

1.2 Anfechtung (Einspruchsverfahren, Aussetzung der Vollziehung)

Fall 1: Grundfall Zulässigkeit Einspruch

Herr Sachs ist Rentner und wohnt in Grimma. Das für ihn zuständige Finanzamt Grimma erlässt den Einkommensteuerbescheid 2022 am 14.06.2023, einem Mittwoch (zugleich Aufgabe zur Post). In diesem Bescheid ist die Einkommensteuer fehlerhaft zu hoch festgesetzt. Herr Sachs erkennt dies und überlegt, ob er Einspruch einlegt. Jedoch verdrängt er diese Überlegungen wegen seines anstehenden Umzugs nach Eilenburg am 01.07. den er am 03.07. dem Finanzamt Grimma mitteilt.

Am 18.07. kommt ihm der Einkommensteuerbescheid wieder in den Sinn. Er schreibt handschriftlich einen „An das Finanzamt“ adressierten Brief, in dem er „Widerspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2022“ erhebt. Den Brief möchte er am nächsten Tag persönlich beim Finanzamt Grimma vorbeibringen.

Auf seinem Weg dorthin am 19.07. erleidet Herr Sachs einen Verkehrsunfall. Er wird in ein Krankenhaus eingeliefert. Dort muss er unter Vollnarkose operiert werden.

Als er früh am 20.07. im Krankenhaus erwacht, bittet er seinen Sohn, auf dem Rückweg vom Krankenhaus noch schnell den Brief beim Finanzamt vorbeizubringen. Sein Sohn gibt den Brief am 20.07. persönlich im Finanzamt Grimma ab und erklärt, dass sein Vater gestern auf dem Weg zum Finanzamt einen Unfall gehabt habe und im Krankenhaus liege. Drei Tage später wird Herr Sachs aus dem Krankenhaus entlassen. Eine Kopie des ihm gleich mitgegebenen ärztlichen Entlassungsbriefes sendet er noch am Tag seiner Krankenhausentlassung an das Finanzamt Grimma.

Einige Wochen später erhält Herr Sachs ein Schreiben des Finanzamtes Eilenburg, in dem der Einspruch als verfristet bezeichnet und eine Rücknahme mit beigefügtem Formular angeregt wird. Wütend schreibt er auf das Rücknahmeformular „Nein“ und sendet dieses unterschrieben zurück.

Aufgabe: Hat der Einspruch Aussicht auf Erfolg?

Lösung:

Ein Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, soweit er zulässig und begründet ist; d.h. wenn die formalen Voraussetzungen gegeben sind und der Bescheid rechtlich fehlerhaft ist.

A. Zulässigkeit des Einspruchs

Die Prüfung der Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs erfolgt im deutschen Verfahrens- und Prozessrecht immer nach dem gleichen Aufbau: Statthaftigkeit – Form – Frist – Beschwer – Befugnis; ergänzend kommen manchmal noch verfahrens- oder rechtsgebietsspezifische Fragen hinzu.

1. Statthaftigkeit des Einspruchs

Nach §§ 347 f. AO muss der Einspruch statthaft sein. Voraussetzung ist ein Verwaltungsakt in Abgabeangelegenheiten, auf die die AO Anwendung findet, zudem darf der Einspruch nicht ausgeschlossen sein. Ein Steuerbescheid ist ein solcher Verwaltungsakt, ein Ausschlussgrund nach § 348 AO ist nicht gegeben. Der Einspruch ist statthaft.

2. Form des Einspruchs

Hier sind drei Fragenkreise zu unterscheiden: Äußere Form, notwendiger Inhalt und Anbringungsbehörde (letzteres kann auch im Rahmen der Frist mitgeprüft werden).

2.1 Äußere Form

Nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO ist ein Einspruch schriftlich (§ 126 BGB) oder elektronisch (§ 87a Abs. 3 S. 2 AO) einzureichen oder im Finanzamt zur Niederschrift zu erklären. Ein unterschriebener Brief wahrt die Schriftform. Eine Unterschrift ist im Übrigen nicht zwingend erforderlich, wie sich aus § 357 Abs. 1 S. 2 und S. 3 AO ergibt. Daher genügt auch eine nichtsignierte E-Mail der elektronischen Form. Diese Modifizierung-

gen gelten aber nur beim Einspruch, nicht bei sonstigen Erklärungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt!

2.2 Notwendiger Inhalt

Notwendiger Inhalt eines Einspruchs ist nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO lediglich, dass die Person des Einspruchsführers sowie das Begehren der Überprüfung eines Verwaltungsaktes erkennbar sind. Nach § 357 Abs. 3 AO soll der Einspruchsführer bezeichnen, gegen welchen Verwaltungsakt sich der Einspruch richtet und inwieweit er den Verwaltungsakt anfechtet und dessen Aufhebung beantragt. Ferner sollen Tatsachen zur Begründung und Beweismittel angeführt werden. Das Fehlen dieser Angaben im Einspruchsschreiben führt also nicht zur Unzulässigkeit des Rechtsbehelfs. Herr Sachs hat angegeben, sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 zu wenden. Weitere Angaben zur Begründung hat er nicht gemacht. Da es sich bei den Angaben im Sinne von § 357 Abs. 3 AO jedoch um Soll-Vorschriften handelt, ist deren Beifügung bzw. die Begründung für eine wirksame Einspruchseinlegung nicht erforderlich. Auch bei einem Einspruch ohne weitere Begründung hat das Finanzamt von Amts wegen den Steuerbescheid vollständig erneut zu prüfen, Grundsatz der Vollüberprüfung nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO.

In seinem Brief erhebt Herr Sachs „Widerspruch“ gegen den Einkommensteuerbescheid. Ein solcher Rechtsbehelf existiert im Steuerverfahrensrecht nicht. Nach § 357 Abs. 1 S. 3 AO ist eine ausdrückliche Bezeichnung als „Einspruch“ nicht erforderlich. Wenn ein Steuerpflichtiger nicht ausdrücklich Einspruch einlegt, ist das Erklärte auszulegen und nach dem wirklichen Willen zu fragen (vgl. § 133 BGB). Es ist nicht am engen Wortsinn festzuhalten, sondern im Sinne eines effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG nach dem wirklich Gewollten zu fragen. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger das für ihn Günstigste will. Dies ist regelmäßig der Einspruch, da dieser durch die Gesamtfallprüfung (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO) und die Möglichkeit der AdV (§ 361 Abs. 2 AO) die Rechte eines Steuerpflichtigen am umfassendsten wahrt (so auch AEAO vor § 347 Nr. 1 AO letzter Satz). Von einem Einspruch ist insofern auszugehen.

Der Einspruchsführer muss zudem einspruchsfähig, also nach § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO handlungsfähig sein. Dies ist bei Herrn Sachs mangels entgegenstehender Anhaltspunkte der Fall.

