

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Lösungshinweise zur Klausur Steuerberaterprüfung 2008/2009

Teil A

(Betriebsprüfung - Veranlagungszeitraum 2007)

Ein Rechtsbehelf gegen den Ablehnungsbescheid vom 02.07.2008 hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit des Rechtsbehelfs

Die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde hat zu prüfen, ob der Rechtsbehelf nach §§ 347 ff. AO zulässig ist, insbesondere ob er in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist. Mangelt es hieran, ist der Einspruch als unzulässig zu verwerfen.

1. Statthafter Rechtsbehelf

Gegen die Ablehnungsverfügung des Finanzamts vom 02.07.2008, die USt-Festsetzung 2007 auf Antrag vom 02.06.2008 zu ändern (StB Dederichs als Vertreter des Loibl), ist der Einspruch nach § 347 AO der richtige Rechtsbehelf. Es geht in der Sache um einen Verwaltungsakt in einer USt-Angelegenheit nach §§ 1 Abs. 1, 155 Abs. 1 S. 3 AO, die unter § 347 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 AO fällt. **1/1**

2. Rechtzeitige Einspruchseinlegung

- a.) Der Einspruch muss rechtzeitig eingelegt werden. Wenn – wie hier – der Verwaltungsakt mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen ist, beträgt die Einspruchsfrist einen Monat ab Bekanntgabe - §§ 355 Abs. 1, 356 Abs. 1 AO. Die Bekanntgabe ist grundsätzlich nur wirksam, wenn sie an Loibl als Unternehmer und Schuldner der Umsatzsteuer erfolgt - §§ 43 S. 1 AO, 13a Abs. 1 UStG. **1/2**
- b.) Der Ablehnungsbescheid konnte jedoch im vorliegenden Fall an StB Dederichs als dem Bevollmächtigten des Loibl bekannt gegeben werden - § 122 Abs. 1 S. 3 AO. Loibl hatte StB Dederichs zwar keine ausdrückliche Empfangsvollmacht erteilt. Nachdem Dederichs aber am 02.06.2008 den Änderungsantrag für Loibl gestellt hatte, war es seitens des Finanzamts ermessensgerecht, den die Änderung ablehnenden Bescheid vom 02.07.2008 diesem bekannt zu geben. In einem solchen Fall fordert § 80 Abs. 3 S. 1 AO, dass sich das Finanzamt an den Bevollmächtigten wendet. Dies gilt umso mehr, als StB Dederichs eine schriftliche „Vollmacht zur Vertretung in den Umsatzsteuerangelegenheiten von Joachim Loibl“ hatte. Der Ablehnungsbescheid ist mit der Bekanntgabe an StB Dederichs wirksam geworden. **1/3**
- c.) Unterstellt, der Änderungsbescheid vom 02.07.2008 ist an diesem Tage zur Post gegeben worden, dann gilt er am Montag, dem 07.07.2008 als bekannt gegeben. In diesem Fall greift die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Der dritte

Tag nach Aufgabe zur Post ist der 05.07.2007. Das ist ein Samstag. Nachdem § 108 Abs. 3 AO nach neuerer BFH-Rechtsprechung auch auf die Zustellungsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO anzuwenden ist (BFH BStBl II 2003, 2), gilt die Bekanntgabe als am Montag, dem 07.07.2008 erfolgt. **1/4**

- d.) Nachdem der die Änderung ablehnende Verwaltungsakt als am 07.07.2008 bekannt gegeben gilt, läuft die Einspruchsfrist nach §§ 355 Abs. 1 S. 1, 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB am 07.08.2008 ab. StB Dederichs hat am 07.08.2008 noch die Möglichkeit, gegen den Bescheid vom 02.07.2008 für seinen Mandanten Loibl Einspruch einzulegen. Der Einspruch muss allerdings bis 24.00 Uhr beim Finanzamt eingehen. **1/5**

