

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Steuerberaterexamen 2009

Lösungshinweise AO/FGO

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Lösung AO/FGO Steuerberaterexamen 2009

Sachverhalt 1

Der Einkommensteueranspruch 2007 muss vom FA Rosenheim neu festgesetzt werden, wenn die bisherige Steuerfestsetzung materiell unzutreffend ist und entweder ein zulässiger und begründeter Einspruch des Grüner vorliegt oder die Voraussetzungen des Korrekturrechts vorliegen.

1. materielle Rechtswidrigkeit

Die bisher mit Bescheid vom 08.06.2009 festgesetzte Einkommensteuer 2007 ist der Höhe nach unzutreffend, weil zum einen der Gewinnanteil der KG lediglich mit 2.200 € statt mit 2.800 € berücksichtigt wurde und zudem tatsächlich angefallene Betriebsausgaben des Grüner iHv 920 € bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht berücksichtigt wurden.

Damit ist die bisherige Steuerfestsetzung materiell rechtswidrig.

2. offener Einspruch

Eine Änderung könnte im Rahmen eines Einspruchsverfahrens angezeigt sein. Dann müsste zunächst ein zulässiger Einspruch des Grüner vorliegen. Der Einspruch wäre gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO statthafter Rechtsbehelf. Die nach § 350 AO erforderliche Beschwerde ist gegeben. Weiter müsste die Einlegung aber auch form- und fristgerecht erfolgen.

a) Anruf vom 10.07.2009

Der Anruf vom 10.07.2009 kann schon deshalb kein zulässiger Einspruch sein, weil er die nach § 357 Abs. 1 Satz 1 AO erforderliche Schriftform nicht wahrt. Das Telefonat kann insbesondere auch nicht als Erklärung zur Niederschrift angesehen werden.

b) Schreiben vom 12.07.2009

Das Schreiben vom 12.07.2009 wahrt zwar die Schriftform, ist jedoch nicht fristgerecht beim Finanzamt eingegangen. Der Bescheid vom 08.06.2009 gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, wobei sich das Ende der 3-Tagesfiktion hier gem. § 108 Abs. 3 AO auf den 12.06.2009 verschiebt, weil der 11.06.2009 ein Feiertag war. Folglich beginnt die einmonatige Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) mit Ablauf des 12.06.2009 (§§ 108 Abs. 1 AO iVm § 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 13.07.2009, weil der 12.07.2009 auf einen Sonntag fällt (§ 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB, § 108 Abs. 3 AO).

Das Schreiben des Grüner ging demgegenüber jedoch erst am 14.07.2009 beim Finanzamt ein und damit nicht mehr innerhalb der Einspruchsfrist.

Gründe für eine Wiederseinsetzung in den vorigen Stand sind nicht ersichtlich.

c) Zwischenergebnis

Ein zulässiger Einspruch des Grüner liegt somit nicht vor.

(ca. 4 Punkte)

3. Änderungsmöglichkeit nach den Regeln des Korrekturrechts

Eine erneute Steuerfestsetzung könnte jedoch gleichwohl angezeigt sein, nämlich nach den Regeln des Korrekturrechts. Danach ist die Steuerfestsetzung zu ändern, wenn und soweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist und Änderungsnormen einschlägig sind.

Die vierjährige Festsetzungsfrist für die ESt 2007 ist in 2009 offensichtlich noch nicht abgelaufen.

Fraglich ist, ob Korrekturvorschriften einschlägig sind.

Anhaltspunkte für eine Änderung nach § 129 AO sind nicht zu erkennen. Da die Steuerfestsetzung auch nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 164 AO) und auch nicht vorläufig nach § 165 AO ergangen ist, kommt eine Änderung nur dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen der §§ 172 ff AO vorliegen.

