

„Das grobe Verschulden bei der Änderung  
von Steuerbescheiden gemäß § 173 Abs. 1  
Nr. 2 AO“

Diplomarbeit

an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen  
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von  
Saskia Lässig  
aus Leipzig

Meißen, 12. April 2021

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Tatbestandsvoraussetzungen des § 173 AO und Sinn und Zweck des groben Verschuldens.....	1
2 Steuerliche Auswirkung im Sinne des § 173 AO.....	4
2.1 Steuerbescheide .....	4
2.2 Steuerbescheiden gleichgestellte Verwaltungsakte.....	5
3 Das grobe Verschulden .....	7
3.1 Definition des groben Verschuldens.....	7
3.2 Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen.....	8
3.2.1 Definition des Steuerpflichtigen .....	8
3.2.2 Gründe für das nachträgliche Bekanntwerden.....	10
3.2.2.1 Fehlende Kenntnis im Steuerrecht.....	11
3.2.2.2 Nichtbeantworten ausdrücklich gestellter Fragen.....	13
3.2.2.3 Verstreichenlassen der Einspruchsfrist.....	15
3.2.2.4 Alltägliche Versehen .....	16
3.2.2.5 Ausnahmesituationen .....	16
3.3 Grobes Verschulden bei Abgabe elektronischer Erklärungen.....	19
3.4 Grobes Verschulden bei Bevollmächtigung .....	21
3.4.1 Definition des Bevollmächtigten.....	21
3.4.2 Verschulden eines Bevollmächtigten.....	21
3.4.2.1 Falsche Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften .....	21
3.4.2.2 Verstreichenlassen der Einspruchsfrist.....	23
3.4.2.3 Nachfragepflicht beim Mandanten .....	25
3.4.3 Zurechnung des groben Verschuldens bei Bevollmächtigung .....	27
3.4.4 Verschulden eines Steuerpflichtigen trotz Bevollmächtigung.....	29
3.5 Mitverschulden der Finanzbehörde .....	30
3.6 Feststellungslast .....	32
3.7 Unbeachtlichkeit des groben Verschuldens.....	35

3.7.1	Nachträgliches Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen nach bereits erfolgter Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	36
3.7.2	Schätzungen .....	37
3.7.2.1	Schätzungen von Ertragsteuerbescheiden .....	38
3.7.2.2	Schätzungen von Umsatzsteuerbescheiden .....	39
4	Fazit .....	41
	Verzeichnis der Gesetze.....	V
	Literaturverzeichnis .....	VI
	Rechtsprechungsverzeichnis.....	VII
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....	VIII
	Eidesstattliche Versicherung .....	IX

## Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
ca.	circa
ebd.	ebenda
EstÄR	Einkommensteueränderungsrichtlinien
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuerhinweise
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GG	Grundgesetz
i.S.d.	im Sinne des
m.E.	meines Erachtens
m.M.n.	meiner Meinung nach
Nr.	Nummer
o.g.	oben genannte(n)
RMS	Risiko-Management-System
Rz.	Randziffer
S.	Seite
StBerG	Steuerberatungsgesetz
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
z.B.	zum Beispiel

# 1 Tatbestandsvoraussetzungen des § 173 AO und Sinn und Zweck des groben Verschuldens

Ein Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wurde. Bei Untersuchungen wurde jedoch festgestellt, dass ca. jeder dritte Steuerbescheid falsch ist.<sup>1</sup> Es ist daher aufgrund des Rechtsschutzbedürfnisses notwendig, dass Möglichkeiten zur Korrektur dieser falschen Verwaltungsakte bestehen. Bei der Korrektur von Verwaltungsakten ist zwischen formeller und materieller Bestandskraft zu unterscheiden. Grundsätzlich wird ein Verwaltungsakt nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist gemäß § 355 Abs. 1 Satz 1 AO, in der eine vollumfängliche Änderung des Bescheids möglich ist, formell und materiell bestandskräftig. Die materielle Bestandskraft folgt der formellen Bestandskraft, es sei denn, sie wird aufgrund gesetzlicher Möglichkeiten durchbrochen.<sup>2</sup> In der AO wurden u.a. mit der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO oder der vorläufigen Festsetzung nach § 165 AO solche gesetzlichen Möglichkeiten zur Änderung von Steuerbescheiden vor Eintritt der Festsetzungsverjährung geschaffen. Weitere gesetzliche Grundlagen zur Durchbrechung der materiellen Bestandskraft finden sich in den Änderungsvorschriften der §§ 172 bis 177 AO.

Eine dieser Änderungsvorschriften ist der § 173 AO. Er verpflichtet die Finanzbehörde grundsätzlich zur Änderung von Steuerbescheiden oder ihnen gleichgestellten Steuerverwaltungsakten, wenn nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden. Demzufolge ist er nicht auf sonstige Verwaltungsakte wie z.B. Haftungs- oder Duldungsbescheide anwendbar. Diese Vorschrift kann ebenfalls nicht beim erstmaligen Erlass von Steuerbescheiden oder ihnen gleichgestellten Steuerverwaltungsakten verwendet werden.<sup>3</sup> Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gilt diese Vorschrift für Feststellungsbescheide sinngemäß. Zu den Steuerbescheiden gleichgestellten Verwaltungsakten gehören u.a. Steuermessbescheide, Vergütungsbescheide oder Freistellungsbescheide. Ein weiteres Merkmal dieser Vorschrift ist, dass im Gegensatz zu § 164 AO nur punktuelle Änderungen möglich sind.<sup>4</sup> Im Unterschied zu einer Änderung nach § 174 AO rechtfertigen Rechtsfehler

---

<sup>1</sup> Vgl. [www.focus.de](https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-10054/tid-10055/steuererklaerung-einspruch-gegen-den-steuerbescheid_aid_303222.html): „Einspruch gegen den Steuerbescheid“ abgerufen am 08.03.2021 unter [https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-10054/tid-10055/steuererklaerung-einspruch-gegen-den-steuerbescheid\\_aid\\_303222.html](https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-10054/tid-10055/steuererklaerung-einspruch-gegen-den-steuerbescheid_aid_303222.html).

<sup>2</sup> Vgl. AEAO zu § 172 Nr. 1.

<sup>3</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 1.

<sup>4</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 1.

grundsätzlich keine Änderung nach § 173 AO, da es sich hierbei nicht um neue Tatsachen oder Beweismittel handelt.<sup>5</sup>

Durch den § 173 AO wird die Rechtsrichtigkeit vor die Rechtssicherheit gestellt und somit beim nachträglichen Bekanntwerden von neuen Tatsachen oder Beweismitteln als wichtiger erachtet.<sup>6</sup> Diese Änderungsvorschrift findet häufig bei der Berichtigung von Steuerbescheiden nach erfolgter Außenprüfung oder bei der Aufdeckung von Steuerhinterziehung Anwendung.

Neben dem nachträglichen Bekanntwerden und dem Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel muss für eine Änderung nach § 173 AO die Rechtserheblichkeit gegeben sein und es darf kein Ermittlungsfehler des Finanzamts vorliegen. Sollte jedoch ein Ermittlungsfehler seitens des Finanzamts vorliegen, so muss dieser weniger schwerwiegend sein, als der Fehler des Steuerpflichtigen, da dies sonst einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entgegenstehen könnte. Rechtserheblichkeit bedeutet, dass sich die Steuer aufgrund der neuen Tatsachen bzw. Beweismittel verändern muss.

In § 173 Abs. 1 AO wird danach unterschieden, ob die Änderung zu einer höheren oder zu einer niedrigeren Steuer führt. Sollte die Änderung zu einer höheren Steuer führen, ist der Steuerbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu korrigieren. Bei einer neuen Tatsache, welche zu einer niedrigeren Steuer führt, ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO als Änderungsvorschrift anzuwenden. Grundsätzlich sind die Tatbestandsvoraussetzungen für beide Sachverhalte gleich. Bei einer Änderung mit dem Ergebnis einer niedrigeren Steuer gibt es jedoch eine weitere Tatbestandsvoraussetzung. Demzufolge darf den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden treffen oder dieses muss unbeachtlich sein. Anderenfalls kann eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht stattfinden. Das Finanzamt ist somit nicht in jedem Fall zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO verpflichtet. Unter grobem Verschulden ist allgemein Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu subsumieren.<sup>7</sup>

Es gibt verschiedene Gründe, warum das Nichtvorliegen von grobem Verschulden eine zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung ist. Einerseits ist eine Änderung, welche zu einer niedrigeren Steuer führt, nur unter erschwerten Bedingungen möglich,

---

<sup>5</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 1 und 10.

<sup>6</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 1.

<sup>7</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1 und von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 274.

da der Steuerpflichtige damit dazu gebracht werden soll, seine Erklärungs- und Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß und rechtzeitig zu erfüllen.<sup>8</sup> Andererseits kann eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zur Entstehung von Erstattungszinsen führen, da diese Korrektur innerhalb der mindestens vierjährigen Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO zulässig ist. Durch diese Zinsen von 6% pro Jahr<sup>9</sup> wäre es bei dem gegenwärtig niedrigen Zinsniveau für den Steuerpflichtigen nahezu lohnenswert, den Finanzbehörden nicht direkt sämtliche Tatsachen oder Beweismittel von Anfang an offenzulegen, wenn die spätere Festsetzung einer niedrigeren Steuer ohne Weiteres möglich wäre.

Zwar gibt es für das grobe Verschulden eine allgemein anzuwendende Definition, dennoch ist das Vorliegen des groben Verschuldens einzelfallbezogen zu prüfen, da aufgrund unterschiedlicher Qualifikationen bzw. Fähigkeiten oder Erfahrungen nicht an alle Steuerpflichtigen die gleichen Maßstäbe gesetzt werden können. Eine einzelfallbezogene Prüfung des groben Verschuldens bei Änderungsanträgen findet jedoch nur in den seltensten Fällen statt. Eine Ablehnung der Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führt daher oftmals zu erfolglosen Einsprüchen. Klagen gegen die Einspruchsentscheidungen sind allerdings in vielen Fällen erfolgversprechend für die Steuerpflichtigen. Es wird daher oft bemängelt, dass das Finanzamt zu enge Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Steuerpflichtigen und deren Bevollmächtigte stellt.<sup>10</sup> Dieser Kritik soll im Folgenden nachgegangen werden.

---

<sup>8</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 73.

<sup>9</sup> Vgl. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO.

<sup>10</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 249 und Dieter Steinhauff „Neue Tatsachen und Beweismittel im Steuerrecht- Berichtigung nach § 173 AO?“ in AO-StB 2018 S. 31 unter „Beraterhinweis“.

## 2 Steuerliche Auswirkung im Sinne des § 173 AO

Im Unterschied zu §§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a oder 174 AO wird laut Gesetzestext des §173 Abs. 1 AO nicht zwischen Änderungen zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen differenziert, sondern zwischen höherer und niedrigerer Steuer. Da diese Vorschrift sowohl auf Steuerbescheide als auch auf ihnen gleichgestellte Verwaltungsakte Anwendung findet, ist zu unterscheiden, ob überhaupt eine Steuer festgesetzt wird und eine Zahllast bzw. Erstattung entsteht oder ob lediglich Feststellungen getroffen werden, aus denen sich nicht direkt eine steuerliche Auswirkung ergibt. Die steuerliche Auswirkung ist für jede Tatsache und jedes Beweismittel getrennt zu überprüfen.

### 2.1 Steuerbescheide

Bei diesen Verwaltungsakten wird direkt im Bescheid eine Steuer festgesetzt. Es kann also aufgrund der vorzunehmenden Änderungen eindeutig festgestellt werden, wie sich diese auf die Steuer auswirken. Mit Steuer ist grundsätzlich die festgesetzte Steuer gemeint.<sup>11</sup> Es ist daher für jeden Steuerabschnitt und jede Steuerart gesondert ein Vergleich zur bisher festgesetzten Steuer durchzuführen. Steueranrechnungsbeträge sind grundsätzlich unbeachtlich.<sup>12</sup> Bei den meisten Änderungen nach § 173 AO gibt es keine Auswirkungen auf die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, so dass es selten streitig ist, ob eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO durchzuführen ist. Der Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Steuerabzugsbeträgen ergibt sich daraus, dass nur die festgesetzte Steuer nach § 173 AO geändert werden kann. Für die Abrechnung bzw. die Anrechnungsverfügung als sonstiger Verwaltungsakt sind hingegen die §§ 130, 131 AO anzuwenden.

Wenn jedoch ausschließlich die festgesetzte Steuer miteinander verglichen werden würde, könnte nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO u.U. ein im Endeffekt für den Steuerpflichtigen günstigerer Steuerbescheid erlassen werden. Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn aufgrund einer fehlenden elektronischen Übermittlung des Arbeitgebers Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht im Bescheid angesetzt werden und gleichzeitig auch die anrechenbare Lohnsteuer nicht berücksichtigt wird. Durch einen späteren Ansatz der Werte im Einkommensteuerbescheid wird

---

<sup>11</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 54.

<sup>12</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 1.4.



zwar die festgesetzte Steuer aufgrund des höheren zu versteuernden Einkommens erhöht, durch die anrechenbare Lohnsteuer und eventueller weiterer zu berücksichtigenden Werbungskosten oder gezahlter Versicherungsbeiträge kann es jedoch zu einer Steuererstattung und somit zu einer Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen kommen. Aus diesem Grund ist nicht immer lediglich auf die festgesetzte Steuer abzustellen. Steueranrechnungsbeträge wie z.B. die Lohnsteuer können in gewissen Fällen, wie z.B. bei nachträglich behaupteten Nettolohnvereinbarungen, ebenfalls in den Vergleich mit einbezogen werden.<sup>13</sup>

Gleiches gilt auch bei Kapitalerträgen und der einbehaltenen Kapitalertragsteuer. Bei einem Antrag nach § 32d Abs. 4 oder Abs. 6 EStG ist die bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer für den Vergleich auf die bisher festgesetzte Steuer anzurechnen.<sup>14</sup> Somit bleiben auch in diesem Fall die Steueranrechnungsbeträge nicht gänzlich außer Betracht.

## **2.2 Steuerbescheiden gleichgestellte Verwaltungsakte**

Zu den Steuerbescheiden gleichgestellten Verwaltungsakten zählen, wie bereits oben erwähnt, u.a. Feststellungsbescheide und Steuermessbescheide. In diesen Bescheiden werden nicht unmittelbar Steuerbeträge festgesetzt, sondern nur Besteuerungsgrundlagen, aufgrund derer sich in anderen Bescheiden steuerliche Auswirkungen ergeben. Deshalb war laut früherer Meinung des BFH keine Vergleichsrechnung durchzuführen.<sup>15</sup> Stattdessen wurde bei einer Änderung von Amts wegen und gegen den Willen des Steuerpflichtigen unwiderlegbar eine höhere Steuer vermutet. Stellte hingegen der Steuerpflichtige einen Antrag auf Änderung, wurde unwiderlegbar eine Änderung zu einer niedrigeren Steuer vermutet.<sup>16</sup> Eine davon abweichende Meinung vertrat die Literatur. Hierbei sollten bei Feststellungsbescheiden die Besteuerungsgrundlagen miteinander verglichen werden. Es war daher z.B. der festgesetzte Gewinn vor und nach der Änderung gegenüberzustellen.<sup>17</sup> Auch die aktuellere Rechtsprechung vergleicht die bisher festgesetzten Besteuerungsgrundlagen mit den neu festzusetzenden.<sup>18</sup> Die tat-

---

<sup>13</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1990, BStBl II 1990 S. 610, juris.

<sup>14</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 58.

<sup>15</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 59.

<sup>16</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 16.9.1987, BStBl II 1988 S. 174, juris und BFH-Urteil vom 12.5.1989, BStBl II 1989 S. 920, juris.