3. Formgerechte Einspruchseinlegung

- a.) Der Rechtsbehelf/Einspruch ist schriftlich oder zur Niederschrift einzulegen - § 357 Abs. 1 S. 1 AO, wobei die genaue Bezeichnung „Einspruch“ nicht gewählt werden muss - § 357 Abs. 1 S. 4 AO. Für das Finanzamt muss lediglich erkennbar sein, dass sich der Einspruchsführer gegen den Ablehnungsbescheid vom 02.07.2008 wehren will. Der Einspruch kann nach §§ 365 Abs. 1, 80 Abs. 1 AO auch von einem Vertreter eingelegt werden. **1/6**
- b.) Der Einspruch ist ohne Begründung, ohne einen bestimmten Antrag und ohne die Angabe von Tatsachen und Beweismittel wirksam. Nach § 88 Abs. 1 S. 1 AO gilt der Amtsermittlungsgrundsatz. § 357 Abs. 3 AO enthält weitere Hinweise zur Einspruchseinlegung. Diese Bestimmung ist aber lediglich eine „Sollvorschrift“. **1/7**
- c.) Der Einspruch muss nach § 357 Abs. 2 AO beim Finanzamt Starnberg bis zum 07.08.2008 um 24.00 Uhr eingelegt werden. Nachdem die Einspruchseinlegung bis um 18.00 Uhr noch nicht erfolgt war, ist dies auf dem Postweg oder zur Niederschrift nicht mehr möglich. Der Einspruch muss entweder per Boten, per Telegramm (§ 357 Abs. 1 S. 3 AO), per Telefax (AEAO zu § 357 Nr. 1 S. 1) oder per E-Mail eingelegt werden. Letzteres ist allerdings nur möglich, wenn das Finanzamt Starnberg eine E-Mail-Adresse hat und vorhält (AEAO zu § 357 Nr. 1 S. 2, § 87 a Abs. 1 AO). **1/8**
- d.) Die Beschwer gilt bei belastenden Verwaltungsakten als konkludent geltend gemacht - § 350 AO.

II. Begründetheit des Rechtsbehelfs

Nachdem der Einspruch zulässig ist, hat die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen - § 367 Abs. 2 S. 1 AO. Der Einspruch hat dann Aussicht auf Erfolg, wenn die Ablehnung des Änderungsantrages vom 02.06.2008 rechtswidrig war.

1. Festsetzung der USt 2007 – Gegenstand des Änderungsantrages

Der Änderungsantrag kann nur dann Erfolg haben, wenn bereits eine wirksame USt-Festsetzung 2007 erfolgt ist.

- a.) Mit der USt Jahreserklärung 2007 ist die Steuer nicht festgesetzt worden. Die von Loibl abgegebene USt-Jahreserklärung ist eine Steueranmeldung i.S.d. § 168 AO. Sie wies jedoch mit 481.600 € einen geringeren USt-Betrag aus als die Summe der Voranmeldungen mit 481.680 €. Das führt zu einer Herabsetzung der bisher nach den Voranmeldungen zu entrichtenden Steuer. In einem solchen Fall wird nach § 168 S. 2 AO die Steueranmeldung erst dann zu einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Finanzbehörde zustimmt. **1/9**
- b.) Das Finanzamt Starnberg hat der Steueranmeldung weder ausdrücklich noch konkludent zugestimmt. Damit ist der angemeldete Betrag i.H.v. 481.600,00 € nicht wirksam festgesetzt worden. Ein Änderungsantrag kann sich auf die Jahressteuererklärung 2007 nicht beziehen. **1/10**
- c.) Eine Festsetzung der USt 2007 in Höhe von 482.080,00 € liegt jedoch in dem Bescheid vom 28.04.2008. - §§ 167 Abs. 1, 155 Abs. 1 und 124 Abs. 1 AO. Der USt-Bescheid geht – den Äußerungen Dederichs zufolge nicht ihm sondern – dem Steuerschuldner Loibl direkt zu. Das geht aber in Ordnung. StB Dederichs hatte lediglich eine Verfahrensvollmacht von Loibl erhalten und keine ausdrückliche Empfangsvollmacht. Die von Loibl im Rahmen der USt-Außenprüfung erteilte „Vollmacht zur Vertretung in den USt-Angelegenheiten“ bevollmächtigte StB Dederichs nicht zur Empfangnahme von Steuerbescheiden. Darauf weist letztendlich auch der Sachverhalt mit den Worten hin: „Eine ausdrückliche Empfangsvollmacht war dem Steuerberater nicht erteilt worden“. Danach war die Finanzbehörde nicht verpflichtet, den Umsatzsteuerbescheid 2007 StB Dederichs als Bevollmächtigtem des Loibl bekannt zu geben. **1/11**
- d.) Das Finanzamt Starnberg handelte mithin rechtmäßig, als es den USt-Bescheid 2007 dem Steuerpflichtigen Loibl bekannt gab. Nachdem der Bescheid am Montag, dem 28.04.2008 zur Post gegeben wurde, galt er als am 01.05.2008 zugegangen - § 122 Abs. 2 Nr.1 AO. Das ist ein Feiertag. Nach § 108 Abs. 3 AO verschiebt sich deshalb die Bekanntgabe auf Freitag, den 02.05.2008. **1/12**

