

# Die Pflicht zur Anhörung in Zeiten der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens



Steuerberaterkammer  
Westfalen-Lippe

Körperschaft  
des öffentlichen Rechts



Steuerberaterverband  
Westfalen-Lippe e.V.

## Arbeitskreis „Kontaktgespräche mit den Finanzämtern“

Die Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe und der Steuerberaterverband Westfalen-Lippe haben im Sommer 2008 den Arbeitskreis „Kontaktgespräche mit den Finanzämtern“ gebildet, um den Informationsaustausch zwischen Berufsvertretern und der Finanzverwaltung besser planen und vorbereiten zu können.

Der Arbeitskreis hat sich zur Aufgabe gemacht, jedes Jahr ein Thema aus dem Berufsstand so aufzubereiten, dass es in allen Kontaktgesprächen auf die Tagesordnung gesetzt werden kann, um (gegebenenfalls) in die Diskussion mit der Finanzverwaltung einzusteigen.

## Mitglieder des Arbeitskreises:

Steuerberaterin Mechthild Freitag-Growe,

Steuerberater Bernd Hallenscheidt, Hagen

Rechtsanwalt FA f. StR Holger F. Högemann, Minden

Steuerberater Dipl.-Bw. (BA) Henning Cramer, Delbrück

Steuerberater Dipl.-Fw. (FH) Dipl.-Kfm. Bernd Levenig, Lippstadt

Steuerberaterin Dipl.-Bw. (FH) Eva-Maria Mevenkamp, Münster

Steuerberater Dipl.-Bw. Michael te Heesen,

Steuerberater Dipl.-Bw. Werner Wroblewicz, Bottrop

Dipl.-Bw. (FH) Dr. Elmar Mörtenkötter, LL.M., Geschäftsführer des Steuerberaterverbandes Westfalen-Lippe e.V., Münster

Rechtsanwalt FA f. StR Gottfried Wacker, Geschäftsführer der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe K.d.ö.R., Münster

## I. Rechtsgrundlagen

### a) § 91 der Abgabenordnung

(1) Bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte eines Beteiligten eingreift, soll diesem Gelegenheit gegeben werden, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern. <sup>2</sup>Dies gilt insbesondere, wenn von dem in der Steuererklärung erklärten Sachverhalt zuungunsten des Steuerpflichtigen wesentlich abgewichen werden soll.

(2) Von der Anhörung kann abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalls nicht geboten ist, insbesondere wenn

1. eine sofortige Entscheidung wegen Gefahr im Verzug oder im öffentlichen Interesse notwendig erscheint,

2. durch die Anhörung die Einhaltung einer für die Entscheidung maßgeblichen Frist in Frage gestellt würde,

3. von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten, die dieser in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat, nicht zu seinen Ungunsten abgewichen werden soll,

4. die Finanzbehörde eine Allgemeinverfügung oder gleichartige Verwaltungsakte in größerer Zahl oder Verwaltungsakte mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassen will,

5. Maßnahmen in der Vollstreckung getroffen werden sollen.

(3) Eine Anhörung unterbleibt, wenn ihr ein zwingendes öffentliches Interesse entgegensteht.

### b) Änderungen der Abgabenordnung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens mit Auswirkungen auf die Anhörungspflicht.

#### 1. Neu: § 88 Abs. 5 AO

(5) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme). <sup>2</sup>Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden. <sup>3</sup>Das Risikomanagementsystem muss mindestens folgende Anforderungen erfüllen:

► 1. die Gewährleistung, dass durch Zufallsauswahl eine hinreichende Anzahl von Fällen zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt wird,

► 2. die Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte durch Amtsträger,

► 3. die Gewährleistung, dass Amtsträger Fälle für eine umfassende Prüfung auswählen können,

► 4. die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

#### 2. Neu: § 150 Abs. 7 AO

(7) <sup>1</sup>Können Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden, nach § 155 Absatz 4 Satz 1 zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen, ist es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung zu machen. <sup>2</sup>Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.