<sup>17</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 60.

<sup>18</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 10 und BFH-Urteil vom 24.6.2009, BStBl II 2009 S. 950, juris.

sächlichen steuerlichen Auswirkungen in den Folgebescheiden sind jedoch weiterhin nicht entscheidend. Die Änderung der Besteuerungsgrundlagen ist für jeden Beteiligten einzeln zu prüfen, da nicht die Gesellschaft insgesamt, sondern die Gesellschafter selbst die Inhaltsadressaten eines Feststellungsbescheids sind.

Lediglich bei Artfeststellungen im Einheitswertbescheid bleibt für die Entscheidung, ob § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO Anwendung findet, maßgeblich, wer die Änderung angestoßen hat, da bei dieser Feststellung keine belastende oder begünstigende Tendenz ersichtlich ist.<sup>19</sup>

Auch bei Zerlegungsbescheiden für die Gewerbesteuer ist § 173 Abs. 1 AO nach §§ 185 in Verbindung mit § 184 Abs. 1 Satz 3 AO sinngemäß anwendbar. Allerdings wird in diesen Fällen nicht zwischen einer Änderung zu einer höheren Steuer nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und einer Änderung zu einer niedrigeren Steuer nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO unterschieden.<sup>20</sup> In einem Zerlegungsbescheid wird keine Steuer festgesetzt, so dass ähnlich wie bei Feststellungsbescheiden kein Vergleich bezüglich der steuerlichen Auswirkung vorgenommen werden kann. Eine Auswirkung auf den Steuerpflichtigen muss sich aus Änderungen bezüglich der den Steuerberechtigten zuzurechnenden Zerlegungsanteilen nicht unbedingt ergeben. Zerlegungsbescheide sind jedoch wegen der Auswirkungen auf die Gemeinden unabhängig von einem groben Verschulden des Steuerpflichtigen zu ändern, sobald nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden. Das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen als Hinderungsgrund für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO darf nicht Dritte, wie z.B. Gemeinden sanktionieren, welche das nachträgliche Bekanntwerden nicht zu vertreten haben. Da kein Vertreterverhältnis vorliegt, kommt auch keine Zurechnung des groben Verschuldens in Frage. Bei solchen Bescheiden wird somit allgemein nach § 173 AO geändert.

Auch für Bescheide über die Festsetzung einer Steuervergütung kann § 173 Abs. 1 AO gemäß § 155 Abs. 5 AO in Verbindung mit § 31 Satz 3 EStG sinngemäß angewendet werden. Dazu zählen z.B. Bescheide über das Kindergeld.

---

<sup>19</sup> Vgl. Bartone in: Kühn/von Wedelstädt, AO, § 173 Rz. 33 und BFH-Urteil vom 16.9.1987, BStBl II 1988 S. 174, juris.

<sup>20</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 24.3.1992, BStBl II 1992 S. 869, juris.

## 3 Das grobe Verschulden

### 3.1 Definition des groben Verschuldens

Das grobe Verschulden schließt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO immer dann aus, wenn es für das nachträgliche Bekanntwerden ursächlich ist.<sup>21</sup> Wie eingangs erwähnt, erfordert das Tatbestandsmerkmal des grobes Verschuldens entweder Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit.

Vorsätzliches Handeln liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Mitwirkungs- und Erklärungspflichten bekannt sind und er deren Verletzung entweder gewollt oder in Kauf genommen hat.<sup>22</sup> Da § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO die Änderung zu einer niedrigeren Steuer zum Inhalt hat und der Steuerpflichtige im Normalfall nicht freiwillig Angaben, die zu einer Minderung seiner Steuerbelastung führen, unterlässt, spielt Vorsatz in den seltensten Fällen eine Rolle. Einer der wenigen Gründe, der dabei von Bedeutung sein könnte, wäre der, dass in Zeiten eines niedrigen Zinsniveaus die Verzinsung der Steuererstattung nach § 233a AO mit 6% pro Jahr eine gute Geldanlage darstellt. Ein weiterer Grund könnte das Verdecken von steuererhöhenden Tatsachen sein, welche mit den steuermindernden Tatsachen in Zusammenhang stehen. Dass es sich in diesem Fall um Vorsatz handelt, ist jedoch offensichtlich. In den folgenden Urteilen wird daher lediglich auf die Prüfung der groben Fahrlässigkeit eingegangen.

Grobe Fahrlässigkeit bedeutet die Verletzung einer nach den persönlichen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in unentschuldbarer Weise.<sup>23</sup> Da es von den persönlichen Verhältnissen abhängig ist, ob grobe Fahrlässigkeit vorliegt, ist jeder Fall einzeln zu prüfen und es besteht ein hohes Konfliktpotential in der Feststellung dessen, was von einem Steuerpflichtigen erwartet werden kann und was nicht. Dies ist auch an der Vielzahl der dazu ergangenen Urteile erkennbar.

Im Unterschied zu der Verschuldensfrage bei §§ 110 Abs. 1 und 152 Abs. 1 Satz 2 AO reicht leichte Fahrlässigkeit nicht aus, um die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu verweigern. Häufig ist in den Urteilen daher die Abgrenzung

---

<sup>21</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 230 und Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 73.

<sup>22</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 74 und AEAO zu § 153 Nr. 2.6.

<sup>23</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 3.2.1983, BStBl II S. 324 und BFH-Urteil vom 18.5.1988, BStBl II S. 713.

zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit der Streitpunkt. Im Gegensatz zur groben Fahrlässigkeit genügt für das Vorliegen leichter Fahrlässigkeit das allgemeine Außerachtlassen einer subjektiv erforderlichen Sorgfalt. Die nicht beachteten Regeln, welche die Erstellung eines falschen Steuerbescheids zur Folge hatten, dürfen daher nicht einfach, offenkundig und grundlegend sein. Aufgrund des Unterscheidens zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit kann bei einem verfristeten Einspruch daher die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abzulehnen sein. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist dadurch jedoch nicht gleichzeitig ausgeschlossen.

Weiterhin muss Ursächlichkeit gegeben sein. Dies bedeutet, dass die grobe Fahrlässigkeit bzw. die vorsätzliche Handlung mit dem nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel im Zusammenhang stehen und zur Nichtberücksichtigung dieser bei Erlass des Steuerbescheids geführt haben muss.<sup>24</sup> Das grobe Verschulden bezieht sich daher einerseits auf die objektive Verletzung der im Steuerrecht vorhandenen Pflichten und die dadurch über rechtserhebliche Tatsachen oder Beweismittel in Unkenntnis gelassene Finanzbehörde. Andererseits muss subjektiv eine grob schuldhaftige Verletzung dieser Pflichten vorliegen.<sup>25</sup>

## **3.2 Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen**

### **3.2.1 Definition des Steuerpflichtigen**

Im § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ist das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen als Hinderungsgrund für eine Änderung genannt. Die Definition eines Steuerpflichtigen ergibt sich aus § 33 Abs. 1 AO. Unter dem Begriff „Steuerpflichtiger“ ist in jedem Fall der Inhaltsadressat eines Bescheids zu verstehen.<sup>26</sup> Bei der Veranlagung einzelner Personen ergeben sich bei der Prüfung des groben Verschuldens keine Schwierigkeiten. Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten hingegen ist zu prüfen, inwiefern diese sich untereinander das Verschulden des jeweils anderen zurechnen lassen müssen.

---

<sup>24</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 273.

<sup>25</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 261.

<sup>26</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 264.

Nach Auffassung der Verwaltung haben sich die zusammenveranlagten Ehegatten das grobe Verschulden des jeweils anderen Ehegatten zuzurechnen.<sup>27</sup> Eine Zurechnung des Verschuldens untereinander wird jedoch u.a. vom Autor von Groll im Kommentar Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO aus verschiedenen Gründen kritisch gesehen. Eine Zusammenveranlagung von Ehegatten wird durch § 26b EStG ermöglicht. Es handele sich bei den Ehegatten trotz der Gesamtschuldnerschaft gemäß § 44 Abs. 1 Satz 1 3. Alternative und Satz 2 AO um zwei selbständige Steuersubjekte. Dies werde u.a. dadurch verdeutlicht, dass pro Person die persönliche und sachliche Steuerpflicht zu prüfen ist und die Einkünfte für jede Person gesondert ermittelt werden.<sup>28</sup> Erst nach der Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Einkünfte werden die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt.<sup>29</sup> Dass gemäß § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG nur eine gemeinsame Erklärung abzugeben ist, definiere lediglich die äußere Form. Es ergäbe sich daraus keine Pflicht, die Angaben des Ehegatten auf die Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen.<sup>30</sup> Da eine gemeinsame Erklärung abgegeben wird, ergeht folglich nur ein gemeinsamer Steuerbescheid für die Ehegatten gemäß § 155 Abs. 3 Satz 1 AO. Auch dies habe lediglich auf die äußere Form Einfluss und definiere keine Überprüfungspflicht der Ehegatten untereinander.<sup>31</sup>

Schlussendlich sei nach Meinung des Autors zusätzlich zu den bereits genannten Gründen eine Zurechnung des groben Verschuldens eines Ehegatten auf den anderen aufgrund des Art. 6 Abs. 1 GG nicht möglich.<sup>32</sup> Die Ehe und Familie genießt demnach einen besonderen Schutz. Wenn jedoch eine Zurechnung des groben Verschuldens untereinander stattfindet, wird ein Ehegatte zum „Aufpasser“ des jeweils anderen gemacht. Dies entspräche einer zusätzlichen Pflicht, welche für die eigentlich häufig steuerlich günstigere Zusammenveranlagung einen Nachteil bedeute und demnach gegen Art 6 Abs. 1 GG verstoße. Es sei daher auch aufgrund der Prüfung eines subjektiven Verschuldens die in Frage kommende Pflichtverletzung genau zu überprüfen. Wurde demzufolge eine Pflicht verletzt, welche nur für einen der Ehegatten bestand, könne dieses Verschulden nicht zu Lasten des anderen Ehegatten gelegt werden. Dies wäre z.B. bei einer falschen Einkünfteermittlung der Fall. Wurde jedoch eine Pflicht verletzt, für die beide Ehegatten zuständig

---

<sup>27</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.2.

<sup>28</sup> Vgl. R 26b Abs. 1 Satz 1 EStR und H 26b „Gesonderte Ermittlung der Einkünfte EStH.

<sup>29</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 266.

<sup>30</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 268.

<sup>31</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 269.

<sup>32</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 269a.

waren, wie z.B. die Geltendmachung von Sonderausgaben, sei das grobe Verschulden des einen Ehegatten auf den anderen zurechenbar, da diese in dem Fall als ein Steuerpflichtiger aufgetreten sind.<sup>33</sup> Analog zu den Ehegatten bei einer Zusammenveranlagung sei auch bei gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünften genau zu prüfen, welche Pflicht verletzt wurde und wem diese Pflichtverletzung vorzuwerfen ist. Eine pauschale Zurechnung des groben Verschuldens untereinander sei nicht möglich.<sup>34</sup>

Der Auffassung bezüglich zusammenveranlagter Eheleute kann m.E. jedoch nicht gefolgt werden. Wenn ein Ehegatte z.B. bei der Ermittlung der Höhe seiner Einkünfte einen Fehler macht, welcher zu einer höheren Steuerbelastung führt, kann dieser m.M.n nicht deshalb korrigiert werden, weil den anderen Ehegatten kein grobes Verschulden trifft. Eine spätere Korrektur der Einkünfte käme sehr wahrscheinlich auch dem Ehegatten zu Gute, welcher grob fahrlässig gehandelt hat, da das Vermögen häufig nicht getrennt wird. Aufgrund der Möglichkeit der Zusammenveranlagung und der dadurch oftmals niedrigeren Steuerlast genießen Ehegatten bereits einen Vorteil. Bei der Anwendung von Korrekturvorschriften sollte dieser Vorteil jedoch nicht ausgeweitet werden. Da auch lediglich grobes Verschulden einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO entgegensteht, könnte es sich zumindest teilweise um Fehler handeln, bei denen es zumutbar wäre, dass sie dem anderen Ehegatten auffallen. Wenn die Ehegatten die Einzelveranlagung wählen und bspw. der Ehemann bei der Ermittlung seiner Einkünfte einen Fehler macht, kann die Ehefrau ebenfalls keinen Antrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bezüglich dessen Bescheids stellen. Dies gilt auch dann, wenn sie aufgrund der wirtschaftlichen Verbundenheit untereinander, z.B. bei einem Gemeinschaftskonto, durch die fälschlicherweise höhere Steuerlast des Ehemanns einen Nachteil hat. Die Zurechnung des groben Verschuldens sollte nicht aufgrund unterschiedlicher, frei wählbarer Veranlagungsformen anders zu beurteilen sein. Eine Schlechterstellung von zusammenveranlagten Eheleuten findet m.E. durch die Zurechnung nicht statt und wird deshalb zu Recht durchgeführt.

### **3.2.2 Gründe für das nachträgliche Bekanntwerden**

Da bei Vorliegen von grober Fahrlässigkeit die dem Steuerpflichtigen zumutbare Sorgfaltspflicht verletzt sein muss, sind die Gegebenheiten des Einzelfalls und die

---

<sup>33</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 270.

<sup>34</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 271.

persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu prüfen. Bei Anträgen auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führen Steuerpflichtige daher viele unterschiedliche Gründe an, warum die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekanntgeworden sind und warum dies ihrer Meinung nach nicht grob schuldhaft sei. Bezüglich einiger Gründe wird im Folgenden geklärt, ob diese grobes Verschulden darstellen.

### **3.2.2.1 Fehlende Kenntnis im Steuerrecht**

Häufig ist bei Steuerpflichtigen Unkenntnis im Steuerrecht die Ausrede für das nachträgliche Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln. Dies allein darf das Vorliegen von grobem Verschulden nicht begründen, da das Steuerrecht für Laien schwer verständlich bzw. undurchschaubar erscheinen kann.<sup>35</sup> Wenn er jedoch Fragen, die sich ihm stellen, nicht nachgeht oder er naheliegende Überlegungen nicht anstellt, liegt grobe Fahrlässigkeit und somit grobes Verschulden vor.<sup>36</sup> Dies kann damit begründet werden, dass der Fehler vermeidbar gewesen wäre bzw. der Steuerpflichtige eine falsche Steuerfestsetzung in Kauf genommen hat.

Mit Urteil vom 22.5.1992<sup>37</sup> entschied der BFH, dass es für den Veranlagungszeitraum 1986 für steuerrechtliche Laien nicht unbedingt grob schuldhaft gewesen sei, wenn ein Arbeitszimmer in der Einkommensteuererklärung nicht geltend gemacht wurde. Im Streitfall nutzte ein Kfz-Mechaniker-Meister bzw. Kfz-Sachverständiger ein häusliches Arbeitszimmer im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit. In seiner Einkommensteuererklärung machte er jedoch keine Angaben hierzu. Erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist stellte er mithilfe eines Prozessbevollmächtigten einen Antrag auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, welcher vom Finanzamt allerdings wegen des Vorliegens von grobem Verschulden abgelehnt wurde. Auch das Finanzgericht bejahte das Vorliegen eines groben Verschuldens. Wegen der hohen Aufwendungen für das Arbeitszimmer hätte sich der berufliche Zusammenhang aufdrängen müssen. Dass die Aufzählung von als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen in den Vordrucken und Anleitungen zur Einkommensteuererklärung nicht abschließend ist, hätte der Steuerpflichtige wissen müssen. Weiterhin wurde durch die Medien die Abziehbarkeit eines Arbeitszimmers erläu-

---

<sup>35</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.1.

<sup>36</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 76a.

