

## **Aufgabe 1**

Das Finanzamt Düsseldorf-Altstadt erhält im Jahr 2014 eine Mitteilung der Stadt Düsseldorf über eine Gewerbeabmeldung des Handwerkermeisters H für das Jahr 2013. Nachdem H Rückfragen des Finanzamts zur Einstellung seines Gewerbebetriebs zunächst nicht beantwortet hat, erlässt das Finanzamt am 10.4.2017 einen Änderungsbescheid über die bislang erklärungsgemäße, nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Einkommensteuerfestsetzung für 2013. H legt durch Email vom 14.5.2017 Einspruch ein und macht zutreffend geltend, sein Gewerbe bereits 2012 aufgegeben zu haben.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?

## **Aufgabe 2**

Auf den Einspruch des H in Aufgabe 1 (s.o.) erlässt das Finanzamt Düsseldorf-Altstadt eine Einspruchsentscheidung, mit der es den Einspruch des H als unzulässig verwirft. H erhebt im Jahr 2017 gegen den Änderungsbescheid über Einkommensteuer für 2013 Klage vor dem Finanzgericht. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht vom 17.01.2019 hebt das Finanzamt die Einspruchsentscheidung und den Änderungsbescheid über Einkommensteuer für 2013 auf Hinweis des Gerichts auf.

Das Finanzamt Düsseldorf-Altstadt übersendet H daraufhin einen Anhörungsbogen vom 04.06.2019, nachdem es nunmehr beabsichtigt, die Einkommensteuerfestsetzung für 2012 unter Berücksichtigung eines Betriebsaufgabegewinns zu ändern.

H hatte seine Einkommensteuererklärung für 2012 im Jahr 2013 abgegeben. Er ist durch Bescheid vom 26.08.2013 zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt worden. Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

H beauftragt nach Erhalt des Anhörungsbogens vom 04.06.2019 Steuerberater S mit der Wahrnehmung seiner Interessen. Dieser übersendet dem Finanzamt mit seiner Stellungnahme zum Anhörungsbogen eine Vollmacht des H und bittet, zukünftig Schreiben und Bescheide in dieser Angelegenheit an ihn zu schicken.

Nachdem das Finanzamt Düsseldorf-Altstadt Korrespondenz zunächst an S übersandt hat, erlässt es am 13.1.2020 einen Änderungsbescheid über die

Einkommensteuerfestsetzung für 2012, den es durch einfachen Brief an H persönlich übersendet. Als S hiervon erfährt, setzt er sich mit dem Finanzamt in Verbindung und verlangt eine erneute Bekanntgabe an ihn als Steuerberater. Diese erfolgt durch erneuten Versand des Bescheids am 26.01.2020, der dem S am 28.01.2020 förmlich durch Zustellungsurkunde zugestellt wurde.

S ist der Meinung, dass dem Finanzamt Düsseldorf-Altstadt keine Korrekturvorschrift zur Verfügung steht und für 2012 überdies bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Prüfen Sie, ob das Finanzamt Düsseldorf-Altstadt zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2012 berechtigt ist.

### **Aufgabe 3**

Der Auszubildende A macht in seiner Einkommensteuererklärung für 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8.000 € geltend. Außerdem hat er für einen nebenberuflich ausgeübten Gewerbebetrieb im Jahr 2017 einen Anlaufverlust i.H.v. 5.000 € erzielt, den er ebenfalls in seiner Einkommensteuererklärung geltend macht.

Das Finanzamt erlässt einen Einkommensteuerbescheid für 2017, in dem es die Einkommensteuer auf 0 € festsetzt. Bei den Besteuerungsgrundlagen hat das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt, den Anlaufverlust aus Gewerbebetrieb jedoch nicht.

A ist damit nicht einverstanden und legt fristgerecht Einspruch ein. Erfolgsaussichten des Einspruchs?

**Abwandlung:** Ändern sich die Erfolgsaussichten des Einspruchs gegen den Einkommensteuerbescheid 2017, wenn der Anlaufverlust 15.000 € beträgt?

### **Aufgabe 4**

Malermeister M ist für das Jahr 2015 erklärungsgemäß, bestandskräftig und ohne Vorbehalt der Nachprüfung zur Einkommensteuer veranlagt worden. Im Jahr 2017 kommt es zu einer Betriebsprüfung, aufgrund der das Finanzamt Änderungsbescheide über Einkommensteuer für 2015 erlässt und darin zutreffend den Gewinn des M aus Gewerbebetrieb um 500 € erhöht.

