

Abgabenordnung

Lehrbrief 4, 2018

Einspruchsverfahren
Teil I

Inhaltsverzeichnis

1. Rechtsschutz gegen das Verwaltungshandeln	1
1.1. Formlose Rechtsbehelfe.....	1
1.2. Förmliche Rechtsbehelfe.....	1
2. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	2
2.1. Sinn und Zweck.....	2
2.2. Erfolg des Einspruchs.....	2
3. Zulässigkeit des Einspruchs	3
3.1. Überblick	3
3.2. Statthaftigkeit.....	3
3.3. Form.....	5
3.3.1. Schriftlich/elektronisch/Niederschrift.....	5
3.3.2. Sollinhalt und Auslegung.....	6
3.3.3. Abgrenzung Einspruch – Antrag auf schlichte Änderung.....	7
3.4. Einspruchsfrist.....	8
3.4.1. Wirksame Bekanntgabe	9
3.4.2. Fristberechnung	11
3.4.3. Anbringungsbehörde.....	13
3.4.4. Sonderfall Steueranmeldung.....	14
3.5. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	15
3.5.1. Nichteinhalten einer gesetzlichen Frist.....	15
3.5.2. Ohne Verschulden	15
3.5.3. Wiedereinsetzungsfrist.....	19
3.5.4. Entscheidung über Wiedereinsetzung.....	20
3.6. Beschwer	20
3.7. Einspruchsbefugnis bei der gesonderten & einheitlichen Feststellung.....	22
3.7.1. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	23
3.7.2. § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	25
3.7.3. § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO.....	26
3.7.4. § 352 Abs. 1 Nrn. 4 u. 5 AO	26
3.8. Weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen im Einzelfall.....	27
3.8.1. Einspruchsverzicht, Rücknahme	27
3.8.2. Rechtsschutzbedürfnis.....	28
3.8.3. Beteiligten- / Verfahrensfähigkeit	29
4. Einspruchsentscheidung	29
Übungsfälle	30

Inhalt der **Lehrbriefe 4 und 5 AO** ist die Zulässigkeit und Begründetheit von Einsprüchen im Steuerverfahren.

Lernziel ist es, diese Prüfungspunkte umfassend zu beherrschen, da das Einspruchsverfahren sowohl im Examen als auch in der steuerberatenden Praxis einen höchst relevanten Themenbereich darstellt.

1. Rechtsschutz gegen das Verwaltungshandeln

1.1. Formlose Rechtsbehelfe

Das Recht des Bürgers, sich mit formlosen Rechtsbehelfen an die Behörden zu wenden, ist Ausfluss des **Petitionsrechtes** (Art. 17 GG).

Formlose Rechtsbehelfe (weder form- noch fristgebunden) AEAO vor § 347, Nr. 1.		
Gegenvorstellung	(Sach) Aufsichtsbeschwerde	Dienstaufsichtsbeschwerde
Adressat ist Ausgangsbehörde mit der Bitte um sachliche Überprüfung der Entscheidung	Adressat ist übergeordnete Behörde mit der Bitte um sachliche Überprüfung der Entscheidung der untergeordneten Behörde	Adressat ist Dienstvorgesetzter (Behördenleiter) mit der Bitte um Überprüfung des persönlichen Verhaltens eines Bediensteten der Behörde
Keine Verpflichtung der Verwaltung zum Erlass eines förmlichen Bescheids; die Verwaltung muss jedoch zum Rechtsbehelf Stellung nehmen, Stellungnahme muss aber nicht begründet werden. („formlos, fristlos, fruchtlos“)		

Im Steuerrecht gibt es noch besondere nichtförmliche Rechtsbehelfe, über die das Finanzamt entscheiden muss.

Beispiele

- Antrag auf Korrektur eines Verwaltungsakts nach den Korrekturvorschriften der AO
- Antrag gem. § 218 Abs. 2 AO auf Erlass eines Abrechnungsbescheids
- Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen gem. §§ 163, 222, 227 AO.

1.2. Förmliche Rechtsbehelfe

Die förmlichen Rechtsbehelfe basieren verfassungsrechtlich auf der Rechtswegeggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG.

Förmliche Rechtsbehelfe (i. d. R. form- und fristgebunden)	
Außergerichtlich	Gerichtlich
Einspruch (§§ 347 ff. AO)	Klagen; Anträge; Rechtsmittel (Revision; kein Rechtsmittel der Berufung im Steuerrecht; Beschwerden)

2. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

2.1. Sinn und Zweck

Das Einspruchsverfahren wird auch als **außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren** bezeichnet. Zum Einspruchsverfahren kann man auch **Vorverfahren** sagen, weil es grundsätzlich zwingend vor einem gerichtlichen Klageverfahren durchzuführen ist.

Das Einspruchsverfahren ist kostenfrei und dient

- der Selbstkontrolle der Finanzverwaltung,
- der Entlastung der Finanzgerichte sowie
- dem Rechtsschutz des Bürgers (vgl. Art. 19 Abs. 4 GG).

2.2. Erfolg des Einspruchs

Der Einspruch hat Aussicht auf
Erfolg,
wenn er
zulässig und begründet
ist.

KT
4

VP
4

FS
14

Klausurtechnik

In Prüfungsaufgaben finden Sie oftmals folgende Aufgabenstellung: „In einem Gutachten sind die Erfolgsaussichten des Einspruchs zu prüfen!“

Dann müssen Sie Ihre Ausführungen mit dem o.g. Standardsatz beginnen.

Erfolg des Einspruchs	
Zulässigkeit	Begründetheit
<p>Hier geht es um rein formelle (verfahrensrechtliche) Voraussetzungen des Einspruchs, die vorliegen müssen (z. B. Form, Frist).</p> <p>Es geht also <u>nicht</u> darum, ob der angegriffene Verwaltungsakt fehlerhaft war.</p>	<p>Begründetheit liegt vor, soweit der angegriffene Verwaltungsakt rechtswidrig und der Einspruchsführer dadurch in seinen Rechten verletzt ist.</p>

Klausurtechnik

Bei der Frage nach den Erfolgsaussichten eines Einspruchs müssen Sie immer zunächst die Zulässigkeit des Einspruchs prüfen, bevor sie mit der Prüfung der Begründetheit des Einspruchs beginnen. Sollten Sie zum Ergebnis kommen, dass der Einspruch nicht zulässig ist, so müssen Sie die Begründetheit zumindest in einem sog. Hilfsgutachten prüfen.

3. Zulässigkeit des Einspruchs

→ § 358 AO

KT
4-4f

3.1. Überblick

Aus der Formulierung „insbesondere“ in § 358 S. 1 AO („... Finanzbehörde hat zu prüfen, ob der Einspruch zulässig, insbesondere in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist“) folgt, dass Form und Frist nur zwei von mehreren Zulässigkeitsvoraussetzungen sind.

VP
4.1

Die wesentlichen Zulässigkeitsvoraussetzungen sind:

- Statthaftigkeit (§§ 347, 348 AO)
- Form (§ 357 AO)
- Frist (§§ 355, 356 AO)
- Beschwer (§ 350 AO)
- ggf. Einspruchsbefugnis (§ 352 AO) (nur bei gesonderten & einheitlichen Feststellungsbescheide)
- ggf. weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen im Einzelfall (Einspruchsverzicht § 354 AO, Einspruchsrücknahme § 362 AO, Rechtsschutzbedürfnis, Beteiligten-, Verfahrensfähigkeit).

3.2. Statthaftigkeit

→ §§ 347, 348 AO

KT
4

Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO statthaft gegen alle **Steuerverwaltungsakte** (i. S. d. § 118 AO) in Abgabenangelegenheiten (vgl. § 347 Abs. 2 AO), auf die die Abgabenordnung Anwendung findet. Auch die Ablehnung eines beantragten Verwaltungsakts (z. B. Ablehnung eines Antrags auf Erlass eines Korrekturbescheids nach §§ 129, 172 ff. AO) stellt einen Verwaltungsakt dar, gegen den der Einspruch statthaft ist.

VP
4.1

Nachdem die AO nur eingeschränkt für die Realsteuern (Grundsteuer, Gewerbesteuer, vgl. § 3 Abs. 2 AO) anwendbar ist, soweit ihre Verwaltung den **Gemeinden** übertragen worden ist (§ 1 Abs. 2 AO), insbesondere (fast) alle Vorschriften der AO zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (7. Teil der AO) nicht für den Grundsteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid gelten (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO), ist ein Einspruch nach §§ 347 ff. AO gegen die zuletzt genannten Bescheide nicht statthaft. Vielmehr gelten hier die Vorschriften der Verwaltungsgerichtsordnung (§§ 68 ff. VwGO: **Widerspruch** statt Einspruch).

Dagegen verbleibt es beim Einspruch als statthaften Rechtsbehelf gegen Grundsteuer- und Gewerbesteuer**mess**bescheide (§ 184 AO) des Finanzamts.

In § 347 Abs. 1 S. 2 AO ist der Sonderfall des **Untätigkeitseinspruchs** geregelt, der unbefristet ist (§ 355 Abs. 2 AO). Durch diesen Einspruch wird geltend gemacht, dass über einen Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines ausreichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist.

Bei der Frage, was unter einer angemessenen Frist zu verstehen ist, kann die Vorschrift des § 46 FGO zur Untätigkeitsklage (sechs Monate seit Antragstellung) einen gewissen Anhaltspunkt bieten.

Beispiele

- Steuerpflichtiger stellt Antrag auf Korrektur eines Steuerbescheids, über den nicht entschieden wird.
- Steuerpflichtiger beantragt (vergeblich) den Erlass einer Nichtveranlagungsbescheinigung nach § 44a Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG.

- Aufgrund der Eilbedürftigkeit eines Sachantrags kann allerdings auch eine viel kürzere Frist angemessen sein (z. B. Antrag auf Stundung).
- Finanzamt unterlässt Veranlagung trotz eingegangener Einkommensteuererklärung (BFH v. 19.04.2007, V R 48/04, BStBl. 2009 II S. 315; BFH v. 22.01.2013, IX R 1/12, BStBl. 2013 II S. 663).

Sollte ein Verwaltungsakt **nichtig** sein (§ 125 Abs. 1, 2 AO), so ist der Einspruch dennoch statthaft (AEAO zu § 347, Nr. 1.), weil insoweit der Rechtsschein eines vermeintlich wirksamen Verwaltungsakts beseitigt werden soll. Für den Steuerpflichtigen wird es mitunter nicht erkennbar sein, ob ein Verwaltungsakt nur rechtswidrig oder sogar nichtig ist. Überhaupt besteht die Einspruchsmöglichkeit auch, wenn zweifelhaft ist, ob der Verwaltungsakt wirksam bekannt gegeben worden ist oder ob mangels solcher Bekanntgabe ein Nichtverwaltungsakt vorliegt.

Ausgeschlossen ist ein Einspruch in den Fällen des § 348 AO, also insbesondere gegen Einspruchsentscheidungen (§ 348 Nr. 1 AO; hiergegen ist die Klage nach der FGO statthaft) und bei Nichtentscheidung über einen Einspruch (§ 348 Nr. 2 AO; nunmehr ist die Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO statthaft).

Statthaft ist ein Einspruch auch gegen einen Vollabhilfebescheid (BFH v. 18.04.2007, XI R 47/05, BStBl. 2007 II S. 736). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 348 Nr. 1 AO, wonach ein Einspruch gegen Einspruchsentscheidungen nicht statthaft ist. Vollabhilfebescheid und Einspruchsentscheidung haben zwar gemeinsam, dass beide das Einspruchsverfahren beenden. Gegen eine Einspruchsentscheidung kann jedoch Klage zum Finanzgericht erhoben werden, was gegen einen Vollabhilfebescheid gerade nicht möglich ist.

Erlässt das Finanzamt vor Ablauf der Einspruchsfrist eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO, vgl. Lehrbrief 5), ist ein nochmaliger Einspruch gegen die Steuerfestsetzung nicht statthaft, auch wenn er innerhalb der noch währenden Einspruchsfrist eingelegt worden ist (BFH v. 18.09.2014, VI R 80/13, BStBl. 2015 II S. 115; mehr dazu im Lehrbrief 5).

Klausurtechnik

*In Prüfungsaufgaben ist die Zulässigkeitsvoraussetzung „Statthaftigkeit“ meist unproblematisch, so dass Sie in der Regel nur kurz argumentieren müssen: **„Der Einspruch ist statthaft, weil es sich beim Einkommensteuerbescheid (§§ 155, 157 AO) um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO in Abgabenangelegenheiten handelt, auf die die AO Anwendung findet (§ 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2, § 1 AO). Ein Ausschlussgrund nach § 348 AO liegt nicht vor.“***

Sollte die angegriffene Maßnahme kein Verwaltungsakt sein (z. B. Benennungsverlangen § 160 AO, Prüfungsbericht § 202 AO, Mahnung § 259 AO), so müssen Sie im Rahmen der Statthaftigkeit begründen, wieso kein Verwaltungsakt vorliegt.

3.3. Form

→ § 357 Abs. 1, 3 AO

KT
4a

3.3.1. Schriftlich/elektronisch/Niederschrift

VP
4.1

Gem. § 357 Abs. 1 S. 1 AO ist der Einspruch schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären.

Schriftlichkeit bedeutet nicht, dass die Unterschrift des Steuerpflichtigen vorliegen muss. Es reicht aus, wenn aus dem Schreiben ersichtlich ist, wer den Einspruch eingelegt hat (z. B. Steuernummer, Name des Steuerpflichtigen im Briefkopf, § 357 Abs. 1 S. 2 AO).

Das Telefax samt Computerfax (AEAO zu § 357, Nr. 1.) erfüllt ebenfalls die Schriftform. Die Vorschrift des § 126 Abs. 1 BGB, wonach bei einer durch Gesetz vorgeschriebenen schriftlichen Form die Urkunde von dem Aussteller eigenhändig durch Namensunterschrift oder mittels notariell beglaubigten Handzeichens unterzeichnet werden muss, findet keine Anwendung.

Ein Einspruch kann unter der Voraussetzung der Zugangseröffnung des Empfängers (§ 87a Abs. 1 AO) auch durch E-Mail eingelegt werden. Eine qualifizierte elektronische Signatur ist nicht erforderlich (AEAO zu § 357, Nr. 1.). Das ergibt sich – wie schon die fehlende Notwendigkeit einer eigenhändigen Unterschrift bei der Schriftform – ebenfalls aus § 357 Abs. 1 S. 2 AO.

Die Möglichkeit nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO, einen Einspruch zur Niederschrift zu erklären, stellt eine Unterform der schriftlichen Einlegung dar. Das Protokoll soll in diesen Fällen bezeugen, dass die Erklärung einem Beamten an Amtsstelle gegenüber mündlich abgegeben wurde. Die Erklärung wird erst rechtswirksam, wenn der Beamte eine entsprechende Niederschrift aufnimmt. Ein Aktenvermerk über einen (nur) telefonisch eingelegten Einspruch genügt somit nicht der Form der Niederschrift.

Unterbleibt die Niederschrift des Einspruchsbegehrens bei einer Vorsprache des Steuerpflichtigen an Amtsstelle, so liegt selbst dann kein wirksamer Einspruch vor, wenn die Finanzbehörde schuldhaft gehandelt hat. In einem solchen Fall ist aber zu prüfen, ob Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren ist. Bei Anwesenheit des steuerlichen Beraters während der Vorsprache wird die Wiedereinsetzung aber regelmäßig ausgeschlossen sein, da davon auszugehen ist, dass dieser die Formvorschriften der Einspruchseinlegung kennt und demgemäß schuldhaft handelt (BFH v. 28.10.1988, III R 204/83, BFH/NV 1989 S. 547).

Eine unrichtige Bezeichnung des Einspruchs schadet nicht (§ 357 Abs. 1 S. 3 AO; z. B. „Widerspruch“, „Beschwerde“ oder „Berufung“). Der Steuerpflichtige muss jedoch mit seinem Schreiben erkennen lassen, dass er sich beschwert fühlt und eine Nachprüfung begehrt.

