



Hochschule Düsseldorf

Bachelor Studiengang Taxation Dual

Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung

Düsseldorf, 22.6.2018



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

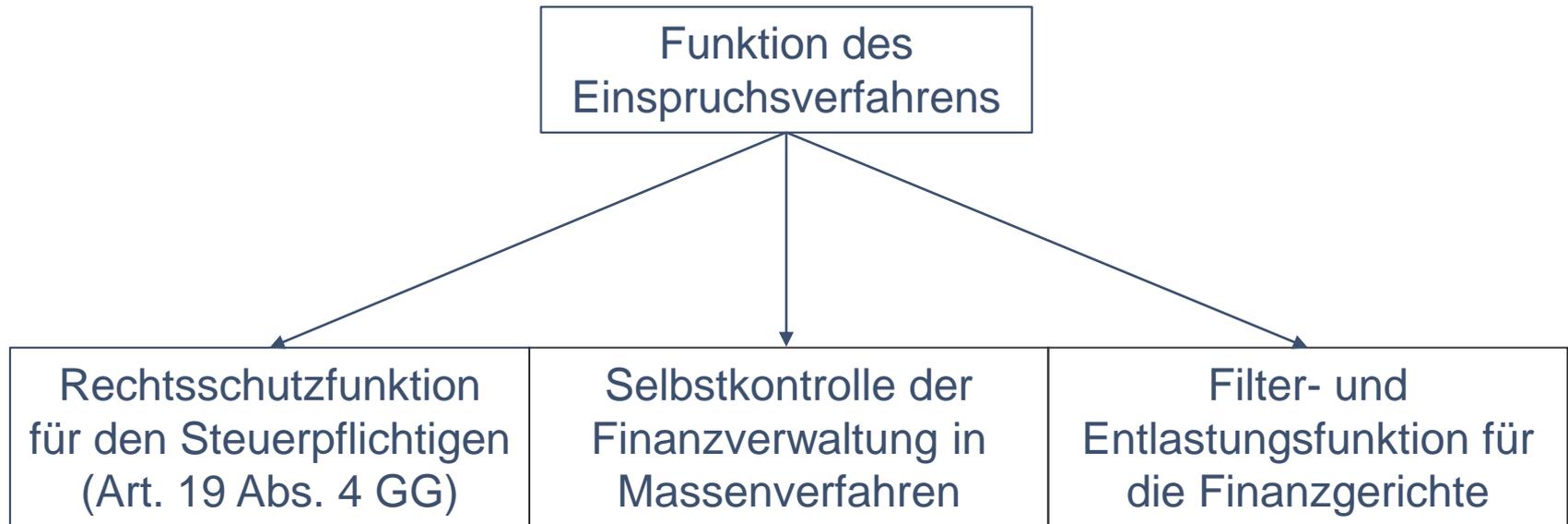
→ Agenda

- Funktion des Einspruchsverfahrens
- Zulässigkeit
- Verfahrensvorschriften
- Entscheidung über den Einspruch





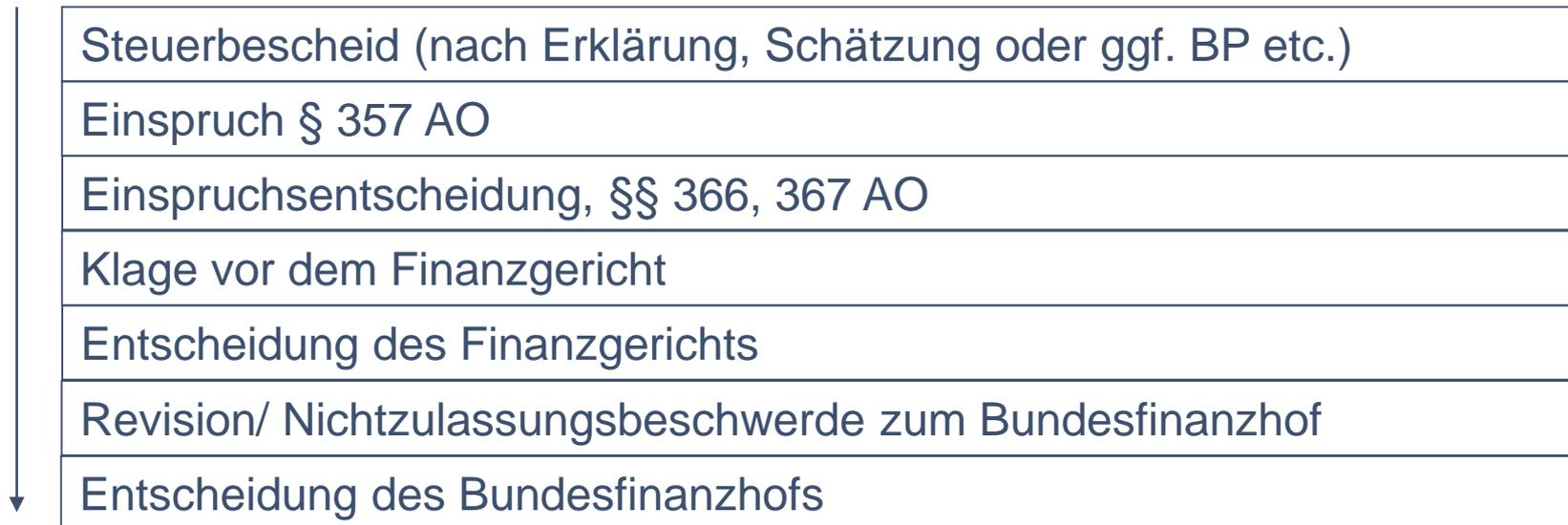
Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Stellung des Einspruchsverfahrens:





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit des Einspruchs

→ Beispiel:

Schlunz hat es zum wiederholten mal versäumt, seine Einkommensteuererklärung einzureichen. Das Finanzamt erlässt einen Bescheid unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, der ebenfalls einen Verspätungszuschlag enthält. Schlunz schreibt dem FA umgehend eine Email, in der er mitteilt, „mit dem Bescheid insgesamt nicht einverstanden zu sein“ und eine „Änderung“ anhand der noch einzureichenden Steuererklärung „beantragt“.