4. Neu: § 155 Abs. 4 AO

(4) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. <sup>2</sup>Das gilt auch

#### 3. Neu: § 155 Abs. 4 AO

► 1. für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen verbundenen Verwaltungsakten sowie,

► 2. wenn die Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen mit Nebenbestimmungen nach § 120 versehen oder verbunden werden, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist.

4. Neu: § 171 Abs. 10a AO

#### 4. Neu: § 171 Abs. 10a AO

(10a) Soweit Daten eines Steuerpflichtigen im Sinne des § 93c innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum oder dem Besteuerungszeitpunkt den Finanzbehörden zugegangen sind, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang dieser Daten.

#### 5. Neu: § 173a Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung

Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

#### 6. Neu: § 175b Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte

(1) Ein Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne des § 93c bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

(2) Gelten Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, nach § 150 Absatz 7 Satz 2 als Angaben des Steuerpflichtigen, ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit diese Daten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind.

(3) Ist eine Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Übermittlung von Daten im Sinne des § 93c an die Finanzbehörden Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten, so ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit die Einwilligung nicht vorliegt.

<sup>1</sup> Roser in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 91 AO 1977, Rz. 1; ausführlich Grube, DStZ 2013, 194 ff.

<sup>2</sup> Roser in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 91 AO 1977, Rz. 2;

<sup>3</sup> Zu letzterem Bartone, AO-StB 2015, 328 ff.

## II. Funktion der Anhörungspflicht

§ 91 AO regelt **als allgemeine Verfahrensvorschrift** die Anhörung als Ausprägung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs im abgabenrechtlichen Verfahren. Verfassungsrechtlich ist nur das rechtliche Gehör vor Gericht durch Art. 103 GG garantiert. Das Recht auf Gehör ist zudem jedoch aus dem allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsatz, wie er sich aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) ergibt, abzuleiten.<sup>1</sup> Die Gewährung rechtlichen Gehörs ist das wichtigste Verfahrensrecht des Beteiligten, da es der Sicherung seiner unmittelbaren Interessenwahrung dient. Damit soll verhindert werden, dass das Finanzamt seine Entscheidung auf ihm unbekannte Tatsachen stützt (sog. „Überraschungsentscheidungen“); ferner sollen nachteilige Entscheidungen ohne vorherige Anhörung verhindert (negatives Abwehrrecht) und dem Beteiligten ein subjektives Recht auf Sachvortrag eingeräumt werden (positives Äußerungsrecht), da der Stpfl. zum Teil verpflichtet ist, Angaben nach bestem Wissen und Gewissen zu machen und dies ggf. sogar zu versichern (§ 150 Abs. 2 Satz 2 AO)<sup>2</sup>.

Im **Einspruchsverfahren** gilt die Muss-Vorschrift des § 364 AO als Ausprägung rechtlichen Gehörs und es muss auf eine etwaige Verböserungsabsicht hingewiesen und Gelegenheit zur Äußerung gegeben werden (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO)<sup>3</sup>.

### Anwendungsbereich und Voraussetzungen des § 91 AO im Veranlagungsverfahren

Die Finanzverwaltung unterscheidet zu treffend zwischen

- ▶ der Pflicht zur selbständigen Aufklärung des Sachverhalts durch die Finanzverwaltung zugunsten des Steuerpflichtigen (§§ 88, 89 AO);
- ▶ dem in § 91 Abs. 1 AO geregelten Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör, das gebietet, einen Steuerpflichtigen vor **einer ihm nachteiligen wesentlichen Abweichung** von seiner Erklärung anzuhören, weil er deren Vollständigkeit und Richtigkeit nach bestem Wissen und Gewissen versichert hat. Die Finanzverwaltung anerkennt, dass der durch die Sollvorschrift des § 91 Abs. 1 gegebene Ermessensspielraum insoweit eingeschränkt ist

(AEAO zu § 91 Nr. 1 Satz 2).

- ▶ Erläuterungen von Abweichungen im Steuerbescheid, **die ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen vertretbar sind** und im Steuerbescheid gemäß § 121 Abs. 1 AO aufgrund der Begründungspflicht erläutert werden müssen.