Beispiele

- „Widerspruch“, „Beschwerde“, „Berufung“ oder wie im Fall des BFH v. 23.04.2003, IX R 28/00, BFH/NV 2003 S. 1142: „Bitte um Überdenken der Entscheidung“
- Da der Berater das Mandat inzwischen niedergelegt hatte, der Steuerbescheid aber – in Unkenntnis hiervon (§ 80 Abs. 1 S. 3 AO) – an ihn übersandt worden war, teilte er dem Finanzamt mit, dass er den Mandanten nicht mehr vertrete, und fügte diesem Schreiben den Bescheid „zu seiner Entlastung“ bei. Aus dem Schreiben geht hervor, dass der Berater noch die Rechte seines bisherigen Mandanten wahren will, so dass es als Einspruch auszulegen ist (BFH v. 21.06.2004, VII B 167/03, BFH/NV 2003 S. 585).

3.3.2. Sollinhalt und Auslegung

Gem. § 357 Abs. 3 S. 1 AO „soll“ bei der Einlegung des Rechtsbehelfs der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. Danach ist die Wirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht von einer genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig. Es ist jedoch erforderlich, dass sich die Zielrichtung des Begehrens aus der Rechtsbehelfsschrift in der Weise ergibt, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt entweder aus dem Inhalt der Rechtsbehelfsschrift selbst ermitteln lässt oder Zweifel oder Unklarheiten am Gewollten durch Rückfragen des FA beseitigt werden können (BFH v. 18.01.2007, IV R 35/04, BFH/NV 2007 S. 1509). Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des tatsächlich Gewollten, ist der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen in entsprechender Anwendung der **§§ 133, 157 BGB** durch Auslegung seiner Erklärungen zu ermitteln.

Entscheidend ist also der **wirkliche Wille** des Steuerpflichtigen. Ist unklar, welchen Inhalt die Erklärung haben soll, ist nach der sog. **Meistbegünstigungstheorie** davon auszugehen, dass der Rechtsbehelf bzw. der Antrag beabsichtigt war, der am meisten Erfolg verspricht (BFH v. 24.08.2004, VIII R 7/04, BStBl. 1988 II S. 855). Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen.

Beispiele

- Geht in einem Schätzungsfall nach Erlass eines endgültigen Steuerbescheids beim Finanzamt innerhalb der Einspruchsfrist die Steuererklärung ohne weitere Erklärung ein, so ist dies im Zweifel als Einlegung eines Einspruchs gegen den Schätzungsbescheid – und nicht als (bloßer) Antrag auf schlichte Änderung des Schätzungsbescheids – zu werten (BFH v. 27.02.2003, V R 87/01, BStBl. 2003 II S. 505).
- Begehrt ein Steuerpflichtiger in laufender Einspruchsfrist neben der Aussetzung der Vollziehung überdies, das Verfahren nach § 363 AO wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung auszusetzen, so legt er damit zugleich Einspruch ein (BFH v. 26.10.2004, IX R 23/04, BFH/NV 2005 S. 325).

Keine Möglichkeit für eine Auslegung besteht, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH v. 21.10.1996, VIII B 4/96, BFH/NV 1997 S. 359).

Beispiele

- Eine von einem Steuerberater herrührende Formulierung, es werde „gegen den Körperschaftsteuerbescheid“ Einspruch eingelegt, kann nicht als Einspruch auch gegen den Bescheid über die Festsetzung von Zinsen zur Körperschaftsteuer ausgelegt werden. Die Erklärung des Steuerberaters ist eindeutig und nicht auslegungsbedürftig (BFH v. 28.11.2001, I R 93/00, BFH/NV 2002 S. 613).
- Ein „Erlassantrag“ eines Steuerberaters kann nicht in einen Einspruch umgedeutet werden, auch wenn er zugleich Aussetzung der Vollziehung begehrt hat (BFH v. 23.09.2004, V R 58/03, BFH/NV 2005 S. 825).
- Ein „Widerspruch“ gegen die Festsetzung des Kirchgeldes kann nicht als Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid ausgelegt werden (BFH v. 08.05.2008, VI R 12/05, BStBl. 2009 II S. 116).
- Auch wenn im Rubrum eines Einspruchsschreibens ein „Bescheid über die Einkommensteuer-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlag“ genannt ist, ist der Einspruch als lediglich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags gerichtet anzusehen, wenn sich die nachfolgende Begründung des Einspruchs ausschließlich auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags bezieht und das Ruhen des Verfahrens wegen eines Musterprozesses zum Solidaritätszuschlag beantragt wird (BFH v. 19.08.2013, X R 44/11, BStBl. 2014 II S. 234).
- Sind in einem Sammelbescheid mehrere Verwaltungsakte enthalten (hier: Festsetzung von Einkommensteuer, Nachzahlungszinsen, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) und bezieht sich die in einem Einspruchsschreiben enthaltene Begründung nur auf einen dieser Verwaltungsakte (hier: Nachzahlungszinsen), ist der Einspruch dahingehend auszulegen, dass nur derjenige Verwaltungsakt angefochten ist, auf den sich die Einspruchsbegründung bezieht (BFH v. 23.06.2017, X B 34/17, BFH/NV 2017 S. 1411).

Gem. § 357 Abs. 3 S. 3 AO „sollen“ in dem Einspruch die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden sollen. Auch insoweit besteht keine Verpflichtung. Der Einspruchsführer kann seine Begründung während des laufenden Einspruchsverfahrens erstmals vortragen, ergänzen, modifizieren oder inhaltlich völlig umstellen.

Der Einspruch stellt eine Verfahrenshandlung dar und ist als solche **bedingungsfeindlich**.

Beispiele

- Steuerpflichtiger greift ESt-Bescheid wie folgt an: „Sollte meine Steuerschuld nicht erlassen werden, lege ich Einspruch ein.“ Weil die Einspruchseinlegung von einem künftigen, ungewissen Ereignis abhängig gemacht wurde, wurde der Einspruch nicht wirksam eingelegt.
- Wird ein „Antrag auf schlichte Änderung“ gestellt mit der Formulierung „falls eine Änderung des Bescheids nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfrist möglich sei, solle der Antrag als Einspruch behandelt werden“, so liegt eine bedingte Einlegung eines Einspruchs vor, was zu dessen Unzulässigkeit führt (BFH v. 09.11.2005, I R 10/05, BFH/NV 2006 S. 750).
- Steuerpflichtiger legt „vorsorglich“ Einspruch ein. Hier bringt der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass er sich noch nicht im Klaren ist, ob er das Einspruchsverfahren bis zum Ende durchführen wird. Der Einspruch steht nicht unter einer Bedingung und ist wirksam.

3.3.3. Abgrenzung Einspruch – Antrag auf schlichte Änderung

FS
14.2

Wenn der Steuerpflichtige innerhalb der Einspruchsfrist schriftlich einen „Antrag auf Änderung seines Steuerbescheids“ stellt, ohne das Wort „Einspruch“ zu verwenden, ist eine Auslegung des Antrags erforderlich. Der Steuerpflichtige könnte nämlich einen Einspruch oder einen Antrag auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO gemeint haben.

Vgl. AEAO zu § 172, Nr. 2.	Einspruch (§§ 347 ff. AO)	Antrag auf schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO)
Form	Schriftlich, elektronisch, zur Niederschrift (§ 357 Abs. 1 AO)	Formlos, auch telefonisch möglich
Frist	1 Monat (§ 355 AO)	1 Monat (da innerhalb Einspruchsfrist)
Wiedereinsetzung möglich (§ 110 AO)?	Ja	Ja
Aussetzung der Vollziehung möglich (§ 361 AO)?	Ja	Nein, ggf. Stundung (§ 222 AO)
Wird der Bescheid bestandskräftig?	Nein; Erweiterung des Einspruchsbegehrens nach Ablauf der Einspruchsfrist möglich;	Ja; Erweiterung des Änderungsbegehrens nach Ablauf der Einspruchsfrist nicht mehr möglich; Begründung eines rechtzeitig gestellten Antrags kann ergänzt werden, sofern der durch den ursprünglichen Antrag, der auf einen konkreten Lebenssachverhalt bezogen ist, nicht erweitert wird.
Verböserung möglich?	Ja, nach entsprechendem Hinweis (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO); Verböserung durch Rücknahme des Einspruchs vermeidbar;	Nein, aber ggf. Mitberichtigung im Rahmen des § 177 Abs. 2 AO;
Ablaufhemmung?	Ja, § 171 Abs. 3a AO	Ja, § 171 Abs. 3 AO
Rechtsschutz	Klage gegen Einspruchsentscheidung	Einspruch gegen Entscheidung über die schlichte Änderung (AEAO zu § 347, Nr. 2.)

Nicht ausdrücklich als Einspruch bezeichnete, vor Ablauf der Einspruchsfrist schriftlich oder elektronisch vorgetragene Änderungsbegehren des Steuerpflichtigen können regelmäßig als schlichte Änderungsanträge behandelt werden, wenn der Antragsteller eine **genau bestimmte** Änderung des Steuerbescheids beantragt und das Finanzamt dem Begehren **entsprechen** will. Andernfalls ist ein Einspruch anzunehmen, weil der Einspruch einen umfassenderen Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen ermöglicht (AEAO zu § 172, Nr. 2.).

Im Übrigen darf das Finanzamt den Steuerbescheid aufgrund eines schlichten Änderungsantrags nur in dem Umfang zugunsten des Steuerpflichtigen ändern, als der Steuerpflichtige **vor Ablauf der Einspruchsfrist** eine **genau bestimmte Änderung** bezogen auf einen **konkreten Lebenssachverhalt** beschrieben hat (BFH v. 20.12.2006, X R 30/05, BStBl. 2007 II S. 503). Der Antrag muss also das verfolgte Änderungsbegehren innerhalb der Einspruchsfrist seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen zu erkennen geben. Unter „Sache“ i. S. d. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO ist der Lebenssachverhalt zu verstehen, der nach Ansicht des Steuerpflichtigen in dem ursprünglichen Steuerbescheid nicht zutreffend gewürdigt worden ist und daher nunmehr bei der beantragten Änderung abweichend berücksichtigt werden soll. Es genügt somit nicht, dass der Steuerpflichtige lediglich die betragsmäßige Auswirkung bzw. den Änderungsrahmen beziffert (z. B. „die Steuer auf 0 € herabsetzen“) oder dass ein auf Änderung des Bescheids lautender allgemeiner Antrag des Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Einspruchsfrist hinsichtlich der einzelnen Korrekturpunkte konkretisiert wird (z. B. durch Nachreichen der Steuererklärung).

Legt der Steuerpflichtige einen Einspruch ein und stellt er daneben innerhalb der noch laufenden Einspruchsfrist auch einen Antrag auf schlichte Änderung, muss das Finanzamt ein Einspruchsverfahren durchführen. Der Einspruch überlagert dann den daneben gestellten Antrag auf schlichte Änderung, da er die Rechte des Steuerpflichtigen effektiver wahrt als der Antrag auf schlichte Änderung. Der schlichte Änderungsantrag ist dann als Erweiterung des Einspruchsbegehrens auszulegen, die mit der Anregung verbunden ist, einen Teilabhilfebescheid zu erlassen (BFH v. 27.09.1994, VIII R 36/89, BStBl. 1995 II S. 353; AEAO zu § 350, Nr. 6. und AEAO zu § 172, Nr. 2.).

Klausurtechnik

Wenn der SV keine Probleme bietet, reicht folgender Satz aus:

Die Formvorschrift des § 357 AO wurde beachtet. Der Einspruch wurde schriftlich eingereicht (§ 357 Abs. 1 S. 1 AO).

3.4. Einspruchsfrist

KT
4a-4c

→ § 355, 356 AO

VP
4.1

Der Einspruch ist innerhalb eines Monats (nicht „vier Wochen“) nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO). Die Monatsfrist gilt nicht bei einem Einspruch gegen einen nichtigen Verwaltungsakt (BFH v. 17.07.1986, V R 96/85, BStBl. 1986 II S. 834). Ein Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 S. 2 AO ist ebenfalls unbefristet möglich (§ 355 Abs. 2 AO).

3.4.1. Wirksame Bekanntgabe

Klausurtechnik

Bei diesem Thema müssen Sie zunächst prüfen, ob der Verwaltungsakt den richtigen

- Inhaltsadressat (derjenige, an den sich der Verwaltungsakt richtet),
- Bekanntgabeadressat (derjenige, dem er bekanntgegeben werden soll) und
- Empfänger (derjenige, dem er zu übermitteln ist)

beinhaltet.

Die Einspruchsfrist beginnt mit der **wirksamen** Bekanntgabe des Verwaltungsakts. In einer Klausur muss in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob der Verwaltungsakt wirksam bekannt gegeben worden ist oder ob er nichtig ist, vgl. insbesondere die Adressierungsproblematik „Inhalts-, Bekanntgabeadressat, Empfänger“, AEAO zu § 122 und Lehrbrief 1. Sollte ein unwirksamer Verwaltungsakt vorliegen, beginnt keine Einspruchsfrist zu laufen.

Sollten dem Finanzamt im Zusammenhang mit der Adressierung keine Fehler unterlaufen sein, genügen kurze Ausführungen wie z. B.: „**X wurde als Inhaltsadressat richtig bezeichnet (Steuerschuldner, § 157 Abs. 1 S. 2 AO, § 43 AO, ggf. Vorschrift aus dem Einzelsteuergesetz, z. B. § 13a UStG). Der Bescheid wurde an den richtigen Empfänger postalisch übermittelt (§ 122 Abs. 1 S. 1 AO). Die Bekanntgabe war wirksam.**“

Beispiel

Der Steuerpflichtige verstirbt drei Wochen nach Abgabe der Steuererklärung. In Unkenntnis des Todesfalls adressiert das Finanzamt den Steuerbescheid an den Verstorbenen. Der Erbe legt zwei Monate nach Bekanntgabe des Steuerbescheids Einspruch ein.

Lösung

Der Steuerbescheid ist an den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) als Steuerschuldner (Inhaltsadressat) bekannt zu geben. Ein an den Rechtsvorgänger (Erblasser) gerichteter Bescheid ist unwirksam (AEAO zu § 122, Nr. 2.12.1 und 4.1.2). Die Einspruchsfrist für den Erben hat noch nicht zu laufen begonnen.

Beispiel

A ist Schuldnerin der Einkommensteuer (§ 43 AO i. V. mit § 36 Abs. 4 EStG) und war damit als Inhaltsadressatin zwingend im Einkommensteuerbescheid zu benennen (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO; AEAO zu § 122, Nr. 1.3). Das zehnjährige Kind ist allerdings minderjährig (§ 2 BGB) und bürgerlich-rechtlich beschränkt geschäftsfähig (§ 106 BGB). Damit ist es nicht handlungsfähig i.S. d. § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ein Ausnahmefall des § 79 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. §§ 112, 113 BGB liegt im vorliegenden Fall offensichtlich nicht vor.

Der für A bestimmte Einkommensteuerbescheid hätte daher an ihre Eltern als Bekanntgabeadressaten gerichtet werden müssen, da diese als gesetzliche Vertreter die steuerlichen Pflichten ihres Kindes zu erfüllen haben (§ 34 Abs. 1 AO, § 1629 Abs. 1 BGB; AEAO zu § 122, Nr. 1.4). Im Bescheid hätte auch auf das Vertretungsverhältnis hingewiesen werden müssen (AEAO zu § 122, Nr. 2.2.1).

Die Übermittlung an einen der beiden Elternteile wäre ausreichend gewesen (§ 6 Abs. 3 VwZG analog; AEAO zu § 122, Nr. 2.2.2).

Ein Verwaltungsakt, der – wie im vorliegenden Fall – dem Inhaltsadressaten selbst bekannt gegeben wird, obwohl andere Personen die zutreffenden Bekanntgabeadressaten sind, ist nichtig und unwirksam (§§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO; AEAO zu § 122, Nr. 4.1.3).

a) Zeitpunkt der Bekanntgabe

Die Bekanntgabe des Verwaltungsakts richtet sich nach § 122 AO. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt – bei Versand durch **einfachen Brief** im Inland – der Bescheid am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, auch wenn er tatsächlich früher zugegangen ist. Insoweit liegt also eine Fiktion vor.

