

Lehrbrief

Klausurtechnik

AO / FGO

Rechtsstand: 2021

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung Klausurtechnik AO und FGO	1
1.1. Grundlagen	1
1.2. Der Gutachtenstil.....	2
2. Die Lösungsschemen der Abgabenordnung im Einzelnen.....	5
2.1. Ermittlungsverfahren	5
2.1.1. Grundlagen.....	5
2.1.2. Klausurfall.....	5
2.2. Korrekturvorschriften	6
2.2.1. Grundlagen.....	6
2.2.2. Fortsetzung Klausurfall	7
2.3. Festsetzungsfrist	7
2.3.1. Grundlagen.....	7
2.3.2. Fortsetzung Klausurfall	8
2.4. Haftung.....	9
2.4.1. Grundlagen.....	9
2.4.2. Klausurfall.....	9
2.5. Das Einspruchsverfahren	11
2.5.1. Grundlagen.....	11
2.5.2. Klausurfall.....	11
3. Die Klausur zur Finanzgerichtsordnung.....	15
3.1. Grundlagen	15
3.2. Klausurfall	16

1. Einführung Klausurtechnik AO und FGO

1.1. Grundlagen

Prüfungsaufgaben und Klausuren in den Fächern Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung bereiten (nicht nur) den Teilnehmern, die über keine juristische Ausbildung verfügen, erfahrungsgemäß nicht unerhebliche Schwierigkeiten. Ziel dieses Lehrbriefs ist es, Ihnen einen Einstieg in die richtige Klausurtechnik zu vermitteln und Ihnen zu helfen, die Anfangsschwierigkeiten zu überwinden.

In den Fächern Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung gibt es im Gegensatz zur Einkommensteuer oder Umsatzsteuer kein einheitliches Lösungsschema. Im steuerlichen Verfahrensrecht besteht aber zu jedem Themenkreis eine Prüfungsreihenfolge, deren Einhaltung Ihnen wichtige Punkte sichert.

Der gute Einstieg in eine Prüfungsaufgabe ist wie bei allen Steuerfächern das gründliche Studium des vorgegebenen Sachverhalts unter Einbeziehung der Aufgabenstellung und der Bearbeitungshinweise. Diese enthalten insbesondere im Verfahrensrecht häufig Ausführungen oder Argumentationshilfen, die Sie in Ihrer Lösung verwenden müssen. Dies gilt insbesondere bei Voraussetzungen, bei denen man geteilter Meinung sein kann. In einem solchen Fall müssen Sie genauer begründen, ob diese Voraussetzung vorliegt.

Beispiel

Der Steuerpflichtige Meier wird beim Finanzamt München zur Einkommensteuer veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid 2019 ging am 01.02.2021 mit einfachem Brief zur Post. Hiergegen hat Meier mit am 23.03.2021 beim Finanzamt München eingegangenen Schreiben Einspruch eingelegt. Neben seinen Einwendungen hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat er vorgetragen, dass er wegen eines Krankenhausaufenthalts nicht in der Lage gewesen wäre, rechtzeitig Einspruch einzulegen.

Ermittlungen des Finanzamts haben ergeben, dass Meier vom 25.02. bis 20.03.2021 wegen eines Beinbruchs im Krankenhaus untergebracht war und dass er während dieser Zeit im Krankenhaus seine gesamte private und geschäftliche Post erledigt hat.

Überlegungen zur Lösung

Der Einkommensteuerbescheid 2019 galt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, mithin am 04.02.2021. Die Einspruchsfrist von einem Monat (§§ 355 Abs. 1, 356 Abs. 1 AO) begann somit mit Ablauf des 04.02.2021 (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 1 BGB) und endete mit Ablauf des 04.03.2021 (§ 108 Abs. 1 AO, § 188 Abs. 2 BGB).

Das Einspruchsschreiben ging erst am 23.03.2021 beim Finanzamt München ein.

Meier hat damit die Einspruchsfrist versäumt und beantragt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Lösung der Wiedereinsetzungsproblematik ist hier das Kernproblem.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nach § 110 Abs. 1 AO zu gewähren, wenn Meier ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten.

Vorliegend ist zweifelhaft, ob bei Meier am Ende der Frist eine Verhinderung vorgelegen hat.

Meier war am Ende der Einspruchsfrist durch den Krankenhausaufenthalt in seinen Möglichkeiten durchaus eingeschränkt. Die Erledigung der privaten und geschäftlichen Post – hier müssen Sie die Vorgabe des Aufgabenstellers aufgreifen – zeigt aber, dass er durchaus in der Lage gewesen wäre, zumindest zur Fristwahrung einen Einspruch einzulegen oder einen Dritten hiermit zu beauftragen. Mangels Verhinderung kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht.

Im vorstehenden Beispiel sind die vom Aufgabensteller vorgegebenen Daten überschaubar. Bei einer Vielzahl von Daten (z. B. Verjährung kombiniert mit Einspruchsfrist) sollten Sie mit einem Zeitstrahl arbeiten.

Beachte

Achten Sie genau auf die Aufgabenstellung und die jeweilige Problematik im Sachverhalt, da Sie sonst unter Umständen Überflüssiges prüfen. Für Ausführungen, die an den Kernproblemen vorbeigehen, erhalten Sie, selbst wenn sie richtig sind, keine Punkte. Sie vergeuden nur wertvolle Zeit, die Ihnen an anderer Stelle fehlt.

In einer Klausur müssen grundsätzlich alle Voraussetzungen einer gesetzlichen Vorschrift geprüft werden. Auch eine unproblematische Tatbestandsvoraussetzung sollten Sie zumindest kurz ansprechen.

Bei der Prüfung der Anwendbarkeit von Korrekturvorschriften müssen Sie zur Erzielung der optimalen Punktezahl auch Negativabgrenzungen vornehmen; z. B. die Vorschriften des §§ 164, 165 AO sind nicht anwendbar, da der Bescheid keine Nebenbestimmung enthält.

In Ihren Lösungen müssen Sie jeweils auch die gesetzliche Fundstelle (z. B. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) genau zitieren, da nur dann Punkte vergeben werden, wenn Ihre Antwort auch das zutreffende Zitat enthält.

Fundstellen aus dem Anwendungserlass (AEAO) müssen nur dann angeführt werden, wenn sich die Lösung nicht schon unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Das Zitieren von Sätzen ist im AEAO nicht erforderlich.

Eine weitere Besonderheit im Prüfungsfach „Verfahrensrecht“ besteht darin, dass der Korrektor im Gegensatz zu den Steuerfächern – bei diesen reichen in der Regel Stichpunkte – eine Lösung in vollständigen Sätzen erwartet.