### Entscheidende Voraussetzung: Abweichung des FA von „wesentlichen“ entscheidungserheblichen Tatsachen der Steuererklärung

#### a) Tatsachen

Das Gesetz bezieht sich in § 91 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO auf die **für die Entscheidung erheblichen Tatsachen**. Die Anhörungsverpflichtung der Finanzverwaltung in § 91 Abs. 1 Satz 2 AO hängt also davon ab, ob das FA von „wesentlichen“ d.h. entscheidungserheblichen Tatsachen zuungunsten des Steuerpflichtigen abweichen will. Liegen solche Tatsachen vor, soll das FA in der Regel vor Erlass des Steuerbescheids die Anhörung durchführen.

Der Begriff der Tatsachen in § 91 AO ist mit der Auslegung in § 173 Abs. 1 AO identisch.

#### b) Definition „wesentlicher“ Tatsachen aus Sicht der Finanzverwaltung

Eine wesentliche Abweichung zuungunsten des Steuerpflichtigen im Sinne des § 91 Abs. 1 Satz 2 AO ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine entscheidungserhebliche Abweichung **vom erklärten Sachverhalt** von einiger Bedeutung

Die Auswirkung der Abweichung von den erklärten entscheidungserheblichen Tatsachen auf den Steuerbetrag oder die Höhe der Abweichung bei der Bemessungsgrundlage ist nach Meinung der Finanzverwaltung **kein absoluter Maßstab** zur Bestimmung einer wesentlichen Abweichung. Die steuerliche Auswirkung kann nach dieser Auffassung nur ein Anhaltspunkt sein. Bei der Beurteilung einer Abweichung kommt es nach der Verwaltung **entscheidend** darauf an, ob der Änderung **aus der Sicht des Steuerpflichtigen** grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dies kann – **einzelfallbezogen** – aus der Fassung der Steuererklärung (durch besondere Hinweise und Anlagen) erkennbar sein. Abweichungen, die auch in die Zukunft wirken (Regelung von **Dauersachverhalten**), sind regelmäßig wesentliche Abweichungen.

#### c) Sichtweise der Rechtsprechung und des Schrifttums

Dieser einzelfallbezogene Maßstab, ob „wesentliche erhebliche Abweichungen“ im Bereich der Tatsachen vorliegen, den die Finanzverwaltung verwendet, wird im Schrifttum im Grundsatz geteilt.<sup>4</sup> Allerdings entspricht es der wohl h.M., dass eine „wesentliche Abweichung“ jede **möglicherweise** entscheidungserhebliche Abweichung vom erklärten Sachverhalt zum Nachteil des Stpfl. ist und der Stpfl. **im Zweifel immer anzuhören ist**.<sup>5</sup>

Seer<sup>6</sup> führt aus: „In der Praxis verstoßen die FinBeh. sehr häufig gegen § 91 I 2, der von § 91 II Nr. 4 aber weder eingeschränkt noch aufgehoben wird (s. Tz. 18). Die Veranlagungsstellen ändern nicht selten ohne vorherige Anhörung in der Steuererklärung enthaltene Positionen kurzerhand ab und fügen zur Begründung einen computertechnischen Textbaustein im Anhang des sowieso schon schwer zu überschauenden Steuerbescheids ein (zu den Praxismängeln s.a. Grube DStZ 13, 193, 196). Die Finanzbeamten möchten damit den Fall (statistisch) schnell erledigen. Dies mag in den durch Fallmassen hoffnungslos überlasteten Veranlagungsstellen menschlich verständlich sein, widerspricht aber rechtsstaatlichen Anforderungen. Zugleich ist es alles andere als verwaltungseffizient. Die Veranlagungsstellen verlagern damit die Sachaufklärungsarbeit regelmäßig nur auf die Rechtsbehelfsstellen, die sich auf Einspruch hin ebenfalls mit dem Fall befassen müssen.“

Im Fall einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) wegen Nichteinreichung vom Unterlagen – ist die Behörde nicht immer gehalten, dem Steuerpflichtigen vorab im Rahmen einer Anhörung mitzuteilen, in welcher Höhe sie voraussichtlich die Besteuerungsgrundlagen schätzen wird.<sup>7</sup>; es besteht aber unter Umständen eine Pflicht aus § 121 AO zur

4 Roser in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 91 AO 1977, Rz. 19; Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 237. Lieferung 03.2016, § 91 AO, Rz. 142.

