



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Abgabenordnung

Einspruchsverfahren

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Korrektur – Die Ausnahme von der Regel	1
1.1	Rechtmäßigkeit	1
1.2	Rechtswidrigkeit	1
1.3	Nichtigkeit	3
1.4	Übersicht	3
2	Einspruchsverfahren gegen Steuerbescheide	6
2.1	Übersicht zum Einspruch	6
2.2	Einspruch einlegen/Gesuch um Rechtsschutz	7
2.3	Sonderform: Untätigkeitseinspruch	8
2.4	Prüfung Einspruch	9
2.5	Zulässigkeitsvoraussetzungen Einspruch	9
2.5.1	Statthaftigkeit des Einspruchs	10
2.5.2	Form des Einspruchs, § 357 AO	10
2.5.3	Anbringungsbehörde	11
2.5.4	Einspruchsfrist – Bekanntgabe und Fristbeginn	12
2.5.5	Exkurs: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)	13
2.5.5.1	Versäumnis einer gesetzlichen Frist	13
2.5.5.2	Ohne Verschulden	14
2.5.5.3	Nachholung der versäumten Handlung und Antrag auf Wiedereinsetzung	15
2.5.6	Einspruchsbefugnis, Beschwer	16
2.5.7	Einspruchsbefugnis bei Ehegatten/Lebenspartnern	17
2.5.8	Rechtsschutzbedürfnis	18
2.5.9	Kein Einspruchsverzicht	18
2.5.9.1	Beschränkung des Einspruchs bei Änderungsbescheiden, § 351 Abs. 1 AO	19
2.5.9.2	Beschränkung des Einspruchs bei Grundlagenbescheiden, § 351 Abs. 2 AO	20
2.5.10	Beteiligte des Einspruchsverfahrens	21
2.6	Vertretung im Einspruchsverfahren	21
2.6.1	Vertretung durch Bevollmächtigte	21
2.6.2	Bekanntgabe von Verwaltungsakten an Bevollmächtigte	22
2.6.3	Hinzuziehung zum Verfahren (§ 360 AO)	23
2.7	Rechtsfolgen Einspruch	23
2.8	Begründetheit	24

2.8.1	Verfahrensgrundsätze.....	24
2.8.2	Möglichkeit der Verböserung (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO)	24
2.8.3	Erörterung des Sach- und Rechtsstands (§ 364a AO)	25
2.8.4	Fristsetzung nach § 364b AO.....	25
2.8.5	Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts (§ 365 Abs. 3 AO).....	25
2.8.6	Aussetzung des Einspruchsverfahrens (§ 363 Abs. 1 AO).....	26
2.8.7	Zweckmäßigeruhe nach § 363 Abs. 2 S. 1 AO.....	26
2.8.8	Zwangsruhe nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO.....	27
2.9	Formen der Beendigung des Einspruchsverfahrens	28
2.9.1	Einspruchsentscheidung wegen Unzulässigkeit des Einspruchs.....	28
2.9.2	Einspruchsentscheidung wegen Unbegründetheit des gesamten Einspruchs.....	28
2.9.3	Vollabhilfe bzw. Abhilfebescheid gem. § 367 Abs. 2 S. 3 AO, d.h. Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a) AO entsprechend des Begehrens des Einspruchsführers	28
2.9.4	Teilabhilfe wegen Teilbegründetheit des Einspruchs durch partielle Einspruchsentscheidung und partielle Bescheidänderung.....	29
2.9.5	Teil-Einspruchsentscheidung, § 367 Abs. 2a AO.....	29
2.9.6	Allgemeinverfügung, § 367 Abs. 2b AO.....	30
2.9.7	Rücknahme des Einspruchs	30
2.10	Zusammenfassender Überblick.....	31

1 Korrektur – Die Ausnahme von der Regel



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

1 praktische Übung

5 Videos

- 1 Staatliches Handeln trägt die Vermutung der Wirksamkeit in sich. Dies drückt sich insbes. in § 124 Abs. 1 S. 2 AO aus, denn ein Verwaltungsakt, insbes. ein Steuerbescheid, wird stets mit dem Inhalt seiner Bekanntgabe wirksam. An den Inhalt des ergangenen Steuerbescheides sind die Finanzbehörde und der Steuerpflichtige grundsätzlich gebunden, selbst wenn der Verwaltungsakt fehlerhaft sein sollte, § 124 Abs. 2 AO. Nur ausnahmsweise, wenn ein Verwaltungsakt an einem besonders schweren Fehler leidet, ist dieser nichtig und infolgedessen unwirksam, §§ 124 Abs. 3, 125 AO, auch wenn der Verwaltungsakt körperlich existiert und somit zumindest der Anschein eines wirksamen Verwaltungsaktes besteht.

**Wirksamer
Verwaltungsakt**

In begrifflicher Hinsicht sind also grundsätzlich zu unterscheiden:

- ▶ Rechtmäßigkeit
- ▶ Rechtswidrigkeit
- ▶ Nichtigkeit
- ▶ Wirksamkeit
- ▶ Unwirksamkeit

In diesem Skript wird dargelegt, wie sich der Steuerpflichtige durch den **förmlichen Rechtsbehelf** des Einspruchs zur Wehr setzen kann und somit den **Anspruch auf Überprüfung** der **einseitig getroffenen Rechtsauffassung** geltend machen kann.