2 Monate später reicht er die Steuererklärung ein. Das Finanzamt verweist darauf, dass die Einspruchsfrist abgelaufen ist und der Schätzungsbescheid nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- ➔ Zulässigkeit des Einspruchs
- ➔ Einspruchsbegehren des Steuerpflichtigen?
 - ⦿ Abgrenzung zu anderen Rechtsbehelfen durch Auslegung entsprechend §§ 133, 157 BGB nach dem sog. „objektiven Empfängerhorizont“
 - ⦿ Danach ist der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen zu erforschen, wie er sich dem Finanzamt verständiger Weise darstellt.
 - ⦿ Schreiben fachkundiger Bevollmächtigter sind ebenfalls auslegungsfähig, allerdings wird von diesen regelmäßig erwartet, dass sie entsprechende Rechtsbehelfe kennen und daher auch gewollt als solche bezeichnet haben.
 - ⦿ Eingaben von steuerlichen Laien sind im Zweifel so auszulegen, dass dasjenige gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage des Steuerpflichtigen dient.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- ➔ Die Auslegung dient zur Abgrenzung gegenüber anderen Rechtsbehelfen
 - Andere förmliche Rechtsbehelfe sind insbesondere Änderungsanträge gem. §§ 129 ff., 164, 165, 172 ff. AO
 - Nichtförmliche Rechtsbehelfe sind etwa die
 - Gegenvorstellung
 - Aufsichtsbeschwerden (Rechts-, Dienst- und Fachaufsicht)
 - Petitionen



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Im Beispielsfall

- S hat seine Eingabe selbst als „Antrag“ und nicht als Einspruch bezeichnet, daher auch schlichter Änderungsantrag denkbar.
- Der Einspruch ist für S der weitergehende Rechtsbehelf, dieser entspricht daher im Zweifel dessen wohlverstandener Interessenlage.

→ Wogegen hat S Einspruch eingelegt?

- Steuerfestsetzung und Verspätungszuschlag sind eigenständige Verwaltungsakte
- S hat angegeben, mit dem Bescheid „insgesamt“ nicht einverstanden zu sein. Bei rechtsschutzgewährender, laiengünstiger Auslegung wehrt er sich daher auch gegen den Verspätungszuschlag.
- Merke: Die Angabe, wie viele VAs angefochten werden sollen ist nicht zwingend, § 357 Abs. 3 S. 1 AO





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Ist der von S eingelegte „Einspruch“ zulässig?

➤ Statthaftigkeit:

- Abgabenangelegenheit i.S.v. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr.1, Abs. 2 AO
- Steuerpflichtiger wehrt sich gegen einen Verwaltungsakt (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder die Nichtentscheidung über einen beantragten Verwaltungsakt (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO)
- Keine Ausschlussgründe gem. §§ 347 Abs. 3, 348 AO

➤ Form, § 357 Abs. 1 S. 1 AO:

- schriftlich
- elektronisch
- zur Niederschrift
- Einspruchsführer muss erkennbar sein, § 357 Abs. 1 S. 2 AO
- Grds. Einlegung gegenüber der Ausgangsbehörde, § 357 Abs. 2 S. 1 AO (siehe Sätze 2-4 zu den Ausnahmen)





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Ist der von S eingelegte „Einspruch“ zulässig?

- Einspruchsfrist: grds. 1 Monat § 355 AO
- Beschwer:
 - Grds. dann, wenn der Steuerpflichtige eine Verletzung in eigenen Rechten geltend macht, § 350 AO
 - Anfechtungsbeschränkungen gelten bei
 - Änderungsbescheiden (§ 351 Abs. 1 AO)
 - Folgebescheiden (§ 351 Abs. 2 AO)
 - Einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden (§ 352 AO)
- Kein Verzicht § 354 AO
- Keine Rücknahme § 362 AO





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- ➔ Ist der von S eingelegte „Einspruch“ zulässig?
 - Eingabe des S ist als Einspruch auszulegen (s.o.)
 - Form des Einspruchs ist gewahrt, Einlegung per Email ist ausreichend, solange der Empfänger erkennbar ist
 - Frist ist unproblematisch eingehalten, da S die Email unmittelbar nach Erhalt des Bescheids versandt hat
 - Rechtsfolge: FA muss den gesamten Steuerfall erneut überprüfen § 367 Abs. 2 AO und die Steuererklärung des S bearbeiten
- ➔ Was kann S tun, wenn das FA über seinen Einspruch nicht entscheidet bzw. seine Erklärung nicht bearbeitet?
 - Anfechtungsklage als Untätigkeitsklage gem. §§ 40 Abs. 1, 46 FGO kommt in Betracht



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit des Einspruchs

Schlunz erzielt als Arbeitnehmer Einkünfte i.H.v. 8.000 € (unterhalb des Grundfreibetrags gem. § 32a EStG). Überdies macht er in seiner Steuererklärung einen Verlust i.H.v. 5.000 € aus dem Handel mit Modelleisenbahnen geltend.