Bei einer Übermittlung durch die Post ins Ausland gilt die Zugangsvermutung von einem Monat nach Aufgabe zur Post (§ 122 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Gem. § 122 Abs. 2a AO gilt die Drei-Tage-Regelung auch für elektronisch übermittelte Verwaltungsakte. Hierzu zählt auch ein Telefax, ebenso ein Computerfax (AEAO zu § 122, Nr. 1.8.2.2).

Bei den drei Tagen (bzw. bei Auslandsübermittlungen bei dem einen Monat) handelt es sich um **echte** Fristen i. S. d. **§ 108 Abs. 3 AO** (vgl. AEAO zu § 108, Nr. 2.). Die Bekanntgabe verschiebt sich also auf den nächstfolgenden Werktag, wenn der dritte Tag nach Aufgabe zur Post ein Sonntag, gesetzlicher Feiertag oder Samstag ist (BFH v. 14.10.2003, IX R 68/98, BStBl. 2003 II S. 898).

Ob für die Anwendung des § 108 Abs. 3 AO das am Behördensitz oder das am Wohnsitz des Steuerpflichtigen geltende Feiertagsrecht maßgebend ist, richtet sich entsprechend § 193 BGB nach den Verhältnissen am Erklärungs- oder Leistungsort.

Für den Zeitpunkt der Bekanntgabe ist das am Ort des Empfängers des Verwaltungsakts geltende Feiertagsrecht maßgebend, weil an diesem Ort die Bekanntgabe erfolgt und der Verwaltungsakt wirksam wird (§§ 122 Abs. 1 S. 1, 124 Abs. 1 S. 1 AO).

Beispiele

- Das Finanzamt gibt einen Steuerbescheid für einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Regensburg bekannt. Der dritte Tag nach Aufgabe zur Post ist Fronleichnam (gesetzlicher Feiertag in Bayern). § 108 Abs. 3 AO ist anzuwenden.
- Wird der Bescheid wegen einer Empfangsvollmacht dem Steuerberater mit Kanzleisitz in Berlin bekannt gegeben, ist § 108 Abs. 3 AO nicht einschlägig, weil Fronleichnam im Bundesland Berlin kein gesetzlicher Feiertag ist.

Bei einer **förmlichen Zustellung** nach dem **Verwaltungszustellungsgesetz** (VwZG, vgl. § 122 Abs. 5 AO und Lehrbrief 1) richtet sich der Bekanntgabetag nach der Zustellungsform:

- Eingeschriebener Brief (§ 4 VwZG): Drei-Tage-Zustellungsregelung bei Übergabeeinschreiben (echte Frist i. S. d. § 108 Abs. 3 AO) bzw. Zustellung ausweislich des Rückscheins bei Einschreiben mit Rückschein.
- Zustellungsurkunde durch die Post (§ 3 VwZG) und Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis (§ 5 VwZG): Bekanntgabe am Zustellungstag.

b) Einspruch vor Bekanntgabe

Ein Einspruch gegen einen Verwaltungsakt kann grundsätzlich erst **nach dessen Bekanntgabe** eingelegt werden (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH v. 14.11.2012, II R 14/11, BFH/NV 2013 S. 693). Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 355 Abs. 1 S. 1 AO („Der Einspruch ist ... innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen“). Durch die Verwendung des Wortes „innerhalb“ in dieser Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass der Sinn und Zweck des § 355 Abs. 1 AO nicht nur darin besteht, den Steuerpflichtigen zu veranlassen, einen Rechtsbehelf bis zum Ablauf einer bestimmten Frist einzulegen, sondern er wollte auch die Einlegung vor Fristbeginn, also vor Bekanntgabe des Verwaltungsaktes, ausschließen. Hätte der Gesetzgeber nur den erstgenannten Zweck verfolgt, dann hätte er statt des Wortes „innerhalb“ das Wort „bis“ verwendet (BFH v. 08.04.1983, VI R 209/79, BStBl. 1983 II S. 551). Im Übrigen ergibt sich nach Sinn und Zweck der Vorschrift, unnötige Rechtsbehelfe zu vermeiden, dass ein Einspruch nur nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes eingelegt werden kann (BFH v. 01.07.2010, V B 108/09, BFH/NV 2010 S. 2014).

Von dem o.g. Grundsatz gibt es eine Ausnahme: Die Einlegung des Einspruchs vor Ablauf der Drei-Tages-Frist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO ist unschädlich, wenn der Verwaltungsakt dem Steuerpflichtigen bereits tatsächlich zugegangen ist (Klein Rn. 12 zu § 355 AO, Tipke/Kruse Rn. 9 zu § 355 AO).

Beispiel

Das Finanzamt gibt den Einkommensteuerbescheid 01 am Dienstag, 03.08.02, mit einfachem Brief zur Post. Der Bescheid geht am Mittwoch, 04.08.02, dem Steuerpflichtigen zu. Am Donnerstag, 05.08.02., geht der Einspruch des Steuerpflichtigen beim Finanzamt ein. Der Bescheid gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am Freitag, 06.08.02, als bekannt gegeben. Weil der Bescheid tatsächlich schon am 04.08.02 zugegangen ist, kann der Einspruch am 05.08.02 und damit vor der dem fingierten Bekanntgabezeitpunkt eingelegt werden.

Ein früherer Gesellschafter einer Personengesellschaft kann einen die Zeit vor seinem Ausscheiden betreffenden Feststellungsbescheid (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO) auch dann anfechten, wenn ihm dieser Bescheid nicht bekannt gegeben wurde und daher ihm gegenüber noch nicht wirksam geworden ist. Denn der Bescheid ist bereits mit der Bekanntgabe an den geschäftsführenden Gesellschafter oder an die verbliebenen Gesellschafter existent geworden (BFH v. 26.04.1988, VIII R 292/82, BStBl. 1988 II S. 855 und AEAO zu § 122, Nr. 4.7.1).

3.4.2. Fristberechnung

Für die Fristberechnung gelten gem. § 108 Abs. 1 AO die §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB und ggf. § 188 Abs. 3 BGB.

a) Beginn

Die Einspruchsfrist ist eine Ereignisfrist i. S. d. § 187 Abs. 1 BGB. Ereignisfristen sind Fristen, für die ein Ereignis oder ein in den Lauf eines Tages fallender Zeitpunkt maßgebend ist. Der Ereignistag wird bei der Fristberechnung nicht mitgerechnet, d. h. die Frist beginnt erst mit Ablauf des Ereignistages. Das maßgebliche Ereignis für den Beginn der Einspruchsfrist ist die Bekanntgabe des Verwaltungsakts. Mithin wird der Bekanntgabetag beim Fristbeginn nicht mitgerechnet.

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid geht am 03.03. (= Montag) mit einfachem Brief zur Post. Das Ereignis ist die Bekanntgabe des Bescheids am 06.03. gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Einspruchsfrist beginnt also mit Ablauf des 06.03. zu laufen (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 BGB).

b) Dauer

Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat (§ 355 Abs. 1 AO). Nach § 356 Abs. 1 AO beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs bei einem **schriftlich** oder **elektronisch** ergangenen Verwaltungsakt nur dann, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist (sog. Rechtsbehelfsbelehrung).

Ist die Belehrung in einem schriftlichen oder elektronischen Verwaltungsakt unter Verstoß gegen § 356 Abs. 1 AO (bei Steuerbescheiden i. V. m. § 157 Abs. 1 S. 3 AO) unterblieben oder unrichtig erteilt, wird der Lauf der Einspruchsfrist nicht in Gang gesetzt. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts Einspruch einlegen (§ 356 Abs. 2 AO), es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder schriftlich oder elektronisch darüber belehrt wurde, dass ein Einspruch nicht gegeben sei.

Wird die Rechtsbehelfsbelehrung nachgeholt, beginnt ab diesem Zeitpunkt die Monatsfrist zu laufen. Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig i. S. d. § 356 Abs. 2 S. 1 AO, wenn sie die in § 356 Abs. 1 AO zwingend geforderten Angaben nicht enthält.

Im Interesse der Klarheit der Rechtsbehelfsbelehrung genügt eine abstrakte Belehrung; eine Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls (etwa spezifische Fragen der Fristenberechnung) ist nicht erforderlich.

Die konkrete Berechnung der Einspruchsfrist bleibt der eigenen Verantwortlichkeit des Betroffenen überlassen; es ist kaum möglich, aber auch nicht erforderlich, in einer Rechtsbehelfsbelehrung auf sämtliche Modalitäten einer Fristberechnung hinzuweisen. Letztlich ist im Interesse rechtsunkundiger Beteiligter eine inhaltliche Überfrachtung der Rechtsbehelfsbelehrung zu vermeiden, die – statt Klarheit zu schaffen – wegen ihres Umfangs und ihrer Kompliziertheit Verwirrung stiftet (BFH v. 07.03.2006, X R 18/05, BStBl. 2006 II S. 455).

Beispiele

- Seit dem 01.08.2013 ist die Möglichkeit der elektronischen Einspruchseinlegung in § 357 Abs. 1 S. 1 AO gesetzlich verankert. Bis dahin hatte die Verwaltung diese Möglichkeit per Verwaltungsvorschrift zugelassen (AEAO zu § 357, Nr. 1.). Eine Rechtsbehelfsbelehrung, die den Wortlaut des § 357 Abs. 1 AO wiedergibt und die Informationen zu Beginn und Dauer der Rechtsbehelfsfrist enthält, ist ausreichend. Einen Hinweis auf die etwaige Möglichkeit der Rechtsbehelfseinlegung per E-Mail brauchte die Rechtsbehelfsbelehrung bis zur o. g. Gesetzesänderung nicht zu enthalten, da die elektronische Einlegung seinerzeit eine Unterform der Schriftform darstellte (BFH v. 07.03.2006, X R 18/05, BFH/NV 2010 S. 830; BFH v. 12.10.2012, III B 66/12, BFH/NV 2013 S. 177; BFH v. 20.11.2013, X R 2/12, BStBl. 2014 II S. 236). Seit der o.g. Gesetzesänderung ist auf die Möglichkeit der elektronischen Einspruchseinlegung in der Rechtsbehelfsbelehrung hinzuweisen.
- Einen Hinweis auf den nach der Rechtsprechung des BFH gem. § 108 Abs. 3 AO abweichenden Beginn der Rechtsbehelfsfrist, wenn der Tag der Bekanntgabe nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt, braucht die Rechtsbehelfsbelehrung nicht zu enthalten (BFH v. 07.03.2006, X R 18/05, BStBl. 2006 II S. 455).
- Eine Rechtsbehelfsbelehrung muss keine Angaben darüber enthalten, dass die Frist zur Einlegung eines Einspruchs gegen einen nicht zugegangenen Verwaltungsakt nicht beginnt. Eine Verpflichtung des Finanzamts, den Gesetzestext des § 122 Abs. 2 AO in einer Rechtsbehelfsbelehrung im Wortlaut zu zitieren, besteht nicht (BFH v. 02.02.2016, X B 95/15, BFH/NV 2016 S. 732).
- Es genügt regelmäßig die Angabe der amtlichen Bezeichnung der den Bescheid erlassenden Behörde und der Gemeinde, in der die Behörde ihren Sitz hat, wenn sich beides dem angefochtenen Bescheid entnehmen lässt (BFH v. 18.03.2016, V B 1/16, BFH/NV 2016 S. 997). Die Angabe der vollen postalischen Anschrift (einschl. Straße und Hausnummer) in der Rechtsbehelfsbelehrung ist also nicht erforderlich (BFH v. 20.02.1976, VI R 150/73, BStBl. 1976 II S. 477).
- Eine Rechtsbehelfsbelehrung bedarf keines Hinweises, dass die Einspruchsfrist nur durch Eingang bei der zuständigen Behörde gewahrt wird, nicht aber durch Absenden des an die Behörde gerichteten Einspruchs (BFH v. 10.11.2016, X B 85/16, BFH/NV 2017 S. 261).
- Soweit die Rechtsbehelfsbelehrung über das notwendige Mindestmaß (§ 356 Abs. 1 AO) hinausgeht und – unabhängig davon, ob dies im konkreten Einzelfall von Bedeutung ist – auch über § 365 Abs. 3 S. 1 AO und § 68 FGO („Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens“), sind diese Angaben zwar nicht zwingend vorgeschrieben, jedoch gleichfalls richtig, vollständig und unmissverständlich dargestellt (BFH v. 06.07.2016, XI B 36/16, BFH/NV 2016 S. 1598).

Bei einem Verwaltungsakt, der nicht schriftlich oder elektronisch erlassen wurde, sondern durch schlüssiges Verhalten (z. B. Pfändung einer beweglichen Sache durch Anlegen eines Pfandsiegels, § 286 AO) oder mündlich verfügt wurde (§ 119 Abs. 2 AO), verbleibt es bei der Einspruchsfrist von **einem Monat** (FG Hamburg, EFG 1989, S. 331, rkr.). Derartige Verwaltungsakte müssen keine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten.

c) Ende

Die Einspruchsfrist **endet** mit Ablauf des Tages des nächsten Monats, der seiner Zahl nach dem Tag entspricht, in den das Ereignis (= Bekanntgabe) gefallen ist (§ 188 Abs. 2 Alt. 1 BGB).

Beispiel 1

Der Einkommensteuerbescheid geht am 03.03. (= Montag) mit einfachem Brief zur Post.

Bekanntgabetag ist der 06.03. (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des 06.03. zu laufen (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 06.04. (§ 188 Abs. 2 BGB).

Dreimal dieselbe Zahl:

- Bekanntgabe am **06.03.**
- Fristbeginn: Mit Ablauf des **06.03.**
- Fristende: Mit Ablauf des **06.04.**

Beispiel 2

Der Einkommensteuerbescheid wird am 02.02. mit Postzustellungsurkunde zugestellt. Bekanntgabetag ist der Zustellungstag, also der 02.02. (§ 3 VwZG). Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des 02.02. zu laufen (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 02.03. (§ 188 Abs. 2 BGB).

Dreimal dieselbe Zahl:

- Bekanntgabe am **02.02.**
- Fristbeginn: Mit Ablauf des **02.02.**
- Fristende: Mit Ablauf des **02.03.**

Fehlt bei einer nach Monaten bestimmten Frist im letzten Monat der für den Ablauf maßgebende Tag, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monats (§ 188 Abs. 3 BGB).

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid geht am 28.05. (= Montag) mit einfachem Brief zur Post. Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des 31.05. zu laufen (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 30.06. (§ 188 Abs. 2, Abs. 3 BGB), weil es den 31.06. nicht gibt.

Fällt das Ende der Einspruchsfrist auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Samstag, endet die Frist mit Ablauf des nächsten Werktages (§ 108 Abs. 3 AO).

Hierbei ist das am Behördensitz geltende Feiertagsrecht maßgeblich.

Beispiel

Aufgabe zur Post mit einfachem Brief am 22.11., Bekanntgabe am 25.11., Fristbeginn mit Ablauf des 25.11., Fristende eigentlich mit Ablauf des 25.12.

Da der 25.12. und der 26.12. gesetzliche Feiertage sind, endet die Einspruchsfrist gem. § 108 Abs. 3 AO mit Ablauf des 27.12. (es sei denn, der 27.12. ist ein Samstag oder Sonntag).

3.4.3. Anbringungsbehörde

→ § 357 Abs. 2 AO

Die Frist wird gewahrt durch rechtzeitigen Eingang bei der Behörde, deren Verwaltungsakt angefochten wird (§ 357 Abs. 2 S. 1 AO). Bei einem Einspruch gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (vgl. insbesondere §§ 179, 180 AO) oder gegen die Festsetzung eines Steuermessbetrages (§ 184 AO) wird die Frist auch durch rechtzeitigen Eingang bei der Behörde gewahrt, die für den Erlass des Steuerbescheids (in der Regel Wohnsitz-Finanzamt, vgl. § 19 AO; Grund-, Gewerbesteuer: Gemeinde) zuständig ist (§ 357 Abs. 2 S. 2 AO). Dies gilt nicht umgekehrt. Wird ansonsten der Einspruch bei einer falschen Behörde eingelegt, so ist die Frist nur dann gewahrt, wenn der Rechtsbehelf innerhalb der Einspruchsfrist an die richtige Behörde übermittelt wird (§ 357 Abs. 2 S. 4 AO).