1.2. Der Gutachtenstil

Die Vorgabe, dass Sie im Prüfungsfach „Verfahrensrecht“ Ihre Lösung im Gutachtenstil entwickeln sollen, wird sich im Examen aus Zeitmangel nicht realisieren lassen. Die Prüfungsaufgaben sind zwar nominell auf eine Bearbeitungszeit von 6 Stunden ausgelegt. Gehen Sie aber davon aus, dass die Bearbeitungszeit regelmäßig für eine perfekte Lösung nicht ausreichen wird. Wir werden Sie deshalb in unseren Probeklausuren darauf trainieren, dass Sie die Lösung in einem sog. „vereinfachten Gutachten“ darstellen. Zu der Differenzierung zwischen dem sog. „echten Gutachten“ und dem sog. „vereinfachten Gutachten“ beachten Sie bitte folgendes Beispiel:

Beispiel

Das Finanzamt Ingolstadt hat beim Steuerpflichtigen Moser eine Außenprüfung durchgeführt. In der Schlussbesprechung konnte bezüglich der vom Prüfer beabsichtigten Einnahmezuschätzung keine Einigung erzielt werden. Der Außenprüfungsbericht ging am 15.03.2021 mit einfachem Brief zur Post. Hiergegen hat Moser mit am 09.04.2021 beim Finanzamt Ingolstadt eingegangenen Schreiben Einspruch eingelegt und vorgetragen, dass seine Buchführung formell ordnungsmäßig sei und damit gem. § 158 AO als zutreffend gelte. Der Außenprüfer habe sein Buchführungsergebnis auch nicht durch eine anerkannte Verprobungsmethode widerlegt.

Das Finanzamt Ingolstadt hat Moser mit Schreiben vom 23.04.2021 darauf hingewiesen, dass sein Einspruch unzulässig sei. Am 06.05.2021 spricht Moser bei Ihnen vor und bittet Sie um eine gutachtliche Stellungnahme, ob die Auffassung des Finanzamts Ingolstadt zur Zulässigkeit seines Einspruchs zutreffend sei und welche Möglichkeiten er habe, um gegen die vom Prüfer beabsichtigte Hinzuschätzung vorzugehen.

Aufgabe

Erstellen Sie das von Moser erbetene Gutachten.

Anmerkung

Vor der Bearbeitung eines Sachverhalts müssen Sie zunächst zwingend die Aufgabenstellung genau durchlesen.

Hier gibt Ihnen der Aufgabensteller vor, zu welchen Punkten er von Ihnen eine Lösung erwartet.

Beginnen Sie im Beispielssachverhalt Ihre Lösung mit den Voraussetzungen einer Außenprüfung und/oder den Voraussetzungen für eine Hinzuschätzung, so haben Sie das Thema verfehlt und wertvolle Bearbeitungszeit verschenkt.

Aufgrund der Aufgabenstellung wäre hier richtig, zunächst die Zulässigkeitsvoraussetzungen für den Einspruch des Moser gegen den Außenprüfungsbericht zu prüfen, darauf aufbauend die Möglichkeiten einer zulässigen Anfechtung darzustellen und abschließend kurz – weil der Sachverhalt sehr wenig zur Problematik beinhaltet – die Frage einer Hinzuschätzung zu erörtern.

Lösung

„Echtes Gutachten“

Der Einspruch kann nur dann Erfolg haben, wenn er zulässig und begründet ist.

Ist der Einspruch unzulässig, so ist er gem. § 358 AO zu verwerfen; d. h. eine Prüfung in der Sache selbst (= Begründetheit des Einspruchs) findet nicht statt.

Die Zulässigkeit eines Einspruchs setzt voraus, dass er statthaft ist (§ 347 AO) sowie formgerecht (§ 357 Abs. 1 AO) und fristgerecht (§ 355 AO) eingelegt worden ist. Zusätzlich muss der Steuerpflichtige beschwert sein (§ 350 AO). Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung (Personengesellschaften) ist zudem die Befugnis (§ 352 AO) zu prüfen.

Vorliegend könnte zweifelhaft sein, ob der Einspruch i. S. d. § 347 AO statthaft ist.

Nach § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist der Einspruch gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten statthaft. Die Voraussetzungen eines Verwaltungsakts sind für den Bereich des Besteuerungsverfahrens in § 118 AO geregelt. Hiernach liegt ein Verwaltungsakt vor, wenn eine Behörde eine hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft, die einen Einzelfall regelt und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.

Die Durchführung einer Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO – einschließlich Schlussbesprechung und Prüfungsbericht – ist eine hoheitliche Maßnahme einer Behörde (= Finanzamt) auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts (= Tätigwerden im Rahmen der Abgabenordnung).

Zu prüfen ist aber, ob eine Regelung eines Einzelfalls mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen vorliegt.

Aufgabe der Außenprüfung ist gem. § 194 Abs. 1 AO die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Diese sind gem. § 202 Abs. 1 AO in einem schriftlichen Prüfungsbericht in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht darzustellen und die Änderung der Besteuerungsgrundlagen zu erläutern. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich bereits, dass der Prüfungsbericht nur eine Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen beinhaltet. Er ist damit keine abschließende Regelung, sondern stellt lediglich einen Entscheidungsvorschlag für die nachfolgende Änderung der Steuerbescheide durch den Innendienst dar.

Bei einem Prüfungsbericht mangelt es folglich an der verbindlichen Regelung eines Einzelfalls und an der erforderlichen Rechtswirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen. Der Prüfungsbericht erfüllt folglich nicht die Voraussetzungen eines Verwaltungsakts. Dies hat wiederum zur Folge, dass ein Einspruch gegen den Prüfungsbericht i. S. d. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht statthaft ist. Der Einspruch ist damit unzulässig.

„Vereinfachtes Gutachten“

Im Einspruchsverfahren ist zunächst die Zulässigkeit des Einspruchs zu prüfen. Fehlt eine der Zulässigkeitsvoraussetzungen, so ist der Einspruch gem. § 358 AO zu verwerfen; d. h. eine Prüfung in der Sache selbst (= Begründetheit des Einspruchs) findet nicht statt.

Die Zulässigkeit eines Einspruchs setzt unter anderem voraus, dass er statthaft ist (§ 347 AO).

Zu prüfen ist damit zunächst, ob der Prüfungsbericht die Voraussetzungen eines Verwaltungsakts i. S. d. § 118 AO erfüllt.

Aufgabe der Außenprüfung ist gem. § 194 Abs. 1 AO die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Diese sind gem. § 202 Abs. 1 AO in einem schriftlichen Prüfungsbericht in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht darzustellen und die Änderung der Besteuerungsgrundlagen zu erläutern.

