	254
4.2.2	Einbringung gegen sonstiges Entgelt .....	255
4.2.3	Verdeckte Einlage .....	255
4.3	Die (unentgeltliche) verdeckte Einlage im Einzelnen.....	255
4.4	Teilentgeltliche Einbringung in die betriebliche Gesamthand .....	257
4.4.1	Ende der Trennungstheorie .....	257
4.4.2	Ausnahme.....	258
4.5	Sonderfall: Ein-Mann-GmbH & Co. KG .....	259
5	Übersicht zu § 6 Abs. 3 bis 6 EStG.....	260
<b>V</b>	<b>Übertragung von betrieblichen Einheiten .....</b>	<b>263</b>
1	Übersicht zu den Übertragungsmöglichkeiten .....	263
1.1	Entgeltliche Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung .....	264
1.2	Unentgeltliche Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung .....	264
1.3	Sondervorgänge bei Übertragungen .....	265
2	Begriffsbestimmungen.....	265
2.1	Wesentliche Betriebsgrundlage .....	265
2.1.1	Funktionale Betrachtung .....	265
2.1.2	Quantitative Betrachtung.....	265
2.2	Für welchen Bereich gilt welche Betrachtung? .....	266
2.3	Betriebliche Einheit.....	266
2.4	Einheitstheorie.....	266
2.5	Teilbetrieb.....	266
3	Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach §§ 16, 34 Abs. 1 oder 3 EStG.....	267
3.1	Allgemeines.....	267
3.2	Steuerliche Vergünstigungen .....	267
3.2.1	Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 EStG).....	267
3.2.2	Ermäßigter Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) .....	268
3.2.3	Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG .....	268
3.3	Überblick und abschließendes Beispiel.....	269
4	Veräußerung von Mitunternehmeranteilen .....	270
4.1	Allgemeines.....	270
4.2	Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.....	270
4.3	Fallgestaltung zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	271
4.4	Ausscheiden bzw. Wechsel von Gesellschaftern einer fortbestehenden Personengesellschaft unter Abfindung mit Sachwerten.....	275
5	Realteilung .....	276
5.1	Übersicht zur einkommensteuerlichen Behandlung der Realteilung einer Mitunternehmerschaft (MU).....	276

5.2	Grundaussagen der Realteilung einer Mitunternehmerschaft .....	277
5.3	Kernaussagen des BMF-Schreibens vom 28.02.2006 (BStBl I 2006, 228, Beck'sche Steuererlasse § 16/3 zu 1) .....	277
5.4	Missbrauchsvermeidung.....	278
5.4.1	Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern auf Kapitalgesellschaften.....	278
5.4.2	Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	279
5.4.3	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer (BMF vom 28.02.2006, BStBl I 2006, 228, Beck'sche Steuererlasse § 16/3 zu 1, Teil VI) .....	281
5.5	Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG .....	281
5.6	Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 EStG .....	281
5.7	Abgrenzung zur Sachwertabfindung .....	281
5.8	Buchwertfortführung durch Kapitalkontenanpassung.....	281
5.9	Realteilung mit Wertausgleich (Spitzenausgleich) .....	282
<b>VI</b>	<b>Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG i. V. m. Rn. 24.01 bis 24.32 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Beck'sche Steuererlasse zu 130) .....</b>	<b>284</b>
1	Allgemeines.....	284
2	Überblick zu § 24 UmwStG .....	285
3	Formen der Einbringung .....	286
3.1	Einzelrechtsnachfolge .....	286
3.2	Gesamtrechtsnachfolge .....	288
4	Voraussetzungen und Rechtsfolgen im Einzelnen .....	289
4.1	Voraussetzungen .....	289
4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i. S. d. § 24 UmwStG .....	290
4.3	Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen .....	292
4.4	Rückwirkung.....	293
4.5	Ansatzwahlrecht (Rn. 24.13 bis 24.17).....	293
5	Abschließende Übersicht über die verschiedenen Gründungsarten einer Personengesellschaft.....	295
<b>VII</b>	<b>Einzelfragen zur Betriebsaufspaltung .....</b>	<b>296</b>
1	Voraussetzungen und Folgen im Kurzüberblick .....	296
2	Formen der Begründung einer Betriebsaufspaltung.....	297
3	Formen der Betriebsaufspaltung .....	299
4	Steuerliche Behandlung der Anteile an der Betriebs-GmbH und der Gewinnausschüttungen .....	300
4.1	Zuordnung zum Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen .....	300
4.1.1	Grundsatz .....	300
4.1.2	Übrige Fälle.....	300
4.2	Rechtsfolgen im Einzelnen .....	300
5	Auflösungstatbestände, Folgen und deren Vermeidung .....	302
5.1	Auflösungstatbestände .....	302
5.2	Keine Betriebsaufgabe bei Vorliegen weiterer Gründe für die Gewerblich- keit des Besitzunternehmens .....	302
6	Personelle Verflechtung (H 15.7 Abs. 6 EStH).....	303
6.1	Auswirkungen der verschiedenen Gesellschaftsformen auf das Stimmrecht.....	303

6.2	Auswirkungen von Einstimmigkeitsabreden beim Besitzunternehmen (BMF vom 07.10.2002, BStBl I 2002, 1028, Beck'sche Steuererlasse § 15/10 zu 1; H 15.7 Abs. 6 EStH) .....	304
6.2.1	Allgemeines.....	304
6.2.2	Personelle Verflechtung trotz Nur-Besitzgesellschafter wegen Mehrheitsprinzip .....	305
6.2.3	Einstimmigkeits- bzw. Mehrheitsprinzip je nach Gesellschaftsform und deren Auswirkung auf die personelle Verflechtung .....	306
6.3	Auswirkungen von Einstimmigkeitsabreden beim Betriebsunternehmen ....	308
7	Fragen zur sachlichen Verflechtung .....	310
7.1	Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage (BFH vom 13.07.2006, BStBl II 2006, 804) .....	310
7.2	Sachliche Verflechtung und Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung.....	311
8	Aktuelle Einzelfragen zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.....	312
8.1	Grundsätze und Rechtsfolgen .....	312
8.2	Möglichkeiten zur Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung .....	314
<b>B</b>	<b>Körperschaftsteuer</b> .....	319
<b>I</b>	<b>Grundsätze zur Einkommensermittlung</b> .....	319
1	Allgemeines.....	319
2	Einkunftsarten bei der Körperschaftsteuer .....	319
2.1	Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) und Genossenschaften.....	319
2.2	Andere steuerpflichtige Körperschaften (z.B. nicht gemeinnützige Vereine und Stiftungen) .....	320
2.3	Gemeinnützige Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) .....	321
3	Nichtabziehbare Aufwendungen.....	323
3.1	Nicht abziehbare Steuern nach § 10 Nr. 2 KStG.....	323
3.2	Bestimmte Nebenleistungen zu den nicht abziehbaren Steuern .....	325
3.3	Erstattung nicht abziehbarer Steuern .....	326
3.4	Geldstrafen nach § 10 Nr. 3 KStG .....	326
3.5	Aufsichtsratsvergütungen nach § 10 Nr. 4 KStG .....	327
4	Spendenabzug bei der Körperschaftsteuer .....	328
<b>II</b>	<b>Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG</b> .....	330
1	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für Leistungen .....	330
1.1	Allgemeines.....	330
1.2	Differenzrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG.....	331
2	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG).....	333
3	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto in Sonderfällen.....	333
4	Verringerung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 3 KStG.....	336
<b>III</b>	<b>Anwendung des § 8b KStG</b> .....	339
1	Überblick zu § 8b KStG.....	339
2	Sachliche Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG .....	339
3	Prüfungsrelevante Einzelfragen zu § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG .....	342
3.1	Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf Wertaufholungsgewinne .....	342
3.2	Zuordnung von Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderung.....	343
3.3	Ausnahmefälle nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG .....	344

3.4	Anwendung des § 8b Abs. 2 und 3 KStG bei verdeckter Gewinnausschüttung.....	346
4	Wertminderungen von Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG) .....	347
4.1	Beteiligungsaufwand (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) .....	347
4.2	Darlehensaufwand (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) .....	348
5	Anwendung des § 8b KStG bei Beteiligung über eine Personengesellschaft.....	351
6	Ausnahme von der Steuerbefreiung nach § 8b KStG für sog. »Finanzunternehmen«.....	353
<b>IV</b>	<b>Verdeckte Gewinnausschüttungen</b> .....	<b>354</b>
1	Prüfungsreihenfolge für verdeckte Gewinnausschüttungen .....	354
2	Steuerliche Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung.....	355
3	Steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen.....	356
3.1	Aufwendungen, die durch die private Lebensführung des Gesellschafter-Geschäftsführers veranlasst sind (= verdeckte Gewinnausschüttung).....	356
3.2	Nicht aufteilbare (abgrenzbare) gemischt veranlasste Aufwendungen (= verdeckte Gewinnausschüttung) .....	356
3.3	Aufteilbare (abgrenzbare) Aufwendungen, die teils gesellschaftsrechtlich und teils betrieblich veranlasst sind .....	357
4	Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung.....	359
4.1	Steuerliche Folgen der Rückgewähr .....	359
4.2	Prüfungsreihenfolge .....	359
5	Umsatzsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung .....	360
6	Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer.....	361
<b>V</b>	<b>Offene und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften</b> .....	<b>363</b>
1	Gesellschaftsrechtliche Einlagen (offene Einlagen) .....	363
2	Verdeckte Einlagen .....	364
2.1	Definition .....	364
2.2	Steuerliche Auswirkungen einer verdeckten Einlage .....	365
2.3	Einlagefähiger Vermögensvorteil.....	365
2.4	Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person .....	367
3	Forderungsverzicht des GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsschein (BMF vom 02.12.2003, BStBl I 2003, 648) .....	368
4	Nichteinlagefähige Nutzungsvorteile und Abzugsbeschränkungen .....	370
<b>VI</b>	<b>Pensionszusagen und Pensionsverzicht</b> .....	<b>372</b>
1	Steuerliche Voraussetzungen bei Pensionszusagen .....	372
2	Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers .....	373
2.1	Pensionsverzicht in der Krise zur Abwendung der Insolvenz.....	373
2.2	Verzicht auf den sog. »future-service« ist keine verdeckte Einlage (BMF vom 14.08.2012, BStBl I 2012, 874) .....	373
2.3	Verzicht auf den werthaltigen Pensionsanspruch (Verzicht auf den sog. »past-service«) .....	375
<b>VII</b>	<b>Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen (§§ 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5, 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. KStG i. V. m. § 32a KStG)</b> .....	<b>377</b>
1	Regelung in § 32a Abs. 1 KStG zur korrespondierenden Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen.....	377