2.3 Zuständiges Finanzamt

Nach § 357 Abs. 2 S. 1 AO ist der Einspruch (für die Fristwahrung) bei demjenigen Finanzamt einzulegen, dessen Steuerbescheid angefochten wird. Für die Bearbeitung des Einspruchs gelten die allgemeinen Zuständigkeitsregeln, §§ 18 ff. AO. Bei einem zwischenzeitlichen Zuständigkeitswechsel ist der Einspruch also beim nun unzuständigen Finanzamt einzulegen, das den Einspruch dann zur Entscheidung an das neu zuständige Finanzamt weiterleiten wird. Allerdings weist § 367 Abs. 1 S. 2 (2. HS) AO ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 S. 2 AO hin. Ob dessen Voraussetzungen vorliegen – unter Wahrung der Beteiligteninteressen dient sie der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens und das nunmehr zuständige Finanzamt stimmt zu – ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Anbringungsbehörde ist somit weiterhin das Finanzamt Grimma, wo der Sohn den Einspruch auch am 20.07.2023 vorbeigebracht hat.

3. Einspruchsfrist

Der Einspruch ist nach § 355 Abs. 1 S. 1 AO innerhalb der Einspruchsfrist von einem Monat ab Bekanntgabe einzulegen.

a) Fristbeginn

Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 und Abs. 3 BGB.

Für den Fristbeginn maßgeblich ist der Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheides. Der Einkommensteuerbescheid wurde mit einfachem Brief versandt. Der genaue Zeitpunkt der Bekanntgabe ist unbekannt. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein durch die Post übermittelter Verwaltungsakt am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Die Aufgabe zur Post erfolgte am 14.06.2023, einem Mittwoch. Nach der 3 Tage-Fiktion wäre also der 17.06. der Tag der Bekanntgabe. Der 17.06. ist jedoch ein Samstag. Fällt

das rechnerisch ermittelte Ende einer Frist auf einen Samstag, so endet die maßgebliche Frist nach § 108 Abs. 3 AO erst mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktages. Der nächstfolgende Werktag ist Montag, der 19.06. Erst dieser Tag ist der Bekanntgabetag. Die Einspruchsfrist beginnt also m.A.d. 19.06. (alternative Formulierung: am 19.06. 24:00 h – von Formulierungen mit Bezug auf den Folgetag, z.B. „m.B.d. 20.06.“ oder „am 20.06., 0:00 h“ ist abzuraten, weil sonst bei der Bestimmung des Fristendes der Sonn- oder Feiertag leicht übersehen wird).

b) Fristende

Fristende ist also nach § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 188 Abs. 2 Variante 1 BGB m.A.d. 19.07. (Mittwoch). Der Einspruch ist jedoch erst am 20.07. beim Finanzamt Grimma eingegangen. Damit ist der Einspruch verfristet.

c) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Nach § 110 AO könnte Herrn S. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein, wenn er ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, und einen entsprechenden Antrag mit Glaubhaftmachung innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist gestellt hätte.

Die Einspruchsfrist, eine gesetzliche Frist, wurde versäumt, s.o.

Weiterhin dürfte Herrn S. kein Verschulden an der Fristversäumung treffen. Verschulden bedeutet persönliche Vorwerfbarkeit (in § 276 Abs. 1 BGB auf die beiden Formen Vorsatz und Fahrlässigkeit standardisiert). Die Nichteinhaltung einer Frist indiziert regelmäßig ein Verschulden, zumindest in Form von Fahrlässigkeit. Nun muss der Steuerpflichtige darlegen und glaubhaft machen, dass ihm ausnahmsweise kein Vorwurf gemacht werden kann. Eine Fristversäumnis ist nur dann nicht fahrlässig, d.h. nicht verschuldet, wenn sie auch durch äußerste, den Umständen des Falles angemessene zumutbare Sorgfalt nicht hätte verhindert werden können. Somit ist zu fragen, was tatsächlich geschehen ist, und dies ist anschließend zu bewerten.

Herr S. wollte den Einspruch am letzten Tag der Frist im Finanzamt abgeben. Es ist keine Sorglosigkeit und damit kein Verschulden, wenn eine Frist bis zum letzten Tag ausgenutzt wird (dafür sind Fristen schließlich da).

Herr S. ist sodann auf dem Weg zum Finanzamt in einen Unfall verwickelt worden. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass er sich im Straßenverkehr unsorgfältig verhalten hätte. Verkehrsunfälle müssen vielmehr als allgemeines Lebensrisiko angesehen werden, die sich auch durch höchste Sorgfalt nicht vermeiden lassen.

Herrn S. ist kein Verschulden vorzuwerfen.

Nach § 110 Abs. 2 AO ist der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb dieser Antragsfrist ist ferner die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 S. 3 AO). Das Hindernis war der Unfall mit anschließender Krankenhausbehandlung von Herrn S. Dieses Hindernis entfiel mit der Entlassung am 20.07., als er sich wieder um seine steuerlichen Angelegenheiten kümmern konnte. Als der Sohn den Einspruch am selben Tag dem Finanzamt überbrachte, wurde die versäumte Handlung innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist nachgeholt.

Der Sohn erklärte bei Abgabe des Briefes, Herr S. sei wegen eines Unfalls am gestrigen Tag verhindert, stellte jedoch keinen Antrag auf Wiedereinsetzung. Nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO kann die Wiedereinsetzung aber auch ohne einen Antrag gewährt werden, wenn die versäumte Handlung nachgeholt wird und die die Wiedereinsetzung begründenden Tatsachen glaubhaft gemacht werden. Es liegt dann im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamtes, Wiedereinsetzung zu gewähren. Drei Tage, nachdem der Sohn dem Finanzamt vom Unfall und der dadurch verursachten Verhinderung berichtete, wurde der ärztliche Entlassungsbrief übersandt, aus dem sich diese Tatsachen ergeben. Zwar erhielt das für das Einspruchsverfahren und damit auch für die Wiedereinsetzung unzuständige Finanzamt Grimma diese Unterlagen. Jedoch war das Finanzamt Grimma für die Einspruchseinlegung zuständig, und deren Nachholung erfolgte gegenüber dem

2. Korrekturvorschriften für Steuerbescheide und sonstige Verwaltungsakte; Festsetzungsfrist

2.1 Offenbare Unrichtigkeit, Rücknahme und Widerruf

Fall 1: Offenbare Unrichtigkeit

Frau Dr. Pohl ist leitende Chefarztin in einem Krankenhaus. Nach dem Dienstvertrag erhält sie zwei Arten von Vergütung: Zum einen bezieht sie für Tätigkeiten im „dienstlichen Aufgabenbereich“ eine feste monatliche Vergütung. Darüber hinaus ist ihr das Liquidationsrecht für von ihr erbrachte wahlärztliche Leistungen „im Krankenhaus mit den Mitteln des Krankenhauses“ eingeräumt. Für die Einräumung des Liquidationsrechts ist sie verpflichtet, einen Teil der sich ergebenden Honorare „als Abgaben“ an den Arbeitgeber abzuführen.

