

# Steuerbescheide

- Allg. Steuerverwaltungsakte (§§ 118 ff. AO):

Beispiele: Steuerbescheide, Haftungsbescheide, Ablehnungsbescheide, Steuermessbescheide, Feststellungsbescheide, Abrechnungsbescheide, Prüfungsanordnung

- Sonderfall: Allgemeinverfügung (§ 118 Satz 2 AO)

Z.B. Zurückweisung von Einsprüchen bei Musterverfahren vor dem EuGH, BVerfG, BFH

- Verwaltungshandeln ohne Verwaltungsaktqualität:

z.B. Prüfungsberichte, einzelne Prüfungshandlungen, Bescheidkopien, Sachaufklärungsverlangen

# Steuerbescheide

- Beispiel:

Prüfungsanordnung (zum Inhalt: § 5 BpO)

Persönliche, sachliche und zeitliche Festlegung

- Bestimmung des Ortes der Prüfung = VA

- Prüfungsbeginn = VA

- Bestimmung des Prüfers = kein VA

- Begründung, Belehrung = schlichte Information

- Einzelne tatsächliche Prüfungshandlung = VA nur, wenn eigener Regelungsinhalt

(z.B. für VA: Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln § 328 AO, Verzögerungsgeld § 146 Abs. 2 b AO)

# Steuerbescheide

A wohnt in Wuppertal und betreibt in Ddf einen Einzelhandel.

Es ergeht durch das FA Wuppertal am 1.5.2018 eine PrAo wonach für die Jahre 2012 bis 2016 wegen Est. und Ust. des A geprüft werden soll, beginnend am 20.5.2018 im Betrieb des A durch den Prüfer X. Die PrAo wird A und seiner Ehefrau bekanntgegeben.

Wie viele VA sind erlassen worden?

Rechtswidrig oder nichtig? Fehler?

Fehlerfolgen?

# Steuerbescheide

Vae sind die Prüfungsanordnung, die Orts- und Zeitbestimmung (nicht die Person des Prüfers) und zwar gegenüber dem A wie auch gegenüber seiner Ehefrau

## Fehler:

Fehlen der Begründung für den mehr als drei Jahre umfassenden Prüfungszeitraum. Insoweit ist zumindest eine Ermessensausübung erforderlich.

Örtliche Zuständigkeit des FA Wuppertal nur für die Est, welche aber gar nicht zu prüfen ist, da gesonderte Gewinnfeststellung durch das FA Ddf (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 195 AO).

Bekanntgabe gegenüber der Ehefrau, bei der nichts zu prüfen ist. Vertretbar § 125 Abs. 2 Nr. 2 AO: insoweit nichtig

## Fehlerfolge:

Keine Nichtigkeit (§ 125 AO), sondern „nur“ Rechtswidrigkeit gg. A

Wegen Verstoß gegen örtliche Zuständigkeit BFH BStBl II 1993, 649; wegen Beauftragung Klein, AO § 195 Rz. 15.

Prüfungsanordnung ist änderbar nach §§ 130 ff. AO

Einspruch/Klage um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern (haben keine aufschiebende Wirkung)

# Steuerbescheide

Verwertungsverbot? Grds. dürfen auf Grund einer rechtswidrigen Prüfung gewonnene Erkenntnisse nicht verwertet werden

**Aber, wenn PrAo bestandskräftig geworden ist, ist sie (obgleich fehlerhaft) wirksam**

- Wenn es um eine Erstveranlagung geht oder die betreffenden Bescheide unter VdN stehen, dann allerdings kein Verwertungsverbot (st.Rspr.)
- Wenn die PrAo aufgehoben wird (z.B. nach Klage) oder nichtig ist, dann Verwertungsverbot, es sei denn sie wird vor Beendigung der Bp nachgeholt. Neue PrAo oder auch Wiederholungsprüfung jedoch nur, soweit inzwischen keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist

Verwertungsverbot wirkt nur zu Gunsten des zu prüfenden Stpfl.