Hierzu vertritt das FG Baden-Württemberg die Auffassung, § 357 Abs. 2 S. 4 AO sei

dahin auszulegen, dass ein bei einer unzuständigen Behörde angebrachter Rechtsbehelf die Einspruchsfrist wahrt, wenn er spätestens am letzten Tag der Frist von der unzuständigen an die zuständige Behörde abgesandt wird. In diesem Sinne übermittelt werde ein Einspruch nämlich nicht erst bei Eintritt des Übermittlungserfolgs (Eingang bei der zuständigen Behörde), sondern bereits bei Vornahme der Übermittlungshandlung, also bei Absendung durch die unzuständige Behörde (Urteil vom 04.05.2017 - 3 K 3046/14, nicht rechtskräftig).

Zur Fallgruppe einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vgl. Kap. 3.5. in diesem Lehrbrief.

FS
I 4.3

3.4.4. Sonderfall Steueranmeldung

Die an das Finanzamt gerichtete Steueranmeldung (z. B. Umsatzsteuervoranmeldung gem. § 18 Abs. 1 UStG, Umsatzsteuerjahreserklärung gem. § 18 Abs. 3 UStG, Lohnsteueranmeldung gem. § 41a EStG) als solche ist kein Verwaltungsakt, sondern eine Steuererklärung i. S. d. § 150 Abs. 1 S. 3 AO. Das Finanzamt wird keine Steuer festsetzen, wenn die „Festsetzung“ nicht zu einer abweichenden Steuer führt (§ 167 Abs. 1 S. 1 AO). Die Steueranmeldung hat lediglich gem. § 168 AO infolge der Gleichstellung mit einer Steuerfestsetzung die Wirkung eines Verwaltungsakts.

Ein Einspruch gegen eine **Steueranmeldung** ist dementsprechend binnen eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung beim Finanzamt, in Fällen einer zustimmungspflichtigen Steueranmeldung (§ 168 S. 2 AO, insbesondere beim Vorsteuerüberschuss) innerhalb eines Monats nach Bekanntwerden der Zustimmung einzulegen (§ 355 Abs. 1 S. 2 AO; zum Bekanntwerden der Zustimmung s. AEAO zu § 355, Nr. 1.).

Ist eine Steueranmeldung entgegen der gesetzlichen Anordnung (vgl. § 18 Abs. 3 S. 3 UStG betreffend die Umsatzsteuer-Jahreserklärung) nicht eigenhändig unterschrieben, ist sie unwirksam, steht deshalb einer Steuerfestsetzung nicht gleich und führt mit ihrem Eingang bei der Finanzbehörde nicht zum Beginn der Einspruchsfrist (BFH v. 22.05.2007, IX R 55/06, BStBl. 2007 II S. 857).

Die Zustimmung zur Steueranmeldung ist ein Verwaltungsakt (BFH v. 28.02.2002, V R 42/01, BStBl. 2002 II S. 642). Sie bedarf aber keiner Form (§ 168 S. 3 AO); sie kann also schriftlich, (fern)-mündlich oder in anderer Form, aber auch stillschweigend (Auszahlung des Erstattungsbetrages) erteilt werden und muss lediglich bekannt werden. Wird die nach § 168 AO i. V. m. § 18 Abs. 3 UStG erforderliche Zustimmung zu einer Umsatzsteuervoranmeldung **schriftlich** erteilt, ist § 356 AO anzuwenden. Die Rechtsbehelfsfrist beginnt dann nur zu laufen, wenn eine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt worden ist (BFH v. 09.07.2003, V R 29/02, BStBl. 2003 II S. 904).

3.5. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

→ § 110 AO

Bei Versäumung der Einspruchsfrist muss ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO geprüft werden. Eine Fristverlängerung gem. § 109 AO ist unzulässig.

KT
4d

VP
4.1

FS
I 4.4

Klausurtechnik

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten (§ 110 Abs. 1 AO). Die Einspruchsfrist (§ 355 AO) ist eine gesetzliche Frist, weil sich deren Dauer aus dem Gesetz ergibt; sie wurde versäumt.

3.5.1. Nichteinhalten einer gesetzlichen Frist

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt nur in Betracht, wenn eine **gesetzliche** Frist, die vom Steuerpflichtigen als Beteiligten (§ 78 AO) einzuhalten war (also nicht vom Finanzamt, AEAO zu § 110, Nr. 1.), versäumt wurde. Eine gesetzliche Frist ist eine Frist, deren Dauer im Gesetz selbst bestimmt ist wie z. B. die Einspruchsfrist gem. § 355 Abs. 1 AO, Wiedereinsetzungsfrist gem. § 110 Abs. 2 AO (AEAO zu § 110, Nr. 4).

Klausurtechnik

Fraglich ist, ob die Einspruchsfrist ohne Verschulden versäumt worden ist.

3.5.2. Ohne Verschulden

Im Folgenden sind nur einige Fallgruppen zum Verschulden i. S. d. Wiedereinsetzungsrechts dargestellt:

- **Arbeitsüberlastung** stellt grundsätzlich ein Verschulden des Steuerpflichtigen dar, da sie eine allgemeine Zeiterscheinung ist (BFH v. 24.11.1970, II B 42/70, BStBl. 1971 II S. 110; BFH v. 30.10.1974, VIII R 203/73, BStBl. 1975 II S. 213).
- **Urlaub, Dienst- oder Geschäftsreise:** Ein Normalbürger muss bis zu sechs Wochen keine besonderen Vorkehrungen für etwaige Posteingänge treffen (z. B. Bestellung eines Vertreters, Postnachsendauftrag). Etwas anderes gilt nur, wenn ein anderweitiges Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt, z. B.
 - nach fünf Wochen Urlaub noch fünf Tage Frist (BFH v. 11.12.1986, IV R 184/84, BStBl. 1987 II S. 303),
 - wenn der Steuerpflichtige Abholung der bei der Post niedergelegten Sendung noch innerhalb der Frist vernachlässigt (BFH v. 21.08.1974, I R 78/74, BStBl. 1975 II S. 18; BFH v. 30.10.1974, VIII R 203/73, BStBl. 1975 II S. 213),
 - wenn konkret Zustellung während der Abwesenheitszeit zu erwarten war (BFH v. 08.10.1981, IV R 108/81, BStBl. 1982 II S. 166).

Wer häufig längere Geschäfts- oder Dienstreisen unternimmt, so dass bei ihm die Abwesenheit von der Wohnung zur Regel wird, muss es sich als Verschulden anrechnen lassen, wenn er keine Vorkehrungen dafür trifft, dass er von fristauslösenden Zustellungen rechtzeitig Kenntnis erhält (BFH v. 08.10.1981, IV R 108/81, BStBl. 1982 II S. 166; BFH v. 13.03.1991, I R 39/90, BFH/NV 1992 S. 146).

- Eine **Krankheit** ist nur unverschuldet, wenn sie so schwer und unvorhersehbar ist, dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, selbst oder durch einen Vertreter die fristwahrende Handlung vorzunehmen (BFH v. 29.09.1988, IV R 217/85, BStBl. 1988 II S. 249), also z. B. bei Diabetesschock mit Nachwirkungen, Herzinfarkt oder einem durch Krankheit verursachten seelischem Erregungszustand.

- Wird ein Rechtsbehelf **fehlerhaft** an eine andere als die in der Rechtsbehelfsbelehrung benannte Behörde **adressiert**, so ist weder das Verhalten der empfangenden Behörde bei der Weiterleitung noch die Verzögerung des Eingangs bei der zuständigen Behörde geeignet, die Sorgfaltspflichtverletzung des Absenders oder die Kausalität seines Verhaltens für die Fristversäumnis entfallen zu lassen.

Eine etwaige Fehlleistung der unzuständigen Behörde bei der Weiterleitung des Einspruchs führt im Fall der Fristversäumnis jedenfalls bei einer falschen Bezeichnung der Rechtsbehelfsbehörde in der Regel nicht zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (BFH v. 19.12.2000, VII R 7/99, BStBl. 2001 II S. 158; § 357 Abs. 2 S. 4 AO).

Kann allerdings die Behörde leicht und einwandfrei erkennen, dass sie für einen bei ihr eingegangenen Einspruch nicht zuständig ist und welche Finanzbehörde zuständig ist, hat sie diesen Einspruch unverzüglich an die zuständige Finanzbehörde weiterzuleiten. Geschieht dies nicht und wird dadurch die Einspruchsfrist versäumt, kommt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (BVerfG v. 02.09.2002, 1 BvR 476/01, BStBl. 2002 II S. 835; AEAO zu § 357, Nr. 2.).

- **Postverzögerung**

Verzögerungen der Briefbeförderung sind einem Beteiligten regelmäßig nicht als Verschulden anzurechnen. Die Ausnutzung der Frist bis zum letzten Tag ist erlaubt und hindert die Wiedereinsetzung nicht, wenn auch beim Warten bis zum letzten Tag der Steuerpflichtige das erhöhte Risiko des rechtzeitigen Eingangs trägt. Er darf jedoch darauf vertrauen, dass die von der Post nach ihren organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen für den Normalfall festgelegten Postlaufzeiten auch eingehalten werden.

Wenn die Dienstleistungsfähigkeit der Post als solche infrage gestellt ist und die Verzögerung vorauszusehen war, ist es aber dem Steuerpflichtigen zuzumuten, auf andere, sicherere Übermittlungswege zurückzugreifen (z. B. Einwurf in den Behördenbriefkasten, Fax, E-Mail). Dies ist insbesondere der Fall, wenn bereits im Vorfeld ausführlich in den Medien über einen Poststreik berichtet wird. Daher gelten hier Fristversäumnisse durch verspätet beim Finanzamt eingehende Briefe als selbst verschuldet.

- **Rechtsirrtum**

- Rechtsirrtum über das materielle Recht (z. B. Einkommen-, Umsatzsteuer) rechtfertigt keine Wiedereinsetzung.
- Rechtsirrtum über das Verfahrensrecht, z. B. über das Ende der Rechtsbehelfsfrist, kann eine Wiedereinsetzung rechtfertigen, wenn der Irrtum entschuldbar ist (BFH v. 29.09.1977, VIII R 144/74, BStBl. 1978 II S. 45), insbesondere bei falscher Rechtsauskunft des Finanzamts.
- Ein Steuerbescheid, der vor dem Datum des Bescheids zugestellt wird, ist wirksam bekanntgegeben, so dass die Einspruchsfrist mit Bekanntgabe des Bescheids zu laufen beginnt. Versäumt der Empfänger die Einspruchsfrist, weil er darauf vertraut hat, die Frist endet nicht vor Ablauf eines Monats nach dem Datum des Bescheids, ist regelmäßig Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (BFH v. 20.11.2008, III R 66/07, BStBl. 2009 II S. 185).
- Kein Verschulden liegt vor, wenn das auf dem Briefumschlag des mit einer Zustellungsurkunde zugestellten Schriftstücks vermerkte Zustellungsdatum nicht eindeutig lesbar ist (14. oder 19. eines Monats) und der Eingang des Rechtsbehelfs bei Annahme des späteren Datums rechtzeitig wäre (BFH v. 05.03.2008, BFH/NV 2008 S. 1105).

- **Verfahrensfehler des Finanzamts (§ 126 Abs. 3 AO)**

Wenn das Finanzamt einem Verwaltungsakt die erforderliche Begründung (§ 121 Abs. 1 AO) nicht beigelegt hat oder wenn die erforderliche Anhörung des Beteiligten vor Erlass des Verwaltungsakts (§ 91 Abs. 1 AO) unterblieben ist und diese Verfahrensfehler der Finanzbehörde **ursächlich** für die unterbliebene Anfechtung des Verwaltungsakts waren, muss Wiedereinsetzung gewährt werden (§ 126 Abs. 3 AO).

Zwischen dem Verfahrensfehler des Finanzamts (fehlende Begründung bzw. kein rechtliches Gehör) und der Fristversäumnis muss ein **kausaler Zusammenhang** bestehen (vgl. Wortlaut des § 126 Abs. 3 S. 1 AO „... und ist **dadurch** die rechtzeitige Anfechtung ...versäumt worden“).

Die unterlassene Anhörung ist im Allgemeinen nur dann für die Versäumung der Einspruchsfrist ursächlich, wenn die notwendigen Erläuterungen auch im Verwaltungsakt selbst unterblieben sind (AEAO zu § 91, Nr. 3.).

• **Verschulden des Steuerberaters**

Der Steuerberater ist gewillkürter Vertreter (Bevollmächtigter i. S. d. § 80 AO) seines Mandanten. Sein Verschulden ist dem vertretenen Steuerpflichtigen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 S. 2 AO).

Bei Fehlern von Hilfspersonen des Steuerberaters (z. B. Kanzleikraft, Steuerfachangestellte) kann Wiedereinsetzung nur versagt werden, wenn den Vertreter selbst ein Verschulden trifft.

Dies ist z. B. bei mangelhafter Organisation der Fall (sog. **Organisationsverschulden**, BFH v. 07.12.1988, X R 80/87, BStBl. 1989 II S. 266 u. BFH v. 26.06.1996, X R 73/94, BFH/NV 1997 S. 40). Zu einer ordnungsgemäßen Büroorganisation gehört u.a., dass

- Neueingänge auf Fristensachen durchgesehen und unterschiedliche Zeitpunkte beachtet werden (BFH v. 13.11.1989, III B 107/88, BFH/NV 1990 S. 649).
- der Vertreter schwierige und seinem Personal nicht geläufige Fristen selbst berechnet (BFH v. 27.03.1984, IV R 47/81, BStBl. 1984 II S. 446).
- eine wirksame Ausgangskontrolle geschaffen ist, z. B. **Fristenkontrollbuch** oder EDV-gestützte Fristenkalender (BFH v. 19.06.1991, I R 77/89, BStBl. 1991 II S. 826), wobei Fristenmappe oder Fristenkalender allein nicht reichen (BFH v. 02.03.1993, VII B 189/92, BFH/NV 1993 S. 738; BFH v. 19.03.1996, VII S 17/95, BFH/NV 1996 S. 818). In dem Fristenkontrollbuch werden Fristen notiert, ggf. mit Vorfrist zur Wiedervorlage und Erledigung.
- der Ausgang eines Schriftstücks, das eine gesetzliche Frist wahren soll, nicht dokumentiert wird, solange die zur Absendung erforderlichen Arbeitsschritte nicht vollständig getan sind und eine Frist nicht vorher gelöscht wird (BFH v. 18.03.2014, VIII R 33/12, BStBl. 2014 II S. 922), also
 - Fristen erst als erledigt gestrichen werden, wenn die entsprechenden Schreiben laut Postausgangsbuch das Haus verlassen haben. Im Fristenkontrollbuch kann auch die Ausgangskontrolle erfolgen. Die Anwendung eines elektronischen Programms erfordert eine ordnungsgemäße Sicherung der Daten und regelmäßige, tägliche Ausdrücke, um plötzliche Programmabstürze überbrücken zu können.
 - bei Übermittlung eines fristwahrenden Schriftstücks durch Telefax die betreffende Frist erst gelöscht wird, wenn ein von dem Telefaxgerät des Absenders ausgedruckter Einzelnachweis (Sendebericht) vorliegt, der die ordnungsgemäße Übermittlung belegt (BFH v. 18.03.2014, VIII R 33/12, BStBl. 2014 II S. 922).
 - zuverlässige Angestellte für tägliche Fristenüberwachung ausgewählt (BFH v. 29.08.1996, III R 4/95, BStBl. 1997 II S. 199) und

regelmäßig Belehrung und Überwachung der Bürokräfte vorgenommen werden (BFH v. 13.11.1989, III B 107/88, BFH/NV 1990 S. 649).

- Angestellte angewiesen sein müssen, festgestellte Fristversäumnisse sofort mitzuteilen (BFH v. 29.09.1976, II R 154/75, BStBl. 1977 II S. 35).

Ergebnis: Ein Rechtsanwalt, Steuerberater muss grundsätzlich selbst dafür sorgen, dass Fristen eingehalten werden. Bestimmte – i. d. R. büromäßige – Aufgaben darf er allerdings auf Hilfskräfte übertragen. Bei einem sog. Büroversehen einer sonst zuverlässigen Bürokräft ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Dies setzt jedoch voraus, dass die Büroorganisation des Bevollmächtigten im Übrigen den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien genügt.