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich bereits, dass der Prüfungsbericht nur eine Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen beinhaltet. Er ist damit keine abschließende Regelung, sondern stellt lediglich einen Entscheidungsvorschlag für die nachfolgende Änderung der Steuerbescheide durch den Innendienst dar.

Bei einem Prüfungsbericht mangelt es folglich an der verbindlichen Regelung eines Einzelfalls und an der erforderlichen Rechtswirkung. Der Prüfungsbericht erfüllt folglich nicht die Voraussetzungen eines Verwaltungsakts. Dies hat wiederum zur Folge, dass ein Einspruch gegen den Prüfungsbericht i. S. d. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht statthaft ist.

Der Einspruch ist damit unzulässig.

Gemeinsame Problematik

Eine zulässige Anfechtung ist damit nur im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die aufgrund der Prüfungsfeststellungen ergangenen Änderungsbescheide möglich.

Im Rahmen dieses zulässigen Einspruchsverfahrens ist zu argumentieren, dass die formell ordnungsgemäße Buchführung gem. § 158 AO solange der Besteuerung zugrunde zu legen ist, bis das Finanzamt im Einzelfall die sachliche Richtigkeit der Buchführung beanstandet.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bedeutet dies, dass das Finanzamt nur dann zu Hinzuschätzungen berechtigt ist, wenn es dem Finanzamt gelingt, das Ergebnis der formell ordnungsgemäßen Buchführung durch eine anerkannte Verprobungsmethode zu widerlegen.

2. Die Lösungsschemen der Abgabenordnung im Einzelnen

2.1. Ermittlungsverfahren

2.1.1. Grundlagen

Klausuren zur Thematik Ermittlungsverfahren beschäftigen sich im Regelfall mit den Auskunftspflichtigen des Beteiligten (= Steuerpflichtiger, ggf. auch Rechtsnachfolger oder gesetzlicher Vertreter) und von dritten Personen nach §§ 93, 97 AO.

Wichtig ist es abzufragen, ob das Finanzamt die gesetzliche Reihenfolge eingehalten hat; z. B. erst das Auskunftersuchen an den Beteiligten selbst und erst bei dessen Erfolglosigkeit das Auskunftersuchen an eine dritte Person gerichtet hat.

Beim Auskunftersuchen an Dritte ist dann je nach Sachverhalt das Bestehen eines Auskunftsverweigerungsrechts (§§ 101 ff. AO) zu prüfen.

Denkbar sind auch Fallgestaltungen, in denen die Voraussetzungen für einen Kontenabruf nach § 93b i. V. m. § 93 Abs. 7 - 10 AO abzufragen sind.

2.1.2. Klausurfall

Aufgabe

Aufgrund einer Kontrollmitteilung der Steuerfahndung erfährt die im Finanzamt Pfaffenhofen tätige Bearbeiterin Flott im Januar 2021, dass der Steuerpflichtige Hans Grantl aus Anlagen ab 2012 Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Anlagen im Ausland erzielt hat. Eine Quellensteuer wurde nicht einbehalten.

In den Einkommensteuererklärungen des Grantl wurden bisher keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Auf eine Anfrage des Finanzamts hat Grantl erklärt, dass seine Kapitaleinkünfte niemanden etwas angehen und er in seinem Leben genügend Steuern gezahlt habe.

Überlegung

Der Aufgabensteller hat hier eine Reihe von Fragen gestellt, die zunächst von Ihnen im Text erkannt werden müssen.

Frage

Warum muss Flott tätig werden?

Durfte Flott den Grantl befragen?

Musste Grantl mitwirken?

Antwort

Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 AO)

Auskunftersuchen (§ 93 Abs. 1 S. 1 AO)

Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO)
und erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO)

Lösung

Die Finanzämter haben gem. § 85 AO die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Sie haben hierbei insbesondere sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden. Flott ermittelt den Sachverhalt gem. § 88 Abs. 1 AO von Amts wegen. Sie bestimmt hierbei Art und Umfang der Ermittlungen und bedient sich der Beweismittel des § 92 AO.

Die Einholung von Auskünften beim Beteiligten ist gem. § 92 S. 2 Nr. 1 i. V. m. § 93 Abs. 1 S. 1 AO zulässig. Grantl ist nach § 90 Abs. 1 S. 1 AO zur Mitwirkung verpflichtet.

2.2. Korrekturvorschriften

2.2.1. Grundlagen

Vor Anwendung einer Korrekturvorschrift müssen Sie zunächst prüfen, ob ein Steuerbescheid bzw. gleichgestellter Bescheid vorliegt oder ob es sich um einen sonstigen Verwaltungsakt handelt. Beachten Sie bitte in diesem Zusammenhang, dass die Aufgabensteller gerne einen Steuerbescheid mit einem sonstigen Verwaltungsakt kombinieren, um Ihnen die Gelegenheit zur Prüfung mehrerer Korrektornormen zu geben.

Soll ein Steuerbescheid bzw. gleichgestellter Bescheid korrigiert werden, kommen die Berichtigung nach § 129 AO oder eine Änderung nach §§ 172 ff. AO in Betracht. Daneben müssen noch die Korrekturvorschriften der Einzelsteuergesetze (z. B. § 32a KStG) beachtet werden.

Liegt dagegen ein sonstiger Verwaltungsakt vor, ist eine Korrektur nur nach §§ 129, 130, 131 AO zu prüfen.

Zwischenzeitlich sind im Steuerberaterexamen im Bereich Korrekturvorschriften in gewissem Umfang auch Negativabgrenzungen erforderlich. Dies hat zur Folge, dass Sie in Ihrer Lösung nunmehr neben der einschlägigen Korrektornorm auch Vorschriften ansprechen müssen, die zwar nicht einschlägig sind, aber nach dem vorgegebenen Sachverhalt in Betracht kommen könnten.

Beispiel

Der Steuerpflichtige Reich hat in seiner Einkommensteuererklärung 2017 den Verkauf einer 50%igen GmbH-Beteiligung und den zutreffenden Gewinn nach § 17 EStG i. H. v. 500.000 € erklärt. Der Einkommensteuerbescheid 2017 erging im August 2019 ohne die Nebenbestimmungen des Vorbehalts der Nachprüfung oder der Vorläufigkeit und wurde bestandskräftig.

Im Februar 2021 wurde der Kaufpreis für die Beteiligung aufgrund eines rechtskräftigen Urteils des OLG München von 800.000 € auf 665.000 € herabgesetzt.

Lösung

Zu prüfen ist, ob der Einkommensteuerbescheid 2017 nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung geändert werden und die Kaufpreisminderung berücksichtigt werden kann.

Eine Berichtigung nach § 129 AO ist nicht zulässig, da das Finanzamt eine bewusste Entscheidung getroffen hat und ein mechanisches Versehen damit ausscheidet.

Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO oder § 165 Abs. 2 AO scheidet aus, da der Bescheid laut Sachverhalt ohne die Nebenbestimmungen des Vorbehalts der Nachprüfung oder der Vorläufigkeit ergangen ist.

Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO scheidet wegen des offenkundigen Ablaufs der Einspruchsfrist aus.

Für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO wäre erforderlich, dass die Tatsache bereits beim Erlass des Bescheides vorgelegen hat und sie der Finanzbehörde nur nicht bekannt gewesen ist. Der Bescheid muss damit von Anfang an fehlerhaft gewesen sein.

Der Einkommensteuerbescheid 2017 war im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe zutreffend. Der Umstand der Kaufpreisminderung hat zu diesem Zeitpunkt nicht vorgelegen und ist erst nachträglich eingetreten. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO scheidet damit aus.

Die in 2021 erfolgte Kaufpreisminderung verändert im Nachhinein den entscheidungserheblichen Sachverhalt. Sie führt deshalb als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu einer Änderung des bisherigen Einkommensteuerbescheids 2017.

Liegen die Voraussetzungen mehrerer Korrekturvorschriften gleichzeitig vor, z. B. denkbar im Falle des vom Finanzamt übersehenen Grundlagenbescheids – hier sind § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und § 129 AO einschlägig, so müssen Sie die Voraussetzungen beider Vorschriften prüfen.

Ansonsten ist der Bereich der Korrekturvorschriften für den Prüfling ein dankbares Thema, da fast alle wesentlichen Probleme im Anwendungserlass erörtert sind.

2.2.2. Fortsetzung Klausurfall

Beispiel

Die Ermittlungen von Flott haben ergeben, dass Grantl im Jahr 2012 bisher nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen i. H. v. 10.000 € erzielt hat, die zu einer Erhöhung der festgesetzten Einkommensteuer um 2.500 € führen würden.

Überlegung

Korrektur des Steuerbescheids?

Bekannt?

Antwort

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO

Einkünfte = Tatsachen

nach Veranlagung = nachträglich bekannt

Lösung

Die in 2012 erzielten Kapitalerträge i. H. v. 10.000 € sind eine Tatsache, die dem Finanzamt erst nach abschließender Zeichnung der Veranlagung 2012 und damit nachträglich bekannt wurde.

Die Tatsache ist rechtserheblich (AEAO zu § 173, Nr. 3). Ein Ermittlungsfehler des Finanzamts ist nicht erkennbar (AEAO zu § 173, Nr. 4).

Diese Tatsache führt zu einer Erhöhung der für 2012 festzusetzenden Einkommensteuer um 2.500 €. Die Änderung erfolgt deshalb nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

2.3. Festsetzungsfrist

2.3.1. Grundlagen

Bei Aufgaben in Zusammenhang mit der Korrektur von Verwaltungsakten ist regelmäßig auch der Ablauf der Festsetzungsfrist zu prüfen. Der klassische Einstiegssatz lautet in diesen Fällen:

„Die Änderung der Steuerfestsetzung ist gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.“

In Ihrer Lösung müssen Sie zunächst den Beginn der Festsetzungsfrist unter Einbeziehung der Anlaufhemmungen nach § 170 AO bestimmen. Beachten Sie hier bitte, dass die Anwendung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO voraussetzt, dass der Steuerpflichtige zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet ist. Besteht eine solche Verpflichtung nicht, richtet sich der Beginn der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder Abs. 3 AO. Beachten Sie bitte weiter, dass § 175 Abs. 1 S. 2 AO eine eigenständige Anlaufhemmung für den Fall des rückwirkenden Ereignisses beinhaltet.

Bei der Dauer kann neben der Regelverjährungsfrist von 4 Jahren gem. § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO auch die verlängerte Festsetzungsfrist von 5 Jahren bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) bzw. von 10 Jahren bei Steuerhinterziehung (§ 370 AO) zu prüfen sein (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO).

Beachten Sie in diesem Zusammenhang bitte, dass die verlängerte Festsetzungsfrist nur für den leichtfertig verkürzten bzw. hinterzogenen Steuerbetrag gilt. In verschiedenen Steuerberaterprüfungen zu diesem Thema war in den Bearbeitungshinweisen vorgegeben, dass Sie vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung ausgehen sollen. Ein solcher Hinweis vereinfacht natürlich die Lösung. Ist ein solcher Hinweis nicht enthalten, so müssen Sie die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung selbst prüfen. Verwenden Sie hierbei bitte das übliche Prüfungsschema:

- objektiver Tatbestand
 - Tathandlung (§ 370 Abs. 1 AO)
 - Taterfolg (§ 370 Abs. 4 AO)
- subjektiver Tatbestand (= Vorsatz gem. § 15 StGB)
- Rechtswidrigkeit der Handlung (keine Notwehr gem. § 32 StGB)
- Schuld (keine Schuldunfähigkeit, §§ 19 ff. StGB).

Ein Strafaufhebungsgrund (z. B. eine Selbstanzeige) steht der verlängerten Festsetzungsfrist nicht entgegen, da Tatbestandsmerkmal nur das Vorliegen einer Steuerhinterziehung, nicht aber die Bestrafung des Hinterziehers ist.

Das Ende der Festsetzungsfrist bestimmen Sie unter Einbeziehung der Ablaufhemmungen des § 171 AO. Beachten Sie in diesem Zusammenhang bitte, dass die Korrekturvorschrift des § 174 AO in ihren Absätzen 1 - 4 eigenständige Ablaufhemmungen beinhaltet.

2.3.2. Fortsetzung Klausurfall

Beispiel

Die Einkommensteuererklärung 2012 ging im Mai 2013 beim Finanzamt Pfaffenhofen ein. Grantl war sich seiner Erklärungspflicht hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen durchaus bewusst. Er hat aber nicht eingesehen, dass er das Finanzamt an seinen Erträgen beteiligt. Es bestand die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2012.

Überlegung

Bis wann kann die Korrektur des Steuerbescheids erfolgen?

Beginn der Festsetzungsfrist?

Dauer?

Liegt eine Steuerhinterziehung vor?

Antwort

Ablauf der Festsetzungsfrist
(§ 169 Abs. 1 S. 1 AO)

Ablauf des Jahres des Erklärungseingangs
(§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO)

Regelfall § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO
Ausnahme Steuerhinterziehung
(§ 169 Abs. 2 S. 2 AO)

Objektiver Tatbestand § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO
subjektiver Tatbestand = vorsätzliches Handeln (§ 15 StGB)
Rechtswidrigkeit und Schuld

Lösung

Die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 ist gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.