<sup>37</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 22.5.1992, BStBl II 1993 S. 80, juris.

tert. Die Nichtgeltendmachung des Arbeitszimmers durch unvollständiges Ausfüllen der Erklärung sei daher grob schuldhaft.<sup>38</sup> Der BFH folgte dieser Auffassung jedoch nicht. Weder in der Einkommensteuererklärung noch in den Vordrucken oder Hinweisen wurden Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als abziehbare Werbungskosten erwähnt. Eine Eintragung dieser Aufwendungen hätte unter „Weitere Werbungskosten“ erfolgen müssen.<sup>39</sup> Da sich die abziehbaren Aufwendungen aus den Gesamtkosten der Eigentumswohnung errechnen, war eine Zuordnung dieser Aufwendungen zu den Einkünften aus der nichtselbständigen Tätigkeit nicht ohne Weiteres für steuerrechtliche Laien erkennbar.<sup>40</sup> Auch die Aufklärung über steuerrechtliche Begriffe durch die Massenmedien ist irrelevant.<sup>41</sup> Den Steuerpflichtigen traf daher kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden dieser Aufwendungen und eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO war vorzunehmen.

Da in der Einkommensteuererklärung 1986 keinerlei Hinweise über die Geltendmachung eines Arbeitszimmers zu finden waren, war es m.E. einem Kfz-Mechaniker-Meister bzw. Kfz-Sachverständigen, welcher darüber hinaus keine weiteren Kenntnisse im Steuerrecht hat, nicht zuzumuten, sich über die steuerliche Abziehbarkeit zu informieren. Da diese Aufwendungen auch in privaten Rechnungen (z.B. Strom- und Betriebskostenabrechnung für die größtenteils privat genutzte Wohnung) „versteckt“ waren, musste der Kläger die Abziehbarkeit m.M.n. auch nicht hinterfragen. Um darauf zu kommen, dass diese Aufwendungen abziehbar sein könnten, ist eine gewisse steuerliche Grundkenntnis Voraussetzung, welche bei einem Kfz-Mechaniker-Meister nicht ohne Weiteres erwartet werden kann.

Aufgrund der Corona-Pandemie im Jahr 2020 und der vermehrten Arbeit von zu Hause aus (Homeoffice bzw. Telearbeit), könnte es häufiger zur Geltendmachung von Arbeitszimmern kommen. Über die Abziehbarkeit solcher Aufwendungen wird aktuell in den sozialen Medien öffentlich diskutiert, da z.B. die Homeoffice-Pauschale eingeführt wurde. Dies allein würde jedoch das Vorliegen des groben Verschuldens nicht begründen, wie im o.g. BFH-Urteil bereits entschieden wurde. Das Informieren durch Massenmedien reicht nicht aus. Es kann m.E. auch nicht erwartet werden, dass den Steuerpflichtigen alles, was in den Massenmedien diskutiert wird, bekannt sein muss. Einerseits sind die dortigen Informationen nicht immer richtig, andererseits werden darüber so viele Informationen geteilt, dass man sich

---

<sup>38</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 37, Rz. 3.

<sup>39</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 37, Rz. 11.

<sup>40</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 37, Rz. 15.

<sup>41</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 37, Rz. 14.



diese nicht alle merken kann. Allerdings wurde in den Vordrucken mittlerweile die Frage nach einem Arbeitszimmer aufgenommen, so dass für das Jahr 2020 das grobe Verschulden darin liegen könnte, eine ausdrücklich gestellte Frage nicht beantwortet zu haben. Da die Homeoffice-Pauschale jedoch auch ohne Arbeitszimmer geltend gemacht werden kann, wenn z.B. im Wohnzimmer gearbeitet wurde, könnte ohne die ausdrückliche Frage oder Erläuterungen in den Erklärungsvordrucken oder Merkblättern zur Einkommensteuererklärung 2020 und eventuell folgender Jahre später eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich sein, wenn nicht aufgrund anderer Handlungen ein grobes Verschulden zu bejahen ist.

### **3.2.2.2 Nichtbeantworten ausdrücklich gestellter Fragen**

Das soeben erwähnte Nichtbeantworten von ausdrücklich gestellten Fragen oder die verspätete Abgabe der Erklärung reicht aus, um grobes Verschulden zu begründen.<sup>42</sup> Auch wenn der Steuerpflichtige davon ausgegangen ist, dass diese Fragen in seinem Fall keine steuerliche Auswirkung haben, liegt grobe Fahrlässigkeit vor. Gleiches gilt, wenn Unterlagen mehrfach angefordert, aber nicht eingereicht wurden oder der Steuerbescheid aufgrund einer fehlenden Erklärung geschätzt werden musste.<sup>43</sup> Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen seine Mitwirkungspflichten verletzt. Dem Steuerpflichtigen ist grundsätzlich zuzumuten, ausdrückliche Hinweise auf ihm vorliegenden Vordrucken, Merkblättern o.Ä. zu beachten.<sup>44</sup> Deren Nichtbeachtung führt dennoch nicht immer, sondern nur in Ausnahmefällen, zum Vorliegen grober Fahrlässigkeit.<sup>45</sup> Voraussetzung ist demnach u.a., dass die Hinweise leicht verständlich sind.

Über einen Fall, bei dem eine ausdrücklich gestellte Frage nicht beantwortet und Hinweise nicht beachtet wurden, entschied der BFH am 20.03.2013.<sup>46</sup> Hierbei beantragte ein Steuerpflichtiger nachträglich die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an seine Lebenspartnerin, mit der er ein gemeinsames Kind hatte, als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG. Der Vater erstellte die Steuererklärung für das Streitjahr 2006 mithilfe des elektronischen Steuererklärungsprogramms der Finanzverwaltung (ElsterFormular) selbst und machte dabei keine

---

<sup>42</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.3.

<sup>43</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 280 und AEAO zu § 173 Nr. 5.1.2.

<sup>44</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.2.

<sup>45</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 77.

<sup>46</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.3.2013, VI R 5/11, NV, juris.

Angaben über gezahlte Unterhaltsleistungen. Grund für die fehlende Geltendmachung der Aufwendungen sei erst Unerfahrenheit und im späteren Verfahren dann schlichtes Vergessen. Nachdem das Finanzamt und das Finanzgericht eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO aufgrund des Vorliegens von grobem Verschulden ablehnten, legte der Vater Revision beim BFH ein. Diese wurde jedoch ebenfalls als unbegründet zurückgewiesen. Dies wurde damit begründet, dass der Kläger die Frage nach dem Unterhalt für bedürftige Personen unbeantwortet ließ, obwohl bei der Anleitung zur Einkommensteuererklärung und den dazugehörigen Hinweisen ausdrücklich und verständlich mit zwei passenden Sachverhalten erläutert wurde, dass für die Mutter des gemeinsamen Kindes eine Unterhaltspflicht bestehen kann.<sup>47</sup>

Am gleichen Tag entschied der BFH über einen ähnlichen Fall, welcher jedoch das Streitjahr 2008 betrifft.<sup>48</sup> Hier wurde ebenfalls nachträglich die Anerkennung von Unterhaltsleistungen an die Mutter des gemeinsamen Kindes beantragt. Die Steuererklärung fertigte der Vater auch mithilfe von ElsterFormular an. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit der Begründung abgelehnt, dass eine ausdrücklich gestellte Frage nicht beantwortet wurde und daher grobes Verschulden vorliege. Das Finanzgericht verneinte jedoch das Vorliegen eines groben Verschuldens, da in ElsterFormular 2008 kein Hinweis vorhanden war welcher erläuterte, dass an die Mutter des gemeinsamen Kindes gezahlte Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können.<sup>49</sup> Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein. Diese Revision wurde vom BFH jedoch als unbegründet zurückgewiesen. Im Hilfetext bei der Erstellung der Steuererklärung wurden lediglich Großeltern, Eltern oder Kinder als Unterhaltsberechtigte i.S.d. § 33a Abs. 1 EStG aufgezählt, nicht jedoch die Mutter eines gemeinsamen Kindes. Da lediglich verwandte Personen aufgezählt wurden, musste sich der Kläger auch nicht die Frage stellen, ob Unterhaltsleistungen an eine nicht mit ihm verwandte Person abzugsfähig seien.<sup>50</sup> Obwohl am gleichen Tag über nahezu identische Fälle entschieden wurde, fiel die Entscheidung aufgrund unterschiedlicher Hilfetexte bei der elektronischen Erstellung der Steuererklärungen verschieden aus. Diese Urteile zeigen, dass wirklich jeder noch so kleine Umstand die Entscheidung über das Vorliegen eines groben Verschuldens beeinflussen kann und daher jeder

---

<sup>47</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 46, Rz. 15.

<sup>48</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.3.2013, VI R 9/12, NV, juris.

<sup>49</sup> Vgl. ebd. Rz. 5.

<sup>50</sup> Vgl. ebd. Rz. 15.

Antrag auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sorgfältig unter Einbeziehung sämtlicher Umstände geprüft werden muss.

Da sich viele Steuerpflichtige, außer bei der Erstellung ihrer Steuererklärung, nicht mit dem Steuerrecht befassen, werden jährlich Merkblätter angefertigt bzw. bei den elektronischen Steuerprogrammen Hinweise erstellt, um sie über abziehbare Aufwendungen zu informieren. Diese sollen die Erstellung der Erklärung für den Steuerpflichtigen vereinfachen und dadurch vermeiden, dass sie zu viele Steuern zahlen. Daher kann von ihnen auch erwartet werden, die Merkblätter oder Hinweise zu beachten.

### **3.2.2.3 Verstreichenlassen der Einspruchsfrist**

Teilweise wird grobes Verschulden vom Finanzamt bejaht, weil der Steuerpflichtige es unterlassen hat, rechtzeitig Einspruch einzulegen. Zu den Mitwirkungspflichten zählt es jedoch nicht, fristgemäß Einspruch einzulegen. Die Möglichkeit zur Einlegung eines Einspruchs dient lediglich dem Rechtsschutz.<sup>51</sup> Dennoch ist der Zeitraum nach Erlass des Verwaltungsaktes bei der Prüfung des groben Verschuldens mit einzuschließen.<sup>52</sup> Demzufolge kann auch das Verpassen der Einspruchsfrist (erneut) grob schuldhaft sein, wenn bereits bei der Abgabe der Steuererklärung grobes Verschulden vorlag. Allein das Nichteinlegen eines Einspruchs begründet nach Literaturmeinung jedoch nicht das grobe Verschulden. Wurde z.B. gegen einen Schätzbescheid kein Einspruch eingelegt, so wurde bereits vorher die Mitwirkungspflicht verletzt. Das zusätzliche Verpassen der Einspruchsfrist ist lediglich ein weiteres Indiz für das Vorliegen des groben Verschuldens.

Eine hierzu abweichende Auffassung der Verwaltung und Rechtsprechung besagt allerdings, dass ein grobes Verschulden auch vorliegen kann, wenn kein Einspruch eingelegt wurde, obwohl es sich dem Steuerpflichtigen hätte aufdrängen müssen, dass bestimmte Tatsachen oder Beweismittel nicht vorgetragen wurden.<sup>53</sup> Das Vorliegen einer grob schuldhaften Handlung im Vorfeld sei nicht notwendig.

Da es jedoch keine Pflicht zur Einlegung eines Einspruchs gibt, kann dies allein m.E. nicht grundsätzlich das grobe Verschulden begründen. In besonders offensichtlichen Fällen, kann dies u.U. für das Vorliegen eines groben Verschuldens

---

<sup>51</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 291.

<sup>52</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 76b und AEAO zu § 173 Nr. 5.5.

<sup>53</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.5.

sprechen. In meiner Recherche hat jedoch kein BFH-Urteil allein aufgrund des Nichteinlegens eines Einspruchs durch einen Steuerpflichtigen das grobe Verschulden bejaht, so dass hierfür kein Praxisbeispiel angeführt werden kann.

#### **3.2.2.4 Alltägliche Versehen**

Gängige Fehler wie z.B. Vergessen, Verwecheln von Zahlen, Rechenfehler, Irrtümer u.Ä., welche immer passieren können, rechtfertigen nicht das Vorliegen von grober Fahrlässigkeit und verhindern dadurch nicht eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.<sup>54</sup> Die hier genannten Fehler erinnern an die Fehler, welche nach § 129 AO korrigiert werden können. Da allerdings an den § 129 AO andere Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft sind, als an den § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, schließen nicht alle offenbaren Unrichtigkeiten, welche nach § 129 AO korrigiert werden können, das Vorliegen eines groben Verschuldens aus. Unter gewissen Umständen können daher auch offenbare Fehler grob schuldhaft zu Stande gekommen sein und dadurch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO verhindern.<sup>55</sup> Für Steuerbescheide, welche nach dem 31.12.2016 erlassen worden sind, können offenbare Fehler eines Steuerpflichtigen jedoch auch ohne die Prüfung eines groben Verschuldens nach § 173a AO korrigiert werden, so dass es bei diesen Fehlern für die aktuellen Veranlagungszeiträume zu weniger Klagen vor Gericht kommen sollte.

Auch wenn unter dem Begriff „Gewinn“ nur ein positiver Betrag verstanden wird und deswegen ein Verlust nicht geltend gemacht wurde oder bei einem inhaltsgleichen Zweitbescheid übersehen wird, dass der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Satz 1 AO aufgehoben wurde, liegt nicht zwingend ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen vor.<sup>56</sup>

#### **3.2.2.5 Ausnahmesituationen**

In besonderen Krisensituationen kann eine normalerweise grob schuldhafte Handlung eines Steuerpflichtigen entschuldbar sein. Dies wurde in dem BFH-Urteil vom 16.11.2006<sup>57</sup> z.B. bei einem Alkoholproblem bejaht. Im folgenden Fall war die Auszahlung von Kindergeld streitig.

---

<sup>54</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.1.

<sup>55</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 10.2.2015, BStBl II 2015 S. 7, juris.

<sup>56</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 281.

<sup>57</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2006, III R 44/06, NV, juris.

Die Klägerin beantragte im Januar 2002 für ihr in 1985 geborenes Kind weiterhin die Auszahlung von Kindergeld. Sie reichte einen ausgefüllten Antrag für die Gewährung von Kindergeld ein, in der sie fälschlicherweise angab, auch außerhalb von Deutschland gearbeitet zu haben. Auf Rückfragen der Familienkasse reagierte sie jedoch nicht. Aufgrund der falschen Angabe und keiner Reaktion auf die Anschreiben wurde das ab September 1999 gezahlte Kindergeld durch Bescheid vom 19.08.2002 zurückgefordert. Dieser wurde bestandskräftig. Wegen der Angabe, dass sie im Ausland tätig war, wurde aufgrund des Verdachts der Steuerhinterziehung zusätzlich ein Ermittlungsverfahren eingeleitet. Die Klägerin erläuterte daraufhin, nie im Ausland tätig gewesen zu sein und nur wegen dieser fehlerhaften Angabe kein Kindergeld mehr zu bekommen, welches sie jedoch dringend benötigte. Dieses Schreiben wurde erneut als Antrag auf Gewährung von Kindergeld gedeutet. Da jedoch weiterhin auf die Anschreiben der Familienkasse keine Reaktion erfolgte, wurde auch dieser Antrag mit Bescheid vom 06.03.2003 abgelehnt. Innerhalb der Einspruchsfrist reichte die Klägerin die angeforderten Unterlagen nach und erläuterte in einem Schreiben, dass sie an einer Alkoholerkrankung leide und deswegen keinen Überblick mehr über ihre Post gehabt habe. Nach einem Verkehrsunfall entschied sie sich, einen Entzug zu machen, was starke Depressionen zur Folge hatte. Erst nach deren Behandlung war sie in der Lage, sich selbst um gewisse Dinge zu kümmern. Aufgrund dieses Schreibens wurde ihr ab September 2002 Kindergeld gewährt. Der Bescheid vom 19.08.2002, in dem das Kindergeld ab September 1999 zurückgefordert wurde, wurde jedoch nicht geändert bzw. aufgehoben. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.