Nach alledem ist Gegenstand des Änderungsantrages vom 02.06.2008 die am 02.05.2008 wirksam gewordene USt-Festsetzung 2007 in Höhe von 482.080,00 €. **1/12**

2. Änderungsgrundlagen

Dem zulässigen Einspruch ist stattzugeben, wenn für den Antrag auf Änderung des USt-Bescheides 2007 vom 28.04.2008 eine Rechtsgrundlage besteht und wenn deshalb das Finanzamt dem Änderungsantrag hätte entsprechen müssen. In dem Antrag vom 02.06.2008 ist kein Einspruch gegen den USt-Bescheid vom 28.04.2008 zu sehen. Eine telefonische Einspruchseinlegung ist unzulässig; Telefonate können nicht als Einspruchseinlegung zur Niederschrift nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO gewertet werden (vgl. FG München EFG 2000, 245). Ein Einspruch kann sich nur gegen den eine Änderung

des Bescheids vom 28.04.2008 ablehnenden Verwaltungsakt richten, der am 02.07.2008 versandt worden war. Dieser Einspruch ist begründet, wenn eine Änderungsvorschrift nach den §§ 129, 172 ff. AO greift.

- a.) Als Änderungsvorschrift kommt § 164 Abs. 2 AO in Betracht. Der USt-Änderungsbescheid vom 28.04.2008 ist jedoch ohne jede Nebenbestimmung ergangen. Deshalb stand er auch nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung. USt-Festsetzungen müssen nicht generell unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Die Auffassung Dederichs ist falsch. **1/13**
- b.) Als weitere Änderungsnorm kommt § 129 AO in Betracht. § 129 AO gilt nach § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO auch für Steuerbescheide, wenngleich diese Bestimmung nicht bei den Berichtigungsvorschriften der §§ 172 ff. AO steht. Wenn diese Bestimmung zur Anwendung kommen sollte, müsste eine offenbare Unrichtigkeit (Versehen des Finanzbeamten) zu einer fehlerhaften USt-Festsetzung 2007 geführt haben. Aus dem Sachverhalt ist nicht ersichtlich, dass ein Schreibfehler, ein Rechenfehler oder eine ähnliche Unrichtigkeit zu einem rechtswidrigen USt-Bescheid geführt haben. Die Nichtberücksichtigung der Vorsteuer i.H.v. 2.470 € in dem USt-Bescheid 2007 ist zwar grob fehlerhaft; es ist aber nicht auszuschließen, dass der Veranlagungsbeamte den USt-Bescheid aufgrund eigener Prüfung und Würdigung der vom Prüfer festgestellten Sachverhalte bewusst in Höhe von 482.080 € erlassen hat. Eine Änderung oder Berichtigung nach § 129 AO scheidet aus. **1/14**
- c.) Das Änderungsbegehren könnte auf § 174 Abs. 3 AO gestützt werden. Die Vorsteuer aus der Hochregallieferung ist erkennbar in dem USt-Bescheid 2007 nicht berücksichtigt worden, weil sie in dem USt-Bescheid 2008 hätte berücksichtigt werden sollen bzw. in der USt-Voranmeldung für Januar 2008 angesetzt worden ist. Dann kann nach § 174 Abs. 3 AO die USt-Steuerfestsetzung 2007 geändert, und der Vorsteuerbetrag aus der Hochregallieferung von der im USt-Bescheid 2007 vom 28.04.2008 ausgewiesenen Umsatzsteuer abgezogen werden. Damit ist eine Änderung nach § 174 Abs. 3 AO möglich. **1/15**
