

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Steuerberaterexamen 2011

Lösungshinweise

Gemischte Klausur

AO/FGO

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

<p>Feststellung örtlich zuständige Finanzamt nicht auch für die ESt-Besteuerung zuständig war. Maßgeblich sind dabei die Verhältnisse zum 31.12.2004.</p>	1
<p>Für die gesonderte Feststellung des Gewinns aus freiberuflicher Tätigkeit ist gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird. Die Tätigkeit wurde seit 1.11.2004 vorwiegend im Bezirk des Finanzamts Weilheim ausgeübt, d.h. im Bezirk des Wohnsitzfinanzamtes (§ 19 Abs. 1 AO). Daher ist nach den Verhältnissen zum Schluss des Jahres 2004 das Finanzamt Landsberg in vollem Umfang zuständig. Der Zuständigkeitswechsel tritt im November 2004 ein, da S zu diesem Zeitpunkt dem FA Landsberg die entsprechende Information mitteilt (§ 26 Satz 1 AO). Die Ausnahme des § 26 Satz 2 AO greift nicht, da das Besteuerungsverfahren durch die Zuständigkeit nur eines Finanzamts einfacher und zweckmäßiger ist.</p>	1
<p>Die Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung des Gewinns für 2004 waren daher gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO nicht mehr gegeben. Somit war bereits der FestB vom November 2005 rechtswidrig, da er mangels Tatbestandsvoraussetzungen nicht hätte ergehen dürfen.</p>	1
<p>Die Rechtswidrigkeit des ersten FestB führt jedoch nicht zu dessen Nichtigkeit, da die Voraussetzungen des § 125 AO nicht erfüllt sind. Der Bescheid ist gemäß § 124 Abs. 1 AO wirksam geworden und entfaltet als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für den EStB 2004.</p>	1
<p>Die Änderung des Gewinns aus freiberuflicher Tätigkeit um 20.000 EUR im EStB 2004 ist daher nur möglich, wenn der FestB aus dem November 2005 aufgehoben wird. Dies setzt voraus, dass die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist und eine Änderungsnorm greift.</p>	1
<p>Gemäß § 181 Abs. 1 AO gelten die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung für die gesonderte Feststellung sinngemäß.</p>	
<p>1.1.3. Feststellungsverjährung</p>	
<p>Die Feststellungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Gewinn entstanden ist, mithin mit Ablauf des 31.12.2004 (§§ 170 Abs. 1, 38 AO iVm. 36 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG)</p>	1
<p>Fraglich ist, ob die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO greift.</p>	
<p>Es bestand aufgrund des Zuständigkeitswechsels für S keine gesetzliche Verpflichtung mehr zur Abgabe einer Feststellungserklärung (s.o.), § 181 Abs. 2 AO. Allerdings wurde er ausdrücklich vom FA Weilheim aufgefordert, sodass die Verpflichtung gemäß § 181 Abs. 1 iVm. 149 Abs. 1 Satz 2 AO bestand. Die Feststellungsfrist begann daher gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des 31.12.05 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1 BGB) und endete regulär nach 4 Jahren (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) mit Ablauf des 31.12.09 (§ 108 Abs. 1 AO, 188 Abs. 2 BGB). Demnach wäre im Oktober 2011 Feststellungsverjährung eingetreten.</p>	1
<p>Fraglich ist, ob eine Ablaufhemmung (§ 171 AO) greift.</p>	
<p>In Betracht kommt vorliegend eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO. Voraussetzung ist, dass vor Ablauf der Feststellungsfrist eine Außenprüfung ernsthaft begonnen wurde, die aufgrund einer wirksam bekannt gegebenen Prüfungsanordnung durchgeführt wurde.</p>	1
<p>Zwar wurde die Prüfungsanordnung wirksam bekannt gegeben, sie war jedoch rechtswidrig, da</p>	