In ihren Einkommensteuererklärungen 2019–2022 erklärte Frau Dr. Pohl u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit (jeweils ca. 200.000 € aus nichtselbständiger und ca. 35.000 € aus selbständiger Arbeit). Das Finanzamt veranlagte erklärungsgemäß. Die Einkommensteuerfestsetzungen wurden jeweils bestandskräftig.

Im Jahr 2023 beantragt Frau Dr. Pohl, die Einkommensteuerbescheide zu ändern (jeweils ca. 200.000 € Einkünfte aus nichtselbständiger und ca. 10.000 € aus selbständiger Arbeit). Zur Begründung führt sie aus, dass die Vergütungen sowohl für die stationär als auch für die ambulant durchgeführten Chefarztbehandlungen bislang von ihr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden seien. Die Einnahmen aus den stationär erbrachten privaten Leistungen seien bereits auch vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden.

Im Dienstvertrag sei hierzu nichts vereinbart worden. Die Privatliquidationen seien sämtlich vom Krankenhaus ihrem Bankkonto gutgeschrieben und mit Abgaben belastet worden, daher habe sie bisher angenommen, dass die betreffenden Einkünfte von ihr als solche aus selbständiger Arbeit zu versteuern seien. Für einen steuerlichen Laien sei es nicht leicht, die unübersichtlichen und nicht selbsterklärenden Gehaltsabrechnungen zu überprüfen. So würden die Privatliquidationen unter „Bruttounwirksam“ mit der Bezeichnung „Mitversteuerung“ aufgeführt. Auch aus den Abrechnungsunterlagen der mit der Abrechnung beauftragten Inkasso-GmbH sei nicht erkennbar gewesen, dass die Privatliquidationen bereits lohnversteuert gewesen seien.

Das Finanzamt lehnt ab. Zwar könne eine offenbare Unrichtigkeit auch dann vorliegen, wenn das Finanzamt eine in der Steuererklärung enthalten offenbare, d.h. für das Finanzamt erkennbare, Unrichtigkeit als eigene übernehme. Ein solcher Fall liege hier jedoch nicht vor, da der Fehler weder aus den Steuererklärungen noch aus den beigelegten Gewinnermittlungsunterlagen ersichtlich gewesen sei.

Aufgabe: Können die Bescheide 2019-2022 nach § 129 AO oder § 173a AO geändert werden?

Lösung:

Nach § 129 S. 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Grundsätzlich muss der Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden sein. Ob eine offenbare Unrichtigkeit auch dann vorliegt, wenn das Finanzamt eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare, Unrichtigkeit als eigene übernimmt, war lange Zeit umstritten. Mittlerweile wurde hierfür die Sondernorm § 173a AO eingeführt.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist (wenn er dem Bescheid „auf die Stirn geschrieben steht“).

Das Tatbestandsmerkmal „ähnlich“ setzt dabei voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen „mechanischen“ Fehler handelt, der ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann. Typische Fälle sind bzw. waren falsches Ablesen aus der Steuertabelle, vergessene Eintragungen im Erfassungsbogen, Übernahme eines Rechenfehlers des Betriebsprüfers, Übersehen eines Grundlagenbescheides oder einer Kontrollmitteilung, doppelte Berücksichtigung eines Freibetrags, Anwendung des Splittingtarifs bei getrennter Veranlagung. Durch die zunehmend IT-gestützte Veranlagung kommen derartige Fehler praktisch nicht mehr vor.

Ist auch die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, d.h. der unzutreffenden rechtlichen Bewertung eines zutreffend erfassten Sachverhalts, gegeben, liegt keine Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO vor.

Hier hat Frau Dr. P. Einkünfte aus der Erbringung von Wahlleistungen zweimal als Einkünfte angegeben. Dies ist eine Unrichtigkeit, die Eingang in den Steuerbescheid fand und mithin bei seinem Erlass vorlag. Fraglich ist jedoch, ob es sich um einen „mechanischen“ Fehler Frau Dr. P.s handelt, der vom Finanzamt ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden konnte. Erstens ist dem lohnversteuerten und von Frau Dr. P. in die Steuererklärung übernommenen Betrag nicht anzusehen, welche Zahlungen der Lohnsteuer unterworfen wurden. Zweitens kann der Chefarzt eines Krankenhauses wahlärztliche Leistungen sowohl selbständig als auch nichtselbständig erbringen. Ob das eine oder das andere im Einzelfall zutrifft, bedarf einer rechtlichen Würdigung und beurteilt sich insbesondere danach, ob die Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden. Dies kann der Steuererklärung nicht entnommen werden, sondern ist eine Frage der Sachverhaltsermittlung.

Es handelt sich damit um einen Fehler Frau Dr. P.s bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm. Solche Fehler schließen die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit und damit die Anwendung des § 129 AO aber in jedem Fall aus.

Die Bescheide können nicht mehr nach § 129 AO geändert werden.

(§ 173a AO ist nur bei Schreib- oder Rechenfehlern anwendbar, eine Ausweitung auf „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ fehlt im Gesetzestext.)

Fall 2: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte

Frau Sonneck will in ihrem Start-up-Unternehmen Photovoltaikanlagen (im Folgenden: PVA) herstellen. Sie schloss mit der Solarpark-GmbH im September 2019 einen Vertrag über die Errichtung und den Verkauf einer PVA. Darin verpflichtete sich Frau Sonneck, eine PVA auf dem Grundstück der Solarpark-GmbH zu errichten und an die Solarpark-GmbH zu übereignen. Vereinbart wurde eine Gesamtvergütung i.H.v. 1,2 Mio. € netto. Dabei sollte der Vergütungsanspruch nach Abschluss von Teilleistungen entstehen, nämlich jeweils i.H.v. 400.000 € nach der Montage aller Module auf den Modultischen, nach der Installation der Wechselrichterstation und nach einem Probetrieb von 6 Monaten. Als spätester Zeitpunkt für die Montage der Module war der 31.12.2019 festgelegt.

Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung gab Frau Sonneck u.a. eine geschätzte Summe der Umsätze für das Jahr der Betriebseröffnung (2019) i.H.v. 50.000 € und im Folgejahr (2020) i.H.v. 400.000 € an; ferner beantragte sie die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung).

Mit Bescheid vom 15.10.2019 gestattete das Finanzamt unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Es gehe davon aus, dass der voraussichtliche, auf einen Jahresbetrag umgerechnete Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im Jahr der Betriebseröffnung 500.000 € nicht überschreiten werde.