(ca. 1 Punkt)

a) § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO

Das Telefonat vom 10.07.2009 lässt ein Änderungsbegehren des Grüner insoweit erkennen, als er Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus der freiberuflichen Dozententätigkeit (§ 18 EStG) geltend machen möchte. Fraglich ist, ob seine telefonische Aussage „...diese Aufwendungen (BA) haben sich im Jahr 2007 auf mindestens 1.000 € belaufen...“ als Änderungsantrag iSd § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO gewertet werden kann. Zwar erfolgte dieses Telefonat innerhalb der Einspruchsfrist, jedoch müsste ihm weiter auch eine hinreichende Konkretisierung des Änderungsbegehrens zu entnehmen sein. Allein die zahlenmäßige und ins Blaue gerichtete Bezifferung des (Mindest)Änderungsbegehrens ist hierfür nach A 132 Tz. 2 AEAO) nicht ausreichend. Vielmehr ist eine Konkretisierung „der Sache nach“ erforderlich, also die Benennung des zur Steuerminderung führenden Lebenssachverhaltes. Der konkrete Lebenssachverhalt muss nach höchstrichterlicher Rechtsprechung zumindest in groben Zügen umrissen werden, damit erkennbar bleibt, gegen welche Besteuerungsgrundlagen sich der Änderungsantrag des Stpfl. richtet.

Vorliegend ist fraglich, ob die notwendige Konkretisierung hinreichend erfolgt ist.

Einerseits hat sich Grüner in dem Telefonat ganz allgemein darauf beschränkt, dem FA anzukündigen, dass er BA von mindestens 1.000 € nachreichen werde, ohne jedoch auch nur ansatzweise zu erläutern was genau das für Aufwendungen sein sollen, ob es sich also bspw. um Fahrtkosten oder Arbeitsmaterial oder Übernachtungskosten handelt. Grüner schätzt seine vermeintlich angefallenen Ausgaben und rät ins Blaue hinein. Ein konkreter, bisher unberücksichtigt gebliebener Lebenssachverhalt wird von ihm nicht aufgezeigt. Danach wäre es m.E. vertretbar, eine hinreichende Konkretisierung des Antrags abzulehnen.

Andererseits ist jedoch zu berücksichtigen, dass auch nach der Rspr. für die Konkretisierung ein Umreißen des betroffenen Lebenssachverhaltes „in groben Zügen“ genügt (BFH BStBl II 200, 503). Nach der Rspr. soll es nicht ausreichend sein, nach einer Schätzungsveranlagung innerhalb der Einspruchsfrist fernmündlich lediglich die Steuerherabsetzung auf Null zu beantragen und die (konkretisierende) ausstehende Steuererklärung erst nach Ablauf der

Einspruchsfrist einzureichen. Dies ließe nicht hinreichend konkret erkennen, welche einzelnen Besteuerungsgrundlagen von dem Änderungsbegehren erfasst würden. In dem hier vorliegenden Fall ergibt sich jedoch, dass allein die Besteuerungsgrundlage „Einkünfte aus freiberuflicher Dozententätigkeit“ der Höhe nach vom Änderungsbegehren betroffen sein sollen. Auch wenn Grüner dabei keine Aufzählung der verschiedenen Aufwendungsarten vorgenommen hat (Fahrtkosten, Übernachtungskosten etc.), so haben diese jedoch gleichwohl objektiv auf der Hand gelegen, ohne dass es hierfür eines wörtlichen Ausspruches bedurft hätte. Denn der Sachbearbeiter ist lt. Sachverhalt bereits selbst von solchen Ausgaben ausgegangen und hat diese mit 600 € (pauschal) berücksichtigt. Danach wäre es m.E. ebenso (wenn nicht sogar überzeugender) vertretbar, eine notwendige aber eben in groben Zügen ausreichende Konkretisierung zu bejahen.

Der rechtzeitige Änderungsantrag bezieht sich in diesem Fall aber lediglich auf bisher noch nicht berücksichtigte Betriebsausgaben iHv (1.000 € - 600 € bereits erfasst) 400 €. Für einen darüber hinausgehenden Betrag fehlt es an einem rechtzeitigen Änderungsantrag.

Die Grenze, was für einen „groben Umriss“ gerade noch ausreichend ist, dürfte stets nur einzelfallbezogen und streitbar zu beantworten sein, so dass m.E. an dieser Stelle beide Auffassungen gleichermaßen mit entsprechender Begründung vertretbar sind. Das Problem der erforderlichen Konkretisierung war aber auf jeden Fall zu diskutieren.

