Finanz und Steuern BAND 8

Grobshäuser/Kies
Kirschbaum/Lang/Schnur

Examenstraining

eBook
SCHÄFFER POESCHEL

Finanz und Steuern
Band 8
Examenstraining

SCHÄFFER
POESCHEL

Finanz und Steuern

Band 8

Examenstraining

von

Uwe Grobshäuser

Professor für Steuerrecht an der Fachhochschule Ludwigsburg, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen

Dieter Kies

Professor für Steuerrecht an der Fachhochschule Ludwigsburg, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen

Jürgen Kirschbaum

Professor für Steuerrecht an der Fachhochschule Ludwigsburg, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen

Fritz Lang

Studienbereichsleiter Ertragsteuern an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung in Meißen

Peter Schnur

Professor für Steuerrecht an der Fachhochschule Ludwigsburg, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen

2007 SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG STUTTGART

Bearbeiterübersicht:
Grobshäuser: Teil C
Kies: Teil A, Teil E
Kirschbaum: Teil D
Lang: Teil B
Schnur: Teil F

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://d-nb.de> abrufbar.

e-book ISBN 978-3-7992-6264-4

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft, Steuern, Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Typografie: Hans Peter Willberg und Ursula Steinhoff
Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

September 2013

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

Vorwort

Jeder, der sich auf die Steuerberaterprüfung oder auf das Examen an einer Berufsakademie, Fachhochschule oder Universität vorbereitet, kennt das Problem: Wie kann das theoretisch erlernte Wissen in Klausuren umgesetzt werden. Oft stehen zur Übung nur Klausuren aus vergangenen Jahren in zu geringer Zahl zur Verfügung. Häufig sind die Lösungen auch nicht mehr auf dem neuesten Stand. Das Schreiben von Klausuren ist aber für ein erfolgreiches Examen unerlässlich.

Hier bietet der Band Examenstraining Abhilfe. Die wichtigsten Examensthemen sind in Form von rund 100 Klausurfällen aufgearbeitet. Dies bietet die Möglichkeit, das erlernte Wissen in den zentralen Prüfungsthemen praktisch umzusetzen. Die Fälle enthalten dabei Lösungen mit einem Repetitorium des Stoffes, Klausurhinweisen und Tabellen zur Punktevergabe, so dass ein Selbsttest möglich ist. Wo es erforderlich ist, geben die Autoren Vertiefungshinweise.

Der Leser kann anhand der Punktetabelle die Bearbeitungsdauer für die jeweilige Klausur abschätzen. Pro Punkt sind etwa drei bis fünf Bearbeitungsminuten anzusetzen.

Behandelt werden die wichtigen Themengebiete Einkommensteuer, Bilanzierung, Besteuerung der Gesellschaften, Umwandlungssteuer, Bewertung, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer und Abgabenordnung.

Die Verfasser wissen aus ihrer langjährigen Prüfungserfahrung an den Fachhochschulen Ludwigsburg und Meißen, welche Themen typischerweise und schwerpunktmäßig im Examen vorkommen. Diese Erfahrung ist in den vorliegenden Band eingeflossen.

Der größte Lernerfolg wird nur dann erzielt, wenn die Fälle selbstständig gelöst werden und erst dann die Musterlösung zu Rate gezogen wird. Zeigen sich bei der Lösung Lücken oder Schwächen, so sollten diese gezielt anhand von weiterführender Literatur nachgearbeitet bzw. vertieft werden.

Wir wünschen dem Leser viel Erfolg bei seinem Examen und hoffen, hierzu einen guten Teil beizutragen.

Ludwigsburg, im Mai 2007 Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort V

Teil A: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Klausuraufgabe 1: Festsetzungs- und Zahlungsverjährung/Steuerhinterziehung/Haftung als Vertreter/Haftung als Steuerhinterzieher/Haftung als Komplementär und als Kommanditist/Haftung als Eigentümer/Änderung eines ESt-Bescheides infolge eines Grundlagenbescheides 1

Klausuraufgabe 2: Rechtsbehelfe bei Erstattungsansprüchen/Klagearten/vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung oder einstweilige Anordnung 10

Klausuraufgabe 3: Haftung bei Betriebsübernahme nach § 75 AO und § 25 HGB/Gesamtrechtsnachfolge 13

Klausuraufgabe 4: Änderung eines ESt-Bescheides nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. c wegen arglistiger Täuschung/Änderung eines ESt-Bescheids nach § 173 AO/Beachtung des Saldierungsverbotes nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO/Mitberichtigung nach § 177 AO 16

Klausuraufgabe 5: Voraussetzungen der Aussetzung und der Aufhebung der Vollziehung/Verhältnis der Aussetzung der Vollziehung bei Grundlagen- und Folgebescheiden/Rechtsbehelfsmöglichkeiten bei Ablehnung durch das Finanzamt 23

Klausuraufgabe 6 Berechnung von Stundungszinsen und Säumniszuschlägen/Nachforderungszinsen nach § 233a AO 26

Klausuraufgabe 7: Hinzuziehung und Beiladung zu Rechtsbehelfsverfahren/Voraussetzungen von Untätigkeitseinspruch und Untätigkeitsklage/Korrektur wegen neuer Tatsachen/Berichtigung von mechanischen Fehlern/Zulässigkeit und Begründetheit eines Einspruches/Aussetzung der Vollziehung 29

Klausuraufgabe 8: Zulässigkeitsprüfung bei einem Einspruch: Form und Frist mit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand/Begründetheitsprüfung bei Einspruch gegen Änderungsbescheid/Korrekturen bei vorläufiger Festsetzung/Änderung wegen neuer Tatsachen/Berichtigung infolge eines Rechenfehlers 37

Klausuraufgabe 9: Auskunfts- und Urkundeherausgabepflichten mit Verweigerungsrechten/Rechtsbehelfsmöglichkeiten/Zwangsverfahren 45

Klausuraufgabe 10: Festsetzungsverjährung mit Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 2 und 10 AO/Änderung infolge eines Grundlagenbescheides/Mitberichtigung nach § 177 AO 49

Klausuraufgabe 11: Festsetzungsverjährung/Steuerhinterziehung/Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung/Änderung wegen neuer Tatsachen und wegen arglistiger Täuschung/Zahlungsverjährung 51

Klausuraufgabe 12: Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis/Rücknahme und Widerruf von sonstigen Steuerverwaltungsakten 54

Klausuraufgabe 13: Bestimmung der Klageart/Abgrenzung Anfechtungs- zu Verpflichtungsklage/allgemeine Leistungsklage/Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Klage/Begründetheit einer Klage/Änderung eines USt-Schätzungsbescheides wegen neuer Tatsachen 56

Teil B: Einkommensteuer

Klausuraufgabe 1: Gewerbliche Einkünfte/Errichtung Betriebsgebäude/Einteilung in Wirtschaftsgüter/Gewerbesteuerrückstellung/Betriebsaufgabe/Erbfall und Realteilung/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/Spekulationsgeschäft. 63

Klausuraufgabe 2: Lohneinkünfte/Werbungskosten/Arbeitslosengeld/Progressionsvorbehalt/Entlassungsentschädigung/Dividendeneinkünfte/Spekulationsgewinne/vorweggenommene Erbfolge/Vermietung und Verpachtung/Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen. 77

Klausuraufgabe 3: Einkünfte aus selbständiger Arbeit/Einnahmenüberschussrechnung/Wechsel der Gewinnermittlungsart/Betriebsveräußerung/Realteilung/Veräußerung eines Mitunternehmeranteils/Wechsel der Steuerpflicht/ausländische Einkünfte 95

Klausuraufgabe 4: Einkünfte aus Mitunternehmerschaft/Sonderbetriebsvermögen/unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/teilentgeltlicher Erwerb einer Beteiligung/Betriebsaufspaltung/verdeckte Einlage/relevante Beteiligung/Einkünfte aus Kapitalvermögen/privates Veräußerungsgeschäft 116

Klausuraufgabe 5: Betriebsverpachtung im Ganzen/Abgrenzung Betriebsaufspaltung/Betriebsaufgabe/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/Renteneinkünfte/Altersentlastungsbetrag 139

Klausuraufgabe 6: Erbfall/Einbringung/Betriebsaufgabe/Abgrenzung Betriebsaufspaltung/Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit/geldwerter Vorteil/Kinderbetreuungskosten/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/Erhaltungsaufwendungen/Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften/Einkünfte aus Kapitalvermögen/Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen 159

Klausuraufgabe 7: Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Einbringung/Verträge zwischen nahen Angehörigen/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/Kinderanerkennung/Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen 188

Klausuraufgabe 8: Einkünfte aus Gewerbetrieb/private Pkw-Nutzung/ausländische Betriebsstätte/Beteiligung an ausländischer Kapitalgesellschaft und Dividenden/Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung/Finanzierungsaufwendungen einer wesentlichen Beteiligung/Einnahmen aus Mietkaution/Festgeldanlagen/stille Beteiligung und Verlustausgleich/haushaltsnahe Dienstleistungen 209

Teil C: Besteuerung der Gesellschaften

Klausuraufgabe 1: Mitunternehmerinitiative/Mitunternehmerrisiko/verdeckte Mitunternehmerschaft/doppelstöckige Personengesellschaft/mittelbare Beteiligung/Sonderbetriebsvermögen/Unterbeteiligung/einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 235

Klausuraufgabe 2: Vorabvergütung/Sonderbetriebsvermögen/Pensionsrückstellung/§-6b-Rücklage/Bürgschaft/Dividenden/doppelstöckige Personengesellschaft . 241

Klausuraufgabe 3: Gründung einer Personengesellschaft/Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern/Teilentgelte/Einbringung eines Betriebs/Ergänzungsbilanzen/Bilanzierung von Beteiligungen. 248

Klausuraufgabe 4: GmbH & Co. KG/angemessene Gewinnverteilung/verdeckte Gewinnausschüttung/Bilanzierung bei Schwesterpersonengesellschaften/gewerblich geprägte Personengesellschaft/ausländische Beteiligung/ausländischer Gesellschafter/Darlehen 256
Klausuraufgabe 5: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils/Bildung von Ergänzungsbilanzen/Abschreibung nach Veräußerung/Verteilung von Anschaffungsnebenkosten/Erbauseinandersetzung/vorweggenommene Erbfolge/Renten . 261
Klausuraufgabe 6: Familienpersonengesellschaft/angemessene Gewinnverteilung/unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragung von Betrieben und Betriebsvermögen/atypisch stille Beteiligung..... 268
Klausuraufgabe 7: Realteilung einer Mitunternehmerschaft/Ausgleichszahlungen/Abschreibung/Veräußerungsgewinne 275
Klausuraufgabe 8: Negatives Kapitalkonto eines Kommanditisten/ausgleichsfähige und verrechenbare Verluste/Einlagen und Entnahmen/Wiederaufleben der Haftung/Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG..... 277
Klausuraufgabe 9: Negatives Kapitalkonto/Gewinnverteilung/Veräußerung eines Mitunternehmeranteils/Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsbilanz 282
Klausuraufgabe 10: Begründung einer Betriebsaufspaltung/Übertragung von Wirtschaftsgütern/Rücklage für Substanzerhaltung/unentgeltliche Überlassung/Dividende/verdeckte Gewinnausschüttung/ Geschäftsführergehalt 287
Klausuraufgabe 11: Betriebsaufspaltung/Veräußerung des Produktionsunternehmens/Beendigung der Betriebsaufspaltung 293
Klausuraufgabe 12: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft/Übernahmegewinn und -verlust 297
Klausuraufgabe 13: Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft/Buchwertansatz/Bildung von Ergänzungsbilanzen/Abschreibung von Wirtschaftsgütern 301
Klausuraufgabe 14: Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG/Zwischenwert bzw. Teilwertansatz/Veräußerung einer Beteiligung 305
Klausuraufgabe 15: Umwandlung einer GbR in eine GmbH/Einbringung von Mitunternehmeranteilen/negative Kapitalkonten/Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsbilanzen 310
Klausuraufgabe 16: Gründung einer GmbH/Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privat- und Betriebsvermögens/verschleierte Sacheinlage/Einbringung eines Betriebs/Veräußerung einbringungsgeborener Anteile 319
Klausuraufgabe 17: Handelsbilanz einer GmbH/Ermittlung des zu versteuernden Einkommens/Gewerbesteuerrückstellung/Körperschaftsteuerrückstellung .. 326
Klausuraufgabe 18: Verdeckte Gewinnausschüttung/Pensionszusage/Gesellschafterdarlehen/verdeckte Einlagen 341
Klausuraufgabe 19: Liquidation einer GmbH/eigene Anteile/Steuerrückstellungen/Ausschüttung an den Gesellschafter 348

Teil D: Bilanzierung

Klausuraufgabe 1: Rücklage für Ersatzbeschaffung/AfA nach Übertragung einer Rücklage nach Ersatzbeschaffung/Ergänzungsbilanz/Entwicklung Mehrwert Anlagegut bei Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung/Firmenwert/Bilanzberichtigung bei bestandskräftigem Fehlerjahr 355

Klausuraufgabe 2: Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden/nachträgliche Herstellungskosten/AfA bei Gebäuden nach einer AfaA/Rücklage für Ersatzbeschaffung/AfA nach Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung/Gebäudewirtschaftsgüter/Zinsabgrenzung/aktiver Rechnungsabgrenzungsposten/Anschaffungsnebenkosten eines Grundstücks/Behandlung der Kaufpreisratenschuld 364
Klausuraufgabe 3: Angleichungsbuchungen/Teilwertabschreibung Umlaufvermögen/Fehlerberichtigung bei bestandkräftigem Fehlerjahr/Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG/außerbilanzieller Gewinnzuschlag/betrieblicher Schuldzinsenabzug/nicht abziehbare betriebliche Schuldzinsen. 373
Klausuraufgabe 4: Wertberichtigung Kundenforderungen/Festwertbewertung/Rückstellung für Patentverletzung/Abzinsung einer Rückstellung/Erschließungsbeiträge als nachträgliche Anschaffungskosten/Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit/immaterielles Wirtschaftsgut bei mitbenutzter öffentlicher Einrichtung 381
Klausuraufgabe 5: Darlehensschuld des Betriebsvermögens/Aufwandseinlage/aktiver Rechnungsabgrenzungsposten/Abzinsung Darlehensschuld/Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben/Sonderbetriebsvermögensbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung/Darstellung Kapitalkontenentwicklung . 392
Klausuraufgabe 6: Rückstellung für Verpflichtung gegenüber Handelsvertreter/Rückstellungsverbot/Abzinsung Rückstellung/Überführung Grundstück ins Sonderbetriebsvermögen/Grundstückserwerb gegen Rentenzahlung/Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben/Behandlung Rentenzahlungen bei Kaufpreisrente 399
Klausuraufgabe 7: Gebäude auf fremdem Grund und Boden/Anlage im Bau/Behandlung Damnum/Zinsabgrenzung/nicht abziehbare Betriebsausgabe/AfA Gebäude/Rückstellung für Abbruchkosten/Bewertung Rückstellung/Wertpapiererträge/Bewertung Wertpapiere/Rücklage nach § 6b EStG/Halbeinkünfteverfahren/Gewerbesteuerrückstellung 407
Klausuraufgabe 8: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/zeitanteilige AfA/steuerliche Herstellungskosten/Rückstellungen bei zivilrechtlichen Streitigkeiten 421
Klausuraufgabe 9: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/Rückstellungsverbot/Rücklage nach § 6b EStG/Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG ins Gesamthandvermögen einer KG/Ergänzungsbilanz eines Kommanditisten/Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeit/Bewertung Rückstellung/außerbilanzielle Hinzurechnung. 434

Teil E: Umsatzsteuer

Klausuraufgabe 1: Umsatzsteuerbinnenmarkt mit Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs/innergemeinschaftliches Verbringen/Verlagerung des Lieferortes über § 3 Abs. 8 UStG/Einfuhrumsatzsteuer 451
Klausuraufgabe 2: Abgrenzung Werklieferung vs. Werkleistung/Berichtigung der USt gem. § 17 UStG/echtes Factoring/Bestimmung der Bemessungsgrundlage/Abrechnung des Factors 454
Klausuraufgabe 3: Innergemeinschaftliches Reihengeschäft/Sonderfall Dreiecksgeschäft/Bestimmung der Folgen für die Besteuerung und das Verfahren 458
Klausuraufgabe 4: Werklieferung/Ort und Zeitpunkt der Leistung/Berechnung der Steuer im Fall des § 13b UStG/Steuerentstehung/Vermietungsumsätze/Voraussetzungen der Option/nicht steuerbare Veräußerung eines Teilbetriebs/Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung mit Berechnungen und Verfahrensproblemen 461

Klausuraufgabe 5: Einkaufskommission und Reihengeschäft/Probleme des Lieferortes/Einfuhrumsatzsteuer und deren Vorsteuerabzug/Rechnung/Schadenersatz ... 467
Klausuraufgabe 6: Gemischt genutztes Kfz/Vorsteuerabzug/Nutzung zu privaten Zwecken/Schenkung/Vorsteuerberichtigung ... 472
Klausuraufgabe 7: Leistungsbeziehungen bei Einschaltung anderer Unternehmer/Leistungsaustausch mit Personal/Restaurationsumsätze/Bemessungsgrundlage/Vorsteuerabzug und Rechnung ... 476
Klausuraufgabe 8: Grundstückslieferung in Verbindung mit Lieferung von Betriebsvorrichtungen/Option zur Steuerpflicht/Bestimmung der Bemessungsgrundlage/Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger/Vermietungsumsätze bei Gebäuden und Eigennutzung/Bemessungsgrundlage und Vorsteuerabzug ... 480
Klausuraufgabe 9: Grenzüberschreitende Organschaft/grenzüberschreitende Werkleistung mit Übertragung der Steuerschuldnerschaft/innergemeinschaftliche Werklieferung/innergemeinschaftliches Reihengeschäft/Berichtigung der Bemessungsgrundlage und des Vorsteuerabzugs bei Skontoabzug ... 484
Klausuraufgabe 10: Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung/innergemeinschaftliches Verbringen/Steuerfreiheit eines innergemeinschaftlichen Erwerbs/Bemessungsgrundlage/verfahrensrechtliche Pflichten ... 489
Klausuraufgabe 11: Umsätze eines Grundstücks- und Versicherungsmaklers/Privatnutzung eines Unternehmens-Kfz/Bemessungsgrundlage und Steuerermittlung/Schenkung an nahestehende Person/Vorsteuerabzug/Vorsteuerberichtigung im Fall der Entnahme ... 493
Klausuraufgabe 12: Ausgabe von Gesellschaftsanteilen/auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen/Softwarelieferung/Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr/Mindestbemessungsgrundlage ... 498
Klausuraufgabe 13: Leistungsbeziehungen bei Sachverhalten mit mehreren Personen/Erfüllungsgehilfen/steuerfreie Ausfuhrlieferung/steuerfreie Lohnveredelung ... 504
Klausuraufgabe 14: Versandhandelsregelung des § 3c UStG/Kommission/innergemeinschaftlicher Warenverkehr/Reihengeschäft und innergemeinschaftlicher Erwerb/innergemeinschaftliche Güterbeförderung/Abgrenzung Werklieferung vs. Werkleistung/Beförderungslieferung mit Einfuhr und Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer/Inserat in schweizerischer Zeitung ... 507
Klausuraufgabe 15: Vermittlungsleistung/Binnenmarktlieferung/Vorsteuerabzug bei nicht steuerbarem Ausgangsumsatz ... 518
Klausuraufgabe 16: Ort bei Telekommunikationsleistungen/Umsatzsteuer gem. § 14c UStG/Reverse-Charge-Umsatzsteuer/Verfahrensfragen ... 521
Klausuraufgabe 17: Umsatzsteuerermittlung bei fehlerhafter Abrechnung wegen teilweise steuerfreier Ausfuhrlieferungen/unentgeltliche Wertabgaben an das Personal und an Kunden/nachträgliche Vorsteuerberichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG/Rechnung mit zu hohem Steuerausweis ... 524
Klausuraufgabe 18: Ortsbestimmung Übersetzung von Schrifterzeugnissen/Steuersatz bei Urheberrechtsübertragung und Buchlieferungen/Reverse-Charge-Umsatzsteuer/echter Schadenersatz/Rechnung mit unberechtigtem Steuerausweis ... 528
Klausuraufgabe 19: Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Binnenmarkt/Versandhandelsregelung/Erwerbsbesteuerung/fehlerhafte Kleinbetragsrechnung/Reverse-Charge-Verfahren ... 531

Klausuraufgabe 20: Unternehmereigenschaft/Grundstückslieferung/Bemessungsgrundlage und Steuerschuldnerschaft/Grundstücksvermietungen/Option zur Steuerpflicht/Mindestbemessungsgrundlage/unentgeltliche Wertabgaben/Vorsteuerberichtigung 535
Klausuraufgabe 21: Geschäftsführertätigkeit als steuerbare Leistung/Fahrzeugüberlassung/Aufsichtsratstätigkeit/innergemeinschaftliches Verbringen in Zusammenhang mit einer Lieferung/innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft/Vermietungsumsätze/Vorsteuerberichtigung 544
Klausuraufgabe 22: Organschaft/Werklieferung und Werkleistung/Reihengeschäft/Vermittlungsleistung/fehlerhafte Rechnung 551
Klausuraufgabe 23: Differenzbesteuerung/Fahrzeuglieferungen im Binnenmarkt/Kleinunternehmer 556

