

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort .....	VII
Vorwort .....	IX
Inhaltsübersicht .....	XI

## Einleitung

<b>I. Untersuchungsziel .....</b>	<b>1</b>
1. Thematische Einordnung .....	1
2. Bisheriger Kenntnisstand .....	2
<b>II. Gang der Untersuchung .....</b>	<b>4</b>

## 1. Teil: Steuerliche Wahl- und Antragsrechte

<b>I. Wahl- und Antragsrechte im System des Steuerrechts .....</b>	<b>9</b>
1. Begriff des steuerlichen Wahl- und Antragsrechtes .....	9
a) Steuerliche Wahl- und Antragsrechte im Sinne dieser Untersuchung .....	9
aa) Gleichstellung von Wahl- und Antragsrechten .....	9
bb) Beschränkung auf steuerliche Wahl- und Antrags- rechte .....	12
cc) Kein Wahlrecht bei gesetzlicher Befolgun- gsanordnung .....	13
b) Abgrenzung zu nicht von dieser Untersuchung erfassten Gestaltungsmöglichkeiten .....	13
aa) Beurteilungsspielräume .....	13
bb) Sachverhaltsgestaltungen .....	14
2. Arten von Wahl- und Antragsrechten .....	15
a) Bisherige Systematisierungsansätze .....	15
aa) Gruppenbildung nach der Steuerart .....	15
bb) Gruppenbildung nach der Wirkung .....	16
cc) Gruppenbildung nach dem Normzweck .....	18
dd) Gruppenbildung nach formellen Kriterien .....	19
ee) Sonstige Ansätze zur Gruppenbildung .....	19

b) Würdigung der bisherigen Systematisierungsansätze . . . . .	20
c) Zielorientierter, eigenständiger Systematisierungsansatz . . . . .	21
3. Auswirkung der Wahlrechtsausübung auf die Entstehung des Steueranspruchs . . . . .	22

<b>II. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Wahl- und Antragsrechten im Steuerrecht . . . . .</b>	<b>23</b>
1. Vereinbarkeit mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	24
a) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	24
b) Ausprägungen und Reichweite des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	25
c) Vorbehalt des Gesetzes . . . . .	26
d) Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	28
e) Bestimmtheitsgrundsatz . . . . .	29
2. Verletzung der Gleichheit der Besteuerung . . . . .	30
a) Herleitung . . . . .	30
b) Inhalt des steuerrechtlichen Gleichheitssatzes . . . . .	31
c) Ungleichbehandlung durch Wahl- und Antragsrechte . . . . .	32
d) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleich- behandlung . . . . .	33
aa) Rechtfertigungsgründe . . . . .	33
bb) Rechtfertigung von Steuervergünstigungswahlrechten . . . . .	35
3. Zusammenfassung . . . . .	36

## **2. Teil: Ausübung von steuerlichen Wahl- und Antragsrechten**

<b>I. Rechtliche Einordnung der Wahlrechtsausübung . . . . .</b>	<b>37</b>
1. Arten von Erklärungen im Steuerrecht . . . . .	37
a) Wissenserklärungen . . . . .	37
b) Willenserklärungen . . . . .	38
2. Einordnung der Ausübung von Wahl- und Antragsrechten . . . . .	38
3. Folgen der Rechtsnatur des Ausübungsaktes . . . . .	39
a) Allgemeines . . . . .	39
b) Beratungspflicht der Finanzbehörde . . . . .	40
aa) Herleitung einer Beratungspflicht von Finanzbehörden . . . . .	40
bb) Beratungspflicht bei Wahl- und Antragsrechten . . . . .	41
cc) Folgen eines Verstoßes gegen die Beratungspflicht . . . . .	42
c) Anwendbarkeit der zivilrechtlichen Regelungen . . . . .	43
d) Auslegung der Willenserklärung . . . . .	45
4. Wirksamkeitsvoraussetzungen der Ausübungserklärung . . . . .	48
a) Empfangsbedürftigkeit der Erklärung . . . . .	48
aa) Ausübung als empfangsbedürftige Willenserklärung . . . . .	48
bb) Zugang der Ausübungserklärung . . . . .	48