Unabhängig von der bei § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO gefundenen Lösung war wegen der Aufgabenstellung „gutachterlich zur Rechtslage Stellung zu nehmen“, in jedem Fall weiter zu prüfen, ob daneben auch andere Korrekturvorschriften in Betracht kommen.

(ca. 4 Punkte)

b) § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die von Grüner mit Schreiben vom 12.07.2009 (erstmalig) konkret geltend gemachten Betriebsausgaben belaufen sich auf insgesamt 1.520 €. Da sie gem. § 4 Abs. 4 iVm § 11 Abs. 2 EStG bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit einkunftsmindernd zu berücksichtigen sind, werden damit in Höhe bisher nicht berücksichtigter Ausgaben von (1.520 € - 600 € Pauschale) 920 € steuerlich erhebliche Tatsachen dem Finanzamt gegenüber nachträglich, nämlich nach der abschließenden Zeichnung des Bescheides vom 08.06.2009 bekannt.

(ca. 2 Punkte)

Eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn Grüner kein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden trifft. Grobes Verschulden liegt vor, wenn die dem Stpfl. persönlich zuzumutenden Sorgfaltspflichten in nicht unerheblich hohem Maße verletzt worden sind.

Grüner hätte vorliegend erkennen können und müssen, dass die von ihm nebenberuflich ausgeübte Repetitoriumstätigkeit zu zusätzlichen steuerpflichtigen Einkünften führt und aufdrängenden Zweifeln - nicht zuletzt auch aufgrund seines Richterberufes und den damit verbundenen juristischen Kenntnissen - zumindest durch gezielte Informationsbeschaffung entgegnet werden müssen. In diesem Zusammenhang hätte es sich ihm förmlich aufdrängen müssen, dass zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns, den erzielten Leistungsentgelten die entstandenen Aufwendungen gegenüber zustellen sind. Daher ist grobes Verschulden des Grüner wegen der verspäteten Geltendmachung der Betriebsausgaben zu bejahen.

Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass Grüner zudem die Einspruchsfrist nach dem Änderungsbescheid vom 08.06.2009 (indem seine selbständigen Einkünfte erstmals erfasst wurden) ungenutzt verstreichen ließ. Aufgrund des Hinweises des Finanzbeamten und auch seiner richterlichen Tätigkeit musste Grüner die Bedeutung der Rechtsbehelfsfrist bekannt und gegenwärtig sein.

(ca. 2 Punkte)

Das damit vorliegende grobe Verschulden ist auch nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich. Dies wäre nur dann der Fall, wenn zugleich eine - mit den Betriebsausgaben im Zusammenhang stehende - steuererhöhende Tatsache nachträglich bekannt werden würde. Grüner teilt in seinem Schreiben jedoch keine neuen steuererhöhenden Einnahmen mit. Auf die bereits im Änderungsbescheid vom 08.06.2009 erfassten Betriebseinnahmen kann für eine erneute Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (zumindest bei - wie hier - bereits eingetretener Bestandskraft dieses Bescheides) nicht zurückgegriffen werden.

Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt danach im Ergebnis nicht in Betracht.

(ca. 2 Punkte)

c) § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO

Aufgrund der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Arlberger & Co KG muss der Steuerbescheid (von Amts wegen) nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO insoweit geändert werden, als die nach § 15 EStG zu erfassenden Einkünfte von bisher 2.200 € auf nunmehr 2.800 € zu erhöhen sind. Der Feststellungsbescheid ist für die ESt-Festsetzung des Grüner ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung, § 182 Abs. 1 AO.

(ca. 1 Punkt)

Dem steht auch nicht entgegen, dass die bisherige Festsetzung Einkünfte aus der KG bereits berücksichtigt, obwohl eine entsprechende Mitteilung bisher noch nicht vorlag.

Das Finanzamt Rosenheim war für die Ermittlung der KG-Einkünfte nicht zuständig, sondern auf die vom Finanzamt Lindau nach § 179 Abs. 2 iVm § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO, § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO vorzunehmende Feststellung angewiesen. Bis zum Vorliegen der Feststellungsmittlung durften die Einkünfte vom FA Rosenheim gem. § 162 Abs. 5 iVm § 155 Abs. 2 AO geschätzt werden.