Teil F: Bewertung, Erbschaftsteuer

Klausuraufgabe 1: Schenkungsteuer 561
Klausuraufgabe 2: Erbfall 566
Klausuraufgabe 3: Betriebsvermögen 574
Klausuraufgabe 4: Personengesellschaft 581

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
Abl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ATS	Österreichische Schilling
BB	Betriebsberater
BMF	Bundesminister der Finanzen
BEF	Belgische Franken
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
bezgl.	bezüglich
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
BZ	Berichtigungszeitraum
bzw.	beziehungsweise
CR	Tschechische Republik
d. h.	das heißt
DB	Deutsche Bundesbahn
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DKK	Dänische Kronen
ECU	Europäische Währungseinheit
e. V.	eingetragener Verein
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
ESP	Spanische Peseten
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
FG	Finanzgericht
FIM	Finnmark
FRF	Französische Franken
GBP	Englische Pfund
GdbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GG	Grundgesetz
GRD	Griechische Drachmen
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Hartm.-Metz	Hartmann/Metzenmacher, Kommentar zum UStG
HGB	Handelsgesetzbuch

HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
Id-Nr.	Identifikationsnummer
i. d. R.	in der Regel
IEP	Irische Pfund
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
ITL	Italienische Lire
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
km	Kilometer
KO	Konkursordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
lt.	laut
LUF	Luxemburgische Franken
Mio.	Millionen
NATO	Nordatlantikpakt
NATO-ZAbk.	Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut
NLG	Niederländische Gulden
n. n. v.	noch nicht veröffentlicht
nrkr.	nichtrechtskräftig
ÖUStG	Österreichisches Umsatzsteuergesetz
o. a.	oben angeführt
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OR-	Ohne-Rechnung-
PTE	Portugiesische Escudos
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
RLEWG	Richtlinie der EWG
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
SEK	Schwedische Kronen
SigG	Signaturgesetz
sog.	so genannt/e/er/es
StBerG	Steuerbereinigungsgesetz
StEK	Steuererlasse in Karteiform
stfr.	steuerfrei
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
u. U.	unter Umständen
UR	Umsatzsteuerrundschau
US	Vereinigte Staaten
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UStRE	Umsatzsteuerrichtlinienentwurf
Vfg.	Verfügung
VwV.	Verwaltungsverordnung
VZ	Voranmeldungszeitraum
WM	Wertpapiermitteilungen
z. B.	zum Beispiel
ZDF	Zweites Deutsches Fernsehen
ZM	Zusammenfassende Meldung

Teil A: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Klausuraufgabe 1: Festsetzungs- und Zahlungsverjährung/Steuerhinterziehung/ Haftung als Vertreter/Haftung als Steuerhinterzieher/Haftung als Komplementär und als Kommanditist/Haftung als Eigentümer/ Änderung eines ESt-Bescheides infolge eines Grundlagenbescheides

I. Sachverhalt

Winfred Wagner (W) betreibt seit Jahren eine Musikalienhandlung in Stuttgart. Im Jahre 01 erweiterte er seine geschäftlichen Aktivitäten: Zusammen mit seinem Schwager Robby Rocker (R) gründete er Anfang 01 die »Rock-Musik-KG«, welche die musikalische Aus- und Weiterbildung von Nachwuchsmusikern zum Geschäftsgegenstand hat. Die Musikalienhandlung wird daneben weitergeführt. Geschäftsleitung und Sitz der KG befinden sich in Ludwigsburg. R fungiert in der KG als persönlich haftender Gesellschafter und W als Kommanditist. Die Einlage des W (Betrag s. u.) beträgt 25 %, welche sofort eingezahlt wird. Geschäftsführer ist lt. Gesellschaftsvertrag R. Allerdings ist R aufgrund eines großen, privaten Darlehens des W von diesem wirtschaftlich abhängig. Deshalb besteht zwischen R und W Einverständnis, dass R im Innenverhältnis den Anweisungen des W zu folgen hat. Nach außen tritt nicht W in Erscheinung, sondern nur R.

Da der Betrieb der »Rock-Musik-KG« den Transport der Musikinstrumente zu den jeweiligen Einsatzorten erfordert, stellt W als Transportmittel einen ihm zu Eigentum gehörenden Kleinlaster zur Verfügung, den er ab Anfang 01 an die KG vermietet. Der Wert des Kleinlasters, der von der KG zu 100 % betrieblich genutzt wird, beträgt 70 000 €.

Leider sind sowohl W als auch R zunächst selbst mehr dem Besuch von Popkonzerten und der Anbahnung zu Kontakten von Nachwuchsmusikern als steuerlichen Angelegenheiten zugetan. Deshalb gerät die KG mit der Umsatzsteuer Februar bis August 01 in Höhe von insgesamt 20 000 € Zahllast in Zahlungsverzug, was R und W sehr wohl bewusst ist. Die Umsatzsteuer September 01 in Höhe von 4 000 € wird auf Weisung des W sogar weder angemeldet noch bezahlt; eine Schätzung durch das Finanzamt erfolgte nicht. W und R sind sich ferner bewusst, dass der KG dadurch ein höchst willkommener »Kredit auf Staatskosten« eingeräumt wird. Die vorhandenen Mittel verwendet R auf Weisung des W primär zur Bezahlung des Kleinlaster-Mietzinses, der Rest dient der Begleichung von weiteren betrieblichen Schulden; für die Zahlung der Voranmeldungsschulden bleibt nichts übrig.

Hinweis: Die vorhandenen Mittel hätten – gleichmäßig verteilt – zur anteiligen Bezahlung der Steuerschulden in Höhe von 50 % ausgereicht; ob nach Oktober 01 genügend Mittel zur Begleichung der Steuerschulden vorhanden sind, soll nicht untersucht werden.

Im Oktober 01 findet sich R sogar auf Drängen des W bereit, dessen eingezahlte Kommanditeinlage in voller Höhe (= 25 000 €) zurückzuzahlen.

Glücklicherweise laufen die Geschäfte bald besser, so dass in der am 25. 01. 03 abgegebenen Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 01 der KG ein Gewinn von 3 000 € ausgewiesen werden kann. Die steuerlichen Angelegenheiten der KG

werden ab sofort ordnungsgemäß behandelt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen Februar bis August 01 werden aber nach wie vor nicht bezahlt; die Voranmeldung September 01 wird darüber hinaus immer noch nicht abgegeben. W und R sind übereinstimmend der Meinung, dass man »schlafende Hunde nicht wecken solle«.

Seine Einkommensteuererklärung 01 gibt W am 20. 10. 02 beim örtlich zuständigen Finanzamt Stuttgart ab. Der Einkommensteuerbescheid 01 des W ergeht wirksam am 26. 11. 03 (die Verzögerung beruht auf organisatorischen Maßnahmen des Finanzamtvorstehers). Die Festsetzung erfolgt in Höhe von 35 000 € und steht unter Vorbehalt der Nachprüfung. Ihr liegen unter anderem die Einkünfte des W aus seiner Beteiligung an der KG zugrunde. Insoweit folgt das Finanzamt Stuttgart dem Gewinnfeststellungsbescheid des Finanzamts Ludwigsburg, der am 15. 06. 03 unter Vorbehalt der Nachprüfung erging.

Am 11. 11. 06 erhält W eine Prüfungsanordnung für sein Einzelunternehmen, die sich zulässigerweise auch auf die Einkommensteuer 01 bezieht. Mit der Prüfung soll am 01. 12. 06 begonnen werden. Unglücklicherweise verletzt sich der Prüfer am 30. 11. 06 bei einem Fußballspiel des Finanzamtteams gegen die Altherrenmannschaft der OFD so stark, dass er W am 1. Dezember telefonisch mitteilen muss, er werde mit der Prüfung erst am 02. 01. 07 beginnen können. W ist mit der Verlegung im Grundsatz einverstanden, bittet aber wegen der Inventur um eine weitere Verlegung bis 15. 01. 07. An diesem Tag wird die Prüfung tatsächlich begonnen.

Gleichzeitig wird am 15. 01. 07 auch bei der KG eine Außenprüfung durchgeführt. Gegenstand der Prüfung ist u. a. zulässigerweise die Gewinnfeststellung 01. Aufgrund dieser Prüfung erhöht sich der Gewinnanteil des W für 01 um 10 000 €. Das Finanzamt Ludwigsburg korrigiert deshalb den Gewinnfeststellungsbescheid 01 gemäß § 164 Abs. 2 AO und gibt den Korrekturbescheid am 16. 05. 07 zur Post. Der Bescheid wird bestandskräftig. Bei der USt 01 ergeben sich keine Änderungen, da der Prüfer nichts entdeckt.

Am 25. 05. 07 geht dem Finanzamt Stuttgart die amtliche Mitteilung des Finanzamts Ludwigsburg hinsichtlich obiger Korrektur zu. Aufgrund dieser Mitteilung und aufgrund der Feststellungen bei der Prüfung der Einzelfirma des W ändert das Finanzamt Stuttgart den Einkommensteuerbescheid 01 des W gemäß § 164 Abs. 2 AO und erhöht die Steuer um insgesamt 12 000 €. Der auf die Erhöhung des Gewinnanteils an der KG entfallende anteilige Steuerbetrag beläuft sich auf 5 000 €.

Der Einkommensteuerkorrekturbescheid 01 geht am 20. 05. 09 zur Post (Dienstag nach Pfingsten). Die Verzögerung ist auf häufigen Mitarbeiterwechsel im zuständigen Bezirk zurückzuführen. Am 25. 05. 09 legt W form- und fristgerecht Einspruch gegen die Korrektur ein und macht als Begründung Festsetzungsverjährung geltend.

II. Aufgaben

1. Prüfen Sie, ob bzw. wann die USt Februar bis September 01 erloschen ist!
2. Prüfen Sie die Haftungslage bezüglich der USt Februar bis September 01!
3. Prüfen Sie, ob hinsichtlich der Einkommensteuer 01 des W am 25. 05. 09 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist!

Hinweis: Die Einkommensteuer soll weder hinterzogen noch leichtfertig verkürzt sein.

Maßgeblicher Zeitpunkt soll das Datum des Einspruches sein. Gehen Sie davon aus, dass die Umsatzsteuer Februar bis August 01 korrekt angemeldet, aber nicht bezahlt und die Umsatzsteuer September 01 weder angemeldet noch bezahlt wurde. Eine Reaktion der Behörde erfolgte nicht. Die Haftung für die Jahresumsatzsteuer 01 und Probleme des § 219 AO sind nicht zu untersuchen. Auch Verjährungsfragen sind bei Aufgabe 2 nicht zu erörtern.

III. Lösung

Frage 1:

Erlöschen der USt Februar – September 01: Von den in § 47 AO genannten Erlöschenstatbeständen kommen Zahlungs- und Festsetzungsverjährung in Betracht.

a) Die Steuer könnte aufgrund **Festsetzungsverjährung** erloschen sein (§ 47 AO):

Ob die Steuer durch Festsetzungsverjährung erloschen ist, muss nur dann geprüft werden, wenn noch keine Festsetzung erfolgte. Da die **USt Februar bis August 01** mit Zahllast korrekt angemeldet wurde, gilt sie gemäß § 168 S. 1 AO als festgesetzt. Bezüglich dieser Steuer ist folglich die Festsetzungsverjährung nicht weiter zu verfolgen.

Die **USt September 01** wurde dagegen noch nicht angemeldet. Weil das Finanzamt auch keine Schätzung durchführte, ist diese Steuer noch nicht festgesetzt. Deshalb muss hier die Festsetzungsfrist berechnet werden. Da keine Erklärung abgegeben wurde, beginnt die Frist gemäß § 170 Abs. 2, 2. Alt. AO mit Ablauf 04 (»Spätestens«-Regel). Die Frist dauert gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO zehn Jahre, wenn die September-Steuer hinterzogen wurde.

R hat die USt September 01 nicht erklärt und somit das Finanzamt pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dadurch wurde die Steuer nicht (bzw. nicht rechtzeitig zum 10. 10. 01) festgesetzt, vergleiche § 168 S. 1 AO. Also liegt eine Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO vor.

Fraglich ist, ob dies vorsätzlich geschah: Laut Sachverhalt ist R klar, dass der KG durch sein Verhalten ein »Kredit auf Staatskosten« verschafft wird. Er hat also bewusst nicht erklärt bzw. nicht gezahlt und deshalb vorsätzlich gehandelt. Dass R letztlich auf Weisung des W untätig blieb, ist unerheblich; entscheidend ist nur, dass R »mit Wissen und Wollen« gegen steuerliche Pflichten verstieß. Von wo oder von wem der »Anstoß« zu dem Verhalten kam und welche Motive der Pflichtverletzung zugrunde liegen, spielt keine Rolle.

Da R somit vorsätzlich handelte, hat er sich einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO schuldig gemacht.

Dass die Hinterziehung nicht unmittelbar dem Vorteil des R, sondern dem Vorteil der KG diente, ist nicht entscheidend, da auch zugunsten eines Dritten hinterzogen werden kann (vgl. Wortlaut § 370 AO: »… für sich oder einen anderen«. Weil R Tatherrschaft besaß und Interesse am Taterfolg hatte, ist er als Täter bzw. Mittäter anzusehen.

Folglich tritt die Festsetzungsverjährung erst mit Ablauf 14 ein, also lange nach dem hier einschlägigen Datum des 25. 05. 09. Fazit: Eine Festsetzungsverjährung der Steuer ist nicht erfolgt.

b) Erlöschensgrund könnte aber **Zahlungsverjährung** sein (§§ 47, 232 AO):

Nach § 229 Abs. 1 S. 2 AO beginnt die Verjährungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch festgesetzt wurde. Die Festsetzung der **USt Februar bis August 01** erfolgte hier gemäß § 168 S. 1 AO durch Anmeldung im Jahr 01, weshalb die Verjährungsfrist mit Ablauf 01 beginnt und 5 Jahre dauert (gleiches Ergebnis ergibt sich bei Anwendung des § 229 Abs. 1 S. 1 AO). Die Zahlungsverjährung ist deshalb regulär mit Ablauf 06 eingetreten.

Eine Unterbrechung gemäß § 231 AO ist nicht gegeben, denn keiner der in dieser Vorschrift abschließend aufgezählten Unterbrechungstatbestände greift ein. Insbesondere wurde die Steuer weder schriftlich angemahnt noch beigetrieben. Die Anordnung der Außenprüfung bei der KG unterbricht ebenfalls nicht, da sie keine schriftliche Anmahnung der Steuer enthält. Selbst wenn die Prüfungsanordnung noch vor Ablauf 06 ergangen sein sollte, hat dies auf die Verjährung keinen Einfluss, da der Vorgang nicht unter § 231 AO subsumierbar ist.

Die **USt Februar bis August 01** ist mit Ablauf 06 zahlungsverjährt und damit gemäß § 47 AO erloschen. Ein Haftungsbescheid darf nicht mehr ergehen (§ 191 Abs. 5 Nr. 2 AO).

Hinsichtlich der **USt September 01** ist die Rechtslage allerdings anders. Da diese Steuer noch nicht festgesetzt wurde, ist gemäß § 229 Abs. 1 S. 2 AO die Verjährungsfrist noch gar nicht angelaufen. Also kann hier noch keine Zahlungsverjährung eingetreten sein.

Fazit: Die **USt September 01** ist weder festsetzungsverjährt noch zahlungsverjährt. Weitere Erlöschensgründe sind nicht ersichtlich. Folglich kann grundsätzlich ein Haftungsbescheid über USt September 01 ergehen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Festsetzungsverjährung der Haftung noch nicht eingetreten ist, was aber lt. Aufgabenstellung nicht zu untersuchen ist.

Frage 2:

Haftung des R:

§ 69 AO: R ist lt. Gesellschaftsvertrag Geschäftsführer der KG und damit Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO. Ihn trifft die Pflicht, die USt-Voranmeldungen der KG zu erklären (§ 18 Abs. 1 UStG) und die Zahllasten aus dem von ihm verwalteten Gesellschaftsvermögen zu bezahlen (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO).

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar bis August 01 hat R die USt zwar erklärt, aber nicht bezahlt. Damit hat er gegen die Zahlungspflicht des § 34 Abs. 1 S. 2 AO verstoßen. Hinsichtlich des Zeitraums September 01 hat R darüber hinaus auch gegen die Erklärungspflicht des § 18 Abs. 1 S. 1 UStG verstoßen, weil er keine Anmeldung einreichte. Eine Verletzung steuerlicher Pflichten im Sinne des § 69 AO liegt daher vor.

Diese Pflichtverletzung ist auch schuldhaft. Laut Sachverhalt ist R klar, dass der KG durch sein Verhalten ein »Kredit auf Staatskosten« verschafft wird. Er hat also bewusst nicht erklärt bzw. nicht gezahlt und deshalb vorsätzlich gehandelt. Dass R letztlich auf Weisung des W untätig blieb, ist unerheblich; entscheidend ist nur, dass R »mit Wissen und Wollen« gegen steuerliche Pflichten verstieß. Von wo oder von wem der »Anstoß« zu dem Verhalten kam und welche Motive der Pflichtverletzung zugrunde liegen, spielt keine Rolle.

Der von § 69 AO geforderte Erfolg ist ebenfalls eingetreten. Aufgrund der Nichtzahlung der USt Februar bis August 01 trotz Fälligkeit (§ 18 Abs. 1 letzter Satz UStG) sind diese Ansprüche nicht erfüllt. Aufgrund der Nichterklärung der USt September 01 wurde die (rechtzeitige) Festsetzung der Steuer verhindert, weil die Zahllast bis 10. 10. 01 hätte angemeldet werden müssen und die Anmeldung als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gegolten hätte (§ 168 S. 1 AO).

R haftet deshalb gemäß § 69 AO für die USt Februar bis September 01. Allerdings ist beim Haftungsumfang Folgendes zu berücksichtigen:

Wenn die bei Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel gleichmäßig zur Befriedigung aller Gläubiger verwendet worden wären, hätten die Steuerschulden nur zu 50 % abgedeckt werden können (ob nach Oktober 01 genügend Mittel vorhanden sind, ist laut Sachverhalt nicht zu untersuchen). Folglich kann dem R nicht vorgehalten werden, dass er nicht für die Begleichung der gesamten Steuerschuld sorgte, da die USt im Gegensatz zur LSt nicht bevorzugt behandelt werden muss. R ist nur der Vorwurf zu machen, dass er sich nicht um eine gleichmäßige Befriedigung aller Schulden, also auch der Steuerschulden, kümmerte (Quote = 50 %).

Daher reduziert sich der Haftungsumfang bezüglich der USt Februar bis September 01 auf 50 % der Steuerschuld (50 % von 24 000 € = 12 000 €). R haftet somit gemäß § 69 AO mit seinem Privatvermögen für die USt Februar bis September 01 in Höhe von insgesamt 12 000 €.

§ 71 AO: R hat die USt September 01 nicht erklärt und somit das Finanzamt pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dadurch wurde die Steuer nicht (bzw. nicht rechtzeitig zum 10. Oktober 01) festgesetzt, vergleiche § 168 S. 1 AO und oben Lösung zu § 69 AO. Also liegt eine Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO vor. Da R auch vorsätzlich handelte (vgl. oben Lösung zu § 69 AO), hat er sich einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO schuldig gemacht. Dass die Hinterziehung nicht unmittelbar dem Vorteil des R, sondern dem Vorteil der KG diente, ist nicht entscheidend, da auch zugunsten eines Dritten hinterzogen werden kann (vgl. Wortlaut § 370 AO: »… für sich oder einen anderen«). Weil R Tatherrschaft besaß und Interesse am Taterfolg hatte, ist er als Täter bzw. Mittäter anzusehen.

Er haftet für die hinterzogene Steuer, allerdings nur zu 50 % = 2 000 €, denn auch bei § 71 AO sind die Grundsätze der quotalen Haftung zu berücksichtigen, d. h. es darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die vorhandenen Mittel nur zur Begleichung von 50 % der Steuerschulden ausreichten.

Hinweis: Bei Verletzung der Erklärungspflicht macht der BFH (BFH vom 05. 03. 1991 BStBl II 1991, 678) zwar eine Ausnahme von der Differenzhaftung, wenn bei rechtzeitiger Erklärung ausreichende Vollstreckungsmöglichkeiten vorhanden waren. Da aber lt. Sachverhalt die Existenz ausreichender Mittel nach Oktober 01 nicht untersucht werden soll, kann auf diese Frage nicht näher eingegangen werden.

R haftet gemäß § 71 AO mit seinem Privatvermögen für die hinterzogene USt September 01 in Höhe von 2 000 €. Die USt Februar bis August 01 wurde korrekt angemeldet, weshalb der Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllt wird. Diesbezüglich entfällt eine Haftung gem. § 71 AO.

