

Referendarpraxis - Lernbücher für die Praxisausbildung

Abgabenordnung und Umsatzsteuerrecht

von

Dr. Thomas Eisgruber, Dr. Ulrich Schallmoser, Dr. Stefan Maunz

2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

Abgabenordnung und Umsatzsteuerrecht – Eisgruber / Schallmoser / Maunz

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Steuerverfahrensrecht, Betriebsprüfung, Steuerstrafrecht – Referendarpraxis

Verlag Franz Vahlen München 2011

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 4173 4

3. Kapitel. Feststellungsbescheide

A. Besteuerungsgrundlagen

§ 157 Abs. 2 AO beschränkt die Angreifbarkeit eines Steuerbescheids auf die Festsetzung der Steuer selbst. Der Ansatz einzelner Einkünfte oder privater Abzüge sind nur insoweit einem Einspruch zugänglich, als dadurch die festgesetzte Steuer fehlerhaft wird.⁵⁹ 105



Diese nicht selbstständig anfechtbaren Ausgangswerte der Veranlagung bezeichnet das Gesetz als »Besteuerungsgrundlagen«. Im zweiten Halbsatz dieser Vorschrift werden aber Ausnahmen zugelassen, soweit solche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Eine solche gesonderte Feststellung steht nicht im Belieben der veranlagenden Behörde. Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen nur dann gesondert festgestellt, soweit dies in der Abgabenordnung oder einem anderen Steuergesetz vorgesehen ist. 106

Dies geschieht gemäß § 179 Abs. 1 AO durch einen Feststellungsbescheid. Da es sich bei der Feststellung immer um Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheids handelt, ist es folgerichtig, dass § 181 Abs. 1 S. 1 AO die entsprechende Anwendung der Sonderregelungen für Steuerbescheide vorsieht. 107

B. Wirkung eines Feststellungsbescheids

I. Angreifbarkeit der Besteuerungsgrundlage

Die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage führt dazu, dass der Adressat die Besteuerungsgrundlage selbst dadurch zum Gegenstand eines Einspruchs machen kann, indem er den Feststellungsbescheid – genauer: den Tenor des Feststellungsbescheids (z.B. »die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb des X betragen ... €«) – angreifen kann. 108

⁵⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler § 157 Rn. 14.

3. Kapitel. Feststellungsbescheide

II. Bindungswirkung für die Verwaltung

109 Die Möglichkeit, sich über eine einzelne Besteuerungsgrundlage rechtsbehelfsmäßig auseinanderzusetzen, ist aber nur dann sinnvoll, wenn dadurch die Streitigkeit abschließend bereinigt wird. Das bedeutet für die Verwaltung, dass sie gemäß § 182 Abs. 1 AO an den Tenor des Feststellungsbescheids gebunden ist. Das heißt:

- Die getroffenen Feststellungen müssen in den Bescheid, dessen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden, übernommen werden.
- Eine inhaltliche Überprüfung steht der den Steuerbescheid erlassenden Finanzbehörde nicht zu.
- Die Bindungswirkung ist nicht von der Bestandskraft des Feststellungsbescheids abhängig. Auch angegriffene Bescheidsfeststellungen sind zu übernehmen. Der Steuerbescheid kann aber gemäß § 155 Abs. 2 AO schon vor dem Erlass des Feststellungsbescheids ergehen.⁶⁰

§ 182 Abs. 1 AO definiert den Bescheid, der die Feststellung zu übernehmen hat, als Folgebescheid. Der Feststellungsbescheid der diese Wirkung erzielt, wird in § 171 Abs. 10 AO als Grundlagenbescheid legaldefiniert.

III. Anfechtungsbeschränkung

110 Für den Adressaten von Grundlagen- und Folgebescheiden führt dies aber nicht zu einer zusätzlichen Einspruchsmöglichkeit. Vielmehr wird im Rahmen der gesonderten Feststellung abschließend über die festgestellte Besteuerungsgrundlage entschieden. Deshalb