M erkennt nach Erhalt des Änderungsbescheids anhand der Anleitung zur Erstellung der Einkommensteuererklärung, dass er es versehentlich versäumt hat, für 2015 Beerdigungskosten i.H.v. 1.000 € als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen. Er legt deshalb fristgerecht Einspruch gegen den Änderungsbescheid des Finanzamts ein.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?

**Lösungsvorschlag:****Aufgabe 1:**

2	Der Einspruch ist erfolgreich, wenn er zulässig und begründet ist. Der Einspruch ist zulässig, wenn die entsprechenden Sachentscheidungsvoraussetzungen, insbesondere Statthaftigkeit, Form, Frist und Beschwer vorliegen.
2	Der Einspruch ist statthaft, da H sich gegen einen Änderungsbescheid über die Einkommensteuerfestsetzung für 2013 vom 10.04.2017 wehrt. Dabei handelt es sich um einen Verwaltungsakt in einer Abgabenangelegenheit, auf den die Abgabenordnung Anwendung findet, § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.
2	Die Form des § 357 Abs. 1 S. 1 AO ist eingehalten. Danach ist der Einspruch schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Die Einlegung des Einspruchs per E-Mail vom 14.05.2017 ist zur Einhaltung dieser Formerfordernisse ausreichend.
4	Fraglich ist, ob H die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 S. 1 AO eingehalten hat. Danach ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen. Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Die Bekanntgabe erfolgte somit am Donnerstag, dem 13.04.2017.
4	Die Frist wäre danach grundsätzlich am 13.05.2017 abgelaufen. Bei dem 2017 handelte es sich jedoch um einen Samstag. Fällt das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist gemäß § 108 Abs. 3 AO mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags. Die Frist lief daher erst mit Ablauf des 15.05.2017, einem Montag, ab. Die Einlegung des Einspruches per E-Mail am 14.05.2017 erfolgte mithin fristgerecht.
3	H kann gemäß § 350 AO eine Beschwer geltend machen, da das Finanzamt zu seinen Lasten die Aufgabe seines Gewerbebetriebes – offenbar in Form eines Betriebsaufgabegewinns gemäß § 16 EStG – berücksichtigt hat. § 351

	Abs. 1 AO steht einer Anfechtung des Änderungsbescheides nicht entgegen, da sich die Beschwer erstmals aus diesem Änderungsbescheid selbst ergibt. Der Einspruch ist zulässig.
3	Der Einspruch ist auch begründet, da der Änderungsbescheid vom 10.04.2017 rechtswidrig ist und den H in seinen Rechten verletzt. Dieser konnte zutreffend geltend machen, seinen Gewerbebetrieb bereits im Jahr 2012 aufgegeben zu haben, sodass im Jahr 2013 kein Aufgabegewinn zu berücksichtigen war.

20

**Aufgabe 2:**

2	<p>Fraglich ist zunächst, ob dem Finanzamt eine Korrekturvorschrift zur Änderung des Bescheides über Einkommensteuer für 2012 zur Verfügung steht.</p> <p>Ein Steuerbescheid darf gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 die AO, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.</p>
3	Als Korrekturvorschrift kommt § 174 Abs. 1 S. 1 AO in Betracht. Danach können aus einem bestimmten Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung dieses Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird.
3	Bei dem bestimmten Sachverhalt im Sinne der Vorschrift handelt es sich um die Aufgabe des Gewerbebetriebes durch H. Aufgrund irriger Beurteilung dieses Sachverhalts hat das Finanzamt einen Steuerbescheid über Einkommensteuer für das Jahr 2013 erlassen. Dieser Steuerbescheid wurde aufgrund des Rechtsbehelfes einer Klage durch das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vom 17.01.2019 aufgehoben. Aufgrund dessen ist das Finanzamt berechtigt, aus diesem Sachverhalt nachträglich die richtigen Schlussfolgerungen zu ziehen und die Festsetzung der Einkommensteuer für 2012 zu ändern.

2	Gemäß § 169 Abs. 1 S. 1 AO ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.
4	Die Frist beträgt gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre für Steuern, die keine Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen darstellen. Sofern man in der fehlenden Erklärung des Aufgabegewinnes im Jahr 2012 eine leichtfertige Steuerverkürzung sehen wollte, würde sich die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf fünf Jahre verlängern.
2	Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 170 Abs. 1 mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Dies wäre hier der Ablauf des Kalenderjahres 2012.
3	Abweichend von Abs. 1 beginnt die Festsetzungsfrist jedoch gemäß Abs. 2 Nr. 1 Variante 1 wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.
3	Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2012 begann daher mit Ablauf des Kalenderjahres 2013, da H in diesem Kalenderjahr seiner Einkommensteuererklärung für 2012 eingereicht hat.
2	Fristablauf wäre danach an sich der 31.12.2017 bzw. bei Bejahung einer leichtfertigen Steuerverkürzung der 31.12.2018.
1	Ablaufhemmungen nach § 171 AO greifen für das Jahr 2012 nicht ein. (Anmerkung anders für das Jahr 2013, für das wegen der Anfechtung des Steuerbescheides mit Einspruch bzw. Klage die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden worden ist, § 171 Abs. 3a S. 1 AO).
4	Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist jedoch gemäß § 174 Abs. 4 S. 3 AO unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheids gezogen werden. Aufgrund dieser besonderen Ablaufhemmung wäre die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2012 noch möglich, wenn das Finanzamt die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Änderungsbescheids für die Einkommensteuer 2013 gezogen hätte.