§§ 161 Abs. 2, 128 HGB: R war Komplementär der KG. Als solcher haftet er gemäß §§ 161 Abs. 2, 128 HGB unbeschränkt mit seinem Privatvermögen für sämtliche Schulden der KG, also auch für die Steuerschulden. Verschuldensgesichtspunkte spielen bei dieser Haftung keine Rolle.

R haftet gemäß §§ 161 Abs. 2, 128 HGB mit seinem Privatvermögen für die USt Februar bis September 01 in Höhe von insgesamt 24 000 €.

Haftung des W:

§ 69 AO: W ist lt. Sachverhalt nicht Geschäftsführer der KG und damit keine Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO.

W ist auch keine Person im Sinne des **§ 35 AO.** Zwar folgte R im Innenverhältnis den Weisungen des W, weshalb W die Leitung der KG de facto in der Hand hatte. Hieraus ist m. E. aber noch nicht auf eine Verfügungsbefugnis des W im Sinne des § 35 AO zu schließen. Von einer solchen Verfügungsbefugnis kann nämlich nur die Rede sein, wenn jemanden insbesondere durch Rechtsgeschäft die Möglichkeit eingeräumt wurde, selbst auf das jeweilige Wirtschaftsgut mit Wirkung nach außen Einfluss zu nehmen. Die Möglichkeit, rechtlich wirksam nach außen zu handeln, hatte W hier jedoch nicht.

Hinweis: Diese Lösung ist allerdings nicht zweifelsfrei. Der BFH hat in einer älteren Entscheidung (BFH vom 16. 01. 1980 BStBl II 1980, 526) den Gesellschafter einer GmbH, der zwar nicht gesetzlicher Vertreter war, aber tatsächlich die Geschicke der Gesellschaft leitete (»**faktischer Geschäftsführer**«), als Person im Sinne des § 35 AO angesehen. Freilich hatte dieser Gesellschafter einen Anteil von 90 % und konnte also seinen Willen auch de jure durchsetzen, während W im vorliegenden Fall zwar auch tatsächlich die Geschicke der Gesellschaft lenkte, wegen seiner Beteiligung von nur 25 % und wegen seiner Stellung als Kommanditist de jure aber keine vergleichbare Möglichkeit hatte, seinen Willen durchzusetzen. Es bestehen deshalb Bedenken, die Erkenntnisse des BFH zu übertragen.

Selbst wenn man aber eine Verfügungsbefugnis im Sinne des § 35 AO annehmen wollte: Weitere Voraussetzung des § 35 AO ist, dass der Verfügungsbefugte nach außen als solcher auftritt. Hieran fehlt es jedoch laut Sachverhalt. W ist daher nicht als Person im Sinne des § 35 AO zu qualifizieren, weshalb eine Haftung über § 69 AO nicht begründet werden kann. W haftet deshalb nicht gemäß § 69 AO.

§ 71 AO: Die USt September 01 wurde nicht erklärt und dadurch die Steuer verkürzt. Deshalb liegt eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO vor (vgl. Lösung zu § 71 AO bei R). An dieser Hinterziehung hat W m. E. in Form der Mittäterschaft mitgewirkt. Laut Sachverhalt wurde die Steuer auf Weisung des W verkürzt, d. h. W muss die Hinterziehung geplant und »die Fäden gezogen« haben. Hierbei war sich W bewusst, dass dadurch ein »Kredit auf Staatskosten« erschlichen wurde, was ihm laut Sachverhalt »höchst willkommen« war. W hatte deshalb ein erhebliches Eigeninteresse am Taterfolg, den er in seinen Vorsatz aufnahm. Damit liegt eine typische Konstellation der Mittäterschaft vor: Der eine Täter arbeitet die Planung aus und weist an, der andere Mittäter führt die Planung aus.

In einem solchen Fall muss der Planende in ähnlicher Weise bestraft werden können wie der Ausführende, da beide bewusst und gewollt zusammenwirken. (Hinweis: Wer Mittäterschaft ablehnt, muss zumindest Anstiftung bejahen.)

W hat also eine Steuerhinterziehung begangen, weshalb er gemäß § 71 AO für die hinterzogene Steuer haftet (zum Haftungsumfang vgl. Lösung zu § 71 AO bei R).

Ergebnis: W haftet gemäß § 71 AO mit seinem Privatvermögen für die hinterzogene USt September 01. Die USt Februar bis August 01 wurde korrekt angemeldet, weshalb der Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllt wird. Diesbezüglich tritt keine Haftung gemäß § 71 AO ein.

§ 74 AO: Der LKW steht im Eigentum des W. Diesen Gegenstand stellte W im Wege der Vermietung der KG zur Verfügung. Der LKW diente also dem Unternehmen der KG, er war laut Sachverhalt für deren Unternehmen wesentlich und wurde immer zu 100 % betrieblich genutzt. Insoweit sind die Voraussetzungen des § 74 AO erfüllt.

Weitere Voraussetzung ist die wesentliche Beteiligung des W an der KG. Eine wesentliche Beteiligung gemäß § 74 Abs. 2 S. 1 AO scheidet aus, da W an der KG nur mit einer Einlage von 25 % beteiligt war. Er hielt daher nicht mehr als ein Viertel der Beteiligung an der KG.

W hatte jedoch laut Sachverhalt die Leitung der KG in der Hand, da der Komplementär R im Innenverhältnis weisungsabhängig war und deshalb die Geschicke der KG de facto von W gelenkt wurden. Daher übte W einen tatsächlich beherrschenden Einfluss im Sinne des § 74 Abs. 2 S. 2 AO aus. Die tatsächliche Beherrschung genügt jedoch noch nicht, um eine wesentliche Beteiligung gemäß § 74 Abs. 2 S. 2 AO annehmen zu können. Hinzukommen muss ein Beitrag des W, dass fällige Steuern nicht bezahlt werden. Ein solcher Beitrag ist hier zu bejahen: Die USt Februar bis September 01 wurde jeweils am 10. des Folgemonats fällig (§ 18 Abs. 1 letzter Satz UStG; hierbei ist ohne Bedeutung, dass die USt September 01 noch nicht festgesetzt war, denn die Fälligkeit tritt kraft Gesetzes ein). Die Zahlung bei Fälligkeit verhinderte W durch die Anweisung, die Mietzinsen und Lieferantenschulden ohne Berücksichtigung der Steuerschulden zu bezahlen. Fazit: Eine wesentliche Beteiligung des W an der KG gemäß § 74 Abs. 2 S. 2 AO liegt vor.

Die wesentliche Beteiligung bestand seit Anfang 01. Ab diesem Zeitpunkt diente der LKW auch dem Unternehmen. Die USt Februar bis September 01 (= Betriebssteuer) entstand mit Ablauf des jeweiligen Kalendermonats, also im Jahr 01. Die Zeitgrenze des § 74 Abs. 1 S. 2 AO ist folglich eingehalten.

W haftet gemäß § 74 AO für die USt Februar bis September 01 i. H. v. 24000 €. Die Haftung ist gegenständlich auf den LKW beschränkt.

§ 171 HGB: W haftet als Kommanditist bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet wurde. Da die zunächst eingezahlte Einlage hier jedoch zurückgezahlt wurde, gilt sie gegenüber dem Finanzamt als nicht geleistet. F haftet deshalb für die USt Februar bis September 01 i. H. v. 24000 € gemäß § 171 HGB i. V. m. § 172 Abs. 4 HGB mit seinem Privatvermögen in Höhe der Einlage.

Frage 3:

Die Erklärung zur Einkommensteuer 01 wurde im Jahr 02 abgegeben. Daher beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. AO mit Ablauf 02, dauert vier Jahre und endet regulär mit Ablauf 06.

Zu prüfen ist, ob eine Ablaufhemmung eingreift. In Frage käme hier eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, jedoch wurde mit der Außenprüfung erst am 15. 01. 07 begonnen, also nach Ablauf der regulären Frist. Auch ist die Prüfung nicht auf Antrag des W über das reguläre Fristende hinaus verschoben worden, sondern wegen der Erkrankung des Prüfers. Der Antrag des W umfasste nur die hier nicht mehr maßgebende Zeit von 02. bis 15. 01. 07. Folglich ist § 171 Abs. 4 AO nicht zu bejahen.

Die Festsetzungsverjährung tritt demnach mit Ablauf 06 ein. Daher durften die Prüfungsfeststellungen bezüglich der Einzelfirma nicht mehr verwertet werden. Die Erhöhung der Steuer ist zumindest in Höhe von 7000 € rechtswidrig.

Anders ist die Rechtslage jedoch hinsichtlich der Erhöhung der ESt aufgrund des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids der KG. Die Erklärung zu dieser Gewinnfeststellung wurde im Jahr 03 eingereicht, also beginnt die Feststellungsfrist gemäß §§ 181 Abs. 1, 170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. AO mit Ablauf 03. Sie dauert vier Jahre und endet regulär mit Ablauf 07. Der am 19. 05. 07 bekannt gegebene geänderte Gewinnstellungsbescheid 01 ist vor Eintritt der Feststellungsverjährung ergangen und somit rechtmäßig.

Selbst wenn der GewFB die Feststellungsverjährungsfrist nicht gewahrt hätte, würde dies nur zur Rechtswidrigkeit führen. Infolge der Bestandskraft der Feststellung müsste er dem ESt-Bescheid auch in diesem Fall zu Grunde gelegt werden.

Rechtmäßige (wie auch rechtswidrige, vgl. § 124 Abs. 2 AO) Gewinnfeststellungsbescheide wirken gemäß § 171 Abs. 10 AO auf die entsprechenden Folgebescheide ablaufhemmend, wozu hier der Einkommensteuerbescheid 01 gehört. Bekanntgabetag der geänderten Gewinnfeststellung war der 19. 05. 07 (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO läuft bis zwei Jahre nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids, also bis Ablauf des 19. 05 .09.

Da dies laut Sachverhalt der Pfingstmontag ist, verlängert sich das Fristende nach § 108 Abs. 3 AO auf Dienstag, 20. 05. 09, 24.00 Uhr. An diesem Tag verließ der geänderte Einkommensteuerbescheid 01 den Behördenbereich, die Frist wurde also gewahrt (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO).

Wegen der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO bis 20. 05. 09, 24.00 Uhr konnte der Einkommensteuerbescheid 01 in Höhe von 5000 € nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigiert werden.

Hinweis: Nicht nach § 164 Abs. 2 AO, vgl. § 164 Abs. 4 AO mit Ausnahmeregel.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Frage 1:	
Festsetzungsverjährung und Zahlungsverjährung als mögliche Erlöschensgründe erkannt; unterschieden zw. USt Sept. und USt Febr. bis August 01.	1
Festsetzungsverjährung für USt Febr. bis August gewahrt (§ 168 S. 1 AO).	1
Festgestellt, dass die Festsetzungsverjährung für USt September erst mit Ablauf 14 eintritt.	1
Steuerhinterziehung eingehend geprüft; objektiver Tatbestand bejaht.	1
Subjektiver Tatbestand bejaht (auch in Zusammenhang mit § 71 AO).	1
Unschädlich, dass Hinterziehung zugunsten der KG erfolgt.	1
USt Februar bis August 01 zahlungsverjährt regulär mit Ablauf 06.	1
Keine Unterbrechung durch Außenprüfung o. a.; gem. § 191 Abs. 5 Nr. 2 AO kein Haftungsbescheid möglich.	1
Erkannt, dass USt September wegen § 229 Abs. 1 S. 2 AO noch nicht zahlungsverjährt ist.	1
Frage 2:	
§ 69 AO geprüft und R als Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO erkannt.	1
Pflichtverletzung richtig beschrieben.	1
Erfolg und Verschulden (= Vorsatz) zutreffend gelöst.	1
Differenzhaftung erkannt, Haftungsumfang 12 000 €.	1
§ 71 AO geprüft; § 370 AO bezüglich USt September geprüft und bejaht; bezüglich USt Februar bis August geprüft und begründet verneint.	1
Eingreifen der Differenzhaftung auch bei § 71 AO, Haftungsumfang 2 000 €.	1
Komplementärhaftung (§§ 161 Abs. 2, 124 HGB) bejaht.	1
Haftung W: § 69 AO geprüft; § 34 Abs. 1 AO verneint (auch schlüssig); § 35 AO geprüft und verneint.	1
§ 71 AO geprüft und bezüglich USt September § 370 AO bejaht; (Mit-)Täterschaft oder Teilnahme an Tat des R erkannt.	1

	Punkte
§ 74 AO geprüft; wesentliche Beteiligung des W nach § 74 Abs. 2 S. 1 AO verneint, aber nach § 74 Abs. 2 S. 2 AO begründet bejaht (weil W zur Nichtzahlung fälliger Steuern beiträgt).	1
Zeitliche Voraussetzungen des § 74 AO erörtert und bejaht.	1
Kommanditistenhaftung wg. zurückgezahlter Einlage bejaht.	1
Frage 3:	
Reguläres Ende der Feststellungsverjährung mit Ablauf 06 errechnet, § 171 Abs. 4 AO geprüft und begründet verneint.	1
Feststellungsverjährung bis Ablauf 07 oder Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheides gesehen.	1
Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO bis Ende des (19. bzw.) 20. 05. 09.	1
Dabei Eingreifen des § 108 Abs. 3 AO erkannt; § 169 Abs. 1 S. 3 AO ist erfüllt.	1
Summe	25

Klausuraufgabe 2: Rechtsbehelfe bei Erstattungsansprüchen/Klagearten/ vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung oder einstweilige Anordnung

I. Sachverhalt

Conny Cash (C), ein seit Jahren durch Deutschland tourender Countrysänger mit festem Wohnsitz in Karlsruhe, hatte dort seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 abgegeben. Als er im Mai 2006 bereits seinen ESt-Bescheid 2005 erhielt, überprüfte er diesen und stellte erfreut fest, dass das Finanzamt Karlsruhe seinen Angaben zu seinen Einkünften gefolgt war und in dem Bescheid eine Steuer festgesetzt wurde, die er mit Hilfe eines Steuer-PC-Programmes ebenfalls errechnet hatte. Auch der vom Finanzamt ermittelte Erstattungsbetrag in Höhe von 3 650 € stimmte mit seinen Zahlen überein. Voller Vorfreude auf die Auszahlung stattete C eine Woche nach Erhalt des Bescheids seiner Hausbank einen Besuch ab, um das Geld von seinem ansonsten nur geringe Guthabenstände anzeigenden Konto abzuheben. Da der Betrag noch nicht eingegangen war, rief C beim Finanzamt an, ließ sich mit der Kasse verbinden und fragte den für ihn zuständigen Kassenbediensteten nach dem Erstattungsbetrag. Dieser versprach C, den Betrag demnächst auszuzahlen.

Als C zwei Wochen später bei seiner Bank ein weiteres Mal den Kontostand überprüfte, konnte er immer noch keinen Zahlungseingang feststellen. Ein Anruf beim Finanzamt endete erneut mit dem Versprechen des Kassenbediensteten, den Betrag demnächst auszuzahlen.

Dieser Vorgang wiederholte sich in den folgenden Monaten mehrmals, so dass C nach einem halben Jahr resigniert und frustriert seine Anrufe beim FA einstellte.

II. Aufgabe

Welche außergerichtlichen und gerichtlichen Möglichkeiten hat C, um eine Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen?

Untersuchen Sie jeweils nur die Statthaftigkeit der jeweiligen Maßnahmen – auf die Zulässigkeitsvoraussetzungen ist nicht weiter einzugehen! Formlose Rechtsbehelfe sind ebenfalls nicht zu untersuchen!

III. Lösung

Der Erstattungsanspruch des C aus der ESt-Veranlagung ist ein auf Zahlung gerichteter Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO.

Außergerichtliche Möglichkeiten: Zu prüfen ist, ob C Einspruch einlegen könnte. Ein Einspruch ist nur statthaft gegen Verwaltungsakte (§ 347 Abs. 1 AO). Das FA hat als Verwaltungsäußerungen mit Verwaltungsakt-Qualität den ESt-Bescheid 2005 sowie das hierauf aufbauende »negative« Leistungsgebot mit einem Erstattungsbetrag von 3 650 € erlassen. Gegen diese könnte C Einspruch einlegen. Allerdings entspricht ein solches Vorgehen nicht seinem Ziel, die Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen. Überdies ist davon auszugehen, dass die genannten Verwaltungsakte aufgrund der Angaben im Sachverhalt rechtmäßig sind.

Da das FA den Erstattungsbetrag nicht auszahlt und somit untätig ist, könnte man auch an einen Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO) denken. Dieser setzt voraus, dass das FA über einen von C gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat. Die von C begehrten Verwaltungsakte, welche seine Einkommensbesteuerung für den Veranlagungszeitraum 2005 regeln, hat C indes erhalten. Die Untätigkeit des FA hinsichtlich des Auszahlungsvorganges hat keine Verwaltungsakt-Qualität, so dass hierauf gerichtete Anträge – in Form von Anfragen bei der Finanzkasse – nicht im Wege eines Untätigkeitseinspruches verfolgt werden können. Die Auszahlung als solche ist kein Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO, da in der Auszahlung keine Regelung mit Rechtswirkung erfolgt, sondern lediglich der auf diese Rechtsfolge gerichtete Verwaltungsakt »negatives Leistungsgebot« tatsächlich vollzogen wird. Die Auszahlung als solche ist nur Realakt.

Hinweis: Die Ablehnung der Auszahlung durch einen Amtsträger des Finanzamts wäre jedoch Verwaltungsakt (vgl. AEAO zu § 347 Nr. 1).

Da der Auszahlungsvorgang Teil des Erhebungsverfahrens (§§ 218ff AO) ist, kommt als außergerichtliche Möglichkeit zur Verfolgung des Auszahlungsbegehrens noch ein Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO in Betracht. Dieser setzt jedoch voraus, dass zwischen FA und Antragsteller »Streit« über eine Frage des Erhebungsverfahrens herrscht. Das FA hat den Anspruch des Stpfl. C auf Auszahlung seines Erstattungsanspruches indes nicht bestritten, so dass auch ein Abrechnungsbescheid nicht möglich ist.

Fazit: Es bestehen keine außergerichtlichen Möglichkeiten, um eine Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen.

Gerichtliche Möglichkeiten: Aufgrund der Rechtsweggarantie des Grundgesetzes (Art. 19 Abs. 4 GG) steht dem Bürger gegen die Beeinträchtigung seiner Rechte durch die Exekutive der Weg zu den Gerichten (Rechtsweg) offen. Da es um die Verwirklichung eines Anspruches aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) geht und somit eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über eine Abgabenangelegenheit vorliegt, ist hier der Finanzrechtsweg eröffnet (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO); an den weiteren Voraussetzungen dieser Bestimmung bestehen keine Zweifel.

Man könnte zunächst daran denken, das zuständige Finanzgericht (§§ 35, 38 FGO) Baden-Württemberg im Wege einer **Klage** anzurufen. Die zutreffende Klageart ergibt sich dabei aus dem Klagebegehren des Stpfl.

Da Cs Begehren auf die Auszahlung des ihm zustehenden Geldbetrages gerichtet ist und dieser als Realakt keinen Verwaltungsakt darstellt, sind die verwaltungsaktabhängigen Klagearten Anfechtungs- und Verpflichtungsklage nicht eröffnet.

Als Unterfall dieser Klagearten ist damit auch eine Untätigkeitsklage (§ 46 FGO) von vornherein ausgeschlossen; zudem wäre eine solche nur bei Nichtentscheidung der Behörde über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf möglich.

Eine »positive« Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO), gerichtet auf die Feststellung, dass das FA zur Auszahlung verpflichtet ist, ist zwar denkbar, scheitert jedoch an der Subsidiarität (§ 41 Abs. 2 FGO) der Feststellungsklage, da C (s. u.) sein Begehren durch eine Leistungsklage verfolgen kann.

Die von C – durch Stellung des entsprechenden Klageantrages – zu wählende Klageart ist die »allgemeine« Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 a. E. FGO), die unabhängig vom Vorliegen eines Verwaltungsaktes ist. Sein Begehren ist mit dem »Auszahlen« gerichtet auf die Vornahme eines Behördenhandelns, das nicht in einem Verwaltungsakt besteht. Der BFH hat indes festgestellt, dass eine auf Zahlung gerichtete Klage erst zulässig ist, wenn der Anspruch zuvor

durch Verwaltungsakt verbindlich festgestellt wurde (BFH vom 12. 06. 1986 BStBl II 1986, 702; BFH/NV 1989, 353, 92, 678; Tipke/Kruse, AO-FGO, § 40 FGO Rz. 17). Diese Voraussetzung liegt jedoch vor, da der Erstattungsanspruch des C durch das zusammen mit dem ESt-Bescheid 2005 erlassene »negative« Leistungsgebot wirksam bekannt gegeben und somit rechtlich verbindlich festgestellt wurde. C ist deshalb zu raten, das FA im Wege einer Leistungsklage auf Zahlung zu verklagen.

Da ein derartiges Klageverfahren aufgrund der gerichtlichen Fristen einen längeren Zeitraum in Anspruch nimmt, ist zu überlegen, ob C nicht im Wege vorläufigen Rechtschutzes seinen Auszahlungsanspruch verfolgen könnte.