- muss der Steuerpflichtige bei einer fehlerhaften Feststellung gegen den Feststellungsbescheid selbst vorgehen;

beck-shop.de festgestellten Be-
zulässig). Gerügt
ng nicht wirksam
ernommen wur-

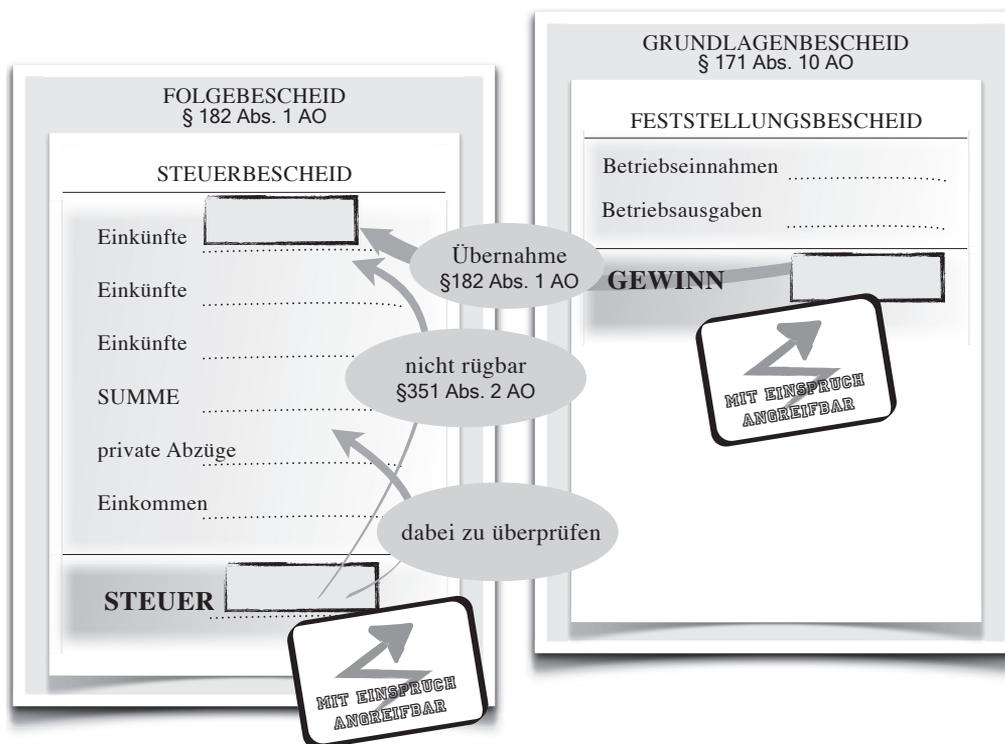
IV. Strukturelle Wirkung der Feststellung

111 Die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage führt deshalb dazu, dass die Besteuerungsgrundlage aus dem Einspruchsverfahren gegen den Folgebescheid herausgezogen und ausschließlich dem Verfahren

⁶⁰ Klein/*Ratschow* § 182 Rn. 3.

⁶¹ BFH BStBl. II 1986, 477; BFH BFH/NV 1996, 592; BFH/NV 2006, 750.

C. Die gesonderte und einheitliche Feststellung



§ 179 Abs. 1 AO
 benordnung oder
 derte Feststellung
 besondere Sicher
 eine Feststellung
 Nähe zur Festste

beck-shop.de

Aus der Vielzahl von Gesetzesgrundlagen sind folgende Fälle examensrelevant:

113

- An Einkünften sind mehrere Personen beteiligt, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO; diese (sog. gesonderte und einheitliche) Feststellung gilt für Gewinn- und Überschusseinkünfte.
- Der Betrieb einer einzelnen Person (sonst bereits Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) gehört zu einem anderen Finanzamtsbezirk als sein Wohnsitz, § 180 Abs. 1 Nr. 2b) AO; diese Feststellung kann nur bei Gewinneinkünften erforderlich sein. Die Zuständigkeit bestimmt sich dabei nach den §§ 18 ff. AO. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet (Betriebsfinanzamt), § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO, für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Tätigkeit ausgeübt wird, § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO. Die Einkommensteuer wird vom Wohnsitzfinanzamt § 19 Abs. 1 S. 1 AO veranlagt.
- Die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d Abs. 4 S. 1 EStG.