• **Verschulden des Geschäftsführers**

Die Geschäftsführer von Personengesellschaften bzw. einer GmbH sind deren gesetzliche Vertreter (§ 714 BGB für GbR; § 125 HGB für OHG; §§ 161 Abs. 2, 125 HGB für KG; § 35 Abs. 1 GmbHG für GmbH). Deren Verschulden ist gem. § 110 Abs. 1 S. 2 AO der Personenvereinigung zuzurechnen.

Maßstab für die Pflichterfüllung des Geschäftsführers einer GmbH ist gem. § 43 Abs. 1 GmbHG im Interesse des Vertretenen und des Rechtsverkehrs die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes. Da der Geschäftsführer in verantwortlicher leitender Stellung fremdes Vermögen verwaltet, hat er insoweit eine höhere Sorgfalt aufzuwenden, als wenn er seine eigenen steuerlichen Pflichten erfüllt. Der zu beachtende Standard wird bestimmt durch Art und Größe des vertretenen Unternehmens (erkennbar z. B. an der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und auch am Voranmeldungszeitraum) und durch Gewicht und Umfang der zu erfüllenden Pflichten.

Eine Pflichtverletzung liegt somit vor, wenn der Geschäftsführer nicht für eine sachgerechte Wahrung eiliger Terminsachen während seiner Urlaubsabwesenheit Sorge getragen hat (BFH v. 04.08.1970, II R 48/70, BStBl. 1970 II S. 666). Dazu gehört die Erledigung eingehender Post des Finanzamts. Der Geschäftsführer hat vor Urlaubsantritt Anweisungen zu erteilen, wie damit im Betrieb während seines Urlaubs zu verfahren ist.

Ansonsten liegt ein der GmbH zuzurechnendes **Organisationsverschulden** des Geschäftsführers vor (BGH v. 20.11.1986, VII ZB 11/86, VersR 1987, S. 561). Dies gilt jedenfalls dann, wenn bei der GmbH Personal zur Verfügung stand, so dass der Geschäftsbetrieb der KapGes auch während der Urlaubsabwesenheit des Geschäftsführers aufrechterhalten bleibt.

Zur Wahrnehmung eventueller Fristen würde es ausreichen, dieses Personal anzuweisen, vom Finanzamt eingehende Post unverzüglich dem Steuerberater vorzulegen, sofern der ohnehin sämtliche steuerlichen Angelegenheiten der GmbH bearbeitet.

Ein sorgfältiger Geschäftsführer muss ferner für die Dauer eines fünfwöchigen Urlaubs mit dem Eingang fristgebundener Finanzamtspost bei der GmbH rechnen.

Dies gilt vor allem dann, wenn die GmbH einen Geschäftsbetrieb von nicht unerheblichem Umfang unterhält. Allein aufgrund ihrer Verpflichtung zur monatlichen Abgabe von Steueranmeldungen muss mit der Bekanntgabe von Steuerbescheiden gerechnet werden (BFH v. 13.03.1991, I R 39/90, BFH/NV 1992 S. 146).

- **Sonstige Hilfspersonen**

Beauftragt der Steuerpflichtige sonstige Hilfspersonen (Boten), die fristwahrende Handlung vorzunehmen, so hat er diese Personen sorgfältig auszuwählen und zu überwachen. Mangelt es hieran (z. B. Auswahl einer unzuverlässigen Person) und wird daher die Frist versäumt, so liegt ein sog. **Auswahlverschulden** des Steuerpflichtigen i. S. d. § 110 Abs. 1 S. 1 AO vor. Ein Bote ist kein Vertreter i. S. d. § 110 Abs. 1 S. 2 AO.

3.5.3. Wiedereinsetzungsfrist

Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist gem. § 110 Abs. 2 S. 1 AO **innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses** zu stellen. Das Hindernis ist weggefallen, wenn der Betroffene von der Fristversäumnis Kenntnis erlangt hat oder bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt hätte erlangen können und müssen (AEAO zu § 110, Nr. 3., z. B. nach Rückkehr aus Urlaub, Gesundung bzw. im Fall des § 126 Abs. 3 S. 1 AO nach Nachholung der unterlassenen Verfahrenshandlung durch das Finanzamt, § 126 Abs. 3 S. 2 AO).

Hier besteht eine Abweichung zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im finanzgerichtlichen Verfahren. Die Wiedereinsetzungsfrist im finanzgerichtlichen Verfahren beträgt nur zwei Wochen (§ 56 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 FGO), es sei denn, es handelt sich um die Revisionsbegründungsfrist oder die Frist für die Nichtzulassungsbeschwerde (dann: einen Monat, § 56 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 FGO).

Oftmals weiß der Beteiligte überhaupt nichts von der Fristversäumnung. In solchen Fällen fällt das Hindernis weg, wenn die Behörde mitteilt, dass die Frist versäumt wurde (BFH v. 30.05.1990, II R 70/87, BFH/NV 1991 S. 177), es sei denn, wenn dem Beteiligten bei sorgfältiger Prüfung die Fristversäumnis hätte bekannt sein müssen (BFH v. 01.10.1992, IV R 34/90, BStBl. 1993 II S. 259).

Bei unverschuldeter Versäumnung der Wiedereinsetzungsfrist nach § 110 Abs. 2 AO ist erneut Wiedereinsetzung zu gewähren, da auch die **Frist nach § 110 Abs. 2 AO** eine gesetzliche und damit **wiedereinsetzungsfähige Frist** ist (BFH v. 25.01.1989, V B 143/87, BFH/NV 1989 S. 705). Sie kann nicht nach § 109 AO verlängert werden (AEAO zu § 110, Nr. 4.).

Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen (§ 110 Abs. 2 S. 2 AO).

Der Kern des geltend gemachten Wiedereinsetzungsgrundes muss innerhalb der Antragsfrist schlüssig vorgetragen werden (BFH v. 13.12.2007, VI R 75/04, BStBl. 2009 II S. 577 und BFH v. 18.03.2014, VIII R 33/12, BStBl. 2014 II S. 922; AEAO zu § 110, Nr. 5.).

Nach Ablauf der Monatsfrist können unvollständige Angaben noch erläutert und ergänzt werden. Das spätere Nachschieben von Wiedereinsetzungsgründen ist hingegen nicht zulässig, zumindest wenn es sich um einen völlig neuen, bisher nicht vorgetragenen Sachverhalt handelt (BFH v. 25.11.1987, I R 182/83, BFH/NV 1988 S. 786). Zulässig ist aber, unvollständige Angaben auch nach Ablauf der Antragsfrist zu erläutern und zu ergänzen (BFH v. 28.04.1994, V R 137/92, BFH/NV 1995 S. 278).

Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Rechtshandlung, mithin der Einspruch, nachzuholen (§ 110 Abs. 2 S. 3 AO). Ist dies geschehen, so kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 110 Abs. 2 S. 4 AO).

Nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr beantragt werden oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, es sei denn, es liegt ein Fall der höheren Gewalt vor (§ 110 Abs. 3 AO).

Höhere Gewalt ist ein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Es muss sich um ein von außen kommendes Ereignis handeln, das vom Betroffenen nicht zu beherrschen war; es umfasst auch unabwehbare Zufälle (z. B. Naturkatastrophen).

3.5.4. Entscheidung über Wiedereinsetzung

Die Entscheidung des Finanzamts über die Wiedereinsetzung erfolgt – bei Versäumen der Einspruchsfrist – im Rahmen der Hauptsacheentscheidung und ist kein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt (BFH v. 02.10.1986, IV R 39/83, BStBl. 1987 II S. 7). Es ergeht also keine gesonderte Entscheidung des Finanzamts über den Antrag auf Wiedereinsetzung.

Das Finanzamt wird vielmehr – bei Ablehnung der Wiedereinsetzung wegen verschuldeten Versäumens der Einspruchsfrist – in der Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO) den Einspruch wegen Fristversäumnis als unzulässig verwerfen (§ 358 S. 2 AO), wenn der Steuerpflichtige seinen Einspruch nicht zurücknimmt (§ 362 AO).

Die Entscheidung über die Wiedereinsetzung ist also ein unselbständiger Teil der Hauptsacheentscheidung (= Einspruchsentscheidung). Gegen die Einspruchsentscheidung kann Klage zum Finanzgericht erhoben werden.

KT
4e

3.6. Beschwerde

→ § 350 AO

VP
4.1

Klausurtechnik

Im Regelfall genügt ein Standardsatz zu dieser Zulässigkeitsvoraussetzung z. B. „Eine Beschwerde liegt vor (§ 350 AO). Der Steuerpflichtige ist befugt, einen Einspruch einzulegen, da er geltend machen kann, als Adressat eines belastenden Verwaltungsakts in seinen Rechten verletzt zu sein.“

Zusatz bei einem Einspruch gegen einen Einkommensteuerbescheid: „Eine Einkommensteuerfestsetzung auf 0 €, bei der es grundsätzlich an einer Beschwerde fehlen würde, liegt nicht vor.“

Die Beschwerde nach § 350 AO regelt, dass nur derjenige befugt ist, einen Einspruch einzulegen, der geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein.

Dabei lässt sich die Beschwerde in eine **persönliche und sachliche Beschwerde** gliedern. Das Erfordernis des persönlichen Elements soll verhindern, dass jeder Bürger gegen jeden Verwaltungsakt einen Rechtsbehelf einlegen kann (Verbot des sog. Popularrechtsbehelfs).

Ist ein Verwaltungsakt an mehrere Personen gerichtet, so ist – vom Fall des § 352 AO abgesehen (s. u.) – jede betroffene Person befugt, einen Einspruch einzulegen, soweit sie eine Beschwerde geltend macht.

Im Fall der Zusammenveranlagung ist daher jeder Ehegatte/Lebenspartner befugt, Einspruch einzulegen. Dabei kann sich die Begründung auch ausschließlich auf die Besteuerungsgrundlagen des anderen Ehegatten/Lebenspartner beziehen (BFH v. 02.10.1987, VI R 149/84, BStBl. 1987 II S. 852).

Das sachliche Element erfordert, dass ein konkreter Nachteil für den Steuerpflichtigen durch den Verwaltungsakt möglich ist.

An die Geltendmachung der Beschwerde dürfen keine hohen Anforderungen gestellt werden. Die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts darf nicht im Rahmen der Zulässigkeit, sondern muss bei der Begründetheit des Einspruchs geprüft werden. Im Rahmen der Zulässigkeit genügt es daher, wenn die Beschwerde behauptet wird und möglich ist (sog. **Möglichkeitstheorie**). Im Regelfall ist der Adressat eines belastenden Verwaltungsakts beschwert (sog. **Adressatentheorie**).

Dabei kann sich generell die Beschwer aus materiellem Recht ergeben, d. h. durch eine zu hoch festgesetzte Steuer oder in der gesonderten Feststellung eines zu hohen Gewinns. Die Beschwer kann aber auch in der Verletzung formellen Rechts liegen, wobei aber – im Rahmen der Begründetheit des Einspruchs – die Einschränkungen der §§ 126, 127 AO zu beachten sind (z. B. erforderliche Anhörung des Beteiligten wird nach § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO durch das Einspruchsverfahren nachgeholt).

Der Steuerpflichtige ist regelmäßig nur durch die **Höhe der festgesetzten Steuer** beschwert, nicht ausschlaggebend sind die Gründe und Erläuterungen des Finanzamts. Besteuerungsgrundlagen i. S. d. § 199 AO (z. B. Einkünfte, Sonderausgaben) sind nicht selbständig anfechtbar (§ 157 Abs. 2 AO) und lösen somit keine Beschwer aus, es sei denn, sie werden gesondert festgestellt (§ 157 Abs. 2 Hs. 2 AO).

Wenn die (sachliche) Beschwer von der festgesetzten Steuer ausgehen muss, bedeutet dies aber auch, dass bei einer Steuerfestsetzung auf 0 € grundsätzlich keine Beschwer vorliegt. **Nullfestsetzungen** lösen grundsätzlich keine Beschwer aus (AEAO zu § 350, Nr. 3.).

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger legt gegen einen Einkommensteuerbescheid (festgesetzte Steuer 20.000 €) Einspruch ein und trägt vor, er habe nicht – wie vom Finanzamt im Steuerbescheid zum Ausdruck gebracht – Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Die Höhe der festgesetzten Steuer betrage jedoch unverändert 20.000 €. Mangels Beschwer ist der Einspruch unzulässig. Die Beschwer muss von der festgesetzten Steuer ausgehen. Die Einkunftsart gehört zu den nicht selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen (§§ 157 Abs. 2, 199 Abs. 1 AO). Der Einkommensteuerbescheid entfaltet auch keine Bindungswirkung für die Gewerbesteuer. Über die Gewerbesteuer wird (selbständig anfechtbar) durch den Gewerbesteuermessbescheid entschieden.

Eine Beschwer ist aber trotz einer Steuerfestsetzung auf 0 € gegeben, wenn die Besteuerungsgrundlagen für eine andere Behörde oder Stelle ausnahmsweise verbindlich sind. So kann eine Einkommensteuerfestsetzung auf 0 € eine Beschwer auslösen, wenn sich dies negativ für die Bewilligung von BAföG und Prämien auswirkt (BFH v. 20.12.1994, IX R 80/92, BStBl. 1995 II S. 537; BFH v. 20.12.1994, IX R 124/92, BStBl. 1995 II S. 628 und BFH v. 25.11.1992 X R 34/89, BStBl. 1996 II S. 654).

Trotz Nullfestsetzung liegt eine Beschwer auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine Vergütung oder eine Steuerbefreiung begehrt (BFH v. 21.10.1999, I R 14/98, BStBl. 2000 II S. 325).

Beispiele

- Auch wenn die Umsatzsteuer auf 0 € festgesetzt wird, liegt eine Beschwer vor, wenn der Einspruchsführer eine Vorsteuervergütung geltend macht.
- Der Einspruch ist zulässig, wenn der Gewerbesteuermessbescheid zwar auf 0 € lautet, jedoch die Gewerbesteuerpflicht als solche bestritten wird (BFH v. 18.01.1984, I R 138/79, BStBl. 1984 II 451; BFH v. 29.01.1997, XI R 23/96, BStBl. 1997 II S. 437).
- § 10d Abs. 4 S. 4 u. 5 EStG sieht eine grundsätzliche inhaltliche Bindung von Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags an die der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegten „Einkünfte“ vor. Durch eine entsprechende Anwendung der Regelungen in § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO (sowie § 42 FGO) wirkt der Einkommensteuerbescheid faktisch wie ein Grundlagenbescheid.

Für nachträglich erklärte Verluste ist damit eine erstmalige oder korrigierte Verlustfeststellung nach Bestandskraft des Steuerbescheids nur noch möglich, wenn auch der Steuerbescheid noch geändert werden kann. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Korrektur des Steuerbescheids mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (§ 10d Abs. 4 S. 5 EStG).

Will der Steuerpflichtige die erstmalige bzw. eine höhere Berücksichtigung eines Verlustes erreichen, muss er den Einkommensteuerbescheid auch dann mit dem Einspruch anfechten, wenn die Steuer auf 0 € festgesetzt wurde und der geltend gemachte erstmalige bzw. höhere Verlust nicht im Rahmen des Verlustrücktrags bei der Steuerfestsetzung des Vorjahres (§ 10d Abs. 1 S. 3 EStG) zu berücksichtigen ist.

Ein Einspruch muss zulässig sein (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.01.2012 - S 2225 A - 9 - St 213), auch wenn die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wurde. Eine Beschwer ist gegeben (AEAO zu § 350, Nr. 3. S. 2 Bst. b; BFH v. 07.12.2016, I R 76/14, BStBl. 2017 II S. 704).

Wird gegen einen **Vollabhilfebescheid** Einspruch eingelegt und werden Einwendungen vorgetragen, die bislang nicht geltend gemacht wurden, so wird die Beschwer nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Finanzamt dem Einspruch gegen den ursprünglichen Bescheid in vollem Umfang entsprochen hat (BFH v. 18.04.2007, XI R 47/05, BStBl. 2007 II S. 736).