1.1	Die verdeckte Gewinnausschüttung hat das Einkommen der GmbH nicht gemindert .....	377
1.2	Die verdeckte Gewinnausschüttung hat das Einkommen der GmbH gemindert.....	378
1.3	Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen aus im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligungen zur Anwendung des Sondersteuersatzes (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) .....	378
2	Regelung in § 32a Abs. 2 KStG für verdeckte Einlagen .....	379
3	Steuerliche Auswirkungen in sog. Dreiecksfällen (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG) ..	380
<b>VIII</b>	<b>Schenkungssteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen</b> .....	<b>382</b>
1	Zuwendungen an Gesellschafter oder an nahestehende Personen (verdeckte Gewinnausschüttungen) .....	382
2	Offene oder verdeckte Einlage (Rz. 1 und Rz. 3) .....	383
3	Keine Schenkungssteuer in Konzernfällen (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG, Rz. 4) .	383
<b>IX</b>	<b>Zinsschranke nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG</b> .....	<b>384</b>
1	Zinsschranke bei Personenunternehmen .....	385
2	Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften.....	386
3	EBITDA-Vortrag in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG.....	389
<b>X</b>	<b>Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG</b> .....	<b>390</b>
1	Überblick und Rechtsfolgen.....	390
2	Prüfschema des § 8c KStG.....	391
3	Anteiliger/vollständiger Wegfall des Verlustvortrags .....	393
4	Konzernklausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG.....	394
5	»Stille-Reserven-Klausel« nach § 8c Abs. 1 Sätze 6–9 KStG.....	394
<b>XI</b>	<b>Liquidation einer Kapitalgesellschaft (§ 11 KStG)</b> .....	<b>395</b>
1	Besteuerungszeitraum bei der Liquidationsbesteuerung .....	395
2	Gewinnermittlung im Abwicklungszeitraum.....	396
3	Steuerliche Auswirkungen beim Anteilseigner der liquidierten Kapitalgesellschaft .....	396
<b>XII</b>	<b>Sondervorschriften für die Organschaft</b> .....	<b>398</b>
1	Voraussetzungen für die körperschaftsteuerliche und die gewerbesteuerliche Organschaft .....	398
2	Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung .....	398
3	Steuerliche Behandlung der Beteiligungserträge und Veräußerungserlöse der Organgesellschaft (sog. Bruttomethode, § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) .....	399
3.1	Die Behandlung der Beteiligungserträge .....	399
3.2	Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft .....	400
4	Wegfall des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften .....	400
5	(Keine) Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste.....	400
6	Anforderungen an die Verlustübernahme i. S. d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i. V. m. § 302 AktG.....	401
6.1	Bezugnahme auf die Vorschrift des § 302 AktG erforderlich .....	401
6.2	Steuerliche Folgen bei Nichtanerkennung der Organschaft (z. B. wegen fehlenden Hinweises auf § 302 Abs. 3 oder 4 AktG) .....	402
7	Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger nach § 14 Abs. 4 KStG i. V. m. R 63 KStR bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen .....	403

<b>C</b>	<b>Umwandlungssteuerrecht</b> .....	405
<b>I</b>	<b>Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen (§§ 3 bis 10 UmwStG)</b> .....	405
1	Überblick .....	405
2	Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG (vgl. Rn. 04.27 BMF).....	407
3	Steuerliche Auswirkungen bei Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen .....	408
<b>II</b>	<b>Verschmelzung von Kapitalgesellschaften</b> .....	410
1	Überblick .....	410
2	Steuerliche Auswirkungen der Verschmelzung .....	410
3	Beteiligungskorrekturgewinn nach § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.....	412
<b>III</b>	<b>Spaltung von Kapitalgesellschaften (§ 15 UmwStG)</b> .....	413
1	Überblick (vgl. Rn. 15.01–16.04 BMF).....	413
2	Steuerliche »Spaltungsvoraussetzungen« im Einzelnen.....	414
3	Teilbetriebe .....	415
4	Missbrauchstatbestände .....	416
5	Steuerliche Folgen einer Spaltung .....	416
<b>IV</b>	<b>Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG</b> .....	418
1	Überblick .....	418
2	Ausnahmen vom Buchwertansatz.....	420
3	Steuerliche Auswirkungen bei Einbringung nach § 20 UmwStG in eine GmbH zum Buchwert .....	421
4	Aufdeckung stiller Reserven bei negativem Kapital .....	423
5	Aufdeckung stiller Reserven, wenn Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt .....	423
6	Einbringungsgewinn I bei späterer Veräußerung der GmbH-Anteile (Rn. 22.01 bis 22.11 BMF).....	424
7	Einbringungsgewinn II und Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG.....	426
<b>D</b>	<b>Gewerbsteuer</b> .....	429
<b>I</b>	<b>Überblick</b> .....	429
1	Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer.....	429
2	Arten der Gewerbebetriebe und Gewerbesteuerpflicht.....	430
<b>II</b>	<b>Gewinn (Verlust) aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 7 GewStG</b> .....	431
1	Gewinn bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009 und H 7.1 (3) GewStH 2009) .....	431
1.1	Gewinnermittlung.....	431
1.2	Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ..	431
1.3	Keine verfahrensrechtliche Bindung.....	431
1.4	Ausübung von Bilanzierungswahlrechten.....	431
1.5	Erstattung von früher hinzugerechneten Aufwendungen .....	431
2	Abweichungen vom einkommensteuerlich maßgebenden Gewinn .....	432
2.1	Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft .....	432
2.2	Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.....	432
2.3	Dieselben Personen auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers.....	433

2.4	Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils, soweit er nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG) .....	433
3	Weitere Besonderheiten bei Personengesellschaften (H 7.1 (3) »Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften« GewStH 2009) .....	434
4	Gewinn bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften (R 7.1 Abs. 4 GewStR 2009 und H 7.1 (4) GewStH 2009) .....	435
4.1	Gewinnbegriff.....	435
4.2	Gewinne aus der Veräußerung des Betriebs oder eines Teilbetriebs .....	435
4.3	Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft.....	436
<b>III</b>	<b>Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG</b> .....	437
1	Übersicht über die Hinzurechnungstatbestände nach § 8 Nr. 1 GewStG (Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl I 2012, 654, Beck'sche Steuererlasse § 8/1 zu 450) .....	437
2	Allgemeine Grundaussagen der Ländererlasse vom 02.07.2012 (Rn.1 bis 9) .....	438
3	Hinweise zu den einzelnen Regelungen .....	439
3.1	Hinzurechnung von Zinsen (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG; Rn. 10–24a) .....	439
3.2	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG; Rn. 25 bis 27) ..	440
3.3	Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG; Rn. 28).....	441
3.4	Entgelte für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG; Rn. 29–32a) .....	441
3.5	Entgelte für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG; Rn. 29–32a) .....	442
3.6	Entgelte für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG; Rn. 33–43) .....	443

## Prüfungstag 3

<b>Buchführung und Bilanz</b> .....	445
<b>I Maßgeblichkeitsgrundsatz (Beck'sche Steuererlasse § 5/14)</b> .....	445
1 Ansatz dem Grunde nach von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten .....	445
2 Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte...	445
3 Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte .....	445
4 Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 2. HS EStG .....	445
4.1 Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen .....	445
4.2 Wahlrechte, die handelsrechtlich und steuerlich bestehen.....	446
<b>II Klausuraufbau</b> .....	447
1 Ansatz dem Grunde nach .....	447
2 Ansatz der Höhe nach (Bewertung) – Bewertungsgrundsätze nach HGB ...	448
<b>III Ansatz dem Grunde nach</b> .....	451
1 Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.....	451
1.1 Immaterieller Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.....	451
1.1.1 Ansatz dem Grunde nach .....	452
1.1.2 Ansatz der Höhe nach in der Handelsbilanz .....	452

1.1.3	Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz.....	452
1.2	Geschäfts- oder Firmenwert.....	453
2	Zurechnung der Wirtschaftsgüter.....	456
2.1	Zivilrechtlicher Eigentümer .....	456
2.2	Wirtschaftlicher Eigentümer .....	456
2.3	Eigentümer/wirtschaftlicher Eigentümer bei Mietkauf-, Miet- und Leasingverträgen .....	457
2.3.1	Kauf nach Miete .....	457
2.3.2	Mietkaufverträge (unechte und echte).....	457
2.3.3	Leasingverträge .....	460
2.3.3.1	Vollamortisationsverträge (Beck'sche Steuererlasse § 6/1).....	460
2.3.3.2	Teilamortisationsverträge (Non-pay-out-Verträge; § 6/3 Beck'sche Steuererlasse) .....	463
3	Zuordnung: Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen.....	466
3.1	Notwendiges Betriebsvermögen.....	466
3.2	Gewillkürtes Betriebsvermögen .....	466
3.3	Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind: Notwendiges Betriebsvermögen.....	467
3.4	Wirtschaftsgüter, die Grundstücke oder Grundstücksteile sind.....	467
3.4.1	Behandlung von Gebäuden und Gebäudeteilen.....	468
3.4.1.1	Unselbständige Gebäudeteile .....	468
3.4.1.2	Behandlung selbständiger Gebäudeteile .....	468
3.5	Zurechnung von Verbindlichkeiten .....	473
4	Unterscheidung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen.....	474
<b>IV</b>	<b>Bewertung</b> .....	474
1	Bewertungsmaßstäbe .....	475
1.1	Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 EStH).....	475
1.1.1	Begriff.....	475
1.1.2	Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einem Grundstück .....	476
1.1.3	Zinsen als Anschaffungskosten.....	476
1.1.4	Zu zahlende Umsatzsteuer als Anschaffungskosten.....	476
1.1.5	Sonderfälle bei den Anschaffungskosten.....	479
1.1.5.1	Ratenkauf.....	479
1.1.5.2	Anschaffungskosten beim Tausch .....	480
1.1.5.3	Anschaffung im Zwangsversteigerungsverfahren .....	482
1.1.5.4	Anschaffung in ausländischer Währung .....	482
1.1.5.5	Unangemessener Kaufpreis.....	482
1.1.5.6	Aufteilung der Anschaffungskosten.....	482
1.2	Herstellungskosten.....	483
1.2.1	Begriff.....	483
1.2.2	Herstellungskosten eines Gebäudes.....	485
1.2.3	Besondere Verfahren zur Ermittlung der Herstellungskosten .....	486
1.2.3.1	Einfaches Divisionsverfahren.....	486
1.2.3.2	Divisionsverfahren mit Äquivalenzziffern.....	486
1.2.3.3	Zuschlagsverfahren.....	488
1.3	Abbruchkosten (H 6.4 EStH) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten.....	489
1.4	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten.....	491
1.4.1	BMF-Schreiben vom 18.07.2003.....	491