Mangels angefochtenen oder anfechtbaren Verwaltungsaktes kommt ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3, 4 FGO) nicht in Betracht.

Denkbar ist insoweit allein die Möglichkeit eines Antrages auf Erlass einer einstweiligen Anordnung (§ 114 FGO). Der vorläufige Rechtsschutz in der FGO korrespondiert mit der Klageart in der Hauptsache. Eine einstweilige Anordnung ist deshalb statthaft, wenn in der Hauptsache eine Verpflichtungs-, Feststellungs- oder allgemeine Leistungsklage zu erheben ist.

Auf die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen (»Anordnungsanspruch« und »Anordnungsgrund«) der einstweiligen Anordnung ist laut Aufgabenstellung nicht einzugehen.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Erstattungsanspruch des C als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bezeichnet (§ 37 AO); Einspruch abgelehnt, da kein Verwaltungsakt.	1
Untätigkeitsanspruch begründet abgelehnt.	1
Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides erörtert (hier aber nicht sinnvoll).	1
Festgestellt, dass Finanzrechtsweg eröffnet ist; Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) erwähnt, Klagemöglichkeit untersucht.	1
Anfechtungs- und Verpflichtungsklage begründet abgelehnt.	1
Untätigkeitsklage begründet abgelehnt.	1
Feststellungsklage begründet abgelehnt.	1
Allgemeine Leistungsklage als statthafte Klageart erkannt.	1
Vorläufiger Rechtschutz untersucht.	1
Aussetzung der Vollziehung abgelehnt.	1
Durch einstweilige Anordnung angesprochen.	1
Summe	11

Klausuraufgabe 3: Haftung bei Betriebsübernahme nach § 75 AO und § 25 HGB/ Gesamtrechtsnachfolge

I. Sachverhalt

Heribert Hasenfuß (H) war Inhaber eines stadtbekannten, mittelgroßen Weinhandelsgeschäftes in Heidelberg. Er verstarb zusammen mit seiner Ehefrau bei einem Autounfall am Freitag, den 13. 12. 06. Er hinterlässt seinen Sohn Alfons Hasenfuß (**A**) als Alleinerbe. Dieser teilt dem langjährigen Steuerberater Stefan Steuer (**S**) des H bei der ersten gemeinsamen Besprechung im Januar 07 Folgendes mit:

H hatte am 01. 01. 05 von Luigi Lugano (L) dessen unter dieser Firma betriebenes Einzelunternehmen (»Luigi Lugano, Handel mit italienischen Weinen, Heidelberg«) unter Fortführung der Firma übernommen. L hatte lediglich ein älteres von mehreren Kraftfahrzeugen nicht mit verkauft, weil er dieses bis zum Ablauf des TÜV-Termines privat nutzen wollte. Im Geschäftsübergabevertrag wurde ausdrücklich vereinbart, dass H für keinerlei Schulden des früheren Firmeninhabers einzustehen habe. Ausschließlich L, der nach dem Kenntnisstand des H über den Kaufpreis hinaus kein weiteres Vermögen besaß, verpflichtete sich zur Zahlung sämtlicher Verbindlichkeiten aus seinem früheren Betrieb.

Der Kaufpreis des Einzelunternehmens betrug 250 000 €. Dem Finanzamt Heidelberg wurde der Firmenübergang mit sämtlichen Übertragungsunterlagen am 02. 05. 05 durch H angezeigt.

A berichtete weiter, dass das Finanzamt dem L für das Jahr 04 »Schwarzgeschäfte« nachweisen konnte und dass hieraus Steuerrückstände des L bestanden bezüglich Einkommensteuer 04 i. H. v. 15 000 € zzgl. Säumniszuschlägen i. H. v. 300 € und Umsatzsteuer 04 i. H. v. 18 000 € zzgl. Säumniszuschlägen i. H. v. 360 €. Die Steuerfestsetzungen waren nach § 162 AO am 06. 11. 06 erfolgt. Dies ergibt sich aus einem Anhörungsschreiben des Finanzamts Heidelberg an A betreffend einer beabsichtigten Inhaftungnahme des H. A legte dieses Schreiben dem Steuerberater S vor. A erklärte, dass weder er noch sein verstorbener Vater H Kenntnis von diesen Schwarzgeschäften hatte.

II. Aufgabe

Prüfen Sie, ob A nach den Haftungsvorschriften der Abgabenordnung oder anderer Gesetze für die oben genannten Steuerschulden des L einstehen muss! Gehen Sie davon aus, dass L inzwischen kein Vermögen mehr besitzt.

III. Lösung

Schuldner der Einkommensteuer, der Umsatzsteuer sowie der zugehörigen Säumniszuschläge (§ 240 AO) ist L, vgl. z. B. § 13a UStG. Für diese fremden Abgabenschulden könnte somit A nach §§ 45, 191 AO als Gesamtrechtsnachfolger des H in Anspruch genommen werden, wenn H für diese Schulden gehaftet hätte.

Als **Haftungsnorm aus der AO** kommt ausschließlich § 75 AO in Betracht, da H bzw. A von den »Schwarzgeschäften« des L keine Kenntnis hatten und deshalb eine Haftung nach den §§ 69 oder 71 AO von vornherein ausscheidet.

L hatte auf H sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen und somit sein Unternehmen im Ganzen übertragen.

Die Zurückbehaltung des nicht mitverkauften älteren Fahrzeugs ist insoweit unschädlich, da es keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellte. Der Haftungstatbestand des § 75 AO ist deshalb erfüllt. Unbeachtlich ist hierfür der vertragliche Haftungsausschluss, da sich die öffentlich-rechtliche Haftung des § 75 AO einer Disposition der Vertragsparteien entzieht.

Der Haftungsumfang des § 75 AO erfasst nur die unternehmensbedingten Steuern (USt und GewSt) sowie die Steuerabzugsbeträge. Von den im Sachverhalt genannten Rückständen fällt somit lediglich die Umsatzsteuer 04 i. H. v. 18 000 € in den Haftungsumfang des § 75 AO. Für die übrigen Rückstände greift diese Bestimmung nicht.

Zeitlich erfasst die Haftung nach § 75 AO die Umsatzsteuern, die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden sind. Dies trifft auf die Umsatzsteuer 04 zu, da sie gemäß §§ 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 1, 18 UStG im maßgeblichen Haftungszeitraum entstanden ist.

Eine Haftung des A nach den §§ 75 i. V. m. 45 AO scheitert jedoch letztlich daran, dass diese Steuer nicht innerhalb der Jahresfrist nach Anmeldung des Betriebsübergangs durch den Erwerber H vom Finanzamt festgesetzt wurde: Laut Sachverhalt erfolgte die Anmeldung des Betriebsüberganges am 02. 05. 05, die Steuerfestsetzungen jedoch erst am 06. 11. 06. Damit entfällt eine Haftung des A als Rechtsnachfolger des H nach den §§ 75, 45 AO.

Als **Haftungsnormen außerhalb der AO** kommt § 25 HGB in Betracht.

Die Haftung nach § 25 HGB setzt voraus, dass H das Handelsgeschäft eines Vollkaufmannes unter Fortführung der Firma erworben hat (§§ 17ff. und 4 HGB). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.

Nach Maßgabe der §§ 25 Abs. 1 HGB i. V. m. 45 AO haftet A als Rechtsnachfolger des Erwerbers für sämtliche Geschäftsverbindlichkeiten (Umsatzsteuer und zugehörige Säumniszuschläge, nicht jedoch für die Einkommensteuer nebst Säumniszuschlägen) des L sachlich und zeitlich unbegrenzt.

Anmerkung: Eine Haftung auch für die ESt 04 nebst Säumniszuschlägen, soweit diese aus den gewerblichen Einkünften des L gemäß § 15 EStG herrühren, wird mit entsprechender Begründung ebenfalls als richtig anerkannt.

Ein Haftungsausschluss nach § 25 Abs. 2 HGB steht der Inhaftungnahme nicht entgegen. Im Handelsregister wurde der vertraglich vereinbarte Haftungsausschluss nicht eingetragen und dem Finanzamt als Gläubiger der Steueransprüche der Haftungsausschluss erst am 02. 05. 05 – und damit nicht unverzüglich nach der Übernahme des Geschäfts – angezeigt wurde. Der Haftungsausschluss war somit nicht wirksam.

Ergebnis: A haftet als Rechtsnachfolger des H nach den § 45 AO i. V. m. § 25 Abs. 1 HGB (für die Einkommensteuer und) die Umsatzsteuer 04 des L in Höhe von insgesamt 18 000 € (bzw. 33 000 €) sowie für die Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer i. H. v. 360 € (und ggf. für die Säumniszuschläge zur Einkommensteuer i. H. v. 300 €). A kann durch Haftungsbescheid nach § 191 AO in Anspruch genommen werden.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Festgestellt, dass L Schuldner der Rückstände ist und A nach §§ 45, 191 AO als Gesamtrechtsnachfolger des H in Anspruch genommen werden könnte, wenn H für diese Schulden gehaftet hätte.	1
§ 75 AO untersucht; Unternehmen im Ganzen übertragen.	1
Erkannt, dass Zurückbehaltung des älteren Fahrzeugs unschädlich ist. Festgestellt, dass der vertragliche Haftungsausschluss unbeachtlich ist.	1
Haftungsumfang: nur unternehmensbedingte Steuern; somit lediglich die Umsatzsteuer 04 i. H. v. 18 000 €.	1
Zeitlicher Haftungsumfang erfüllt, soweit USt 04 rechtzeitig entstanden.	1
Haftung scheitert aber, da die USt 04 nicht innerhalb der Jahresfrist nach Anmeldung des Betriebsübergangs (02. 05. 05) durch den Erwerber H vom Finanzamt festgesetzt (06. 11. 06) wurde.	1
§ 25 HGB untersucht: Voraussetzungen erfüllt.	1
Haftungsumfang erörtert: sämtliche Geschäftsverbindlichkeiten (Umsatzsteuer und zugehörige Säumniszuschläge, nicht jedoch für die Einkommensteuer nebst Säumniszuschlägen, a. A. vertretbar), zeitlich unbegrenzt.	1
Kein wirksamer Haftungsausschluss nach § 25 Abs. 2 HGB, da nicht unverzüglich nach der Übernahme des Geschäfts angezeigt.	1
Folgerichtiges Ergebnis gebracht	1
Summe	10

Klausuraufgabe 4: Änderung eines ESt-Bescheides nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. c wegen arglistiger Täuschung/Änderung eines ESt-Bescheides nach § 173 AO/Beachtung des Saldierungsverbotes nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO/Mitberichtigung nach § 177 AO

I. Sachverhalt

Der berühmte Golfprofi Till Tiger (T) hat sich in Heidelberg niedergelassen. Er ist seit langem einer der »besten« Mandanten ihrer Kanzlei. T ist in Heidelberg unter der Firma »Tiger Sportwagen« u. a. Vertragshändler der Marke »Ferrari« und kauft und verkauft nebenbei Gebrauchtwagen. Die Firma ist in das Handelsregister eingetragen.

Da T aufgrund seiner Sportkarriere wenig Zeit für den Autohandel aufbringen kann, hat er als Prokuristen Armin Armlang (A) eingestellt. Die Prokura ist ins Handelsregister, Teil A, eingetragen. Lt. Anstellungsvertrag führt A alle Geschäfte des Autohauses. Er ist u. a. auch zuständig für die Buchführung und die kaufmännischen und steuerlichen Belange. Leiter der zum Autohaus gehörenden Kfz-Werkstatt ist Kfz-Meister Karl Klaue (K).

Durch Bescheid vom 10. 02. 08 wurde gegenüber T die Einkommensteuer 06 i. H. v. 800 000 € festgesetzt. Im Bescheid vom 04. 05. 09 wurde die Umsatzsteuer 06 i. H. v. 440 000 € festgesetzt. Beide Festsetzungen erfolgten unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Anlässlich einer Außenprüfung im Februar 09 wurde aufgrund der dort getroffenen Feststellungen unter anderem die Einkommensteuer 06 auf 850 000 € heraufgesetzt. Der insoweit erlassene Änderungsbescheid wurde dem T am 02. 04. 09 bekannt gegeben. Im Bescheid wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

Am 09. 07. 10 ging eine Anzeige des von A entlassenen Autoverkäufers Carl Cabrio (C) beim Finanzamt ein, in der A beschuldigt wird, »schwarz« Gebrauchtwagen gekauft und verkauft zu haben. Die nachfolgenden Ermittlungen der Steuerfahndung (vom 12. 07. bis 15. 07. 10) ergaben folgenden, dem Finanzamt bisher unbekannten Sachverhalt:

Anfang 06 hatte A im Rahmen des Autohauses und im Namen des T nacheinander zehn Gebrauchtwagen von Privatleuten gekauft. Dafür hatte er aus der Kasse des Autohauses insgesamt 120 000 € bar bezahlt. Diese Wagen sind von K in der Werkstatt des T (während der Arbeitszeit) und auf Kosten des Autohauses (z. B. Ersatzteile, Öl, Strom etc.) repariert und hergerichtet worden.

Von April bis August 06 hatte A monatlich zwei der instand gesetzten Wagen im Autohaus im Namen des T an Privatleute verkauft und dafür insgesamt 220 000 € bar kassiert. Die von ihm vereinnahmten Gelder legte er in Höhe der jeweiligen Einkaufspreise (insgesamt 120 000 €) in die Kasse des Autohauses zurück.

Am »Gesamtgewinn« in Höhe von 100 000 € war – wie vorher gemeinsam geplant und abgesprochen – A in Höhe von drei Vierteln (75 000 €) und K in Höhe von einem Viertel (25 000 €) beteiligt.

Um die geschäftlichen Transaktionen gegenüber dem T zu verheimlichen, wurden die diesbezüglichen Geschäftsvorfälle von A auch nicht für steuerliche Zwecke aufgezeichnet. Auch dies wusste K.

Das Finanzamt sieht A und K als Steuerhinterzieher an; T mangels Vorsatz nicht.

A gab bei der Steuerfahndung seine Betrügereien gegenüber T sofort zu. Er ließ sich aber dahingehend ein, dass er keine Steuerhinterziehung begangen habe. Zum einen habe T die USt-Voranmeldungen April 06 bis August 06, die USt-Jahreserklärung und die ESt-Erklärung 06 unterschrieben. Er selbst habe dem Finanzamt gegenüber daher keine falschen Angaben gemacht.

Zum anderen habe er lediglich auf Kosten des T »einige € nebenher« verdienen wollen. Deshalb habe er hinsichtlich einer Steuerhinterziehung nicht absichtlich gehandelt und daher keinen Vorsatz gehabt.

K wendete ein, er habe dem A nur geholfen, was ja nicht so schwerwiegend sei.

Nach der – als zutreffend zu unterstellenden – steuerlichen Auswertung des Sachverhalts durch die Steuerfahndung sind die von A getätigten Geschäfte umsatzsteuerrechtlich und einkommensteuerrechtlich in vollem Umfang dem T zuzurechnen. A ist durch seine Tat nicht selbst Steuerschuldner geworden.

Der Fahndungsbericht enthält folgende – zutreffende – Ermittlung der Gewinnkorrektur des T für 06:

Erlöse aus den Gebrauchtwagenverkäufen: 220 000 € ./. 30 345 € USt	189 655 €
abzüglich Aufwendungen für die Ankäufe	./. 120 000 €
Höherer Gewinn (ohne Berücksichtigung von Gewerbesteuerrückstellungen)	69 655 €

T erfuhr von den Machenschaften auch erst am 09. 07. 10 von C. Er kündigte A und K mit sofortiger Wirkung, zeigte beide wegen Betruges bei der Staatsanwaltschaft an und forderte beide per Rechtsanwalt auf, die ergaunerten Gelder an ihn herauszugeben. Außerdem schickte er am 09. 07. 10 ein als »Selbstanzeige« tituliertes Schreiben an das Finanzamt. In diesem Schreiben legte er die Taten von A und K offen und teilte mit, er habe seinen Steuerberater beauftragt, eine berichtigte USt-Erklärung 06 sowie eine berichtigte ESt-Erklärung 06 zeitnah abzugeben.

Bei der Bearbeitung des Falles stellt der für die Veranlagung des T zuständige Sachbearbeiter S des FA HD mit Entsetzen noch Folgendes fest:

1. Bereits Ende 07 hatte das Finanzamt eine Mitteilung für das Jahr 06 über eine Gewinnbeteiligung des T an einer KG (»ESt-4-B-Mitteilung«) erhalten. Diese betraf laufende Gewinne gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Veräußerungsgewinne i. S. d. § 16 EStG. Die laufenden Gewinne hatte der Mitarbeiter des S richtig ausgewertet. Die ESt erhöhte sich dadurch um 10 000 €. Die Veräußerungsgewinne wurden von ihm jedoch rechtsfehlerhaft in vollem Umfang als steuerfrei behandelt. Bei richtiger Auswertung hätten die Veräußerungsgewinne die Einkommensteuer 06 um weitere 30 000 € erhöht.
2. Hinsichtlich der Einkünfte des T als Golf-Profi (§ 15 EStG) ist dem Finanzamt bei der ursprünglichen Veranlagung ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen. Dieser war auch bei der Außenprüfung nicht aufgefallen. Eine Korrektur dieses Fehlers würde die Einkommensteuer 06 um weitere 65 000 € erhöhen.

II. Aufgabe

Prüfen Sie gutachtlich, ob und ggf. inwieweit der am 02. 04. 09 bekannt gegebene ESt-Änderungsbescheid 06 gegenüber T erneut geändert werden kann!

Hinweis: Der Steuersatz des T soll aus Vereinfachungsgründen 50 % betragen. Gewerbesteuerliche Auswirkungen sind nicht zu berücksichtigen. Auf die Festsetzungsverjährung ist nicht einzugehen!

III. Lösung

Nach der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung kommt eine Änderung des Bescheides gem. § 164 Abs. 2 AO nicht mehr in Frage. Korrekturmöglichkeiten nach § 129 bzw. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind ebenfalls nicht ersichtlich.

Der endgültige ESt-Änderungsbescheid 06 vom 02. 04. 09 könnte aber nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO zu korrigieren sein. Danach darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, geändert werden, soweit er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist. Arglistige Täuschung bedeutet die vorsätzliche Herbeiführung und Ausnutzung eines Irrtums bei der Finanzbehörde.

Der nicht erfasste Gewinn aus den »Schwarzverkäufen« i. H. v. 69 655 € (ohne Berücksichtigung von Gewerbesteuerrückstellungen) führt dazu, dass die ESt 06 i. H. v. 34 827,50 € vorsätzlich hinterzogen worden ist. Aufgrund des Steuersatzes i. H. v. 50 % ergibt sich aus dem Gewinn des T i. H. v. 69 655 € eine Verkürzung der ESt 06 in Höhe von 34 827,50 €.

Das Vorliegen einer Steuerhinterziehung verlangt, dass der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes arglistig getäuscht worden ist. Zwar war T als Steuerschuldner und Adressat des Bescheides gutgläubig und hat selbst nicht vorsätzlich getäuscht. Arglistig handelten vielmehr A und K. Der Wortlaut des § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO verlangt jedoch nicht, dass der Steuerschuldner selbst den Bescheid durch arglistige Täuschung erwirkt haben muss. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift genießen Bescheide generell keinen Bestandsschutz, soweit sie auf unlauterem (= kriminellem) Verhalten beruhen.

Die ESt 06 darf also gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO um 34 827,50 € höher festgesetzt werden.

Der ESt-Bescheid 06 könnte nach § 173 Abs. 1 AO geändert werden. Dabei ist wegen des Grundsatzes des Saldierungsverbotes zwischen Tatsachen mit steuererhöhender Wirkung und Tatsachen mit steuermindernder Wirkung zu trennen.

Der ESt-Bescheid 06 könnte wegen der **Einnahmen aus den Gebrauchtwagenverkäufen** auch nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern sein.

Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Zunächst müssten also Tatsachen vorliegen. Tatsache ist jeder Lebenssachverhalt, der objektiv geeignet ist, einen steuergesetzlichen Tatbestand im Sinne des § 38 AO ganz oder teilweise zu erfüllen und sich damit (grundsätzlich) auf die Höhe der Steuer auswirkt. Lebenssachverhalt ist der Verkauf der zehn Gebrauchtwagen. Diese Geschäftsvorfälle wirken sich gem. § 4 Abs. 4 EStG und § 5 EStG gewinnerhöhend und damit auf die Höhe der Steuer aus. Es liegen also Tatsachen vor.

Die Tatsachen müssten rechtserheblich sein. Dies ist der Fall, wenn das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsache schon bei der ursprünglichen Veranlagung zu einer höheren Steuer gelangt wäre. Hätte das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer durch den Bescheid vom 10. 02. 08 (oder bei dessen Änderung durch Bescheid vom 02. 04. 09) von den Verkäufen gewusst, hätte es den Gewinn (ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung) insoweit um 189 655 € erhöht (220 000 €./. 30 345 € USt) und die Einkommensteuer 06 i. H. v. 94 827,50 € höher festgesetzt. Die Tatsachen sind also rechtserheblich.

