

gelt (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Unabhängig davon ist ein Offenbaren stets befugt, soweit der **Betroffene zustimmt** (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO).

In allen Fällen der gesetzlich geregelten Befugnis der Offenbarung von Steuergeheimnissen ist zu beachten, dass Verhältnisse nur in dem Umfang offenbart werden dürfen, **soweit** dies zugelassen bzw. erforderlich ist.

In den folgenden Fällen erfolgt also eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses:

- Offenbarung zur Durchführung von steuerlichen und gerichtlichen Verfahren (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO).
- Offenbarung wegen eines zwingenden öffentlichen Interesses (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO).
- Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen an bestimmte Körperschaften (§ 31 Abs. 1 AO).
- Bekämpfung der illegalen Beschäftigung (§ 31a Abs. 1 AO).
- Bekämpfung von Geldwäsche (§ 31b AO).

Darüber, ob eine Befugnis zur Offenbarung besteht, entscheidet der Amtsträger, der zur Geheimhaltung verpflichtet ist, nicht die anfragende oder ersuchende Stelle. Zuständig ist der Amtsträger, in dessen Bereich die zu offenbarende Tatsache fällt.

Das unbefugte Offenbaren ist kein Verwaltungsakt, sodass ein Einspruch nicht möglich ist. Allenfalls kann eine Leistungsklage auf Unterlassung beim Finanzgericht gestellt werden.

Frage 14: Was fällt Ihnen zum „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ ein?

Antwort: Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs bei verstärkter Nutzung der Informationstechnik im Besteuerungsverfahren gesichert werden. Es reduziert bürokratische Belastungen und berücksichtigt die Interessen aller Beteiligten angemessen. Es spiegelt die 18-monatige gemeinsame Arbeit von Bund und Ländern unter Beteiligung von Kammern, Verbänden sowie Finanzrichtern wider. Im Einzelnen sind dies:

Weiterentwicklung des Untersuchungsgrundsatzes

Die Finanzverwaltung muss bei der Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen und anderer ihr vorliegender Daten auch in Zukunft die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Im neugefassten § 88 AO wird nun aber klargestellt, dass die Finanzbehörden bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen auch Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekte berücksichtigen dürfen.

„Vollautomatische“ Bearbeitung von Steuererklärungen

Die Abgabenordnung enthält nun gesetzliche Regelungen zu vollständig automationsgestützt erlassenen Steuerbescheiden. Eine „vollautomatische“ Bearbeitung einer Steuererklärung setzt zum einen den Einsatz eines geeigneten Risikomanagementsystems voraus (s. dazu § 88 Abs. 5 AO) und darf zum anderen auch nur erfolgen, wenn kein Anlass für eine individuelle Prüfung durch einen Amtsträger besteht.

Ein Anlass für eine individuelle Prüfung liegt zum Beispiel vor, wenn der Steuerpflichtige Eintragungen im sog. „qualifizierten Freitextfeld“ vorgenommen hat (z.B. Bitte um intensive Prüfung eines bestimmten Sachverhalts oder Hinweis auf eine abweichende Rechtsauffassung) oder Abweichungen zwischen den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und den von Dritten der Finanzverwaltung mitgeteilten Daten vorliegen (s. dazu § 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO).

Vereinfachungen bei der Steuererklärung

Viele Daten der Steuerpflichtigen (z.B. Lohn und einbehaltene Lohnsteuer, Rentenleistungen, Renten- und Krankenversicherungsbeiträge sowie Lohnersatzleistungen) werden schon heute elektro-

nisch von den zuständigen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelt und dann bei Bearbeitung der Steuererklärung mit den Angaben des Steuerpflichtigen abgeglichen. Der mitteilungspflichtige Dritte hat den betroffenen Steuerpflichtigen auch in geeigneter Weise und binnen angemessener Frist darüber zu informieren, welche Daten er an die Finanzverwaltung übermittelt (s. dazu § 93c AO).