- d.) Eine Änderungsmöglichkeit bietet letztendlich auch § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO. Danach kann ein Steuerbescheid auch nach Bestandskraft insoweit geändert werden, als der Steuerpflichtige/Steuerschuldner vor Bestandskraft des Bescheides einen Änderungsantrag stellt. Der USt-Bescheid vom 28.04.2008 gilt als am 02.05.2008 bekannt gegeben - § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Rechtsbehelfsfrist läuft am 02.06.2008 ab - §§ 108 Abs. 3, 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB. Genau an diesem Tage stellte Dederichs noch für seinen Mandanten Loibl den Änderungsantrag. Dieser ist als schlichter Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO zu werten, sodass trotz Bestandskraft der USt-Bescheides 2007 vom 28.04.2008 noch geändert und die richtige Steuerzahllast in einem neuen USt-Bescheid 2007 festgesetzt werden kann. **2/17**

III. Ergebnis

Nach alledem ist der Einspruch zulässig und begründet. Die Umsatzsteuerfestsetzung 2007 ist auf 479.610 € herabzusetzen (482.080 € ./ 2.470 €).

Teil B

(Betriebsprüfung - Veranlagungszeitraum 2006)

Der Rechtsbehelf vom 07.08.2008 gegen den USt-Änderungsbescheid vom 28.04.2008 hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit des Rechtsbehelfs

Die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde hat zu prüfen, ob der Rechtsbehelf nach §§ 347 ff. AO zulässig ist, insbesondere ob er in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist. Mangelt es hieran, ist der Rechtsbehelf als unzulässig zu verwerfen.

1.) Statthafter Rechtsbehelf

Der USt-Änderungsbescheid 2006 vom 28.04.2008 ist ein Verwaltungsakt in Abgabenangelegenheiten nach § 1 Abs. 1 AO. Hiergegen kann der Steuerschuldner/Steuerpflichtige nach § 347 Abs. 1 S. 1 AO Einspruch einlegen. **1/18**

2. Fehlendes Rechtsschutzbedürfnis - Beschwer

Der Einspruch könnte wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig sein. Die Finanzbehörde trifft die Beweislast, dass der USt-Änderungsbescheid dem Steuerpflichtigen nach § 124 Abs. 1 S. 1 AO bekannt gegeben worden ist. Das ergibt sich aus § 122 Abs. 2 Hs. 2 AO. Diesen Beweis kann sie nicht führen. Deshalb ist davon auszugehen, dass der Änderungsbescheid vom 28.04.2008 noch nicht wirksam geworden ist. Gleichwohl muss dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall die Möglichkeit eingeräumt werden, hiergegen Einspruch einzulegen (BFH BStBl II 1995, 576). Ein Einspruch ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil bei einem nichtigen Verwaltungsakt oder bei einem Nicht-Verwaltungsakt ein Rechtsschutzbedürfnis fehlen könnte. Von dem nicht bekannt gegebene Verwaltungsakt geht zumindest ein Rechtsschein aus. Das kann hier allein schon darin erkannt werden, dass Loibl eine Mahnung der Finanzkasse für die Steuerschuld aus dem nicht bekannt gegebenen und damit unwirksamen Änderungsbescheid vom 28.04.2008 erhielt. Ein Einspruch ist deshalb gegen den USt-Änderungsbescheid vom 28.04.2008 zulässig, obgleich er nicht bekannt gegeben und nicht wirksam geworden ist (vgl. auch AEAO zu § 347 Nr. 1 S. 1). Aus dem gleichen Grunde kann Loibl auch (konkludent) geltend machen, durch den – nicht existenten – Änderungsbescheid vom 28.04.2008 beschwert zu sein - § 350 AO. **1/19**