Am 19.12.2019 stellte Frau Sonneck der Solarpark-GmbH für die Montage aller Module auf den Modultischen eine Rechnung über 400.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Zugleich wurde ein Abnahmeprotokoll unterzeichnet, nach dem der Baufortschritt bei den Modulen am 16.12.2019 erreicht worden sei. Auf diese Rechnung zahlte die Solarpark-GmbH noch 2019 einen Abschlag von 50.000 €.

In ihrer Umsatzsteuererklärung 2019 gab Frau Sonneck vereinnahmte Umsätze i.H.v. 50.000 € an. Dieser Erklärung stimmte das Finanzamt nicht zu. Mit Bescheid vom 08.04.2020 nahm das Finanzamt die Genehmigung der Ist-Versteuerung „nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO“ (ohne weitere Begründung) rückwirkend zurück. Sodann setzte es die Umsatzsteuer 2019 auf 76.000 € fest. Dabei nahm es als Bemessungsgrundlage nicht die vereinnahmten, sondern die vereinbarten Entgelte i.H.v. 400.000 € an.

Frau Sonneck legte Einspruch gegen die Rücknahme ein: Im September 2019 sei überhaupt nicht absehbar gewesen, ob und inwieweit vertraglich vereinbarte Leistungen überhaupt noch im Kalenderjahr 2019 erbracht werden könnten, u.a. wegen der Bedingungen auf dem Grundstück, der Liefermöglichkeiten der Vorprodukte und der Verfügbarkeit der Monteure. Sie habe davon ausgehen müssen, dass es lediglich zu einer Anzahlung kommen werde, und diese auf 50.000 € geschätzt. Zum Zeitpunkt der Gestattung sei an dieser Einschätzung festzuhalten gewesen. Insbesondere seien die von ihr geschuldeten Leistungen am 15.12.2019 noch nicht erbracht worden. Selbst bei Annahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes lägen die Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO nicht vor, weil sie zum Zeitpunkt der Antragstellung von einem Gesamtumsatz i.H.v. 50.000 € habe ausgehen dürfen.

Aufgabe: Durfte die Gestattung der Ist-Versteuerung mit dieser Begründung zurückgenommen werden?

Lösung:

Nach § 130 Abs. 1 AO kann ein rechtswidriger Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden. Ein Verwaltungsakt, der – wie die Gestattung der Ist-Versteuerung – ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt, darf u.a. dann zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren (§ 130 Abs. 2 Nr. 3 AO). §§ 130, 131 AO sprechen von „Verwaltungsakten“, im Gegensatz zu §§ 164 f., 172 ff. AO (dort heißt es jeweils „Steuerbescheide“). Nach der abgabenrechtlichen Dogmatik bedeutet dies, dass §§ 130 f. AO nur auf sonstige Verwaltungsakte anwendbar sind. Typische Fälle sind in AEAO vor §§ 130, 130, Nr. 2 und 3 aufgezählt.

Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes bedeutet, dass bei seinem Erlass von einem tatsächlich nicht gegebenen Sachverhalt ausgegangen oder das in diesem Zeitpunkt geltende Recht unrichtig angewandt worden ist; eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage hingegen macht einen bei Erlass rechtmäßigen Verwaltungsakt grundsätzlich nicht nachträglich rechtswidrig i.S.v. § 130 AO. In diesen Fällen ist ein Widerruf nach § 131 AO zu prüfen.

Die Gestattung der Ist-Versteuerung wäre von Anfang an rechtswidrig gewesen, wenn deren Voraussetzungen bei Erlass nicht vorgelegen hätten. Voraussetzung ist die Nichtüberschreitung eines Schwellenwertes im Vorjahr oder im Jahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit (§ 19 Abs. 3 UStG). Nach der hier anzustellenden Prognose zum Zeitpunkt des Bescheiderlasses (15.12.2019) war ein höherer Gesamtumsatz als 500.000 € für das Jahr 2019 zu erwarten. Denn nach dem Vertrag vom 15.10.2019 war als späterer Zeitpunkt für die Inbetriebnahme der PVA der 31.12.2019 festgelegt. Bereits für die erste Teilleistung (Montage der Module) war ein Entgelt i.H.v. 400.000 € vereinbart. Dementsprechend stellte Frau S. der Solarpark-GmbH am 19.12.2019 eine Rechnung über 400.000 € aus. Ob die Leistung bereits am 15.12.2019 ausgeführt wurde, ist ohne Bedeutung. Denn maßgeblich ist, dass Frau S. plante, diese noch im Jahr 2019 zu erbringen. Mithin ist von einem voraussichtlichen Umsatz von September bis Dezember 2019 mit einer Bemessungsgrundlage i.H.v. mindestens 400.000 € auszugehen. Umgerechnet auf das Gesamtjahr 2019 beträgt der maßgebliche Gesamtumsatz mindestens 1.200.000 €.

Für eine Rücknahme nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO müssen die Angaben des Begünstigten objektiv unrichtig oder unvollständig sein, auf ein Verschulden kommt es nicht an. Allerdings muss anzunehmen sein, dass das Finanzamt bei vollständiger Kenntnis des Sachverhalts den begünstigten Verwaltungsakt nicht bzw.

3. Ermittlungsverfahren/Außenprüfung

3.1 Befugnisse des Finanzamtes

Fall 1: Auskunftspflicht

Herr Blum betreibt in Pirna als Einzelunternehmer einen Agrar-Großhandel. Außerdem ist er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Blum s.r.o. in Usti nad Labem (Tschechische Republik). Die Blum s.r.o. betreibt ein Transportunternehmen im Güterfernverkehr und beschäftigt mehrere Arbeitnehmer (LKW-Fahrer).

Nachdem das Finanzamt Hinweise erhalten hat, dass die Fahrer der Blum s.r.o. auch in Deutschland Transporte durchführen, will es die Lohnversteuerung des auf Tätigkeiten in Deutschland entfallenden Anteils überprüfen. Es fordert Herrn Blum „als Geschäftsführer des Arbeitgebers oder als andere Person im Besteuerungsverfahren der noch unbekanntem Arbeitnehmer“ zu Auskünften über Namen, Anschriften, Geburtsdaten und Beschäftigungsdauer aller Mitarbeiter mit Wohnsitz in Deutschland auf, außerdem verlangt es die Vorlage der Jahreslohnbescheinigungen und der Fahrtaufzeichnungen. Zur Begründung heißt es: Da die Beteiligten selbst dem Finanzamt noch nicht bekannt seien, könne eine Überprüfung erst nach konkreter Identifizierung dieser Personen erfolgen. Wegen des Territorialitätsprinzips könnten keine Ermittlungen in der Tschechischen Republik stattfinden. Herr Blum verfüge als Geschäftsführer der Blum s.r.o. aber über sämtliche vom Finanzamt verlangten Kenntnisse.