Künftig wird es den Steuerpflichtigen ermöglicht, in der Steuererklärung auf die Angabe derartiger Daten zu verzichten, wenn er die an die Finanzverwaltung übermittelten Daten für vollständig und richtig hält. Diese Daten gelten in diesem Fall als eigene Angaben des Steuerpflichtigen, seine Steuererklärung ist damit „vollständig“. Sind die von einem Dritten an die Finanzverwaltung übermittelten Daten aber zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig, ist der Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern. Dies gilt auch dann, wenn der Fehler erst nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt wird (siehe dazu § 150 Abs. 7 und § 175b Abs. 2 AO).

Neuregelung der Steuerklärungsfristen und des Verspätungszuschlags

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Neuregelungen erst ab dem VZ 2018 anzuwenden sind! Bis einschließlich des VZ 2017 sind weiterhin die bislang geltenden Regelungen anzuwenden (§ 10a Abs. 4 EGAO).

Die Steuerklärungsfrist nicht beratener Steuerpflichtiger nach § 149 Absatz 2 AO wird um 2 Monate verlängert (= 31. Juli des Folgejahres statt bisher 31. Mai). Viele Fristverlängerungsanträge sind daher künftig entbehrlich.

In sogenannten Beraterfällen wird die Steuerklärungsfrist um weitere 2 Monate verlängert (= 28.02. des Zweitfolgejahres statt bisher 31.12. des Folgejahres, vgl. § 149 Abs. 3 AO). Dies setzt voraus, dass die Berater die Steuerklärungen ihrer Mandanten auch künftig grundsätzlich kontinuierlich abgeben. Ist dies nicht der Fall, besteht die Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten „Vorabanforderung“ von Steuerklärungen mit 4-monatiger Erklärungsfrist.

Der Verspätungszuschlag nach § 152 AO wird nun praxisgerechter ausgestaltet. Im Regelfall wird die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch künftig im Ermessen der Finanzbehörde stehen. Bei erheblichem Verstoß gegen die Steuerklärungsfrist wird die Festsetzung eines Verspätungszuschlags künftig aber obligatorisch sein („Muss-Regelung“). Ausgenommen hiervon sind aber Steuerfestsetzungen über Null Euro und Erstattungsfälle, hier steht die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch künftig im Ermessen der Finanzbehörde.

Die Berechnungsmodalitäten werden nun gesetzlich vorgegeben und damit deutlich weniger streitanfällig sein als bisher. Der dabei eingeführte Mindestverspätungszuschlag (25 € je angefangenem Verspätungsmonat) bietet eine dem Gesetzeszweck konsequent Rechnung tragende Lösung.

Bekanntgabe von Steuerbescheiden mittels Datenabruf

Der neue § 122a AO enthält Regelungen zur elektronischen Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten, also insbesondere von Steuerbescheiden, durch Bereitstellung zum Datenabruf. Diese Form der Bekanntgabe setzt die vorherige Zustimmung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters voraus. Die Zustimmung kann jederzeit, allerdings nur mit Wirkung für die Zukunft, widerrufen werden.

Die zum Datenabruf befugte Person wird per E-Mail eine Benachrichtigung erhalten, sobald ein Verwaltungsakt zum Datenabruf bereitgestellt wurde. Der Verwaltungsakt gilt dann am dritten Tag nach Versand der Benachrichtigung als bekannt gegeben. Er wird damit zu diesem Zeitpunkt für alle Beteiligten rechtlich wirksam. Das bedeutet insbesondere, dass ab diesem Zeitpunkt die einmonatige Einspruchsfrist und ggf. die einmonatige Zahlungsfrist zu laufen beginnen.

Neue Änderungsmöglichkeit gem. § 173a AO

Durch den neuen § 173a AO wird eine langjährige Diskussion im Interesse der Steuerpflichtigen zum Abschluss gebracht. Nach dieser Vorschrift wird die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden vorgeschrieben, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib-

oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde rechtserhebliche Tatsachen nicht mitgeteilt hat. Diese Vorschrift ergänzt die Korrekturmöglichkeiten der §§ 129 und 173 AO.

