



## AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

**Köln • Berlin • Düsseldorf**

Dürener Straße 295  
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41  
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50  
Fax 030/40 50 29 599  
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155  
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0  
Fax 0211 / 43 83 56 11  
duesseldorf@axis.de

**Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe**

## Viele vorläufige Einkommensteuerfestsetzungen

Stand: 26.05.2010

### Inhaltsverzeichnis

1. Einführung .....	2
2. Derzeit offene Verfahren im Überblick.....	2
3. Umgang mit einer vorläufigen Steuerfestsetzung .....	3
4. Weitere Aspekte eines Vorläufigkeitsvermerkes.....	5
5. Urteile zu § 165 AO.....	6



## Viele vorläufige Einkommensteuerfestsetzungen

### 1. Einführung

Mit der vorläufigen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags auf die Abgeltungsteuer (BMF 23.4.2010, IV C 1 - S 2283-c/09/10005) erweitert sich die Liste der Vorläufigkeitsvermerke um Fälle, die nicht über den Weg der Veranlagung durch das Finanzamt durchgeführt werden. Insgesamt sind derzeit zwölf verschiedene Sachverhalte bei der Einkommensteuer über § 165 AO offen, wovon lediglich der Abzug der privaten Steuerberatungskosten vermutlich in Kürze gestrichen wird.

Die nachfolgenden Kapitel erläutern den Umgang mit den Vorläufigkeitsvermerken, die zumindest den entscheidenden Vorteil haben, dass Bürger und Unternehmer ihre Fälle insoweit nicht selber offen halten müssen.

### 2. Derzeit offene Verfahren im Überblick

Grundlage für die Einkommensteuer ist das BMF-Schreiben vom 15.2.2010 (IV A 3 - S 0338/07/10010, BStBl 2010 I S. 74), was um die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten erweitert worden war. Danach sind Festsetzungen der Einkommensteuer hinsichtlich folgender Punkte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen:

1. Anwendung der Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b, 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) ab 2007. Zur Aussetzung der Vollziehung siehe BMF-Schreiben vom 6.10.2009 (IV A 3 - S 0623/09/10001, BStBl 2009 I S. 1148).
2. Beschränkte Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten (§§ 4f, 9 Abs. 5, 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 sowie §§ 9c, § 9 Abs. 5 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2009).
3. Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben für die Veranlagungszeiträume ab 2006. Hier hatte allerdings der BFH die anhängige Revision als unbegründet verworfen (4.2.2010, X R 10/08).
4. Beschränkte Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009.
5. Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG für Veranlagungszeiträume ab 2005. Der Vorläufigkeitsvermerk umfasst auch die Frage einer eventuellen einfachgesetzlich begründeten steuerlichen Berücksichtigung.
6. Besteuerung der Einkünfte aus sämtlichen Leibrentenarten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG für Veranlagungszeiträume ab 2005.



7. Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2001.
8. Höhe des Grundfreibetrags für Veranlagungszeiträume ab 2001.
9. Höhe des Freibetrags zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes (§ 33a Abs. 2 EStG) für Veranlagungszeiträume ab 2002.
10. Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages (siehe hierzu: OFD Frankfurt 15.5.2009, S 2332 A - 92 - St 211).
11. Verfassungsmäßiges Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 für Veranlagungszeiträume ab 2004. Dieser Vorläufigkeitsvermerk stützt sich nur auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO. Der Vorläufigkeitsvermerk umfasst auch Bescheide über die gesonderte (und einheitliche) Feststellung von Einkünften, Festsetzungen der Arbeitnehmer-Sparzulage ab 2004 sowie Körperschaftsteuerfestsetzungen ab 2004.
12. Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2005 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO (BMF 7.12.2009, IV A 3 - S 0338/07/10010, BStBl 2009 I S. 1509). Sollte bei Sparern in diesen Fällen im Anschluss an eine Entscheidung des BVerfG aufgrund einer Aufhebung der Festsetzung des SolZ eine Erstattung vorzunehmen sein, wird auf Antrag des Sparers gleichermaßen der SolZ erstattet werden, der auf die mit abgeltender Wirkung erhobene Kapitalertragsteuer entfallen ist. Ein Antrag auf Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG ist insoweit keine Voraussetzung. Sofern keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde, ist der Antrag auf Erstattung nur innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist zulässig. Das Nähere wird zu gegebener Zeit geregelt (BMF 23.4.2010, IV C 1 - S 2283-c/09/10005).