1.4.2	Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG .....	492
1.5	Teilwertbegriff .....	493
1.5.1	Teilwertvermutungen (H 6.7 »Teilwertvermutungen« EStH) .....	493
1.5.2	Bestimmung des niedrigeren Teilwerts bei der Bewertung des Vorrats- vermögens (R 6.8 EStR) .....	494
1.5.2.1	Subtraktionsmethode .....	494
1.5.2.2	Formelmethode .....	494
1.6	Zeitwert .....	496
2	Einlagen und Entnahmen .....	496
2.1	Einlagen .....	496
2.1.1	Begriff .....	496
2.1.2	Bewertung von Einlagen .....	496
2.2	Entnahmen .....	497
2.2.1	Begriff .....	497
2.2.2	Bewertung von Entnahmen .....	497
2.2.3	Entnahmen und Umsatzsteuer .....	497
2.3	Ausnahme bei der Bewertung von Entnahmen und Einlagen und beim Tausch gem. § 6 Abs. 5 EStG .....	497
2.3.1	Qualifikation und Voraussetzungen von § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG .....	498
2.3.2	Qualifikation und Voraussetzungen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG .....	498
2.3.3	Besonderheiten: Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG .....	499
2.3.3.1	Unentgeltliche Übertragung oder Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten .....	499
2.3.3.2	Unmittelbare Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften .....	500
2.4	Außerplanmäßige Abschreibung/Teilwertabschreibung .....	501
2.4.1	Begriff .....	501
2.4.2	Abnutzbares Anlagevermögen .....	501
2.4.3	Nichtabnutzbares Anlagevermögen .....	503
2.4.3.1	Grundsatz .....	503
2.4.3.2	Börsennotierte Aktien im Anlagevermögen (Beck'sche Steuer- erlasse § 6/25) .....	503
2.4.3.3	Anteile an Aktienfonds im Anlagevermögen (Beck'sche Steuer- erlasse § 6/30) .....	505
2.4.3.4	BFH-Urteile vom 21.09.2011 (IR 7/11, IR 89/10) .....	505
2.4.4	Umlaufvermögen .....	506
2.5	Wertaufholungsgebot .....	507
2.5.1	Handelsbilanz .....	507
2.5.2	Steuerbilanz .....	507
<b>V</b>	<b>Bilanzierung des abnutzbaren Anlagevermögens</b> .....	<b>508</b>
1	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens .....	508
2	Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens .....	508
2.1	Verhältnis der Abschreibung in der Handelsbilanz zur Abschreibung in der Steuerbilanz .....	508
2.2	Abschreibungen in der Handelsbilanz .....	509
2.3	Abschreibung in der Steuerbilanz .....	509
2.3.1	Grundlagen der AfA .....	510
2.3.2	Abschreibungsmethoden .....	511
2.3.2.1	Lineare Abschreibung .....	511

2.3.2.2	Degressive Abschreibung .....	511
2.3.2.3	Leistungsabschreibung .....	511
2.3.2.4	Gebäudeabschreibungen gem. § 7 Abs. 4 EStG .....	512
2.3.2.5	Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche und technische Abnutzung (AfaA) .....	512
2.3.2.6	Abschreibung nach nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (R 7.4 Abs. 9 EStR) .....	514
2.3.2.7	Abschreibung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten/ Teilwertabschreibungen/AfaA .....	515
2.3.2.8	Afa-Bemessungsgrundlage nach einer Einlage (Beck'sche Steuererlasse § 7/8) .....	517
2.3.2.9	Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten .....	520
<b>VI</b>	<b>Mietereinbauten/Mieterumbauten</b> .....	<b>523</b>
1	Begriff .....	523
2	Scheinbestandteil (Nr. 2) .....	523
3	Betriebsvorrichtung (Nr. 3)/andere Anlagen .....	524
4	Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten (Nr. 4) .....	524
4.1	Wirtschaftliches Eigentum des Mieters (Nr. 4a, 6) .....	525
4.2	Besondere betriebliche oder berufliche Zwecke (Nr. 4b, 7) .....	525
4.3	Immaterielles Wirtschaftsgut .....	525
<b>VII</b>	<b>Gebäude auf fremdem Grund und Boden</b> .....	<b>527</b>
1	Erbauer als zivilrechtlicher Eigentümer .....	528
2	Erbauer des Gebäudes als wirtschaftlicher Eigentümer .....	528
3	Erbauer ist weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer .....	529
<b>VIII</b>	<b>Bilanzierung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens</b> .....	<b>529</b>
1	Beteiligungen .....	529
1.1	Beteiligungen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften .....	529
1.1.1	Anteile an Personengesellschaften und entsprechende Erträge .....	529
1.1.1.1	Beteiligung .....	529
1.1.1.2	Anspruch auf den Gewinnanteil .....	530
1.1.2	Anteile an Kapitalgesellschaften und entsprechende Erträge .....	533
1.1.2.1	Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft .....	533
1.1.2.2	Behandlung der Gewinnausschüttung bei einem Einzelunternehmen .....	534
1.1.2.3	Behandlung der Gewinnausschüttungen bei einer Kapitalgesellschaft .....	534
2	Wertpapiere im Betriebsvermögen .....	535
2.1	Begriff .....	535
2.2	Bewertung von Wertpapieren .....	535
2.3	Auswirkung von Kapitalveränderungen bei einer Aktiengesellschaft .....	536
2.3.1	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....	536
2.3.1.1	Auswirkung bei der Aktiengesellschaft .....	536
2.3.1.2	Auswirkungen beim Aktionär .....	536
2.3.2	Kapitalerhöhung gegen Einlagen .....	537
2.3.2.1	Begriff .....	537
2.3.2.2	Berechnung des Buchwerts der Bezugsrechte nach der Gesamtwertmethode .....	538
2.3.2.3	Veräußerung des Bezugsrechts .....	538
2.3.2.4	Erwerb der jungen Aktien .....	538
<b>IX</b>	<b>Erbbaurecht</b> .....	<b>539</b>
1	Begriff .....	539

2	Bilanzierung des Erbbaurechts.....	539
3	Erbbauszinsen .....	539
4	Übernahme von Erschließungsbeiträgen.....	539
5	Errichtung eines Bauwerks auf dem unbebauten Grundstück .....	540
<b>X</b>	<b>Bilanzierung des Umlaufvermögens .....</b>	<b>540</b>
1	Grundlage .....	540
2	Bewertung in der Handelsbilanz .....	540
3	Bewertung in der Steuerbilanz.....	541
4	Verhältnis Handelsbilanz/Steuerbilanz (Grundsatz der Maßgeblichkeit).....	541
5	Vorratsbewertung .....	541
5.1	Grundsatz der Einzelbewertung .....	541
5.2	Gruppen- und Sammelbewertung.....	542
5.3	Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB).....	542
5.3.1	Lifo-Methode .....	542
5.3.2	Fifo-Methode .....	543
5.4	Festbewertung .....	545
5.5	Festwert bei Sachanlagevermögen .....	546
5.6	Übersicht über die Bewertungsmethoden .....	547
<b>XI</b>	<b>Forderungen in der Bilanz.....</b>	<b>548</b>
1	Begriff.....	548
2	Zurechnung von Forderungen .....	548
3	Bewertung.....	549
3.1	Uneinbringliche Forderungen .....	549
3.2	Zweifelhafte Forderungen.....	550
3.3	Normale Forderungen .....	551
3.4	Fremdwährungsforderungen.....	553
<b>XII</b>	<b>Rechnungsabgrenzungsposten .....</b>	<b>554</b>
1	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten .....	554
2	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten.....	555
<b>XIII</b>	<b>Verbindlichkeiten/Schulden.....</b>	<b>556</b>
1	Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen .....	556
2	Bewertung von Verbindlichkeiten .....	556
2.1	Bewertung in der Handelsbilanz .....	556
2.2	Bewertung in der Steuerbilanz.....	556
2.3	Abzinsung.....	556
2.3.1	Grundsatz .....	556
2.3.2	Ausnahmen von der Abzinsung.....	556
2.3.2.1	Laufzeit am Bilanzstichtag von weniger als zwölf Monaten .....	556
2.3.2.2	Verzinsliche Verbindlichkeiten .....	557
2.3.2.3	Anzahlungen oder Vorausleistungen .....	557
2.3.2.4	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften.....	557
2.3.3	Abzinsung unverzinslicher Darlehen.....	557
2.3.3.1	Fälligkeitsdarlehen .....	558
2.3.3.2	Abzinsung von Tilgungsdarlehen – Ermittlung der maßgebenden Restlaufzeit am Bilanzstichtag .....	559
3	Fremdwährungsverbindlichkeiten .....	560
3.1	Begriff und Grundlagen .....	560
3.2	Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs .....	561

<b>XIV</b>	<b>Rückstellungen</b> .....	564
1	Begriff.....	564
2	Ansatz von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz.....	564
2.1	Ein handelsrechtliches Passivierungsgebot führt zu steuerrechtlichem Passivierungsgebot .....	565
2.2	Ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht führt zu einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot (HGB a. F.) .....	566
2.3	Ein handelsrechtliches Passivierungsverbot führt zu steuerrechtlichem Passivierungsverbot .....	566
3	Bewertung von Rückstellungen in der Handelsbilanz.....	566
3.1	Notwendiger Erfüllungsbetrag .....	566
3.2	Abzinsung.....	566
4	Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz.....	567
4.1	Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG .....	567
4.2	Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz (vgl. Beck'sche Steuererlasse § 6/19).....	567
4.2.1	Ermittlung der voraussichtlichen Restlaufzeit einer Rückstellung am Bilanzstichtag .....	567
4.2.2	Maßgebender Vervielfältiger .....	567
4.2.3	Ausnahmen von der Abzinsung.....	568
5	Vergleich der Bewertung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz.....	568
6	Rückstellungen im Einzelnen.....	568
6.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	568
6.1.1	Rückstellung für Abbruchverpflichtung .....	569
6.1.2	Rückstellung für Rekultivierungsverpflichtung.....	569
6.1.3	Garantierückstellungen .....	570
6.1.4	Rückstellungen für Jahresabschlusskosten .....	571
6.1.5	Rückstellungen für Prozesskosten .....	572
6.1.6	Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte .....	573
6.1.7	Rückstellungen für Archivierungskosten .....	574
6.2	Pensionsrückstellungen.....	576
6.2.1	Begriff.....	576
6.2.2	Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz.....	576
6.2.3	Ansatz in der Handelsbilanz.....	576
6.2.4	Ansatz in der Steuerbilanz.....	576
6.2.5	Bewertung in der Handelsbilanz .....	577
6.2.6	Bewertung in der Steuerbilanz.....	578
6.2.7	Auflösung.....	579
6.3	Rückdeckungsversicherung .....	579
6.4	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) .....	579
6.5	Instandhaltungsrückstellungen .....	580
7	Auflösung der Rückstellungen .....	580
<b>XV</b>	<b>Sonderposten mit Rücklageanteil und Investitionsabzugsbetrag</b> .....	580
1	Übertragung aufgedeckter stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung.....	580
1.1	Voraussetzungen (R 6.6 Abs. 1 EStR).....	581
1.1.1	Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Anlage- oder Umlaufvermögen .....	581