Frage 15: Was fällt Ihnen zum Begriff der Revision und Beschwerde als mögliche Rechtsmittel der FGO ein?

Antwort: Das Steuerrecht ist durch einen Zwei-Instanzen-Weg gekennzeichnet: Zunächst das Finanzgericht und dann der Bundesfinanzhof.

Während in der Abgabenordnung das zulässige Rechtsmittel der Einspruch ist, gibt es in der FGO die Revision und Beschwerde.

Nach § 115 Abs. 1 FGO, steht den Beteiligten gegen das Urteil des Finanzgerichts die Revision an den Bundesfinanzhof zu, wenn das Finanzgericht oder – auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung – der Bundesfinanzhof sie zugelassen hat.

Diese Revision ist nur zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO), wenn:

- die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
- die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert, oder
- ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Hat das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen, kann die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden. Man spricht hier von der sog. Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 Abs. 1 FGO).

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen und muss innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des vollständigen Urteils begründet werden (§ 116 Abs. 3 S. 1 FGO). Diese Begründungsfrist kann von dem Vorsitzenden auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag um einen weiteren Monat verlängert werden (§ 116 Abs. 3 S. 1 FGO).

Die Nichtzulassungsbeschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils, gegen das Revision eingelegt werden soll, beigelegt werden (§ 116 Abs. 2 FGO).

Der Bundesfinanzhof entscheidet über die Beschwerde durch Beschluss (§ 116 Abs. 5 S. 1 FGO).

Wird der Nichtzulassungsbeschwerde wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zugestimmt, kann der Bundesfinanzhof in dem Beschluss das angefochtene Urteil aufheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverweisen (§ 116 Abs. 6 FGO).

Revisionsverfahren

Wurde die Revision zugelassen, ist sie innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils beim Bundesfinanzhof einzulegen. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils soll beigelegt werden (§ 120 Abs. 1 FGO). Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen (§ 120 Abs. 2 S. 1 FGO). Die Frist kann auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag verlängert werden (§ 120 Abs. 2 S. 3 FGO). Sie muss folgendes enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird;
- die Angabe der Revisionsgründe.

Neue Tatsachen oder Beweismittel können aber nicht als Revisionsbegründung herangezogen werden, da der Bundesfinanzhof lediglich eine Rechtsinstanz und keine Tatsacheninstanz ist.

Liegen die Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Revision nicht vor, so verwirft der BFH die Revision durch Beschluss (§ 126 Abs. 1 FGO).

Ist die Revision zulässig, aber unbegründet, ist sie zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Wenn die Revision begründet ist, kann der BFH durch:

- Urteil, oder
- Gerichtsbescheid

in der Sache entscheiden oder das angefochtene Urteil aufheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung zurückverweisen (§ 126 Abs. 3 FGO).

6.2 15 Fälle zur Abgabenordnung

Fall 1: Der Markthändler M betreibt mehrere Marktstände. In seiner Umsatzsteuererklärung für das letzte Jahr hatte er die Umsätze (10.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 1.900 €) aus einem Marktstand nicht der Umsatzsteuer unterworfen. In diesem Zusammenhang kann er Vorsteuerbeträge i.H.v. 900 € nachweisen, die er auch nicht berücksichtigt hatte. Aufgrund einer Mitteilung erfuhr das Finanzamt von diesem Sachverhalt und setzte nachträglich gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1.900 € Umsatzsteuer fest.

Frage: Zu Recht? Kann Vorsteuer gegengerechnet werden?

Lösung: Aufgrund der Mitteilung sind dem Finanzamt Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden, die zu einer höheren Steuer führen. Es ist insofern berechtigt, den Umsatzsteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 AO abzuändern.

Hinsichtlich der Vorsteuer ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO einschlägig. Es handelt sich zwar auch um Tatsachen oder Beweismittel, die nachträglich bekannt werden, allerdings trifft den Steuerpflichtigen hieran ein grobes Verschulden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht möglich wäre.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO ist das Verschulden unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 stehen.