(ca. 2 Punkte)

Einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO steht weiter auch nicht entgegen, dass die Feststellung aufgrund des noch anhängigen Einspruchsverfahrens ihrerseits noch nicht bestandskräftig geworden ist. Denn die Anfechtung durch Einspruch beseitigt nicht die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides und damit auch nicht seine Bindungswirkung. Vielmehr bleibt der Feststellungsbescheid bis zu seiner Änderung oder Aufhebung für die ESt-Veranlagung - trotz Einspruches - weiter bindend. Kommt es später (aufgrund des Einspruchs) zu einer Änderung, so würde diese abermals nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO bei der Folgeveranlagung zu berücksichtigen sein.

Auch die für den Grundlagenbescheid (partiell) gewährte Aussetzung der Vollziehung vermag die Bindungswirkung nicht zu beseitigen. Sie stellt lediglich ein Vollziehungshindernis

dergestalt dar, dass gem. § 361 Abs. 3 AO der den Feststellungsbescheid auswertende Folgebescheid (hier der ESt-B 2007) ebenfalls auszusetzen ist; dass also die auf den Gewinnanteil von 600 € entfallende ESt bis zum Abschluß des Einspruchsverfahrens nicht entrichtet werden muss.

(ca. 2 Punkte)

Auf der Ebene des Festsetzungsverfahrens ist das zVE jedoch zum derzeitigen Verfahrensstand wegen § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO um 600 € zu erhöhen.

d) § 177 AO

Die Festsetzung vom 08.06.2009 ist damit insoweit fehlerhaft, als das zVE wegen der KG-Beteiligung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO um 600 € zu erhöhen ist.

Der Bescheid ist weiter insoweit rechtswidrig, als Betriebsausgaben iHv 920 € (wenn man § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO abgelehnt hat) bzw. 520 € (wenn man § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO bejaht hat) nicht berücksichtigt sind. In Höhe dieses Betrages liegt ein sogenannter materieller Rechtsfehler vor, für den zwar keine Korrektornorm einschlägig ist, der aber zumindest teilweise nach § 177 Abs. 1 AO mit der gegenläufigen steuererhöhenden Änderung kompensiert werden kann.

(ca. 1 Punkt)

Danach kann von den 920 € ein Betrag iHv 600 € mitberücksichtigt werden, so dass im Ergebnis ein Änderungsbescheid nicht ergehen darf.

Die nicht mitberücksichtigungsfähigen Betriebsausgaben iHv 320 € haften der Steuerfestsetzung weiterhin als materieller Rechtsfehler an und sind ggf. bei späteren weiteren Änderungen über § 177 AO zu erfassen.

Wer Betriebsausgaben iHv 400 € nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO für berücksichtigungsfähig hält, muss die verbleibenden Betriebsausgaben iHv (920 € - 400 €) 520 € in vollem Umfang nach § 177 Abs. 1 AO kompensieren. Der Änderungsrahmen wäre in diesem Fall wie erfolgt zu ermitteln:

| | | |
|-----------------------------------|----------------|--------------------------|
| zVE-Obergrenze, § 177 Abs. 1 AO: | + 600 € | (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO) |
| zVE-Untergrenze, § 177 Abs. 1 AO: | - 400 € | (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) |
| materielle Rechtswidrigkeit : | + 600 € | (KG-Anteil) |
| | <u>- 920 €</u> | (Betriebsausgaben) |
| | - 320 € | (Fehlersaldo) |

Da der Fehlersaldo von 320 € innerhalb der sich nach § 177 AO ergebenden Änderungsgrenzen liegt, können alle materiellen Fehler mitberücksichtigt werden.