Die Tatsachen müssten nachträglich bekannt geworden sein. Eine Tatsache wird nachträglich bekannt, wenn sie im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung zwar vorhanden, dem zuständigen Amtsträger aber nicht bekannt war und nicht bekannt sein musste. Die Verkäufe fanden in 06 statt. Sie sind daher zum Zeitpunkt der Veranlagung des T objektiv existent. Das Finanzamt erfuhr von den Verkäufen erst am 09. 07. 10, also nach der abschließenden Zeichnung der ursprünglichen Veranlagung und der Änderung. Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt der letzten Willensbildung, also die Abzeichnung des Änderungsbescheides. Ein Ermittlungsfehler des Sachbearbeiters ist nicht ersichtlich. Die Tatsachen sind also »neu« i. S. d. § 173 AO.

Vorbehaltlich der Änderungssperre gem. § 173 Abs. 2 AO (siehe unten) ist die Einkommensteuer 06 um 94 827,50 € zu erhöhen.

Der Einkommensteuerbescheid 06 könnte wegen der Aufwendungen für den **Ankauf der Gebrauchtwagen** nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern sein.

Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, und den Stpfl. kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nr. 1 stehen.

Zum Begriff der Tatsache i. S. d. Vorschrift, Definition siehe oben. Lebenssachverhalt sind hier die Aufwendungen für den Ankauf der zehn Gebrauchtwagen. Diese sind Betriebsausgaben i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG. Es liegen also Tatsachen vor.

Die Tatsachen müssten rechtserheblich sein. Das ist der Fall, wenn das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsache bei der ursprünglichen Veranlagung zu einer niedrigeren Steuer gelangt wäre. Hätte das Finanzamt bei der Durchführung der ursprünglichen ESt-Veranlagung 06 oder der geänderten ESt-Veranlagung 06, von den Ankäufen der zehn Gebrauchtwagen gewusst, hätte es die ESt 06 um (50 % von 120 000 € =) 60 000 € niedriger festgesetzt. Die Tatsachen sind daher rechtserheblich.

Die Tatsachen müssten nachträglich bekannt geworden sein. Eine Tatsache wird nachträglich bekannt, wenn sie im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung zwar vorhanden, dem zuständigen Amtsträger aber nicht bekannt war. Die Aufwendungen für den Ankauf der zehn Gebrauchtwagen wurden im Jahr 06 getätigt. Sie existierten also im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung der ursprünglichen wie auch der geänderten ESt-Festsetzung 06. Sie sind daher nachträglich bekannt geworden.

Den T darf kein grobes Verschulden daran treffen, dass die Tatsachen nachträglich bekannt geworden sind. Grobes Verschulden bedeutet Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit. T selbst handelte weder vorsätzlich noch grob fahrlässig.

Allerdings verschwieg A die Betriebsausgaben (auch gegenüber dem Finanzamt) vorsätzlich, um so seine Machenschaften zu verheimlichen. Da A Prokurist des T war und intern für die steuerlichen Belange des Autohauses zuständig war, ist sein grobes Verschulden dem T zuzurechnen. Danach könnte gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht korrigiert werden.

Nach S. 2 dieser Vorschrift ist das Verschulden jedoch unbeachtlich, wenn die Tatsachen in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen im Sinne der Nr. 1 stehen. Das ist hier gegeben: Die Ankäufe der Gebrauchtwagen wurden getätigt, um sie mit Gewinn wieder verkaufen zu können. Ohne die Ankäufe sind die Verkäufe nicht denkbar. Die Ankäufe stehen also sachlich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Verkäufen.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die Änderung (Minderung der Einkommensteuer 06 um 60 000 €) also nicht ausgeschlossen.

Letztlich könnte § 173 Abs. 2 AO eine Korrektur verhindern. Danach können Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nach § 173 Abs. 1 AO nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.

Der (geänderte) Einkommensteuerbescheid 06 vom 02. 04. 09 erging auf Grund einer Außenprüfung.

Zwar hatte T weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen. Der Wortlaut des § 173 Abs. 2 AO verlangt jedoch nicht, dass der Steuerschuldner selbst Steuerhinterzieher sein muss. Der Tatbestand des § 370 AO kann auch in mittelbarer Täterschaft und durch Dritte – hier durch A und K – erfüllt werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 25 Abs. 1 StGB). Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO greift daher nicht ein.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO ist die Einkommensteuer 06 also um insgesamt 34 827,50 € zu erhöhen.

Änderungsmöglichkeiten wegen der unzutreffenden Auswertung der ESt-4-B-Mitteilung

Der Fehler bei der Auswertung der ESt-4-B-Mitteilung könnte nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigiert werden. Danach ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

Dazu müsste ein Grundlagenbescheid vorliegen. Darunter sind Verwaltungsakte zu verstehen, die für die Festsetzung einer Steuer bindend sind, u. a. z. B. Feststellungsbescheide.

Hier wurde der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer KG für das Kalenderjahr 06 erlassen (§ 179 Abs. 2 S. 2 und § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). In diesem Bescheid wurden dem T Einkünfte zugerechnet, die seine Einkommensteuerschuld 06 um 30 000 € erhöhen. Es liegt daher ein Grundlagenbescheid vor, der Bindungswirkung entfaltet, § 182 Abs. 1 AO.

Im vorliegenden Fall beruht der zu ändernde Einkommensteuerbescheid jedoch schon auf dem Grundlagenbescheid. Die ESt-4-B-Mitteilung ist bereits ausgewertet worden.

Allerdings unterlief dem ersten Mitarbeiter des S dabei ein Rechtsanwendungsfehler. D. h., dass die im Grundlagenbescheid festgestellten Besteuerungsgrundlagen im Folgebescheid nicht zutreffend berücksichtigt worden sind. In diesem Fall kann – und muss – der Folgebescheid – hier also der Einkommensteuerbescheid 06 – nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO so lange innerhalb der Festsetzungsfrist geändert werden, bis die Besteuerungsgrundlagen richtig erfasst sind.

Die Einkommensteuer 06 ist daher nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO um 30 000 € zu erhöhen.

Korrektur wegen des Rechtsanwendungsfehlers

Der Rechtsanwendungsfehler könnte gemäß § 177 AO »mitberichtigt« werden. Dazu müsste ein materieller Fehler im Sinne des § 177 AO vorliegen. Materielle Fehler sind alle Fehler einschließlich offenbarer Unrichtigkeiten im Sinne des § 129 AO, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht, § 177 Abs. 3 AO.

Darunter fällt auch der Rechtsanwendungsfehler in Höhe von 65 000 € bei den Einkünften des T als Golf-Profi.

Aufgrund des § 177 Abs. 2 AO darf jedoch nur berichtigt werden, »soweit die Änderung reicht«. D. h., es darf nur innerhalb des Änderungsrahmens, den selbständige Korrekturvor-

schriften bilden, gegengerechnet werden. Da sich der materielle Fehler steuererhöhend auswirkt, darf er allein mit der Steuerminderung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (60 000 €) verrechnet werden. Das bedeutet, dass der materielle Fehler die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in vollem Umfang in Höhe von 60 000 € kompensiert. Die überschießenden 5 000 € können dagegen nicht gegengerechnet werden. Sie werden nicht berücksichtigt. Der materielle Fehler wirkt sich also gem. § 177 Abs. 2 AO nur in Höhe von 60 000 € steuererhöhend aus.

Ergebnis:

Steuerfestsetzung im Bescheid vom 02. 04. 09	850 000,00 €
Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	+ 94 827,50 €
Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	./. 60 000,00 €
Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO	+ 30 000,00 €
Änderung gem. § 177 Abs. 2 AO	+ 60 000,00 €
Summe:	974 827,50 €

Anmerkung: Bei der Berechnung bleibt die Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO betragsmäßig unberücksichtigt, da sie identisch ist mit der Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO. Die im Ermessen des FA stehende Korrekturmöglichkeit nach § 172 AO tritt aus Konkurrenzgründen hinter den gebundenen Korrekturen nach § 173 AO zurück.

Im Ergebnis ist die Einkommensteuer 06 also neu in Höhe von 974 827 € festzusetzen.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Festgestellt, dass § 164 Abs. 2 AO, § 129 bzw. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht eingreifen.	1
§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO geprüft; unlautere Mittel untersucht.	1
Festgestellt, dass Gewinn aus den »Schwarzverkäufen« vorsätzlich hinterzogen worden ist.	1
Festgestellt, dass nicht der Steuerschuldner selbst vorsätzlich getäuscht haben muss; ausreichend ist auch Täuschung durch A und K; Ergebnis: § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO ist erfüllt.	1
§ 173 Abs. 1 AO untersucht; Grundsatz des Saldierungsverbotes angewandt und zwischen Tatsachen mit steuererhöhender Wirkung und Tatsachen mit steuermindernder Wirkung getrennt.	1
Wegen der **Einnahmen** § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geprüft; Lebenssachverhalt ist der Verkauf der zehn Gebrauchtwagen.	1
Rechtserheblichkeit geprüft und bejaht; nachträgliches Bekanntwerden geprüft und bejaht.	1
Wegen **Ausgaben** § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geprüft; Lebenssachverhalt sind die Aufwendungen für den Ankauf der zehn Gebrauchtwagen.	1

	Punkte
Rechtserheblichkeit und nachträgliches Bekanntwerden geprüft und bejaht.	1
Erkannt, dass den T kein grobes Verschulden trifft.	1
Grobes Verschulden des A dem T zugerechnet. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO greift nicht.	1
S. 2 angewandt: Verschulden ist unbeachtlich (mit Begründung).	1
§ 173 Abs. 2 AO verhindert Korrektur; aber Durchbrechung der Änderungssperre wegen Steuerhinterziehung.	1
Nicht erforderlich, dass Steuerschuldner selbst Steuerhinterziehung begangen hat; nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO ist die ESt 06 also um insgesamt 34 827,50 € zu erhöhen	1
Für Fehler bei der Auswertung der ESt-4-B-Mitteilung § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geprüft; Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer KG als Grundlagenbescheid bezeichnet.	1
Festgestellt, dass der zu ändernde ESt-Bescheid bereits auf Grundlagenbescheid beruht.	1
Weitere Korrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO erforderlich, um Bindungswirkung umzusetzen; ESt ist um 30 000 € zu erhöhen.	1
Rechtsanwendungsfehler i. H. v. 65 000 € nach § 177 AO mitzuberichtigen.	1
Kompensation zutreffend durchgeführt; erkannt, dass 5 000 € nicht gegengerechnet werden können.	1
Folgerichtiges Ergebnis gebracht.	1
Summe	20

Klausuraufgabe 5: Voraussetzungen der Aussetzung und der Aufhebung der Vollziehung/Verhältnis der Aussetzung der Vollziehung bei Grundlagen- und Folgebescheiden/Rechtsbehelfsmöglichkeiten bei Ablehnung durch das Finanzamt

I. Sachverhalt

Fritz Fuchs (F) als Komplementär und Hans Hase (H) als Kommanditist, beide wohnhaft im Bezirk des Finanzamtes Mosbach (FA MOS), sind die einzigen Gesellschafter der Fuchs & Hase-Finanzdienstleistungs-KG (KG) mit Sitz in Heidelberg. Diese hat gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2004 Klage zum Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) eingereicht, über die bis heute nicht entschieden ist. Grundlage der Klage ist eine Rechtsfrage zur Behandlung grenzüberschreitender steuermindernder Sachverhalte, zu der der BFH bisher noch nicht Stellung genommen hat und zu der die Finanzgerichte unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten.

Mit Bescheid vom 24. 05. 2006 hatte das Finanzamt Heidelberg (FA HD) antragsgemäß die Vollziehung des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheides in Höhe eines Teilbetrages von 654 000 € ausgesetzt. Von diesem Betrag entfallen auf den Komplementär F 504 000 €, auf den Kommanditisten H 150 000 €.

Mit inhaltsgleichen Schreiben jeweils vom 31. 05. 2006 lehnte das FA MOS gegenüber F und H die Aussetzung der Vollziehung der ESt-Bescheide 2004 mit der Begründung ab, die Bescheide hätten wegen geleisteter Vorauszahlungen zu keiner Abschlusszahlung, sondern bereits zu einer Erstattung geführt. Die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung mit dem Ziel einer weiteren Erstattung lägen somit nicht vor.

F und H ersuchen daraufhin mit Schreiben vom 24. 06. 2006 das FG um Rechtschutz und stellten dort die sachgerechten Anträge.

II. Aufgabe

1. Hat das FA MOS die Aussetzung der Vollziehung der ESt-Bescheide 2004 des F und des H zu Recht abgelehnt?
2. Welche Möglichkeiten haben – unabhängig von der im Sachverhalt geschilderten Vorgehensweise – F und H, um gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung durch das nach ihrer Ansicht provinzielle FA MOS vorzugehen? Welcher Möglichkeit würden Sie den Vorzug geben (mit kurzer Begründung!)?
3. Wie wird das Finanzgericht über die Anträge vom 24. 06. 2006 entscheiden?

III. Lösung

Frage 1:

Gemäß § 69 Abs. 2 S. 1 und 2 FGO kann, bzw. soll das FA während eines laufenden gerichtlichen Verfahrens die Vollziehung eines angefochtenen Steuer-Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte.

Grundvoraussetzung für die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der ESt-Bescheide von F und H ist aber, dass diese Bescheide »angefochten«, d. h. im Zeitpunkt der AdV mit dem Rechtsbehelf der Klage angegriffen sind. Dies ist laut Sachverhalt nicht gegeben.

Nach § 69 Abs. 2 S. 4 FGO kommt es hierauf aber nicht an: Wenn bei einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 S. 1 AO) AdV gewährt wurde, ist auch die Vollziehung der Folgebescheide auszusetzen. Diese Rechtslage ist im vorliegenden Fall gegeben, da das FA HD (als Betriebs-FA gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) die AdV des Gewinnfeststellungsbescheid 2004 verfügt hatte. Dieser Bescheid ist als Grundlagenbescheid für die ESt-Bescheide 2004 der Gesellschafter F und H bindend (§ 182 Abs. 1 AO). Auf einen Einspruch der Gesellschafter gegen die »Folge«-ESt-Bescheide kommt es somit ausnahmsweise nicht an.

Problematisch ist des Weiteren die zweite Voraussetzung der AdV: Es muss ein »vollziehbarer« Verwaltungsakt vorliegen. Da die ESt-Bescheide von F und H bereits zu einer Erstattung geführt haben, würde die AdV, wie das FA MOS festgestellt hat, zu einer weiteren Erstattung von geleisteten Vorauszahlungen führen. Von den Stpfl. wird also nichts verlangt, was »vollstreckbar« wäre. Dies hindert allerdings die Möglichkeit einer AdV nicht, man spricht insoweit lediglich von der »Aufhebung« der Vollziehung (siehe auch § 69 Abs. 2 S. 7 FGO).

Aufgrund § 69 Abs. 2 S. 8 FGO ist aber die »Aufhebung (wie die Aussetzung) der Vollziehung« beschränkt auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen. Diese Beschränkung der AdV-Möglichkeit gilt nicht nur im Falle eines Rechtsbehelfes gegen den Steuerbescheid selbst, sondern auch im Falle einer AdV bei dem dazu gehörigen Grundlagenbescheid (vgl. AEAO zu § 361 Nr. 6 S. 7).

Hiernach ist für eine AdV mit Ziel der Erstattung von Vorauszahlungen kein Raum vorhanden. Das FA MOS hat die AdV zu Recht abgelehnt.

Frage 2:

Da die Ablehnung der AdV durch das FA MOS einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO darstellt, haben die Stpfl. zum einen die Möglichkeit hiergegen Einspruch zum FA MOS einzulegen, § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO. Der Negativkatalog des § 348 AO ist nicht einschlägig. Der Einspruch führt im Falle seiner Zulässigkeit (insbesondere Fristwahrung) zu einer vollumfänglichen Überprüfung der Ablehnungsentscheidung.

Die Stpfl. haben zum andern aber auch die Möglichkeit, nach § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 S. 1 FGO das Finanzgericht anzurufen und dort den Antrag auf AdV zu stellen. Die sich aus dem Prioritätsgrundsatz ergebende eingeschränkte Zulässigkeit der Anrufung des FG greift in diesem Fall nicht, da das FA die AdV-Anträge der Stpfl. bereits negativ beschieden hat (§ 69 Abs. 4 S. 1 FGO).

Letzterer Möglichkeit ist m. E. der Vorzug zu geben, da im ersten Fall die gleiche Finanzbehörde den Antrag u. U. nochmals abschlägig bescheiden könnte, was zu einem unnötigen Zeitverlust führt. Das weitaus gewichtigere Argument ergibt sich indes aus den § 361 Abs. 5 AO und § 69 Abs. 7 FGO: Gegen eine ggf. erlassene abweisende Einspruchsentscheidung wäre eine weitere Klagemöglichkeit nicht gegeben und die Stpfl. wären auch in diesem Fall auf den Weg der Antragstellung nach § 69 Abs. 3 FGO verwiesen. (Nachteilig könnte u. U. aber der Kostennachteil beim gerichtlichen Verfahren sein.)

Frage 3:

Das FG wird den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung im Hinblick auf § 69 Abs. 3 S. 4 FGO als unbegründet abweisen.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Frage 1:	
§ 69 Abs. 2 S. 1 und 2 FGO als richtige Rechtsgrundlage erkannt; grds. ist Anfechtung des Verwaltungsaktes Voraussetzung für AdV.	1
§ 69 Abs. 2 S. 4 FGO als Sonderregelung erkannt.	1
Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung untersucht.	1
§ 69 Abs. 2 S. 8 FGO erkannt; keine AdV möglich.	1
Frage 2:	
Ablehnung der AdV als Verwaltungsakt mit Einspruch angreifbar.	1
Nach § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 S. 1 FGO Antrag auf AdV beim FG möglich, da Prioritätsgrundsatz beachtet.	1
Mit Begründung für AdV-Antrag zum FG Vorrang gegeben.	1
Frage 3:	
FG wird den Antrag wegen § 69 Abs. 3 S. 4 FGO als unbegründet abweisen.	1
Summe	8

Klausuraufgabe 6: Berechnung von Stundungszinsen und Säumniszuschlägen/ Nachforderungszinsen nach § 233a AO

I. Sachverhalt

Das Finanzamt Ludwigsburg (FA LB) hat für die getrennt lebenden Eheleute Martin und Frieda Zoff (MZ und FZ) Einzelveranlagungen zur ESt 06 durchgeführt. Gegen MZ setzte das Finanzamt die ESt 06 mit Bescheid vom 19. 06. 08 (Postaufgabe) i. H. v. 25 675 € fest und stellte die Abschlusszahlung über 7 985 € zum 24. 07. 08 fällig. Zusätzlich setzte das FA gegen MZ einen Verspätungszuschlag i. H. v. 500 € (§ 152 AO) fest. Auf einen entsprechenden Stundungsantrag des MZ hin stundete das Finanzamt die insgesamt fälligen Forderungen bis zum Ablauf des 24. 12. 08, einem Sonntag, verzinslich. MZ beglich seine Schulden (ESt, Stundungszinsen und Verspätungszuschlag) beim Finanzamt am 24. 12. 08 durch Übergabe eines gedeckten Schecks an den zuständigen Amtsträger.

Gegen FZ setzte das Finanzamt durch am 07. 07. 08 zur Post gegebenen Bescheid eine ESt in Höhe von 14 985 € fest. Ein Verspätungszuschlag wurde wegen der besonderen Umstände des Falles nicht festgesetzt. Die in gleicher Höhe lautende Abschlusszahlung wurde ab Fälligkeit auf Antrag der FZ auf vier Monate verzinslich gestundet. FZ bezahlte ihre Schulden (ESt und Stundungszinsen) beim Finanzamt

Alternative 1: Durch Übergabe eines gedeckten Schecks am 09. 12. 08
Alternative 2: Durch Überweisung, Belastung des Kontos der FZ am 13. 12. 08, Gutschrift auf dem Konto des Finanzamtes am 14. 12. 08
Alternative 3: Durch Überweisung, Belastung des Kontos der FZ am 13. 12. 08, Gutschrift auf dem Konto des Finanzamtes am 15. 12. 08.

II. Aufgabe

1. Berechnen Sie die gegen MZ und FZ festzusetzenden Stundungszinsen!
2. Hätte das Finanzamt gegen MZ noch weitere Zinsen festsetzen können?
3. Sind Säumniszuschläge angefallen? Wenn ja, bei wem und in welcher Höhe sind sie zu erheben?

III. Lösung

Frage 1:

Stundung des MZ: Stundungszinsen (§ 234 AO) sind für die Dauer einer gewährten Stundung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zu erheben. Nach § 233 S. 2 AO sind steuerliche Nebenleistungen nicht verzinslich, so dass der festgesetzte Verspätungszuschlag i. H. v. 500 € nicht der Verzinsung unterliegt.