Das Finanzamt setzt die Einkommensteuer ohne Vorbehalt der Nachprüfung i.H.v. 0 € fest. Bei den Besteuerungsgrundlagen in dem Bescheid lässt das Finanzamt den Verlust aus dem Handel ohne nähere Erläuterung unberücksichtigt.

S legt gegen den erhaltenen Einkommensteuerbescheid Einspruch ein und beantragt, den erklärten Verlust aus dem Handel mit Modelleisenbahnen zu berücksichtigen. Erfolgsaussichten des Einspruchs?





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- ➔ **Auslegung des Begehrens:**
 - S hat ausdrücklich gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch eingelegt und muss sich an diesem Erklärungsgehalt festhalten lassen.
- ➔ **Statthaftigkeit:**
 - Gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist der Einspruch gegen einen Verwaltungsakt in einer Abgabenangelegenheit statthaft.
- ➔ **Form und Frist:**
 - Anhand des Sachverhalts ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass der Einspruch nicht form- (§ 357 Abs. 1 S. 1 AO) oder fristgerecht (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO) eingelegt worden sein könnte.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 350 AO (Beschwer)

Befugt, Einspruch einzulegen, ist nur, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung in seinen Rechten beschwert zu sein.

- Die Beschwer kann regelmäßig nur durch den Verfügungsteil des angefochtenen Verwaltungsakts liegen, nicht jedoch in dessen Begründung.
- Die Begründung eines Verwaltungsakts kann nur dann eine Beschwer darstellen, wenn sie ausnahmsweise für andere Steuern und steuerliche Maßnahmen bindend sind.

→ Im Beispielsfall begründet die fehlende Berücksichtigung des Verlusts im Einkommensteuerbescheid keine selbständige Beschwer, da es sich um eine unselbständige Besteuerungsgrundlage handelt (§ 157 Abs. 2 AO) .





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Rechtsfolge:

- Das FA verwirft den Einspruch als unzulässig, § 358 AO.

→ Abwandlung:

S macht in seiner Steuererklärung einen Verlust von 15.000 € aus Gewerbebetrieb geltend.

- In der Steuererklärung des S wird insgesamt ein Verlust erklärt. Darin liegt der Antrag einen gesonderten Bescheid zur Verlustfeststellung zu erlassen.
- Wenn das FA diesem Antrag nicht nachkommt, bleibt die Möglichkeit einen statthaften Einspruch gem. § 347 Abs. 1 S. 2 AO einzulegen.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Verfahrensrechtliche Voraussetzungen für eine Verlustfeststellung gem. § 10d Abs. 4 S. 4-6 EStG:

Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind 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, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 der Abgabenordnung sowie § 42 der Finanzgerichtsordnung gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von Satz 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist; § 181 Absatz 5 der Abgabenordnung ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Verfahrensrechtliche Voraussetzungen für eine Verlustfeststellung gem. § 10d Abs. 4 S. 4-6 EStG:

- ⦿ Besteuerungsgrundlagen sind für die Verlustfeststellung so anzusetzen, wie im Einkommensteuerbescheid des S, § 10d Abs. 4 S. 4 EStG
- ⦿ Eine abweichende Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid ist für die Verlustfeststellung nur insoweit möglich, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung **ausschließlich** mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt, § 10d Abs. 4 S. 5 EStG.
- ⦿ Wird der Einkommensteuerbescheid bestandskräftig, unterbleibt dessen Änderung nicht aufgrund einer fehlenden Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer, sondern wegen dessen Bestandskraft.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Verfahrensrechtliche Voraussetzungen für eine Verlustfeststellung gem. § 10d Abs. 4 S. 4-6 EStG:

- Die Besteuerungsgrundlagen sind gem. § 157 Abs. 2 AO eigentlich kein selbständig anfechtbarer Bestandteil des Steuerbescheids
- Für die Verlustfeststellung kommt den Besteuerungsgrundlagen gem. § 10d Abs. 4 S. 4 EStG aber eine Art Bindungswirkung zu.
- Aufgrund dieser Bindungswirkung ist es erforderlich, auch die Änderung des Einkommensteuerbescheids offen zu halten.
- Aus diesem Grund ist in dieser Konstellation ausnahmsweise auch ein Einspruch gegen einen Steuerbescheid erforderlich und zulässig, der die Steuer auf 0 € festgesetzt hat.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Beispiel:

Der Steuerpflichtige A vergisst den Ansatz einiger Werbungskosten, die in der Anleitung zur Einkommensteuererklärung nicht erwähnt werden. Nach Ablauf der Einspruchsfrist beantragt er deren Berücksichtigung als neue Tatsache.

Das FA erlässt einen entsprechenden Änderungsbescheid. A legt gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht Einspruch ein, da er anhand der Anleitung zur Einkommensteuererklärung erkennt, dass er bisher ebenfalls vergessen hatte, Beerdigungskosten für seine Mutter als außergewöhnliche Belastung anzugeben.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 351 AO (Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte)

(1) Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, können 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) Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10) können nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Im Beispielsfall:

- Das FA hat durch den Änderungsbescheid einen Verwaltungsakt i.S.v. § 351 Abs. 1 AO erlassen, durch den ein nach Ablauf der Einspruchsfrist unanfechtbarer Verwaltungsakt (der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid) geändert wurde.
- Der Änderungsbescheid ist durch den Einspruch nur insoweit angreifbar, wie die Änderung reicht, d.h. eine weitergehende Änderung zu seinen Gunsten kann A durch den Einspruch gegen den Änderungsbescheid grundsätzlich nicht erreichen.
- Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- § 351 Abs. 1 AO schützt die materielle Bestandskraft:
- Der ursprüngliche Bescheid soll, soweit er nicht geändert worden ist und auch nach den Änderungsvorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann, bestehen bleiben.
 - Soweit das Gesetz jedoch eine Durchbrechung der ursprünglich eingetretenen Bestandskraft erlaubt, gibt es keine Rechtfertigung für eine Anfechtungsbeschränkung.
 - Im Einspruchsverfahren gegen einen Änderungsbescheid sind daher die Änderungsvorschriften – insbesondere der §§ 129 ff., 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO – zu prüfen.
 - Liegen die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift vor, greift die Änderungssperre des § 351 Abs. 1 AO nicht ein.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO?