Im Klageverfahren wies die Klägerin ihre Erkrankung nach. Die Erkrankung bestand demnach seit Anfang des Jahres 2002 bis Oktober 2002. Danach wurde eine stationäre Behandlung beantragt. Das Finanzgericht wies die Klage ab, da eine Änderung des damaligen Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO aufgrund des Vorliegens von grobem Verschulden nicht möglich sei. Das grobe Verschulden liege an den falschen Angaben im Antragsformular und der fehlenden Aufklärung des Irrtums trotz mehrfacher Nachfragen der Familienkasse.<sup>58</sup> Eine Erkrankung dient lediglich dann als Entschuldigung, wenn es der Klägerin nicht möglich gewesen wäre, sich mit diesem Streitgegenstand auseinanderzusetzen oder einen Bevollmächtigten zu informieren und zu beauftragen.<sup>59</sup> Die Klägerin wies nicht nach, dass sie für mehrere Monate nicht vernunftgesteuert handeln konnte. Weiterhin

---

<sup>58</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 57, Rz. 14.

<sup>59</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 26. Juli 2001, VII B 349/00, NV, juris.

hätte sie ihren Ehemann zum Bevollmächtigten ernennen können. Gegen diese Entscheidung legte die Klägerin Revision ein.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass das Finanzgericht zu hohe Anforderungen an die Klägerin gestellt hatte. Grundsätzlich läge durch das falsche Ausfüllen des Antrags und die Nichtaufklärung des Fehlers trotz Nachfrage grobes Verschulden vor.<sup>60</sup> Dieses Handeln muss der Klägerin jedoch auch vorwerfbar sein. Bei dem Revisionsverfahren wurde die Schwere der Alkoholerkrankung umfassend geklärt, was im Finanzgerichtsverfahren nicht der Fall gewesen war. Der BFH kam zu dem Schluss, dass die Klägerin durch diese Erkrankung nicht in der Lage gewesen war, das Formular richtig auszufüllen, Fragen zu beantworten oder einen Bevollmächtigten zu bestellen.<sup>61</sup> Der Bescheid vom 19.08.2002 sei demnach nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, da der Klägerin keine grobe Fahrlässigkeit und somit kein grobes Verschulden vorgeworfen werden kann.

Allgemein ist daher in diesem Urteil entschieden worden, dass eine Erkrankung allein nicht ausreicht, um ein grobes Verschulden auszuschließen. Zusätzlich darf nicht die Möglichkeit bestanden haben, einen Bevollmächtigten zu ernennen. Die Erkrankung muss daher plötzlich und unvorhersehbar aufgetreten sein. Außerdem muss eine gewisse Schwere der Erkrankung vorliegen. Der Steuerpflichtige wird durch dieses Urteil dazu verpflichtet, einen Bevollmächtigten zu ernennen, obwohl das grundsätzlich nicht in der AO als Verpflichtung aufgeführt ist. Wenn dem Steuerpflichtigen jedoch bekannt ist oder sein muss, dass er demnächst steuerliche Pflichten zu erfüllen hat, wie z.B. die Abgabe einer Steuererklärung oder Mitwirkungspflichten (z.B. das Einreichen von Unterlagen, nachdem die Erklärung abgegeben wurde) und er bereits weiß, dass er diesen Verpflichtungen wegen einer Krankheit nicht nachkommen kann, kann von ihm erwartet werden, einen Bevollmächtigten zu bestellen. Dies kann z.B. bei bevorstehenden Operationen oder anderen geplanten stationären Behandlungen der Fall sein. Ebenso kann bei Krankheiten, bei denen bekannt ist, dass sie im Laufe der Zeit zur Unfähigkeit der Erfüllung steuerlicher Pflichten führen, erwartet werden, dass vorsorglich ein Bevollmächtigter bestellt wird.

---

<sup>60</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 57, Rz. 30.

<sup>61</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 57, Rz. 33.

### 3.3 Grobes Verschulden bei Abgabe elektronischer Erklärungen

Auch in den Behörden geht die Digitalisierung, wenn auch langsam, voran. Dies hat in manchen Dingen auch auf das Steuerrecht Auswirkungen. Das grobe Verschulden ist bei der Abgabe elektronischer Erklärungen allerdings in gleicher Weise zu prüfen wie bei der Abgabe von Erklärungen in Papierform.<sup>62</sup> Demzufolge sind Hinweise, welche bei der Erstellung von elektronischen Erklärungen zur Verfügung gestellt werden, zu beachten.<sup>63</sup> Jedoch müssen auch diese Hinweise einfach zu verstehen sein.

Das Übersehen von Eingabemöglichkeiten oder Verrutschen in der Zeile ist jedoch nicht unter grobem Verschulden zu subsumieren, da es sich hierbei um üblicherweise vorkommende Fehler handelt. Aufgrund der eingeschränkten Anzeige von Formularen auf dem Computerbildschirm ist bei der Prüfung des groben Verschuldens jedoch zu berücksichtigen, dass es u.U. schwieriger sein kann, einen Überblick über die möglichen auszufüllenden Eingabefelder zu bekommen.<sup>64</sup> Das Nichtbeantworten von ausdrücklich gestellten Fragen bleibt allerdings auch weiterhin eine grob fahrlässige Handlung.

In einem Streitfall aus dem Jahr 2006<sup>65</sup> erklärte ein selbständiger Steuerpflichtiger aus Versehen keine Beiträge zu berufsständigen Versorgungseinrichtungen, obwohl danach im Mantelbogen des elektronischen Erklärungsformulars gefragt wurde. In 2005 wurden diese Beträge korrekt eingegeben. Im Gegensatz zu 2005 war in 2006 die Rechtslage von 2004 bezüglich der Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen für den Steuerpflichtigen günstiger. Der Fehler fiel erst bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2007 auf, so dass ein Änderungsantrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO gestellt wurde. Das Finanzamt lehnte diesen Änderungsantrag aufgrund des Vorliegens eines groben Verschuldens ab. Das Finanzgericht stimmte jedoch dem Steuerpflichtigen zu. Es handele sich um einen Fehler, welcher zu einer Änderung nach § 129 AO geführt hätte, wenn dieser seitens des Finanzamts passiert wäre.<sup>66</sup> Durch die Nutzung der elektronischen Formulare bleibe den Finanzämtern lediglich die mechanische Erfassungsarbeit erspart, weshalb Fehler des Steuerpflichtigen bei der mechanischen Erfassung von

---

<sup>62</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.6.

<sup>63</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 77a.

<sup>64</sup> Vgl. ebd. Rz. 77a.

<sup>65</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2014, X R 8/11, NV, juris.

<sup>66</sup> Vgl. ebd. Rz. 6.

Daten ebenso rechtlich beurteilt werden müssen, wie Fehler des Finanzamts. Der BFH revidierte dieses Finanzgerichtsurteil jedoch mit Urteil vom 18.03.2014. Der Steuerpflichtige hat eine ausdrücklich gestellte Frage nicht beantwortet. Zur Überprüfung der gemachten Angaben ist es möglich, sich den gesamten Erklärungsvordruck anzeigen zu lassen, wodurch die fehlende Eingabe hätte auffallen können.<sup>67</sup> Weiterhin wäre ein Abgleich des Steuerbescheids für das Jahr 2006 mit dem Steuerbescheid für das Jahr 2005 zumutbar gewesen. Würde man dem Urteil des Finanzgerichts folgen, würde bei fehlenden Eintragungen in elektronischen Formularen nahezu nie ein grobes Verschulden vorliegen. Dies würde im Vergleich zu Papiererklärungen ein Sonderrecht bedeuten, indem beim Ausfüllen der elektronischen Erklärungen eine niedrigere Sorgfaltspflicht bestünde und fehlende Eintragungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachgeholt werden könnten.<sup>68</sup> Dies steht dem Sinn und Zweck der Vorschrift entgegen.

Eine Ungleichbehandlung zwischen elektronisch und in Papierform eingereichten Erklärungen soll nicht stattfinden. Es ist daher in beiden Fällen als grob schuldhaft anzusehen, wenn eindeutige Fragen nicht beantwortet werden. Die Möglichkeit, die erklärten Daten mit dem Bescheid abgleichen zu lassen, ist lediglich ein Vorteil der elektronischen Variante, um Abweichungen seitens des Finanzamts schneller zu erkennen. Es hilft jedoch nicht dabei, fehlende Eintragungen zu bemerken. Dazu ist weiterhin ein Abgleich mit dem Steuerbescheid des Vorjahres notwendig oder noch vor Abgabe der Erklärung eine Überprüfung der Eingabedaten, indem man sich den kompletten Erklärungsvordruck inklusive der Leerfelder ansieht und nicht lediglich die eingetragenen Zahlen auf dem komprimierten Vordruck mit den Belegen vergleicht.

Ob Eintragungen auf einer Papiererklärung oder elektronischen Vordrucken vorgenommen werden, macht für den Steuerpflichtigen grundsätzlich keinen Unterschied. Dass den Finanzämtern die mechanische Erfassungsarbeit der Daten erspart bleibt, ist lediglich ein Vorteil für das Finanzamt und kann zu einer schnelleren Bearbeitung der Erklärung führen. Dem Steuerpflichtigen entstehen m.E. durch die elektronische Steuererklärung keine Nachteile, die es rechtfertigen würden, das Nichtbeantworten von ausdrücklich gestellten Fragen nicht als grob schuldhaft zu beurteilen. Durch gewisse Tutorials, welche beim Ausfüllen der elektronischen

---

<sup>67</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 65, Rz. 27.

<sup>68</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 65, Rz. 28.



Erklärungen helfen sollen, müssten sich fehlende Eintragungen verringern. Allerdings sollten hierfür die technischen Möglichkeiten vom Steuerpflichtigen auch genutzt werden. Eine Nutzung sämtlicher Möglichkeiten, die bei der Erstellung einer vollständigen und richtigen Steuererklärung helfen, kann m.E. vom Steuerpflichtigen erwartet werden.

### **3.4 Grobes Verschulden bei Bevollmächtigung**

#### **3.4.1 Definition des Bevollmächtigten**

Einige Steuerpflichtige lassen sich steuerlich beraten, um sich z.B. nicht intensiv mit den Steuergesetzen beschäftigen zu müssen, da diese für Laien teilweise schwer verständlich bzw. durchschaubar sein können. Wer steuerlich beraten darf, ergibt sich aus dem Steuerberatungsgesetz. Danach können z.B. Steuerberater, Rechtsanwälte oder Wirtschaftsprüfer nach § 3 StBerG unbeschränkt steuerliche Hilfe leisten. Lohnsteuerhilfvereine gehören zu den bekanntesten Einrichtungen, welche nach § 4 Nr. 11 StBerG beschränkt steuerliche Hilfe leisten dürfen. Da für die Angestellten in einem Lohnsteuerhilfverein die steuerliche Ausbildung keine Voraussetzung ist, wurde die Hilfeleistung jedoch auf bestimmte Einkunftsarten begrenzt. Aufgrund einer vom Steuerpflichtigen unterschriebenen Vollmacht können durch den Bevollmächtigten z.B. Steuererklärungen eingereicht oder Einsprüche eingelegt werden. Ein Bevollmächtigter ist daher ein gewillkürter Vertreter.

Steuerpflichtige können jedoch auch ohne Vollmacht steuerliche Hilfe bei steuerberatenden Berufen suchen. In diesem Fall ist bspw. ein Steuerberater lediglich ein Erfüllungsgehilfe und kein Bevollmächtigter.

#### **3.4.2 Verschulden eines Bevollmächtigten**

##### **3.4.2.1 Falsche Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften**

Aufgrund der steuerlichen Fachkenntnis liegt bei einem Bevollmächtigten für Steuerersachen grobes Verschulden vor, wenn dieser einfache steuerliche Vorschriften

nicht beachtet. Auch der Bevollmächtigte muss sich mit dem Inhalt von Merkblättern oder Vordrucken vertraut machen.<sup>69</sup> Bei der falschen Anwendung von komplizierten Vorschriften liegt jedoch nur leichte Fahrlässigkeit vor, welche demzufolge einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht entgegen steht. Eine genaue Definition darüber, welche steuerlichen Vorschriften einfach oder kompliziert sind, gibt es jedoch nicht.

In einem Streitfall erzielte ein in den Niederlanden wohnhafter und steuerlich beratener Steuerpflichtiger in Deutschland in den Jahren 2005 und 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.<sup>70</sup> Gleichzeitig bezog er eine Berufsunfähigkeitsrente, welche in den Niederlanden steuerpflichtig war. Auf die Steuerpflicht der Rente in den Niederlanden wurde bereits im Rechtsbehelfsverfahren für das Jahr 2004 hingewiesen. Die Einnahmen aus der Rente wurden in den Streitjahren 2005 und 2006 jedoch fälschlicherweise in die Gewinnermittlung für die selbständige Tätigkeit einbezogen. Als dies dem Steuerberater einige Jahre später auffiel, stellte er einen Antrag auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Der Einspruch und die Klage beim Finanzgericht gegen die Ablehnung dieses Änderungsantrags blieben erfolglos. Auch der BFH vertrat in diesem Fall die Meinung, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht gegeben sind, da grobes Verschulden vorliegt und dies dem Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Grobes Verschulden wurde in diesem Fall bejaht, da von einem steuerlichen Berater erwartet werden kann, dass dieser die steuerrechtlichen Bestimmungen kennt und diese sachgemäß anwendet. Weiterhin darf der Vertreter die Angaben seiner Mandanten nicht ungeprüft übernehmen. Vielmehr müssen diese Angaben steuerrechtlich geprüft und bei Unklarheiten nachgefragt werden. Da bereits im Vorjahr die Steuerpflicht der Rente streitig war, traf den Steuerberater in diesem Sachverhalt eine besondere Sorgfaltspflicht.<sup>71</sup> Ob den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden traf, weil er die Rente in der Gewinnermittlung berücksichtigte, wurde nicht geprüft, da bereits das Verschulden des Vertreters ausreichend war, um die Änderung abzulehnen.

Bei Auslandssachverhalten handelt es sich meist bereits um fortgeschritteneres Steuerrecht, da bei bestimmten Ländern z.B. das Doppelbesteuerungsabkommen neben dem Einkommensteuergesetz geprüft werden muss. Ob es sich hierbei um eine komplizierte steuerliche Vorschrift handelt, wurde in diesem Fall jedoch nicht

---

<sup>69</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 84.

<sup>70</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 9.5.2012, BStBl. II 2013 S. 566, juris.

<sup>71</sup> Vgl. ebd. Rz. 14.

geklärt, da die korrekte steuerliche Behandlung bereits im Rechtsbehelfsverfahren von 2004 erläutert wurde. Ob eine Vorschrift kompliziert ist, hängt m.E. von der subjektiven Wahrnehmung ab, so dass in diesen Fällen keine Verallgemeinerung stattfinden kann. Aus diesem BFH-Urteil lässt sich weiterhin entnehmen, dass Steuerberater die Angaben ihrer Mandanten auf die steuerrechtliche Beurteilung hin überprüfen müssen. Bei Mandanten, die z.B. die Gewinnermittlung selbst anfertigen, sollten Steuerberater daher zumindest stichprobenartig nachfragen, welche Sachverhalte hinter welchen Zahlen stecken. Eine Überprüfung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles kann m.E. jedoch nicht erwartet werden, da dies ein viel zu hoher Aufwand bedeutet, welcher die zumutbare Sorgfalt übersteigt. Sollte dem Mandanten trotz gewisser Nachfragen nicht einfallen, den Steuerberater über unübliche Geschäftsvorfälle, wie z.B. Auslandssachverhalte hinzuweisen, kann den Steuerberater m.M.n. kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden treffen. In diesem Fall wäre eher ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen zu prüfen, da dieser seinen Steuerberater in Unkenntnis lässt wie unter 3.4.4 erläutert wird.