Der Zinszahlungszeitraum beginnt mit dem Tag nach der Fälligkeit. Dieses ist der 25. 07. 08, (Bekanntgabe am 22. 06. 08 – § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO – Zahlungsfrist von einem Monat – § 36 Abs. 4 EStG – Fälligkeit der Abschlusszahlung am 22. 07. 08, wegen § 108 Abs. 3 AO Verschiebung des Fristendes auf den 24. 07. 08). Die Stundung dauert laut Sachverhalt bis zum 24. 12. 08. Der Stundungszeitraum macht damit fünf volle Monate aus. § 108 Abs. 3 AO ist bei der Zinsberechnung nicht auf den letzten Monat anzuwenden mit der Folge, dass der fünfte Monat erst nach dem 26. 12. 08 vollendet wäre.

Die gegen MZ per Zinsbescheid (§ 239 AO) festzusetzenden Zinsen belaufen sich somit auf 2,5 % aus 7 950 € = 198,75 €, abgerundet nach § 239 Abs. 2 AO auf 198 €.

Stundung der FZ: Die Abschlusszahlung der FZ i. H. v. 14 985 € war am 10. 08. 08 zur Zahlung fällig (Bekanntgabe am 10. 07. 08, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, einmonatige Zahlungsfrist, § 36 Abs. 4 EStG). Die Stundung begann somit am 11. 08. 08, dauerte laut Sachverhalt vier Monate und endete folglich mit Ablauf des 10. 12. 08, wegen § 108 Abs. 3 AO allerdings am 11. 12. 08. Dass das Ende des ersten Stundungsmonats ebenfalls auf einen Sonntag (10. 08. 08) fällt, ändert an diesem Ergebnis nichts, da § 108 Abs. 3 AO nur für das Ende einer einheitlichen Frist gilt.

Gegen FZ sind somit 2 % aus 14 900 € = 298 € Zinsen festzusetzen (§§ 238, 239 AO).

Frage 2:

Neben den Stundungszinsen kommt für die ESt-Abschlusszahlung 06 i. H. v. 7 985 € noch Nachforderungszinsen gem. § 233a AO in Betracht.

Der Zinslauf beginnt mit Ablauf des 31. 03. 08 (§ 233a Abs. 2 S. 1 AO) und endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 S. 3 AO), also dem Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheides am 22. 06. 08.

Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Zinslauf zwei volle Monate gedauert, so dass (2 × 0,5 %=) 1 % Zinsen aus 7 950 €, somit 79,50 €, abgerundet 79 € angefallen sind (§§ 238, 239 Abs. 2 AO). Diese Zinsen waren gem. § 233a Abs. 4 AO mit der Steuer festzusetzen.

Frage 3:

Säumniszuschläge bei MZ? Säumniszuschläge fallen an, wenn der Stpfl. rückständige Steuern nicht bei Fälligkeit zahlt (§ 240 AO). MZ hat seine Rückstände am 24. 12. 08 durch Übergabe eines gedeckten Schecks an den zuständigen Amtsträger bezahlt. Der Eingang der Zahlung erfolgt somit nach § 224 Abs. 2 Nr. 1 2. Alt. AO mit dem dritten Tag danach – also am 27. 12. 08. Die Stundung des MZ endete regulär mit Ablauf des 24. 12. 08. Da dies aber ein Sonntag ist, verschiebt sich das Fristende auf den nachfolgenden Werktag (§ 108 Abs. 3 AO), mithin den 27. 12. 08. MZ hat somit vor Eintritt der Säumnis gezahlt, Säumniszuschläge sind daher nicht angefallen.

Säumniszuschläge bei FZ? Die Abschlusszahlung zur ESt 01 der FZ war am 11. 12. 08 fällig. Auf die ebenfalls zu diesem Zeitpunkt (typisierende Betrachtungsweise) fälligen Stundungszinsen fallen keine Säumniszuschläge an, § 240 Abs. 2 AO.

Alternative 1: Zahlung durch Übergabe eines gedeckten Schecks am 09. 12. 08

Auch hier ist gemäß § 224 Abs. 2 Nr. 1 2. Alt. AO die Zahlung nicht bereits mit Scheckeingang am 09. 12. 08, sondern erst mit dem dritten Tag geleistet – also am 12. 12. 08. Dies ist der erste Tag nach Eintritt der Fälligkeit, so dass mit Beginn dieses Tages Säumnis vorliegt. Es sind somit 1 % Säumniszuschlag von 14 950 € = 149,50 € entstanden, § 240 Abs. 1 AO. Diese werden auch erhoben, obwohl die Zahlung innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 S. 1 AO erfolgte (Beginn 12. 12. 08, Dauer drei Tage, Ablauf 15. 12. 08). Nach § 240 Abs. 3 S. 2 AO gilt die Schonfrist aber nicht im Fall der Zahlung nach § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO. FZ müsste den Säumniszuschlag somit bezahlen, falls er ihr nicht – wie in der Praxis wohl üblich – aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO) erlassen wird.

Alternative 2: Zahlung durch Überweisung, Belastung des Kontos der FZ am 13. 12. 08, Gutschrift auf dem Konto des FA am 14. 12. 08

Auch bei dieser Alternative erfolgte die Zahlung im Säumniszeitraum und zwar am 14. 12. 08. Maßgebend hierfür ist nicht der Tag der Abbuchung vom Konto der Stpfl., sondern der Tag der Gutschrift auf dem Konto der Finanzkasse, § 224 Abs. 2 Nr. 2 AO. Es ist somit

wieder 1 % Säumniszuschlag angefallen (149,50 €). Diese werden aber nicht erhoben, weil die Zahlung innerhalb – wenn auch am letzten Tag – der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO erfolgte. § 240 Abs. 3 S. 2 AO gilt in diesem Fall nicht.

Alternative 3: Zahlung durch Überweisung, Belastung des Kontos der FZ am 13. 12. 08, Gutschrift auf dem Konto des FA am 15. 12. 08

Die Zahlung gilt mit Gutschrift auf dem Konto des FA (15. 12. 08) als entrichtet. An diesem Tag ist die Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO bereits abgelaufen, so dass bei Alt. 3 1 % Säumniszuschlag (149,50 €) angefallen sind und auch erhoben werden.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Frage 1:	
MZ: Festgestellt, dass steuerliche Nebenleistungen nicht verzinst werden.	1
Stundungszeitraum mit fünf Monaten errechnet.	1
Stundungszinsen i. H. v. 198,75 €, nach § 239 Abs. 2 AO abgerundet 198 € errechnet.	1
FZ: Stundungszinsen i. H. v. 299 € errechnet.	1
Frage 2:	
§ 233a AO erkannt.	1
Zinszeitraum richtig berechnet.	1
79,50 € Zinsen, abgerundet 79 € errechnet.	1
Frage 3:	
Säumniszuschläge bei MZ nicht angefallen.	1
FZ: auf Stundungszinsen fallen keine Säumniszuschläge an, § 240 Abs. 2 AO.	1
Alt. 1: 1 % Säumniszuschlag (aus 14 950 € = 149,50 €) entstanden, Schonfrist gilt im Fall der Zahlung nach § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht.	1
Alt. 2: 1 % Säumniszuschlag angefallen (149,50 €); wegen Schonfrist nicht zu erheben.	1
Alt. 3: Schonfrist abgelaufen; 1 % Säumniszuschlag angefallen und auch zu erheben.	1
Summe	12

Klausuraufgabe 7: HInzuziehung und Beiladung zu Rechtsbehelfsverfahren/ Voraussetzungen von Untätigkeitseinspruch und Untätigkeitsklage/ Korrektur wegen neuer Tatsachen/Berichtigung von mechanischen Fehlern/Zulässigkeit und Begründetheit eines Einspruches/ Aussetzung der Vollziehung

I. Sachverhalt

In Heidelberg, Hauptstraße 12, befindet sich u. a. das Reisebüro »Suntours«, das in der Rechtsform einer OHG betrieben wird. Gesellschafter sind Manni Münner (M) mit einer Beteiligung von 40 % und Knut Kammerlander (K) mit einer Beteiligung von 60 %. M wohnt über den Büroräumen in Heidelberg, K wohnt in Mannheim. Laut Gesellschaftsvertrag ist nur M geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Die Empfangsvollmacht gem. § 183 Abs. 1 S. 1 AO wird M zugeordnet und zwar auch für Einspruchsentscheidungen.

Die Erklärung zur OHG-Gewinnfeststellung 02 wird zeitnah im Jahr 03 abgegeben; in der Erklärung wird abweichend vom Gesellschaftsvertrag von einem Gewinnverteilungsschlüssel M = 30 % und K = 70 % ausgegangen. Die Abweichung ist für das örtlich zuständige FA Heidelberg nicht erkennbar, da der Gesellschaftsvertrag vom FA bisher nicht angefordert wurde.

Hinweis: Das mag zwar ein grober Ermittlungsfehler des FA sein, unterstellen Sie aber, dass der Erklärungsfehler der Stpfl. überwiegt. Unterstellen Sie weiter, dass die Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels auf 30:70 im Jahr 03 vorgenommen wurde und steuerlich nicht zurückwirkt.

Der OHG-Gewinnfeststellungsbescheid 02 erging wie erklärt im Jahr 03, ebenso die jeweiligen ESt-Bescheide 02 von M und K. Sämtliche Bescheide sind zunächst nicht angegriffen worden; die Einspruchsfristen sind inzwischen abgelaufen. Die Bescheide sind ohne Nebenbestimmungen ergangen.

Im Januar 04 findet bei der OHG eine Außenprüfung statt, die relativ glimpflich ausgeht: Im Prüfungsbericht wird nur beanstandet, dass die für das Jahr 02 erklärte Verteilung des OHG-Gewinns nicht dem Gesellschaftsvertrag 02 entspreche und eine steuerliche Rückwirkung nicht akzeptiert werden könne (siehe oben, dies soll richtig sein!).

Daraufhin korrigiert das FA im April 04 den OHG-Gewinnfeststellungsbescheid 02 und setzt den Gewinnanteil des M um 30 000 € herauf und den Anteil des K um 30 000 € herunter. Die Korrektur wird auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO gestützt. Gegen diesen Korrekturbescheid legt M fristgemäß Einspruch ein.

Der ESt-Bescheid des K wird der Korrektur versehentlich nicht angepasst, da das FA Mannheim von der Korrektur nicht in Kenntnis gesetzt wurde.

K erfährt von der Korrektur nur telefonisch durch M. An dem Einspruchsverfahren wird er vom FA nicht beteiligt, zeigt aber auch von sich aus nicht das geringste Interesse am Ausgang des Verfahrens. Im September 04 erging die Einspruchsentscheidung, worin der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen wurde. Die Entscheidung wurde in einer Ausfertigung an die Geschäftsadresse der OHG »zu Händen des Geschäftsführers M« bekannt gegeben. Vom Inhalt der Einspruchsentscheidung erfährt K wiederum nur telefonisch.

M reicht nun innerhalb der Klagefrist Klage beim Finanzgericht Baden-Württemberg ein. Das Finanzgericht lädt K im Oktober 04 zu dem gerichtlichen Verfahren bei.

Während des Klageverfahrens stellt **K** beim FA Mannheim einen Antrag »auf Herabsetzung der ESt 02 um 21 000 €«, wobei er sich auf die geänderte OHG-Gewinnfeststellung 02 vom April 04 sowie auf einen Schreibfehler in der ESt-Erklärung 01 (vgl. unten) beruft.

Der Antrag wurde vom FA mit Schreiben von Ende November 04 abgelehnt mit der Begründung, es müsse erst der Ausgang des Klageverfahrens abgewartet werden und außerdem dürften im Klageverfahren keine Korrekturen durch das FA vorgenommen werden.

Anfang Dezember 04 legt K zur Durchsetzung seines Anspruchs auf Herabsetzung seiner ESt 02 den gegebenen Rechtsbehelf ein. Er beantragt:

- Die Herabsetzung der ESt 02 von 100 000 € auf 85 000 € wegen der Minderung seines OHG-Anteils.
- Die weitere Herabsetzung der ESt 02 auf 79 000 € mit der Begründung, er habe sich bei der Abfassung seiner ESt-Erklärung 02 verrechnet und versehentlich den Zinsaufwand im V+V-Bereich zu niedrig angesetzt. Die fehlerhafte Addition sei aus einem der Erklärung beigegebenen Erläuterungsblatt leicht zu ersehen gewesen.

Hinweis: Dies soll richtig sein!

K will die 21 000 € ESt-Minderung in der Vollziehung aussetzen lassen. Da er das FA Mannheim für voreingenommen hält, stellt er den AdV-Antrag direkt beim FG Baden-Württemberg.

II. Aufgabe

Beantworten Sie in Form eines Gutachtens folgende Fragen:

1. Hätte das FA Heidelberg den K zu dem von M angestrengten Einspruchsverfahren hinzuziehen müssen? Welche Rechtsfolgen ergeben sich aus dem Verhalten des FA?
2. Musste das Finanzgericht Baden-Württemberg den K beiladen? Welche Rechtsfolge hat diese Beiladung?
3. K stellte während des Klageverfahrens einen »Antrag auf Herabsetzung der ESt 02«, den das FA ablehnte. Angenommenen, seit dem Antrag seien sechs Monate verstrichen: Könnte K bei dem vorgegebenen Sachverhalt Untätigkeitseinspruch oder Untätigkeitsklage erheben? (Der sich anschließend ereignete Sachverhalt soll dabei außer Betracht bleiben.)
4. Wie wird das FG Ihres Erachtens über die Begründetheit der Klage gegen den OHG-Gewinnfeststellungs-Korrekturbescheid 02 vom April 04 entscheiden?
5. Ist der von K Anfang Dezember 04 eingelegte Einspruch zulässig und begründet?
6. Kann K einen AdV-Antrag direkt beim FG Baden-Württemberg stellen?

III. Lösung

Frage 1:

Das FA Heidelberg hätte K dann zu dem Einspruchsverfahren hinzuziehen müssen, wenn ein Fall der notwendigen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 3 AO vorlag. Notwendig hätte K hinzugezogen werden müssen, wenn er an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt war, dass die Entscheidung sowohl dem Einspruchsführer M als auch K gegenüber einheitlich ergehen musste. Einer der Hauptfälle der notwendigen Hinzuziehung liegt bei Einsprüchen gegen einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen vor. Wenn in diesen Fällen jemand gem. § 352 Abs. 1 AO zulässig Einspruch einlegt, sind alle anderen Personen, die in der Sache ebenfalls gem. § 352 Abs. 1 AO einspruchsbefugt sind, aber keinen Einspruch eingelegt haben, notwendig hinzuzuziehen.

Übertragen auf vorliegenden Sachverhalt bedeutet dies Folgendes: M hat gegen den einheitlichen und gesonderten OHG-Gewinnfeststellungsbescheid 02 Einspruch eingelegt. Seine Einspruchsbefugnis ergab sich aus seiner Stellung als OHG-Geschäftsführer (= § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO; außerdem war § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO einschlägig, da um die prozentuale Beteiligung an der OHG gestritten wurde).

K seinerseits wäre gem. § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO einspruchsbefugt gewesen, weil eben die Gewinnverteilung/prozentuale Beteiligung am OHG-Gewinn Streitgegenstand war (dass sich bei K letztlich der Gewinnanteil erhöhen wurde, spielt keine Rolle, denn bei Grundlagenbescheiden wird immer einer Beschwer unterstellt, vgl. AEAO zu § 350 Tz.5). Da K keinen Einspruch einlegte, obwohl er dazu befugt war, hätte er deshalb nach obiger Regel notwendig zu dem von M geführten Einspruchsverfahren hinzugezogen werden müssen (wobei unerheblich war, ob K an dem Ausgang des Verfahrens Interesse zeigte oder nicht; Hauptsache ist, dass K von Amts wegen die Möglichkeit geboten wurde, sich an dem Einspruchsverfahren zu beteiligen – was er daraus macht, ist seine Sache).

K hätte also zu dem von M angestrengten Einspruchsverfahren hinzugezogen werden müssen. Da dies nicht geschah, liegt ein erheblicher Verfahrensverstoß vor. Dieser Fehler hat zur Folge, dass die Einspruchsentscheidung zunächst gegenüber K nicht wirksam wurde. Dies gilt, obwohl M gem. § 183 Abs. 1 S. 1 AO auch bzgl. der Einspruchsentscheidung Vollmacht besaß und daher die Entscheidung mit Eingang bei M auch gegenüber K als bekannt gegeben gilt).

Hinweis: Wollte man hier Wirksamkeit der Einspruchsentscheidung auch gegenüber K annehmen, würde ihm gegenüber die Klagefrist des § 47 Abs. 1 FGO anlaufen, was zu einem m. E. nicht hinnehmbaren Ergebnis führen würde.

Frage 2:

Kommt es zum Klageverfahren, muss auch dort die Regel der notwendigen Hinzuziehung beachtet werden, d. h. liegt ein Fall der notwendigen Hinzuziehung vor, muss das Gericht von Amts wegen gem. § 60 Abs. 3 FGO eine sog. notwendige Beiladung aussprechen. Dies tat das FG im Oktober 04.

Rechtsfolgen: Die notwendige Beiladung bewirkt, dass K im Klageverfahren dieselbe Rechtsstellung wie der notwendig Hinzugezogene im Einspruchsverfahren erhält (er kann jetzt beispielsweise eigene Angriffs- und Verteidigungsmittel vortragen oder Beweis erbringen; ihm müssen Klageschrift und sonstige Schriftsätze zur Kenntnis gelangen und das Urteil muss auch ihm zugestellt werden), s. auch § 60 Abs. 6 FGO.

Die notwendige Beiladung bewirkt ferner, dass der Verfahrensverstoß des FA (= Übersehen des § 360 Abs. 3 AO) geheilt wird; auch die Unwirksamkeit der Einspruchsentscheidung gegenüber K wird nun geheilt (BFH vom 22. 11. 1988 BStBl II 1989, 359).

Frage 3:

Die Lösung hängt davon ab, ob man in dem Antrag einen Einspruch gegen den ESt-Bescheid 02 sieht. Da lt. Sachverhalt der ursprüngliche ESt-Bescheid 02 des K längst bestandskräftig geworden ist, kann ein Einspruch gegen diesen Bescheid nicht gemeint sein (ein Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsänderungsbescheid 02 übrigens auch nicht, da K mit der Korrektur = Herabsetzung seines Gewinnanteils um 30 000 € wohl einverstanden ist, sonst würde er sich nicht auf den Vorgang beziehen).

Folglich kann der Antrag nur als ein – auf § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 129 AO gestützter – Korrekturantrag hinsichtlich des ursprünglichen ESt-Bescheids 02 aufgefasst werden.

Deshalb scheidet die in § 46 FGO geregelte Untätigkeitsklage von vornherein aus, da es hier nicht um das »Liegenlassen eines Einspruchs« geht.

Aber auch ein Untätigkeitseinspruch kann nicht zulässigerweise eingelegt werden, denn dieser setzt gem. § 347 Abs. 1 S. 2 AO voraus, dass über den Antrag noch nicht entschieden wurde. Im vorliegenden Fall wurde der Antrag jedoch abgelehnt, das FA ist also nicht untätig geblieben. Ob die Ablehnung fehlerhaft war oder nicht, ist in diesem Zusammenhang ohne Belang.

Hinweis: Eine abweichende Auffassung wird akzeptiert. Das FA hat die Ablehnung immerhin nur darauf gestützt, dass »der Ausgang des Klageverfahrens abgewartet werden müsse«. Eine materielle Entscheidung über den Korrekturantrag wurde daher noch nicht getroffen.

Frage 4:

Zu prüfen ist, ob die (zulässige) Klage begründet ist. Da lt. Sachverhalt die Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels, die im Jahr 03 vorgenommen wurde, nicht auf das Jahr 02 zurückwirkt, hätte dort ein Ansatz von 40:60 vorgenommen werden müssen. Weil dies nicht geschah, war der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 02 objektiv falsch. Dieser Fehler wurde durch die Korrektur vom April 04 beseitigt und die Gewinnverteilung so vorgenommen, wie sie im Gesellschaftsvertrag für 02 vereinbart worden war. Der Korrekturbescheid ist daher betragsmäßig richtig. Ein Fehler kann demnach nur dann bejaht werden, wenn für die Korrektur keine Korrekturvorschrift greift. Gemäß § 181 Abs. 1 AO gelten für die Korrektur von Feststellungsbescheiden die Vorschriften über die Korrektur von Steuerbescheiden entsprechend.

Als Korrekturvorschrift kann § 164 Abs. 2 AO nicht in Betracht kommen, weil der Bescheid »ohne Nebenbestimmungen« ergangen ist. Aus diesem Grund scheidet auch eine Änderung nach § 165 Abs. 2 AO aus.

Da das FA die Korrektur auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO stützte, liegt nahe, auf diese Vorschriften einzugehen: Dass der Gewinnverteilungsschlüssel im Gesellschaftsvertrag mit 40:60 fixiert ist, sind Tatsachen i. S. d. § 173 AO.

Richtigerweise handelt es sich hier um zwei Tatsachen:

1. Anteil M 40 % und nicht 30 %.
2. Anteil K 60 % und nicht 70 %.

Hinweis: Die Annahme nur einer Tatsache, die gegenläufige Auswirkung hat, führt m. E. aber zu keinem abweichenden Ergebnis (s. u. Hinweis) und wird deshalb ebenfalls akzeptiert.