Danach müsste ein Änderungsbescheid ergehen, in dem ein um 320 € vermindertes zVE der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

(ca. 2 Punkte)

Summe Sachverhalt 1: ca. 23 Punkte

Sachverhalt 2

1. Zulässigkeit eines Einspruchs

Ein Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid wäre zulässig, wenn er statthaft ist, form- und fristgerecht eingelegt wird und die nach § 350 AO erforderliche Beschwer gegeben ist.

a) Statthaftigkeit

Bei dem Gewinnfeststellungsbescheid handelt es sich um einen Verwaltungsakt (§§ 180 Abs. 1 Nr. 2b AO, § 118 AO), für den der Einspruch gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO statthafter Rechtsbehelf ist.

b) Form

Der Einspruch muss gem. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO schriftlich eingelegt oder zur Niederschrift erklärt werden. Die Bezeichnung als „Einspruch“ ist dabei wegen § 357 Abs. 1 Satz 4 AO ebenso wenig notwendig, wie die eigenhändige Unterschrift. Denn nach § 357 Abs. 1 Satz 2 AO genügt es, wenn erkennbar ist, wer den Einspruch eingelegt hat. Der Einspruch kann gem. § 357 Abs. 1 Satz 3 AO auch per Telegramm eingelegt werden, wobei anerkannt ist, dass dem technischen Fortschritt entsprechend auch die Einlegung per Fax oder per e-mail möglich ist.

c) Fristwahrung

Der Einspruch ist gem. § 355 Abs. 1 AO innerhalb ein Monats ab Bekanntgabe des angefochtenen Bescheides einzulegen. Da der Bescheid vorlegend am 04.08.2009 zur Post gegeben wurde, gilt er gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, also am 07.08.2009. Folglich begann die Einspruchsfrist mit Ablauf des 07.08.2009 (§ 108 Abs. 1 AO iVm § 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 07.09.2009 (§ 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 AO).

Der Einspruch ist gem. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO bei der Behörde anzubringen, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat. Das wäre vorliegend das FA Starnberg. Da sich der Einspruch gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen richtet, kann er aber gem. § 357 Abs. 2 Satz 2 AO auch bei dem für die Folgeveranlagung zuständigen Finanzamt, also beim FA Garmisch-Patenkirchen (§ 19 Abs. 1 AO) angebracht werden. Insoweit besteht ein Anbringungswahlrecht.

d) Beschwer

Die nach § 350 AO erforderliche Beschwer ist aufgrund des Regelungsinhaltes des Feststellungsbescheides (unabhängig von der materiellen Rechtslage) gegeben.

e) Ergebnis

Ein zulässiger Einspruch ist damit am 07.09.2009 um 18:00 Uhr noch möglich. Der Einspruch muss dafür bis 24:00 Uhr entweder beim FA Starnberg oder beim FA Garmisch-Patenkirchen eingehen, bspw. durch Fax.

(ca. 4 Punkte)

2. Rechtmäßigkeit des geänderten Gewinnfeststellungsbescheides

Der geänderte Feststellungsbescheid ist rechtmäßig, wenn er das materiell zutreffende Ergebnis ausweist, die Festsetzungsverjährung noch nicht abgelaufen war und die Änderung durch eine Korrekturvorschrift gerechtfertigt war.

a) materiell zutreffender Gewinn

Da lt. Aufgabenstellung die Rechtsauffassung des Prüfers nicht zu beanstanden ist, weist der Feststellungsbescheid den materiell-rechtlich zutreffenden Gewinn aus.

b) Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsverjährung war für den Gewinnermittlungszeitraum 2007 im August 2009 offensichtlich noch nicht abgelaufen, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO.

c) Änderungsnorm

Fraglich ist aber, ob eine Änderungsnorm zur Verfügung stand, um die seinerzeit wirksam gewordene ursprüngliche Feststellung vom November 2008 nochmal zu ändern.

Die vom Finanzamt auf § 164 Abs. 2 AO gestützte Änderung war nur dann rechtmäßig, wenn auch tatsächlich ein Vorbehalt der Nachprüfung bestand.

Ein gesetzlicher Vorbehalt der Nachprüfung ist für Feststellungsbescheide nicht vorgesehen. Ein behördlicher Vorbehaltsvermerk iSd § 164 Abs. 1 Satz 1 AO muss sich aus dem Bescheid ergeben. Der im November 2008 wirksam gewordene Feststellungsbescheid ist jedoch ohne einen entsprechenden Vermerk ergangen und daher auch ohne einen solchen Vermerk wirksam geworden, § 124 Abs. 1 Satz 2 AO.