#### **3.4.2.2 Verstreichenlassen der Einspruchsfrist**

Da für den Steuerpflichtigen keine gesetzliche Pflicht zu Einlegung eines Rechtsbehelfs besteht, gibt es diese Pflicht auch für den Bevollmächtigten nicht. Allerdings ist auch bei ihm die Zeit bis zum Ende der Einspruchsfrist bei der Prüfung des groben Verschuldens mit einzubeziehen. Es kann daher gemäß der Rechtsprechung auch dann grobes Verschulden vorliegen, wenn der Bevollmächtigte keinen Einspruch einlegt, obwohl das Fehlen bestimmter steuergünstigerer Tatsachen innerhalb der Einspruchsfrist hätte auffallen müssen. Wann eine solche Tatsache offensichtlich genug ist, entschied der BFH beispielsweise mit Urteil vom 25.11.1983.<sup>72</sup>

Die Steuerpflichtige erwarb im Streitjahr 1974 den Betrieb der Mutter gegen eine Versorgungleistung, welche als Sonderausgabe abziehbar ist. Diese Versorgungleistung wurde jedoch im Einkommensteuerbescheid 1974, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, nicht berücksichtigt. Der Prozessbevollmächtigte, der die Einkommensteuererklärung erstellte, hatte diese nicht bei den unbeschränkt abziehbaren Sonderausgaben angegeben. Ein Sachbearbeiter des Finanzamts

---

<sup>72</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1983, BStBl II 1984 S. 256, juris.

habe bei einer persönlichen Besprechung zusätzlich erläutert, dass diese Aufwendungen nach § 12 EStG nicht abziehbar wären. Erst in der Einkommensteuererklärung 1976 wurde ein Abzug dieser Zahlungen vom Prozessbevollmächtigten als Sonderausgaben beantragt, ebenso wie für das Jahr 1977. Mit Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für 1977, in welchem die Versorgungsleistung vom Finanzamt steuerlich anerkannt wurde, wurde gleichzeitig der Vorbehalt der Nachprüfung für das Jahr 1974 aufgehoben. Erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist wurde ein Antrag auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO gestellt, der vom Finanzamt wegen des Vorliegens von grobem Verschulden abgelehnt wurde. Auch das Finanzgericht und der BFH bejahten in diesem Fall das grobe Verschulden.

Da die Erklärungen von einem Steuerberater angefertigt wurden, wird erwartet, dass dieser die steuerrechtlichen Bestimmungen kennt und daher die Abziehbarkeit dieser Aufwendungen beurteilen kann. Weiterhin hätte er aufgrund des im Bescheid von 1974 enthaltenen Vorbehalts der Nachprüfung auch nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für 1976, in welchem die Versorgungsleistungen anerkannt wurden, die Berücksichtigung der Zahlungen beantragen können.<sup>73</sup> Durch deren Anerkennung im Bescheid für 1976 hätte dem Steuerberater die geänderte Ansicht bezüglich der Abziehbarkeit dieser Aufwendungen auffallen müssen. Durch die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung wurde dem Steuerberater erneut die Möglichkeit eines Einspruchs gegeben. Da am gleichen Tag der Bescheid für 1977 mit Berücksichtigung der Versorgungsleistungen bekanntgegeben wurde, ist es umso auffälliger, dass diese im Bescheid für 1974 nicht enthalten waren.<sup>74</sup> In diesem Streitfall war es daher gerade innerhalb der Einspruchsfrist äußerst offensichtlich, dass steuermindernde Tatsachen fehlen. In solchen Fällen kann ein Verstreichenlassen der Einspruchsfrist bei der Prüfung des groben Verschuldens nicht unbeachtet bleiben. Da aber eben keine Pflicht zur Einlegung von Rechtsbehelfen besteht, kann diese Meinung m.E. lediglich in derart offensichtlichen Fällen vertreten werden.

M.E. handelt ein Bevollmächtigter ebenfalls dann grob schuldhaft, wenn er den Einspruch zurückgenommen oder nicht ausreichend begründet hat. Die Begründung ist insbesondere dann wichtig, wenn der Einspruch gegen einen Bescheid eingelegt wird, der aus mehreren Verwaltungsakten besteht, da in diesen Fällen der angefochtene Verwaltungsakt durch Auslegung zu ermitteln ist.<sup>75</sup> Wird bspw.

---

<sup>73</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 72, Rz. 16.

<sup>74</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 72, Rz. 18.

<sup>75</sup> Vgl. AEAO zu § 357 Nr. 4.

Einspruch gegen den Bescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag eingelegt, in der Begründung jedoch nur die Verfassungswidrigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags erwähnt, so richtet sich der Einspruch nur gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags und nicht auch gegen die Einkommenssteuer.<sup>76</sup> Wenn der Bevollmächtigte Einspruch gegen einen Bescheid einlegt, weil ihm bei der Überprüfung des Bescheids Fehler aufgefallen sind, sollte er verpflichtet sein, den Bescheid analog zu § 367 Abs. 2 Satz 1 AO vollumfänglich zu überprüfen. Sollten ihm dabei Fehler nicht auffallen, die ihm hätten auffallen müssen, wie z.B. gekürzte Werbungskosten oder die fehlende Geltendmachung von Werbungskosten, die ihm bekannt sind, handelt er m.M.n. grob schuldhaft. Wenn wegen der unzureichenden Begründung wie im o.g. Beispiel kein Einspruch gegen die Einkommenssteuer vorliegt, hat der Bevollmächtigte den Bescheid nicht umfassend geprüft und daher m.E. seine Pflicht grob schuldhaft verletzt.

### **3.4.2.3 Nachfragepflicht beim Mandanten**

In bestimmten Fällen hat der Bevollmächtigte eine Nachfragepflicht beim Mandanten, wie unter Textziffer 3.4.2.1 bereits angesprochen. Dies gilt nicht nur für das stichprobenartige Erfragen, welcher Sachverhalt hinter bestimmten Zahlen steckt, sondern auch dann, wenn dem Bevollmächtigten ein Sachverhalt bereits bekannt, aber der Zeitpunkt zur steuerlichen Geltendmachung noch unklar ist.

Dies kann u.a. dann der Fall sein, wenn die zeitliche Entstehung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG noch nicht abschließend geklärt ist, der Bevollmächtigte jedoch über die Entstehung eines solchen Verlustes Bescheid weiß. Über einen solchen Fall hat das FG Düsseldorf am 23.05.2018 entschieden.<sup>77</sup> In diesem zugrundeliegenden Sachverhalt war der Kläger Geschäftsführer einer GmbH, welche im Jahr 2004 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragte. Der für das Insolvenzverfahren beauftragte Prozessbevollmächtigte erstellte gleichzeitig die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 für den Kläger. Im Streitjahr 2015 wurde die Löschung der GmbH im Handelsregister eingetragen. Dennoch wurde in der Einkommensteuererklärung kein Veräußerungs- oder Auflösungsverlust bezüglich der GmbH angegeben. Die Veranlagung erfolgte mit Einkommensteuerbescheid vom 21.07.2016 erklärungsgemäß. Außerhalb der Einspruchsfrist stellte der Kläger einen Antrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und strebte

---

<sup>76</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2013, BStBl 2014 II S. 234, juris.

<sup>77</sup> Vgl. FG Düsseldorf-Urteil vom 23.5.2018, juris.

die Berücksichtigung des Verlustes nach § 17 Abs. 4 EStG an. Der Kläger selbst habe erst im Dezember 2016 von der Beendigung des Insolvenzverfahrens erfahren. An dem nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsache träfe ihn daher kein grobes Verschulden. Es könne nicht erwartet werden, dass er die elektronischen Veröffentlichungen des Amtsgerichts über die Beendigungen von Insolvenzverfahren überprüfe. Der Änderungsantrag wurde dennoch wegen groben Verschuldens abgelehnt. Einerseits liege wegen der Internetveröffentlichung keine neue Tatsache vor, andererseits wäre eine Einsichtnahme des Portals des Amtsgerichts vor Erstellung der Steuererklärung zumutbar.

Das Finanzgericht lässt die Frage, ob den Kläger selbst grobes Verschulden trifft offen, da der Prozessbevollmächtigte bzw. sein Steuerberater grob schuldhaft handelte und er sich dieses Verschulden zurechnen lassen muss.<sup>78</sup> Der Steuerberater hat in diesem Fall grob fahrlässig gehandelt. Da er Kenntnis von der Entstehung des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG hatte, war er bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung verpflichtet, sich nach dem Status des Insolvenzverfahrens durch Nachfrage beim Mandanten zu erkundigen.<sup>79</sup> Dies ist auch dann der Fall, wenn einer seiner Mitarbeiter die Steuererklärung entwirft. Dieser Mitarbeiter muss durch entsprechende Eintragungen in der Akte des Mandanten über alle wichtigen Informationen aufgeklärt werden.<sup>80</sup> Da weder nach dem Stand des Insolvenzverfahrens gefragt wurde noch der Mitarbeiter umfangreich über die Gegebenheiten informiert wurde, hat der Steuerberater seine erforderliche und zumutbare Sorgfaltspflicht in erheblichem Maße verletzt. Durch die gleichzeitige Betreuung der GmbH und des Klägers lagen ihm alle nötigen Informationen zur Berücksichtigung des Auflösungsverlustes vor. Lediglich das Jahr der Berücksichtigung des Verlustes war unklar. Der Steuerberater hätte daher ab dem Jahr der Insolvenzeröffnung jährlich prüfen müssen, ob der Verlust entstanden ist. Da dieser Fehler des Steuerberaters z.B. durch eindeutige Eintragungen in der Handakte des Steuerpflichtigen leicht vermeidbar gewesen wäre, liegt nicht lediglich leichte Fahrlässigkeit sondern grobe Fahrlässigkeit und somit grobes Verschulden vor, welches der beantragten Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO entgegensteht.<sup>81</sup>

Eine grundsätzliche Nachfragepflicht eines Bevollmächtigten lässt sich aus diesem Fall jedoch nicht ableiten und wäre m.E. auch nicht zumutbar. Lediglich aufgrund

---

<sup>78</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 77, Rz. 48.

<sup>79</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 77, Rz. 50.

<sup>80</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 77, Rz. 51.

<sup>81</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 77, Rz. 59.

der besonderen Umstände in diesem Fall konnte die Nachfrage über den Stand des Insolvenzverfahrens erwartet werden. Wenn für den Bevollmächtigten keine Anhaltspunkte bezüglich irgendwelcher, nicht alltäglicher, steuerlich relevanter Sachverhalte bestehen, kann nicht erwartet werden, dass solche Dinge ohne Grundlage erfragt werden müssen. In diesen Fällen ist eher zu prüfen, ob der Steuerpflichtige grob schuldhaft handelt, indem er den Bevollmächtigten nicht über mögliche steuerlich relevante Themen informiert, wie z.B. eine Betriebsaufgabe oder die Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft.

Ein stichprobenartiges Hinterfragen von eigenen Angaben des Steuerpflichtigen kann jedoch erwartet werden, da der Bevollmächtigte ohne eine gewisse Überprüfung die Richtigkeit der einzureichenden Erklärung ansonsten nicht bestätigen kann. Auch das allgemeine Informieren über die Abziehbarkeit von Aufwendungen, welche jeden Steuerpflichtigen betreffen, wie z.B. Krankheitskosten oder Fahrtkosten zur Arbeit, kann erwartet werden, wenn dieser dazu von selbst keine Angaben macht.

#### **3.4.2.4 Übertragung von Aufgaben an Gehilfen bzw. Mitarbeiter**

Ein Steuerberater, der Aufgaben an Gehilfen überträgt, ist zur Überprüfung der gefertigten Entwürfe verpflichtet.<sup>82</sup> Lediglich bei besonders qualifizierten Gehilfen, welche eine ausdrückliche Arbeitsanweisung erhalten haben, kann auf eine Überprüfung verzichtet werden, anderenfalls ist grobes Verschulden zu bejahen.<sup>83</sup>

Auch wenn ein Steuerberater die Arbeiten seiner Angestellten sorgfältig überwacht, können Fehler entstehen. Sollte die sorgfältige Überwachung nachgewiesen werden können, handelt es sich hierbei um ein Büro- bzw. Organisationsversehen, welches kein grobes Verschulden begründet.

#### **3.4.3 Zurechnung des groben Verschuldens bei Bevollmächtigung**

Wie schon unter 3.2.1 erläutert, müssen sich Ehegatten untereinander das grobe Verschulden zurechnen lassen. Bei bereits angesprochenen Urteilen wurde vom BFH erläutert, dass sich Steuerpflichtige auch das grobe Verschulden von Bevollmächtigten zurechnen lassen müssen.

---

<sup>82</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.4.

<sup>83</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 84.

Das grobe Verschulden ist somit aufgrund der Zurechnung ebenfalls bei den Handlungen des Bevollmächtigten zu prüfen.<sup>84</sup> Häufig wird dies durch analoge Anwendung der §§ 110 Abs. 1 Satz 2 und 152 Abs. 1 Satz 2 AO begründet. Dieser Auffassung der Verwaltung wird u.a. vom Autor von Groll im Kommentar Hübschmann/Hepp/Spitaler gefolgt. Die Zurechnung wird seiner Meinung nach allerdings nicht durch die analoge Anwendung der §§ 110 oder 152 AO gerechtfertigt, sondern durch § 278 BGB. Der Schuldner muss sich demnach auch das Verschulden von Personen, welche ihm bei der Erfüllung von Verbindlichkeiten helfen, zurechnen lassen.<sup>85</sup> Die §§ 110 und 152 AO verdeutlichen nur, dass auch in der AO der Zurechnungsgedanke besteht. Der Steuerpflichtige sollte daher vor Ausstellung einer Vollmacht prüfen, ob die bevollmächtigte Person zuverlässig ist.

Eine andere Auffassung hierzu wird jedoch von Loose in Tipke/Kruse vertreten.<sup>86</sup> Demnach müsse sich der Steuerpflichtige lediglich das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters zurechnen lassen. Dies sei nicht analog auf gewillkürte Vertreter und somit auf Angehörige der steuerberatenden Berufe anzuwenden. Das wird u.a. damit begründet, dass sich an den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen aufgrund der Bevollmächtigung nichts verändere und häufig kein Vertretungsverhältnis bestünde. Das Anfertigen von Erklärungen bzw. die Hilfe dabei sorge nicht für das Entstehen eines Vertretungsverhältnisses. Dies solle dadurch bewiesen sein, dass das Finanzamt darauf besteht, dass Steuerpflichtige die Erklärungen selbst abgeben und sich durch die Unterschrift selbst verantworten. Eine analoge Anwendung des § 110 Abs. 1 Satz 2 AO und § 152 Abs. 1 Satz 3 AO sei nicht möglich, da es sich bei einem Bevollmächtigten weder um einen gesetzlichen Vertreter, noch um einen Erfüllungsgehilfen handelt. Nach Auffassung des Kommentars würde die vom Gesetzgeber bewusste Einschränkung auf das grobe Verschulden und damit auf die grobe Fahrlässigkeit rückgängig gemacht werden, wenn einfaches Verschulden des Steuerpflichtigen aufgrund fachlicher Qualifikation eines Steuerberaters als grobes Verschulden beurteilt werden würde.<sup>87</sup>

Dieser abweichenden Auffassung kann m.E. nicht gefolgt werden. Grobes Verschulden beinhaltet u.a. die Verletzung einer zumutbaren Sorgfaltspflicht in ungewöhnlichem Maße. An Steuerpflichtige, welche z.B. selbst Steuerberater sind, sich aber nicht steuerlich beraten lassen, werden ebenfalls aufgrund ihrer Kenntnisse

---

<sup>84</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.3 und Karl-Heinz Günther „Grobes Verschulden bei Beteiligung eines Steuerberaters“ in AO-StB 2018 S. 273 unter „Lösung des Gerichts“.