Hinzu kommen

- Gewerbesteuer-Messbescheide im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit des Zustandekommens des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (Gleich lautende Ländererlasse 22.6.2009, BStBl 2009 I S. 669).
- Festsetzung der Grunderwerbsteuer, sofern sie sich gem. § 8 Abs. 2 GrEStG nach den Grundbesitzwerten bemisst (Gleich lautende Ländererlasse 1.4.2010, 51 - S 0338 - 020/09).

### **3. Umgang mit einer vorläufigen Steuerfestsetzung**

Der Vorläufigkeitsvermerk erfasst sowohl die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar sind, als auch den Fall, dass der BFH die streitige verfassungsrechtliche Frage durch Anwendung bzw. Auslegung des einfachen Rechts entscheidet.

Bei Änderungen oder Berichtigungen von Steuerfestsetzungen wird wie folgt verfahren:



- Werden Steuerfestsetzungen nach § 164 Abs. 2 AO geändert oder wird der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, sind die Steuerfestsetzungen in demselben Umfang wie erstmalige Steuerfestsetzungen vorläufig vorzunehmen.
- Werden Steuerfestsetzungen nach anderen Vorschriften zugunsten der Steuerpflichtigen geändert oder berichtigt, sind die den jeweils letzten vorangegangenen Steuerfestsetzungen beigefügten Vorläufigkeitsvermerke zu wiederholen, soweit nicht zwischenzeitlich die Ungewissheit beseitigt ist. Soweit die Ungewissheit beseitigt ist, sind die Steuerfestsetzungen endgültig durchzuführen. Bei einer Änderung zuungunsten der Steuerpflichtigen sind neue Vorläufigkeitsvermerke den Bescheiden nur beizufügen, soweit die Änderung reicht.
- Soweit diese Festsetzung gegenüber der vorangegangenen in weiteren Punkten vorläufig ist, erstreckt sich der Vorläufigkeitsvermerk nur auf den betragsmäßigen Umfang der Änderung der Steuerfestsetzung.

In Fällen eines zulässigen Einspruchs wird wie folgt verfahren:

- Wird mit einem Einspruch geltend gemacht, der Vorläufigkeitsvermerk berücksichtige nicht die aktuelle BMF-Liste, kann dem Einspruch insoweit durch eine Erweiterung des Vorläufigkeitsvermerks abgeholfen werden und das Einspruchsverfahren ist erledigt, falls nicht auch andere Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung erhoben werden.
- Wird der Einspruch auch wegen anderer, vom Vorläufigkeitsvermerk nicht erfasster Fragen erhoben, wird ein den Vorläufigkeitsvermerk erweiternder Bescheid Gegenstand des anhängig bleibenden Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO).
- Wird gegen eine vorläufig durchgeführte Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt und betrifft die vom Einspruchsführer vorgetragene Begründung Fragen, die vom Vorläufigkeitsvermerk erfasst sind, ist der Einspruch insoweit zurückzuweisen. Ein Ruhenlassen des Einspruchsverfahrens kommt insoweit nicht in Betracht, es sei denn, dass die Vollziehung auszusetzen ist.
- Spätestens in der (Teil-)Einspruchsentscheidung ist die Steuerfestsetzung im Umfang der aktuellen BMF-Liste für vorläufig zu erklären.

Sind Verfahren bei FG oder BFH anhängig, werden rechtzeitig vor der Entscheidung die Steuerfestsetzungen hinsichtlich der vorläufigen Punkte aktualisiert. Dies gilt nicht, wenn Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig sind.

Das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 hatte § 165 Abs. 1 Satz 2 AO um eine neue Nr. 4 ergänzt. Nach dieser Vorschrift ist eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann möglich, wenn eine einfachgesetzliche Auslegungsfrage Gegenstand eines Verfahrens beim BFH ist. Ein Einspruch gegen eine vorläufige Steuerfestsetzung ist zwar grundsätzlich wegen eines fehlenden Rechtsschutzinteresses unzulässig, wenn die aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines Vorläufigkeitsvermerks ist und der Steuerpflichtige seinen Fall zunächst lediglich offen halten möchte. Spätestens nach einer höchstrichterlichen Klärung der vom Vorläufigkeitsvermerk erfassten Rechtsfrage steht ihm aber der Rechtsweg uneingeschränkt offen.