3. Form und Frist

Der Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 28.04.2008 hat nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO in Schriftform oder zur Niederschrift zu erfolgen. Die Frist beträgt nach §§ 357 Abs. 1 S. 1, 356 Abs. 2 S. 1 AO ein Monat/ein Jahr nach Bekanntgabe des Bescheides. Nachdem der „USt-Phantom-Bescheid“ vom 28.04.2008 aber noch nicht bekannt gegeben worden ist, muss eine solche Frist nicht eingehalten werden. **1/20**

4. Rechtswirkungen des Bescheides vom 19.08.2008 (neuer Ausdruck)

Der Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 28.04.2008 könnte unzulässig (geworden) sein, nachdem die Finanzbehörde StB Dederichs einen neuen Ausdruck des Bescheids vom 28.04.2008 zugestellt hatte. Mit der Bekanntgabe eines neuen Ausdrucks an StB Dederichs hat das Finanzamt Starnberg erstmals eine wirksame Bekanntgabe des nach der Betriebsprüfung ergangenen USt-Änderungsbescheid 2006 bewirkt. StB Dederichs hatte keine ausdrückliche Empfangsvollmacht. Nachdem er aber eine allgemeine Vollmacht hatte und zudem die Bekanntgabe des Bescheids an sein Büro forderte, konnte das Finanzamt den Bescheid an ihn auch zusenden. Dies gilt umso mehr, als nach AEAO zu § 80 Nr. 1 S. 2 AO generell eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung bei Angehörigen des steuerberatenden Berufes angenommen werden kann. Danach ist der ursprünglich auf den 28.04.2008 datierte USt-Änderungsbescheid am 19.08.2008 wirksam geworden.

Dies alles ändert aber nichts an der Zulässigkeit des Einspruchs vom 07.08.2008 gegen den „USt-Phantom-Bescheid 2006“ vom 28.04.2008. Der Bescheid vom 19.08.2008 wird vielmehr nach § 365 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 AO zum Gegenstand des am 07.08.2008 in Gang gesetzten Rechtsbehelfsverfahrens. **2/22**

II. Begründetheit des Rechtsbehelfs

Der zulässige Einspruch ist begründet, wenn der USt-Änderungsbescheid 2006 vom 28.04.2008/19.08.2008 rechtswidrig ist. Nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO hat die Finanzbehörde die Steuersache in vollem Umfang neu zu prüfen. Eine Änderung des angefochtenen Bescheides hat sich aber an § 351 Abs. 1 AO zu orientieren. Änderungen können danach nur insoweit erfolgen, als die Änderung (gegenüber dem unanfechtbaren Erstbescheid vom 10.09.2007 mit einer Steuer i.H.v. 360.000 €) reicht. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn und soweit die Korrekturvorschriften der §§ 129, 172 ff. AO greifen. Dann sind eigenständige Korrekturen zulässig. **1/23**

1. Entnahme des Sprinters – (1.280 € Mehrwert)

Dem Veranlagungsbeamten war durch den Prüfungsbericht die Entnahme des Sprinters bekannt geworden. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Die Entnahme des Sprinters war der Finanzbehörde nicht ausdrücklich dargestellt worden, sodass die Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dem Grunde nach vorliegen.