- Tatsache (+), Beerdigungskosten sind Teilstück eines steuerlichen Tatbestands (außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 EStG)
- „neue“ Tatsache?
(+), das Vorliegen dieser Tatsache war dem Veranlagungsbezirk bei Erlass des Änderungsbescheids offenbar noch nicht bekannt
- Kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen?
(-), Nichtberücksichtigung steuerlicher Tatsachen, die in den Anleitungen zur Steuererklärung (trifft auf Beerdigungskosten zu) erläutert werden, ist grob fahrlässig
- Rechtsfolge: Im Beispielsfall kann A die agB nicht mehr beanspruchen. Das FA verwirft den Einspruch gem. § 351 Abs. 1 AO mangels Beschwer als unzulässig.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 351 Abs. 2 AO

→ Anfechtungsbeschränkung für „Folgebescheide“

- ⦿ Bei Ergehen von Grundlagenbescheiden (§ 171 Abs. 10 AO) enthält § 351 Abs. 2 AO eine weitere Anfechtungsbeschränkung
- ⦿ „Entscheidungen“ in dem Grundlagenbescheid können nur durch Anfechtung des Grundlagenbescheids angefochten werden, für einen Einspruch gegen den Folgebescheid fehlt es an der Beschwer.
- ⦿ Dies setzt aber immer voraus, dass bereits ein Grundlagenbescheid ergangen ist. Fehlt es an diesem (z.B. wegen fehlender Bekanntgabe), bleibt der Einspruch gegen den Folgebescheid zulässig.
- ⦿ Hat das FA bei fehlendem Grundlagenbescheid im Folgebescheid (vgl. § 155 Abs. 2 AO) nicht deutlich gemacht, dass der Bescheid in diesem Punkt nicht abschließend ist, hat der Einspruch sogar Aussicht auf Erfolg.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- Beispielsfall zur Anfechtungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 2 AO siehe „Korrekturvorschriften der AO“ Folie 39 ff.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Beispiel:

Schlunz hat sich zur Einkommensteuer schätzen lassen. Die fällige Steuer hat er bezahlt, allerdings ist dies der Erhebungsstelle entgangen, da S keinen Zahlungsbetrag bei der Überweisung der Steuer angegeben hat. Mahnungen und Zahlungsaufforderungen des Finanzamts ignoriert er deshalb. Darauf erlässt das Finanzamt eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung für das Girokonto des S. Diese Verfügung wird zunächst der Bank förmlich zugestellt. S erhält hierüber wenige Tage später eine schriftliche Mitteilung. S findet diese erst 2 Monate später nach Rückkehr von einer Kreuzfahrt in seinem Briefkasten vor.

Er möchte die Aufhebung der Pfändungsmaßnahme erreichen und bittet seinen Steuerberater um Hilfe.



Grundlagen der Abgabenordnung

Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 22.4.2018

Sehr geehrter Herr Schlunz,

hiermit übersende ich Ihnen die für Sie bestimmte Abschrift der Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 22.4.2018. Diese ist dem Drittschuldner am 24.4.2018 zugestellt worden.

Sie haben sich jeder Verfügung über die gepfändeten Ansprüche zu enthalten. Sie dürfen diese daher auch nicht abtreten.

Der in der Pfändungs- und Einziehungsverfügung genannte Gesamtbetrag ergibt sich aus der beigefügten Rückstandsaufstellung (vgl. Anlage).

Hochachtungsvoll

Anlagen

Pfändungs- und Einziehungsverfügung

Rückstandsaufstellung





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Vorüberlegung:

- Pfändungs- und Einziehungsverfügung sind in den §§ 309, 314 AO geregelt.
- Es handelt sich um Verwaltungsakte i.S.v. § 118 AO
- Um das Konto des S schnell wieder verfügbar zu haben, bedarf es eines Antrags auf AdV gem. § 361 Abs. 2 S. 2 AO
- Ein solcher Antrag kann nur Erfolg haben, wenn zuvor ein Einspruch eingelegt wurde (vgl. Korrekturvorschriften der AO Folie 13)
- Dieser Einspruch darf nicht offensichtlich unzulässig sein (vgl. Korrekturvorschriften der AO Folie 13)

→ Zulässigkeit eines Einspruchs?



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit eines Einspruchs?

- Statthaftigkeit eines Einspruchs gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 (+)
- Einspruchsfrist gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO eingehalten?
- Grds. innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe
 - Bekanntgabe erfolgt gegenüber der Bank durch förmliche Zustellung gem. § 309 Abs. 2 S. 1 AO
 - Gem. § 124 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 122 Abs. 5 S. 1 AO zu dem Zeitpunkt, zu dem die förmliche Zustellung bewirkt ist
 - Anschließend erfolgt eine Mitteilung der Zustellung und Bekanntgabe an den Vollstreckungsschuldner, §§ 122 Abs. 1 S. 1 Alt. 1, 309 Abs. 2 S. 3 AO, Abschnitt 41 Abs. 8 der Vollstreckungsanweisung
 - Diese Bekanntgabe setzt auch die Rechtsbehelfsfrist in Gang





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit eines Einspruchs?