1.1.2	Ausscheiden durch höhere Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (R 6.6 Abs. 2 EStR) .....	581
1.1.3	Gegen die Leistung einer Entschädigung .....	581
1.2	Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts.....	581
1.3	Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (R 6.6 Abs. 3 EStR) .....	581
1.4	Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil (R 6.6 Abs. 4 EStR) .....	582
1.5	Problem »Mehrentschädigung« .....	582
2	Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 6b EStG .....	584
2.1	Veräußerungsgewinn .....	584
2.2	Begünstigte Wirtschaftsgüter und buchmäßige Voraussetzungen .....	584
2.3	Übertragungsmöglichkeiten .....	584
2.4	Auflösung der steuerfreien Rücklage ohne Übertragung .....	585
2.5	Auswirkungen der Übertragung auf die AfA .....	586
2.6	Weitere Gewinnermittlungsarten .....	586
2.7	§ 6b Abs. 10 EStG.....	586
3	Investitionsabzugsbetrag .....	590
3.1	Voraussetzungen .....	590
3.2	Abzugsbetrag .....	590
3.3	Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG .....	591
3.4	Voraussetzungen gem. § 7g Abs. 6 EStG .....	591
3.5	Investition .....	591
3.5.1	Investition innerhalb des Investitionszeitraums .....	591
3.5.2	Unterliebene oder funktionsungleiche Investition.....	592
3.5.3	Nutzung des Wirtschaftsguts .....	592
4	Zuschüsse für Anlagegüter (R 6.5 EStR) .....	594
<b>XVI</b>	<b>Latente Steuern</b> .....	<b>595</b>
1	Allgemeines.....	595
2	Temporäre Differenzen .....	595
3	Quasi-permanente Differenzen.....	595
4	Permanente Differenzen .....	595
5	Bestimmung .....	596
6	Bewertung latenter Steuern .....	596
7	Auflösung latenter Steuern .....	596
8	Gesamtdifferenzbetrachtung.....	596
9	Ausweis von latenten Steuern.....	598
<b>XVII</b>	<b>Bilanzberichtigung und Bilanzänderung</b> .....	<b>599</b>
1	Bilanzberichtigung .....	599
2	Bilanzänderung .....	600
3	Mehr-und-Weniger-Rechnung.....	601
3.1	Bilanzposten-Methode.....	601
3.2	GuV-Methode .....	602
4	Kapitalangleichungsbuchungen .....	603
	Stichwortverzeichnis.....	607



# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht, anderer Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AE	Anteilseigner
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
ÄndG	Änderungsgesetz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft, Zeitschrift für das gesamte Aktienwesen
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
a. M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
a. o.	außerordentlich/e/er
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
Art.	Artikel
ASTG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
AV	Anlagevermögen
BA	Betriebsausgaben
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAnz.	Bundesanzeiger
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebsberater
BBK	Zeitschrift für Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
Bd.	Band
BE	Betriebseinnahmen
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt

BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BP	Betriebsprüfung
BR	Bundesrat
BRH	Bundesrechnungshof
BRZ	Berichtungszeitraum
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BW	Buchwert
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
Drs., Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVO	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz; Europäische Gemeinschaften
EigZulG	Eigenheimzulagegesetz
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EZ	Erhebungszeitraum
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in – first out

FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GA	Gewinnausschüttung
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GHV	Gesamthandsvermögen
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
gl. A.	gleicher Ansicht, gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als persönlich haftendem Gesellschafter
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des BFH
gW	gemeiner Wert
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
G + V	Gewinn und Verlust
H	Hinweis
h. A.	herrschende Ansicht, herrschende Auffassung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. d.	in Höhe der/des
i. H. v.	in Höhe von
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvZul	Investitionszulage
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. R.	im Rahmen
i. R. d.	im Rahmen der/des

i. S. d.	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
i. w. S.	im weiteren Sinne
JStG	Jahressteuergesetz
KAG	Kapitalanlagegesellschaft
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapSt/KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiSt	Kirchensteuer
Kj.	Kalenderjahr
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufend
LfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
LG	Landgericht
Lifo	Last in – first out
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
MitbestG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer (Mitbestimmungsgesetz)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MU	Mitunternehmer
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer/n
nrkr.	nicht rechtskräftig
NRW	Nordrhein-Westfalen
n. n. v.	noch nicht veröffentlicht
n. v.	nicht veröffentlicht

---

NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. a.	oben angegeben
o. Ä.	oder Ähnlichem/s
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o. V.	ohne Verfasser
p. a.	per annum, pro anno
PersG	Personengesellschaft
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
p. r. t.	pro rata temporis
PV	Privatvermögen
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
Rn.	Randnummer
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
resp.	respektive
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
rkr.	Rechtskräftig
Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s. a.	siehe auch
SBA	Sonderbetriebsausgaben
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SE	Societas Europaea
sog.	so genannt(e)
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Steuerbilanz
StBauFG	Städtebauförderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform
SteuerStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
stpfl., Stpfl.	steuerpflichtig, Steuerpflichtiger

Stkl.	Steuerklasse
str.	strittig
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt-Erl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USD	US-Dollar
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
v. a.	vor allem
VA	Verwaltungsakt
VAZ	Voranmeldungszeitraum
VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VollzA	Vollziehungsanweisung
VV	Vervielfältiger
VZ	Veranlagungszeitraum
WBG	Wesentliche Betriebsgrundlage
WEG	Wohneigentumsgesetz
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
WK	Werbungskosten
w. N.	weitere Nachweise
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZIV	Zinsinformationsverordnung
ZM	Zusammenfassende Meldung
z. T.	zum Teil
zvE	zu versteuerndes Einkommen
ZW	Zwischenwert
zzgl.	zuzüglich

## 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 Straf- 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 selbständig 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 selbständig 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 Sonderbetriebseinnahmen/-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.

6. Nur falls ein einheitlicher Feststellungsbescheid angegriffen ist: Einspruchsführer ein-spruchsbefugt (§ 352 AO)? Wenn ja: inwieweit?
7. Nur bei Untätigkeitseinspruch: Zu früh gem. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO?
8. Verbrauch des Einspruchs durch Verzicht (§ 354 AO) oder Rücknahme (§ 362 AO)?

## 2 Begründetheit eines Einspruchs

§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO ermöglicht die vollumfängliche Überprüfung des angegriffenen VA (**Gesamtaufrollung**). Das FA ist nicht auf die Überprüfung der im Einspruch vorgetragenen Einwendungen beschränkt. Keine der Besteuerungsgrundlagen wird bestandskräftig. Der Einspruchsführer kann seine Einwendungen also ausweiten, auswechseln, zurücknehmen etc., solange über seinen Einspruch noch nicht entschieden ist. Die Überprüfung kann auch ergeben, dass die Steuer in Wahrheit zu niedrig festgesetzt wurde und dass zum Nachteil des Einspruchsführers zu entscheiden wäre: Erforderlich wird dann gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO ein **Verböserungshinweis**, der es dem Stpfl. ermöglicht, den Einspruch nach § 362 AO zurückzunehmen – eine nachteilige Änderung kann dann nicht mehr im Einspruchsverfahren, sondern nur noch korrekturrechtlich vorgenommen werden. Dies bedeutet andererseits, dass ein Verböserungshinweis nicht erforderlich ist bzw. eine Einspruchsrücknahme keinen Vorteil gewährt, wenn die nachteilige Folge ohnehin änderungsrechtlich zulässig ist, außer, dass die Korrektur nur wegen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO zulässig wäre (vgl. BFH vom 25.02.2009, IX R 24/08, DStR 2009, 1146).

### 2.1 Schutz der Bestandskraft (§ 351 Abs. 1 AO)

§ 351 AO sollte im Einzelnen erst bei der Begründetheit geprüft werden. Der Einspruch greift hier einen Änderungsbescheid an, der einen (im Zeitpunkt der Korrektur) bereits unanfechtbaren VA korrigierte (§§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO).

Der Rechtsbehelf gegen den (belastenden) Korrekturbescheid ist nur insoweit erfolgreich, »als die Korrektur reicht«. Dieser Umfang wird nicht über den Änderungssachverhalt definiert, sondern über die hinzugekommene Steuer: Der Änderungsbescheid kann also auch mit Einwendungen angegriffen werden, die bereits im ursprünglichen/geänderten Bescheid begründet waren. Vgl. § 351 Abs. 1 **1. Alt.** AO.

#### Beispiel:

Im Bescheid vom 02.07.02 war die ESt 01 auf 10.000 € festgesetzt worden. Das FA erhöhte am 02.04.07 die ESt 01 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auf 12.000 €.

#### Lösung:

Per E-Mail vom 05.05.07 könnte der Einspruchsführer geltend machen, dass die Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vorlagen oder zuvor Verjährung oder weitere BA i. H. v. 1.000 € eingetreten seien oder dass das FA im Bescheid vom 02.07.02 zuunrecht die damals geltend gemachten BA i. H. v. 1.000 € nicht berücksichtigt habe.

§ 351 Abs. 1 **2. Alt.** AO wird relevant, wenn mit dem Einspruch gegen den Änderungsbescheid eine Steuer noch **unterhalb der ursprünglichen Festsetzung** durchgesetzt werden soll. Hier kommt es zusätzlich auf das **Korrekturrecht** an. Gem. § 132 AO gilt das Korrekturrecht immer, unabhängig von der formellen Bestandskraft, und ist auch parallel zum Rechtsbehelfsverfahren anzuwenden. Der Stpfl. hat folglich jederzeit einen Anspruch auf Beachtung der Korrekturvorschriften (insb. zu seinen Gunsten). Wenn also die im Einspruch geltend gemachten Gründe auch einen Korrekturgrund zugunsten des Einspruchsführers erfüllen, ist der Einspruch insoweit begründet, auch wenn damit die Steuer im ursprünglichen (bestands-

kräftig gewordenen und geänderten) Bescheid unterschritten wird. Unter diesen Voraussetzungen kann ein Einspruch also mehr Erfolg haben als nach der 1. Alt. Es wird das Ergebnis hergestellt, das bei richtiger Änderung nach §§ 129, 172–177 AO im angegriffenen VA gelten würde. Greift der Einspruch einen auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Korrekturbescheid an, kann i.R.d. § 351 Abs. 1 2. Alt. AO auf jeden Fall auch eine Festsetzung unter die ursprüngliche Steuer erreicht werden.