	Dazu bedürfte es eines Änderungsbescheides für die Einkommensteuer 2012 innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Änderungsbescheides für die Einkommensteuer 2013 vom 17.01.2019.
0	Gemäß § 169 Abs. 1 S. 3 AO ist die Festsetzungsfrist gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Steuerbescheid oder im Fall des § 122a AO die elektronische Benachrichtigung den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat. Durch diese Vorschrift soll die Finanzbehörde davor bewahrt werden, dem Steuerpflichtigen für die Einhaltung der Festsetzungsfrist nachweisen zu müssen, wann ein Verwaltungsakt tatsächlich zugegangen ist. Die Vorschrift greift jedoch nur ein, wenn feststeht dass der Verwaltungsakt, der den Bereich der Finanzbehörde verlassen hat, später zugegangen ist, es also gerade aufgrund dieses Verwaltungsaktes zu einer wirksamen Bekanntgabe gekommen ist.
4	Einen solchen Bescheid konnte das Finanzamt dem H durch Änderungsbescheid vom 13.01.2020 bekannt gegeben haben. Gemäß § 122 Abs. 1 S. 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Nach S. 3 der Vorschrift kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden. Nach S. 4 soll er dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder einer nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekannt gegeben worden ist.
4	Danach erfolgte durch postalische Übersendung des Bescheides an H persönlich vom 13.01.2020 keine wirksame Bekanntgabe. Das Finanzamt war gehalten, den Änderungsbescheid an den Steuerberater S zu übersenden, da dieser dem Finanzamt eine Vollmacht übersandt hatte und darum gebeten hatte, zukünftig schreiben und Bescheide in dieser Angelegenheit an ihn zu schicken. Umstände, die ausnahmsweise dennoch eine Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen persönlich rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich.
4	Aufgrund dieses Umstandes hat das Finanzamt den Bescheid am 26.01.2020 erneut erlassen. Die Bekanntgabe erfolgte gemäß § 122 Abs. 5 S. 1 AO i.V.m.

	dem Verwaltungszustellungsgesetz und den Vorschriften der Zivilprozessordnung durch Zustellungsurkunde am 28.01.2020. Dass es sich bei dem 28.01.2020 um einen Samstag handelt ist für den Zeitpunkt der Bekanntgabe bei förmlichen Zustellungen unbeachtlich. Die Bekanntgabe dieses Bescheides ist nicht innerhalb der Jahresfrist nach dem 17.01.2019 erfolgt.
0	Der Bescheid vom 13.01.2020 hat den Bereich des Finanzamts zwar vor Ablauf der Festsetzungsfrist verlassen, er hat jedoch nicht zu einer wirksamen Bekanntgabe geführt. Dies hat erst der am 26.01.2020 erneut erlassene Bescheid bewirkt. Dieser Bescheid hat den Machtbereich des Finanzamts erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung verlassen.
0	Die Festsetzungsfrist ist daher abgelaufen. Das Finanzamt war zur Änderung des Bescheides nicht mehr berechtigt.

41

**Aufgabe 3:**

3	<p>Der Einspruch hat Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.</p> <p>Für die Zulässigkeit bedarf es zunächst des Vorliegens der entsprechenden Sachentscheidungsvoraussetzungen, insbesondere Form, Frist und Beschwer.</p> <p>Fraglich ist vorliegend, ob A durch den Einkommensteuerbescheid 2017 im Sinne von § 350 AO beschwert ist. Nach der Vorschrift ist befugt, Einspruch einzulegen, nur, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein. Diese Beschwer ergibt sich regelmäßig aus dem Verfügungsteil des Steuerbescheides. Dieser weist eine Steuerfestsetzung i.H.v. 0 Euro aus. Durch diese Steuerfestsetzung wird A nicht beschwert.</p>
3	<p>Er moniert vielmehr, dass bei den Besteuerungsgrundlagen der geltend gemachte Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 5000 € nicht berücksichtigt wurde. Die Feststellung dieser Besteuerungsgrundlagen bildet jedoch gemäß § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbstständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden.</p>



0	Eine gesonderte Feststellung war hier nicht durchzuführen.
2	Überdies wirkte sich die fehlende Berücksichtigung des Verlustes i.H.v. 5.000 € auch nicht auf die Steuerfestsetzung aus, da bereits die übrigen Einkünfte von A i.H.v. 8.000 € keine Festsetzung von Einkommensteuer auslösten, da sie unterhalb des Grundfreibetrages lagen.