- Die einmonatige Frist zur Einlegung des Einspruchs ist im Beispielsfall ersichtlich abgelaufen

- § 356 AO

Abs. 1: Frist zur Einlegung des Einspruchs beginnt nur, wenn der Beteiligte ordnungsgemäß belehrt wurde.

Abs. 2: Bei unterbliebener oder unrichtiger Belehrung gilt eine Jahresfrist





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit eines Einspruchs?

- Eine Pflicht zur Erteilung einer Rechtsbehelfsbelehrung ist z.B. vorgesehen
 - für schriftliche Steuerbescheide, § 157 Abs. 1 S. 3 AO
 - Feststellungsbescheide, § 181 Abs. 1 AO i.V.m. § 157 Abs. 1 S. 3 AO
 - Steuermessbescheide, § 184 Abs. 1 S. 3 AO
- Fehlen der Rechtsbehelfsbelehrung macht diese Bescheide nicht rechtswidrig, sondern führt nur zur Jahresfrist für den Einspruch
- Ist eine Rechtsbehelfsbelehrung gesetzlich nicht vorgeschrieben, steht sie im Ermessen der Behörde



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zulässigkeit eines Einspruchs?

- Pfändungs- und Einziehungsverfügungen ergehen regelmäßig ohne Rechtsbehelfsbelehrung

→ Die Einlegung eines Einspruchs ist im Beispielsfall deshalb noch fristgerecht möglich

- Beschwer gem. § 350 AO?

„Beschwert“ ist derjenige, für den der VA inhaltlich bestimmt ist oder der sonst von ihm betroffen ist, arg. § 124 Abs. 1 S. 1 AO

→ S ist ebenfalls Inhaltsadressat, da er Forderungen gegen seine Bank nicht mehr einziehen darf.

- Ergebnis: A kann für S noch immer form- und fristgerecht Einspruch einlegen und dann auch AdV beantragen.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Verfahrensvorschriften

→ Beispiel:

S beantragt in seiner Einkommensteuererklärung für 2013 die Berücksichtigung von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung. Das FA lässt diese nicht zum Abzug zu, da dies ab 2013 wegen § 33 Abs. 2 S. 4 EStG nicht mehr möglich sei.

S legt Einspruch ein und weist zutreffend darauf hin, dass zu dieser Frage mehrere Revisionsverfahren beim BFH anhängig sind. Er beantragt, dass Einspruchsverfahren bis zum Abschluss dieser Verfahren ruhen zu lassen. Das FA zeigt sich unbeeindruckt und weist den Einspruch als unbegründet zurück. S sieht sich daher gezwungen zu klagen. Während des Klageverfahrens vor dem FG entscheidet der BFH zulasten der Steuerpflichtigen.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 363 AO

- Abs. 1 regelt die Aussetzung des Einspruchsverfahrens
Erfordert „vorgreifliche Rechtsbeziehungen“, die von anderen Behörden oder Gerichten festzustellen sind und die für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Eine Bindung des FA hieran ist nicht erforderlich. Beispiel: Einstufung der Denkmalschutzbehörde für erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen
- Abs. 2 regelt Ruhen des Verfahrens bei Musterverfahren
 - Ruhen des Verfahrens tritt automatisch ein, soweit ein Musterverfahren anhängig ist und keine Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 AO besteht. Über Musterverfahren führt die Finanzverwaltung Listen, denen jedoch keine Bindungswirkung zukommt (fortlaufend im BStBl. II veröffentlicht).
 - Ruhen gem. Abs. 2 S. 1 nur mit Zustimmung des Einspruchsführers
- Abs. 3 stellt klar, dass nur Anordnungen des Ruhens oder Aussetzung selbständig anfechtbare VAs sind. Bei Ablehnungen bleibt nur die Anfechtung der Einspruchsentscheidung des Einspruchsverfahrens.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 363 Abs. 2 AO lautet:

(2) Die Finanzbehörde kann das Verfahren mit Zustimmung des Einspruchsführers ruhen lassen, wenn das aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint. Ist wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht anhängig und wird der Einspruch hierauf gestützt, ruht das Einspruchsverfahren insoweit; dies gilt nicht, soweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 oder Nr. 4 die Steuer vorläufig festgesetzt wurde. Mit Zustimmung der obersten Finanzbehörde kann durch öffentlich bekannt zu gebende Allgemeinverfügung für bestimmte Gruppen gleichgelagerter Fälle angeordnet werden, dass Einspruchsverfahren insoweit auch in anderen als den in den Sätzen 1 und 2 genannten Fällen ruhen. Das Einspruchsverfahren ist fortzusetzen, wenn der Einspruchsführer dies beantragt oder die Finanzbehörde dies dem Einspruchsführer mitteilt.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Vorüberlegung im Beispielfall:

- Nachdem der BFH davon ausgeht, dass Scheidungskosten keine außergewöhnlichen Belastungen mehr darstellen, dürfte die Klage vor dem FG keine Erfolgsaussicht mehr haben.
- S steht daher vor der Frage, wie er dieses Verfahren beenden kann.
- Im Gegensatz zum Einspruchsverfahren ist das Gerichtsverfahren vor dem FG gebührenpflichtig.
- Bei Klagerücknahme trägt S automatisch die Kosten des Gerichtsverfahrens, § 136 Abs. 2 FGO.
- Es bliebe die Abgabe von Hauptsacheerledigungserklärungen, in diesem Fall gilt § 138 Abs. 1 FGO.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 138 Abs. 1 FGO:

Ist der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt, so entscheidet das Gericht nach billigem Ermessen über die Kosten des Verfahrens durch Beschluss; der bisherige Sach- und Streitstand ist zu berücksichtigen.