Da Grantl zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2012 verpflichtet war, beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung beim Finanzamt eingegangen ist. Die Einkommensteuererklärung 2012 ist in 2013 beim Finanzamt eingegangen. Die Festsetzungsfrist beginnt entsprechend mit Ablauf des 31.12.2013 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB).

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt gem. § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO grundsätzlich 4 Jahre. Soweit eine Steuer hinterzogen wurde, verlängert sie sich nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf 10 Jahre. Für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung müssen sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand erfüllt sein.

Grantl hat dem Finanzamt unter Verstoß gegen § 150 Abs. 2 AO hinsichtlich der Kapitalerträge unrichtige bzw. unvollständige Angaben gemacht und hierdurch Steuern verkürzt. Der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt damit vor. Grantl hat die entsprechenden Angaben bewusst unterlassen, da er dem Finanzamt laut Sachverhalt vorsätzlich Steuern vorenthalten wollte. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit gleichzeitig erfüllt (§ 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 15 StGB). Die Handlung ist rechtswidrig. Gründe für eine eingeschränkte Schuldfähigkeit des Grantl sind nicht ersichtlich.

Die Festsetzungsfrist endet entsprechend mit Ablauf des 31.12.2023 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 188 Abs. 2 BGB). Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 ist damit bezüglich der Kapitaleinkünfte in 2012 noch zulässig.

2.4. Haftung

2.4.1. Grundlagen

Die Haftungsvorschriften der Abgabenordnung sind immer wieder Gegenstand des Steuerberaterexamens. Einer besonderen Beliebtheit bei den Aufgabenstellern erfreuen sich die Vertreterhaftung nach § 69 und die Betriebsübernehmerhaftung nach § 75 AO. Beide Bereiche sind im AEAO gut kommentiert und sollten bei einer systematischen Bearbeitung nur wenige Probleme bereiten.

Bei der Vertreterhaftung nach § 69 AO prüfen Sie bitte nach folgendem Schema:

- Zugehörigkeit zum haftenden Personenkreis
- Haftungsschaden
- Pflichtverletzung
- Kausalität zwischen Haftungsschaden und Pflichtverletzung
- Verschulden, ggf. unter Einbeziehung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung

2.4.2. Klausurfall

Gesellschafter der seit 2009 bestehenden Transport-GmbH München sind zu gleichen Teilen Helmut Meier und Peter Huber. Sie sind auch als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen. Nach der internen Geschäftsverteilung ist Meier für den technischen und Huber für den kaufmännisch-wirtschaftlichen Bereich zuständig. Die Gesellschaft versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts.

Seit Ende 2020 verschlechterte sich die wirtschaftliche Situation der GmbH zunehmend.

Am 05.04.2021 stellte sie den Geschäftsbetrieb ein. Gleichzeitig beantragte sie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, welches aber mit Beschluss vom 07.05.2021 durch das zuständige Amtsgericht mangels Masse abgelehnt wurde.

Die GmbH hatte bis einschließlich Februar 2021 Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben. Die am 12.03.2021 abgegebene Voranmeldung für Februar 2021 wies ein Vorauszahlungssoll über insgesamt 30.000 € aus. Hiervon wurden 12.000 € bezahlt. Für die folgenden Voranmeldungszeiträume wurden keine Anmeldungen mehr abgegeben. Umsatzsteuerlich relevante Vorfälle fanden auch nicht mehr statt. Die Gesamtverbindlichkeiten der GmbH (einschließlich der Steuerschuld) im März 2021 haben insgesamt 200.000 € betragen. Hiervon wurden insgesamt 100.000 € getilgt.

Überlegung

Wer rechnet zum haftenden Personenkreis?

Pflichtverletzung?
Anteilige Tilgung?

Haftungsschaden?

Kausalität?

Verschulden?

Antwort

Die gesetzlichen Vertreter (§ 34 Abs. 1 AO), damit alle Geschäftsführer

Nichtzahlung der Steuer / vorrangige Tilgung anderer Verbindlichkeiten

Endgültiger Steuerausfall

Pflichtverletzung ist für den quotalen Steuerausfall ursächlich

Grob fahrlässiges Handeln

Lösung

Im vorliegenden Fall kommt eine Haftung nach § 69 AO in Betracht.

Danach haftet der gesetzliche Vertreter einer GmbH (§ 34 Abs. 1 AO, § 35 GmbHG) für eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der ihm obliegenden Verpflichtungen in Höhe des dadurch verursachten Haftungsschadens. Nach § 69 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.

Huber ist nach § 35 GmbHG gesetzlicher Vertreter der GmbH und hat damit als Geschäftsführer gem. § 34 Abs. 1 S. 1 AO die steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen. Huber war der für die steuerlichen Angelegenheiten allein zuständige kaufmännische Geschäftsführer. Nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO hatte Huber demnach insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die er verwaltet.

Huber rechnet als gesetzlicher Vertreter der GmbH (§ 34 Abs. 1 AO) zum haftenden Personenkreis i. S. d. § 69 AO.

Haftungsschaden

Der mögliche Haftungsschaden besteht in dem endgültigen Steuerausfall i. H. v. 18.000 €.

Pflichtverletzung und Kausalität

Huber hatte als der für die steuerlichen Belange zuständige gesetzliche Vertreter der GmbH u. a. dafür zu sorgen, dass die Steuern der Gesellschaft aus Mitteln, die er verwaltete, entrichtet wurden (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO).

Da dies – zumindest nicht in voller Höhe – geschehen ist, könnte darin eine Handlung i. S. d. § 69 AO liegen.

Anteilige Tilgung

Hinsichtlich der Umsatzsteuerrückstände haben die Mittel der Gesellschaft zu einer völligen Tilgung nicht ausgereicht.

Der Geschäftsführer war daher verpflichtet, alle Gläubiger anteilig und gleichmäßig zu berücksichtigen. Der Steuergläubiger kann – mit Ausnahme der Lohnsteuer, um die es hier aber nicht geht – keine vorrangige Befriedigung seiner Forderungen verlangen, er darf aber auch nicht benachteiligt werden.

Dies war hier aber der Fall. Die Forderungen des Finanzamts sind im Vergleich zu den anderen Gläubigern nicht adäquat berücksichtigt worden. Darin liegt eine grob fahrlässige Pflichtverletzung seitens des Hubers.

Der durch diese Pflichtverletzung verursachte Haftungsschaden ergibt sich aus einem Vergleich der Gesamtverbindlichkeiten des Haftungszeitraums mit den in diesem Zeitraum zur Verfügung stehenden Mitteln.

Die GmbH konnte mit den ihr zur Verfügung stehenden Zahlungsmitteln in Höhe von 100.000 € lediglich die Hälfte der gesamten Verbindlichkeiten in Höhe von 200.000 € erfüllen.