**Beispiel:**

Der unanfechtbare endgültige ESt-Bescheid 01 wurde gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO von 70.000 € auf 72.000 € erhöht, weil die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht vorliegen. Der Stpfl. erstrebt mit seinem zulässigen Einspruch eine ESt von 68.000 €, weil der ursprüngliche Bescheid verschiedene Rechtsfehler zu seinen Lasten enthält (trifft zu).

**Lösung:**

Sachlich richtig wäre, die ESt auf 68.000 € zu senken. § 351 Abs. 1 AO ist anzuwenden, weil der angegriffene Änderungsbescheid einen damals bereits unanfechtbaren Bescheid änderte. Der Stpfl. kann – nach der 1. Alt. des § 351 Abs. 1 AO – mit seinem Einspruch maximal eine Aufhebung der Änderung erreichen. Dabei spielt es im Rahmen zwischen 70.000 € und 72.000 € keine Rolle, dass die behaupteten Fehler schon im ursprünglichen Bescheid enthalten waren, denn die Begründung nimmt an der Bestandskraft nicht teil. § 351 Abs. 1 2. Alt. AO greift nicht, weil Rechtsfehler keinen Korrekturatbestand erfüllen. Der Änderungsbescheid wird also im Einspruchsverfahren (schlicht) aufgehoben und es gilt dann wieder eine ESt von 70.000 €. Der weitergehende Antrag (Senkung unter 70.000 € ESt) ist unbegründet, insoweit wird der Einspruch abgewiesen.

**Beispiel:**

Der ursprüngliche unanfechtbare ESt-Bescheid wird von 70.000 € auf 72.000 € erhöht. Mit zulässigem Einspruch trägt der Stpfl. zutreffend zusätzliche Werbungskosten mit steuerlicher Auswirkung i. H. v. 2.500 € vor, die im Zusammenhang stehen mit den Einnahmen, die zur Änderung des ESt-Bescheids geführt haben.

**Lösung:**

Der zulässige Einspruch ist in voller Höhe (Minderung der ESt um 2.500 € auf 69.500 €) begründet. Nach der 1. Alt. von § 351 Abs. 1 AO käme es zwar maximal zur Aufhebung des Änderungsbescheids (70.000 €). Die weitergehende Änderung stützt sich jedoch auf § 351 Abs. 1 2. Alt. AO: Es liegen Tatsachen zugunsten des Stpfl. i. S. v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO vor.

**Beispiel:**

Es liegt ein Mix aus Korrekturfehlern und materiellen Fehlern vor:

Ursprünglicher endgültiger, unanfechtbarer ESt-Bescheid 01	10.000 €
ESt-Änderungsbescheid gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	15.000 €
Vom Einspruchsführer vorgetragener Rechtsfehler (»materieller Fehler«)	./ 1.000 €
Jetzt gefundener Änderungsfehler (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO)	./ 5.000 €

**Lösung:**

Der Einspruch ist in voller Höhe begründet, die ESt wird auf 9.000 € gesenkt:

Zunächst: § 351 Abs. 1 1. Alt. AO: 15.000 € ./ 1.000 €	14.000 €
Anschließend: § 351 Abs. 1, 2. Alt. AO: 14.000 € ./ 5.000 €	9.000 €
(Dasselbe ergibt sich aus der Kontrollüberlegung aus Korrekturrecht unter Berücksichtigung auch des § 177 AO, s. u.:	
Oberer Rahmen	15.000 €
Unterer Rahmen	5.000 €
Zutreffende Steuer insgesamt (innerhalb des Rahmens)	9.000 €

## 2.2 Trennung Grundlagenbescheid/Folgebescheid (§ 351 Abs. 2 AO)

Der Einspruch gegen den Folgebescheid ist unbegründet, wenn und soweit Fehler eines Grundlagenbescheides vorliegen. § 351 Abs. 2 AO ist eine Folge der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides (§§ 171 Abs. 10, 182 Abs. 1 AO): Im Einspruchsverfahren über den Folgebescheid kann nicht über die Richtigkeit des Grundlagenbescheides gestritten werden. Schließlich stellt der Grundlagenbescheid selbst einen VA dar, der innerhalb seiner spezifischen Rechtsbehelfsfrist mit Einspruch angegriffen werden kann. Der Sachbearbeiter beim Folge-FA kennt zudem die Umstände des Feststellungsverfahrens nicht. Mit Einspruch gegen den Folgebescheid kann aber gerügt werden:

1. Der Grundlagenbescheid ist nichtig.
2. Der Grundlagenbescheid ist nicht wirksam bekannt gegeben.
3. Der Grundlagenbescheid ist nicht richtig umgesetzt.

### Beispiel:

Mit seinem Einspruch vom 01.07. gegen den ESt-Bescheid vom 12.06. macht der Stpfl. weitere Sonderausgaben geltend, wie auch, dass der im Feststellungsbescheid festgestellte Gewinnanteil zu hoch sei.

### Lösung:

Im Verfahren über den Einspruch gegen den ESt-(Folge-)Bescheid kann nur über die Sonderausgaben entschieden werden. Hinsichtlich der Gewinnrüge ist dieser Einspruch unzulässig bzw. unbegründet.

Datiert der Feststellungsbescheid vom 05.05., kann das jetzige Schreiben auch nicht als zusätzlicher Einspruch gegen den Feststellungsbescheid ausgelegt werden. Der Einspruch wäre verspätet, wenn nicht ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt.

Erging der Feststellungsbescheid dagegen erst am 01.06., ist von zwei Einsprüchen auszugehen (vgl. dazu § 357 Abs. 2 Satz 3 AO, s.o.): Beim Grundlagen-FA wird der Gewinnanteil, im verlängerten Veranlagungsverfahren (Folge-FA) werden die Sonderausgaben überprüft.

## 2.3 Hinzuziehung gem. § 360 AO

Hinzugezogen wird ein Dritter, den die ausstehende Entscheidung betreffen kann. Eine gegenüber Einspruchsführer und Hinzugezogenem einheitliche Entscheidung über den Einspruch soll verhindern, dass sich im Anschluss weitere Einspruchsverfahren ergeben. Nach erfolgter Hinzuziehung kann außerdem ggf. eine bestandskräftige Steuerfestsetzung gem. § 174 Abs. 5 AO geändert werden. Die Hinzuziehung ist sowohl dem Hinzuziehenden als auch den sonstigen Beteiligten gem. § 359 AO bekannt zu geben. Sie ist ein VA und kann daher von sämtlichen bisherigen Beteiligten wie auch dem Hinzuzuziehenden angefochten werden. Dieser kann auch anfechten, wenn sein Antrag auf Hinzuziehung abgelehnt wird. Vor der Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1 Satz 2 AO und AEAO § 360 Nr. 2) muss dem Einspruchsführer rechtliches Gehör gewährt werden (Steuergeheimnis, es sei denn, er hat die Hinzuziehung selbst angeregt), damit dieser seinen Einspruch ggf. zurücknehmen kann.

Zu unterscheiden ist zwischen einfacher und notwendiger Hinzuziehung:

- **Einfache Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1 AO):**
  - Hinzuziehung des einen Ehegatten (falls dieser selbst nicht Einspruch eingelegt hat, Auslegung) zum Einspruch des anderen Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid (AEAO § 360 Nr. 3).
  - Andere Fälle der Gesamtschuldnerschaft: Miterbe A legt Einspruch gegen den ESt-Bescheid für den Erblasser ein; Miterbe B kann hinzugezogen werden.
  - Der Haftende kann zum Einspruch des Steuerschuldners gegen den Steuerbescheid hinzugezogen werden.

• **Notwendige Hinzuziehung (§ 360 Abs. 3 AO):**

Die Entscheidung über den eingelegten Einspruch wirkt zwingend einheitlich. Sie ist insoweit Spiegelbild des § 352 AO: Wer selbst einspruchsbefugt ist, aber keinen Einspruch eingelegt hat, muss zum Verfahren hinzugezogen werden.

**Beispiel:**

Geschäftsführer/Vertreter G der KG hat Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid eingelegt und dabei sowohl den Gewinnanteil des Komplementärs K1 als auch die Sonder-BA des Kommanditisten K2 angegriffen.

**Lösung:**

K1 (vgl. § 352 Abs. 2 Nr. 4 AO) und K2 (vgl. § 352 Abs. 2 Nr. 5 AO) werden gem. § 360 Abs. 3 AO notwendig hinzugezogen.

Im umgekehrten Fall: Bei Einspruch des K1 bzw. des K2 wird G für die KG hinzugezogen.

## 2.4 Präklusion gem. § 364b AO

Wird ein Einspruch nicht begründet (zulässig nach § 357 Abs.3 AO), kann das FA den Einspruch entweder (nach Aktenlage) abweisen oder nach § 364b AO verfahren:

1. Es setzt für Umstände nach § 364b Abs. 1 AO
2. eine angemessene Frist (vgl. AEAO zu § 364b Nr. 2) und
3. weist gem. § 364b Abs. 3 AO auf die besondere Ausschlussfolgen eines verspäteten Vortrags hin.

Lässt der Einspruchsführer die wirksam gesetzte Frist verstreichen, dürfen verspätet/nicht vorgetragene, aber fristbefangene Tatsachen zugunsten des Einspruchsführers im Einspruchsverfahren nicht berücksichtigt werden (Präklusion = Ausschluss), der Einspruch wird ggf. abgewiesen. Nach AEAO § 364b Nr. 4 Satz 3 kann die Fristsetzung selbst nicht isoliert angegriffen werden; sie wird nur i.R. einer anschließenden Klage (inzidenter) geprüft. Die Präklusion wirkt rechtsbehelfsrechtlich, eine Verbesserung der Rechtslage zugunsten des Einspruchsführers durch Korrekturrecht ist aber grundsätzlich nicht ausgeschlossen; daher hebt das FA gleichzeitig einen bis dahin geltenden VdN auf (AEAO zu § 364b Nr. 2 Satz 3).