Bei der Umsatzsteuer sind Tatsachen, die eine Erhöhung der Umsatzsteuer begründen, und Tatsachen, die eine höhere Vorsteuer begründen, getrennt zu beurteilen. Ein Zusammenhang zwischen nachträglich bekannt gewordenen Umsätzen und nachträglich bekannt gewordenen Leistungen an den Unternehmer im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO besteht nur insoweit, als die Eingangsleistungen zur Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen Umsätze verwendet wurden (s. § 173 AEAO Tz. 6.3).

Da dies im vorliegenden Fall gegeben ist, besteht die Möglichkeit, die Vorsteuer zu berücksichtigen.

Fall 2: Max Meier (MM) betreibt seit Anfang 2014 in Essen ein Transportunternehmen mit sieben festangestellten Fahrern. Die Lohnabrechnungen sowie die entsprechenden Lohnsteueranmeldungen wurden immer zuverlässig erstellt und beim Finanzamt Essen-Süd fristgerecht eingereicht. Der Steuerberater von Herrn Meier, Herr Max Mustermann (MM), erhält mit einfachem Brief am 20.05.2018 als Empfangsbevollmächtigter die in der Anlage 1 beigefügte Prüfungsanordnung vom 18.05.2018. In einer einige Tage später stattfindenden Besprechung teilt Herr MM dies seinem Mandanten mit und Herr Meier bittet ihn, die Unterlagen/Datenträger für die Prüfung vorzubereiten. Daneben möchte er wissen, ob diese Prüfungsanordnung zulässig und ordnungsgemäß ist.

Aufgabe 1: Erläutern Sie kurz, wie viele selbstständige Verwaltungsakte das Finanzamt mit dem Schreiben vom 18.05.2018 erlassen hat.

Aufgabe 2: Prüfen Sie unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen, ob das Schreiben des Finanzamtes vom 18.05.2018 eine wirksame Prüfungsanordnung ist. Nehmen Sie hierbei kurz Stellung zur Zulässigkeit der Außenprüfung bei dem Transportunternehmen des Max Meier.

Anlage zu Fall 2:

Finanzamt Essen-Süd

Postfach 123

45123 Essen

Essen, den 18.05.2018

Herrn Steuerberater

Max Mustermann

Musterstraße 1

45999 Essen

Steuernummer: 112/2222/3333

als Empfangsbevollmächtigter für Max Meier, Moritzstr. 2, 45143 Essen Prüfungsanordnung (§§ 196, 197 Abgabenordnung)

Sehr geehrter Herr M.,

aufgrund des § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO – und des § 42f des Einkommensteuergesetzes – EStG – wird in den Geschäftsräumen des Transportunternehmens Max Meier eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchgeführt.

Die Prüfung soll am 01.07.2018, 9.00 Uhr beginnen. Mit der Prüfung ist Herr C.C. beauftragt.

Zu prüfender Zeitraum ist 01.01.2015 bis 31.12.2017. Die Lohnsteuer-Außenprüfung erstreckt sich auf Lohnsteuer, einschließlich pauschaler Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer unter Berücksichtigung der Vorlage folgender Unterlagen/Daten:

Datenträger der Lohn-, Finanzbuchhaltung nebst Angabe des Systems und Datenpfad an Amtsstelle.

Mit freundlichen Grüßen D.D.

Unterschrift Sachgebietsleiter
der Betriebsprüfungsstelle

Dieser Prüfungsanordnung ist eine ordnungsgemäße, zutreffende Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt.

Ebenso enthält das Schreiben eine Anlage mit allen nach § 5 BpO geforderten Hinweisen zu allen Rechten und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Lohnsteuer-Außenprüfung.

Lösung: Die Außenprüfung ist gem. § 193 AO bei Herrn Meier zulässig, da er mit seinem Transportunternehmen u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und Arbeitnehmer beschäftigt.

Die Prüfungsanordnung muss gem. § 196 AO schriftlich ergehen. Da dies geschehen ist, ist der Verwaltungsakt formgerecht ergangen, § 119 Abs. 2 Satz 1 AO.