Herr Blum weigert sich: Ein ausländisches Unternehmen habe keine Mitwirkungspflicht gegenüber deutschen Behörden. Eine nicht bestehende Pflicht der Blum s.r.o. sei von ihm als Geschäftsführer auch nicht zu erfüllen. Das Finanzamt möge ein Amtshilfeersuchen an die tschechischen Steuerbehörden stellen.

Aufgabe: Ist das Auskunftersuchen an Herrn Blum zulässig?

Lösung:

Nach § 93 Abs. 1 S. 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Andere Personen als die Beteiligten sollen erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 S. 3 AO). Entsprechendes gilt, soweit die Finanzbehörde nach § 97 Abs. 1 AO die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verlangt.

Die Möglichkeiten der deutschen Finanzbehörden, einen Sachverhalt mit Auslandsbezug aufzuklären, stoßen an die territorialen Grenzen der deutschen Staatsgewalt. Zur Auskunft bzw. Vorlage können daher nur inländische Personen herangezogen werden. Die Blum s.r.o. unterliegt als ausländische Kapitalgesellschaft nicht der deutschen Staatsgewalt und ist daher nicht zur Auskunft oder Vorlage verpflichtet.

Das Finanzamt hat Herrn B. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Blum s.r.o. in Anspruch genommen. Gesetzliche Vertreter juristischer Personen haben nicht eigene, sondern steuerliche Pflichten des Vertretenen – hier: der Blum s.r.o. als juristische Person - zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 S. 1 AO). Maßgeblich ist im Rahmen der §§ 93, 97 AO also allein, ob die juristische Person (Blum s.r.o.) gegenüber dem Finanzamt zur Auskunft bzw. Vorlage verpflichtet ist. Besteht eine solche Verpflichtung, muss sie durch den gesetzlichen Vertreter erfüllt werden; besteht sie nicht, ist auch der gesetzliche Vertreter nicht zur Auskunft bzw. Vorlage verpflichtet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Blum s.r.o. ihre im Ausland bestehenden steuerlichen Pflichten stets durch den im Inland wohnhaften Herrn B. erfüllt. Bei einer solchen Fallgestaltung können keine weitergehenden Ermittlungsbefugnisse der Finanzverwaltung bestehen als bei der Inanspruchnahme einer im Ausland wohnhaften natürlichen Person.

Das Finanzamt hat Herrn B. daneben als „andere Person“ in Anspruch genommen. Dies setzt nach § 93 Abs.1 S. 3 AO allerdings die Erfolglosigkeit des Auskunftsbegehrens gegenüber dem Beteiligten voraus. Vor

der Inanspruchnahme Herrn B.s als Drittem ist die Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten, also der Blum s.r.o., zu versuchen. Dies wäre etwa durch ein Amtshilfeersuchen an die tschechische Steuerverwaltung möglich. Bevor das Finanzamt nicht diese oder andere Möglichkeiten ausgeschöpft hat, darf es sich nicht an Herrn B. wenden.

Ergebnis:

Das Auskunftersuchen gegen Herrn B., sowohl als Beteiligter (Vertreter) als auch als andere Person, ist rechtswidrig.

Fall 2: Auskunftspflicht Dritter

Herr Sommer betreibt einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Seinen Gewinn ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich. Für die von ihm angekauften Fahrzeuge erstellt er in der Regel Ankaufscheine am Computer, ausnahmsweise fertigt er sie auch handschriftlich aus.

Bei einer Außenprüfung stellte sich heraus, dass in einer Reihe von Fällen die Verkäufer der Fahrzeuge nicht deren letzte Halter gewesen sind. Die Prüferin konnte die Lieferketten zwischen dem letzten Halter und dem Verkäufer nicht nachvollziehen. Fahrzeugbriefe waren im Betrieb Herrn Sommers nach dem Weiterverkauf der Fahrzeuge nicht mehr vorhanden.

Daher bat die Prüferin in 21 Fällen handgeschriebener Ankaufscheine die letzten Halter um weitere Auskünfte, um die Lieferbeziehungen aufzuklären. Sie ging dabei davon aus, dass diese Halter Herrn Sommer ohnehin unbekannt seien, und unterließ daher eine vorherige Anfrage bei ihm. Die Auskunftersuchen enthielten den Namen Herrn Sommers, den Hinweis auf seine steuerlichen Angelegenheiten sowie die Angabe, dass eine Auskunftspflicht bestehe, weil eine Sachverhaltsaufklärung durch Herrn Sommer nicht zum Ziel führe oder keinen Erfolg verspreche.

Aufgabe: War die Heranziehung der letzten Halter rechtmäßig?

Lösung:

Andere Personen (Dritte) sind im Besteuerungsverfahren ebenfalls zu Auskunft und Vorlage verpflichtet. Diese Pflicht ist aber nach § 93 Abs. 1 S. 3 AO nachrangig zur Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen: Die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen darf entweder nicht zum Ziel geführt haben (Rückblick) oder keinen Erfolg versprechen (Prognose). Der Grund liegt darin, dass dem unbeteiligten Dritten der mit der Auskunft verbundene Aufwand nicht ohne Not zugemutet werden soll und dass ein Auskunftersuchen immer zur Preisgabe personenbezogener Daten des Steuerpflichtigen an den Dritten führt.

Wenn das Finanzamt – wie hier – sich sofort an den Dritten wenden will, muss es eine entsprechende Prognose der Erfolglosigkeit eines Auskunftsverlangens an den Steuerpflichtigen, der eigentlich zunächst zu fragen wäre, vornehmen. Um eine solche Prognose zu den Erfolgsaussichten sachgerecht vornehmen zu können, bedarf es eines klar umrissenen Sachverhalts. Denn nur so können das voraussichtliche Mitwirkungsverhalten des Steuerpflichtigen sowie dessen Ergebnis eingeschätzt werden. Dabei muss zumindest klar sein, was Ziel der Sachaufklärung sein soll. Folglich hat die Finanzbehörde Ermittlungszweck und potentielles Ermittlungsergebnis so zu umreißen, dass die Erfolgsaussichten für eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen eingeschätzt werden können.