<sup>85</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 233.

<sup>86</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 82 ff..

<sup>87</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 83.



höhere Anforderungen bei der Erstellung der Steuererklärung gestellt als an steuerliche Laien.<sup>88</sup> Somit kann auch ohne steuerliche Beratung eine Handlung bei dem einen Steuerpflichtigen als grob schuldhaft gewertet werden und bei einem anderen Steuerpflichtigen nicht. Wenn sich jemand steuerlich beraten lässt, kann erwartet werden, dass die Steuererklärungen seltener fehlerhaft sind und die Steuerpflichtigen z.B. hinsichtlich abziehbarer Aufwendungen beraten werden. Aufgrund der fachlichen Qualifikation der Steuerberater sollten die steuerlichen Vorschriften bekannt sein und richtig angewendet werden. An Steuererklärungen, welche von Fachkundigen im Auftrag erstellt werden, können höhere Erwartungen gestellt werden als an von Laien erstellte Erklärungen. Ansonsten könnten steuerlich beratene Steuerpflichtige eventuell durch diese Änderungsvorschrift Vorteile erzielen, indem z.B. steuerlich abziehbare Aufwendungen bewusst nicht in der Steuererklärung geltend gemacht werden und später, nach Beginn des Zinslaufs, ein Antrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO gestellt wird, in dem die Berücksichtigung dieser Aufwendungen beantragt wird mit der Begründung, dass für die Steuerpflichtigen selbst die Abziehbarkeit nicht bekannt war. Ein Nachweis darüber, dass dies beabsichtigt war, wird kaum möglich sein. Durch die Zurechnung des groben Verschuldens ist dieser Gestaltungsspielraum jedoch richtigerweise nicht möglich.

Weiterhin erscheint es unlogisch, sich das grobe Verschulden von Erfüllungsgehilfen zurechnen lassen zu müssen, das von gewillkürten Vertretern jedoch nicht. Grob schuldhafte Handlungen eines Erfüllungsgehilfen, welche dem Steuerpflichtigen bei der Erledigung seiner steuerlichen Pflichten helfen, sind dem Steuerpflichtigen analog § 152 Abs. 1 Satz 2 AO bzw. § 278 Satz 1 BGB zuzurechnen.

#### **3.4.4 Verschulden eines Steuerpflichtigen trotz Bevollmächtigung**

Einem Steuerpflichtigen steht es frei, sich gemäß § 80 Abs. 1 Satz 1 AO durch einen Bevollmächtigten vertreten zu lassen. Es besteht keine Pflicht dazu, diese Hilfe in Anspruch zu nehmen. Sollte sich der Steuerpflichtige jedoch dazu entschlossen haben, steuerliche Beratung einzuholen, liegt grobe Fahrlässigkeit u.a. dann vor, wenn er dem Berater die Schreiben des Finanzamts, z.B. Anfragen, Beleganforderungen oder Steuerbescheide, nicht zur Überprüfung vorlegt und dadurch steuermindernde Tatsachen dem Finanzamt nicht rechtzeitig bekannt

---

<sup>88</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.1.

werden.<sup>89</sup> Es wird erwartet, dass der Steuerpflichtige seine Möglichkeiten nutzt, um einen fehlerfreien Steuerbescheid zu erhalten.

Ein weiteres Beispiel für die Verletzung der zumutbaren Sorgfaltspflicht ist die Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten. Trotz der Bevollmächtigung eines Dritten bleiben die Mitwirkungspflichten weiterhin bestehen.<sup>90</sup> Der Steuerpflichtige muss die Angaben des Bevollmächtigten überprüfen und darf nicht blindlings die angefertigten Erklärungen unterschreiben.<sup>91</sup> Fehler zu seinen Lasten, die dabei ohne Weiteres hätten auffallen können, können demzufolge später nicht mehr gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO korrigiert werden.<sup>92</sup> Auch handelt der Steuerpflichtige grob fahrlässig, wenn er den Steuerberater nicht über alle steuererheblichen Tatsachen unterrichtet und diese dadurch dem Finanzamt erst nachträglich bekannt werden.

### **3.5 Mitverschulden der Finanzbehörde**

Der § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt lediglich auf das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen ab. Ein Mitverschulden der Finanzbehörde am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln ist in der Regel nicht zu hinterfragen. Das grobe Verschulden eines Steuerpflichtigen ist daher auch dann zu prüfen, wenn die Finanzbehörde die Fürsorge- oder Ermittlungspflichten nicht vollumfänglich erfüllt hat.<sup>93</sup>

Diese Auffassung vertritt auch die Rechtsprechung. In einem Streitfall, der die Jahre 1979 bis 1981<sup>94</sup> betrifft, unterließ ein Steuerpflichtiger Angaben zum Ausbildungsfreibetrag für sein Kind, welches in den Jahren erst noch zur Schule ging, später ein Praktikum absolvierte und im letzten Streitjahr ein Studium begann. Die Angaben über die berufliche Laufbahn des Kindes machte der Steuerpflichtige zwar unter der Rubrik „Zusätzliche Angaben zu Kindern [...]“, jedoch ließ er die Rubrik „Ausbildungsfreibetrag“ unausgefüllt. Das Finanzamt lehnte einen späteren Änderungsantrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ab, da aufgrund der Nichtbeachtung von ausdrücklich gestellten Fragen grobe Fahrlässigkeit und somit grobes Verschulden vorliege. Das Finanzgericht stimmt zwar dem Vorliegen von grobem Ver-

---

<sup>89</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 80.

<sup>90</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 81.

<sup>91</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.4.

<sup>92</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 280.

<sup>93</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.4.

<sup>94</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 9.8.1991, BStBl II 1992 S. 65, juris.

schulden zu, hält es aber für unbeachtlich, da das Finanzamt die Amtsermittlungspflicht verletzt hat. Aufgrund der Angaben zum Kind hätte es zu Nachfragen beim Steuerpflichtigen kommen müssen.<sup>95</sup>

Auch der BFH bejaht mit Urteil vom 09.08.1991 in diesem Fall das grobe Verschulden. Er erläutert jedoch zusätzlich ausdrücklich, dass das grobe Verschulden auch bei einer Pflichtverletzung seitens des Finanzamts zu prüfen ist.<sup>96</sup> Im Streitfall stellt der BFH allerdings das Vorliegen einer Pflichtverletzung des Finanzamts in Frage, da die Fragen zum Ausbildungsfreibetrag sehr klar waren und man davon hätte ausgehen können, dass das Kind zu hohe Einkünfte hat, um den Ausbildungsfreibetrag in Anspruch zu nehmen.

Auch wenn in diesem Fall die Pflichtverletzung des Finanzamts verneint wurde, wurde in diesem Urteil eindeutig dazu Stellung genommen, dass eine Pflichtverletzung des Finanzamts nicht die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ermöglicht, wenn grobes Verschulden des Steuerpflichtigen oder seinen Bevollmächtigten vorliegt. Lediglich wenn ein Fehler der Finanzbehörde das Verhalten des Steuerpflichtigen unmittelbar beeinflusst hat und somit ursächlich für das nachträgliche Bekanntwerden war, ist auch ein Verschulden auch seitens der Finanzbehörde zu überprüfen. Sollte man bei dieser Prüfung zu dem Ergebnis kommen, dass ein schuldhaftes Verhalten der Finanzbehörde oder eine Pflichtverletzung ihrerseits, wie z.B. eine Verletzung der Hinweis- und Fürsorgepflicht nach § 89 AO oder eine irreführende Auskunftserteilung, vorliegt, kann die Bedeutung eines möglichen Verschuldens des Steuerpflichtigen soweit herabgemindert werden, dass ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen zu verneinen und somit eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO durchzuführen ist.<sup>97</sup>

Zwar lässt sich aus der AO nicht ableiten, dass die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 AO schwerer wiegt als die Sachaufklärungspflicht nach § 88 AO<sup>98</sup>, aber dennoch werden in der Praxis m.E. zurecht höhere Anforderungen an die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gestellt als an die Sachaufklärungspflicht des Finanzamts.<sup>99</sup> Dies lässt sich mit der zeitlichen Komponente erklären.

---

<sup>95</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 94, Rz. 7.

<sup>96</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 94, Rz. 26.

<sup>97</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 296 und Karl-Heinz Günther „Begriff des groben Verschuldens i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO“ in AO-StB 2019 S. 340 unter „Konsequenzen für die Praxis Treu und Glauben“.

<sup>98</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 249.

<sup>99</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 4.1.1.

Trotz des weniger umfangreichen steuerlichen Wissens des Steuerpflichtigen kann erwartet werden, dass er sich intensiver mit seiner Steuererklärung befasst und die Merkblätter und Hinweise liest, da er sich nur mit seinem eigenen Steuerfall beschäftigen muss. Bei sorgfältiger Erstellung der Erklärung sollten ihm daher bestimmte Fehler gar nicht passieren oder zumindest noch rechtzeitig auffallen. Steuerberater wiederum haben wesentlich mehr Steuererklärungen zu erstellen und nebenher noch vielfältige andere Arbeiten, meist unter Zeitdruck, zu erfüllen. Dennoch können sowohl die Mandanten als auch das Finanzamt erwarten, dass sie die ihnen übertragenen Aufgaben in dem notwendigen zeitlichen Umfang und der erforderlichen Sorgfalt erfüllen. Für Steuerberater besteht außerdem die Möglichkeit, die Übernahme neuer Mandate abzulehnen.

Diese Möglichkeit besteht für die Mitarbeiter des Finanzamts nicht. Diese haben jährlich noch mehr Erklärungen zu prüfen und somit noch weniger Zeit pro Steuerfall. Es ergibt sich daher aus der Praxis, dass Steuerpflichtige oder deren Vertreter sich länger mit den Steuererklärungen beschäftigen als ein Mitarbeiter des Finanzamts und das Verhindern von Fehlern vor Erstellung eines Steuerbescheids daher eher auf Seiten der Steuerpflichtigen bzw. deren Vertretern möglich ist. Die Mitarbeiter des Finanzamts prüfen die Steuererklärungen weiterhin größtenteils nur anhand der Prüfhinweise des RMS, da eine personelle Prüfung aller eingehenden Erklärungen zeitlich nicht möglich ist. Wenn keinerlei Prüfhinweise vorhanden sind, werden die Steuerbescheide ohne menschliches Eingreifen erstellt. Da die maschinelle Prüfung manches eventuell als nicht prüfungswürdig erachtet, was ein Mitarbeiter jedoch prüfen würde, kann die Sachaufklärungspflicht vom Finanzamt nur begrenzt wahrgenommen werden. Das mögliche Mitverschulden des Finanzamtes wird daher m.E. zu Recht als weniger schwerwiegend angesehen.

### **3.6 Feststellungslast**

Laut der Auffassung der Verwaltung liegt die Feststellungslast dafür, dass kein grobes Verschulden vorliegt, beim Steuerpflichtigen.<sup>100</sup> Dies mag dem geschuldet sein, dass für sämtliche steuerbegünstigende Tatsachen die Feststellungslast beim Steuerpflichtigen liegt, wie z.B. bei den Werbungskosten nach § 9a Satz 1 EStG. Kann der Steuerpflichtige steuermindernde Tatsachen nicht nachweisen, geht dies immer zu seinen Lasten.<sup>101</sup> Somit erscheint es auch für den

---

<sup>100</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.

<sup>101</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 15.02.1989, BStBl II 1989 S. 462, juris.

Nachweis, dass eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen möglich ist, nur folgerichtig, dass der Steuerpflichtige diesen erbringt. Allerdings liegt in diesem Fall m.E. eine doppelte Nachweispflicht des Steuerpflichtigen vor. Einerseits muss er die Tatsachen nachweisen, welche zu einer niedrigeren Steuer führen, und andererseits, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen.

Die objektive Beweislast für das Vorliegen des groben Verschuldens trägt nach Literaturmeinung und Rechtsprechung abweichend von der Verwaltungsmeinung das Finanzamt.<sup>102</sup> Kann dies nicht nachgewiesen werden, ist im Regelfall davon auszugehen, dass lediglich leichte Fahrlässigkeit und somit kein grobes Verschulden vorliegt. In seinem Antrag auf Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO weist der Steuerpflichtige bereits nach, dass materiell-rechtlich die Tatbestandsvoraussetzungen für eine niedrigere festgesetzte Steuer vorliegen, da z.B. weitere abziehbare Aufwendungen erklärt werden. Durch Stellen des Antrags kann man vermuten, dass der Steuerpflichtige davon ausgeht, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen und ihn somit kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden trifft. Wenn das Finanzamt diesen Änderungsantrag ablehnen will, muss dies ebenso begründet werden, wie wenn bei der Erstellung des Steuerbescheids von der Steuererklärung abgewichen wird. Der Steuerpflichtige kann bei einer Ablehnung ohne Begründung nicht erkennen, warum ein grobes Verschulden vorliegen soll. Anstelle vom Steuerpflichtigen eine Erläuterung bzw. Nachweise zu erwarten, warum sämtliche seiner Handlungen, die zur nicht rechtzeitigen Geltendmachung der Aufwendungen geführt haben, nicht grob schuldhaft sind, sollte daher grundsätzlich vom Finanzamt dargelegt werden, welche Handlung grob schuldhaft war.

Weiterhin gilt allgemein im deutschen Strafrecht die Unschuldsvermutung, welche bedeutet: „Im Zweifel für den Angeklagten“.<sup>103</sup> Dies soll verhindern, dass der Beschuldigte aufgrund von falschen Vorwürfen Nachteile erlangt, die nach der Feststellung der Unschuld nicht wieder rückgängig gemacht werden können.<sup>104</sup> Dieser Grundsatz sollte m.E. auch auf die Feststellungslast beim § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

---

<sup>102</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 85.