(Beispiel: rw. Prüfung beim Arbeitgeber, Verwertung bei der LSt Arbeitnehmer zulässig)

# Steuerbescheide

- Steuerbescheide

- Allgemeine Regeln (§§ 118 bis 129 AO)

- zzgl. Spezialregeln insb. §§ 155, 157, 167 AO

- an Stelle von §§ 130, 131 AO sind

  - Berichtigungsnormen §§ 172 bis 177 AO

- die (Festsetzungs-) Verjährung richtet sich nach

  - §§ 169 bis 171 AO

Frage: besteht eine Pflicht zur Steuerfestsetzung?

Ja! Kein Ermessen oder dergleichen

§ 3 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 1 EStG, aber Kleinstbeträge § 156 AO,

Sonderfall § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG Antragsveranlagung

# Steuerbescheide

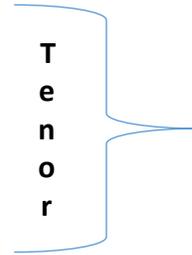
- Steuerbescheide und Formerfordernisse § 157 AO

- Schriftlich (§ 119 Abs. 3)

- Steuerschuldner

- Steuerart und -betrag

T  
e  
n  
o  
r



- Besteuerungszeitraum (§ 119 Abs. 1 AO)

- erlassene Behörde (§ 119 Abs. 3 AO)



Fehlt eine Angabe ist der Bescheid nichtig (§ 125 AO)

# Steuerbescheide

- Formerfordernisse deren Fehlen den Steuerbescheid nicht nichtig machen (lesen § 125):
- Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs. 2 AO)
- Begründung (§ 121 Abs. 1 AO): bei Fehlen § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 AO  
Begründung nachträglich möglich, ggf. Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist
- Zahlungsfrist, Leistungsgebot
- Rechtsbehelfsbelehrung: bei Fehlen, verlängerte Rb-Frist von  
einem Jahr (§ 356 Abs. 2 AO) statt einem Monat

# Steuerbescheide

- Arten von Steuerbescheiden:

- Jahressteuerbescheide

- Null-Bescheide

- Vorauszahlungsbescheide (siehe § 164 Abs. 1 Satz 2 AO)

- Zusammengefasste Bescheide (z.B. Gesamtschuldner §§ 122 Abs. 7, 155 Abs. 2 AO, Verspätungszuschläge § 152 AO, Zinsen § 239 AO)

- Ablehnung einer Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO)

- Sog. Freistellungsbescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO),

z.B. Nichtveranlagungsbescheid (BFH-Urteil 22.10.1986, I R 254/83, BFH/NV 1988, 10: Rb.-belehrung als Indiz für VA-Qualität); gesetzl. geregelter Fall § 180 Abs. 3 Satz 2 AO

# Steuerbescheide

- Sonderfall:
- § 163 AO Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen
- Eng verwandt mit dem Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 222 AO)
- Lesen: BFH Urteil vom 12.7.2012 I R 32/11, BStBl II 2015, 175:

Die Billigkeitsentscheidung ist kein Steuerbescheid, also auch formlos möglich, aber gleichwohl Grundlagenbescheid für die geänderte Steuerfestsetzung. Sie kann nur nach §§ 130 ff. AO geändert werden (aber beachte: § 47 AO!)

# Steuerbescheide

- Steuervoranmeldungen (=Vorauszahlungen)

Steuererklärung + Steuerberechnung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO)

Beispiele:

Lohnsteuer- (§ 41a Abs. 1 EStG) und USt.-anmeldungen und die USt.-Jahresveranlagung (§ 18 Abs. 1, 3 UStG), Kapitalertragssteuer (§ 45a EStG)

Folge: ein Steuerbescheid wird grds. nicht erteilt (§ 167 AO)

also steht die Anmeldung einer Steuerfestsetzung gleich,  
die von Gesetzes wegen unter dem Vorbehalt der  
Nachprüfung (§§ 164, 168 AO) steht