8

**Abwandlung:**

	<p>Fraglich ist, ob A eine Beschwer im Sinne von § 350 AO geltend machen kann, wenn der Anlaufverlust 15.000 € beträgt.</p> <p>Dies ist wegen der Regelung des § 157 Abs. 2 AO grundsätzlich nicht der Fall, da die Besteuerungsgrundlagen nicht selbstständig anfechtbar sind (siehe oben).</p>
3	<p>A macht jedoch insgesamt einen Verlust für das Jahr 2017 geltend. Die gesonderte Feststellung eines Verlustes kann er jedoch nur erreichen, wenn das Finanzamt den geltend gemachten Verlust aus Gewerbebetrieb auch bei den Besteuerungsgrundlagen ansetzt. Dies ergibt sich aus der Regelung des § 10d Abs. 4 S. 4 EStG. Danach sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde gelegt worden sind; insbesondere § 351 Abs. 2 AO gilt entsprechend.</p>
3	<p>Aufgrund dieser Regelung kommt den angesetzten Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid für die Verlustfeststellung faktisch eine Bindungswirkung zu. Aufgrund der entsprechenden Geltung von § 351 Abs. 2 AO ist der Steuerpflichtige darauf angewiesen, den Ansatz negativer Besteuerungsgrundlagen die sich für die Verlustfeststellung auswirken bereits im Einkommensteuerbescheid geltend zu machen. Aus diesem Grund ist ausnahmsweise eine Beschwer im Sinne von § 350 AO gegeben.</p>
2	<p>Auch § 10d Abs. 4 S. 5 EStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Nach dieser Vorschrift dürfen Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung nur insoweit</p>

	abweichend von S. 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.
1	Die Vorschrift ist nicht einschlägig, wenn die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung eines Steuerbescheides bereits wegen dessen Bestandskraft unterbleibt.

9

**Aufgabe 4:**

2	Der Einspruch hat Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist. Fraglich ist, ob M mit Blick auf die Vorschrift des § 351 Abs. 1 AO eine Beschwer geltend machen kann. Danach können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht, es sei denn, dass sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt.
2	Bei dem Änderungsbescheid für das Jahr 2015 handelte es sich um einen Bescheid, der einen unanfechtbaren Bescheid änderte, da M zuvor bestandskräftig und ohne einen Vorbehalt der Nachprüfung zur Einkommensteuer veranlagt worden war.
0	Ist daher nur insoweit zur Anfechtung des Änderungsbescheides befugt, wie die Änderung (Erhöhung des zu versteuernden Einkommens i.H.v. 500 €) reicht. Eine weitergehende Anfechtungsbefugnis besteht nur, wenn sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt.
4	Dies ist nicht der Fall, da § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO als einzige, in Betracht kommende Änderungsvorschrift zugunsten des im Ergebnis nicht eingreift. Dies beruht jedenfalls darauf, dass den M grobes Verschulden daran trifft, dass er den Ansatz der Beerdigungskosten nicht zuvor geltend gemacht hat. Grobes Verschulden im Sinne der Vorschrift liegt jedenfalls dann vor, wenn der Steuerpflichtige steuermindernde Tatsachen nicht geltend macht, obwohl auf diese in den Anleitungen zur Einkommensteuererklärung – so auch für Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastungen – hingewiesen wird.

	Anhand des Sachverhalts bestehen im Übrigen keine Anhaltspunkte, die gegen die Zulässigkeit des Einspruchs sprechen.
	Der Einspruch ist danach nur insoweit zulässig, als sich gegen eine Erhöhung des zu versteuernden Einkommens i.H.v. 500 € wehrt.
4	Der Einspruch ist insoweit auch begründet. Gemäß § 367 Abs. 2 S. 1 AO hat die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Der Rechtsgedanke des § 177 Abs. 1 AO gilt bei dieser Überprüfung auch zugunsten des Steuerpflichtigen. Das Finanzamt muss daher zumindest i.H.v. 500 € gegenläufige Korrektur für die bislang unberücksichtigten Beerdigungskosten ansetzen.
	Ergebnis: Das Finanzamt hilft dem Einspruch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheids oder Erlass eines Abhilfebescheids ab.