5 Seer in Tipke/Kruse, § 91 AO Rz. 5; Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 237. Lieferung 03.2016, § 91 AO, Rz. 142.

6 Seer in Tipke/Kruse, § 91 AO Rz. 6.

7 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 12. Dezember 1978 – VIII 10/78, EFG 1979, 374.

Angabe von Gründen zu den Besteuerungsgrundlagen<sup>8</sup>.

§ 91 ist insb. zu beachten, wenn es die Besteuerung auf eine dem Stpfl. unbekannt Kontrollmitteilung (§ 194 III; oder auf dem Stpfl. unbekannt Anzeigen von Gerichten, Behörden oder Notaren (s. §§ 33, 34 ErbStG; § 18 GrEStG) stützen will. Das Recht auf Gehör bezieht sich weiter auch auf Tatsachenfeststellungen in Gutachten. Es ist darüber hinaus angezeigt (wenn auch nicht zwingend), den Betroffenen zu einem Gutachten insoweit Stellung nehmen zu lassen, als dieses sachverständige Schlussfolgerungen enthält<sup>9</sup>.

### III. Durchführung der Anhörung

#### a) Formen der Anhörung

Über die Form der Anhörung entscheidet die Finanzverwaltung in pflichtgemäßem Ermessen. Rechtliches Gehör kann fernmündlich, schriftlich, per E-Mail oder an Amtsstelle gewährt werden. Soweit ein Bevollmächtigter mitwirkt, ist zunächst mit diesem Verbindung aufzunehmen (AEAO zu § 80 Nr. 4). Das Ergebnis eines Gesprächs soll aktenkundig gemacht werden.

Die Finanzbehörden sind auf Grundlage des § 91 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet, den Beteiligten auch ausreichende Zeit zur Vorbereitung ihrer Äußerungen einzuräumen („Frist zur Anhörung“). Die behördlicherseits für eine Anhörung gesetzten Fristen müssen dementsprechend angemessen sein und sowohl eine Wahrung des Anhörungsrechts überhaupt als auch sachgemäße und erschöpfende Äußerungen ermöglichen. Maßgebend sind die Umstände des Einzelfalls. Den Beteiligten ist ggf. die notwendige Zeit für eigene Überlegungen, für die Einarbeitung in die Sache, für eigene Ermittlungen, für die Beauftragung oder die Information eines Bevollmächtigten und für sonstige zu einer zweckentsprechenden Äußerung erforderliche Maßnahmen, z.B. die Einholung neuer Auskünfte, sonstiger tatsächlicher Nachforschungen oder die Beschaffung einer Übersetzung, zu gewähren<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> BFH, Urteil vom 11. Februar 1999 – V R 40/98 –, BFHE 188, 10, BStBl II 1999, 382; siehe auch Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 91 AO, Rz. 71; enger Seer. in: Tipke/Kruse, § 91 AO, Rn. 9 (Anhörungspflicht).  
<sup>9</sup> Seer in: Tipke/Kruse, § 91 AO, Rn. 9.  
<sup>10</sup> Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 91 AO Rz. 101.

#### b) Umfang der Gewährung rechtlichen Gehörs

Das rechtliche Gehör hat das Recht zum Inhalt, sich zu den Tatsachen des Sachverhalts zu äußern, nicht aber das Recht, sich zu den bestehenden Rechtsfragen zu äußern; es besteht insbesondere nicht die Verpflichtung zu einem Rechtsgespräch mit dem Betroffenen<sup>11</sup>. Das Recht des Beteiligten, sich zu entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern, bedeutet nicht, dass die Finanzbehörde verpflichtet ist, die vorgebrachten Tatsachen mit dem Beteiligten zu erörtern oder das Vorbringen in irgendeiner Form zu verbescheiden<sup>12</sup>. Tatfragen und Rechtsfragen können so miteinander verbunden sein, dass sie nicht zu trennen sind.<sup>13</sup>

In durch § 91 Abs. 2 AO bestimmten Ausnahmefällen kann von solcher Anhörung abgesehen werden, z.B. wenn von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten „nicht zu seinen Ungunsten“ abgewichen werden soll (§ 91 Abs. 2 Nr. 3 AO).