# Steuerbescheide

- A gibt die USt-VA für das 3. Quartal 2017 ab. Sie enthält einen Vorsteuerüberhang i.H.v. 12.000 Euro.
  - Die Voranmeldung war nach § 18 UStG abzugeben.
  - Diese gilt als Steuererklärung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) und zugleich Steuerfestsetzung (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO)
  - Die Festsetzung steht unter VdN (§§ 164, 168 AO)
  - Erstattungsfall: Zustimmung des FA erforderlich (§ 168 Satz 2 AO)!
  - Abwdl.: angemeldet +6.000, später berichtigte Anmeldung auf +4.000  
Zustimmung des FA erforderlich? Ja, da Erstattung 2.000!

# Steuerbescheide

- Verhältnis Voranmeldung/Vorauszahlung und Jahressteuerbescheid?
  - Bei einem Vorauszahlungsbescheid erledigt sich der VdN durch den Jahressteuerbescheid (Seer in Tipke/Kruse § 164 Rz. 10; § 124 Abs. 2: Erledigung auf andere Weise).
  - Gleiches gilt für Voranmeldungen
  - Davon zu unterscheiden ist, dass die materiell-rechtliche Vorauszahlungsschuld durch die Festsetzung der Jahressteuerschuld nicht erlischt

(vgl. z.B. ausführlich FG Köln Urteil vom 2.12.2015 3 K 701/13, EFG 2016, 451).

# Steuerbescheide

- Feststellungsbescheide (§§ 179, 181 AO)
  - Besteuerungsgrundlagen werden gesondert bzw. einheitlich und gesondert festgestellt
  - verfahrensrechtlich wie Steuerbescheide zu behandeln
  - Hauptfälle:
    - Einheitswerte, Einkünfte, Sonderfälle (§ 180 Abs. 2 i.V.m. VO zu § 180 Abs. 2 vom 19.12.1985, BGBl I 2436), aber auch § 10 d EStG, § 35 Abs. 2 EStG
  - Ausnahmen: § 180 Abs. 3 AO, insb. Fälle von geringer Bedeutung (Bsp.: V+V von Eheleuten)

# Steuerbescheide

- Feststellungsbescheide (§§ 179, 181 AO)
- Ein „Bescheid“ kann mehrere Feststellungen enthalten (z.B. die Einkunftsart, Höhe der Einkünfte, Verteilung, Sonderbetriebsausgaben/-einnahmen)
- die örtliche Zuständigkeit ergibt sich aus § 18 AO  
z.B. bei gewerblichen Betrieben § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO, grds. Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)

# Steuerbescheide

- Feststellungsbescheide (§§ 179, 181 AO)
  - als Grundlagenbescheide (Definition § 171 Abs. 10 Satz 1 AO) bindend für die Folgebescheide
  - Bekanntgabe bei einheitlicher gesonderter Feststellung grds. an Empfangsbevollmächtigten (§ 183 AO lesen!)
  - Feststellung kann im Einspruch gegen den Folgebescheid nicht angegriffen werden (§ 351 Abs. 2 AO)
  - Änderung der Feststellung führt zur Änderung des Folgebescheides (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO)
  - Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung des Folgebescheides (§ 171 Abs. 10 AO: 2 Jahre, taggenau)

# Steuerbescheide

- Steuermessbescheide

- Grundsteuer § 16 GrStG, Gewerbesteuer § 14 GewStG

- § 184 AO: verfahrensrechtlich wie Steuerbescheide

- Bindungswirkung wie Feststellungsbescheide

- Zerlegungsbescheide

- Besonderheit: mehrere Steuergläubiger (Gemeinden)