Die Tatsachen waren dem zuständigen FA Heidelberg bei Fertigung des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheids nicht bekannt, da der Gesellschaftsvertrag nicht vorlag und sich aus der Erklärung selbst kein Hinweis auf die Fehlerhaftigkeit des dortigen Ansatzes ergab. Folglich handelte es sich um »nachträglich bekannt gewordene« Tatsachen.

Bei M wirken sich diese Tatsachen betragserhöhend aus, weshalb § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO anwendbar ist. Zwar könnte hier ein grober Ermittlungsfehler des FA vorliegen, da sich die Behörde den Gesellschaftsvertrag bei Veranlagung nicht vorlegen ließ, jedoch soll lt. Sachverhalt unterstellt werden, dass der Erklärungsfehler der Stpfl. überwiegt. Deshalb hindert ein etwaiger Ermittlungsfehler der Behörde die Korrektur nicht.

Bei K wirken sich die Tatsachen betragssenkend aus, weshalb § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO greifen könnte. Fraglich ist, ob K an dem Vorgang grobes Verschulden trifft; der Sachverhalt gibt hierfür wenig her, weil u. a. nicht geschildert wird, wer die Erklärung abgab. Aber selbst wenn ein grobes Verschulden des K zu bejahen wäre: Die Anteilssenkung bei K steht in

untrennbarem, denknotwendigem Zusammenhang mit der Anteilserhöhung bei M, weshalb ein etwaiges grobes Verschulden durch § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO kompensiert würde.

Hinweis: Anerkannt wird auch eine Lösung über die Saldierung der § 173 Abs. 1 Nr. 1 – Korrektur mit § 177 AO. Anerkannt wird ferner der Ansatz, der nur eine Tatsache annimmt.

Fraglich ist, ob sich diese Tatsache in einem oder in zwei verschiedenen Bescheiden auswirkt (Bescheid 1 = Bestimmung Anteil M; Bescheid 2 = Bestimmung Anteil K). Bekanntlich ist »der« Gewinnfeststellungsbescheid ein Sammelverwaltungsakt, der in mindestens drei Teil-Verwaltungsakte zerfällt: Feststellung der Art, der Höhe und der Zurechnung. Die Zurechnungsentscheidung, um die es hier geht, ist jedoch ein Verwaltungsakt mit zwei Beteiligten.

Hinweis: Eine andere Auffassung ist bei entsprechender Begründung ist vertretbar.

Dennoch müssen wegen der unterschiedlichen Auswirkungen bei den Feststellungsbeteiligten zwei Korrekturvorschriften angewandt werden, nämlich § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO. An der Lösung würde sich also im Ergebnis nichts ändern. Falsch wäre es aber, bei Annahme nur einer einzigen Tatsache die betragsmäßigen Auswirkungen saldieren zu wollen (also + 30 000 € ./. 30 000 € = 0 €). Dies hätte das merkwürdige Ergebnis zur Folge, dass eine Korrektur nicht stattfinden könnte.

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist nicht einschlägig, da der vertraglich fixierte Gewinnverteilungsschlüssel 02 bei Ergehen des Bescheids schon feststand und nur noch nicht bekannt war. Es handelt sich daher um eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache i. S. d. § 173 AO, welche § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließt.

Ergebnis: Die Korrektur des FA Heidelberg ist durch die Korrekturvorschrift des § 173 AO gedeckt, weshalb die Korrektur fehlerfrei ist. Die Klage wird als unbegründet abgewiesen werden.

Frage 5:

Zulässigkeit: Da der ursprüngliche ESt-Bescheid 02 längst bestandskräftig ist, muss es sich hier um einen Einspruch gegen die Ablehnung des Korrekturantrags durch das FA Mannheim handeln. Der Ablehnungsbescheid ist gem. § 118 AO ein Verwaltungsakt, weshalb § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO greift. Weil die Ablehnung mit Schreiben von Ende November 04 vorgenommen wurde und der Einspruch bereits Anfang Dezember 04 eingelegt wurde, bestehen auch bzgl. der Einhaltung der Monatsfrist des § 355 Abs. 1 AO keine Probleme. Die Beschwer gem. § 350 AO ist ebenfalls dargetan, denn K macht deutlich, dass er die Steuer für zu hoch hält. Sonstige Hinweise, die gegen die Zulässigkeit sprechen könnten, enthält der Sachverhalt nicht. Daher ist der Einspruch zulässig.

Begründetheit: Der Einspruch richtet sich gegen die Ablehnung des Korrekturantrags. Er ist begründet, wenn der Antrag nicht hätte abgelehnt werden dürfen, d. h. wenn Korrekturvorschriften existieren, welche die Senkung der ESt rechtfertigen. Hierbei ist vorweg klarzustellen, dass Korrekturen grundsätzlich auch noch im Klageverfahren vorgenommen werden können, wie sich aus § 132 AO ergibt. Die Korrektur kann daher nicht pauschal mit dem Argument abgelehnt werden, im gerichtlichen Verfahren dürfe nicht mehr korrigiert werden. Zu untersuchen sind zwei Vorgänge:

a) Die Minderung der ESt um ./. 15 000 € hängt mit der Korrektur des Gewinnfeststellungsbescheids 01 durch das FA Heidelberg im April 04 zusammen. Diese Korrektur ist gem. § 182 Abs. 1 AO für den ESt-Bescheid 01 des K bindend, d. h. das FA Mannheim ist verpflichtet, die Herabsetzung des Gewinnanteils von K in dessen ESt-Bescheid umzusetzen. Korrekturvorschrift hierfür ist § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (diese Verpflichtung wurde nur dann entfallen, wenn der Feststellungsbescheid in der Vollziehung ausgesetzt worden wäre, wofür

sich im Sachverhalt aber keine Anhaltspunkte finden. Dass der Feststellungsbescheid mit Rechtsmittel angefochten wurde, hat nicht automatisch AdV zur Folge, § 361 Abs. 1 AO).

Mit § 351 Abs. 2 AO hat das Vorgehen des K nichts zu tun. K greift nämlich nicht den Inhalt des Feststellungsbescheides an (diesen akzeptiert er zu Recht), sondern er moniert, dass die Ergebnisse des Feststellungsbescheids (in Gestalt des Korrekturbescheids vom April 04) noch nicht im ESt-Folgebescheid umgesetzt wurden. Er rügt also einen Fehler im ESt-Bescheid.

b) Der Schreibfehler des K im V+V-Bereich stellt ein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO dar, da sich aus dem Sachverhalt keine Anhaltspunkte für rechtlich falsche Überlegungen des K ergeben. Diesen Fehler des Stpfl. machte sich der Veranlagungsbeamte zu eigen, denn auf dem der Erklärung beigegebenen Erläuterungsblatt wurden die richtigen Werte zusammengestellt; diese Daten hat der Beamte aber nicht geprüft. Er hätte folglich den Fehler ohne weiteres aus der Erklärung nebst Anlage erkennen können, weshalb ihm ein mechanischer Nachvollzug des Fehlers anzulasten ist. Deshalb greift § 129 AO.

Ergebnis: Der Einspruch ist zulässig und begründet.

Frage 6:

Die Frage ist aus mehreren Gründen zu verneinen.

Der Einspruch richtet sich gegen die Ablehnung des Korrekturantrags, also einen ablehnenden Verwaltungsakt. Ein derartiger Verwaltungsakt besitzt keinen vollziehbaren Inhalt. Deshalb scheidet eine AdV schon dem Grunde nach aus.

Gem. § 69 Abs. 4 FGO kann ein AdV-Antrag bei Gericht erst gestellt werden, wenn die Finanzbehörde einen entsprechenden AdV-Antrag abgelehnt hat (Ausnahmen in § 69 Abs. 4 S. 2 FGO, die hier ersichtlich nicht vorliegen). Da K aber lt. Sachverhalt noch keinen AdV-Antrag beim FA Mannheim gestellt hat, kann die Behörde auch noch keinen Antrag abgelehnt haben.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Frage 1:	
§ 360 Abs. 3 AO geprüft; Beziehung zu § 352 Abs. 1 AO erörtert.	1
Festgestellt, dass M gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO einspruchsbefugt; außerdem war § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO erfüllt.	1
Erkannt, dass K gem. § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO einspruchsbefugt war und er deshalb hätte beteiligt werden müssen.	1
Unterbliebene Hinzuziehung als erheblichen Verfahrensverstoß bezeichnet; Folge ist, dass die Einspruchsentscheidung zunächst gegenüber K nicht wirksam wurde.	1
Frage 2:	
Erkannt, dass das FG von Amts wegen gem. § 60 Abs. 3 FGO eine sog. notwendige Beiladung aussprechen muss.	1

	Punkte
Dies bewirkt zunächst, dass K im Klageverfahren dieselbe Rechtsstellung wie der Kläger erlangt; § 60 Abs. 6 FGO.	1
Die Beiladung bewirkt ferner, dass der Verfahrensverstoß des FA geheilt wird und die Einspruchsentscheidung gegenüber K wird nun wirksam wird.	1
Frage 3:	
Antrag untersucht; erkannt, dass kein Einspruch vorliegt.	1
Sondern Korrekturantrag gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 129 AO angenommen.	1
Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO und Untätigkeitseinspruch gem. § 347 Abs. 1 S. 2 AO abgelehnt.	1
Frage 4:	
Festgestellt, dass geänderter Gewinnfeststellungsbescheid 02 betragsmäßig richtig ist; Fehler könnte nur dann vorliegen, wenn keine Korrekturvorschrift gegeben ist.	1
§ 164 Abs. 2 AO und § 165 Abs. 2 AO ausgeschlossen; § 173 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO geprüft; »Tatsache« erörtert: zwei Tatsachen angenommen.	1
Nachträgliches Bekanntwerden angenommen.	1
Bei M betragserhöhend, deshalb § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO angewandt; kein Ermittlungsfehler des FA.	1
Bei K betragssenkend, deshalb § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geprüft; grobes Verschulden erörtert; Zusammenhang mit der Anteilserhöhung bei M kompensiert ein etwaiges grobes Verschulden durch § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO würde.	1
Untersucht, ob sich diese Tatsachen in einem oder in zwei verschiedenen Bescheiden auswirken; erkannt, dass die Zurechnungsentscheidung ein Verwaltungsakt mit zwei Beteiligten ist.	1
Festgestellt, dass zwei Korrekturvorschriften angewandt werden, nämlich § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO.	1
§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (kurz) geprüft und verneint; Ergebnis gebracht: Die Klage wird als unbegründet abgewiesen werden.	1
Frage 5:	
Zulässigkeit: Erkannt, dass Einspruch gegen die Ablehnung des Korrekturantrags gegeben. Frist und Beschwer erfüllt.	1

	Punkte
Begründetheit: Einspruch ist begründet, wenn Korrekturvorschriften existieren, welche die Senkung der ESt rechtfertigen. § 132 AO erlaubt Korrektur auch während gerichtlichem Verfahren.	1
Die Minderung der ESt wegen Korrektur des Gewinnfeststellungsbescheides durch das FA HD ist gem. § 182 Abs. 1 AO für den ESt-Bescheid 01 bindend und muss gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgen.	1
Schreibfehler des K im V+V-Bereich stellt mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO; Übernahme des Fehlers durch das FA, weshalb § 129 AO greift. Ergebnis: Der Einspruch ist zulässig und begründet.	1
Frage 6:	
Die Frage verneint, da der Einspruch sich gegen einen ablehnenden Verwaltungsakt richtet. Dieser ist nicht vollziehbar.	1
§ 69 Abs. 4 FGO erkannt; Voraussetzungen nicht gegeben.	1
Summe	24

Klausuraufgabe 8: Zulässigkeitsprüfung bei einem Einspruch: Form und Frist mit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand/Begründetheitsprüfung bei Einspruch gegen Änderungsbescheid/Korrekturen bei vorläufiger Festsetzung/Änderung wegen neuer Tatsachen/Berichtigung infolge eines Rechenfehlers

I. Sachverhalt

Der von seiner Ehefrau getrennt lebende Zahnarzt Dr. Bodo Bohrer (B) wird seit Jahren vom Finanzamt Heidelberg (FA HD) zur Einkommensteuer veranlagt. Für das Jahr 01 hatte B folgende Einkünfte sowie Sonderausgaben erklärt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	./. 30 000 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	180 000 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen	9 000 €
Einkünfte aus V+V	10 000 €
Sonderausgaben insgesamt	4 000 €

Zu den Einkünften aus V+V gab B die Erläuterung, dass er diese aus einem Mietwohngrundstück bezogen habe, das er im Januar 01 von seinem Vater als Alleinerbe geerbt habe. Nach dem Erbfall habe sich jedoch überraschend ein nichtehelicher Sohn seines Vaters namens Donatus Donner (D) gemeldet, mit dem er einen Zivilprozess über dessen Erbrecht führe. D habe ein angeblich neueres Testament vorgelegt, dessen Echtheit er (B) bestreite. D sei zwar in erster Instanz vor dem Landgericht Heidelberg unterlegen, er habe jedoch Berufung zum Oberlandesgericht Karlsruhe eingelegt.

Das Finanzamt Heidelberg führte die Veranlagung nach Erklärung durch, ermittelte ein zu versteuerndes Einkommen von 165 000 € und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 01 mit 49 500 € fest. In den Bescheid wurde folgender Vermerk aufgenommen:

»Teilweise vorläufiger Bescheid gemäß § 165 Abs. 1 AO«.

Die Erläuterungen zu dem Bescheid enthielten folgenden Hinweis:

»Die Festsetzung ist hinsichtlich der Einkünfte aus V+V vorläufig, weil vor dem Oberlandesgericht Karlsruhe noch ein Rechtsstreit über das Erbrecht des Stpfl. anhängig ist.«

Der Bescheid wurde B am Mittwoch, den 20. 11. 02, bekannt gegeben und von diesem nicht angefochten.

Anfang Januar 03 erfuhr der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts Heidelberg durch eine Kontrollmitteilung des Finanzamts Mosbach – Erbschaftsteuerstelle –, dass B als Vorausvermächtnis festverzinsliche Wertpapiere im Wert von 60 000 € erhalten hatte, die unzweifelhaft dem B allein zuzurechnen sind. Auf Anfrage teilte B mit, dass er aus diesen Wertpapieren im Jahr 01 Einnahmen von insgesamt 3 000 € hatte. Er habe diese Einnahmen nicht erklärt, weil er angenommen habe, dies sei mit der Erbschaftsteuer erledigt.

Das Finanzamt Heidelberg änderte daraufhin den Einkommensteuerbescheid 01 entsprechend, ermittelte ein zu versteuerndes Einkommen von 168 000 € und setzte die Steuer auf 50 400 € fest. Der Bescheid ging am Donnerstag, den 16. 01. 03 mit einfachem Brief zur Post.

Im Posteingang des Finanzamtes Heidelberg (Frühleerung 21. 03. 03) befand sich das folgende, vollinhaltlich wiedergegebene Schreiben:

»Dr. Bodo Bohrer Heidelberg, den 14. März 03

Gegen Ihren Änderungsbescheid lege ich hiermit Widerspruch ein und bitte vorsorglich wegen einer etwaigen Verspätung um Wiedereinsetzung. Ich habe Ihren Bescheid am 17. Januar meinem Hausbriefkasten entnommen und noch am gleichen Tag meinen Widerspruch verfasst. Meine langjährige Sprechstundenhilfe Rosi Rot (**R**), die bisher u. a. zu meiner vollen Zufriedenheit die Patientenkartei führte, hatte ich gebeten, mein Schreiben noch am Tag meines Abfluges zu einer achttägigen Kongressreise in die USA, es war der 17. Januar, an das Finanzamt Heidelberg zu versenden. Außerdem sollte sie noch eine eilige Rechnung an einen Patienten schicken.

Durch eine Verwechslung gelangte jedoch der Widerspruch in den für den Patienten bestimmten Umschlag, während das Finanzamt Heidelberg meine Honorarrechnung erhielt, die Sie mir ja auch prompt als Irrläufer am 20. Februar im Originalumschlag zurückschickten. Von meinem Patienten erhielt ich wegen dessen Urlaubsabwesenheit meinen ersten Widerspruch erst am 12. März zurück, weshalb ich mich auch erst jetzt an Sie wende.

Da Sie die Steuer für 01 erhöht haben, habe ich meine Steuerangelegenheiten nochmals überprüft und dabei Folgendes festgestellt:

1. Mein Urlaubsvertreter im Jahr 01, Herr Dr. Dieter Dübel (D) erhielt für seine Tätigkeit ein Honorar von 10 000 €. Wie wir erst jetzt feststellen konnten, sind die entsprechenden Buchungsunterlagen (Quittungen etc.) bei der Postzusendung an meinen Steuerberater Willi Wichtig (W), der mit der Erstellung der Steuererklärung für 01 betraut war, aus unerfindlichen Gründen verloren gegangen. Obwohl ich die von ihm angefertigte Erklärung eingehend überprüft habe, ist mir dieser nicht berücksichtigte Umstand nicht aufgefallen. Dies könnte damit zusammenhängen, dass im Jahr 01 mehrere Zahlungen an Krankheitsvertreter in gleicher Höhe berücksichtigt werden mussten.

2. Bezüglich der von Ihnen festgestellten Mehreinnahmen aus den Wertpapieren waren 300 € an Provisionen und Gebühren über die bereits erklärten Werbungskosten hinaus zu entrichten. Eine entsprechende Bescheinigung der Bank füge ich bei.

3. Wie Sie aus der Anlage V+V ersehen, sind in 01 Aufwendungen in Höhe von 2 000 € für Instandhaltungsarbeiten wegen eines Hagelschadens angefallen. Diesbezüglich habe ich eine weitere, bisher nicht vorgelegte Rechnung über 4 000 € gefunden, die Sie bitte ebenfalls noch berücksichtigen.

4. Bei der Position Schuldzinsen ist mir ein Missgeschick unterlaufen, das auch von meinem Steuerberater nicht entdeckt wurde. Angesetzt hatte ich 8 600 €. Wie ich nunmehr feststelle, ergibt die Addition von drei Bankabrechnungen nur einen Betrag von 6 800 €. In der Anlage V+V hatte ich nur den Gesamtbetrag angegeben. Die Belege füge ich jetzt bei. Ich bin mit einer Berichtigung einverstanden.

gez. Dr. Bohrer (nach Diktat verreist)«

II. Aufgabe

Nehmen Sie gutachterlich zu den Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs des B in seinem Schreiben vom 14. 03. 03 Stellung! Das Vorbringen des B ist ausreichend zu würdigen. Für den Fall, dass Sie den Rechtsbehelf für »unzulässig« halten, prüfen Sie die »Begründetheit« in einem Hilfsgutachten!

Wie wird das Finanzamt Heidelberg den Rechtsbehelf erledigen?

Hinweise:

1. Das tatsächliche Vorbringen des B ist zutreffend.
2. Sämtliche Bescheide enthielten eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung.
3. Zur vereinfachten Berechnung gilt ein fiktiver Steuersatz von 30 %.

III. Lösung

Zulässigkeit des Rechtsbehelfs: B wendet sich in seinem Schreiben gegen den ESt-Änderungsbescheid vom 16. 01. 03. Gegen diesen Verwaltungsakt ist gemäß § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO der Einspruch der statthafte Rechtsbehelf.

Der Einspruch wurde gemäß § 357 Abs. 1 S. 1 AO formgerecht, da schriftlich, eingelegt.

Unschädlich sind insoweit die fehlende Unterschrift, da aus dem Schreiben die Person des Einspruchsführers zweifelsfrei hervorgeht (§ 357 Abs. 1 S. 2 AO) als auch die falsche Bezeichnung des Rechtsbehelfs als »Widerspruch« (§ 357 Abs. 1 S. 4 AO).

Fraglich ist hingegen, ob B die Rechtsbehelfsfrist des § 355 AO gewahrt hat. Der angefochtene Bescheid wurde am Donnerstag, den 16. 01. 03 zur Post gegeben. Die Bekanntgabe erfolgte gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO grundsätzlich am 19. 01. 03. Der tatsächliche frühere Zugang am 17. 01. ist hierbei unbeachtlich.

Von Belang ist allerdings der Umstand, dass die Bekanntgabe an einem Sonntag erfolgte. Nach neuer Rechtsauffassung findet § 108 Abs. 3 AO auch auf die Bestimmung des Bekanntgabetages Anwendung, so dass dieser nunmehr auf den 20. 01. 03 fällt. Die Frist dauert gemäß § 355 Abs. 1 AO einen Monat und endet mit Ablauf des 20. 02. 03 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB).

Der bei Frühleerung am 21. 03. 03 eingegangene Einspruch wird so behandelt, als sei er am 20. 03. 03 eingegangen, er ist aber gleichwohl verspätet. Es ist deshalb zu prüfen, ob Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO gewährt werden kann.