Damit hätten an das Finanzamt 15.000 € und nicht lediglich 12.000 € entrichtet werden müssen.

Huber haftet damit i. H. v. 3.000 €.

Haftung Meier

Meier fällt gleichfalls unter § 69 AO, weil er als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer ebenfalls gesetzlicher Vertreter nach § 34 AO ist. Die von der Gesellschaft getroffene Zuständigkeitsregelung wirkt grundsätzlich nur intern.

Allerdings bedarf es eines individuellen, in der Person des Meiers begründeten Schuldvorwurfes. Dieser besteht nicht in der Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger, sondern in der unterlassenen Überprüfung des Geschäftsgebarens des Hubers.

Bezüglich der Haftungssumme gelten die in der Lösung Huber getroffenen Feststellungen. Danach haftet auch Meier in Höhe von 3.000 €.

2.5. Das Einspruchsverfahren

2.5.1. Grundlagen

Bei Aufgaben zum Thema Einspruchsverfahren ist stets zunächst die Zulässigkeit und erst, wenn Sie diese bejaht haben, die Begründetheit zu prüfen.

In den meisten Fällen liegen die Probleme in der Zulässigkeit.

Diese prüfen Sie anhand des bekannten Schemas ab:

- Statthaftigkeit (§ 347 Abs. 1 AO)
- Form (§ 357 Abs. 1 AO)
- Frist (§ 355 Abs. 1 AO)
- Beschwer (§ 350 AO)
- Einspruchsbefugnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§ 352 AO)

Die Problematik des Einspruchsverzichts (§ 354 AO) kann regelmäßig vernachlässigt werden.

Beachte

Auch wenn Sie in der Klausur zu dem Ergebnis kommen, dass der Einspruch unzulässig ist, sollten Sie Ihre Lösung nicht an diesem Punkt beenden. In diesen Fällen wird sich regelmäßig die zusätzliche Prüfung einer Korrektornorm anbieten.

Die Begründetheit spielt in AO-Klausuren im Regelfall nur dann eine Rolle, wenn eine verfahrensrechtliche Frage streitig ist, beispielsweise die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids oder die Berechtigung des Finanzamts, einen Verwaltungsakt zu Lasten des Steuerpflichtigen zu korrigieren.

Bei Einsprüchen gegen Änderungsbescheide müssen Sie im Rahmen der Prüfung der Begründetheit zusätzlich die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO beachten.

2.5.2. Klausurfall

Rainer Zufall (ZR) erzielte in 2019 als Oberstudienrat Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und aus der Vermietung einer Garage einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung.

In seiner Einkommensteuererklärung 2019, die im Dezember 2020 beim Finanzamt Pfaffenhofen eingegangen ist, hatte Rainer Zufall insgesamt 5.211 € als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit geltend gemacht. Der beim Finanzamt Pfaffenhofen zuständige Bearbeiter Findig (F) hat die Steuererklärung geprüft und dabei festgestellt, dass bei der Fachliteratur zweimal ein Betrag über exakt 211,26 € aufgeführt war. Er hat dieses für ein Versehen des Rainer Zufall gehalten und deshalb einmal den Betrag von 211,26 € gestrichen. Rechtliches Gehör oder eine Erläuterung im Bescheid sind nicht erfolgt.

Der Einkommensteuerbescheid 2019 ging am 11.01.2021 mit einfachem Brief zur Post.

Am 26.04.2021 ging das folgende Schreiben des Rainer Zufall beim Finanzamt Pfaffenhofen ein:

Rainer Zufall
Oberstudienrat
Ilmstraße 12
85276 Pfaffenhofen

Pfaffenhofen, den 23.04.2021

Finanzamt Pfaffenhofen
85276 Pfaffenhofen

Einkommensteuer 2019 / StNr.: 154/47110

Sehr geehrte Damen und Herren,

Ihren Einkommensteuerbescheid für 2019 habe ich erhalten. Ich lege gegen diesen Bescheid Widerspruch ein und beantrage die Einspruchsfrist rückwirkend zu verlängern.

Begründung

Da Sie mir keine Abweichungen von meiner Steuererklärung mitgeteilt haben, bin ich davon ausgegangen, dass alles seine Ordnung hat und habe den Bescheid weggelegt.

Am 30.03.2021 habe ich mit einer guten Bekannten, deren für ihren privaten PC neu erworbenes Steuerklärungserstellungs- und Steuerberechnungsprogramm mit den Zahlen meiner Einkommensteuererklärung 2019 ausprobiert und dabei festgestellt, dass die Berechnung auf dem PC von meinem Einkommensteuerbescheid für 2019 abweicht.

Ein Anruf bei Ihrem Sachbearbeiter vom 06.04.2021 hat ergeben, dass Sie mir die Aufwendungen für die Fachliteratur i. H. v. 211,26 € zu Unrecht gestrichen haben. Ich habe diesen Betrag tatsächlich zweimal – einmal für das Lehrbuch und einmal für das Übungsheft – bezahlt.

Der Sachbearbeiter hat mir in diesem Telefongespräch zusätzlich mitgeteilt, dass die Abschreibung aus den Anschaffungskosten der vermieteten Garage wegen eines Übertragungsfehlers mit 232 €, anstatt zutreffend 323 €, angesetzt worden sei.

Bitte ändern Sie meinen Bescheid.

Mit freundlichen Grüßen

R. Zufall

Bearbeitungshinweis

Das Vorbringen des Rainer Zufall ist zutreffend.

Aufgabe

Prüfen Sie gutachtlich die Erfolgsaussichten des Einspruchs.

Überlegung

Prüfung der unproblematischen
Zulässigkeitsvoraussetzungen

Ablauf der Einspruchsfrist?

Rückwirkende Fristverlängerung?

Wiedereinsetzung i. V. mit der
Pflichtverletzung durch das Finanzamt?

Wiedereinsetzungsfrist?

Einspruchserledigung?

Antwort

Form, Beschwer, falsche Bezeichnung

Fristberechnung und Feststellung, dass der
Einspruch verspätet ist

Gesetzliche Frist, damit nur
Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

§ 126 Abs. 3 AO i. V. m. §§ 91, 121 AO

Prüfung § 110 Abs. 2 AO

Gesamtüberprüfung (§ 367 Abs. 2 AO)
Abhilfe (§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO)

Lösung

Der Einspruch kann nur dann Erfolg haben, wenn er zulässig und begründet ist.

Zulässigkeit des Einspruchs

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ist als Rechtsbehelf der Einspruch statthaft (§ 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO).