- §§ 185, 188 AO: den Steuermessbescheiden und damit

- Steuerbescheiden gleichgestellt

- Beispiel: Gewerbesteuer §§ 28 ff. GewStG,

- Grundsteuer §§ 22, 23 GrStG

# Steuerbescheide

- Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO „soweit“
  - Situation: Festsetzungspflicht, aber temporär Unaufklärbarkeit
    - i.d.R. vorläufig zu Gunsten des Steuerpflichtigen
    - bei Ungewissheit im Tatsächlichen, § 165 Abs. 1 Satz 1 AO
    - bei Ungewissheit in den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO
    - § 165 Abs. 2 AO: Berichtigungszwang bei Wegfall der Ungewissheit
    - § 171 Abs. 8 AO: Ablaufhemmung bei Wegfall der Ungewissheit
      - 1 Jahr, bei Nr. 1 bis 4: 2 Jahre

# Steuerbescheide

- Vorläufige Steuerfestsetzung

Häufigste Fälle in der Praxis:

– § 165 Abs. 1 Satz 1 AO: Einkunftserzielungsabsicht

– § 165 Abs. 1 Satz 1 AO: anschaffungsnaher Aufwand

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG

– § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO: anhängige BFH-Verfahren

– § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO: anhängige Verfahren beim EuGH  
(oft in Umsatzsteuerfragen)

# Steuerbescheide

- Vorläufige Steuerfestsetzung

Der ESt-Bescheid 2008 ist vorläufig im Hinblick auf die Gewinn-erzielungsabsicht (vorläufig angesetzte Verluste pro Jahr 30.000 Euro). Eine Bp für 2015-2017 korrigiert die Verluste 2015 und 2016 auf nur noch 12.000 Euro und kommt für 2017 zu einem Gewinn von +8.000 Euro.

– Müssen die Vorläufigkeitsvermerke aufgehoben werden?

Nein, jedenfalls nicht wg der Bp (anders: § 164 Abs. 3 Satz 3 AO)

– Wenn lt. Bp die Verluste immer nur mit 12.000 hätten berechnet werden dürfen. Änderung für 2008 bis 2014 möglich?

§ 165 Abs. 2 Satz 1: wohl ja, vgl. Klein § 165 Rz. 46; ggf. § 173 AO

– FA kommt zu dem Ergebnis, dass von Anfang an keine Gewinnerzielungsabsicht bestand. Änderung des Bescheides für 2008 noch möglich in 2018?

Verjährung Ende spätestens 31.12.2015 (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO), event. § 171 Abs. 8 Satz 1 AO Ablaufhemmung 1 Jahr nach Beseitigung der Ungewissheit

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO
    - die Steuerfestsetzung wird offen gehalten für Änderungen
    - letztlich freie Entscheidung des FA (trotz der Formulierung „können“, die auf Ermessen schließen lässt)
    - jederzeitige Aufhebung durch Bescheid
- § 164 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO (notwendige Aufhebung nach Bp, aber nicht nach einer USt.SoPr und LSt.Ap, außer bzgl. der LSt./USt. Anmeldungen)
- Berichtigungsmöglichkeit entfällt bei Ablauf der (normalen) Festsetzungsfrist, wobei bestimmte Fristhemmungen ausgeschlossen sind (§ 169 Abs. 4 AO, keine Verlängerung auf 10 Jahre bei Steuerhinterziehung)

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung

Der Gewinn 2010 wurde mit Bescheid vom 5.5.2012 unter Nachprüfungsvorbehalt geschätzt, da keine Est-erklärung abgegeben wurde. Eine Steuerverprüfung führt im Februar 2018 unstreitig zu einem höheren Gewinn.

Kann der Bescheid vom 5.5.2012 noch geändert werden?

Normale Verjährungsfrist (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO): 31.12.2017

Bei Steuerhinterziehung Verlängerung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) auf 5 oder 10 Jahre, aber der VdN fällt auf jeden Fall am 31.12.2017 weg (§ 164 Abs. 4 Satz 2 AO)

Aber § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO!