**Beispiel:**

Der Stpfl. hat gegen den ESt-Schätzungsbescheid 01 zulässig Einspruch eingelegt und lediglich mit der Bemerkung versehen: »Gründe reiche ich nach«. Auf die erneute Aufforderung des FA, eine Steuererklärung abzugeben, reagiert er nicht – auch nicht, nachdem ihm das FA dafür eine angemessene Frist gesetzt und auf die Präklusionsfolgen hingewiesen hat. Gleichzeitig hatte das FA den VdN aufgehoben. Erst nach Fristablauf geht die angeforderte Erklärung ein. Daraus ergibt sich, dass das FA die ESt um 2.000 € zu hoch geschätzt hat.

**Lösung:**

Das FA hat alle Voraussetzungen des § 364b Abs. 2 AO beachtet. Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auch korrekturrechtlich wird dem Stpfl. nicht geholfen: Weil zuvor der VdN aufgehoben wurde, entfällt eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO. Eine Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO scheidet schon daran, dass der Einspruchsführer vor Ablauf der Einspruchsfrist keinen wirksamen »Antrag« stellte (s. u.). Eine Änderung des Bescheids gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt wegen groben Verschuldens nicht in Frage. In einer anschließenden Klage kommt eine Berücksichtigung des verspäteten Vortrags doch noch in Betracht, s. u. zu § 76 Abs. 3 FGO. (Hinweis: Zeigt sich in anderen Fällen nach Ablauf der Ausschlussfrist ein nicht mit § 364b Abs. 1 AO zusammenhängender Fehler [z. B. Rechtsfehler des FA], ist dieser Fehler bei der Entscheidung über den Einspruch doch zu berücksichtigen.)

## 2.5 Ersetzungsregel des § 365 Abs. 3 AO

Richtete sich ein zulässiger (!) Einspruch gegen einen Bescheid, der im Laufe des Einspruchsverfahrens gem. § 132 AO geändert wird, wird der Änderungsbescheid kraft Gesetzes gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Streitgegenstand, ohne dass erneut Einspruch eingelegt werden muss/kann. Dasselbe gilt gem. § 365 Abs. 3 Satz 2 AO auch für Berichtigungen nach § 129 AO bzw. im Verhältnis zu einem unwirksamen Bescheid, und auch dann, wenn während eines Einspruchs gegen eine Vorauszahlungs-/Vor anmeldungsfestsetzung die Jahressteuer festgesetzt wird.

### Beispiel:

G legt gegen ihren ESt-Bescheid über 30.000 € zulässig Einspruch ein. Noch bevor über den Einspruch entschieden wurde, erhöht das FA die ESt gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auf 35.000 €.

### Lösung:

Im laufenden Einspruchsverfahren wird nun gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO automatisch geprüft, ob die Steuer zutreffend 35.000 € beträgt.

### Beispiel:

G trägt zwei Einwendungen vor, von denen nur eine derzeit zugunsten des G spruchreif ist.

### Lösung:

Das FA erlässt einen Teilabhilfebescheid (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO), der gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des noch im Übrigen laufenden Einspruchsverfahrens wird. Sobald auch die zweite Einwendung spruchreif ist, erlässt das FA einen weiteren (Voll-) Abhilfebescheid oder eine Einspruchsentscheidung (s. u.).

### Beispiel:

Mit Hinweis auf eine Vorlage des BFH an den EuGH legte U Einspruch gegen seine eigene USt-Voranmeldung 12/2012 ein. Seiner USt-Jahresanmeldung 2012 legte er später die (noch) geltende Verwaltungsmeinung zugrunde.

### Lösung:

U muss nicht nochmals Einspruch gegen die Jahresanmeldung einlegen. Weil sie die Voranmeldung »erledigt«, gilt sie nun gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO als Streitgegenstand.

### Beispiel:

A rügt mit einem zulässigen Einspruch die Höhe des in einem Feststellungsbescheid festgestellten laufenden Gewinns. Während des laufenden Einspruchsverfahrens erkennt das FA, dass es den Veräußerungsgewinn rechtsfehlerhaft zu niedrig feststellte.

### Lösung:

Die Feststellungen zum laufenden und zum Veräußerungsgewinn sind jeweils selbständig. Weil A nur den laufenden Gewinn angriff, wurde der festgestellte Veräußerungsgewinn bestandskräftig. Er ist nicht Gegenstand des aktuellen Einspruchs und wird es auch nicht nach § 365 Abs. 3 AO, wenn er unter den Voraussetzungen des Korrekturrechts geändert wird (BFH vom 23.02.2012, IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448).

## 2.6 Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO)

### 2.6.1 Überblick

Ein zulässiger Einspruch führt zwar zu einer Überprüfung, hindert aber gem. § 361 Abs. 1 AO nicht die Vollziehung des angefochtenen VA. Stpfl. bzw. Berater können daher – zusätzlich zum Einspruch – Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO beantragen. Dabei wird nur **summarisch**/oberflächlich geprüft (Eilverfahren).

1. Betroffen ist ein VA, der
2. angegriffen wurde (Einspruch, Anfechtungsklage) und
3. vollziehbar ist (Steuerbescheid, -änderungsbescheid, Haftungsbescheid usw., nicht aber Ablehnung beantragter Änderung oder von Stundung).
4. Regelmäßig liegt ein Antrag vor.
5. Wenn und soweit Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA bestehen, wird die Vollziehung ausgesetzt. Die **Zweifel** müssen nicht überwiegen (Unentschiedenheit). Sie bestehen nicht, wenn Einspruch bzw. Klage unzulässig sind.

Im Umfang der Zweifel wird (teil-) ausgesetzt (Verschiebung der Fälligkeit); zusätzlich fallen ggf. **Aussetzungszinsen** an (§ 237 AO). Eine Vollstreckung darf nicht (weiter-)verfolgt werden (§ 251 Abs. 1 AO). Es bleibt also bei der angegriffenen Steuerfestsetzung bis zur Entscheidung in der Hauptsache/über Einspruch bzw. Klage. Der Stpfl. muss aber nur den nicht ausgesetzten Teil der festgesetzten Steuer bezahlen.

### 2.6.2 Sonderfälle

Die folgenden Sonderfälle sind zu beachten:

1. Leistungsgebot bereits befolgt (§ 361 Abs. 2 Satz 3 AO): Die Vollziehung wird »aufgehoben«, eine bereits bezahlte Steuer dem Stpfl. vorläufig erstattet;
2. Deckelung der AdV (§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO);
3. AdV-Grundlagen-/Folgebescheid.

#### Beispiel zu 2:

Festsetzung der ESt auf	100.000 €
Davon bereits festgesetzt durch LSt/Vorauszahlung	96.000 €
Leistungsgebot	4.000 €
Einwendungen laut Einspruch	10.000 €
Davon Zweifel an der Rechtmäßigkeit	8.000 €

#### Lösung:

AdV nicht 8.000 €, sondern (gem. § 361 Abs. 2 Satz 4 AO maximal) 4.000 €  
 Weil es auf die »festgesetzte« Steuer ankommt, ergibt sich dasselbe Ergebnis, auch wenn z. B. ein Teil der Vorauszahlungen noch nicht gezahlt wurde.

#### Beispiel zu 3:

Der Gewinnfeststellungsbescheid einer OHG (90.000 €) wird zulässig angefochten. Zusätzlich wird AdV beantragt. Das Grundlagen-FA setzt wegen insoweit bestehender Zweifel im Umfang einer Gewinnauswirkung von 6.000 € aus. Dies wird den Folge-FA mitgeteilt. Gem. § 361 Abs. 3 AO ergibt sich hieraus kraft Gesetzes grundsätzlich eine Aussetzung auch der ESt-Bescheide der Gesellschafter. Diese können unterschiedlich betroffen sein:

- a) Gesellschafter A wurde bislang nicht veranlagt, seine Steuerquote beträgt 20 %.
- b) Gesellschafter B ist bereits veranlagt. Er hat die ESt bzw. das Leistungsgebot (gem. Anrechnungsverfügung) i. H. v 8.000 € auch schon bezahlt.
- c) Auch die ESt des Gesellschafters C ist bereits festgesetzt und erbrachte wegen der Anrechnung von LSt und Vorauszahlungen eine Erstattung zugunsten des C.

#### Lösung:

- a) Die ESt des A wird entsprechend dem Grundlagenbescheid festgesetzt (Gewinnanteil des A: 30.000 €). A muss allerdings nicht die gesamte festgesetzte ESt zahlen; ausgesetzt werden davon 6.000 € (AdV des Feststellungsbescheids) x 1/3 (Anteil des A) x 20 % = 400 €.
- b) Wirkt sich bei B der ihn betreffende ausgesetzte Gewinnanteil seiner Steuerquote entsprechend i. H. v. 1.000 € aus, erhält er diesen Betrag im Wege der »Aufhebung« der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 Satz 3 AO vorläufig zurück bis zur Entscheidung über den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid.

- c) Bei C wirkt sich die Aussetzung der Vollziehung des Feststellungsbescheids wegen § 361 Abs. 2 Satz 4 AO nicht aus.

### 2.6.3 Ablehnung des Aussetzungsantrags

Lehnt das FA einen Aussetzungsantrag ab, hat der Stpfl. zwei Möglichkeiten:

1. Er legt Einspruch gem. §§ 347 ff. AO ein und kann anschließend das FG durch einfachen Antrag gem. § 361 Abs. 5 AO anrufen. Oder:
2. Er wendet sich nach der Ablehnung sogleich an das FG. Dies geschieht nach § 361 Abs. 5 AO (ausnahmsweise) nicht mittels Klage, sondern durch (einfacheren) Antrag auf AdV (§ 69 Abs. 3, Abs. 4 Nr. 1, Abs. 7 FGO).

## 2.7 Aussetzung und Ruhen des Verfahrens (§ 363 AO)

### 2.7.1 Aussetzung des Verfahrens gem. § 363 Abs. 1 AO

Ein Rechtsverhältnis muss für die Entscheidung über den Einspruch »**vorgreiflich**« (für den fraglichen Einspruch relevant), also unter Beteiligung des Einspruchsführers bei einer Verwaltungsbehörde oder einem Gericht anhängig sein.

### 2.7.2 Ruhen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO

Dies ist »zweckmäßig«, wenn ein Abwarten ökonomisch ist und einer schnellen Erledigung und der damit verbundenen Rechtssicherheit vorgeht, v. a. wenn für dieselbe Rechtsfrage bereits ein Einspruch oder eine Klage vor dem FG eines anderen Stpfl. oder des Stpfl. für einen anderen Veranlagungszeitraum anhängig ist. Der Einspruchsführer muss **zustimmen** oder das Ruhen beantragen. Nach Sinn und Zweck wird nur der betreffende Verfahrensteil ausgesetzt.