C. Die gesonderte und einheitliche Feststellung

I. Voraussetzungen und Inhalt

Nach § 179 Abs. 2 S. 2 AO ist die Feststellung gegenüber mehreren Betroffenen – also insbesondere bei der Feststellung von Einkünften, an denen mehrere Personen i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO beteiligt sind – gesondert und einheitlich vorzunehmen. 114

Der notwendige Inhalt sowie der Tenor der Feststellung ergibt sich über den Verweis des § 181 Abs. 1 S. 1 AO zu § 157 Abs. 1 S. 2 AO: Steuerart, Steuerbetrag und Steuerschuldner sind anzugeben; zu tenorieren ist, 115

3. Kapitel. Feststellungsbescheide

- wer an den Einkünften beteiligt ist,
 - welche Einkunftsart(en) vorliegt,
 - in welcher Höhe Einkünfte erzielt wurden,
 - wie sich die Einkünfte verteilen und
 - inwieweit bei einzelnen Beteiligten Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sondereinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderwerbungskosten angefallen sind.
- 116 Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, deren Anteile von (einzelnen) Beteiligten im Betriebsvermögen gehalten werden (sog. »Zebragesellschaften«), ist vom für die Veranlagung der Einkommensteuer nach § 19 AO zuständigen Wohnsitzfinanzamt zu entscheiden, ob die Einkünfte umzuqualifizieren sind und in welcher Höhe sich die Einkünfte ändern.⁶²

II. Die Adressierung des Bescheids

- 117 Die gesonderte und einheitliche Feststellung richtet sich an die Beteiligten. Nur die einzelnen Beteiligten sind Steuersubjekte der Einkommensteuer, nur sie (nicht aber die einkommensteuerlich nicht als Subjekt existente Gesellschaft oder Gemeinschaft) können die Einkünfte erzielen. Auch wenn die Feststellung gegenüber allen nach § 179 Abs. 2 S. 2 AO einheitlich erfolgt, betrifft sie jeden einzelnen Beteiligten. Adressaten des Bescheids sind daher alle Beteiligten.
- 118 Bei der Bekanntgabe ist daher notwendig jeder einzelne Beteiligte im Bescheid aufzuführen. Für die Klarstellung, auf welche Einkünfte sich der Bescheid bezieht, ist regelmäßig sinnvoll, die Bezeichnung der Personenmehrheit bei der Adressierung zu berücksichtigen, bei einer OHG also etwa »für A, B und C als Beteiligte der ABC-OHG«.

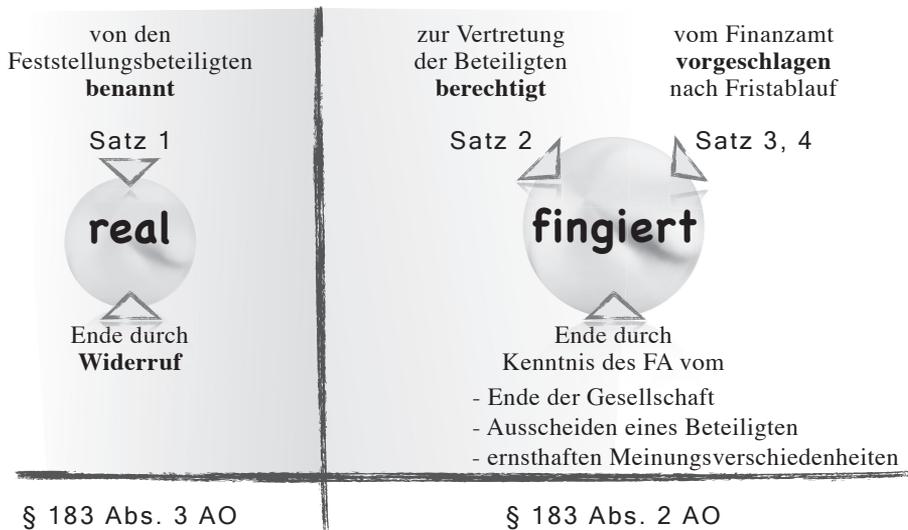
Bei sehr großen Personengesellschaften (sog. »Publikums-KG«) reicht es aus, wenn die Beteiligten als Liste dem Bescheid beigelegt sind.

beck-shop.de ifertigung des Be-
halb erlaubt § 183
In. Die Übermitt-
lung an den Empfangsbevollmächtigten wirkt gemäß § 183 Abs. 1 S. 5 AO für und gegen alle Be-
teiligten.