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung
  - Das FA hat für die USt 2016 am 2.1.2018 einen Bescheid erlassen. Mit Bescheid vom 3.3.2018 wird der Bescheid wegen einer neuen Tatsache geändert und ein VdN vermerkt. Nein, Verböserung nur mit Zustimmung des Stpfl.
  - VdN bei Haftungsbescheiden, Verspätungszuschlag, Abrechnungsbescheiden, abweichender Steuerfestsetzung i.S.v. § 163 AO?? Nein, nur bei Steuerbescheiden!
  - Das FA erlässt den ESt-Bescheid 2017 am 4.4.2018, da noch keine Steuererklärung abgegeben wurde, zur Verbesserung der Erledigungsstatistik aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen unter VdN. Zulässig? Schätzung § 162 AO, wohl nichtig, vgl. Klein § 162 Rz. 63, weil willkürlich

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung

- Der Bescheid vom 2.1.2018 ergeht unter VdN. Das nachfolgende Einspruchsverfahren endet mit der Einspruchsentscheidung vom 5.5.2018. Die EE erwähnt den VdN nicht. Die Festsetzung wird später, gestützt auf § 175 AO, nochmals geändert. Auch dabei findet der VdN keine Erwähnung. Am 10.10.2018 will das FA einen schlichten Rechtsanwendungsfehler berichtigen. Möglich?

Ja, § 164 AO bleibt bis zur ausdrücklichen Aufhebung erhalten

- Was, wenn das FA von einer USt-Voranmeldung abweicht und einen Bescheid erlässt, ohne einen VdN zu erwähnen?

§ 168 Satz 1 AO VdN von Gesetzes wegen

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung

Die ESt 2015 wurde wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung mit Bescheid vom 11.11.2017 geschätzt. Am 15.5.2018 schreibt das FA dem StB:

„Der VdN betreffend die ESt-Festsetzung 2015 wird hiermit aufgehoben.“

Der StB erhält am 30.12.2018 endlich die erforderlichen Informationen von seinem Mandanten, um die St.Erklärung zu fertigen. Was tun?

Bei höherer Steuer einfach die „richtige“ Erklärung abgeben, sonst Gefahr der Steuerhinterziehung; bei Minderung der Steuer Einspruch einlegen, Einspruchsfrist 1 Jahr (§ 356 Abs. 2 AO: Fristende 20.5.2019, §§ 122 Abs. 2 Nr. 1, 108 Abs. 3 AO)!

# Steuerbescheide

- Vorbehalt der Nachprüfung

Der ESt-Bescheid 2016 für die Eheleute XY ist am 7.7.2017 unter VdN ergangen. XY legen am 15.8.2017 durch ihren StB „Einspruch“ ein, weil sie vergessen haben, Werbungskosten des X i.H.v. 3.000 Euro anzugeben.

## Was tut das FA?

Beide Eheleute sind einspruchsbefugt (obwohl es nur um die WK des X geht). Die Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) ist jedoch am 10.8.2017 abgelaufen. Eine Wiedereinsetzung in die Frist (§ 110 AO) kommt nicht in Betracht. Aber der „Einspruch“ ist als Berichtigungsantrag auszulegen (effektive Rechtsschutzgewährung)! Also wird der Bescheid berichtigt.

# Steuerbescheide

Die gesonderte Gewinnfeststellung 2010 steht unter einem VdN und ist vorläufig. Verjährung ist zum 31.12.2016 eingetreten.

In 2017 stellt sich heraus, dass eine Verbindlichkeit doch nicht uneinbringlich war, worauf sich die Vorläufigkeit bezog, und, dass Aufwendungen für das Betriebsgebäude in den Jahren 2010 bis 2012 anschaffungsnahe HK waren.

**Berichtigungsmöglichkeiten?** Wg der Verbindlichkeit § 165 Abs. 2 AO Gewinnerhöhung, Verjährung egal, da Ablaufhemmung § 171 Abs. 8 AO. Wg anschaffungsnahe Aufwand keine Berichtigung mehr möglich, es sei denn Steuerhinterziehung und dann §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO

**Was, wenn inzwischen die ESt. 2010 verjährt ist?** Egal, wegen § 171 Abs. 10 AO, d.h. der geänderte F-Bescheid hat Bedeutung für die (verjäherte) ESt., Berichtigungsnorm: § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.