(ca. 1 Punkt)

Aufgrund des Akteninhaltes ergibt sich jedoch, dass der behördliche Vorbehaltsvermerk lediglich versehentlich nicht auf die bekannt gegebenen Ausfertigung des Feststellungsbescheides übertragen worden war. Damit könnte das Fehlen des Vorbehaltsvermerkes eine offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 AO darstellen. Eine solche ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn ein bloßes mechanisches Versehen vorliegt, bei dem ein Rechtsanwendungsfehler nahezu ausgeschlossen ist. Bei objektiver Betrachtung des Geschehens ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass aufgrund der anstehenden Betriebsprüfung eine Vorbehaltsfestsetzung beabsichtigt war. Dies entspricht auch einem typischen Geschehensverlauf. Dass hiervon aufgrund rechtlicher Erwägungen und trotz eines entgegenstehenden Vermerkes in der Akte wieder Abstand genommen werden sollte, wäre atypisch. Anhaltspunkte hierfür sind auch nicht ersichtlich. Einer offenbaren Unrichtigkeit iSd § 129 AO steht auch nicht entgegen, dass sie nicht aus dem Bescheid selbst heraus erkennbar ist, sondern sich erst bei Rückgriff auf die Akten beim FA ergibt. *(Dieser Fall liegt nämlich auch bei sonst typischen § 129 AO - Fehlern vor, bspw. bei Zahlendrehern. Auch hier ist der Fehler erst dann erkennbar, wenn man den Akteninhalt mit heranzieht.)*

Da mithin ein (Übertragungs)Fehler iSd § 129 AO vorliegt, der zudem auch „bei Erlaß“ des Verwaltungsaktes unterlaufen ist, kann der Vorbehaltsvermerk durch Erlaß eines (ersten) Änderungsbescheides nachträglich aufgenommen werden.

(ca. 3 Punkte)

Infolge dessen ist es dann weiter zulässig, auf diesen ersten und nunmehr unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Änderungsbescheid einen weiteren Änderungsbescheid zu erlassen, der seinerseits auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden kann. Die ursprüngliche (aber versehentlich unterbliebene) Aufnahme des behördlichen Vorbehaltsvermerkes war auch nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO zulässig, weil bei Erlass des Feststellungsbescheides im November 2008 noch keine abschließende Prüfung stattgefunden hatte.

(ca. 2 Punkte)

Nach der Rechtsprechung des BFH ist es in solchen Fällen jedoch nicht erforderlich zunächst einen nach § 129 AO geänderten Bescheid mit Vorbehaltsvermerk zu erlassen, um sodann einen weiteren (zweiten) Änderungsbescheid mit geändertem Gewinn (180.000 €) zu erlassen. Vielmehr kann der Schritt des ersten Änderungsbescheides „übersprungen“ werden und die vorgenommene Änderung direkt auf §§ 164 Abs. 2 AO, 129 AO gestützt werden. Der Erlass eines den Vorbehaltsvermerk führenden (Zwischen)Änderungsbescheides habe über bloße Förmerei hinaus keine eigenständige Bedeutung und sei daher entbehrlich.

Damit konnte die vorgenommene Änderung vom Betriebsprüfer auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden.

(ca. 2 Punkte)

d) Ergebnis

Der geänderte Feststellungsbescheid ist damit im Ergebnis rechtmäßig.

Soweit der Begründung des Änderungsbescheides jedoch nur der Hinweis auf § 164 Abs. 2 AO zu entnehmen ist und keine Erläuterungen erkennbar sind, dass die Aufnahme des VdN zuvor lediglich versehentlich unterblieben war und dies nach § 129 AO einer Berichtigung zugänglich ist, ist die im Änderungsbescheid enthaltene Begründung (§ 121 AO) zumindest teilweise unvollständig. Die fehlende Begründung kann jedoch nach § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO noch bis zum Abschluß eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden (§ 126 Abs. 2 AO).

Summe Sachverhalt 2: ca. 12 Punkte

Summe AO: ca. 35 Punkte