Bei **Feststellungsbescheiden** ist die Beschwer isoliert vom Folgebescheid zu sehen. Die Beschwer kann hier aus der Feststellung jeder einzelnen Besteuerungsgrundlage folgen, unabhängig von einer tatsächlichen steuerlichen Auswirkung im Folgebescheid. Damit ist eine Rechtsverletzung durch den Feststellungsbescheid auch dann anzunehmen, wenn es im Folgebescheid eindeutig zu keiner Änderung oder Steuerfestsetzung kommt.

Eine **zu niedrige Steuerfestsetzung** löst grundsätzlich keine Beschwer aus. Eine Beschwer kann aber vorliegen, wenn die zu niedrige Steuerfestsetzung sich in anderen Besteuerungszeiträumen ungünstig auswirkt (z. B. wegen des Bilanzzusammenhangs oder der Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage; BFH v. 01.10.1992, IV R 97/91, BStBl. 1993 II S. 284).

Beispiel

Der Steuerpflichtige hat in der Bilanz eine AfA von 10.000 € für eine Maschine vorgenommen. Das Finanzamt erhöht fälschlicherweise die AfA im Steuerbescheid auf 15.000 €. Durch eine zu niedrige Steuer wird der Steuerpflichtige in der Regel nicht beschwert. Nur wenn durch diesen Umstand in einem anderen Veranlagungszeitraum Nachteile entstehen, und zwar mit bindender Wirkung, kann in einer zu niedrigen Steuerfestsetzung eine Beschwer liegen. Wegen des zu beachtenden Bilanzzusammenhangs liegt diese Voraussetzung hier vor, eine Beschwer ist gegeben (AEAO zu § 350, Nr. 2.).

Eine Beschwer ist auch gegeben, wenn der Steuerpflichtige eine höhere Festsetzung der Einkommensteuer (Jahressteuer) zum Zwecke der Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (z. B. LSt) begehrt, die zu niedrige Steuerfestsetzung also eine höhere Zahllast bewirkt (BFH v. 14.12.1994, II R 104/91, BStBl. 1995 II S. 362; AEAO zu § 350, Nr. 2.).

Eine Beschwer kann auch bestehen, wenn ein Steuerbescheid mit den Nebenbestimmungen des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) bzw. der Vorläufigkeit (§ 165 AO) versehen ist. Die Rechte des Steuerpflichtigen sind insofern beeinträchtigt, als dieser sich nicht auf die materielle Bestandskraft des Bescheids verlassen kann. Allerdings ist der Steuerbescheid samt Nebenbestimmung anzufechten. Der Vorbehalts- bzw. Vorläufigkeitsvermerk kann als unselbständige Nebenbestimmung nicht isoliert angefochten werden (BFH v. 25.10.1989, X R 109/87, BStBl. 1990 II S. 278).

KT
4f

3.7. Einspruchsbefugnis bei der gesonderten & einheitlichen Feststellung

→ § 352 AO

VP
4.1

Klausurtechnik

Diese Zulässigkeitsvoraussetzung spielt im Einspruchsverfahren gegen Steuerbescheide keine Rolle, sondern nur bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen, insbesondere nach §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO. Prüfen Sie diese Zulässigkeitsvoraussetzung bitte niemals bei einem Einspruch gegen einen Steuerbescheid!

FS
I 4.5

Weil sich ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung an alle Feststellungsbeteiligten als Inhaltsadressaten richtet (vgl. Lehrbrief 1), geht es bei § 352 AO um die Frage, wer und ggf. inwieweit ein Feststellungsbeteiligter die Befugnis hat, den Feststellungsbescheid mittels Einspruchs anzufechten.

3.7.1. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO

a) GbR, OHG, KG

§ 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO bestimmt, dass zur Vertretung berufene Geschäftsführer Einspruch gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben können. Dass nunmehr wiederum die Personengesellschaft Einspruch gegen den Feststellungsbescheid erheben kann, ist darauf zurückzuführen, dass die AO aus **Vereinfachungsgründen** der Gesellschaft eine Einspruchsbefugnis einräumt, damit gegen den einheitlich erlassenen Bescheid auch leicht einheitlich vorgegangen werden kann. Die Gesellschaft nimmt damit aber nicht eigene Rechte, sondern Rechte der Gesellschafter wahr, was verfahrensrechtlich mit dem Begriff der **Prozessstandschaft** ausgedrückt wird.

Die Personengesellschaft kann also als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Einspruch gegen den Feststellungsbescheid erheben, obwohl sich dieser inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet (BFH v. 18.05.2004, IX R 83/00, BStBl. 2004 II S. 898; BFH v. 18.05.2004, IX R 42/01, BFH/NV 2005 S. 168; BFH v. 27.11.2008, IV R 16/06, BFH/NV 2009 S. 783).

Dies folgt letztlich aus der steuerrechtlichen Beteiligtenfähigkeit (§ 359 Nr. 1 AO) der PersGes, so dass der eingelegte Einspruch **ein solcher der Gesellschaft** ist.

Zur **Vertretung berufene Geschäftsführer** i. S. d. § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO sind Personen, die berechtigt sind, die Geschäfte der Gesellschaft/Gemeinschaft zu führen (Geschäftsführung betrifft das Innenverhältnis) und in diesem Rahmen nach außen aufzutreten (Vertretung betrifft das Außenverhältnis). Sie müssen entweder kraft Gesetzes oder durch Vertrag zur Vertretung und Geschäftsführung der Personenvereinigung befugt sein.

Wer zur Vertretung und Geschäftsführung berufen ist, bestimmt sich nach den Regelungen des Zivilrechts, mithin nach dem Gesellschaftsvertrag bzw. bei Fehlen einer vertraglichen Regelung nach den gesetzlichen Vorschriften. Entscheidend ist hierbei nicht, wer im Feststellungszeitraum, sondern im Zeitpunkt der Einspruchseinlegung vertretungsberechtigter Geschäftsführer ist.

Beispiele

- Bei einer **Gesellschaft des bürgerlichen Rechts** (GbR) besteht zwischen Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis insoweit ein gesetzlicher Zusammenhang, als nach § 714 BGB mangels abweichender Regelung im Gesellschaftsvertrag derjenige vertretungsbefugt ist, der auch geschäftsführungsbefugt ist. Hierbei sind nach § 709 Abs. 1 BGB grundsätzlich nur alle Gesellschafter gemeinschaftlich zur Geschäftsführung befugt. In diesem Fall müssen alle vertretungsberechtigten Geschäftsführer der Einspruchseinlegung zustimmen (BFH v. 29.06.2004, IX R 39/03, BFH/NV 2004 S. 1371). Da die Gesamtgeschäftsführungsbefugnis schwerfällig ist, ist es zulässig, einen oder mehreren Gesellschaftern die Geschäftsführung zu übertragen. Dann sind die ausgeschlossenen Gesellschafter nicht einspruchsbefugt. Bei vereinbarter Einzelvertretungsbefugnis ist jeder Gesellschafter zum Einspruch befugt.
- Bei einer **Offenen Handelsgesellschaft** (OHG) sind, sofern im Gesellschaftsvertrag nicht anderes vereinbart worden ist, grundsätzlich alle Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt (§ 114 HGB). Die Vertretungsbefugnis bestimmt sich nach §§ 125 ff. HGB: Danach gilt grundsätzlich eine Einzelvertretungsbefugnis (§ 125 Abs. 1 HGB), so dass auch jeder Gesellschafter einspruchsbefugt nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO ist, wenn er auch Geschäftsführer ist.
- Bei der **Kommanditgesellschaft** (KG) ist hinsichtlich der Einspruchsbefugnis der Komplementär wie der Gesellschafter einer OHG zu sehen (§§ 161 Abs. 2, 125, 114 HGB). Dagegen ist der Kommanditist von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 HGB). Die Vorschrift des § 114 HGB ist jedoch dispositiv (abdingbar), so dass dem Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag auch eine Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt werden kann. Dagegen ist § 170 HGB, wonach der Kommanditist nicht zur Vertretung der KG berechtigt ist, nicht abdingbar, d. h. er kann nicht gesetzlicher Vertreter werden.

Gleichwohl ist es zulässig, dem Kommanditisten eine gewillkürte Vertretungsmacht zu übertragen (z. B. Prokura). Ist letzteres der Fall und wurde der Kommanditist auch zum Geschäftsführer bestellt, so ist er auch einspruchsbefugt nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO.

- Bei einer **atypisch stillen Gesellschaft** kann der Feststellungsbescheid nicht vom Inhaber des Handelsgeschäfts nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO angefochten werden (BFH v. 03.03.1998, VIII B 62/97, BStBl. 1998 II S. 401). Denn bei der Innengesellschaft kommt eine Vertretung, d. h. ein rechtsgeschäftliches Handeln für die Gesellschaft im Außenverhältnis, nicht in Betracht; die stille Gesellschaft hat keine Organe und keine Bevollmächtigten.
- Befindet sich eine Personengesellschaft in der **Auseinandersetzung** (GbR) bzw. **Liquidation** (OHG, KG), bleibt sie weiterhin Verfahrensbeteiligte (BFH v. 10.10.1985, IV B 30/85, BStBl. 1986 II S. 68). Die Geschäfts- und Vertretungsbefugnis geht aber auf die Liquidatoren über, die grundsätzlich gemeinschaftlich handeln (§ 730 Abs. 2 S. 2 BGB für GbR bzw. § 150 Abs. 1 HGB für Personenhandelsgesellschaft) und daher nur gemeinsam Einspruch einlegen dürfen (BFH v. 21.05.1992, IV R 146/88, BFH/NV 1993 S. 303). Liquidatoren sind, sofern die Liquidation nicht durch Beschluss der Gesellschafter oder Gesellschaftsvertrag einzelnen Gesellschaftern übertragen worden ist, sämtliche Gesellschafter (§ 146 Abs. 1 S. 1 HGB), bei einer KG also auch die Kommanditisten.

Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können.

Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind u.a. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns. Die Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO ist eine **umfassende**, d. h. sie erstreckt sich auf sämtliche Feststellungen im angegriffenen Bescheid.

Den Gesellschaftern steht neben der Gesellschaft eine eigene Einspruchsbefugnis nur zu, soweit in ihrer Person die Voraussetzungen der in § 352 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 AO genannten Sondertatbestände erfüllt sind (s. u.).

b) Sonstige Fälle

Betrifft die einheitliche Feststellung eine Personengruppe, die keinen zur Vertretung befugten Geschäftsführer hat, so gilt § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO i. V. m. § 352 Abs. 2 AO.

Beispiele

- Weder eine Bruchteils- noch eine Erbengemeinschaft hat kraft Gesetzes zur Vertretung berufene Geschäftsführer i. S. d. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH v. 27.11.2008, IV R 16/06, BFH/NV 2009 S. 783). Wenn ein vertraglich zur Vertretung berufener Geschäftsführer nicht vorhanden ist, ist § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO einschlägig.
- Liegt eine atypische stille Gesellschaft vor, so ist der Inhaber des Handelsgeschäfts (§ 230 HGB) nicht der Geschäftsführer dieser Innengesellschaft (BFH v. 03.03.1998, VIII B 62/97, BStBl. 1998 II S. 401). Auch in diesem Fall wird § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO relevant.

Nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO i. V. m. § 352 Abs. 2 AO hat eine umfassende Einspruchsbefugnis:

- der gemäß § 183 Abs. 1 S. 1 AO zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten Bestellte (§ 352 Abs. 2 S. 1 AO, vgl. amtlicher Vordruck Feststellungserklärung). Zum Empfangsbevollmächtigten kann auch jemand bestellt werden, der kein Feststellungsbeteiligter ist (z. B. **Steuerberater**). Der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte muss zwar nicht von sämtlichen Feststellungsbeteiligten bestellt worden sein. Der Empfangsbevollmächtigte vertritt dann aber nur die Beteiligten, die ihn bestellt haben, d. h. seine Einspruchsbefugnis erstreckt sich dann nur auf diese Feststellungsbeteiligten.
- Falls ein solcher nicht oder nicht mehr bestellt ist, der nach § 183 Abs. 1 S. 2 AO fingierte Empfangsbevollmächtigte (Vertretungs- bzw. Verwaltungsberechtigte,

§ 352 Abs. 2 S. 2 AO). Dies gilt jedoch nicht für Feststellungsbeteiligte, die gegenüber dem Finanzamt der Einspruchsbefugnis des Empfangsbevollmächtigten widersprochen haben (§ 352 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 AO).

Bei der atypisch stillen Gesellschaft richtet sich die Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2, Abs. 2 S. 1 AO, wenn ein Empfangsbevollmächtigter bestellt ist. Der Empfangsbevollmächtigte übernimmt dann die Rolle des bei einer atypischen stillen Gesellschaft nicht vorhandenen vertretungsberechtigten Geschäftsführers. Daraus folgt, dass der Empfangsbevollmächtigte im eigenen Namen im Interesse der übrigen Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter handelt (BFH v. 14.11.2008, IV B 136/07, BFH/NV 2009 S. 597). Ist kein Empfangsbevollmächtigter bestellt, bestimmt sich die Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO (Kap. 3.7.2).

- Ist ein fingierter Empfangsbevollmächtigter nicht vorhanden, ist der gem. § 183 Abs. 1 S. 3 - 5 AO vom Finanzamt bestimmte Empfangsbevollmächtigte zum Einspruch befugt (§ 352 Abs. 2 S. 2 AO). Allerdings besteht auch hier ein Widerspruchsrecht der Feststellungsbeteiligten gem. § 352 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 AO.

Die Einspruchsbefugnis gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1, Alt. 2 AO setzt jedoch voraus, dass das Finanzamt dem Belehrungsgebot nach § 352 Abs. 2 S. 3 AO nachgekommen ist (vgl. amtlicher Vordruck Feststellungserklärung oder Aufforderung zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten) und kein Sonderfall des § 352 Abs. 1 Nr. 3 - 5 AO vorliegt.

3.7.2. § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO

Sollte es keine einspruchsbefugten Personen nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO geben, so ist gem. § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO jeder Feststellungsbeteiligte zum Einspruch befugt, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. Der Einspruchsführer muss aber eine **eigene Beschwerde i. S. d. § 350 AO** geltend machen (BFH v. 23.07.1997, X R 143/94, BFH/NV 1998 S. 160). Die Vorschrift des § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO greift insbesondere dann, wenn nach § 183 Abs. 2 S. 1 AO eine Einzelbekanntgabe erfolgen musste.

Das sind die Fälle, in denen dem Finanzamt bekannt ist, dass die Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht mehr besteht oder dass zwischen den Beteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Beispiele

- Zerstrittene Erbengemeinschaft, bei der ein Empfangsbevollmächtigter nicht bestellt worden ist (BFH v. 19.10.2009, VIII B 190/08, BFH/NV 2010 S. 224).
- Die Beteiligtenfähigkeit von OHG und KG endet mit der handelsrechtlichen Vollbeendigung der Gesellschaft (Löschung Handelsregister). Mit der Vollbeendigung erlischt auch die Befugnis der Personengesellschaft gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen. Die Einspruchsbefugnis geht nicht auf einen etwaigen Rechtsnachfolger der Personengesellschaft über. Vielmehr sind nach Vollbeendigung der Personengesellschaft die von dem angefochtenen Feststellungsbescheid betroffenen Gesellschafter einspruchsbefugt (§ 352 Abs. 1 Nr. 2 AO (BFH v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl. 2006 II S. 847)). Die bis dahin überlagerte Einspruchsbefugnis der einzelnen Gesellschafter lebt also wieder auf (BFH v. 11.04.2013, IV R 20/10, BStBl. 2013 II S. 705: für den Fall der Umwandlung in GmbH&Co.KG in GmbH).
- Tritt die Vollbeendigung der Personengesellschaft während des Einspruchsverfahrens ein, geht sowohl die Beteiligtenstellung als auch die Einspruchsbefugnis von der Personengesellschaft auf die durch den angegriffenen Bescheid beschwerten Gesellschafter über (BFH v. 04.10.2006, VIII R 7/03, BStBl. 2009 II S. 772). Die eigenständige Einspruchsbefugnis der Gesellschafter, die infolge der Einspruchsbefugnis der Gesellschaft nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen war, lebt jetzt im Zuge des Erlöschens der Gesellschaft wieder auf und zwar nach § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Auch wenn die Vorschrift des § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO nach ihrem Wortlaut lediglich voraussetzt, dass gegen den Gesellschafter ein Feststellungsbescheid ergangen ist oder

zu ergehen hätte, vermittelt sie nur ein **beschränktes Einspruchsrecht**, weshalb der Gesellschafter nur die Feststellungen angreifen kann, die ihn selbst betreffen und – ihre Rechtswidrigkeit unterstellt – ihn in seinen eigenen Rechten (§ 350 AO) verletzen (BFH v. 19.03.2009, IV R 20/08, BStBl. 2010 II S. 528; BFH v. 17.10.2013, IV R 25/10, BFH/NV 2014 S. 170).