- Entscheidet der BFH die vom Vorläufigkeitsvermerk erfasste Rechtsfrage zugunsten der Stpfl., ist die vorläufige Steuerfestsetzung grundsätzlich entsprechend zu ändern (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Kommt die Finanzbehörde dieser Verpflichtung nicht nach, ist gegen die Ablehnung oder gegen das Unterlassen der Bescheidänderung der Einspruch gegeben (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) und nach einem für den Steuerpflichtigen erfolglosen Ausgang des Einspruchs Verfahrens die Klagemöglichkeit eröffnet (§§ 40, 44 FGO).
- Trifft die Finanzverwaltung die Entscheidung, ein BFH-Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden, ist gegen die Ablehnung oder gegen das Unterlassen einer Bescheidänderung ebenfalls der Einspruch und anschließend die Klage möglich.
- Schließt sich der BFH zu der vom Vorläufigkeitsvermerk erfassten Rechtsfrage der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung an, kann gegen eine auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen erfolgende Endgültigkeitserklärung ebenfalls Einspruch eingelegt und nach einem für den Steuerpflichtigen erfolglosen Ausgang des Einspruchsverfahrens Klage erhoben werden. Auch in derartigen Rechtsbehelfsverfahren ist der Steuerpflichtige nicht daran gehindert, eine von der Ansicht der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung zu vertreten.
- Wird ein Einspruch (teilweise) durch eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2 b AO zurückgewiesen, ist hiergegen die Klage mit einer auf 1 Jahr verlängerten Klagfrist gegeben (§ 367 Abs. 2 b Satz 5 AO).

#### **4. Weitere Aspekte eines Vorläufigkeitsvermerkes**

Gem. AEAO zu § 350, Nr. 6 fehlt Einsprüchen, mit denen ausschließlich die angebliche Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm gerügt wird, grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis, wenn das Finanzamt spätestens im Einspruchsverfahren den angefochtenen Verwaltungsakt hinsichtlich des strittigen Punktes für vorläufig erklärt hat (BFH 10.11.1993, X B 83/93, BStBl 1994 II S. 119 und 22.3.1996, III B 173/95, BStBl 1996 II S. 506). Eine Beschwer ist jedoch dann gegeben, wenn

- der Einspruchsführer zu erkennen gibt, dass er vor Abschluss des Musterverfahrens seinen Fall an das BVerfG herantragen will,
- ausnahmsweise zu einem Punkt im Vorläufigkeitskatalog die Aussetzung der Vollziehung angewiesen worden ist oder
- der Einspruchsführer davon ausgeht, dass eine Steuerfestsetzung durch den Vorläufigkeitsvermerk nicht offen gehalten wird.

Bezieht sich der Einspruchsführer ausschließlich auf Musterverfahren, zu deren Streitfragen bereits Vorläufigkeitsvermerke nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO in der angefochtenen Steuerfestsetzung vorhanden sind, liegt grundsätzlich eine Beschwer vor, da die Vorläufigkeitsvermerke nur die Frage umfassen, ob die in den Vorläufigkeitsvermerken angeführten Rechtsnormen und deren Auslegung mit dem Grundgesetz vereinbar sind und sich nicht auf alle denkbaren Musterverfahren beim BFH zu einfach-rechtlichen Einwendungen beziehen, die



unter den Wortlaut des jeweiligen Vorläufigkeitsvermerk subsumiert werden könnten. Etwas anderes gilt nur dann, wenn zum jeweiligen Vorläufigkeitsvermerk zusätzlich im Steuerbescheid ausdrücklich angegeben wird, dass der Vorläufigkeitsvermerk sich auch auf die Erledigung des Rechtsstreits durch eine eventuelle einfach gesetzliche Begründung erstreckt.

Durch die nachträgliche Beifügung eines Vorläufigkeitsvermerks wird einem Einspruch dann vollständig abgeholfen, wenn es das erkennbare ausschließliche Ziel des Einspruchsführers war, seinen Steuerfall hinsichtlich der vom nachträglich beigefügten Vorläufigkeitsvermerk erfassten Rechtsfrage "offen" zu halten. Eine Vollabhilfe liegt demgegenüber z.B. nicht vor, wenn der Einspruchsführer erkennen lässt, in seiner Steuerangelegenheit Klage erheben zu wollen, wenn er Aussetzung der Vollziehung beantragt oder wenn er im Einspruchsschreiben vor Erteilung des Änderungsbescheids noch andere Einwendungen gegen den angefochtenen Verwaltungsakt erhoben hat. Macht der Einspruchsführer nach Erhalt des Abhilfebescheids geltend, dass die beigefügten Vorläufigkeitsvermerke sein Rechtsschutzinteresse nicht ausreichend wahren, ist von einem neuen Einspruch auszugehen, der als unzulässig zu verwerfen bzw. regelmäßig als unbegründet zurückzuweisen ist.