b) Bedingungsfeindlichkeit des Ausübungsaktes . . . . .	50
c) Subjektiver Tatbestand der steuerrechtlichen Willenserklärung . . . . .	51
aa) Handlungswille als unverzichtbare Voraussetzung einer Willenserklärung . . . . .	51
bb) Erfordernis eines Erklärungsbewusstseins . . . . .	51
(1) Erklärungsbewusstsein bei zivil- und öffentlich-rechtlichen Willenserklärungen . . . . .	51
(2) Erforderlichkeit eines Erklärungsbewusstseins bei der Ausübung von steuerlichen Wahl- und Antragsrechten nach Ansicht von Rechtsprechung und Literatur . . . . .	52
(3) Kritische Würdigung der Übernahme der zivilrechtlichen Rechtsprechung in das Steuerrecht . . . . .	54
(4) Originär steuerrechtlicher Ansatz zur Frage des Erklärungsbewusstseins bei der Wahl- und Antragsausübung . . . . .	56
(5) Erklärungsbewusstsein bei der Ausübung handelsbilanzieller Wahlrechte . . . . .	58
cc) Entbehrlichkeit des Geschäftswillens . . . . .	59
5. Zusammenfassung . . . . .	60
<b>II. Ausübungsbefugnis . . . . .</b>	<b>61</b>
1. Grundsatz: der Steuerpflichtige . . . . .	61
a) Allgemeines . . . . .	61
b) Ausübung durch den gesetzlichen Vertreter . . . . .	62
c) Einschaltung eines Bevollmächtigten . . . . .	63
d) Zulässigkeit einer nachträglichen Genehmigung . . . . .	65
e) Beteiligung weiterer Organe . . . . .	68
aa) Aktiengesellschaft . . . . .	68
(1) Befugnisse des Aufsichtsrats . . . . .	68
(2) Hauptversammlung . . . . .	70
bb) GmbH . . . . .	70
cc) Zusammenfassung . . . . .	71
2. Besonderheiten bei Personenmehrheiten . . . . .	72
a) Mehrheit an gesetzlichen Vertretern . . . . .	72
aa) Ausübungsbefugnis in Körperschaften . . . . .	72
bb) Vertretung natürlicher Personen . . . . .	74
cc) Zwangsmittel anderer Vertreter zur Durchsetzung einer Ausübung . . . . .	74
b) Mehrheit von betroffenen Steuerpflichtigen . . . . .	75
aa) Mitunternehmenschaften . . . . .	75
(1) Grundsatz der Einheit der Bilanzierung . . . . .	75

(2) Sonderfall: mitunternehmerbezogene Wahl- und Antragsrechte .....	77
bb) Organschaft. ....	79
(1) Umsatzsteuerliche Organschaft. ....	79
(2) Ertragsteuerliche Organschaft .....	80
cc) Umwandlungsvorgänge .....	81
dd) Veranlagungswahlrecht von Ehegatten .....	82
3. Zusammenfassung .....	83
<b>III. Form der Ausübungserklärung .....</b>	<b>84</b>
1. Bestehende gesetzliche Regelungen. ....	84
a) Aufzeichnungs- und Nachweispflichten. ....	84
b) Formanforderungen an den Erklärungsakt .....	85
aa) Gesetzliche Formvorgaben .....	85
(1) Verwendung eines Vordruckes .....	85
(2) Schriftformerfordernis .....	86
(3) Gesetzliche Empfehlungen .....	87
bb) Formvorgaben durch Verwaltungsvorschriften .....	87
2. Formfreiheit des Ausübungsaktes .....	88
a) Allgemeines .....	88
b) Qualitative Anforderungen an den Erklärungsakt .....	89
aa) Ausdrückliche Ausübungserklärung. ....	89
bb) Konkludente Ausübungserklärung .....	90
(1) Allgemeines .....	90
(2) Konkludente Ausübung im Umsatzsteuerrecht ...	90
(3) Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechtes nach § 4 Abs. 3 EStG .....	91
3. Insbesondere: konkludente Ausübung bilanzieller Wahlrechte im Rahmen der Bilanzerstellung. ....	93
a) Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz .....	94
aa) Der Maßgeblichkeitsgrundsatz und seine Ausprägungen. ....	94
bb) Fortgeltung und Reichweite der formellen Maßgeblichkeit nach dem BilMoG .....	95
(1) Meinungsspektrum in Literatur und Verwaltung. ..	96
(2) Stellungnahme .....	98
b) GoB-konforme Wahl- und Antragsrechte .....	100
aa) Ausübung GoB-konformer Wahl- und Antragsrechte in der Handelsbilanz. ....	100
bb) Ausnahmen von der Bindung an den konkreten Handelsbilanzansatz .....	101
cc) Ausübung bei Fehlen einer wirksamen Handelsbilanz	102
c) Rein steuerliche Wahl- und Antragsrechte .....	103
d) Gewerbe- und körperschaftsteuerliche Wahlrechte .....	104