#### IV. Folgen der unterbliebenen Anhörung bei einer wesentlichen Abweichung

1. Aus § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO ergibt sich, dass dieser Verfahrensfehler durch die Nachholung des Gehörs heilbar ist. Mit der Anhörung wird der Verwaltungsakt „ex nunc“ geheilt. Diese Nachholung ist bis zum Ende der finanzgerichtlichen Tatsacheninstanz möglich (§ 126 Abs. 2 AO). Zu beachten ist, dass im Falle einer mündlichen Verhandlung im FG-Verfahren die Heilung anzunehmen ist, da die Durchführung einer mündlichen Verhandlung einer Nachholung der Anhörung „mindestens gleichwertig“ ist. Damit verliert die fehlende Anhörung erheblich an verfahrensrechtlicher Bedeutung<sup>14</sup>. Wird der Mangel nicht geheilt, kann der formell rechtswidrige Bescheid aufgehoben werden<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> FG München, Urteil vom 19. Dezember 2012 – 3 K 55/10, EFG 2013, 585; vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 91 AO Rz. 8 und 11; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, § 91 AO Rz. 78 m.w.N.)  
<sup>12</sup> Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 237. Lieferung 03.2016, § 91 AO, Rz. 83, 89.

<sup>13</sup> Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO, Rn. 1; 1 weitergehend Grube DStZ 13, 193, 196  
<sup>14</sup> Roser in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 91 AO 1977, Rz. 31; kritisch Grube, DStZ 2013, 193 ff.  
<sup>15</sup> Siehe Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 20. Januar 2011 – 9 K 9091/10, EFG 2011, 2096 zu einem Haftungsbescheid.

2. Fehlt einem Verwaltungsakt die erforderliche Begründung oder ist die erforderliche Anhörung eines Beteiligten vor Erlass des Verwaltungsakts unterblieben und ist dadurch die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsakts versäumt worden, so gilt die Versäumung der Einspruchsfrist als nicht verschuldet iSd § 110 AO (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 AO). Die Rechtsfolge des § 126 Abs. 3 Satz 1 AO 1977, dass die Versäumung der Rechtsbehelfsfrist unter bestimmten Voraussetzungen als nicht verschuldet gilt, tritt nur ein, wenn das Fehlen der Begründung oder das Unterbleiben der Anhörung ursächlich für die Versäumung der Rechtsbehelfsfrist war.<sup>16</sup>

Weicht das FA beim Erlass eines Steuerbescheids von der Steuererklärung ab und unterlässt es die nach § 91 AO erforderliche Anhörung, wird dieser Verfahrensfehler nach der Rechtsprechung aber im Ergebnis gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO geheilt, wenn es im Steuerbescheid mit hinreichender Deutlichkeit auf die Abweichung hinweist<sup>17</sup>. Denn die Erläuterung im Steuerbescheid, auf die innerhalb der Rechtsbehelfsfrist reagiert werden kann, nimmt der fehlenden Anhörung die Ursächlichkeit für die Versäumung der Einspruchsfrist.<sup>18</sup>

3. Es kann aber – ohne dass es auf eine Wiedereinsetzung ankommt – ein **die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung** rechtfertigender wesentlicher Verfahrensmangel in Form einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vorliegen, wenn die Behörde einen Einspruch als unzulässig verwirft, ohne den Einspruchsführer zuvor darauf hinzuweisen und ihm somit die Möglichkeit einzuräumen, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu beantragen.<sup>19</sup>

4. **Im Bereich der Adv** hat das Sächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 25. Februar 2013 – 8 V 1384/12 –, juris bei summarischer Prüfung aus der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäß § 91 AO ernstliche Zweifel an der Rechtmä-

<sup>16</sup> BFH, Urteil vom 13. Dezember 1984 – VIII R 19/81 –, BFHE 143, 106, BStBl II 1985, 601.

<sup>17</sup> BFH, Beschluss vom 30. April 2014 – X B 244/13, BFH/NV 2014, 1350 m.w.N.