Dabei bliebe aber unberücksichtigt, dass die für die Bearbeitung des Steuerfalles zuständige Dienststelle anhand der von Loibl eingereichten Unterlagen unschwer hätte erkennen können, dass mit Entnahmevergang eine umsatzsteuerliche Belastung i.H.v. 1.280 € ausgelöst wurde. Eine einfache Umsatzsteuerprobung hätte die Diskrepanz zwischen den angegebenen Entnahmen und den in der USt-Erklärung angegebenen Wertangaben nach § 3 Abs. 1 b und Abs. 11 UStG aufgedeckt und zur Überprüfung der Unstimmigkeiten führen müssen. Nachdem die Finanzbehörde in dem USt-Bescheid vom 10.09.2007 von der USt-Erklärung des Loibl abgewichen war, hat sie offensichtlich den Steuerfall geprüft. Bei einer ordnungsgemäßen Prüfung des Steuerfalles hätten sich ihr die Unstimmigkeiten aufdrängen müssen. Ist eine Steuererklärung abgegeben worden, muss die Finanzbehörde bei Unklarheiten den Zweifeln nachgehen, die sich bei einer (ordnungsgemäßen) Prüfung ergeben (BFH BStBl II 1990, 198). Unterlässt dies die Finanzbehörde, so ist sie nach Treu und Glauben daran gehindert, die Änderung eines Bescheides auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu stützen (BFH BStBl II 2004, 95).

Grundsätzlich ist ein Mitverschulden des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Wenn jedoch – wie hier angenommen – der Pflichtverstoß des Finanzamts überwiegt, ist das Mitverschulden des Steuerpflichtigen unbeachtlich (BStBl II 1993, 569; BFH/NV 1093, 496).

Daraus folgt, dass sich keine eigenständige Korrekturmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eröffnet. Die steuerliche Auswirkung zu Lasten des Loibl i.H.v. 1.280 € kann jedoch als materieller Fehler im Rahmen der Änderungsgrenzen, die sich beim Eingreifen der §§ 129, 172 ff. AO ergeben, berücksichtigt werden. **4/27**

2. Änderung der FG-Rechtsprechung – (1.500 € Wenigersteuer)

Zugunsten des Loibl hatte der Prüfer die nach neuer BFH-Rechtsprechung steuerfreien Umsätze i.H.v. 1.500 € aufgedeckt. Grundsätzlich ermöglicht die Änderung finanzgerichtlicher Rechtsprechung keine Berichtigungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die geänderte Rechtsprechung ist für sich betrachtet keine neue Tatsache. Hier wird jedoch nicht nur die neue Rechtsprechung nachträglich bekannt. Der zur Entscheidung berufenen Dienststelle wird auch (und erst) der umsatzsteuerliche Sachverhalt nachträglich bekannt, der der geänderten Rechtsprechung zugrunde liegt. Wenn der Veranlagungsbeamte hiervon durch den Prüfungsbericht erfährt, erlangt er damit von einer Tatsache erst nach Erlass des Erstbescheides vom 10.09.2007 Kenntnis. Damit ist das Tatbestandsmerkmal „neue Tatsache“ gegeben, das eine Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO eröffnet. **1/28**

Den Steuerpflichtigen darf bei einer Änderung aufgrund neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 AO kein Verschulden dafür treffen, dass diese Tatsache erst nachträglich dem Finanzamt bekannt wird. Ein solches Verschulden ist zu verneinen, wenn sich Loibl – wie hier – mit den Angaben in seiner Steuererklärung im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung sieht. **1/29**