aa) Gewerbesteuer . . . . .	104
bb) Körperschaftsteuer . . . . .	106
e) Sonderfälle . . . . .	106
aa) Sonderfälle in einer Mitunternehmerschaft . . . . .	106
bb) Wahlrechte des Umwandlungssteuerrechts . . . . .	108
4. Zusammenfassung . . . . .	109
<b>IV. Zeitliche Grenze der Wahlrechtsausübung . . . . .</b>	<b>110</b>
1. Bestehende gesetzliche Ausschlussfristen . . . . .	110
a) Fristbestimmungen durch Steuergesetze . . . . .	110
b) Sonstige Fristbestimmungen . . . . .	111
2. Folgen eines Fristversäumnisses . . . . .	112
a) Einordnung als Ausschlussfrist . . . . .	112
aa) Allgemeines . . . . .	112
bb) An die Steuererklärungsfrist gebundene Fristen. . . . .	113
b) Wiederaufleben der Wahlmöglichkeit durch das Eingreifen von Korrekturvorschriften . . . . .	116
c) Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand . . . . .	117
aa) Voraussetzungen der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand. . . . .	117
bb) Rechtsfolge . . . . .	119
3. Behandlung der unregelten Konstellationen nach den bisherigen Ansichten in Rechtsprechung und Literatur . . . . .	119
a) Materiell-rechtlich unbefristete Ausübungsmöglichkeit mit faktischer Befristung aufgrund von verfahrens- rechtlichen Überlegungen . . . . .	119
b) Ausübungsmöglichkeit in den verschiedenen Stadien des Besteuerungsverfahrens . . . . .	120
aa) Ausübung von Wahl- und Antragsrechten im Verwaltungsverfahren . . . . .	120
bb) Zulässigkeit der Ausübung im finanzgerichtlichen Verfahren. . . . .	121
cc) Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof . . . . .	124
dd) Zeitraum nach Eintritt der Bestandskraft . . . . .	127
ee) Zusammenfassung . . . . .	128
c) Sonderfälle . . . . .	129
aa) Wiederaufleben der Ausübungsmöglichkeit durch Erlass von Änderungsbescheiden . . . . .	129
bb) Besonderheiten beim Veranlagungswahlrecht der Ehegatten, § 26 Abs. 1 EStG . . . . .	131
cc) Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nach- prüfung . . . . .	133
dd) Eingreifen von Korrekturvorschriften. . . . .	134