- 120 Grundsätzlich sollte dieser Empfangsbevollmächtigte von den Beteiligten bestellt werden, § 183 Abs. 1 S. 1 AO. Haben die Beteiligten niemand benannt, gilt gemäß § 183 Abs. 1 S. 2 AO ein zur Vertretung Berechtigter (z.B. der Komplementär einer KG) als Empfangsbevollmächtigter. Existiert auch kein Vertretungsberechtigter, kann das Finanzamt die Beteiligten auffordern, innerhalb einer angemessenen Frist einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen, § 183 Abs. 1 S. 3 AO.
- 121 Diese scheinbar harmlose Aufforderung wird aber durch Satz 4 zu einem effektiven Werkzeug, um einen Empfangsbevollmächtigten zu installieren. Denn die Finanzbehörde muss dabei einen Beteiligten als Empfangsbevollmächtigten vorschlagen, der nach Ablauf der gesetzten Frist als Empfangsbevollmächtigter gilt, wenn kein anderer Empfangsbevollmächtigter benannt wird.

⁶² BMF BStBl. I 2005, 679.

Empfangsbevollmächtigte bei einheitlich und gesonderten Feststellungen § 183 Abs. 1 AO



Die Fiktion des Empfangsbevollmächtigten endet gemäß § 183 Abs. 2 AO, wenn das Finanzamt weiß, dass

- die Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht mehr besteht
- ein Beteiligter
- ernsthafte Mei

Beim Ausscheiden
soweit nicht anzu

beck-shop.de

Dem benannten Empfangsbevollmächtigten kann gemäß § 183 Abs. 3 AO bis zum Zugang (Satz 2) des Widerrufs der Empfangsvollmacht bekanntgegeben werden.

D. Verjährung bei Feststellungen

Gemäß § 181 Abs. 1 S. 1 AO sind auf Feststellungsbescheide die Regelungen für Steuerbescheide entsprechend anzuwenden. Bezogen auf die Regelungen für die Festsetzungsverjährung bedeutet dies, dass Feststellungsbescheide grundsätzlich vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres verjähren, in dem die Feststellungserklärung eingereicht wurde (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). 124

§ 181 Abs. 5 AO erweitert aber den Zeitraum, in dem Feststellungsbescheide ergehen können. Gedanklicher Hintergrund ist, dass der Feststellungsbescheid eine einzelne Besteuerungsgrundlage des Folgebescheids zum Gegenstand eines Steuerverwaltungsakts macht. Materiell-rechtlich enthält folglich die Feststellung einen Teil des Folgebescheids. Aus diesem Grund soll gemäß § 181 Abs. 5 S. 1 AO der Grundlagenbescheid nicht vor dem Folgebescheid verjähren. Solange die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid noch nicht abgelaufen ist, verjährt der Grundlagenbescheid nicht. Für die gesonderte Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 S. 6 EStG gilt § 181 Abs. 5 AO aber nur, wenn die Verlustfeststellung pflichtwidrig unterblieben ist.⁶³ 125

Da § 171 Abs. 10 AO eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist des Folgebescheids hinsichtlich der gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids regelt, würde das Zusammenwirken beider Normen den Eintritt einer 126

⁶³ Vor Einführung von § 10d Abs. 4 S. 6 war die Feststellung möglich, solange sie für einen ESt-Bescheid von Bedeutung war (BFH BStBl. II 2002, 681).

3. Kapitel. Feststellungsbescheide

Verjährung dauerhaft verhindern. Aus diesem Grund bleibt für die Anwendung des § 181 Abs. 5 S. 1 AO die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO außer Betracht, § 181 Abs. 5 S. 1 2. Halbs. AO. Die Anfechtung des Grundlagenbescheids führt nicht dazu, dass die Zwei-Jahres-Frist für die Festsetzung der Folgesteuern sich weiter verlängert oder bis zur Unanfechtbarkeit des (geänderten) Feststellungsbescheids gehemmt wird.⁶⁴

127 Ergeht eine gesonderte Feststellung nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist aufgrund der Regelung des § 181 Abs. 5 AO, muss in dem Feststellungsbescheid nach § 181 Abs. 5 S. 2 AO auf die eingeschränkte Wirkung eines solchen Feststellungsbescheids besonders hingewiesen werden. Dieser Hinweis hat Regelungscharakter, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird. Ein Feststellungsbescheid, der nach Ablauf der Feststellungsfrist ergeht, ist daher rechtswidrig, wenn er den nach § 181 Abs. 5 S. 2 AO erforderlichen Hinweis nicht enthält.