Bei all dem darf aber nicht unbeachtet bleiben, dass nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO Steuerbescheide oder Änderungsbescheide nur dann geändert werden können, wenn das Finanzamt am 10.09.2007 in Kenntnis des nachträglich bekannt gewordenen Sachverhalts einen um 1.500 € niedrigeren Erstbescheid erlassen hätte (AEAO zu § 173 Nr. 3.1 S. 2 und S. 4). Das ist nicht der Fall. Hätte die Finanzbehörde am 10.09.2007 den Sachverhalt gekannt, der jetzt nach neuer BGH-Rechtsprechung steuerfrei gestellt ist, hätte sie sich noch an die alte Rechtsprechung gehalten und die USt 2006 wäre nicht anders festgesetzt worden. Deshalb ist die neue Tatsache nicht rechtserheblich i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO (AEAO zu § 173 Nr. 3.1 S.- 1). Das hat wiederum zur Konsequenz, dass eine eigenständige Berichtigungsmöglichkeit nicht greift und dass die neuen Erkenntnisse lediglich im Rahmen der Berichtigungsgrenzen des § 351 AO zu berücksichtigen sind. **2/30**

2. Umsätze mit dem Getränkeautomat – (560 € Mehrsteuer und 560 € Wenigersteuer)

Die Umsätze mit dem Getränkeautomat hat Loibl fehlerhaft behandelt. Loibl durfte keinen durchlaufenden Posten annehmen. Vielmehr liegen Lieferungen an ihn vor und Lieferungen von ihm an seine Mitarbeiter. Dabei handelt es sich um Tatsachen, die dem Veranlagungsbeamten erst nach Auswertung des Prüfungsberichts (und damit später i.S.d. § 173 Abs. 1 AO) bekannt werden und die er vorher nicht hat erkennen können.

Die umsatzsteuerliche Auswirkung besteht zum einen darin, dass nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO die USt 2006 um 560 € zu erhöhen ist - §§ 3 Abs. 1, 10 Abs. 1, 12 Abs. 1 UStG. Zum anderen ist getrennt davon zu prüfen, ob auch wegen der Vorsteuerbeträge eine Korrekturvorschrift zur Anwendung kommen kann. Und das ist der Fall. Der Änderungsbescheid vom 28.04.2008/19.08.2008 muss wegen der mit den Automatenumsätzen in Verbindung stehenden Vorsteuerbeträge nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden. Selbst wenn das nachträgliche Vorbringen dieses Sachverhalts auf grobes Verschulden des Loibl schließen ließe, bleibt dies nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO unbeachtlich. Die nicht geltend gemachte Vorsteuer steht in kausalem Zusammenhang mit den nicht deklarierten Umsätzen an die Mitarbeiter. Der vom Prüfer aufgedeckte Vorgang bezüglich des Getränkeautomats teilt sich in zwei steuerlich relevante Sachverhalte auf, die mit demselben Betrag i.H.v. 560 € nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu einer Mehrsteuer und nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu einer Wenigersteuer führen. **3/33**

III. Ergebnis

In dem Änderungsbescheid vom 28.04.2008/19.08.2008 hätte die im Ursprungsbescheid vom 10.09.2007 ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. 360.000 € geändert und auf 359.780 € festgesetzt werden müssen ($360.000 \text{ €} + 1.280 \text{ €} \cdot 1.500 \text{ €} + 560 \text{ €} \cdot 560 \text{ €}$). Dieser Betrag liegt im Änderungsrahmen des § 351 Abs. 1 AO. Die Änderungsobergrenze beträgt 360.560 € ($360.000 \text{ €} + 560 \text{ €}$ aus dem Vorgang Umsatzsteuer Getränkeautomat nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Die Änderungsuntergrenze beträgt 359.440 € ($360.000 \text{ €} \cdot 560 \text{ €}$ aus dem Vorgang Vorsteuer Getränkeautomat nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1+ 2 AO). Die richtige Steuer mit 359.780 € liegt damit innerhalb dieses Rahmens. Nach alledem hat der Einspruch insoweit Erfolg, als dass der Änderungsbescheid vom 28.04.2008/19.08.2008 von 360.000 € auf 359.780 € zu ändern ist. **2/35**