Für das Vorliegen eines Einspruchs ist es ausreichend, wenn sich aus dem Schreiben ergibt, dass der Steuerpflichtige sich durch den Verwaltungsakt beschwert fühlt (§ 350 AO) und deshalb Nachprüfung begehrt (§ 357 Abs. 1 AO). Die unrichtige Bezeichnung – Widerspruch statt Einspruch – ist gem. § 357 Abs. 1 S. 3 AO unschädlich.

Einspruchsfrist

Einsprüche sind gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen.

Der Einkommensteuerbescheid 2019 ging am 11.01.2021 mit einfachem Brief zur Post und gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 14.01.2021 als bekannt gegeben.

Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des 14.01.2021 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB). Sie beträgt einen Monat (§ 355 Abs. 1 AO) und endet mit Ablauf des 15.02.2021 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 188 Abs. 2 BGB). Die Frist verlängert sich auf den 15.02.2021, da der 14.02.2021 ein Sonntag ist (§ 108 Abs. 3 AO).

Der Einspruch ist am 26.04.2021 und damit verspätet beim Finanzamt Pfaffenhofen eingegangen.

Wiedereinsetzung

Die Einspruchsfrist ist eine gesetzliche Frist und damit nicht nach § 109 Abs. 1 AO verlängerbar.

Nach § 110 Abs. 1 AO ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten.

Die Versäumung der Einspruchsfrist gilt gem. § 126 Abs. 3 AO als unverschuldet, wenn die erforderliche Anhörung des Steuerpflichtigen vor Erlass des Steuerbescheids (§ 91 Abs. 1 AO) unterblieben ist oder dem Bescheid die erforderliche Begründung (§ 121 Abs. 1 AO) fehlt und dadurch die rechtzeitige Einspruchseinlegung versäumt worden ist.

Findig hat vorliegend gegen seine sich aus § 91 Abs. 1 AO ergebende Verpflichtung zur Gewährung des rechtlichen Gehörs bzw. seine Begründungspflicht im Verwaltungsakt nach § 121 Abs. 1 AO verstoßen. Die unterbliebene Anhörung bzw. die fehlende Begründung war auch ursächlich für die verspätete Einspruchseinlegung, da die Abweichung für Rainer Zufall nicht erkennbar war. Rainer Zufall war damit ohne Verschulden bis zum Telefonat am 06.04.2021 an einer rechtzeitigen Einspruchseinlegung verhindert und kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragen.

Wiedereinsetzungsfrist

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nach § 110 Abs. 2 AO innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Gleichzeitig sind die Tatsachen zur Begründung des Antrags glaubhaft zu machen. Nach Ablauf dieser Frist ist ein neuer Tatsachenvortrag nicht mehr zulässig.

Die Wiedereinsetzungsfrist des § 110 Abs. 2 AO beginnt gem. § 126 Abs. 3 S. 2 AO mit Ablauf des 06.04.2021 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB), da das Finanzamt in diesem Zeitpunkt die erforderliche Erläuterung gegeben und damit die bisher unterlassene Verfahrenshandlung nachgeholt hat.

Die Wiedereinsetzungsfrist beträgt einen Monat und endet mit Ablauf des 06.05.2021 (§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 188 Abs. 2 BGB).

Rainer Zufall hat vor Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist Einspruch eingelegt und die versäumte Handlung nachgeholt. Die Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hat Zufall in seinem Schreiben hinreichend glaubhaft gemacht.

Der Einspruch des Rainer Zufall gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ist damit zulässig.

Begründetheit

Der Einspruch ist begründet, wenn der Einkommensteuerbescheid 2019 rechtswidrig und Zufall in seinen Rechten verletzt ist.

Das Finanzamt hat zu Unrecht Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 211,26 € nicht zum Abzug zugelassen. Der Einkommensteuerbescheid 2019 ist damit materiell-rechtlich fehlerhaft und zu Gunsten des Zufalls zu korrigieren.

Einspruchserledigung

Das Finanzamt Pfaffenhofen wird dem Einspruch abhelfen und einen Änderungsbescheid erlassen (§ 132 i. V. m. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO).

Diese Änderung umfasst auch den Übertragungsfehler (Zahlendreher) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diese Unrichtigkeit wäre grundsätzlich – auch ohne Einspruchsverfahren – nach § 129 AO berichtigungsfähig.

Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist der Tenor des angefochtenen Verwaltungsakts; hier die Höhe der festgesetzten Steuer. Mit dem durch die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zulässigen Einspruch ist die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids 2019 vollumfänglich suspendiert. Dieses hat zur Folge, dass der streitige Einkommensteuerbescheid im Einspruchsverfahren gem. § 367 Abs. 2 AO in vollem Umfang zu überprüfen und alle erkannten Fehler richtig zu stellen sind.

3. Die Klausur zur Finanzgerichtsordnung

3.1. Grundlagen

Der Themenbereich Finanzgerichtsordnung ist bei den Lehrgangsteilnehmern erfahrungsgemäß nicht der beliebteste Themenbereich.

Beachten Sie aber bitte, dass die Themenkreise „Das Verfahren vor dem Finanzgericht“ und „Vorläufiger Rechtsschutz“ schon mehrfach Gegenstand des schriftlichen Steuerberaterexamen waren und deshalb grundlegend von Ihnen beherrscht werden sollten.

Die Bestimmung der zutreffenden Klageart und Überprüfung der Zulässigkeitsvoraussetzung der Klage ist stets Schwerpunkt einer FGO-Aufgabe im schriftlichen Steuerberaterexamen.

Die Zulässigkeit der Klage prüfen Sie in Ihrer Lösung bitte stets nach folgendem Schema:

- Eröffnung des Finanzrechtswegs (§ 33 FGO)
- Zuständigkeit des Gerichts (§§ 35 - 39 FGO)
- Statthaftigkeit der Klageart (§§ 40 - 41 FGO und §§ 45 - 46 FGO)
- Beteiligten- und Prozessfähigkeit, Bevollmächtigte (§§ 57, 58 und 62 FGO)
- Die erfolglose Durchführung des Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO)
- Klagebefugnis (§ 48 FGO)
- Rechtsschutzbedürfnis (§ 40 Abs. 2 FGO)
- Klagefrist (§§ 47, 56 FGO)
- Ordnungsmäßigkeit der Klage (§ 65 FGO)
- Kein Verbrauch der Klage (§§ 50, 72 FGO)
- Keine anderweitige Rechtshängigkeit (§ 155 FGO i. V. m. § 17 Abs. 1 S. 2 GVG).
- Keine entgegenstehende Rechtskraft (§ 110 Abs. 1 FGO).

Die Themen der Eröffnung des Finanzrechtswegs, der Zuständigkeit des Gerichts, der anderweitigen Rechtshängigkeit und der entgegenstehenden Rechtskraft sind im Steuerberaterexamen normalerweise unproblematisch und sollten nur kurz erwähnt werden.