Der Fokus sämtlicher Ausführungen und Beispiele liegt auf den **Steuerbescheiden** und diesen **gleichgestellten Verwaltungsakten**.

1.1 Rechtmäßigkeit

- 2 Ein Verwaltungsakt, der aufgrund einer Rechtsgrundlage ergangen ist und gegen keine Rechtsnorm verstößt, ist rechtmäßig. Ein solcher Verwaltungsakt wird mit Bekanntgabe wirksam. Zwar kann gegen einen solchen Verwaltungsakt Einspruch eingelegt werden, dieser wird jedoch zu keiner Änderung führen.

Rechtmäßigkeit

1.2 Rechtswidrigkeit

- 3 Rechtswidrig ist ein Verwaltungsakt, der ohne rechtliche Grundlage erlassen wird oder der gegen eine Rechtsnorm verstößt, der insoweit also einen Fehler enthält. Auf das mögliche Verschulden des Bearbeiters kommt es hierbei nicht an. Auch ein solcher Bescheid wird mit Bekanntgabe wirksam. Zwar kann gegen einen solchen Verwaltungsakt Einspruch eingelegt werden, dieser führt jedoch nicht immer zu einer Änderung. Zum besseren Verständnis ist der Begriff der Rechtswidrigkeit bzw. Fehlerhaftigkeit weiter zu unterteilen:

Rechtswidrigkeit

- ▶ **Formelle Rechtswidrigkeit/Fehlerhaftigkeit:** Formelle Fehlerhaftigkeit bedeutet, dass der Verwaltungsakt auf einem nicht gesetzmäßigen Weg zustande gekommen ist (= Fehler in Verfahren bzw. Form).

**Formelle
Rechtswidrigkeit**

Beispiele: Fehlende Unterschrift; Tätigwerden einer örtlich unzuständigen Behörde; fehlendes rechtliches Gehör usw.



Materielle Rechtswidrigkeit/Fehlerhaftigkeit: Der Verwaltungsakt entspricht in seiner Regelung nicht dem materiellen Steuerrecht, regelmäßig insofern, als die Steuerfestsetzung falsch ist, weil die festgesetzte Steuer nicht der gesetzlich entstandenen Steuer entspricht, § 177 Abs. 3 AO (= Fehler im Inhalt). Ein materieller Fehler kann auf eine unrichtige Rechtsanwendung, die Rechtsanwendung auf einen unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalt oder eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO zurückzuführen sein. Materielle Fehler wirken sich grundsätzlich betragsmäßig aus.

**Materielle
Rechtswidrigkeit**

Beispiele: Nichtanerkennung von Sonderausgaben oder Werbungskosten entgegen der einkommensteuerlichen Regelung.



4 Vor diesem Hintergrund ist nochmals zu betonen, dass **fehlerhaft bzw. rechtswidrig** bedeutet, dass der Verwaltungsakt zwar grundsätzlich korrigierbar ist, aber nicht von vornherein unwirksam. Und auch wenn der Steuerpflichtige rechtzeitig Einspruch gegen einen fehlerhaften Verwaltungsakt einlegt, so heißt dies nicht, dass jeder Fehler auch tatsächlich korrigiert werden kann.

5 Formelle Fehler bzw. Verfahrensfehler sind deshalb häufig weder über Korrektornormen noch im Einspruchsverfahren korrigieren. Denkbar sind insbes. die folgenden Fälle formeller Fehler:

Formelle Fehler

- ▶ Verletzung von Verfahrensvorschriften
- ▶ Verletzung von Formvorschriften
- ▶ Verletzung von Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit

6 Dies ergibt sich aus §§ 126, 127 AO. Bestimmte formelle Mängel des Verfahrens oder der Form können gem. § 126 AO durch Nachholung der relevanten Handlung geheilt werden.

7 Und darüber hinaus sind bestimmte formelle Mängel gem. § 127 AO auch nach Einspruch schlicht unbeachtlich, sofern es sich um einen gebundenen Verwaltungsakt handelt, also keine andere Entscheidung getroffen werden kann (kein Ermessens-Verwaltungsakt, weil hier immer eine andere Entscheidung getroffen werden kann¹). In diesem Fall müsste im Ergebnis nämlich genau dieser Verwaltungsakt wieder erlassen werden, wenn evtl. auch von der zuständigen Behörde bzw. nach Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens. Dies wäre aber letztlich reiner Formalismus.

8 **Materielle Fehler** sind hingegen von Amts wegen, auf Antrag des Steuerpflichtigen oder im Einspruchsverfahren zu korrigieren, § 177 Abs. 3 AO. Ein materieller Fehler liegt vor, wenn die festgesetzte Steuer von der gesetzlich entstandenen Steuer abweicht (zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen).

Materielle Fehler

¹ Zur Darstellung gebundener bzw. Ermessensverwaltungsakt siehe Skript Besteuerungsverfahren, Tz. 3.1.1.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.