<sup>103</sup> Vgl. [www.menschenrechtskonvention.eu](https://www.menschenrechtskonvention.eu/): „Unschuldsvermutung“ abgerufen am 08.03.2021 unter <https://www.menschenrechtskonvention.eu/unschuldsvermutung-9323/>

<sup>104</sup> Vgl. [www.haufe.de](https://www.haufe.de/): „Unschuldsvermutung - ein Rechtsgrundsatz mit Abnutzungserscheinungen“ abgerufen am 22.02.2021 unter [https://www.haufe.de/recht/weitere-rechtsgebiete/strafrecht-oeffentlich/unschuldsvermutung-rechtsgrundsatz-mit-abnutzungserscheinungen\\_204\\_77194.html](https://www.haufe.de/recht/weitere-rechtsgebiete/strafrecht-oeffentlich/unschuldsvermutung-rechtsgrundsatz-mit-abnutzungserscheinungen_204_77194.html).

angewendet werden. Dies ist in der Praxis jedoch meist nicht der Fall. Das Finanzamt lehnt einen Antrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nach meiner Erfahrung meistens nach überschlägiger Prüfung mit der allgemeinen Begründung, dass grobes Verschulden vorliegt, ab und unterstellt dem Steuerpflichtigen damit, im Regelfall ohne eine genaue Erläuterung, eine grob fahrlässige Handlung. Der Antrag wird also wegen des fehlenden Nachweises der Unschuld abgelehnt. Ein Nachweis des grobes Verschulden wird jedoch im Regelfall durch das Finanzamt nicht erbracht. Um dennoch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu erreichen, muss der Steuerpflichtige gegen diese Ablehnung in Einspruch gehen und dabei darlegen, warum seiner Meinung nach kein grobes Verschulden vorliegt. Dem Steuerpflichtigen wird somit häufig ohne Nachweis eine grob schuldhaftige Handlung vorgeworfen, was zur Folge hat, dass die höhere Steuerlast vorerst bestehen bleibt. Ein so erheblicher Nachteil, dass dieser bei einer anderweitigen Entscheidung eines Gerichts nicht mehr rückgängig zu machen ist, dürfte allerdings nur in seltenen Fällen vorliegen. Ausgeschlossen werden kann dies z.B. bei hoher steuerlicher Auswirkung oder Steuerpflichtigen mit wenig Geldmitteln jedoch nicht. Das Finanzamt sollte daher bereits vor Ablehnung eines Antrags nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO den Fall genauer prüfen und einzelfallbezogen erläutern, wo genau eine grob schuldhaftige Handlung stattgefunden haben soll. Dies mag zwar bei der erstmaligen Prüfung eines solchen Antrags einen höheren Zeitaufwand bedeuten, kann aber später eventuell durch weniger Rechtsbehelfe oder Klagen eine größere Zeitersparnis zur Folge haben. Der Auffassung der Finanzverwaltung, dass den Steuerpflichtigen die Feststellungslast trifft, ist daher m.E. mit Bezug auf die vorgenannten Gründe nicht zu folgen.

Durch die häufig strenge Auslegung des groben Verschuldens seitens des Finanzamts wird der Steuerpflichtige teilweise gezwungen, zu klagen, um eine korrekte Würdigung des groben Verschuldens zu erhalten. Bei einer geringeren steuerlichen Auswirkung werden Steuerpflichtige auf die Klage jedoch meist verzichten, obwohl die Erfolgchancen vor Gericht recht hoch sind.

Sollte der Steuerpflichtige allerdings behaupten, dass das Finanzamt seine Ermittlungspflichten verletzt hat, liegt die Beweislast wiederum beim Steuerpflichtigen.<sup>105</sup> Für ihn ist es leichter darzulegen, aufgrund welcher Angaben Ermittlungen seitens des Finanzamts erforderlich gewesen wären.

---

<sup>105</sup> Vgl. Borgdorf/Seibel in: Lippross/Seibel, Steuerrecht – Basiskommentar, §173 Rz. 32.

### 3.7 Unbeachtlichkeit des groben Verschuldens

Grundsätzlich schließt das grobe Verschulden eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO aus. Mit § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO wurde jedoch eine Ausnahme geschaffen. Danach ist das grobe Verschulden als unbeachtlich anzusehen, wenn die Tatsachen oder Beweismittel, welche zu einer niedrigeren Steuer führen, im mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer und somit zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO führen.<sup>106</sup>

Unter einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang ist hier lediglich eine sachliche Verbundenheit zu definieren. Ein zeitlicher Zusammenhang ist irrelevant. Ein sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn der steuererhöhende Vorgang ohne den steuermindernden Vorgang undenkbar ist.<sup>107</sup> Ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang kann daher auch für unterschiedliche Veranlagungszeiträume, Steuerarten bzw. Bescheide bestehen.<sup>108</sup> Lediglich der betroffene Steuerpflichtige muss identisch sein. Ein zeitlicher Zusammenhang darf m.E. nicht zu einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang führen, da dieser in den meisten Fällen nur zufällig vorliegen dürfte. Glück bzw. Pech darf bei der Anwendbarkeit von steuerlichen Vorschriften keine Rolle spielen.

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO soll die Anerkennung von Betriebsausgaben ermöglichen, welche mit nachträglich bekanntgewordenen Betriebseinnahmen in Verbindung stehen.<sup>109</sup> Analog gilt dies für abziehbare Vorsteuerbeträge, die mit nachträglich bekanntgewordenen Umsätzen zusammenhängen. Werden z.B. Umsätze nacherklärt, für welche ein Betriebsfahrzeug angeschafft und genutzt wurde, kann durch § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO die geleistete Vorsteuer nachträglich geltend gemacht werden.

Es ist zu unterscheiden, ob einzelne steuererhöhende oder steuermindernde Tatsachen bekannt werden oder ob eine komplett neue Einkunftsart erklärt wird. Werden nicht erklärte Einkünfte einer neuen Einkunftsart nachträglich bekannt, so sind für die Frage, ob § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO anzuwenden ist, die Einnahmen

---

<sup>106</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 6.1.

<sup>107</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 86 und AEAO zu § 173 Nr. 6.1.

<sup>108</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 301.

<sup>109</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 87.

und Ausgaben zu saldieren und die dadurch berechneten Einkünfte stellen insgesamt die neue Tatsache dar. Sollten diese Einkünfte negativ sein, ist daher unabhängig von den Betriebseinnahmen das grobe Verschulden des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO zu prüfen.<sup>110</sup>

Bei der Entscheidung, ob § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO anzuwenden ist, werden die Tatsachen und Beweismittel nicht gewichtet. Für § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO ist es lediglich relevant, dass eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel vorliegt, welches zu einer Steuererhöhung führt. Es erfolgt keine Begrenzung auf die steuererhöhende Auswirkung.<sup>111</sup> Diese Ausnahme vom Grundsatz kann daher zur Folge haben, dass trotz Vorliegen eines groben Verschuldens des Steuerpflichtigen oder seines Bevollmächtigten eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen durchzuführen ist, wenn die steuermindernden Tatsachen, die im Zusammenhang mit den steuererhöhenden Tatsachen stehen, wertmäßig größer sind.

### **3.7.1 Nachträgliches Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen nach bereits erfolgter Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO**

Sollten die nachträglich bekanntgewordenen Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer niedrigeren Steuer führen, jedoch mit anderen neuen steuererhöhenden Tatsachen oder Beweismitteln im Zusammenhang stehen, welche bereits zu einer bestandskräftig gewordenen Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geführt haben, ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO nicht mehr anzuwenden.<sup>112</sup>

Diese Auffassung sieht der Autor von Groll im Kommentar Hübschmann/Hepp/Spitaler jedoch kritisch, da eben nur ein sachlicher und kein zeitlicher Zusammenhang gefordert wird.<sup>113</sup> Laut Gesetz ist lediglich relevant, dass neue steuererhöhende Tatsachen oder Beweismittel vorliegen. Das rechtliche Schicksal dieser sei irrelevant. Da auch nach Anwendung dieser Auffassung eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen weiterhin nur dann möglich bleibt, wenn ein Zusammenhang mit den steuererhöhenden Tatsachen oder Beweismitteln besteht, werde der Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht erweitert.

---

<sup>110</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 145 und AEAO zu § 173 Nr. 6.2.

<sup>111</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 6.1.

<sup>112</sup> Vgl. Bartone in: Kühn/von Wedelstädt, AO, § 173 Rz. 44.

<sup>113</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 303.



Dieser abweichenden Auffassung kann m.E. jedoch nicht gefolgt werden, da bereits einmal durch Überprüfung der Bescheide oder der Unterlagen nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntgeworden sind. Dass bei dieser Überprüfung die noch fehlenden steuermindernden Tatsachen oder Beweismittel erneut nicht aufgefallen sind, scheint zum doppelten Vorliegen eines groben Verschuldens zu führen. Einerseits liegt erstmalig grobes Verschulden bei der Abgabe der Erklärung ohne die steuerhöhenden und steuermindernden Tatsachen vor und andererseits ein zweites grobes Verschulden bei der fehlenden Richtigstellung der steuermindernden Tatsachen, obwohl die damit in Zusammenhang stehenden steuererhöhenden Tatsachen entdeckt wurden. Wenn einem Steuerpflichtigen oder seinem Bevollmächtigten auffällt, dass ein formell bestandskräftig gewordener Steuerbescheid fehlerhaft ist, sollte er verpflichtet sein, diesen komplett zu überprüfen und nicht nur teilweise oder stichprobenartig, so dass später weitere Korrekturen notwendig wären. Dadurch kann eine häufige Änderung eines Steuerbescheids verhindert werden, was den Bearbeitungsaufwand seitens des Finanzamts reduzieren und die Rechtssicherheit erhöhen würde.

Wird eine Änderung von Amts wegen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO durchgeführt, ohne dass der Steuerpflichtige vorher angehört wird, kann er innerhalb der Einspruchsfrist mögliche dazugehörige steuermindernde Tatsachen nacherklären. Nach Ablauf der Einspruchsfrist darf eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO m.M.n. nicht mehr durchgeführt werden.

### **3.7.2 Schätzungen**

Eine weitere Eingrenzung des Anwendungsbereichs von § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO ergibt sich bei Schätzbescheiden. Sollte ein Steuerpflichtiger seinen Erklärungs- oder Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, ist das Finanzamt gemäß § 162 AO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen befugt. Die Basis der geschätzten Zahlen ist aufgrund fehlender Informationen so unbestimmt, dass ein sachlicher Zusammenhang von nachträglich bekanntgewordenen steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen oder Beweismitteln grundsätzlich nicht nachweisbar ist.<sup>114</sup> Es ist jedoch bei der Beurteilung eines möglichen sachlichen Zusammenhangs zwischen geschätzten Ertragsteuer- und Umsatzsteuerbescheiden zu unterscheiden.

---

<sup>114</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 304.

### 3.7.2.1 Schätzungen von Ertragsteuerbescheiden

Bei diesen Schätzungen wird lediglich der Gesamtgewinn geschätzt. Eine Aufteilung in Einnahmen oder Ausgaben erfolgt nicht. Sollte daher später vom Steuerpflichtigen eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO beantragt werden, wird dieser Antrag regelmäßig aufgrund des Vorliegens eines groben Verschuldens und der Nichtnachweisbarkeit eines Zusammenhangs mit steuererhöhenden Tatsachen abzulehnen sein. Das grobe Verschulden ergibt sich hierbei aus der Nichtabgabe einer Erklärung.

In einem Streitfall, welcher die Jahre 1973 und 1974 betraf, wurden aufgrund der Nichtabgabe der Erklärungen eines angestellten und gleichzeitig selbständigen Arztes die Einkommensteuerbescheide geschätzt.<sup>115</sup> Im Jahr 1978 gab der Steuerpflichtige die Erklärungen nachträglich ab. Dies hatte eine Steuerfahndungsprüfung zur Folge, welche für das Jahr 1973 eine höhere Steuer und für 1974 eine niedrigere Steuer, als geschätzt, feststellte. Daraufhin wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1973 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert. Eine Änderung des Bescheides für das Jahres 1974 unterblieb, da grobes Verschulden vorlag. Der Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung blieb erfolglos. Die Klage vor dem Finanzgericht wurde mit der Begründung zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, dass das grobe Verschulden nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich sei, weil ein Zusammenhang mit den steuererhöhenden Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aus dem Jahr 1973 bestünde.<sup>116</sup> Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein. Der BFH stimmte mit Urteil vom 28.03.1985 dem Finanzamt zu. Ein sachlicher Zusammenhang bestehe nicht allein dadurch, dass die Steuererklärungen gleichzeitig abgegeben wurden oder die Tatsachen und Beweismittel bei der gleichen Betriebsprüfung nachträglich bekannt wurden. Ein solcher Zusammenhang würde lediglich dann bestehen, wenn der höhere Gewinn für das Jahr 1973 ursächlich für den niedrigeren Gewinn in 1974 ist.<sup>117</sup> Ein solcher Zusammenhang wurde im Streitfall jedoch nicht festgestellt, so dass § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO nicht anwendbar war. Auch die Tatsache, dass es sich um Einnahmen und Ausgaben aus einer kontinuierlichen Tätigkeit handelt, reicht nicht für einen sachlichen Zusammenhang.

---

<sup>115</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 28.3.1985, BStBl II 1986 S. 120, juris.

<sup>116</sup> Vgl. ebd. Rz. 5.

<sup>117</sup> Vgl. ebd. Rz. 16.

Sobald daher bei Schätzbescheiden der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO aufgehoben wurde, wird es für den Steuerpflichtigen kaum mehr möglich sein, den Ertragsteuerbescheid zu seinen Gunsten nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO ändern zu lassen, wenn nicht besondere Umstände nachgewiesen werden können, die einen sachlichen Zusammenhang von so unbestimmten Werten darlegen können.

### **3.7.2.2 Schätzungen von Umsatzsteuerbescheiden**

Abweichend von Schätzungen in Ertragsteuerbescheiden besteht bei geschätzten Umsatzsteuerbescheiden teilweise die Möglichkeit, nachträglich weitere Vorsteuern zu berücksichtigen.

Wurde bei geschätzten Umsatzsteuerbescheiden die Umsatzsteuer nicht anhand einzelner Umsätze mit genau benannter Bemessungsgrundlage ermittelt, können eventuelle nachträglich bekanntgewordene abziehbare Vorsteuern anhand einer weiteren Schätzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO berücksichtigt werden. Dies setzt jedoch voraus, dass tatsächlich höhere Umsätze erzielt wurden, als bisher geschätzt. Die weitere Schätzung entspricht dem Verhältnis der nachträglich vom Steuerpflichtigen erklärten umsatzsteuerpflichtigen Umsätze und den vom Finanzamt geschätzten Umsätzen.<sup>118</sup> Nach diesem Verhältnis sind die nachträglich bekanntgewordenen abziehbaren Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Von dieser berechneten Aufteilung ist jedoch abzuweichen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass tatsächlich ein höherer oder niedrigerer Betrag der abziehbaren Vorsteuern mit den nachträglich bekanntgewordenen Umsätzen im sachlichen Zusammenhang stehen.<sup>119</sup>

Über diese Möglichkeit der erneuten Schätzung der abziehbaren Vorsteuern entschied der BFH am 19.10.1995.<sup>120</sup> In diesem Streitfall wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 1979 und 1981 ohne Berücksichtigung von Vorsteuern und ohne einen Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO geschätzt. Außerhalb der Einspruchsfrist reichte die Steuerpflichtige die Umsatzsteuererklärungen nach, in welchen erheblich höhere Umsätze erklärt wurden. Im Jahr 1979 waren die Umsätze 78,03 % und im Jahr 1981 91,83 % höher als bisher geschätzt. Durch die nach-

---

<sup>118</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 6.3.

<sup>119</sup> Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 305.

<sup>120</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1995, BStBl II 1996, S. 149, juris.

träglich erklärten abzugsfähigen Vorsteuern ergab sich jedoch eine niedrigere festzusetzende Umsatzsteuer. Das Finanzamt lehnte die Änderungsanträge ursprünglich komplett ab. Der dagegen eingelegte Einspruch führte nicht zum Erfolg. Die gegen die Einspruchsentscheidung eingelegte Klage wurde jedoch zugunsten der Klägerin entschieden. Die nachträglich erklärten Vorsteuerbeträge stünden gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO im mittelbaren Zusammenhang mit den erklärten Mehrumsätzen und seien daher trotz des unstreitig vorliegenden groben Verschuldens der Klägerin anzuerkennen.<sup>121</sup> Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein und erläuterte abweichend von der im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung, dass nur ein Teil der Vorsteuern auf die geschätzten Umsätze entfiel und daher nicht im Zusammenhang mit nachträglich bekanntgewordenen steuererhöhenden Tatsachen stehen könne. Es sei vielmehr eine Aufteilung vorzunehmen.<sup>122</sup> Dieser Aufteilung stimmte der BFH zu.<sup>123</sup> Die streitigen Umsatzsteuerbescheide wurden daher im Endeffekt so geändert, dass die Umsätze, wie in den Erklärungen angegeben, berücksichtigt wurden und die erklärten Vorsteuern im Jahr 1979 zu 78,03 % und im Jahr 1981 zu 91,83 % anerkannt wurden.