Die Prognoseentscheidung des Finanzamtes stützt sich auf zwei Anhaltspunkte: In mehreren Fällen war der Verkäufer eines PKW nicht der jeweils letzte Halter, zudem wurden einige Ankaufscheine nicht am PC, sondern von Hand ausgestellt und es traten Auffälligkeiten auf. Es bleibt jedoch unklar, ob die sich daraus ergebende weitergehende Sachverhaltsaufklärung neben dem Steuerpflichtigen auch alle Zwischenhändler in der Lieferkette betreffen sollte. Dass die Ankaufscheine nicht am PC erstellt wurden, kann vielerlei Gründe haben und bedeutet nicht zwingend eine Manipulation. Es ist auch nicht erkennbar, warum eine Befragung des Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprechen sollte (z.B. weil dadurch die angegebenen An-

kaufpreise widerlegt werden könnten). Wieso allein aufgrund der Auffälligkeiten angenommen wurde, die Zwischenhändler hätten nicht existiert, ist nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus erschließt es sich nicht, wieso die ausgesuchten Fälle eine Überprüfung der Lieferkette im konkreten Einzelfall nötig gemacht hätten. Dass der Versuch einer Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprochen hätte, ist eine bloße Behauptung.

Damit lag der Tatbestand des § 93 Abs. 1 S. 3 AO nicht vor. Die Auskunftersuchen waren rechtswidrig.

3.2 Außenprüfung

Fall 1: Befugnis zur Außenprüfung

Herr Akintola ist seit 2011 als IT-Dienstleister selbstständig tätig. 2019 erwarb er eine Qualifikation als zertifizierter Softwaretester. In seinen Steuererklärungen gab er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit an. Das Finanzamt qualifizierte die Einkünfte seit 2019 wegen der Tätigkeit als Softwaretester als solche aus Gewerbebetrieb; hierzu sind noch Einspruchsverfahren offen. Der Betrieb ist als Kleinbetrieb eingestuft.

Das Finanzamt hatte bei Herrn Akintola bereits für die Zeiträume 2013–2015 und 2016–2018 Betriebsprüfungen durchgeführt. In einem Aktenvermerk nach Abschluss der Prüfung 2016–2018 hieß es, im Hinblick auf gebildete Rückstellungen müsse geprüft werden, ob Herr Akintola gegen die zugrunde liegenden Forderungen die Einrede der Verjährung erheben könne.

Nachdem Herr Akintola 2020/21 ein Einfamilienhaus errichtet hatte, in dem er wohnt und seine betriebliche Tätigkeit ausübt, führte das Finanzamt eine Umsatzsteuer Sonderprüfung durch.

Im August 2022 ordnete das Finanzamt eine Außenprüfung für 2019–2021 an. Auf Nachfrage erklärte man Herrn Akintola, es sollten insbesondere die Rückstellungen, der Bau des Einfamilienhauses, die Einkunftsart und die Anpassung an die Ergebnisse der vorherigen Betriebsprüfung geprüft werden.

Herr Akintola legte Einspruch ein: Der Erlass der Prüfungsanordnung sei ermessensfehlerhaft und rechtswidrig. Er werde mit einem Kleinbetrieb seit 2013 ununterbrochen geprüft, nunmehr neun Jahre. Nach § 4 Abs. 3 BpO solle der Prüfungszeitraum aber nicht mehr als drei zusammenhängende Jahre betragen. Diese Regelung werde durch die drei einzelnen Prüfungsanordnungen umgangen. Bei wiederholter und lückenloser Betriebsprüfung habe das Finanzamt seine Ermessensentscheidung besonders zu begründen. Ansonsten bestehe die Vermutung, dass sachfremde Erwägungen zu einer ermessensmissbräuchlichen Auswahl geführt hätten.

Bei den vorangegangenen beiden Prüfungen seien keine bzw. nur geringfügige Änderungen bei Gewinn und Umsatz vorgenommen worden, an Art und Umfang seiner Tätigkeit habe sich nichts geändert. Der Bau des Einfamilienhauses sei bereits Gegenstand der Umsatzsteuer Sonderprüfung gewesen. Die Verjährung der Forderungen könne man jetzt noch nicht prüfen, da der maßgebende Darlehensvertrag erst 2015 geschlossen worden sei. Daher bestehe kein Bedürfnis nach weiterer Sachverhaltsaufklärung. Streitig sei höchstens noch die reine Rechtsfrage, ob er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit oder aus Gewerbebetrieb erziele.

Aufgabe: War die Anordnung einer Außenprüfung 2019–2021 rechtmäßig?

Lösung:

Ob bei Herrn A. eine Außenprüfung für 2019–2021 angeordnet werden durfte, ist anhand von §§ 193 Abs. 1, 194 Abs. 1 AO zu prüfen.

Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen zulässig, die freiberuflich tätig sind. Zu einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gehört unter anderem die selbstän-

und Herr C. erwirbt eine eigene Klagebefugnis gegen den Feststellungsbescheid.

Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung, eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt deshalb einen Verfahrensverstöß dar. Das Urteil könnte auf diesem Verfahrensmangel beruhen und ist daher fehlerhaft.

(Allerdings kann Herr C. die unterlassene Beiladung nicht selbst mit einem Rechtsmittel gegen das fehlerhafte Urteil geltend machen. Dies ist nach §§ 122 Abs. 1, 57 FGO nur der V.-GmbH als Vertreterin der F.-KG möglich.)

Ergebnis:

Es liegt ein Verfahrensverstöß vor. Hiergegen kann sich die F.-KG, vertreten durch die V.-GmbH, diese vertreten durch Frau H., mit dem Rechtsmittel der Revision wehren.

9.3 Klagearten in der FGO

Fall 1: Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage?

Herr Schäfer lebt mit Frau Abel in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft in Leipzig. Sie haben zwei gemeinsame Kinder, die im Haushalt der Eltern gemeldet sind. Frau Abel erhielt 2022 als teilzeitbeschäftigte Verkäuferin einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 16.000 €. Herr Schäfer erzielte als freiberuflicher Webdesigner einen Gewinn aus selbständiger Arbeit i.H.v. 84.000 €. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte Herr Schäfer unter Hinweis auf die von Frau Abel erteilte Zustimmung und darauf, dass Frau Abel ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht zu mindestens 75 % nachkomme, die Übertragung der Kinder- und Betreuungsfreibeträge auf sich. Er habe allein die Kinderbetreuung im Hause bestritten und die gesamten Kosten für die Kinder getragen. Frau Abel habe über ein Netto-Einkommen von weniger als 1.000 € monatlich verfügt und sei berufsbedingt oft am Nachmittag, Abend und am Wochenende nicht bei den Kindern gewesen.

Im Einkommensteuerbescheid Herrn Schäfers berücksichtigte das Finanzamt Freibeträge für zwei Kinder lediglich i.H.v. 50 % und setzte die Einkommensteuer auf 23.679 € fest. Der für die volle Übertragung der Kinderfreibeträge erforderliche Nachweis, dass Frau Abel ihren Unterhaltsverpflichtungen nicht zu 75 % nachkomme, sei nicht erbracht. Da sich die Kinder in der Obhut beider Eltern befänden, kämen beide Elternteile ihrer Unterhaltsverpflichtung durch die Pflege und Erziehung der Kinder nach. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob Herr Schäfer Klage und beantragte, das Finanzamt zu verpflichten, bei ihm zwei volle Kinder- und Betreuungsfreibeträge zu berücksichtigen.