- Nach dem bisherigen Sach- und Streitstand, waren die Erfolgsaussichten offen, nach Entscheidung des BFH sind diese jedoch entfallen.
- Entscheidung fällt jedoch nach billigem Ermessen
- Dabei spielt der Rechtsgedanke des § 137 FGO eine Rolle.
- Ist der Rechtsstreit durch Verschulden eines Beteiligten anhängig geworden, trägt dieser die Verfahrenskosten.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Im Beispielfall:

- ⦿ Einspruchsverfahren dürfte automatisch geruht haben, da S seinen Einspruch auf anhängige BFH-Verfahren gestützt hat.
- ⦿ Der Sachverhalt enthält insbesondere keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Bescheid unter einem Vorläufigkeitsvermerk gestanden hätte, der ein Ruhen ausschließt.
- ⦿ Jedenfalls dürfte eine Anordnung mit Blick auf diese Verfahren gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO zweckmäßig gewesen sein.
- ⦿ Ablehnung bzw. Übergehen des Ruhens durch das FA war unzweckmäßig, da S, um die Chance auf den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen zu wahren, gezwungen war ein gebührenpflichtiges Rechtsmittel (Klage) einzulegen.
- ⦿ Aufgrund dieses Verschuldens trägt das FA die Gerichtskosten, § 137 FGO.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Beispiel:

Schlunz macht in seiner Steuererklärung Fortbildungskosten als Werbungskosten geltend. Das FA fordert Belege an. Als S diese nicht einreicht, lässt das FA die Fortbildungskosten im Einkommensteuerbescheid unberücksichtigt. S legt Einspruch ein. Das FA setzt ihm daraufhin gem. § 364b AO eine Frist zur Vorlage der entsprechenden Beweismittel. S legt die Beweismittel erst nach Fristablauf vor.

Das FA weist den Einspruch danach als unbegründet zurück. Zu Recht?





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 364b AO Fristsetzung

- (1) Die Finanzbehörde kann dem Einspruchsführer eine Frist setzen
1. zur Angabe der Tatsachen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühlt,
 2. zur Erklärung über bestimmte klärungsbedürftige Punkte,
 3. zur Bezeichnung von Beweismitteln oder zur Vorlage von Urkunden, soweit er dazu verpflichtet ist.
- (2) Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der nach Absatz 1 gesetzten Frist vorgebracht werden, sind nicht zu berücksichtigen. § 367 Abs. 2 Satz 2 bleibt unberührt. Bei Überschreitung der Frist gilt § 110 entsprechend.
- (3) Der Einspruchsführer ist mit der Fristsetzung über die Rechtsfolgen nach Absatz 2 zu belehren.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 364b AO:

- Die Vorschrift ist Ausfluss der Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) des Steuerpflichtigen.
- Es ist umstritten, ob auch die Abgabe der Steuererklärung als „Bündel“ von Tatsachen angefordert werden kann, jedenfalls für Vollschätzfälle wohl (+)
- Nr. 2 und 3 verlangen, dass die aufklärungsbedürftigen Punkte genau bezeichnet werden.
- Werden Angaben nicht fristgerecht abgegeben, bleiben sie gem. § 364b Abs. 2 S.1 AO zwingend unberücksichtigt.
- Umstritten ist, ob die Frist verlängerbar ist, da an sich behördliche Frist, wegen ausdrücklichem Verweis auf § 110 AO aber wohl (-)





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Im Beispielsfall:

- Das FA wird die nachgereichten Belege (zu Recht) unberücksichtigt lassen. Wiedereinsetzungsgründe gem. § 364b Abs. 2 S. 3 AO i.V.m. § 110 AO sind nicht ersichtlich.
- S bleibt die Klage vor dem FG.
- Das FG „kann“ Erklärungen und Beweismittel, die außerhalb einer Frist gem. § 364b gesetzten Frist eingereicht werden, noch berücksichtigen (Ermessen), vgl. § 76 Abs. 3 FGO
- Selbst wenn das FG die Beweismittel des S noch berücksichtigt, dürfte die Kostenentscheidung des FG zulasten des S ausfallen, vgl. § 137 FGO.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Beispiel:

S sind vom FA in seinem Einkommensteuerbescheid Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen gestrichen worden.

S legt Einspruch ein und reicht Belege für seine Werbungskosten ein. Das FA erlässt einen Änderungsbescheid, in dem es zumindest die Werbungskosten berücksichtigt. Die Rechtsbehelfsbelehrung des FA weist darauf hin, dass gegen den Änderungsbescheid der Einspruch gegeben sei.

S ist unsicher, ob er einen weiteren Einspruch einlegen muss.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 365 AO

(1) Für das Verfahren über den Einspruch gelten im Übrigen die Vorschriften sinngemäß, die für den Erlass des angefochtenen oder des begehrten Verwaltungsakts gelten.

(2) In den Fällen des § 93 Abs. 5, des § 96 Abs. 7 Satz 2 und der §§ 98 bis 100 ist den Beteiligten und ihren Bevollmächtigten und Beiständen (§ 80) Gelegenheit zu geben, an der Beweisaufnahme teilzunehmen.