Hat das Finanzamt durch Äußerungen den unzutreffenden Eindruck erweckt, aufgrund eines Vorläufigkeitsvermerks könne der Einkommensteuerbescheid zu Gunsten des Stpfl. geändert werden und

- hat der Steuerpflichtige daher von der Einlegung eines Einspruchs abgesehen,
- einen bereits eingelegten Einspruch zurückgenommen oder
- hat das Finanzamt einen eingelegten Einspruch mangels Rechtsschutzinteresses als unzulässig verworfen,

ist dem Steuerpflichtigen zur Eröffnung der Einspruchsmöglichkeit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) zu gewähren. Das gilt aber nur, soweit der Steuerpflichtige von der Einlegung eines Einspruchs abgehalten worden und die Jahresfrist im Sinne des § 110 Abs. 3 AO noch nicht abgelaufen ist. Bei einer durch eine irreführende Äußerung bewirkten Einspruchsrücknahme ist die Unwirksamkeit der Einspruchsrücknahme festzustellen und das Rechtsbehelfsverfahren fortzusetzen, falls dem nicht der Ablauf der Jahresfrist gem. § 362 Abs. 2 Satz 2 AO entgegensteht. Soweit die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nicht bestehen, ist der vorläufige Einkommensteuerbescheid im Billigkeitswege (abweichende Steuerfestsetzung gem. § 163 AO) an die geänderte Rechtsprechung anzupassen.

## 5. Urteile zu § 165 AO

- Eine nach § 165 AO vorläufige Steuerfestsetzung kommt nur in Betracht, wenn trotz angemessener Bemühungen des Finanzamts, den Sachverhalt aufzuklären, eine Unsicherheit in tatsächlicher Hinsicht bleibt, die entweder zurzeit nicht oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten behoben werden kann. Nachrangige Ermittlungen und Nachprüfungen können dennoch zurückgestellt werden, solange offen ist, ob ihnen bei der Steuerfestsetzung überhaupt eine Bedeutung zukommt, und zwar unabhängig davon, ob sich diese nachrangigen Fragen bei späterer Beurteilung als einfach oder schwierig herausstellen (BFH 13.10.2009, X B 55/09, BFH/NV 2010 S. 168).



- Fehlt aufgrund einer eingehenden Prognoserechnung die Einkünfteerzielungsabsicht, so ist sie nicht "ungewiss" im Sinne des § 165 Abs. 1 AO, sodass eine vorläufige Steuerfestsetzung von vornherein nicht in Betracht kommt (BFH 22.9.2009, IX B 82/09, BFH/NV 2010 S. 36).
- Ein Steuerbescheid kann nicht allein deshalb geändert werden, weil das Finanzamt ihn im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Zweifel an der deutschen Gesetzeslage hätte für vorläufig erklären müssen (BFH 15.6.2009, I B 230/08, BFH/NV 2009 S. 1779).
- Die Änderung eines Steuerbescheids wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen gemäß § 173 AO kommt nicht in Betracht, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen nicht anders hätte entscheiden können. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes durch das BVerfG ist keine Tatsache i.S. von § 173 AO (BFH 12.5.2009, IX R 45/08, BStBI 2009 II S. 891).
- Erklärt das Finanzamt die Steuerfestsetzung für vorläufig, weil es die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht abschließend beurteilen kann, so kann es bei der endgültigen Steuerfestsetzung auch die von der tatsächlichen Ungewissheit nicht betroffenen, aber zunächst hingenommenen rechtlichen Fehlbeurteilungen zur Abziehbarkeit von Werbungskosten ändern (BFH 24.2.2009, IX B 176/08, BFH/NV 2009 S. 889).
- Die Ungewissheit i.S. von § 165 AO, ob ein Steuerpflichtiger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das Finanzamt davon positive Kenntnis hat (BFH 4.9.2008, IV R 1/07, BStBI 2009 II S. 335).
- Vorläufigkeitsvermerke i.S. von § 165 AO beziehen sich nur auf mögliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der in Bezug genommenen gesetzlichen Regelungen, nicht aber auf sämtliche noch offenen Fragen der Anwendung und Auslegung des einfachen Gesetzesrechts (BFH 2.7.2008, X B 39/08, BFH/NV 2008 S. 1645).
- Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Finanzbehörde die ESt für das Jahr vorläufig festgesetzt hat. Das gilt selbst dann nicht, wenn das die Ungewissheit beseitigende Ereignis zugleich steuerrechtlich zurückwirkt. Im Übrigen ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 172 Abs. 1 AO, dass ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig ergangen ist, noch geändert werden darf (BFH 8.4.2008, IX B 134/07, BFH/NV 2008 S. 1297).



Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 0  
Fax 0221/47 43 499  
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560  
Fax 0211/43 83 5611  
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,  
Steuerberater,  
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950  
Fax 030/405029599  
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.