(1) Auswirkungen der Wahlrechtsausübung auf die Rechtmäßigkeit der Besteuerungsfestsetzung . . . .	134
(2) Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO . .	135
(3) Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, § 173 Abs. 1 AO . . . . .	136
(4) Korrektur wegen Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO . . . . .	138
(5) Besondere Korrekturvorschriften . . . . .	141
ee) Berücksichtigung einer Wahlrechtsausübung nach § 177 AO bei Änderung oder Aufhebung des Bescheides aufgrund von Korrekturvorschriften . . . . .	141
ff) Ausübung bilanzieller Wahlrechte . . . . .	143
(1) Allgemeines . . . . .	143
(2) Nachträgliche Entstehung der Wahlmöglichkeit . .	143
d) Möglichkeit der verfahrensrechtlichen Berücksichtigung eines rechtzeitig ausgeübten Wahl- oder Antragsrechtes nach Eintritt der formellen Bestandskraft . . . . .	145
4. Stellungnahme: Grundsatz des unbeschränkten Ausübungs- zeitraums . . . . .	147
a) Ausübung im Verwaltungsverfahren und im Verfahren vor den Finanzgerichten . . . . .	147
b) Ausübung nach Eintritt der Bestandskraft . . . . .	148
aa) Fehlen einer materiellen Befristung . . . . .	148
bb) Verwirklichung des Tatbestandes von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch die nachträgliche Ausübung von Wahl- und Antragsrechten . . . . .	148
(1) Ausübung als rückwirkendes Ereignis . . . . .	149
(2) Eintritt einer steuerlichen Rückwirkung . . . . .	152
(3) Rechtswidrigkeit des ergangenen Bescheides . . . . .	152
cc) Kein Anhaltspunkt für eine teleologische Reduktion des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO . . . . .	154
dd) Umkehrschluss zu der Regelung des § 175 Abs. 2 S. 2 AO . . . . .	155
ee) Eintritt der Festsetzungsverjährung als äußerste zeitliche Grenze . . . . .	157
ff) Ergebnis . . . . .	158
c) Auswirkungen auf die oben aufgeführten Sonderfälle . . . .	159
5. Zusammenfassung der Erkenntnisse . . . . .	159

### 3. Teil: Bindungswirkung eines bereits ausgeübten Wahl- oder Antragsrechtes

<b>I. Bindung der Ausübung für die Zukunft</b> .....	161
1. Gesetzlich angeordnete Bindungswirkung .....	161
2. Bindung von Wahl- und Antragsrechten ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung .....	162
a) Handelsrechtlicher Grundsatz der Stetigkeit .....	162
aa) Inhalt des handelsrechtlichen Stetigkeitsgrundsatzes	162
bb) Anwendung der handelsrechtlichen Stetigkeit auf die Steuerbilanz .....	163
(1) Rechtslage vor Einführung des BilMoG .....	163
(2) Übernahme der handelsrechtlichen Bewertungs- stetigkeit nach aktueller Rechtslage .....	163
b) Originär steuerrechtliche Einschränkungsmöglichkeiten	167
aa) Steuerrechtlicher Grundsatz der Bewertungs- stetigkeit .....	167
bb) Grundsatz der materiell-rechtlichen Folgerichtigkeit bzw. Einheitlichkeit .....	169
cc) Einschränkung durch das Willkürverbot .....	170
3. Zusammenfassung .....	171
<b>II. Möglichkeit zur Änderung bzw. zum Widerruf eines bereits ausgeübten Wahl- oder Antragsrechtes</b> .....	172
1. Verhältnis der Änderungs- bzw. Widerrufsmöglichkeit zur Bindung an die Ausübung in der Zukunft .....	172
2. Vorhandene steuergesetzliche Regelungen zur Änderbarkeit oder zur Widerruflichkeit einer getroffenen Wahl .....	173
3. Behandlung der nicht steuerrechtlich geregelten Konstellationen .....	173
a) Differenzierung zwischen der Änderbarkeit bzw. Widerruflichkeit und der zeitlichen Grenze durch Eintritt einer Bindungswirkung .....	173
b) Änderungsmöglichkeit von steuerlichen Wahl- und Antragsrechten ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung	174
aa) Allgemeines .....	174
bb) Besonderheiten bei Wahl- und Antragsrechten mit Drittwirkung, insb. im UmwStG .....	175
(1) Möglichkeit zur Änderung von Wahl- und Antragsrechten mit Drittwirkung .....	175
(2) Besonderheit bei Wahlrechten im UmwStG .....	177
c) Späterer Eintritt einer Bindungswirkung .....	179
aa) Bindungswirkung durch Ablauf einer zeitlichen Ausübungsgrenze .....	179