(3) Wird der angefochtene Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Satz 1 gilt entsprechend, wenn

1. ein Verwaltungsakt nach § 129 berichtigt wird oder
2. ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Verwaltungsakts tritt.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Im Beispielsfall:

- Gem. § 365 Abs. 3 S. 1 AO wird der geänderte Verwaltungsakt automatisch Gegenstand des bereits laufenden Einspruchsverfahrens.
 - Die Rechtsbehelfsbelehrung des Änderungsbescheids, die auf einen erneuten Einspruch hindeutet, ist fehlerhaft.
 - Eine fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung führt nur dazu, dass die einmonatige Einspruchsfrist sich auf ein Jahr verlängert, § 356 AO
 - Eine fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung macht jedoch einen unstatthaften Rechtsbehelf nicht statthaft.
- Ein erneuter Einspruch durch S ist nicht nur entbehrlich, sondern wäre sogar unzulässig.



Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 360 AO Hinzuziehung

(1) Die zur Entscheidung über den Einspruch berufene Finanzbehörde kann von Amts wegen oder auf Antrag andere hinzuziehen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften. Vor der Hinzuziehung ist derjenige zu hören, der den Einspruch eingelegt hat.

(2) Wird eine Abgabe für einen anderen Abgabeberechtigten verwaltet, so kann dieser nicht deshalb hinzugezogen werden, weil seine Interessen als Abgabeberechtigter durch die Entscheidung berührt werden.

(3) Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie hinzuzuziehen. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 352 nicht befugt sind, Einspruch einzulegen.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 360 AO Hinzuziehung

(4) Wer zum Verfahren hinzugezogen worden ist, kann dieselben Rechte geltend machen, wie derjenige, der den Einspruch eingelegt hat.

(5) Kommt nach Absatz 3 die Hinzuziehung von mehr als 50 Personen in Betracht, kann die Finanzbehörde anordnen, dass nur solche Personen hinzugezogen werden, die dies innerhalb einer bestimmten Frist beantragen. Von einer Einzelbekanntgabe der Anordnung kann abgesehen werden, wenn die Anordnung im Bundesanzeiger bekannt gemacht und außerdem in Tageszeitungen veröffentlicht wird, die in dem Bereich verbreitet sind, in dem sich die Entscheidung voraussichtlich auswirken wird. Die Frist muss mindestens drei Monate seit Veröffentlichung im Bundesanzeiger betragen. In der Veröffentlichung in Tageszeitungen ist mitzuteilen, an welchem Tage die Frist abläuft. Für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Frist gilt § 110 entsprechend. Die Finanzbehörde soll Personen, die von der Entscheidung erkennbar in besonderem Maße betroffen werden, auch ohne Antrag hinzuziehen.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 360 AO Hinzuziehung

➤ Einfache Hinzuziehung gem. Abs. 1

Von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen. Das FA hat Ermessen.

➤ Notwendige Hinzuziehung gem. Abs. 3

Zwingend erforderlich, da Entscheidung nur einheitlich ergehen kann. Dies ist z.B. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Fall, grds. jedoch nicht bei zusammenveranlagten Ehegatten.

➤ Wirkung der Hinzuziehung

Es handelt sich um einen (selbständig) anfechtbaren Verwaltungsakt. Der Hinzugezogene muss die Einspruchsentscheidung gegen sich gelten lassen. Für das FA besteht die Möglichkeit einer Folgeänderung ggü. dem Hinzugezogenen gem. § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 360 AO Hinzuziehung

➤ Einfache Hinzuziehung gem. Abs. 1

Von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen. Das FA hat Ermessen.

➤ Notwendige Hinzuziehung gem. Abs. 3

Zwingend erforderlich, da Entscheidung nur einheitlich ergehen kann. Dies ist z.B. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Fall, grds. jedoch nicht bei zusammenveranlagten Ehegatten.

➤ Wirkung der Hinzuziehung

Es handelt sich um einen (selbständig) anfechtbaren Verwaltungsakt. Der Hinzugezogene muss die Einspruchsentscheidung gegen sich gelten lassen. Für das FA besteht die Möglichkeit einer Folgeänderung ggü. dem Hinzugezogenen gem. § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Bei unterlassener Hinzuziehung:

➤ Bei einfacher Hinzuziehung

Keine Bindungswirkung ggü. dem Dritten

➤ Bei notwendiger Hinzuziehung

Wesentlicher Verfahrensmangel, jedoch keine Nichtigkeit des Bescheids.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen vor dem FG kommt ausnahmsweise die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in Betracht, damit das FA dann vor Erlass einer erneuten Einspruchsentscheidung die Hinzuziehung nachholen kann.

Unterlassene notwendige Hinzuziehung kann ggf. durch Beiladung im Klageverfahren geheilt werden.