Aufgabe: Ist die Verpflichtungsklage zulässig?

Lösung:

Eine Klage hat Aussicht auf Erfolg, soweit diese zulässig und begründet ist.

1. Finanzrechtsweg

Für Klagen gegen die Einkommensteuerfestsetzung durch ein Finanzamt ist gem. § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO der Finanzrechtsweg eröffnet.

2. Zuständiges Gericht

Nach § 35 FGO entscheidet das Finanzgericht im ersten Rechtszug über alle Streitigkeiten, für die der Finanzrechtsweg gegeben ist. Nach § 38 FGO ist örtlich das Finanzgericht, in dessen Bezirk die Behörde, gegen welche die Klage gerichtet ist (hier: das Finanzamt Leipzig I oder II), ihren Sitz hat. Zuständig ist also das Sächsische Finanzgericht.

3. Beteiligten-, Prozess- und Postulationsfähigkeit

Die Beteiligtenfähigkeit ergibt sich nach § 57 FGO. Beteiligtenfähig ist, wer Träger steuerlicher Rechte und Pflichten sein kann. Dies ergibt sich aus den allgemeinen Regeln zur Steuerpflicht. Herr S. ist als natürliche Person beteiligtenfähig.

Prozessfähigkeit bedeutet, Prozesshandlungen wirksam vornehmen zu können. Nach § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO sind die nach dem bürgerlichen Recht Geschäftsfähigen auch prozessfähig. Davon ist bei Herrn S. auszugehen.

Bei der Postulationsfähigkeit geht es um die Frage, ob jemand vor Gericht seine Rechte selbst geltend machen kann. Nach § 62 Abs. 1 FGO können die Beteiligten vor dem Finanzgericht den Rechtsstreit selbst führen, nach § 62 Abs. 2 FGO können sie sich auch durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer vertreten lassen. Vor dem BFH müssen sich die Beteiligten nach § 62 Abs. 4 FGO vertreten lassen.

4. Statthafte Klageart

Weitere wichtige Zulässigkeitsvoraussetzung ist die Wahl der richtigen Klageart nach §§ 40 f. FGO. Die Klageart richtet sich nach dem Klagebegehren. In Betracht kommen insbesondere die Anfechtungsklage, die Verpflichtungsklage, die allgemeine Leistungsklage oder die Feststellungsklage. Durch die Anfechtungsklage kann die Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsakts (einer Regelung) erreicht werden, § 40 Abs. 1 (1. Alt.) FGO. Durch die Verpflichtungsklage kann ein bisher unterlassener oder bereits abgelehnter Verwaltungsakt (eine Regelung) erzwungen werden, § 40 Abs. 1 (2. Alt.) FGO. Der Unterschied ist u.a. wichtig für die Gewährung von AdV (nur bei Anfechtung) und für die Reichweite der gerichtlichen Entscheidung (Aufhebung und Änderung sind auch durch das Gericht möglich, ein Bescheiderlass nur durch das Finanzamt).

Mitunter ist es nicht ganz einfach, die statthafte Klageart zu bestimmen. Entscheidend ist im vorliegenden Fall, ob die Übertragung von Kinder- und Betreuungsfreibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG ein eigenständiger Verwaltungsakt innerhalb des Einkommensteuerbescheides ist oder nicht. Im ersten Fall wäre eine Verpflichtungsklage (gerichtet auf Übertragung der Freibeträge) statthaft, im zweiten Fall eine Anfechtungsklage (des Einkommensteuerbescheides dahingehend, dass andere Besteuerungsgrundlagen anzusetzen seien). Wegen der Grundregel in § 157 Abs. 2 AO ist von einer nicht selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlage auszugehen. Der Ansatz der vollen Freibeträge kann also nur innerhalb einer Änderung des Einkommensteuerbescheides erreicht werden. Auf die Formulierung der Klage kommt es hingegen nicht an (§§ 65 Abs. 1 S. 1 + 2, 96 Abs. 1 S. 2 (2. HS) FGO). Statthaft ist also eine Anfechtungsklage.

5. Klagebefugnis

Abhängig von der Klageart ist die Klagebefugnis festzustellen. Bei der Anfechtungsklage liegt nach § 40 Abs. 2 FGO die Klagebefugnis vor, wenn der Kläger geltend macht, durch den angegriffenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Herr S. wäre durch rechtswidrig zu niedrige Freibeträge mit einer zu hohen Einkommensteuerfestsetzung belastet und dadurch in seinem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung (§ 85 S. 1 AO) verletzt. Klagebefugnis liegt damit vor.

6. Erfolgreiches Vorverfahren

Sofern ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist dieser nach § 44 FGO Zulässigkeitsvoraussetzung für die Klage. Gegen die Einkommensteuerfestsetzung ist das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) als außergerichtliches Vorverfahren statthaft. Dies wurde laut Sachverhalt erfolglos durchgeführt. Nach § 44 Abs. 2 FGO ist Gegenstand der Anfechtungsklage der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung gefunden hat.

7. Klagefrist

Die Klagefrist für die Anfechtungsklage beträgt einen Monat ab Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (§ 47 Abs. 1 FGO).

8. Ordnungsgemäße Klageerhebung

Die Klage ist beim FG schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben (§ 64 FGO). Anders als im Einspruchsverfahren nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO reicht es nicht aus, dass der Kläger erkennbar ist, insofern ist die Form der Klage strenger.

Ferner muss nach § 65 FGO der notwendige Klageinhalt angegeben sein. Zwingend erforderlich sind die Bezeichnungen von Kläger, Beklagtem und Gegenstand des Klagebegehrens. Das Fehlen einer dieser Voraussetzungen führt zur Unzulässigkeit der Klage. Allerdings hat das FG bei Fehlen einer dieser Muss-Angabendarauf hinzuweisen und unter Fristsetzung zur Ergänzung aufzufordern, § 65 Abs. 2 FGO.

§ 65 Abs. 1 S. 2 und S. 3 FGO sehen ferner bestimmte Soll-Inhalte der Klage vor. Das eventuelle Fehlen dieser Soll-Inhalte führt allerdings nicht zur Unzulässigkeit der Klage.

Ergebnis:

Die Klage ist als Anfechtungsklage zulässig.

Fall 2: Unterlassungsklage

Die Wohneigentums-GmbH & Co. KG kauft und saniert mit Mehrfamilienhäusern bebaute Grundstücke, teilt sie in Wohnungseigentum und verkauft die Eigentumswohnungen weiter. Im Rahmen dieser Tätigkeit erwarb sie u.a. das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute Grundstück Leipziger Str. 89, teilte das Objekt in Wohnungseigentum auf, sanierte es und verkaufte die einzelnen Wohneinheiten weiter.