<p>sie vom Finanzamt Weilheim, mithin einem nicht örtlich zuständigen Finanzamt, erlassen wurde (§ 195 AO).</p>	1
<p>Der Fehler ist weder nach § 126 heilbar noch nach § 127 AO unbeachtlich.</p>	1
<p>Dennoch ist die Prüfungsanordnung wirksam geworden, da keine Nichtigkeitsgründe (§ 125 AO) vorliegen (§§ 124 Abs. 1, 2 AO).</p>	1
<p>S hätte in 2006 gegen die Prüfungsanordnung des FA Weilheim Einspruch einlegen müssen (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dies hat er jedoch versäumt. Ein Einspruch gegen die Prüfungsanordnung ist in 2011 aufgrund des Ablaufs der einmonatigen Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) auch nicht mehr zulässig.</p>	1
<p>Eine Rücknahme der rechtswidrigen Prüfungsanordnung nach § 130 Abs. 1 AO scheidet ebenfalls aus, da das Finanzamt Landsberg die Prüfung durchgeführt hätte, wenn S die Prüfungsanordnung angefochten hätte (§§ 193 Abs. 1, 194 AO).</p>	1
<p>Die Außenprüfung wurde vor Ablauf der Feststellungsfrist begonnen, sodass die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO greift.</p>	
<p>Da aufgrund der Außenprüfung noch kein wirksamer Steuerbescheid erlassen wurde, ist die Vorschrift des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO zu beachten. Demnach endet die Feststellungsfrist auch ohne Erlass eines Steuerbescheides spätestens mit Ablauf der Fristen des § 169 Abs. 2 AO nach Ablauf des Kalenderjahres der Schlussbesprechung. Die Schlussbesprechung fand im Januar 2007 statt. D. h. bei vierjähriger Feststellungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) endet die Feststellungsfrist für den FestB 2004 spätestens mit Ablauf des Jahres 2011. Somit ist die Feststellungsfrist im Oktober 2011 noch nicht abgelaufen. Auf die Frage, ob eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) vorliegt und als Folge insoweit eine fünf- bzw. zehnjährige Feststellungsfrist zu beachten ist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) kommt es für die Betrachtung der Feststellungsverjährung nicht mehr an.</p>	2
<p>1.1.4. Korrektornorm für den FestB aus dem November 2005</p>	
<p>Der FestB aus dem November 05 war unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen. Eine Aufhebung des Bescheids könnte mithin nach § 164 Abs. 2 AO erfolgen, wenn der VdN noch besteht. Ein Wegfall des VdN könnte durch ausdrückliche Aufhebung (§ 164 Abs. 3 AO) oder Ablauf der Feststellungsfrist (§ 164 Abs. 4 AO) eingetreten sein.</p>	1
<p>Im Bescheid vom 19.02.07 wurde der VdN zwar aufgehoben, diese Aufhebung wird jedoch aufgrund der Nichtigkeit des Verwaltungsaktes nicht wirksam.</p>	1
<p>Somit wird der VdN erst mit Ablauf der Feststellungsfrist entfallen (§ 164 Abs. 4 AO). Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO gilt auch in diesem Fall (§ 164 Abs. 4 Satz 2 AO).</p>	1
<p>Zwischenergebnis: Eine Aufhebung des Feststellungsbescheides kann daher im Oktober 2011 noch erfolgen (§ 164 Abs. 2 AO)</p>	
<p>1.2. Prüfung des Einkommensteuerbescheids</p>	
<p>1.2.1. Festsetzungsfrist</p>	