Der Übergang der Einspruchsbefugnis erstreckt sich aber nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Einspruchserhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Dies gilt auch dann, wenn ein solcher Gesellschafter gem. § 360 Abs. 3 AO zum Verfahren hinzugezogen worden ist (BFH v. 17.10.2013, IV R 25/10, BFH/NV 2014 S. 170). Die Einspruchsbefugnis der Gesellschaft gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO hat sich nämlich nicht auf ausgeschiedene Gesellschafter erstreckt, da diese durchgehend über eine eigene Einspruchsbefugnis gem. § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO verfügen (s. u.).

Legt die voll beendete Personengesellschaft gegen den an sie gerichteten Feststellungsbescheid Einspruch ein, so darf das Finanzamt diesen nicht ohne weiteres als unzulässig verwerfen. Vielmehr hat es zu prüfen, ob der Einspruch nicht im Wege der Auslegung als Rechtsbehelf der einzelnen ehemaligen Gesellschafter anzusehen ist. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Rechtsbehelf hat einlegen wollen, der seinem materiell-rechtlichen Begehren am ehesten zum Erfolg verhilft. Ergibt die Auslegung, dass nicht alle Gesellschafter als Einspruchsführer in Betracht kommen, sind die übrigen zum Verfahren hinzuzuziehen (§ 360 Abs. 3 AO; BFH v. 01.07.2004, IV R 4/03, BFH/NV 2005 S. 162).

3.7.3. § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO

Die Verdrängung der eigenen Einspruchsbehelfsbefugnis des Gesellschafters muss enden, wenn das gesellschaftliche Band nicht mehr besteht, also etwa wenn der Gesellschafter ausscheidet. Daher haben in jedem Fall **ausgeschiedene** Gesellschafter oder Gemeinschaftler eine Einspruchsbefugnis (§ 352 Abs. 1 Nr. 3 AO). Dies gilt auch, wenn ein vertretungsberechtigter Geschäftsführer oder ein Empfangsbevollmächtigter gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO vorhanden ist.

Auch wenn die Vorschrift des § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO nach ihrem Wortlaut lediglich voraussetzt, dass gegen den ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler ein Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, vermittelt sie nur ein **beschränktes Einspruchsrecht** hinsichtlich der Feststellungen, die den ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler in seinen eigenen Rechten gemäß § 350 AO betreffen (BFH v. 19.03.2009, IV R 20/08, BStBl. 2010 II S. 528).

3.7.4. § 352 Abs. 1 Nrn. 4 u. 5 AO

Soweit es darum geht, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, ist jeder zum Einspruch befugt, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird (§ 352 Abs. 1 Nr. 4 AO).

Beispiele

- Es ist strittig, welche Personen Mitunternehmer sind (BFH v. 28.11.1974, I R 62/74, BStBl. 1975 II S. 209).
- Es wird darum gestritten, wie der festgestellte Betrag verteilt wird (BFH v. 19.10.2009, VIII B 190/08, BFH/NV 2010 S. 224).
- Aber: Die Feststellung der Höhe des insgesamt bestehenden Gewinns ist nur nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 - 3 AO anfechtbar.

Soweit es sich um die Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht, ist jeder, der durch die Feststellung über die Frage berührt wird, zum Einspruch befugt (§ 352

Abs. 1 Nr. 5 AO). Die Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO wird nicht allein dadurch eröffnet, dass die gesondert und einheitlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen Bedeutung für die Besteuerung des Gesellschafters haben. Insbesondere dann, wenn Uneinigkeit über die Qualifikation und/oder die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte besteht, ist nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO nur die Gesellschaft selbst einspruchsbefugt. Kennzeichen der in § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO angesprochenen persönlichen Streitfragen ist deshalb, dass sie nicht dem Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, sondern der eigenen Sphäre des Gesellschafters zugeordnet sind (BFH v. 28.09.2017, IV R 17/15, BFH/NV 2018 S. 182). Die Frage, ob ein Gesellschafter in seinem Sonderbetriebsvermögen einen Gewinn oder Verlust erlitten hat, geht diesen persönlich an (BFH v. 22.05.1990, VIII R 120/86, BStBl. 1990 II S. 780; BFH v. 15.03.2000, VIII R 8/99, BFH/NV 2000 S. 1214), so dass die Feststellung zu seinen Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben eine den Beteiligten persönlich betreffende Frage ist.

Klausurtechnik

Beachten Sie im Rahmen des § 352 Abs. 1 Nr. 4 u. 5 AO jeweils das Wort „soweit“. Folglich haben die in diesen Varianten genannten Personen nur eine „eingeschränkte“ bzw. persönliche Einspruchsbefugnis. Gegenstand des Einspruchs kann grundsätzlich nicht die Höhe des festgestellten Gesamtbetrages sein; insoweit verbleibt es bei der Einspruchsbefugnis der Gesellschaft durch ihren Geschäftsführer bzw. Einspruchsbevollmächtigten nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO.

3.8. Weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen im Einzelfall

Klausurtechnik

Auf die folgenden Zulässigkeitsvoraussetzungen ist nur einzugehen, wenn sich Anhaltspunkte für deren Thematisierung aus dem Sachverhalt ergeben.

KT
4f

VP
4.1

3.8.1. Einspruchsverzicht, Rücknahme

→ § 354 AO, § 362 AO

Der Steuerpflichtige kann nach Bekanntgabe eines Verwaltungsakts auf die Einlegung eines Einspruchs verzichten (§ 354 AO). Hat er bereits einen Einspruch eingelegt, kann dieser zurückgenommen werden (§ 362 AO).

Im Gegensatz zum Einspruchsverzicht, der nur schriftlich oder zur Niederschrift erklärt werden kann (§ 354 Abs. 2 S. 1 AO) und durch den der Einspruch unzulässig wird (§ 354 Abs. 1 S. 3 AO), führt eine wirksame Rücknahme des Einspruchs nur zum Verlust des eingelegten Rechtsbehelfs, so dass ein erneuter Einspruch möglich wäre, sofern die Einspruchsfrist noch nicht abgelaufen ist (AEAO zu § 362, Nr. 1.).

Die Rücknahme muss schriftlich oder elektronisch (auch ohne qualifizierte elektronische Signatur) eingereicht oder zur Niederschrift erklärt werden (§ 362 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 357 Abs. 1 S. 1 AO; AEAO zu § 362, Nr. 1.).

Die Rücknahme kommt insbesondere zur Verhinderung einer Verböserung in Betracht (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO). Der Einspruch kann „bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch“ zurückgenommen werden (§ 362 Abs. 1 S. 1 AO). Sollte die Einspruchsentscheidung mit einfachem Brief bekannt gegeben werden, so liegt eine wirksame Rücknahme vor, wenn die Rücknahmeerklärung bei dem Finanzamt entsprechend § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO vor Ablauf des dritten Tages nach Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post eingeht (BFH v. 26.02.2002, X R 44/00, BFH/NV 2002 S. 1409). Dies könnte die Behörde verhindern, wenn sie die förmliche Zustellung der Einspruchsentscheidung durch Postzustellungsurkunde anordnet (§ 122 Abs. 5 AO i. V. m. § 3 VwZG).

Der Steuerpflichtige kann die Rücknahme eines Einspruchs auch zeitgleich bis zum Eingang der Rücknahme bei der Finanzbehörde widerrufen (BFH v. 20.12.2006, X R 38/05, BStBl. 2007 II S. 823; Argument: Regelungen des BGB zu den empfangsbedürftigen

Willenserklärungen, vgl. § 130 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 BGB).

Rücknahme und Verzicht sind unwirksam, wenn sie durch Täuschungshandlung, Drohung, Zwang oder irgendeiner nicht sachgemäßen Beeinflussung, also vorsätzlich falscher Auskunft oder mittels rechtlich offensichtlich unzutreffenden Erwägungen, insbesondere bei steuerlich nicht beratenen Steuerpflichtigen, zustande gekommen sind. Allerdings führt allein die Mitteilung einer falschen Rechtsauskunft des Finanzamts nicht zur Unwirksamkeit der dadurch veranlassten Rücknahme des Einspruchs (BFH v. 14.11.1990, X R 85/87, BStBl. 1991 II S. 224).

Die Rücknahme des Einspruchs kann daher nur in krassen Fällen unzulässiger Einwirkung auf die Willensbildung des Steuerpflichtigen unwirksam sein (BFH v. 15.02.1977, VII R 42/74, BStBl. 1977 II S. 434).

In den Fällen der Unwirksamkeit der Rücknahme- bzw. der Verzichtserklärung muss der Steuerpflichtige seine Erklärung nicht anfechten. Es genügt, wenn er die Unwirksamkeit innerhalb eines Jahres geltend macht (§ 354 Abs. 2 S. 2 AO, § 362 Abs. 2 S. 2 AO jeweils i. V. m. § 110 Abs. 3 AO). Das Einspruchsverfahren wird dann wieder aufgenommen.

3.8.2. Rechtsschutzbedürfnis

Diese Zulässigkeitsvoraussetzung ist in der AO nicht ausdrücklich genannt. Es geht darum, ob der Bürger eines Rechtsschutzes, der ihm durch Art. 19 Abs. 4 GG garantiert ist, im Einspruchsverfahren bedarf oder ob er nicht das gleiche Ziel **einfacher und billiger** erreichen kann. Ist Letzteres der Fall hat der Steuerpflichtige kein Rechtsschutzbedürfnis, d. h. kein schutzwürdiges, berücksichtigungswertes Interesse an der begehrten Entscheidung im Einspruchsverfahren (AEAO zu § 350, Nr. 6.).

Beispiele

- Gem. AEAO zu § 350, Nr. 6. fehlt Einsprüchen, mit denen ausschließlich die angebliche Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm gerügt wird, grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis, wenn das FA spätestens im Einspruchsverfahren den angefochtenen Verwaltungsakt hinsichtlich des strittigen Punktes für vorläufig erklärt hat (BFH v. 10.11.1993, X B 83/93, BStBl. 1994 II S. 119 und BFH v. 05.06.1996, X R 234/93, BStBl. 1996 II S. 506). Denn dann kann der Steuerpflichtige im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden.

Wenn aber ein Vorläufigkeitsvermerk das Rechtsschutzbedürfnis für ein Einspruchsverfahren immer entfallen ließe, könnte kein vorläufiger Rechtsschutz erlangt werden. Da dies verfassungswidrig wäre, muss bei Vorliegen besonderer Gründe das Rechtsschutzbedürfnis bejaht werden.

Daher kann gem. AEAO zu § 350, Nr. 6. ein Rechtsschutzbedürfnis anzunehmen sein, wenn

- besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert geltend gemacht werden, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit des Musterverfahrens Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren (z. B. wenn der Steuerpflichtige aus berechtigtem Interesse ein weiteres Verfahren einleiten will, weil er zum Beispiel bisher in den Musterverfahren nicht geltend gemachte Gründe substantiiert vorträgt und diese an das BVerfG oder den EuGH herantragen möchte) oder
 - Aussetzung der Vollziehung begehrt wird. Kommt eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht, sind einschlägige Einsprüche nicht zurückzuweisen, sondern ruhen zu lassen, falls nicht der Steuerpflichtige ausdrücklich eine Einspruchsentscheidung begehrt.
- Strittig ist, ob die Fristsetzung des Finanzamts nach § 364b AO ein Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO ist und damit ein Einspruch hiergegen statthaft ist (§ 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Die Frage der Statthaftigkeit eines Einspruchs gegen die Anordnung nach § 364b AO kann dahin stehen, wenn in der Hauptsache bereits eine Einspruchsentscheidung ergangen ist. Es fehlt am Rechtsschutzbedürfnis für einen solchen Einspruch. Denn das Finanzgericht ist im Rahmen der Klage gegen die Hauptsacheentscheidung verpflichtet, die Rechtmäßigkeit der Fristsetzung nach § 364b AO zu überprüfen (BFH v. 09.09.1998, I R 31/98, BStBl. 1999 II S. 26 und BFH v. 10.06.1999, IV R 23/98, BStBl. 1999 II S. 664; zu § 364b AO vgl. auch Lehrbrief 5).
 - Wird ein durch Einspruch angegriffener Verwaltungsakt aufgrund der Korrekturvorschriften geändert (vgl. § 132 AO i. V. m. §§ 129, 172 ff., 130, 131 AO), so ist der Verwaltungsakt in seiner geänderten Form ohne weiteres Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO). Dadurch, dass der ändernde Bescheid automatisch zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens

wird, braucht dieser Bescheid nicht erneut angefochten zu werden; eine erneute Anfechtung des „neuen“ Bescheids wäre unzulässig (BFH v. 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. 2001 II S. 747). Einem erneuten Einspruch fehlt das Rechtsschutzbedürfnis (BFH v. 17.09.2004, I K 1/04, BFH/NV 2005 S. 362 und BFH v. 29.12.2008, X B 153/08, n. v.; vgl. zu § 365 Abs. 3 AO auch Lehrbrief 5).

3.8.3. Beteiligten- / Verfahrensfähigkeit

→ §§ 359, 365 Abs. 1 AO

Gem. § 359 AO sind Beteiligte am Verfahren, wer den Einspruch eingelegt hat (Einspruchsführer) und wer zum Verfahren hinzugezogen worden ist (§ 360 AO).

Beteiligter kann nur sein, wer steuerrechtsfähig ist. Ehegatten/Lebenspartner sind bei der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer als selbständige Steuersubjekte anzusehen, die unabhängig voneinander Einspruch einlegen können.

Gesamtrechtsnachfolger treten in die Beteiligtenstellung des Rechtsvorgängers ein (§ 45 AO).

Vom Beteiligten zu unterscheiden ist der Bevollmächtigte. Letzterer vertritt den Beteiligten (§ 365 Abs. 1 AO i. V. m. § 80 AO). Nach § 80 Abs. 3 AO hat der Bevollmächtigte auf Verlangen seine Vollmacht nachzuweisen. Bei Personen und Vereinigungen i. S. d. §§ 3, 4 Nr. 11 StBerG, die für den Steuerpflichtigen handeln, wird eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung vermutet (§ 80 Abs. 2 AO). Der Beteiligte kann trotz Bevollmächtigung eines Dritten selbst rechtswirksame Erklärungen gegenüber der Finanzbehörde abgeben, insbesondere kann er den Einspruch zurücknehmen (AEAO zu § 80, Nr. 5.).

Der Beteiligte muss verfahrensfähig, mithin handlungsfähig i. S. d. § 79 AO sein. Diese Vorschrift gilt über § 365 Abs. 1 AO auch im Einspruchsverfahren. Soweit die Verfahrensfähigkeit hiernach nicht gegeben ist, sind die Verfahrenshandlungen unwirksam. Allerdings können sie durch Genehmigung des gesetzlichen Vertreters rückwirkend geheilt werden (BFH v. 18.10.1988, VII R 123/85, BStBl. 1989 II S. 76; BFH v. 26.03.1996, IX R 12/91, BStBl. 1996 II S. 606).

4. Einspruchsentscheidung

Ist der Einspruch unzulässig – hierzu genügt es, wenn eine einzige Zulässigkeitsvoraussetzung i. S. d. § 358 S. 1 AO nicht vorliegt – und nimmt der Einspruchsführer den Einspruch nicht zurück, erlässt das Finanzamt als Ausgangsbehörde (in der Regel durch die Rechtsbehelfsstelle) eine Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO), durch die der Einspruch als „**unzulässig verworfen**“ wird (§ 358 S. 2 AO).

Der Tenor der Entscheidung lautet:

„Über den Einspruch des ... vom ... gegen den Einkommensteuerbescheid ... vom ... wird wie folgt entschieden:

Der Einspruch wird als unzulässig verworfen.“

Gegen die Einspruchsentscheidung kann Klage zum Finanzgericht erhoben werden.