Zwei Wohnungen wurden 2020 an Frau Scheffler verkauft. Für die erste Wohnung wurde als Kaufpreis 123.000 € vereinbart. Hiervon entfielen nach Angabe im notariellen Vertrag auf den Grundstücksanteil 3.000 €, die Altbausubstanz 20.000 € und die Sanierungskosten 100.000 €.

Das Finanzamt stellte die Besteuerungsgrundlagen 2020 für Frau Scheffler erklärungsgemäß fest.

2022 fand eine Außenprüfung bei der Wohneigentums-GmbH & Co. KG statt. Diese umfasste u.a. das Jahr 2020 und erstreckte sich auf alle Steuerarten und Feststellungen. In der Schlussbesprechung erklärte die Prüferin u.a.: Zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse war bereits mit der Sanierung begonnen worden. Daher sei der insgesamt angefallene Sanierungsaufwand auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss des jeweiligen notariellen Vertrages aufzuteilen. Auf der Grundlage einer Berechnung des Sanierungsgrads zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse ergäben sich für die an Frau Scheffler verkaufte Wohnung deutlich geringere nach § 7h EStG begünstigte Anteile (nur 53.000 €).

Die Wohneigentums-GmbH & Co. KG legte Einspruch ein und erhob nach dessen erfolglosem Abschluss Klage. Sie beantragte u.a., dem Finanzamt zu untersagen, bestimmte Geschäftsdaten wie etwa Rohgewinn, Vertriebskosten, Bautenstandsüberzahlungen u.ä. in die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen einzurechnen und in einem Prüfungsbericht auszuwerten. Es handele sich um personenbezogene Daten bzw. um Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Diese dürften nur zur Durchführung eines Besteuerungsverfahrens offenbart werden.

Aufgabe: Welche Klageart wäre statthaft? Wäre die Klage begründet?

Lösung:

Statthaft könnte eine Leistungsklage in Gestalt einer Unterlassungsklage sein, § 40 Abs. 2 FGO. Mit der Leistungsklage kann eine Leistung des Finanzamtes erreicht werden, die nicht im Erlass eines Verwaltungsaktes liegt – also eine Verpflichtung zu einer sonstigen Handlung, Duldung oder Unterlassung. Die (vorbeugende) Unterlassungsklage richtet sich gegen ein künftiges, ggf. schon beabsichtigtes oder angekündigtes, oder gegen ein gegenwärtiges Handeln des Finanzamts. Sie ist daher ein Unterfall der allgemeinen Leistungsklage, die aber nicht auf ein Tun, sondern auf ein Unterlassen des Finanzamts gerichtet ist.

Die Klage wäre begründet, wenn die W.-KG einen Unterlassungsanspruch hätte, d.h. wenn das angekündigte Handeln des Finanzamtes rechtswidrig wäre. Es könnte ein aus dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) re-

sultierender Anspruch der W.-KG bestehen, dem Finanzamt untersagen zu lassen, Geschäftsdaten (wie z.B. den Rohgewinn) im Prüfungsbericht auf eine bestimmte Weise auszuwerten und an das für den Erlass der Feststellungsbescheide zuständige Finanzamt weiterzuleiten.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung von nach § 30 Abs. 2 AO – im Streitfall in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 1 a) (1. Alt.) AO – erlangten Kenntnissen u.a. dann zulässig, wenn sie der Durchführung eines Verfahrens i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 a) AO dient.

Ein solches „Dienen“ setzt voraus, dass die offenbarten Daten eine Prüfung der in einem Verfahren i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1a) oder b) AO relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können, dass also ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung besteht.

Die Auffassung des Finanzamtes, dass in den betroffenen Fällen jeweils eine von der im Vertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung abweichende Aufteilung in Betracht kommt und diese abweichenden Aufteilungen in noch zu erlassenden geänderten Feststellungsbescheiden zu berücksichtigen sein werden, erscheint sachgerecht. (Die abschließende Entscheidung über diese Frage ist jedoch erst im Rahmen der Verfahren über den Erlass geänderter Feststellungsbescheide bzw. in darauffolgenden Rechtsbehelfsverfahren zu treffen).

Zwar ist eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt aber nur dann, wenn keine Scheinvereinbarung und kein Gestaltungsmissbrauch vorliegen. Hier ist das Vorliegen eines solchen Gestaltungsmissbrauchs aber naheliegend, da zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse bereits mit den Sanierungsarbeiten begonnen worden war und die Sanierungsaufwendungen deshalb zum Teil auf die Zeit vor und zum anderen Teil auf die Zeit nach Abschluss der jeweiligen notariellen Verträge entfallen. Da die erhöhten Absetzungen nach § 7h bzw. § 7i EStG nur solche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Erwerber umfassen, die nach Abschluss der Kaufverträge entstanden sind, ist eine Aufteilung des Sanierungsaufwands auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Kaufverträge zutreffend.

Auch ist die Art und Weise der von der Prüferin für zutreffend gehaltenen Aufteilung der Sanierungsaufwendungen der Erwerber auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Verträge voraussichtlich nicht zu beanstanden und „dient“ deshalb der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens im o.g. Sinne.

Ergebnis:

Die Klage ist unbegründet.

Fall 3: Fortsetzungsfeststellungsklage

Frau Pelz wohnt in Grimma und arbeitet in Leipzig (Weg Wohnung-Arbeitsstätte: 32 km). Im Dezember 2021 beantragt sie Lohnsteuerermäßigung für 2022, da sie zum 01.01.2022 an den Standort Torgau (Weg Wohnung-Arbeitsstätte: 55 km) umgesetzt wurde. Das Finanzamt lehnte ab. Nach erfolglosem Einspruch erhob Frau Pelz Klage. Im Sommer 2023 stand die Entscheidung des Finanzgerichts immer noch aus. Frau Pelz ist sich im Klaren, dass sie nunmehr ihren Lohnsteuerabzug 2022 nicht mehr ermäßigen kann; sie ist aber weiterhin an einer Entscheidung über die strittigen Werbungskosten interessiert.

Aufgabe: Welche Möglichkeiten hat Frau Pelz?

Lösung:

Frau P. könnte den Rechtsstreit wegen Zeitablaufs in der Hauptsache für erledigt erklären, um nicht kostenpflichtig zu unterliegen. Um aber zu einer Entscheidung über die Werbungskosten zu kommen, könnte sie auch nach § 100 Abs. 1 S. 4 FGO die Feststellung beantragen, dass der ablehnende Bescheid und die Einspruchsentscheidung rechtswidrig gewesen seien. Dies nennt man Fortsetzungsfeststellungsklage (die ursprüngliche Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage wird als Feststellungsklage fortgesetzt; es geht nicht