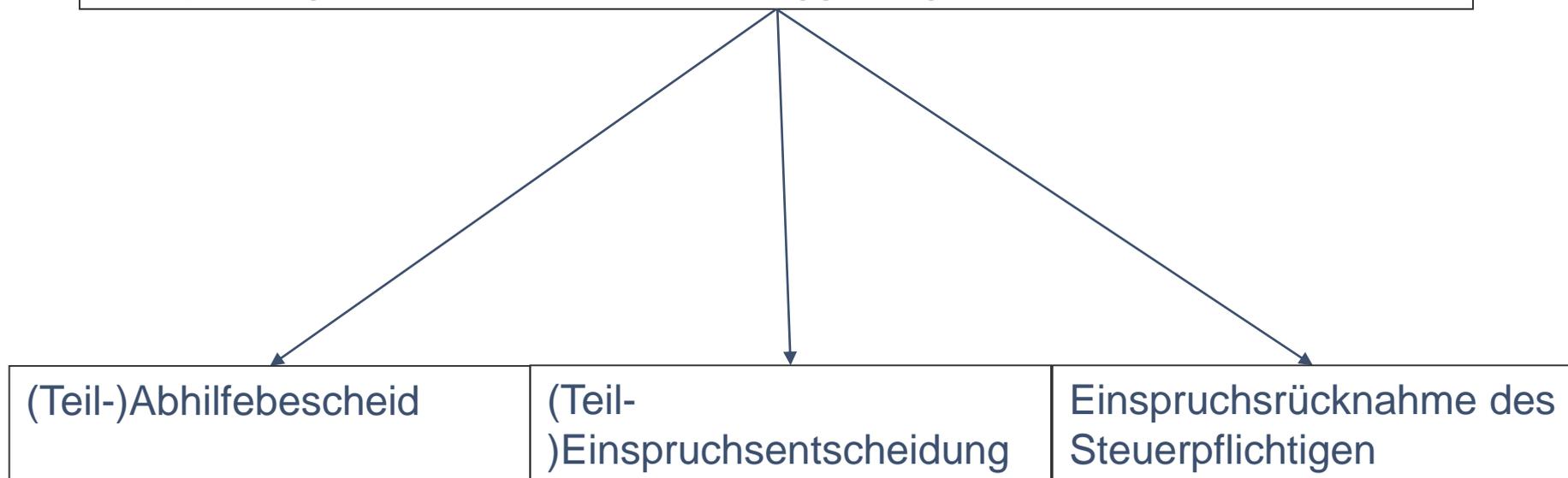




Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Entscheidung über den Einspruch

Überprüfung durch erlassende Stelle, ggf. Abgabe an Rechtsbehelfsstelle





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Entscheidung über den Einspruch

- Abhilfebescheid, soweit das FA das Begehren des Steuerpflichtigen erfüllt
- Teilabhilfebescheid, soweit das FA das Begehren nur in einzelnen Punkten erfüllt, merke, dass dann im Übrigen eine Einspruchsentscheidung, nicht jedoch eine Teileinspruchsentscheidung ergeht
- Einspruchsentscheidung gem. § 367 Abs. 1 S. 1 AO, soweit das FA das Begehren des Steuerpflichtigen
 - als unzulässig verwirft, § 358 AO
 - (nach oder bei Teilabhilfe ggf. im Übrigen) als unbegründet zurückweist
- Rücknahme durch den Steuerpflichtigen gem. § 362 AO





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Entscheidung über den Einspruch

→ § 366 AO

Die Einspruchsentscheidung ist zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und den Beteiligten schriftlich oder elektronisch zu erteilen.

- Erteilung erfolgt schriftlich oder elektronisch
- Begründung: FA muss die wesentlichen Erwägungen und das Für und Wider der Entscheidung darstellen.
- Ermessenserwägungen können ab Ergehen der Einspruchsentscheidung nur noch „ergänzt“ werden, grundlegende Ermessenserwägungen müssen spätestens in der Einspruchsentscheidung dargelegt werden.
- Rechtsbehelfsbelehrung ist erforderlich





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Entscheidung über den Einspruch

- Teileinspruchsentscheidung, wenn die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheidet, Folge ist die Teilbestandskraft, erfordert „Sachdienlichkeit“ (spielt in der Praxis eine untergeordnete Rolle)





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 367 AO Entscheidung über den Einspruch

→ Beispiel:

Schlunz betreibt eine Eisdielen. Die BP verwirft seine Buchführung aufgrund formeller Mängel und schätzt aufgrund der Richtsatzsammlung Gewinne hinzu. Der Veranlagungsbezirk macht sich die Feststellungen der BP zu eigen und erlässt entsprechende Änderungsbescheide. S legt Einsprüche ein.

Der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle nimmt anhand des Wareneinkaufs eine Nachkalkulation vor. Aufgrund dessen geht er zutreffend davon aus, dass die BP noch zu geringe Hinzuschätzungen vorgenommen hat. In der Einspruchsentscheidung erhöht er daraufhin den Gewinn des S.

Erfolgsaussichten einer Klage?





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ § 367 Abs. 2 AO

- Gem. § 367 Abs. 2 S. 1 AO hat die Finanzbehörde, die den Einspruch bearbeitet die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Das Einspruchsverfahren führt insoweit zu einem verlängerten Verwaltungsverfahren.
- Gem. § 367 Abs. 2. S. 2 AO kann der Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen worden ist und er Gelegenheit sich hierzu zu äußern (bzw. den Einspruch zurückzunehmen).

→ Im Beispielsfall ist die Verböserung in der Einspruchsentscheidung mangels Verböserungshinweis rechtswidrig.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Fehlender Verböserungshinweis:

- Es handelt sich um einen wesentlichen Verfahrensmangel
- Das FG hebt aufgrund dessen die Einspruchsentscheidung isoliert auf (Ausnahmefall!) und verweist zurück ins Verwaltungsverfahren
- Das FA hat dann den Verböserungshinweis zu erteilen.
- Der Steuerpflichtige kann dann seinen Einspruch zurücknehmen.





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Zusammenfassung

- Funktion des Einspruchsverfahrens
- Zulässigkeit
- Verfahrensvorschriften
- Entscheidung über den Einspruch





Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

→ Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