<sup>18</sup> Roser in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 91 AO 1977, Rn. 32 und BFH, Beschluss vom 30. April 2014 – X B 244/13, BFH/NV 2014, 1350 m.w.N.

<sup>19</sup> FG Münster, Urteil vom 09. Januar 2014 – 3 K 3794/13 Kg, EFG 2014, 624 mit Anm Matthes.

Bigkeit der Bescheide abgeleitet. Dies betraf aber die verfahrensrechtliche Konstellation, dass das FG über die AdV zu entscheiden hatte, ohne dass zu diesem Zeitpunkt schon eine Einspruchsentscheidung vorlag.

5. Der Steuerpflichtige kann seine Anwalts- oder Steuerberaterkosten unter Umständen mit einer **Amtshaftungsklage** (§ 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG) bei der Zivilgerichtsbarkeit (LG mit Anwaltszwang) geltend machen. Beruht die Führung des Einspruchsverfahrens auf einer unterbliebenen Anhörung gemäß § 91 Abs. 1 AO, weil der Steuerpflichtige die Abweichung nicht erkennen kann, wird eine Rechtsschutzlücke im Schrifttum angenommen.<sup>20</sup> Amtshaftungsansprüche können sich bei einer Verletzung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Gewährung rechtlichen Gehörs insb.

---

20 Grube, DStZ 2013, 193, 195.

ergeben, wenn sich der Steuerpflichtige wegen eines vermeidbaren Rechtsbehelfsverfahrens eines Steuerberaters bedienen muss und ihm hieraus Kosten entstehen.<sup>21</sup>

6. Ein Verstoß gegen das Anhörungsgebot gem. § 91 AO begründet die **sachliche Unbilligkeit** der Festsetzung von Aussetzungszinsen **im Sinne des § 163 AO** dann nicht, wenn der Anhörungsmangel für die Entstehung der Aussetzungszinsen nicht ursächlich geworden ist<sup>22</sup>.

---

21 Bruscke, AO-StB 2015, 45, 47 mit Hinweis auf LG Berlin v. 27.11.1997 – 13 O 19/97, BB 1999, 1591. Siehe auch Krömker/Nöcker, AO-StB 2016, 44, 46 mit Hinweis auf OLG München v. 28.9.1995 – 1 U 2954/95, NJW 1996, 1971: Regelfall; a.A.: OLG Karlsruhe v. 7.12.2006 – 12 U 122/06, DStR 2007, 1695; OLG Celle v. 23.8.2012 – 16 U 8/12, juris.

22 FG Köln, Urteil vom 11. November 2009 – 9 K 2926/09 –, juris (rkr.).

## V. Fazit

Die automatisierte Veranlagung führt nicht per se zu einer besseren rechtlichen Qualität der Steuerbescheide. Deshalb muss, um dem gesetzlichen Anspruch des Steuerbürgers auf rechtliches Gehör auch künftig gerecht zu werden, gelten:

- ▶ Daten von Dritten müssen innerhalb einer angemessenen Frist VOR der Übertragung an die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen mit identischem Inhalt zur Überprüfung gesandt werden!
- ▶ Es besteht **IMMER** eine Anhörungspflicht der Finanzverwaltung, wenn von dem in der Steuererklärung erklärten Sachverhalt zulasten des Steuerpflichtigen abgewichen werden soll. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn sich zwischen den elektronisch übermittelten Daten und den Angaben in der Steuererklärung eine Diskrepanz ergibt.



Steuerberaterverband  
Westfalen-Lippe e.V.

Gasselstiege 33  
48159 Münster  
Telefon: 02 51 / 5 35 86-0  
Telefax: 02 51 / 5 35 86-60  
info@stbv.de  
www.stbv.de



Steuerberaterkammer  
Westfalen-Lippe

---

Körperschaft  
des öffentlichen Rechts

Erphostraße 43  
48145 Münster  
Telefon: 02 51 / 4 17 64-0  
Telefax: 02 51 / 4 17 64-27  
mail@stbk-westfalen-lippe.de  
www.stbk-westfalen-lippe.de