128 (nicht belegt)

E. Die Einspruchsbefugnis

129 Bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung ist hinsichtlich der Zulässigkeit des Einspruchs grundsätzlich zu prüfen, ob eine i.S.d. § 352 AO einspruchsbefugte Person den Einspruch eingelegt hat. Diese in Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG kritische Vorschrift rechtfertigt sich daraus, dass die Personenmehrheit auch im sonstigen Rechtsverkehr nur durch die Vertretung einzelner agiert. Soweit hier einzelne befugt sind, für die gesamte Personenmehrheit zu handeln, ist dies dahin zu verstehen, dass die ihrerseits vertretene Personengesellschaft als Prozess-

beck-shop.de ne Gesellschafter
aft nicht hinzuge-
esellschafters.⁶⁵
:he Feststellungs-

Der wichtigste Fall des Einspruchsbevollmächtigten ist der oben genannte Empfangsbevollmächtigte i.S.d. § 183 Abs. 1 S. 1 AO. Ausgeschiedene Gesellschafter unterliegen nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO keiner Beschränkung. Legt ein ausgeschiedener Beteiligter Einspruch ein, wird das Verfahren für alle Beteiligten neu aufgerollt.⁶⁶

64 BFH BStBl. II 2005, 242.

65 BFH BStBl. II 2004, 964.

66 BFH BStBl. II 2003, 335.



F. Die Anbringungsbehörde

beck-shop.de

Der Einspruch ist Verwaltungsakt e
der Einspruch an

Wird der Einspruch bei einer anderen Behörde eingelegt, hat dies nur für die Frist Bedeutung. Gelangt der Einspruch rechtzeitig zur Anbringungsbehörde, liegt ein zulässiger Einspruch vor.

Bei Feststellungsbescheiden ist gemäß § 357 Abs. 2 S. 2 AO auch die Behörde, die den Folgebescheid (über den Wortlaut, der nur von Steuerbescheid spricht) erlässt, Anbringungsbehörde. Im umgekehrten Fall (Einlegung des Einspruchs für den Folgebescheid bei der Behörde, die den Grundlagenbescheid erlässt) hilft aber § 357 Abs. 2 S. 2 AO nicht.

4. Kapitel. Korrektur von Steuerverwaltungsakten

4. Kapitel. Korrektur von Steuerverwaltungsakten

A. Überblick

I. Bestandskraft

- 133 Die Bestandskraft von Verwaltungsakten dient dem Rechtsfrieden, dem zweiten Ziel der Rechtsanwendung, das der materiellen Richtigkeit von Entscheidungen weder nachrangig noch untergeordnet ist. Zu unterscheiden ist die materielle und formelle Bestandskraft.



- 134 Die materielle Bestandskraft tritt regelmäßig mit der Bekanntgabe des Verwaltungsakts ein (Ausnahme: Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung). Mit Eintritt der materiellen Bestandskraft kann die erlassende Behörde den Bescheid nicht mehr ändern. Die formelle Bestandskraft tritt mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ein. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist kann der Bescheid nicht mehr in zulässiger Weise angegriffen werden.

Das Änderungshindernis der materiellen Bestandskraft lässt sich nur überwinden, wenn und soweit eine Berichtigungs- oder Korrektornorm greift.

II. Berichtigung, Änderung und Korrektur

- 135 Die Berichtigung eines Bescheids dient der Beseitigung von Erklärungsfehlern. Gemäß § 124 Abs. 1 S. 2 AO wird der Bescheid mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird (sog. Erklärungstheorie). Fällt der erklärte Inhalt mit dem von der Behörde Gewollten auseinander, führt die Erklärungstheorie dazu, dass die Herbeiführung des ursprünglich gewollten Verwaltungsakts notwendig wird, das Erklärte muss berichtigt werden.⁶⁷ Dies ermöglicht § 129 AO. Da die Problematik des Auseinanderfallens zwischen beabsichtigter Erklärung und tatsächlich Erklärtem unabhängig von der Art des Bescheids ist, ist § 129 AO für alle Arten von Steuerverwaltungsakten anwendbar.

⁶⁷ Schwarz/Frotscher § 124 Rn. 11.