Der Inhalt einer ordnungsgemäßen Prüfungsanordnung ist anhand der §§ 119, 193 ff. AO zu definieren.

Folgende Inhalte müssen weiterhin enthalten sein:

- a) Zuständiges Finanzamt Essen-Süd, § 119 Abs. 3 Satz 1 AO,
- b) Unterschrift durch den Sachgebietsleiter, hier D.D., § 119 Abs. 3 Satz 2 AO,
- c) Rechtsgrundlage der Lohnsteuer-Außenprüfung, hier § 193 Abs. 1 AO,
- d) Steuerarten und Prüfungszeitraum, hier Lohnsteuer etc. für die Zeit vom 01.01.2015 bis 31.12.2017, § 194 Abs. 1 Satz 2 AO,

- e) Hinweis auf die Rechte und Pflichten von Herrn Meier bei der Mitwirkung gem. § 5 Abs. 2 BpO,
- f) ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung, § 196 AO,
- g) der Name des Außenprüfers (§ 197 Abs. 1 Satz 1 AO), hier C.C.

Es liegt eine ordnungsgemäße Prüfungsanordnung i.S.d. §§ 196 ff. AO vor.

Fall 3: Am Montagmorgen, den 20.08.2018 kommt ein neuer Mandant zu Ihnen und sagt, er „habe es ganz verschitzt, seine Steuererklärung für das Jahr 2014 abzugeben“. Ihr Chef sagt zu Ihnen, dass Sie das Mandat auf jeden Fall annehmen sollen. Es sei aber nun unterstellt, dass der Mandant verpflichtet gewesen ist, für das Jahr 2014 eine Steuererklärung abzugeben (= keine Antragsveranlagung).

Frage: Bis wann muss diese eingereicht werden? Gibt es hiervon Ausnahmen? Wie lang ist die Festsetzungsfrist und wie berechnet sie sich?

Lösung: Gem. § 149 Abs. 2 AO sind Steuererklärungen spätestens fünf Monate nach Ende des Kalenderjahres abzugeben, also am 31. Mai 2015. Bei steuerlich beratenen Mandanten gilt laut dem sog. „Fristenerlass“ eine allgemeine Fristverlängerung bis zum 31.12. Es bleibt dem Finanzamt unbenommen, Fälle vorweg (in der Zeit vom 30.05.–31.12) anzufordern (z.B. wg. verspäteter Abgabe in der Vergangenheit oder weil es die Arbeitslage erfordert). Eine Frist über den 31.12. hinaus wird grundsätzlich nicht mehr gewährt. Allerdings kann für eine bestimmte Anzahl von Fällen auch nach dem 31.12. Frist gewährt werden, wenn am sog. Kontingentierungsverfahren teilgenommen wird, bei dem man sich zur Abgabe einer bestimmten Menge an Erklärungen über einen bestimmten Zeitraum verpflichtet.

Die Berechnung der Festsetzungsfrist ergibt sich aus §§ 169 ff AO. Nach § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Allerdings beginnt die Frist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bei den Steuern, wo eine Steuererklärung abzugeben ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des 3. Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr, in dem die Steuer entstanden ist.

Im vorliegenden Fall wäre der Beginn also der 01.01.2018, 0.00 Uhr. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich 4 Jahre. Also wäre das Ende der Festsetzungsfrist der 31.12.2021, 24.00 Uhr.

Fall 4: Der Kaufmann Karl Blasebalg betreibt einen Polstereibetrieb in Bochum und ist außerdem als Kommanditist an einer Möbelschreinerei (KG) in Frankfurt beteiligt.

Seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 00 reichte er im Januar 02 beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt Bochum-Mitte ein. Der Bescheid erging im April 02.

Die KG reichte die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung 00 im Jahr 01 beim zuständigen Betriebsfinanzamt Frankfurt ein. Der Gewinnfeststellungsbescheid erging im Jahr 01 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO).