<p>Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beginnt aufgrund der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung (§ 149 Abs. 1 S.1 AO iVm. § 25 Abs. 3 EStG) mit Ablauf des Jahres der Einreichung der Erklärung (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), mithin mit Ablauf des 31.12.05 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1 BGB).</p> <p>Die Festsetzungsfrist beträgt grds. 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr.2 AO) und endet somit regulär mit Ablauf des 31.12.09 (§ 108 Abs. 1 AO, § 188 Abs. 2 BGB).</p> <p>Fraglich ist, ob der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt ist (§ 171 AO).</p> <p>Die Aufhebung des FestB führt zu einer Ablaufhemmung der Einkommensteuerfestsetzung gem. § 171 Abs. 10 AO, da es sich bei dem FestB um einen Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung (§ 182 Abs.1 AO) handelt.</p> <p>Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer endet insoweit nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des geänderten Feststellungsbescheids. Somit ist die Festsetzungsfrist insoweit im Oktober 2011 noch nicht abgelaufen. Voraussetzung ist, dass die Aufhebung des Feststellungsbescheids noch bis zum Ablauf der Feststellungsverjährung erfolgt.</p>	<p>1</p> <p>1</p>
<p>1.2.2. Korrektornorm</p> <p>Da der EStB aus dem Februar 06 ohne Nebenbestimmungen ergangen ist, ist eine Änderung nach §§ 164 Abs. 2 oder 165 AO nicht möglich.</p> <p>Die Änderung kann jedoch auf § 175 Abs. 1 S.1 Nr. 1 AO gestützt werden.</p> <p>Das Finanzamt Landsberg wird nach Aufhebung des Grundlagenbescheids den Sachverhalt, der bisher Gegenstand des Feststellungsverfahrens war, mithin den Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit, selbständig beurteilen und den Folgebescheid insoweit nach § 175 Abs. 1 S.1 Nr. 1 AO ändern (vgl. AEAO zu § 175, Tz. 1.3 S.1).</p> <p>Ergebnis: Der EStB kann unter Berücksichtigung eines Gewinns aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von EUR 150.000 geändert werden.</p>	<p>1</p> <p>1</p>
<p>2. Änderung aufgrund des Zuschusses</p> <p>2.1. Auswirkungen des Zuschusses</p> <p>S konnte die erhöhte AfA gemäß § 7i Abs. 1 EStG in Höhe von (9% x EUR 200.000=) EUR 18.000 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG). Durch den Zuschuss wird die Bemessungsgrundlage für die AfA jedoch gemindert (§ 7i Abs. 1 Satz 7 EStG), sodass die jährliche AfA nur noch [(EUR 200.000 – EUR 50.000] x 9%=)EUR 13.500 beträgt. Die ESt ist daher zu erhöhen.</p> <p>Dies ist möglich, wenn für den EStB 2004 die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist und eine Korrektornorm greift.</p>	<p>2</p>
<p>2.2. Festsetzungsfrist</p> <p>Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beginnt aufgrund der Pflicht zur Abgabe einer</p>	

<p>Einkommensteuererklärung (§ 149 Abs. 1 S.1 AO iVm. § 25 Abs. 3 EStG) mit Ablauf des Jahres der Einreichung der Erklärung (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), mithin mit Ablauf des 31.12.05 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1 BGB). Die Festsetzungsfrist beträgt grds. 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr.2 AO) und endet somit regulär mit Ablauf des 31.12.09 (§ 108 Abs. 1 AO, § 188 Abs. 2 BGB).</p> <p>Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO greift nicht, da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht Gegenstand der Außenprüfung waren.</p> <p>Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO greift nicht, da insoweit kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung vorliegt.</p> <p>Ggf. könnte jedoch die Anlaufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO zum Tragen kommen. Dies wäre der Fall, wenn ein rückwirkendes Ereignis vorliegen würde. Die Zahlung des Zuschusses im Jahr 2007 ist als rückwirkendes Ereignis anzusehen, da dieser Zuschuss steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.</p> <p>Die Festsetzungsfrist beginnt somit gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Jahres 2007 (Zahlung des Zuschusses) und endet nach 4 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) regulär mit Ablauf des Jahres 2011.</p> <p>Im Oktober 2011 ist die Festsetzungsfrist somit noch nicht abgelaufen.</p>	<p>1</p> <p>1</p>
<p>2.3.Korrekturnorm</p> <p>Mangels Nebenbestimmungen im Erstbescheid scheidet eine Änderung nach §§ 164 Abs. 2, 165 AO aus.</p> <p>Die Änderung des Bescheides kann jedoch aufgrund § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen, da mit dem Zuschuss ein Ereignis eingetreten ist, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.</p> <p>Ergebnis: Der Einkommensteuerbescheid 2004 kann hinsichtlich der Auswirkungen aus dem Zuschuss im Oktober 2011 noch geändert werden.</p>	<p>2</p>
<p>Gesamtpunktzahl</p>	<p>35</p>