### 2.7.3 Zwangsruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO

Geht es im Einspruchsverfahren (auch) um eine bereits beim BFH bzw. BVerfG bzw. EuGH anhängige Rechtsfrage (Musterprozess), tritt automatisch/per Gesetz die (Teil-)Zwangsruhe ein, wenn der Einspruch hierauf gestützt wird. Dies gilt nicht, wenn das FA insoweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, Nr. 4 AO verfährt. Hinsichtlich der anderen (individuellen) Einwendungen kann eine Teilabhilfe gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder eine Teileinspruchsentscheidung gem. § 367 Abs. 2a AO ergehen.

### 2.7.4 Ruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 3 AO

Sind wegen einer bestimmten Rechtsfrage massenhaft Einspruchsverfahren zu erwarten, können das BMF (im BStBl I) oder die OFD (mit Zustimmung des FinMin) durch Allgemeinverfügung (§ 118 Abs. 2 AO) die Zwangsruhe anordnen.

### 2.7.5 Rechtsbehelf

Wird ein entsprechender Antrag des Einspruchsführers abgelehnt, kann er gegen diese **Ablehnung** gem. § 363 Abs. 3 AO nicht separat Einspruch einlegen. Er muss die Entscheidung über den Einspruch abwarten und kann dann mittels isolierter Anfechtungsklage das versagte Ruhen rügen.

## 3 Beendigung eines Einspruchsverfahrens

Ist der Einspruch **unzulässig**, wird er gem. § 358 AO **verworfen**. Der angegriffene VA wird nicht in der Sache überprüft. Hiergegen kann der Einspruchsführer klagen.

Ist der Einspruch insgesamt **begründet**, ergeht regelmäßig ein (Voll-) **Abhilfebescheid** gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, eine Einspruchsentscheidung muss gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO nicht ergehen. In der Praxis »erledigt« die Verwaltung zunehmend Einsprüche, die unter Hinweis auf (noch nicht in den Vorläufigkeitskatalog aufgenommene) Musterverfahren begründet werden, dadurch, dass der angegriffene VA insoweit vorläufig gemacht wird.

Gegen den Vollabhilfebeseid ist wiederum Einspruch statthaft.

Hält das FA den angegriffenen Bescheid auch nach der Gesamtüberprüfung für rechtmäßig, **weist** es den Einspruch gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO **ab**. Hiergegen ist dann nur noch eine Klage möglich (vgl. § 348 Nr. 1 AO).

Hält das FA die Einwendungen des Einspruchsführers für **teilweise begründet**, kann es den VA i.R. einer Einspruchsentscheidung teilweise ändern und den Einspruch im Übrigen abweisen. Regelmäßig ergeht stattdessen ein **Teilabhilfebeseid** gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, der sodann gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des im Übrigen noch andauernden Einspruchs wird und letztlich durch Einspruchsentscheidung abgewiesen wird. Der Teilabhilfebeseid wird dabei nicht (teil)bestandskräftig, kann daher im weiterlaufenden Verfahren wiederum geändert werden.

Erhebt der Einspruchsführer mehrere Einwendungen und sind diese **teilweise unbegründet**, kann das FA insoweit gem. § 367 Abs. 2a AO eine **Teileinspruchsentscheidung** erlassen. Der Einspruch läuft im Übrigen weiter und muss noch entschieden werden in dem Umfang, der gem. § 367 Abs. 2a Satz 2 AO ebenfalls in der Teileinspruchsentscheidung bestimmt wird (BFH vom 14.03.2012, X R 50/09, BStBl II 2012, 536). Der Einspruchsführer kann gegen die Teileinspruchsentscheidung in Bezug auf die Abweisung und/oder gegen die Konkretisierung des verbleibenden Reststreitgegenstandes klagen (AEAO zu § 367 Nr. 6.3 Sätze 2, 3).

**Allgemeinverfügungen** gem. § 367 Abs. 2b AO erleichtern die betroffenen Massenverfahren. Eine Vielzahl von individuellen Einspruchsentscheidungen wird erspart. Das BMF entscheidet insgesamt und veröffentlicht die Entscheidung verbindlich im BStBl I (und im Internet). Die Klagefrist beträgt gem. § 367 Abs. 2b Satz 5 AO ein Jahr ab Bekanntgabe. Allerdings kann ein Einspruch wegen des Grundsatzes der Gesamtaufrollung allein durch den Erlass einer Allgemeinverfügung nicht beendet werden (AEAO § 367 Nr. 7.2). Sie bietet sich in der Praxis v. a. an, wenn zuvor eine Teileinspruchsentscheidung erging.

Im Zuge der Gesamtaufrollung gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO kann sich ein Änderungsbedarf zu Lasten des Einspruchsführers ergeben. Auf eine solche **Verböserung** muss das FA gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO zuvor hinweisen, damit der Einspruchsführer ggf. seinen Einspruch zurücknehmen kann. Fehlt der Hinweis, hebt das FG nach Klage die Einspruchsentscheidung auf und verweist an das FA zurück, wo jetzt der Hinweis nachgeholt wird. Die Regelung gilt analog für Änderungen nach § 132 AO während eines Einspruchsverfahrens, wenn die Korrektur nur noch wegen einer einspruchsbedingten Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 3a AO zulässig ist (BFH vom 25.02.2009, IX R 24/08, DStR 2009, 1146).

Einspruch	Entscheidung	Weiterer Rechtsbehelf
Unzulässig	Einspruchsentscheidung: Verwerfen (§§ 358, 367 AO)	Klage
Voll unbegründet	Einspruchsentscheidung: Abweisung (§ 367 AO)	Klage
Voll begründet	Vollabhilfe (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO)	Einspruch
Teils begründet (spruchreif), teils unbegründet	Teilabhilfe (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) und Einspruchsentscheidung/ Abweisung (§ 367 AO)	Klage
Teils unbegründet (spruchreif), teils noch nicht spruchreif	Teileinspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a, ggf. 2b AO)	Klage

## V Korrekturrecht

### Klausurschema

- A. Wirksamer VA: Bindungswirkung (§ 124 AO)
- B. Änderung im Wege des Einspruchs (nein, i. d. R. Fristproblem)
- C. Änderungsvorschriften
  - 1. §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO
  - 2. § 129 AO
  - 3. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO
  - 4. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO
  - 5. § 173 AO
    - 5.1 Tatsache (ob und wie viele)
    - 5.2 Ursprünglich vorgelegen, nachträglich bekannt, steuerrelevant
    - 5.3 Steuererhöhend: Änderung (Nr. 1) bzw. steuermindernd (Nr. 2): Verschulden, ggf. Nr. 2 Satz 2 AO
    - 5.4 Ggf. § 173 Abs. 2 AO
  - 6. § 174 AO
  - 7. § 175 AO
  - 8. Nichtberücksichtigung des Fehlers nach § 176 AO
  - 9. Ggf. saldieren i. R. v. § 177 AO  
(Änderung auch im Hinblick auf Festsetzungsverjährung zulässig?)  
oder
  - 10. Änderung nach §§ 130, 131 (vgl. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO), falls sonstiger VA

### 1 Verhältnis zum Einspruch

#### 1.1 Sicht des Finanzamts

Sobald ein VA im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe wirksam wurde, ist die Behörde gem. § 124 Abs. 1 AO an dessen Inhalt gebunden. Enthält der VA einen Fehler, bleibt es doch bei der Regelung und dem damit verbundenen Leistungsgebot. Dies dient dem Rechtsfrieden bzw. dem Vertrauen des Bürgers auf den Bestand der getroffenen Entscheidung. Die Einspruchsfrist nach §§ 355, 356 AO gewährt der Verwaltung keine Rechte.

Nur ausnahmsweise kann das FA seine ursprüngliche Entscheidung noch ändern, wenn der erkannte Fehler nämlich die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt (und noch keine Festsetzungsverjährung eintrat). Die materielle Bestandskraft wird dann durchbrochen. Das FA ändert i. d. R. von Amts wegen, ausnahmsweise auf Antrag (vgl. §§ 164 Abs. 2, 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, 174 Abs. 1 AO).

#### 1.2 Sicht des Bürgers

Vorrangig legt der Bürger Einspruch ein, wenn er eine bestehende Entscheidung des FA zu seinen Gunsten verändern will. Insoweit ist er auf die – durch vielerlei Tatbestandsmerkmale eingeschränkten – Korrekturvorschriften grundsätzlich nicht angewiesen; zur Bedeutung bei § 351 Abs. 1 AO s. Kap. IV 2.1. Lässt der Stpfl. allerdings die Einspruchsfrist verstreichen, muss er seine Interessen i. R. d. Korrekturrechts verfolgen.

#### Beispiel:

Der Stpfl. S legt erst mit Schreiben vom 10.08.12 in Bezug auf die Steuerfestsetzung vom 06.07.2012 Belege zu bisher nicht erklärten Werbungskosten vor.

**Lösung:**

Das Schreiben könnte nach Auslegung einen Einspruch darstellen; dafür müsste v. a. die Einspruchsfrist gewahrt sein: Sie beträgt gem. § 355 AO einen Monat ab Bekanntgabe, begann gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 09.07.12 und endete gem. § 108 Abs. 1 i. V. m. §§ 187, 188 BGB mit Ablauf des 09.08.12. Hinweise für eine spätere Bekanntgabe oder eine Wiedereinsetzung gem. § 110 AO sind nicht ersichtlich. Weil die Einspruchsfrist verstrich, ist zu prüfen, ob die Werbungskosten des S nach einer Änderungsvorschrift berücksichtigt werden können. Hier kommt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht.

**1.3 Wirkung eines Korrekturbescheids**

Wird der ursprüngliche VA auf der Grundlage einer Korrekturvorschrift geändert, **ummantelt** der Änderungsbescheid den geänderten Bescheid. Der geänderte Bescheid wird nicht unwirksam/nichtig; er ist nur suspendiert (derzeit nicht maßgeblich). Die Rechtslage richtet sich nur noch nach dem Änderungsbescheid. Wird dieser allerdings später aufgehoben (z. B. infolge eines Einspruchs), lebt der geänderte ursprüngliche Bescheid wieder auf.