Diese Bestimmung setzt zunächst voraus, dass der Säumige verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Dass die Rechtsbehelfsfrist eine gesetzliche Frist ist, bedarf insoweit keiner weiteren Erörterung. Fraglich ist hingegen, ob B verhindert war: von einem »Verhindert sein« i. S. d. § 110 AO kann man nur dann sprechen, wenn jemand psychisch oder physisch gehindert oder gehemmt ist in der Freiheit der Willensentschließung oder Willensbetätigung zur Wahrung der Frist. Dieser Fall ist hier gegeben, denn B konnte zunächst davon ausgehen, dass er seinen Rechtsbehelf am 17. 01. rechtzeitig abgesendet und fristgemäß eingelegt hatte. Für ihn bestand somit keine Veranlassung zum weiteren Tätigwerden.

Des Weiteren ist zu erörtern, ob B an der Säumnis Verschulden trifft. Offensichtlich ist dabei, dass der R ein fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen ist, da sie aus Unachtsamkeit die beiden Schreiben verwechselte. R ist zwar als Sprechstundenhilfe Erfüllungsgehilfin des B. Auf ihr Verschulden kommt es aber nicht an, da sie nicht Vertreterin ist, sondern gegenüber dem Finanzamt lediglich als Botin fungiert (§ 110 Abs. 1 S. 2 AO).

Maßgebend ist somit allein, ob in der Person des B ein Verschulden vorliegt. Ein Auswahl- oder Überwachungsverschulden in Bezug auf seine Sprechstundengehilfin ist jedoch eben so wenig erkennbar wie ein eigenes Verschulden an der Fristversäumnis. Nicht anwendbar ist insoweit m. E. die strenge Rechtsprechung von BFH und BGH zur Fristenkontrolle bei Steuerberatern und Rechtsanwälten. Bei diesen Berufsgruppen gehört es zum Kernbereich der Berufsausübung, dass ausgehende Schriftstücke im Hinblick auf Fristeinhaltung eingehend überwacht werden. Ärzte hingegen haben mit Fristenkontrollen im Rahmen ihrer Berufsausübung nur gelegentlich zu tun, etwa im Rahmen der Verjährung

ihrer Honoraransprüche. Diese unterschiedliche Sachlage gebietet m.E. auch eine unterschiedliche rechtliche Behandlung im Hinblick auf die Verschuldensfrage bei Fristversäumnis. Somit war die Fristversäumung nicht schuldhaft.

Hinweis: Eine andere Auffassung wird mit entsprechender Begründung jedoch anerkannt.

B hat in seinem Rechtsbehelf vom 14. 03. Wiedereinsetzung beantragt. Zu untersuchen ist, ob er die Wiedereinsetzungsfrist gemäß § 110 Abs. 2 AO gewahrt hat. Diese einen Monat dauernde Frist beginnt mit Wegfall des Hindernisses. Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt das Hindernis, d. h. die Unkenntnis des B über seinen fehlgeschlagenen Versuch, Rechtsbehelf einzulegen, entfallen ist. In Betracht kommen hierfür zum einen der 20. 02., zum andern der 12. 03. Mit der Rücksendung der Honorarrechnung durch das Finanzamt am 20. 02. musste sich für B aus den Gesamtumständen ergeben, dass sein Rechtsbehelf vom 17. 01. nie beim Finanzamt angekommen war. Somit fiel das Hindernis zu diesem Zeitpunkt weg und nicht wie von B behauptet erst mit dem 12. 03. Fristende für den Wiedereinsetzungsantrag ist somit gem. §§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 20. 03. 03. Diese Frist ist gewahrt, da B vor Fristablauf sowohl die versäumte Rechtshandlung durch Einlegung des Einspruchs nachgeholt als auch den Wiedereinsetzungsantrag gestellt und begründet hat (§ 110 Abs. 2 S. 2 und 3 AO). Damit gilt die Rechtsbehelfsfrist als gewahrt.

B bringt mit seinen materiellrechtlichen Einführungen vor, die ESt 01 sei auch im Änderungsbescheid zu hoch festgesetzt. Er macht hiermit die nach § 350 AO für die Zulässigkeit eines Rechtsbehelfes erforderliche Beschwer (§ 350 AO) geltend. Der Rechtsbehelf des B ist deshalb zulässig.

Begründetheit des Rechtsbehelfs: Der Rechtsbehelf ist begründet, wenn der angefochtene ESt-Änderungsbescheid rechtswidrig war und B dadurch in seinen Rechten verletzt ist.

Durch den zulässigen Einspruch ist gem. § 367 Abs. 2 S. 1 AO die Sache in vollem Umfang erneut zu überprüfen.

Das Finanzamt hat im Änderungsbescheid vom 18. 01. die Steuer um 900 € heraufgesetzt. Anlass hierfür waren die von B nicht erklärten Zinseinnahmen aus Wertpapieren i. H. v. 3 000 €, die gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig sind. Rechtsgrundlage für den Änderungsbescheid war § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, da der Zufluss der Zinseinnahmen eine dem Finanzamt nicht bekannte Tatsache war. Da ein Ermittlungsfehler nicht vorliegt, war die Änderung rechtmäßig.

Da sich der Einspruch gegen einen Änderungsbescheid richtet, ist bei der Begründetheitsprüfung § 351 Abs. 1 AO zu beachten: Geändert werden kann im Einspruchsverfahren nach dieser Norm nur in dem Umfang werden, in dem der Änderungsbescheid vom ursprünglichen Bescheid abweicht. Dabei bezieht sich diese Einschränkung nur auf den steuerlichen Differenzbetrag, nicht auf die Gründe, die zur Korrektur geführt haben (AEAO zu § 351 Anm. 1). Etwas anderes gilt jedoch, soweit sich aus den Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten ein Rechtsanspruch des Stpfl. auf Abänderung des unanfechtbaren Bescheids ergibt (§ 351 Abs. 1, 2. Alt. AO). Die Vorschrift des § 351 AO betrifft zwar nach ihrem Wortlaut und ihrer systematischen Stellung die Zulässigkeit eines Rechtsbehelfes, sie wird dennoch regelmäßig im Rahmen der Begründetheit eines Rechtsbehelfes untersucht, um Doppelprüfungen zu vermeiden.

Aus dem Rechtsbehelfsschreiben des B ergibt sich aus den Punkten 1, 2 und 3 eine Herabsetzung des zu versteuernden Einkommens um 14 300 €, aus Punkt 4 eine Erhöhung um 1 800 €, somit insgesamt eine Herabsetzung um 12 500 €. Bezogen auf die festgesetzte Steuer

bedeutet dies bei einer fiktiven steuerlichen Auswirkung von 30 % eine Minderung um 3 750 €. Dieser Betrag geht über die Reichweite der Änderung von 900 € im Umfang von 2 850 € hinaus, so dass dem Begehren des B nur dann in vollem Umfang entsprochen werden kann, wenn dies durch Korrekturvorschriften gerechtfertigt ist (§ 351 Abs. 1, 2. Alt. AO).

Mit **Punkt 1** des Einspruches trägt B eine Betriebsausgabe vor, die gem. § 4 Abs. 4 EStG seinen Gewinn aus selbständiger Arbeit um 10 000 € mindert. Die Zahlung dieses Betrages durch B stellt eine nachträglich bekannt gewordene (»neue«) Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO dar.

Sie kann jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn B am nachträglichen Bekanntwerden kein grobes Verschulden trifft. Ein solches ist hier nicht erkennbar, da B mit Einschaltung eines Steuerberaters und der eingehenden Überprüfung der von diesem erstellten Erklärung alles Erforderliche getan hat. Das Übersehen der Nichtauswirkung einer Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung kann einem steuerlichen Laien zumindest nicht als grobes Verschulden angelastet werden. Das gezahlte Vertreterhonorar kann somit gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden; die ESt ist um 3 000 € zu mindern.

Die in **Punkt 2** vorgetragenen Provisionszahlungen im Zusammenhang mit den Wertpapierzinsen stellen Werbungskosten dar, die gem. § 9 EStG bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte abzusetzen sind. Insoweit liegt ebenfalls eine neue Tatsache, bzw. ein neues Beweismittel (Bankbescheinigung) vor, welche gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu einer Änderung der bisherigen Festsetzung um 90 € führt, wenn den Stpfl. am nachträglichen Bekanntwerden kein grobes Verschulden trifft.

Die Frage, ob B ein solches Verschulden trifft, kann hier jedoch dahin stehen, da die Provisionszahlungen in einem unmittelbaren Zusammenhang i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO mit den Zinseinnahmen stehen, die die Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgelöst haben. Dabei spielt es keine Rolle, dass die Tatsache nach Nr. 1 (Zinseinnahmen) in einem bereits bekannt gegebenen, jedoch angefochtenen und damit nicht bestandskräftig gewordenen Änderungsbescheid berücksichtigt worden ist und die Tatsache nach Nr. 2 erst in einem künftigen Änderungsbescheid berücksichtigt werden soll. Bei dem in § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO geforderten Zusammenhang muss es sich um einen sachlichen, nicht um einen zeitlichen Zusammenhang handeln, da dem zeitlichen Zusammenhang der Korrekturen nach Nr. 1 und Nr. 2 durch §§ 177, 351 AO Rechnung getragen werden kann. Somit ergibt sich aus Punkt 2 des Einspruches eine Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO im Umfang von 90 €.

Bei den in **Punkt 3** des Einspruches vorgetragenen Aufwendungen i. H. v. 4 000 € handelt es sich um Erhaltungsaufwand bei den Einkünften aus V+V. Diese können noch berücksichtigt werden, wenn die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sind. Als solche kommt hier § 165 Abs. 2 AO in Betracht, da die Einwendung des Stpfl. den vorläufigen Teil des Steuerbescheids betrifft. Der Vorläufigkeitsvermerk wurde im ursprünglichen Bescheid zu Recht gesetzt, da eine tatsächliche Ungewissheit hinsichtlich der Entscheidung des OLG Karlsruhe über die Echtheit des Testamentes und damit über das Erbrecht des Stpfl. bestand. Diese Ungewissheit besteht noch fort, da noch kein rechtskräftiges Zivilurteil in der Sache vorliegt. Ein eventueller Abhilfebescheid oder eine Einspruchsentscheidung hätten somit ebenfalls vorläufig zu ergehen. Im Übrigen wurde der ursprüngliche Bescheid bestandskräftig, so dass eigentlich dahingestellt bleiben könnte, ob die Voraussetzungen der Vorläufigkeit hier gegeben sind (beachten Sie aber BFH vom 08. 07. 1998 BStBl II 1998, 702). Auch der angefochtene Änderungsbescheid erging vorläufig, gleichgültig, ob der Vorläufigkeitsvermerk hier nochmals ausdrücklich aufgeführt wurde oder ob dazu keine Aussage getroffen wurde.

Nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO **kann** der Änderungsbescheid somit korrigiert werden und der Reparaturaufwand um 4000 € erhöht werden (steuerliche Auswirkung: 1200 €). Gründe, welche einer entsprechenden Ermessensausübung entgegenstehen würden, sind nicht ersichtlich. Andere Korrekturvorschriften, insbesondere § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, greifen nicht ein, da die §§ 172ff. AO durch § 165 AO ausgeschlossen werden.

Mit den in **Punkt 4** des Einspruches vorgetragenen Ausführungen zu Schuldzinsen spricht B Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG an. Diese Einwendung betrifft den vorläufigen Teil des Steuerbescheides und kann somit nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO geändert werden. Zwar verlangt die BFH-Rechtsprechung zu § 165 Abs. 2 AO als Voraussetzung für eine Änderung, dass sich die Tatsache, die dem Finanzamt ungewiss war und deretwegen der Bescheid vorläufig gestellt wurde, anders als bisher angenommen darstellt (BFH vom 25. 04. 1985 BStBl II 1985, 648). Dies gilt jedoch nicht für den Fall, dass Rechts- oder Sachverhaltsfehler nachrangig sind (BFH vom 22. 12. 1987 BStBl II 1988, 234). Um einen derartigen nachrangigen Fehler handelt es sich im vorgegebenen Sachverhalt: Das Finanzamt musste sich über die Höhe der Schuldzinsen zunächst keine Gedanken machen, weil die Zuordnung der Einkunftsquelle noch ungewiss war. Eine Änderung bezüglich der Schuldzinsen ist daher gemäß § 165 Abs. 2 AO möglich. Die Korrektur hat eine Auswirkung in Höhe von 1800 € (steuerlich: 540 €) zu Lasten des Stpfl.

Eine Korrektur nach § 129 AO im Hinblick auf die Erhöhung der Schuldzinsen ist hingegen nicht möglich. Zwar liegt laut Sachverhalt wohl ein Rechenfehler vor, dieser ist aber nicht dem Finanzamt unterlaufen, wie es § 129 durch die Formulierung »beim Erlass eines Verwaltungsaktes« zum Ausdruck bringt, sondern dem Stpfl. selbst. Dieser Rechenfehler wurde auch nicht durch Nachvollzug zum Fehler des Finanzamts, da diese Möglichkeit voraussetzt, dass dem Finanzamt vom Sachverhalt soviel mitgeteilt wurde, dass es den Fehler ebenfalls begehen konnte. Dies ist hier nicht gegeben, da die Belege über die gezahlten Schuldzinsen erst mit dem Rechtsbehelfschreiben vorgelegt wurden.

Da somit für sämtliche vorgetragenen Einwendungen des B Korrekturvorschriften eingreifen, bildet der Umfang der im angegriffenen Bescheid durchgeführten Änderung für die nunmehr zu treffende Entscheidung keine Grenze (§ 351 Abs. 1, 2. Alt. AO), so dass das zu versteuernde Einkommen um 12500 € herabgesetzt und die Steuer insgesamt um 3750 € gemindert werden kann.

Hinweis: Werden vom Bearbeiter nicht für sämtliche von B vorgetragenen Punkte Korrekturnormen bejaht, kann man u. U. dennoch zum gleichen Ergebnis gelangen. Sollte sich die steuerliche Auswirkung des betreffenden Fehlers im Rahmen der durchgeführten Korrektur halten (+ 900 €) – so bei Punkt 2 –, käme es auf das Eingreifen einer selbständigen Korrekturnorm nicht an.

Das Finanzamt hat nunmehr die Wahl, ob es den Rechtsbehelf durch einen Abhilfebescheid gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO bzw. den o. g. Korrekturbestimmungen oder durch Einspruchsentscheidung gem. § 367 AO erledigt. In beiden Fällen sollte der entsprechende Bescheid weiter mit einem Hinweis auf die Vorläufigkeit ergehen (s. o.). Einfacher und zweckmäßiger dürfte im hier gegebenen Fall der Erlass eines Abhilfebescheides sein.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Statthaftigkeit des Einspruch nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO bejaht und festgestellt, dass der Einspruch nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO formgerecht war.	1
Erkannt, dass sowohl die unrichtige Bezeichnung »Widerspruch« nach § 357 Abs. 1 S. 4 AO als auch die fehlende Unterschrift nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO unschädlich ist.	1
Frist berechnet: Beginn grds. mit Ablauf des Bekanntgabetages 19. 01. 03, dabei festgestellt, dass tatsächlicher früherer Zugang unbeachtlich ist.	1
§ 108 Abs. 3 AO angewandt; Fristbeginn: Ablauf des 20. 01. 03; Ende mit Ablauf des 20. 02. 03.	1
Festgestellt, dass Einspruchsfrist versäumt und Wiedereinsetzung gem. § 110 Abs. 1 AO geprüft.	1
Verhinderung bejaht.	1
Verschulden der R bejaht, aber Zurechnung zu B verneint.	1
Verschulden des B untersucht und verneint.	1
Wiedereinsetzungsfrist gem. § 110 Abs. 2 AO berechnet: Fristbeginn mit Ablauf 20. 02. 03; Wiedereinsetzung gewährt.	1
Beschwer bejaht, Einspruch zulässig.	1
Bei der Begründetheit des Einspruches zunächst auf § 367 Abs. 2 AO eingegangen (Vollprüfung o. Ä.).	1
Festgestellt, dass die vom FA vorgenommene Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO rechtmäßig war.	1
Erkannt, dass bei Rechtsbehelf gegen Änderungsbescheid § 351 Abs. 1 AO zu beachten ist.	1
Festgestellt, dass wegen des Umfangs des Begehrens Korrekturnormen erfüllt sein müssen (§ 351 Abs. 1, 2. Alt. AO).	1
Punkt 1 des Vorbringens: § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geprüft.	1
Grobes Verschulden geprüft und begründet verneint; (gebundene) Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Auswirkung ./. 10 000 € (zvE) bejaht.	1
Punkt 2 des Vorbringens: § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geprüft.	1

	Punkte
Festgestellt, dass grobes Verschulden unbeachtlich, da Zusammenhang mit Tatsache nach Nr. 1 besteht; deshalb Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Auswirkung ./. 300 € (zvE) bejaht.	1
Punkt 3 des Vorbringens: § 165 Abs. 2 S. 1 AO geprüft, festgestellt, dass tatsächliche Ungewissheit vorliegt bzw. Verwaltungsakt bestandskräftig; kein Wegfall durch Nichterwähnung im Änderungsbescheid.	1
Ermessensbedingte Änderung nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO mit Auswirkung ./. 4000 € (zvE) bejaht.	1
Punkt 4 des Vorbringens: Änderungsmöglichkeit nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO untersucht; ermessensbedingte Änderung nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO mit Auswirkung + 1800 € (zvE) bejaht.	1
Anwendbarkeit des § 129 AO untersucht und verneint, weil kein Fehler des Finanzamtes.	1
Folgerichtiges Ergebnis gebracht: Minderung des zvE um 12500 €, ESt ./. 3750 €.	1
FA hat Wahl zwischen Abhilfebescheid und Einspruchsentscheidung.	1
Summe	24

Klausuraufgabe 9: Auskunfts- und Urkundeherausgabepflichten mit Verweigerungsrechten/Rechtsbehelfsmöglichkeiten/ Zwangsverfahren

I. Sachverhalt

Bei der Überprüfung der im November 03 eingereichten ESt-Erklärung 02 des Dr. Bodo Bohrer (B) kamen dem Sachbearbeiter des Finanzamtes Heidelberg Zweifel an der betrieblichen Veranlassung einer Kongressreise des B nach Los Angeles/USA. Auf eine schriftliche Anfrage des Finanzamts nach dem Reiseprogramm verweigerte B die Auskunft unter Hinweis auf sein Arztgeheimnis. Daraufhin rief der Sachbearbeiter am 31. 01. 04 in der Praxis des B an und befragte die Sprechstundenhilfe Rosi Rot (R) über den Ablauf der Reise. R antwortete, sie kenne zwar den Reiseverlauf, da sie die Korrespondenz mit dem Reisebüro erledigt habe, verweigere aber auf Wunsch ihres Chefs die Aussage. Das Arztgeheimnis gelte auch für sie. Im Übrigen stehe ihr ein Verweigerungsrecht auch deshalb zu, weil sie mit B verlobt sei und ihn heiraten werde, sobald er endlich geschieden sei.

Der Sachbearbeiter wandte sich daraufhin am 03. 02. 04 telefonisch an den Steuerberater Willi Wichtig (W) des B, der die Reiseaufwendungen verbucht und die Steuererklärung erstellt hatte. Dieser verweigerte jegliche Aussage unter Hinweis darauf, dass er bei Auskunftsverweigerungen seines Mandanten auch nicht aussagen müsse. Als der Sachbearbeiter des Finanzamtes ihn daraufhin zur Vorlage der Reiseunterlagen aufforderte, verweigerte dies W aus den gleichen Gründen. W erklärte telephonisch, er behalte sich die Einlegung eines Rechtsbehelfs vor.

II. Aufgabe

Legen Sie gutachterlich dar:

1. Kann das Finanzamt von B, R und W die erbetene Auskunft verlangen?
2. Kann das Finanzamt von W außerdem die Herausgabe der Reiseunterlagen verlangen?
3. Kann W gegen das Herausgabeverlangen einen förmlichen Rechtsbehelf erheben? Gegebenenfalls: Wo und bis wann spätestens wäre dieser Rechtsbehelf einzulegen?
4. Wie könnte der Sachbearbeiter des Finanzamtes Heidelberg die Herausgabe der Reiseunterlagen ggf. zwangsweise durchsetzen, wenn der Steuerberater die freiwillige Herausgabe verweigert?

III. Lösung

Frage 1:

Nach § 93 Abs. 1 AO sind dem Finanzamt gegenüber die Beteiligten sowie andere Personen auskunftspflichtig. Auskunftsverweigerungsrechte sind in §§ 101ff. AO geregelt.

B ist gem. § 78 Abs. 1 Nr. 2 AO Beteiligter, da er Adressat des Steuerbescheides ist. Als solcher ist er gem. § 93 Abs. 1 S. 1 AO zur Auskunft verpflichtet, wenn das Finanzamt ihn nach einer entsprechenden Ermessensbetätigung hierzu auffordert. Ermessensfehler sind hier nicht erkennbar. Auch die formalen Voraussetzungen des § 93 Abs. 2 AO wurden eingehalten.

Eine Einschränkung seiner Auskunftspflicht ergibt sich somit nur dann, wenn ihm ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht. B beruft sich auf sein Berufsgeheimnis als Arzt, das