Im Jahr 06 fand bei der KG eine Außenprüfung statt, die (zulässigerweise) auch das Jahr 00 erfasste. Am 6. März 06 (Montag) ging der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 00 ordnungsgemäß adressiert zur Post.

Es ist davon auszugehen, dass alle Formvorschriften erfüllt sind.

Frage: Durfte das Finanzamt Frankfurt am 6. März 06 noch einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid erlassen?

Lösung: Für die Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung gelten die Vorschriften über das Besteuerungsverfahren sinngemäß (§ 181 Abs. 1 AO).

Nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beginnt die Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellung 00 mit Ablauf des Jahres 01 und endet vier Jahre später (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) mit Ablauf des Jahres 05.

Die im Jahr 06 durchgeführte Außenprüfung führt nicht zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, weil das Ereignis, das die Ablaufhemmung auslösen würde, außerhalb der Festsetzungsfrist liegt.

Die gesonderte Feststellung kann aber noch durchgeführt werden, wenn die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 00 des Karl Blasebalg noch nicht abgelaufen ist (§ 181 Abs. 5 AO). Die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid begann gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 02 und endet vier Jahre später mit Ablauf des Jahres 06. Da im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung, im März 06, die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid noch nicht abgelaufen war, darf der Feststellungsbescheid noch ergehen.

Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid vom 6. März 06 ist in Höhe des Gewinnanteiles Grundlagenbescheid und daher bindend für die Einkommensteuer 00 des Karl Blasebalg (§ 182 Abs. 1 AO).

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides muss innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Gewinnfeststellungsbescheides erfolgen (§ 171 Abs. 10 AO).

Bekanntgabetag des am 6. März 06 zur Post gegebenen Gewinnfeststellungsbescheides ist nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO der 9. März 06.

Die 2-Jahresfrist des § 171 Abs. 10 AO beginnt gemäß § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 187 Abs. 1 BGB mit dem 9. März 06 und endet nach § 188 Abs. 2, 1. HS BGB mit Ablauf des 9. März 08.

Der geänderte Einkommensteuerbescheid muss spätestens bis zum Ablauf des 9. März 08 zur Post gegeben worden sein (§ 171 Abs. 10 AO).

Fall 5: Das Finanzamt Duisburg-Süd hat für die Eheleute Max und Maria Meier für die Vorjahre geänderte Steuerbescheide mit einer erheblichen Steuernachforderung – zu Recht – erlassen. In diesem Jahr wird Maria einen erheblichen Verlust realisieren.

Frage:

- a) Was ist eine Aufrechnung und wo ist sie geregelt?
- b) Wie ist die Aufrechnungslage bei zusammen veranlagten Ehegatten?

Lösung:

- a) Die Aufrechnung ist in § 226 AO geregelt. Sie setzt die Gleichartigkeit und Gegenseitigkeit der Ansprüche, die Erfüllbarkeit der Hauptforderung und die Fälligkeit der Gegenforderung voraus. Gegenstand der Aufrechnung können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sowie schuldrechtliche Ansprüche aller Art sein. Neben dem Steueranspruch gehören hierzu:

- der Haftungsanspruch,
- der Erstattungs- und Rückforderungsanspruch,
- der Steuervergütungsanspruch, der Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen, z.B. Verspätungszuschläge,
- Kostenerstattungs- und Vorsteuervergütungsansprüche.

Die Voraussetzung der Gleichartigkeit ist erfüllt, wenn die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und die Haupt- und Gegenforderung Geldansprüche sind. Gegenseitigkeit bedeutet Schuldner- und Gläubigeridentität, d.h. Hauptforderung und Gegenforderung müssen zwischen denselben Personen bestehen. Der Schuldner des einen Anspruchs muss Gläubiger des anderen Anspruchs sein. Aufrechenbar ist daher nur der eigene Anspruch, nicht der Anspruch eines Dritten. Die Forderung, mit der aufgerechnet wird (Gegenforderung), muss entstanden und fällig sein. Die Forderung, gegen die aufgerechnet wird (Hauptforderung), muss entstanden (erfüllbar) sein. Fälligkeit ist also nicht erforderlich.