bb)	Übernahme zivilrechtlicher Vorschriften auf das Steuerrecht . . . . .	180
	(1) Zivilrechtliche Vorschriften zur Bindung an eine Willenserklärung . . . . .	180
	(2) Meinungsstand in Bezug auf verwaltungsrechtliche Willenserklärungen. . . . .	181
	(3) Anwendung von § 130 Abs. 1 S. 2 BGB auf die Ausübung von steuerlichen Wahl- und Antragsrechten. . . . .	184
	(4) Übernahme des § 183 BGB in das Steuerrecht . . . . .	186
cc)	Grundsatz der unbeschränkten Änderbarkeit der Wahl- oder Antragstellung. . . . .	188
d)	Besonderheiten beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	189
	aa) Möglichkeit zur Änderung der getroffenen Wahl. . . . .	190
	bb) Grundsätze über Wechsel der Gewinnermittlungsart	192
4.	Verfahrensrechtliche Umsetzung einer Änderung. . . . .	196
	a) Änderungs- bzw. Widerrufserklärung des Steuerpflichtigen. . . . .	196
	b) Außerbilanzielle Wahl- und Antragsrechte. . . . .	196
	aa) Änderung bzw. Widerruf während des Verwaltungsverfahrens . . . . .	196
	bb) Situation im finanzgerichtlichen Verfahren sowie im Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof . . . . .	197
	cc) Berücksichtigungsmöglichkeit aufgrund einer Durchbrechung der Bestandskraft. . . . .	197
	dd) Durchbrechung der Bestandskraft durch die Änderung bzw. den Widerruf der Wahl- oder Antragsausübung. . . . .	198
	(1) Eingreifen von § 173 Abs. 1 AO. . . . .	198
	(2) Änderung aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. . . . .	199
	c) Bilanzielle Wahl- und Antragsrechte. . . . .	200
	aa) Bilanzänderung zur abweichenden Ausübung eines Wahl- oder Antragsrechtes. . . . .	200
	(1) Änderungs- bzw. Widerrufserklärung . . . . .	200
	(2) Bilanzberichtigung oder -änderung . . . . .	201
	(3) Voraussetzungen der Bilanzänderung . . . . .	202
	bb) Besonderheiten bei GoB-konformen Wahl- und Antragsrechten . . . . .	204
	cc) Benachteiligung der bilanzierenden Steuerpflichtigen	205
5.	Ergebnis. . . . .	206
<b>III.</b>	<b>Anfechtung einer Wahlrechtsausübung . . . . .</b>	<b>207</b>
	1. Fehlen spezieller steuerlicher Regelungen . . . . .	207

2. Situation in anderen Rechtsgebieten. . . . .	208
a) Anfechtung zivilrechtlicher Willenserklärungen . . . . .	208
b) Anfechtbarkeit einer öffentlich-rechtlichen Willenserklärung. . . . .	209
3. Anfechtung der steuerrechtlichen Wahl- oder Antragsausübung. . . . .	210
a) Zulässigkeit der Anfechtung einer Ausübungserklärung. . . . .	210
aa) Übertragbarkeit der zivilrechtlichen Grundsätze auf das Steuerrecht. . . . .	210
bb) Abwägung der gegensätzlichen Interessen zur Bestimmung der Reichweite der Anfechtungsmöglichkeit. . . . .	213
cc) Anfechtung einer unwiderruflichen oder befristeten Wahl- oder Antragsausübung. . . . .	214
b) Behandlung der verschiedenen Willensmängel im Steuerrecht . . . . .	216
aa) Inhalts- und Erklärungsirrtum. . . . .	216
bb) Sonstige Willensmängel. . . . .	217
cc) Einbeziehung des Verschuldens. . . . .	218
c) Besonderheiten bei Drittwirkung . . . . .	219
d) Sonstige Voraussetzungen . . . . .	220
e) Rechtsfolgen der Anfechtung. . . . .	221
f) Zeitliche Grenze einer Anfechtung. . . . .	223
4. Ergebnis. . . . .	224

**Zusammenfassung der Erkenntnisse . . . . . 227**

**Anhang: Beispiele für steuerliche Wahl- und Antragsrechte im Sinne dieser Untersuchung**

I. EStG . . . . .	231
II. EStDV/EStR . . . . .	235
III. KStG . . . . .	236
IV. UStG . . . . .	236
V. UmwStG. . . . .	237
VI. Sonstige Wahl- und Antragsrechte . . . . .	238
Literaturverzeichnis . . . . .	239
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	259
Stichwortverzeichnis . . . . .	263