Da die Schätzung der Umsätze eindeutig zu gering erfolgte, können auch nicht sämtliche mögliche Vorsteuern berücksichtigt worden sein. Eine komplette Nichtberücksichtigung der nacherklärten Vorsteuern wäre daher tatsächlich nicht vertretbar. Zwar kann nicht davon ausgegangen werden, dass alle nachträglich bekanntgewordenen Vorsteuern auch mit den Umsätzen, die in dem Jahr erzielt wurden, in Zusammenhang stehen, allerdings ist dies das übliche Risiko einer Schätzung. Wenn besondere Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass für mehr oder weniger Vorsteuern ein sachlicher Zusammenhang besteht, kann, wie bereits oben erwähnt, von dieser Schätzung abgewichen werden. Wann genau besondere Anhaltspunkte vorliegen, ist jedoch nicht eindeutig definiert worden, so dass dahingehend Konfliktpotenzial besteht. Unabhängig davon ist die geschätzte Aufteilung der Vorsteuern allerdings ohne großen Aufwand in der Praxis umsetzbar, so dass diese Rechtsprechung auch praktikabel ist. Da Schätzungen jedoch theoretisch immer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO ergehen sollen, wird dies in der Praxis vermutlich nur selten anzuwenden sein.

---

<sup>121</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 120, Rz. 4.

<sup>122</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 120, Rz. 5.

<sup>123</sup> Vgl. a.a.O. Fn. 120, Rz. 15.

## 4 Fazit

Das Nichtvorliegen eines groben Verschuldens als zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führt in der Praxis, wie anhand der Vielzahl der dazu ergangenen Urteile erkennbar ist, zu vielen Streitigkeiten. Vor der Auseinandersetzung mit diesem Thema war es für mich deutlich schwieriger zu beurteilen, wann ein grobes Verschulden vorliegt. Es lassen sich jedoch bei der Beurteilung des groben Verschuldens Tendenzen in der Rechtsprechung erkennen. Ob grobes Verschulden vorliegt, hat die Finanzbehörde nachzuweisen.<sup>124</sup> Anhand der folgenden Grundsätze kann möglicherweise schneller entschieden werden, ob ein Fehler grob schuldhaft entstanden ist:

Da die Kenntnisse und Fähigkeiten eine wichtige Rolle bei der Beurteilung des groben Verschuldens spielen, ist zunächst zu prüfen, ob der Steuerpflichtige steuerlich beraten wird oder ob er selbst, möglicherweise aufgrund seines Berufs, einer Ausbildung oder einem Studium steuerliche Vorkenntnisse hat. In diesen Fällen ist das grobe Verschulden strenger auszulegen als bei steuerlichen Laien. Unkenntnis im Steuerrecht ist daher bei beratenen Steuerpflichtigen oder Steuerpflichtigen mit steuerlichen Vorkenntnissen grundsätzlich grob schuldhaft.<sup>125</sup> Das grobe Verschulden eines Bevollmächtigten muss sich der Steuerpflichtige zurechnen lassen.<sup>126</sup> Bei steuerlichen Laien wiederum reicht steuerliche Unkenntnis nicht als Begründung für das grobe Verschulden.<sup>127</sup> Unabhängig von den persönlichen Kenntnissen oder Fähigkeiten liegt immer dann grobes Verschulden vor, wenn keine Erklärung eingereicht wird, ausdrücklich gestellte Fragen nicht beantwortet oder Merkblätter und Hinweise nicht gelesen werden.<sup>128</sup>

Das Verpassen der Einspruchsfrist kann grobes Verschulden begründen. Hierbei handelt es sich jedoch um Ausnahmefälle und betrifft hauptsächlich steuerlich beratene Steuerpflichtige, da keine Pflicht zum Einlegen eines Einspruchs besteht und besondere Gründe vorliegen müssen, warum der Fehler im Bescheid gerade während der Einspruchsfrist hätte auffallen müssen.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 85.

<sup>125</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 84.

<sup>126</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.3

<sup>127</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.1.

<sup>128</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.3, von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 Rz. 280 und AEAO zu § 173 Nr. 5.1.2.

<sup>129</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1983, BStBl II 1984 S. 256, juris.

Ein Steuerpflichtiger handelt weiterhin grob schuldhaft, wenn er seinem Bevollmächtigten wichtige Informationen vorenthält oder die Angaben des Bevollmächtigten nicht überprüft.<sup>130</sup> Umgekehrt handelt ein Bevollmächtigter ebenso grob schuldhaft, wenn er die Angaben seines Mandanten oder eines von ihm beauftragten Gehilfen ungeprüft übernimmt oder bezüglich gewisser steuerlich relevanter Sachverhalte, die ihm bekannt sind, nicht nachfragt.<sup>131</sup>

Ein grobes Verschulden liegt bei offensichtlichen Versehen, wie bspw. Rechen- oder Tippfehlern nicht vor.<sup>132</sup> In Ausnahmesituationen, wie z.B. eine plötzliche psychische Erkrankung eines Steuerpflichtigen, können Handlungen, welche grundsätzlich grob schuldhaft sind, wie z.B. die Nichtabgabe von Erklärungen, wiederum entschuldbar sein.<sup>133</sup> In diesen Fällen kann § 173 Abs. 1 Nr. 2 daher dennoch Anwendung finden.

Die vorgenannten Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die Erklärung elektronisch oder in Papierform eingereicht wird.<sup>134</sup>

In Fällen, in denen die steuermindernden Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO mit steuererhöhenden Tatsachen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO im sachlichen Zusammenhang stehen, ist das grobe Verschulden jedoch unbeachtlich nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO.

Für die Prüfung des groben Verschuldens ist ein mögliches Mitverschulden der Finanzbehörde am nachträglichen Bekanntwerden einer Tatsache irrelevant.<sup>135</sup>

In der Praxis bleibt auch nach Beachtung der vorstehenden Grundsätze schwer zu erkennen, wann grobes Verschulden vorliegt. Dies liegt u.a. daran, dass alle im Finanzamt Angestellten eine steuerrechtliche Ausbildung oder ein Studium in der Fachrichtung Steuerrecht absolviert haben. Wenn man sich tagtäglich damit befasst, ist es schwer zu beurteilen, was ein Laie wissen kann bzw. muss und was nicht. Es kann daher nur schwer objektiv entschieden werden, welcher Fehler grob schuldhaft entstanden ist.

---

<sup>130</sup> Vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 81.

<sup>131</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.4 und FG Düsseldorf-Urteil vom 23.5.2018, juris.

<sup>132</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.1.1.

<sup>133</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2006, III R 44/06, NV, juris.

<sup>134</sup> Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 5.6.

<sup>135</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 9.8.1991, BStBl II 1992 S. 65, juris.

Da für die Prüfung von Änderungserträgen nur wenig Zeit zur Verfügung steht, ergibt sich für die Mitarbeiter des Finanzamts kaum die Möglichkeit, sich in die Lage der Steuerpflichtigen zu versetzen und zu erfassen, was dieser mit seinem steuerlichen Wissensstand erkennen konnte. Da sich die Erklärungsvordrucke und Merkblätter jedes Jahr ändern, ist es auch zeitaufwendig, zu prüfen, ob Fragen nicht beantwortet oder Hinweise nicht beachtet wurden. Daher wird ein Antrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO häufig aufgrund des groben Verschuldens ohne tiefergehende Prüfung abgelehnt. Vor Erlass eines Verwaltungsaktes soll dem Steuerpflichtigen jedoch rechtliches Gehör gewährt werden.<sup>136</sup> Falls eine Ablehnung des Antrags nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ohne vorherige Anhörung erfolgt, wird ein Recht des Steuerpflichtigen verletzt.

Zwar wurde unter 3.6 erläutert, dass es bei Ablehnung des Antrags für das Finanzamt einfacher ist, das Vorliegen von grobem Verschulden zu begründen als für den Steuerpflichtigen dessen Nichtvorliegen, im Endeffekt bleibt es dennoch aufgrund der Vielzahl von inneren Faktoren des Steuerpflichtigen insgesamt schwierig, das grobe Verschulden bei der Bearbeitung des Änderungsantrags zu prüfen.

Selbst wenn sich ein Mitarbeiter die Zeit nähme, um das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen bei Ablehnung des Änderungsantrags zu begründen, werden ihm in den meisten Fällen wichtige Informationen, die zur Beurteilung notwendig sind, fehlen. Diese werden oftmals erst im Einspruchs- oder Gerichtsverfahren offenbart, so dass der Antrag trotz der Zeitinvestition u.U. zu Unrecht abgelehnt wurde. Im Einspruchsverfahren im Veranlagungsbezirk ist wiederum die Zeit, die zur Prüfung des gesamten Sachverhalts nötig wäre, häufig nicht vorhanden. Deshalb wird dem Einspruch oft nicht im Veranlagungsbezirk abgeholfen, sondern an die Rechtsbehelfsstelle weitergeleitet. Dort beschäftigen sich dann Sachbearbeiter mit diesen Fällen, welche selbst einen sehr hohen steuerrechtlichen Kenntnisstand haben und wahrscheinlich allein dadurch höhere Anforderungen stellen.

Der eingangs erwähnten Behauptung, dass das Finanzamt zu enge Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Steuerpflichtigen und deren Bevollmächtigte stellt, stimme ich zu. Die Gründe dafür liegen sicher meist in der fehlenden Zeit zur Prüfung des Antrags und im fehlenden Wissen der Mitarbeiter des Finanzamts, welche Handlung grobes Verschulden begründet und welche lediglich als leicht fahrlässig einzustufen ist.

---

<sup>136</sup> Vgl. § 91 Abs. 1 Satz 1 AO.

## Verzeichnis der Gesetze

1. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl I 2002 S. 3866), letztmals geändert durch Artikel 8 des Gesetzes zur Verbesserung der Transparenz in der Alterssicherung und der Rehabilitation sowie zur Modernisierung der Sozialversicherungswahlen und zur Änderung anderer Gesetze, Gesetz vom 11. Februar 2021, BGBl I 2021 S. 154.
2. Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl I 2003 S. 42, 2909, 738), letztmals geändert durch Artikel 13 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts, Gesetz vom 22. Dezember 2020, BGBl I 2021 S. 3256.
3. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl I 2009 S. 3366), letztmals geändert durch Artikel 10 des Gesetzes zur Verbesserung der Transparenz in der Alterssicherung und der Rehabilitation sowie zur Modernisierung der Sozialversicherungswahlen und zur Änderung anderer Gesetze, Gesetz vom 11. Februar 2021, BGBl I 2021 S. 154.
4. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, letztmals geändert durch Artikel 1 und 2 Satz 2 des Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes, Gesetz vom 29. September 2020, BGBl. I 2020 S. 2048.
5. Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl I 1975 S. 2735), letztmals geändert durch Artikel 37 des Jahressteuergesetzes 2020, Gesetz vom 21. Dezember 2020, BGBl I 2021 S. 3096.



## Literaturverzeichnis

### Aufsätze

1. Dieter Steinhauß „Neue Tatsachen und Beweismittel im Steuerrecht-Berichtigung nach § 173 AO?“ in AO-StB 2018 S. 31.
2. Karl-Heinz Günther „Begriff des groben Verschuldens i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO“ in AO-StB 2019 S. 340.
3. Karl-Heinz Günther „Grobes Verschulden bei Beteiligung eines Steuerberaters“ in AO-StB 2018 S. 273.

### Internetquellen

1. Focus „Einspruch gegen den Steuerbescheid“ abgerufen am 08. März 2021 unter [https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-10054/tid-10055/steuererklaerung-einspruch-gegen-den-steuerbescheid\\_aid\\_303222.html](https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-10054/tid-10055/steuererklaerung-einspruch-gegen-den-steuerbescheid_aid_303222.html).
2. Haufe: „Unschuldsvermutung - ein Rechtsgrundsatz mit Abnutzungsercheinungen“ abgerufen am 22. Februar 2021 unter [https://www.haufe.de/recht/weitere-rechtsgebiete/strafrecht-oef-fentl-recht/unschuldsvermutung-rechtsgrundsatz-mit-abnutzungs-erscheinungen\\_204\\_77194.html](https://www.haufe.de/recht/weitere-rechtsgebiete/strafrecht-oef-fentl-recht/unschuldsvermutung-rechtsgrundsatz-mit-abnutzungs-erscheinungen_204_77194.html).
3. Menschenrechtskonvention: „Unschuldsvermutung“ abgerufen am 08. März 2021 unter <https://www.menschenrechtskonvention.eu/unschuldsvermutung-9323/>

### Kommentare

1. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk Stand 10. Oktober 2020.
2. Bartone in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Schäffer-Poeschel 2018, 22. Auflage.
3. Borgdorf/Seibel in: Lippross/Seibel, Steuerrecht – Basiskommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk Stand Dezember 2020.
4. Loose in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk Stand Oktober 2020.

# Rechtsprechungsverzeichnis

## Finanzgericht

1. FG Düsseldorf, Urteil vom 23. Mai 2018, 2 K 1274/17 E, juris

## BFH-Beschlüsse

1. BFH, Beschluss vom 26. Juli 2001, VII B 349/00, NV, juris

## BFH-Urteile

1. BFH-Urteil vom 3. Februar 1983, IV R 153/80, BStBl II S. 324, juris
2. BFH-Urteil vom 25. November 1983, VI R 8/82, BStBl II 1984 S. 256, juris
3. BFH-Urteil vom 28. März 1985, IV R 159/82, BStBl II 1986 S. 120, juris
4. BFH-Urteil vom 16. September 1987, II R 178/85, BStBl II 1988 S. 174, juris
5. BFH-Urteil vom 18. Mai 1988, X R 57/82, BStBl II S. 713, juris
6. BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, X R 16/86, BStBl II 1989 S. 462, juris
7. BFH-Urteil vom 12. Mai 1989, III R 200/85, BStBl II 1989 S. 920, juris
8. BFH-Urteil vom 16. März 1990, VI R 90/86, BStBl II 1990 S. 610, juris
9. BFH-Urteil vom 09. August 1991, III R 24/87, BStBl II 1992 S. 65, juris
10. BFH-Urteil vom 24. März 1992, VIII R 33/90, BStBl II 1992 S. 869, juris
11. BFH-Urteil vom 22. Mai 1992, VI R 17/91, BStBl II 1993 S. 80, juris
12. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1995, V R 60/92, BStBl II 1996 S. 149, juris
13. BFH-Urteil vom 16. November 2006, III R 44/06, NV, juris
14. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, IV R 55/06, BStBl II 2009 S. 950, juris
15. BFH-Urteil vom 09. Mai 2012, I R 73/10, BStBl II 2013 S. 566, juris
16. BFH-Urteil vom 20. März 2013, VI R 5/11, NV, juris
17. BFH-Urteil vom 20. März 2013, VI R 9/12, NV, juris
18. BFH-Urteil vom 19. August 2013, X R 44/11, BStBl 2014 II S. 234, juris.
19. BFH-Urteil vom 18. März 2014, X R 8/11, NV, juris
20. BFH-Urteil vom 10. Februar 2015, IX R 18/14, BStBl II 2017 S. 7, juris

## **Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

1. AEAO, BMF-Schreiben vom 13. Januar 2014 (BStBl I 2014 S. 290), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 28. Januar 2021 (BStBl I 2021 S. 145).
2. EStR 2005 vom 16. Dezember 2005 (BStBl I 2005 Sondernummer 1/2005) geändert durch die EStÄR 2008 vom 18. Dezember 2008 (BStBl I 2009 S. 1017) und die EStÄR 2012 vom 25. März 2013 (BStBl I 2013 S. 276).

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, 12. April 2021