Ist der Einspruch zulässig, muss mit der Prüfung der Begründetheit des Einspruchs begonnen werden (vgl. Lehrbrief 5 „Einspruchsverfahren Teil II“).

* * * *

KT
4f

VP
4.1

FS
I 4.8

Übungsfälle

Vorbemerkung: Bei den angegebenen Steuerjahren 01 ff. handelt es sich um neutrale Steuerjahre. Etwaige Fristen beginnen und enden an Werktagen, soweit sich nicht aus den Sachverhalten etwas anderes ergibt.

Übungsfall 1:

Das Finanzamt gibt am 31.01.03 (= Montag) den mit einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Körperschaftsteuerbescheid 01, der eine Einmann-GmbH betrifft, mit einfachem Brief zur Post. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, Gustav Geißler (G), erleidet am 15.02.03 einen Herzinfarkt. Er liegt (handlungsunfähig) im Krankenhaus und wird dort – wieder genesen – am 09.03.03 entlassen.

Am 11.04.03 (Montag) erscheint G bei Ihnen in der Kanzlei. Noch am selben Tag legen Sie Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 01 ein und beantragen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand unter Schilderung des Krankheitsverlaufs des G. Noch am selben Tag wirft ein Angestellter der Steuerkanzlei das entsprechende Einspruchsschreiben in den Hausbriefkasten des zuständigen Finanzamts.

Aufgabe:

Ist der Einspruch als fristgerecht zu betrachten?

Lösungshinweis Fall 1:

Der am 31.01.03 versandte Körperschaftsteuerbescheid gilt nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 03.02.03 als bekannt gegeben. Die Einspruchsfrist von einem Monat (§ 355 Abs. 1, 356 AO) begann mit Ablauf des 03.02.03 und endete mit Ablauf des 03.03.03 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB). Die Einspruchsfrist wurde versäumt.

Allerdings ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

- Die Einspruchsfrist ist eine gesetzliche Frist, da sich die Fristdauer aus dem Gesetz ergibt. Sie wurde versäumt.
- Die Einspruchsfrist müsste unverschuldet versäumt worden sein. Hierbei muss sich die GmbH das Verschulden ihres gesetzlichen Vertreters, d. h. des Geschäftsführers, zurechnen lassen (§§ 110 Abs. 1 S. 2 AO, 34 Abs. 1 AO, § 35 GmbHG). Der Herzinfarkt des Geschäftsführers ist eine schwere und unvorhersehbare Krankheit, so dass dieser und damit die GmbH unverschuldet die Einspruchsfrist versäumt hat (§ 110 Abs. 1 S. 1 AO).
- Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss innerhalb der Monatsfrist des § 110 Abs. 2 S. 1 AO gestellt worden sein. Wegfall des Hindernisses war die Entlassung des G aus dem Krankenhaus am 09.03.03. Die sog. Wiedereinsetzungsfrist begann damit mit Ablauf des 09.03.03 und endete mit Ablauf des 11.04.03, da der 09.04.03 ein Samstag war (§ 108 Abs. 3 AO). Der Antrag auf Wiedereinsetzung wurde rechtzeitig gestellt.
- Die Tatsachen zur Begründung des Antrags wurden glaubhaft gemacht (§ 110 Abs. 2 S. 2 AO).
- Schließlich wurde die versäumte Handlung (= Einspruchseinlegung) innerhalb der Antragsfrist nachgeholt (§ 110 Abs. 2 S. 3 AO).

Daher ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 110 Abs. 1 S. 1 AO; keine Ermessensentscheidung i. S. d. § 5 AO). Die GmbH wird so behandelt, als habe sie den Einspruch fristgerecht eingelegt.

Übungsfall 2:

Am letzten Tag der Einspruchsfrist kommt ein neuer Mandant mit seinem Steuerbescheid in Ihre Kanzlei.

Steuerberater Schreck (S) will gegen den Steuerbescheid Einspruch einlegen. Er beauftragt seine langjährige zuverlässige Mitarbeiterin Maurer (M), einen von ihm gefertigten Einspruch beim Finanzamt abzugeben. S weist M darauf hin, dass die Einspruchsfrist abzulaufen droht. Als M um 17 Uhr die Steuerkanzlei verlässt, um sich auf den Weg zum Finanzamt zu machen, sieht sie ihren „Verlobten“ mit einer anderen Frau Händchen haltend durch die Fußgängerzone gehen. Es kommt zu einer lautstarken Auseinandersetzung. Anschließend betrinkt sich M aus Frust. Am nächsten Tag kann sie vor Übelkeit und Kopfschmerzen nicht zur Arbeit gehen, an den Einspruch denkt sie nicht mehr. Als sie wiederum einen Tag später zur Arbeit erscheint, gesteht sie ihrem Chef, was passiert ist.

Aufgabe:

Kann der Mandant des S Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bekommen?

Lösungshinweis Fall 2:

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 110 AO zu gewähren.

Die Einspruchsfrist ist eine gesetzliche Frist, da sich deren Dauer aus dem Gesetz ergibt. Sie wurde versäumt.

Den Mandanten selbst trifft kein Verschulden. Allein die Tatsache, dass er bis zum letzten Tag der Einspruchsfrist gewartet hat, rechtlichen Rat einzuholen, rechtfertigt kein Verschulden, weil jede Frist bis zum letzten Tag eingehalten werden kann.

Allerdings wird dem Steuerpflichtigen das Verschulden seines Vertreters gem. § 110 Abs. 1 S. 2 AO zugerechnet. Gewillkürter Vertreter des Steuerpflichtigen, mithin Bevollmächtigter i. S. d. § 80 AO, ist der Steuerberater und nicht dessen Mitarbeiterin. Das Verschulden der Kanzleiangestellten wird also nicht kraft Gesetzes dem eigenen Verschulden gleichgestellt. Deshalb kann hier nur das eigene Verschulden des Steuerberaters bzw. dessen Verschulden bei der Auswahl und Überwachung der Angestellten maßgeblich sein (Organisationsverschulden).

Überträgt ein Steuerberater – wie im vorliegenden Fall – eine Aufgabe einer stets zuverlässigen Arbeitskraft, trifft ihn kein Verschulden. Das Verschulden der Angestellten wird deshalb dem Steuerpflichtigen nicht zugerechnet.

Nunmehr muss innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses Antrag auf Wiedereinsetzung gestellt werden und der Einspruch nachgeholt werden (§ 110 Abs. 2 S. 1, 3 AO). Das Hindernis fällt an dem Tag weg, an dem der Steuerberater vom Missgeschick seiner Mitarbeiterin erfahren hat.

Übungsfall 3:

Der Realschullehrer Pinsel (P) legte gegen seinen Einkommensteuerbescheid (festgesetzte Einkommensteuer 10.000 €) form- und fristgemäß Einspruch ein und beantragte unter Vorlage einer entsprechenden Aufstellung mit Belegen die zusätzliche Berücksichtigung von Werbungskosten für Fachliteratur i. H. v. 500 €. Das Finanzamt wollte diese Kosten anerkennen, entdeckte aber bei genauer Überprüfung, dass im Bescheid Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer i. H. v. 1.250 € anerkannt wurden, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen.

P wurde vom Finanzamt unter Einhaltung der Vorschriften der AO entsprechend informiert. P kommt nunmehr in Ihre Kanzlei und bittet um Beratung.

Aufgabe:

Nehmen Sie die Beratung vor!

Lösungshinweis Fall 3:

Die Einlegung des (zulässigen) Einspruchs führt zu einer Überprüfung des Bescheids in vollem Umfang (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO). Da sich im Ergebnis die Steuer erhöhen würde, muss das Finanzamt den P vor Erlass eines Änderungsbescheids auf die Möglichkeit dieser sog. Verböserung hinweisen, ihm die Gründe hierfür erläutern und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme geben (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO). Nimmt P daraufhin seinen Einspruch formgerecht zurück (§ 362 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 357 Abs. 1 AO), ist das Einspruchsverfahren erledigt. Es verbleibt bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung von 10.000 €. Der Einspruch sollte also zurückgenommen werden.

Übungsfall 4:

P stellte bezüglich der Fachliteratur ausdrücklich einen „Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO“; ansonsten stellt sich der Sachverhalt wie beim Übungsfall 3 dar.

Aufgabe:

Nehmen Sie die Beratung vor!

Lösungshinweis Fall 4:

Bei einem Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO ist das Finanzamt an das Vorbringen und den Antrag des P gebunden. Es kann die Steuerfestsetzung nicht in vollem Umfang erneut überprüfen und ggf. verbösern (AEAO zu § 172, Nr. 2.).

Nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO wird das Finanzamt die höheren Werbungskosten (Fachliteratur) berücksichtigen.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers scheidet eine Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO mangels Zustimmung des P aus, da dies zu einer Steuererhöhung führen würde. Insofern handelt es sich auch nicht um eine neue Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Infolge der falschen Rechtsanwendung beim Arbeitszimmer liegt auch kein mechanisches Versehen, mithin keine offenbare Unrichtigkeit i. S. d. § 129 AO vor. Insofern verbleibt es bei einem materiellen Fehler i. S. d. § 177 Abs. 3 AO, für den es keine selbständige Korrekturvorschrift gibt.

Liegen die Voraussetzungen für die Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, materielle Fehler mit zu berichtigen (§ 177 Abs. 2 AO). Im konkreten Fall liegen die Voraussetzungen für die Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des P vor, nämlich die einer schlichten Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO hinsichtlich der Fachliteratur.

Soweit nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO geändert wird (./ 500 €), können die Aufwendungen für das Arbeitszimmer mitberichtigt werden (AEAO zu § 172, Nr. 2.). Von den 1.250 € Arbeitszimmer können also nur 500 € gegen gerechnet werden. Letztendlich verbleibt es bei der bisherigen Steuerfestsetzung von 10.000 €.

Das Finanzamt hat die restlichen 750 € zu Unrecht anerkannten Aufwendungen für das Arbeitszimmer bei etwaigen künftigen Änderungen zugunsten des P nach den §§ 172 ff, 129 AO mit zu berichtigen, soweit die Änderung nach diesen Vorschriften reicht (§ 177 Abs. 2 AO).

Übungsfall 5:

Der Steuerpflichtige Neißer (N) beantragte innerhalb der Einspruchsfrist seines Einkommensteuerbescheids 01 telefonisch beim Finanzamt die Berücksichtigung bisher nicht erklärter Werbungskosten aufgrund einer Dienstreise i. H. v. 1.500 €. Kurz nach Ablauf der Einspruchsfrist, aber noch vor Erlass eines Änderungsbescheids, kommt er zu Ihnen in die Kanzlei. Sie stellen nunmehr fest, dass das Finanzamt von N geltend gemachte Aufwendungen i. H. v. 3.000 € zu Unrecht bei der Veranlagung nicht als Sonderausgaben anerkannt hatte.

Aufgabe:

Was unternehmen Sie?

Lösungshinweis Fall 5:

Bei dem Antrag des N handelt es sich um einen Antrag auf schlichte Änderung i. S. d. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO, weil ein bestimmter Antrag (1.500 €) bezogen auf einen konkreten Lebenssachverhalt (Dienstreise) innerhalb der Einspruchsfrist gestellt wurde. Der Antrag auf schlichte Änderung ist formfrei und kann daher auch telefonisch gestellt werden.

Nach Ablauf der Einspruchsfrist ist im Gegensatz zum Einspruch, der zu einer Überprüfung in vollem Umfang führt, bei der schlichten Änderung keine Erweiterung dieses Antrags mehr möglich (AEAO zu § 172, Nr. 2.). Daher können die Sonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden.

Eine Umdeutung des telefonisch eingelegten Änderungsantrags in einen Einspruch ist schon deshalb nicht möglich, weil es an der Schriftform des Einspruchs fehlt (§ 357 Abs. 1 S. 1 AO).

Die 3.000 € zu Unrecht nicht anerkannten Aufwendungen bleiben als materieller Fehler bestehen. Sie sind allenfalls bei etwaigen künftigen Änderungen zuungunsten des N nach den §§ 172 ff, 129 AO mit zu berichtigen, soweit die Änderung nach diesen Vorschriften reicht (§ 177 Abs. 1 AO).

Übungsfall 6:

Die Steuerpflichtige Marina Mai (M) gab im Januar 04 ihre Einkommensteuererklärung 02 beim zuständigen Finanzamt ab.

Am 02.03.04 fand M in ihrem Briefkasten einen Briefumschlag. Aufgrund extremer Arbeitsüberlastung warf M den ungeöffneten Briefumschlag zunächst auf einen Stapel mit unbearbeiteten Posteingängen.

Erst am 08.04.04 kam M dazu, den Posteingang der letzten Wochen durchzusehen. Dabei bemerkte sie, dass es sich beim Schreiben in dem Briefumschlag um ihren Einkommensteuerbescheid 02 handelte, der vom 01.03.04 datierte (= Tag der Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) und mit ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung versehen war.

Die festgesetzte Einkommensteuer 02 betrug 7.800 €. Das Finanzamt hatte hierbei Aufwendungen mit einer steuerlichen Auswirkung von 1.100 € zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Mit unterschriebenem Telefax von 08.04.04 erhob sie gegen den

Einkommensteuerbescheid 02 unter Angabe ihres Namens und der Steuernummer „Widerspruch“.

Am 13.04.04 kommt M zu Ihnen in die Kanzlei und möchte wissen, ob ihr „Widerspruch“ zulässig war.

Aufgabe:

Ist der o.g. „Widerspruch“ zulässig?

Lösungshinweis Fall 6:

Der „Widerspruch“ der M ist als Einspruch zu werten, da sich M durch den Steuerbescheid beschwert fühlt und eine Nachprüfung begehrt. Eine unrichtige Bezeichnung des Rechtsbehelfs ist unerheblich (§ 357 Abs. 1 S. 4 AO).

Zu prüfen ist, ob der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 02 noch zulässig ist (§ 358 AO).

Der Einspruch ist statthaft gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, da der Einkommensteuerbescheid ein Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO in einer Abgabenangelegenheit ist, auf die die AO Anwendung findet (§ 347 Abs. 2 AO, § 1 AO). Ein Ausschlussgrund nach § 348 AO liegt nicht vor.

Der Einspruch ist schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären (§ 357 Abs. 1 S. 1 AO). Das Telefax wahrt die Schriftform des § 357 Abs. 1 S. 1 AO (AEAO zu § 357, Nr. 1.). Eine Unterschrift, die aus dem beim Finanzamt eingegangenen Telefax jedenfalls nicht im Original vorliegt, ist kein zwingendes Formerfordernis. Es genügt nämlich, wenn sich aus dem Einspruch ergibt, dass M den Einspruch eingelegt hat (Name, Steuernummer, vgl. § 357 Abs. 1 S. 2 AO).

Weil die Einkommensteuer nicht auf 0 € festgesetzt wurde, liegt auch eine Beschwer der M vor (§ 350 AO). M ist Adressat eines belastenden Verwaltungsakts.

Allerdings könnte die Einspruchsfrist bereits abgelaufen sein. Der am 01.03.04 mit einfachem Brief zur Post gegebene Einkommensteuerbescheid 02 galt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 04.03.04 als bekannt gegeben. Der frühere Zugang war unerheblich, da insoweit eine gesetzliche Fiktion vorliegt. Die Einspruchsfrist begann mit Ablauf des 04.03.04 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB), dauerte einen Monat (§§ 355 Abs. 1, 356 AO) und endete mit Ablauf des 04.04.04 (§ 188 Abs. 2 BGB). Damit kann ein Einspruch nicht mehr rechtzeitig eingelegt werden.

Ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO hätte keine Aussicht auf Erfolg. Zwar wurde mit der Einspruchsfrist eine gesetzliche Frist versäumt. Arbeitsüberlastung ist jedoch eine allgemeine Zeiterscheinung, so dass M nicht ohne Verschulden verhindert war, die Einspruchsfrist einzuhalten.

Der Einspruch ist unzulässig. Wird er nicht zurückgenommen, wird er vom Finanzamt durch Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO) „als unzulässig verworfen“ (§ 358 S. 2 AO).

* * * *