**1.4 Ergänzungsbescheid**

Die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift müssen nicht beachtet werden, wenn das FA den ursprünglichen VA nicht ändert, die in ihm enthaltene Entscheidung unberührt lässt und nur eine weitere Entscheidung hinzufügt (vgl. BFH vom 26.04.2012, IV R 19/09, BFH/NV 2012, 1569).

**Beispiel:**

A erhält einen Haftungsbescheid für die USt 01 der A-GmbH. Gem. einem zweiten Haftungsbescheid (Ergänzungs-VA) kann A auch für die USt 02 der A-GmbH in Anspruch genommen werden (fraglich: BFH vom 15.02.2011, VII R 66/10, DB 2011, 976 zum Ergänzungsbescheid für nachträglich erfahrene erweiterte Haftung).

Im Feststellungsbescheid wurde eine Feststellung vergessen (z. B. Art der Einkünfte); sie kann gem. § 179 Abs. 3 AO nachgeholt werden; keine Korrektur.

**2 Übersicht über die Korrekturvorschriften**

Das Recht zur Änderung ergibt sich schwerpunktmäßig aus der AO, gelegentlich auch aus den Einzelsteuergesetzen, z. B.:

- § 10d EStG, § 11 EigZulG, § 32a KStG,
- §§ 15a, 17 UStG,
- § 35b GewStG.

**§ 129 AO** gilt für sämtliche Arten von VA. **§§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO** gelten nur für Steuerfestsetzungen (§ 155 Abs. 1 AO) und gleichgestellte VA (mit Gleichstellungsklausel: vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO, § 239 Abs. 1 Satz 1 AO, § 184 Abs. 1 Satz 3 AO). **§§ 172 ff. AO** gelten ebenfalls nur für Steuerfestsetzungen und gleichgestellte Bescheide; gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2d AO gelten für sie nicht die **§§ 130, 131 AO**, die ihrerseits nur sonstige VA (Haftung, Stundung, Prüfungsanordnung, Anrechnungsverfügung) betreffen.

Das Gesetz verwendet unterschiedliche Begriffe für Korrekturen. Sie gelten grundsätzlich nebeneinander, schließen sich nicht gegenseitig aus (Änderung nach § 164 Abs. 2 oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Da es letztlich auf die Richtigkeit einer Änderung ankommt, wird ein Einspruch abgewiesen, wenn zwar zu Recht die Anwendung einer bestimmten Korrekturvorschrift angegriffen wird, die Änderung aber aufgrund einer anderen Korrekturregelung richtig war (Argument aus § 126 AO).

### 3 Berichtigung (§ 129 AO)

Sie setzt einen »mechanischen Fehler« voraus, der regelmäßig dem FA (= beim Erlass eines VA) unterliefe. Es gibt ausdrücklich benannte (Schreibfehler usw.) und vergleichbare Fehler, bei denen die eigentlich gewollte Entscheidung falsch umgesetzt wird: kein Fehler in der Willensbildung, sondern in der Willensäußerung. Diese Ursache muss feststehen (Feststellungslast beim FA). Davon ist auszugehen, wenn kein vernünftiger sachlicher Grund für das fehlerhafte Vorgehen denkbar ist. Besteht die mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums (o.Ä.), kann nicht berichtigt werden. Der Fehler kann auch mehrmals (Veranlagung und späterer Rechtsbehelf) passieren. Eine Begründung für eine Berichtigung ist i. d. R. verzichtbar. Die Berichtigung wirkt **punktuell**; andere (materielle) Fehler können i. R. d. **Ermessens** bzw. nach § 177 AO mitberichtigt werden. Für Fehler nach § 129 AO gilt die besondere **Ablaufhemmung** des § 171 Abs. 2 AO (s. u.).

Keine Fehler nach § 129 AO sind Ermittlungs-/Aufklärungsfehler und Fehler aus der Subsumtion/Rechtsanwendung sowie Fehler in der Programmierung.

Ähnliche Fehler nach § 129 AO sind: Abweichung von Aktenverfügung, Eingabe- und Übertragungsfehler; Scanfehler; Übersehen unterjähriger Aktenunterlagen wie z. B. Grundlagenbescheid.

Eine Unrichtigkeit ist »offenbar«, wenn der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für einen unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar war. In den objektivierten Erkenntnishorizont dieses Dritten sind neben dem Akteninhalt regelmäßig auch im konkreten Fall einschlägige interne Arbeits- und Dienstsanweisungen einzubeziehen.

Ist die Anordnung des Vorbehalts der Nachprüfung versehentlich unterblieben und liegen insoweit die Voraussetzungen des § 129 Satz 1 AO vor, kann das FA den Bescheid unmittelbar nach § 164 Abs. 2 AO ändern (BFH vom 01.07.2010, IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2005).

#### Beispiel:

S hat die Summe seiner Ausgaben zwar richtig addiert (2.442 €), in die Steuererklärung aber stattdessen 244 € eingetragen. Nach Ablauf der Einspruchsfrist (Bestandskraft) bittet er, die endgültig festgesetzte ESt herabzusetzen.

#### Lösung:

Weil die Steuer endgültig festgesetzt wurde, kann nicht nach §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO geändert werden. Weil die Frist verstrich, entfällt eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (wie auch ein Einspruch). Einer Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO steht häufig Verschulden entgegen. Die fehlerhafte Übertragung des Summenbetrags ist mechanisch bedingt, unterliefe aber nicht beim Erlass des VA, sondern zuvor bei der Steuererklärung. Nunmehr ist zu unterscheiden: Hatte S der Erklärung die entsprechenden Ausgabenbelege beigelegt, gilt § 129 AO doch, weil das FA den Fehler bemerken bzw. vermeiden hätte können (übernommener mechanischer Fehler). Lagen die Belege nicht bei, scheidet § 129 AO.

#### Beispiel:

Der Stpfl. hat seinen Gewinn bisher (01) nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, muss nun aber bilanzieren (02). Zu diesem Zweck berechnet er den sog. Übergangsgewinn (02), den er dem FA auch mitteilt. Letztlich erklärt er für 02 allerdings nur den laufenden Gewinn und wird auch ohne Berücksichtigung des Übergangsgewinns besteuert.

#### Lösung:

Das FA kann später die ESt-Festsetzung 02 gem. § 129 AO um den Übergangsgewinn erhöhen (BFH vom 27.05.2009, X R 47/08, BStBl II 2010, 946).

#### 4 Änderung nach § 164 Abs. 2 AO, Vorbehalt der Nachprüfung

Das FA darf bei Steuerbescheiden/gleichgestellten VA einen VdN **anordnen**. Eine abschließende Prüfung liegt erst nach einer abschließenden **Außenprüfung** (§§ 193 ff. AO) vor. Gem. § 124 Abs.1 AO muss der VdN in dem dem Stpfl. bekannt gegebenen Bescheid genannt sein. Enthält nur die Aktenausfertigung den Vermerk, kann später nach § 129 AO berichtigt und sogleich auch nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden (BFH vom 01.07.2010, IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2005). In der Praxis ergehen **Schätzungsbescheide** gem. § 162 AO häufig unter VdN (AEAO zu § 164 Nr. 4).

Ein VdN besteht **kraft Gesetzes** bei Festsetzungen von Vorauszahlungen: § 164 Abs. 1 Satz 2 AO (z.B. ESt, KiSt, Soli) bzw. bei **Steueranmeldungen** (§ 150 AO, LSt, USt-VA/JA) im Zusammenhang mit § 168 Satz 1 AO sofort mit Eingang beim FA bzw. gem. Satz 2 nach Zustimmung durch das FA, bei schriftlichem Anerkennen nach § 167 Abs. 1 Satz 3 AO.

Es ergeben sich folgende **Rechtsfolgen**: Der VA wird zwar nach Ablauf der Einspruchsfrist formell, **nicht aber materiell bestandskräftig**. Der VdN erfasst den gesamten VA. Dieser ist bis zur Grenze der Verjährung beliebig änderbar (außer: § 176 AO). Da der Stpfl. jederzeit eine Änderung beantragen kann, muss er seine Interessen nicht unbedingt durch Einspruch verfolgen (kann aber ohne Einspruch nicht Aussetzung der Vollziehung beantragen). Dass ein VdN mit Vorläufigkeit verbunden wird (§ 165 Abs. 3 AO), liegt an der Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 8 AO.

Nach einer abschließenden Außenprüfung ist ein behördlicher und gesetzlicher VdN durch das FA **aufzuheben** (entfällt nicht automatisch). Ergeht nach einer Außenprüfung ein Änderungsbescheid, wird das FA darin zugleich den VdN aufheben bzw. die geänderte Steuer endgültig festsetzen (Umkehrschluss aus § 164 Abs. 1 Satz 1 AO – hiergegen kann in vollem Umfang, also auch wegen bereits in der ursprünglichen Festsetzung enthaltener Fehler, Einspruch eingelegt werden). Bringt die Außenprüfung keine Änderungen, ergeht also kein Änderungsbescheid, muss das FA doch den VdN gem. § 164 Abs. 3 Satz 3 AO aufheben – auch dies ist gem. § 164 Abs. 3 Satz 2 AO in vollem Umfang anfechtbar. Wird der VdN nicht ausdrücklich aufgehoben (§ 124 Abs. 1 AO), kann später nach § 164 Abs. 2 AO zugunsten/zulasten des Stpfl. geändert werden. Wurde ein VdN nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO behördlich angeordnet, der Bescheid später **geändert** ohne Aussage zum VdN, gilt der VdN weiter. Wird eine USt-Voranmeldung geändert, bleibt der VdN (bisher aus § 168 AO) wegen § 164 Abs. 1 Satz 2 AO bestehen. Ändert das FA aber eine USt-Jahresanmeldung ohne Hinweis auf den VdN, ist diese endgültig.

##### **Beispiel (vgl. Steuerberaterklausur 2011):**

S gab seine ESt-Erklärung 05 in 07 ab. Das FA setzte die ESt 05 unter VdN fest. Nach der Ende 11 begonnenen Betriebsprüfung ändert das FA die ESt 05.

##### **Lösung:**

Rechtsgrundlage der Änderung ist § 164 Abs. 2 AO. Der VdN ist zuvor nicht verjährt (§§ 164 Abs. 4, 171 Abs. 4 AO). Dabei wird der VdN gem. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO aufgehoben.

##### **Beispiel:**

Weil S ihre ESt-Erklärung 03 nicht abgab, schätzte das FA mit Bescheid vom 19.06.05 die Steuer auf 30.000 €. Am 18.01.06 gab S gem. § 149 Abs. 1 Satz 4 AO ihre Steuererklärung ab, nach der die Steuer

- a) 25.000 €,
- b) 35.000 € beträgt.