Bei den übrigen Zulässigkeitsvoraussetzungen ist dagegen eine vertiefte Prüfung denkbar.

Die Begründetheit der Klage ist nur in den Fällen für Klausuren geeignet, in denen eine verfahrensrechtliche Frage zu klären ist, z. B. die Rechtmäßigkeit einer Vollstreckungsmaßnahme oder die zutreffende Berechnung der Festsetzungsfrist.

3.2. Klausurfall

Aufgabe

Petra Motz ist seit Mitte 2017 Vorstandsmitglied einer mittelgroßen AG in München und erzielt hieraus einen jährlichen Arbeitslohn i. H. v. 500.000 €. Daneben stellt ihr die AG seit 2018 ein Dienstfahrzeug der Marke Porsche unentgeltlich – auch für die private Nutzung – zur Verfügung. Lohnsteuerliche Folgen hieraus hat die AG nicht gezogen, da Petra Motz gegenüber der Lohnbuchhaltung durchgehend die Auffassung vertreten hat, dass sie grundsätzlich nur geschäftlich unterwegs sei und die Firma ihr keine Zeit für ein Privatleben lasse. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Der Sachverhalt wurde im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung durch das Finanzamt München bei der AG festgestellt und mit Kontrollmitteilung dem Wohnsitzfinanzamt der Petra Motz übermittelt.

Das Wohnsitzfinanzamt Starnberg hat festgestellt, dass Petra Motz für 2019 nur den laufenden Arbeitslohn, nicht aber den geldwerten Vorteil aus der Pkw-Gestellung erklärt hat. Der Einkommensteuerbescheid 2019 datiert vom September 2020 und erging ohne die Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung und wurde bestandskräftig.

Das Finanzamt Starnberg hat den geldwerten Vorteil aus der Pkw-Gestellung auf 16.000 € ermittelt und den Einkommensteuerbescheid 2019 entsprechend nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert.

Gegen den Änderungsbescheid vom 04.01.2021 hat Petra Motz mit am 25.01.2021 beim Finanzamt Starnberg eingegangenem Schreiben Einspruch eingelegt und vorgetragen, dass sie den PKW so gut wie ausschließlich beruflich nutze. In ihrer Position habe sie praktisch kein Privatleben. Im Übrigen sei dem Finanzamt bekannt, dass Vorstandsmitglieder üblicherweise über ein Dienstfahrzeug verfügen könnten. Es lägen deshalb keine neuen Tatsachen vor. Zumindest müsste sich das Finanzamt einen Ermittlungsfehler zurechnen lassen.

Das Finanzamt Starnberg hat den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.03.2021 (= Tag der Aufgabe zur Post als einfacher Brief) als unbegründet zurückgewiesen.

Hiergegen richtet sich die Klage vom 09.04.2021.

Die Klageschrift ist wie folgt formuliert:

Ich, Petra Motz (Anschrift)
erhebe hiermit Klage gegen das Finanzamt Starnberg
und beantrage
den Änderungsbescheid Einkommensteuer 2019 vom 04.01.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.03.2021 aufzuheben.
Die Verwaltungsakte sind rechtswidrig, weil – wie im Einspruchsverfahren bereits ausgeführt – die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vorliegen.
Mit freundlichen Grüßen
Unterschrift
Motz

Aufgabenstellung

Nehmen Sie bitte gutachtlich zu den Erfolgsaussichten der Klage Stellung.

Lösung

Die Klage kann nur dann Erfolg haben, wenn sie zulässig und begründet ist.

Zulässigkeit

Finanzrechtsweg

Nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten i. S. d. § 33 Abs. 2 FGO, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Einkommensteuer unterliegt der Gesetzgebungskompetenz des Bundes; sie wird durch die Landesfinanzbehörden verwaltet.

Statthafte Klageart

Die vorliegende Klage ist gerichtet auf Aufhebung des Änderungsbescheids in der Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 100 Abs. 1 FGO), so dass die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO) zutreffend ist.

Erfolgsloses Einspruchsverfahren

Das nach § 44 Abs. 1 FGO grundsätzlich erforderliche Vorverfahren ist laut Sachverhalt erfolglos durchgeführt worden.

Klagebefugnis

Nach § 40 Abs. 2 FGO ist zur Erhebung der Anfechtungsklage befugt, wer geltend machen kann, durch einen Verwaltungsakt in eigenen Rechten verletzt zu sein. Die Klagebefugnis liegt bei Petra Motz als Adressatin eines belastenden Verwaltungsakts zweifelsfrei vor.

Klagefrist

Nach § 47 Abs. 1 S. 1 FGO ist die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn sie innerhalb der Klagefrist von einem Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf erhoben wird. Die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes ist nach § 366 AO den Beteiligten bekanntzugeben, wobei § 122 AO hinsichtlich der Bekanntgabe entsprechend gilt. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, als am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post bekanntgegeben.

Damit erfolgte die Bekanntgabe gem. § 54 Abs. 1 FGO am 18.03.2021. Die Monatsfrist berechnet sich nach § 54 Abs. 2 FGO, eine Vorschrift, die u. a. auf § 222 ZPO verweist, der wiederum auf die §§ 187 - 193 BGB verweist. Der Fristbeginn bestimmt sich daher nach § 187 Abs. 1 BGB. Die Klagefrist beginnt entsprechend mit Ablauf des 18.03.2021 und endet mit Ablauf des 19.04.2021 (§ 188 Abs. 2 BGB). Die Frist verlängert sich auf den 19.04.2021, da der 18.04.2021 ein Sonntag ist, § 222 Abs. 2 ZPO.

Die Klage wurde am 09.04.2021 und damit fristgerecht erhoben.

Beteiligten- und Prozessfähigkeit

Motz ist als Steuerrechtsfähige (hier für die Einkommensteuer gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG) im Finanzprozess beteiligtenfähig. Zum Zeitpunkt der Klageerhebung ist Motz offenkundig auch volljährig (Vorstandsmitglied einer AG), so dass sie auch prozessfähig i. S. d. § 58 FGO ist.

Ordnungsgemäße Klageerhebung

Die Klage ist ordnungsgemäß (§§ 64, 65 FGO) erhoben worden. Sie erfolgte schriftlich (§ 64 Abs. 1 FGO); d. h. eigenhändig unterschrieben (§ 126 Abs. 1 BGB). Sie beinhaltet den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens und den angefochtenen Verwaltungsakt (§ 65 Abs. 1 S. 1 FGO). Sie enthält darüber hinaus den Klageantrag und eine Begründung (§ 65 Abs. 1 S. 2 u. 3 FGO).

Passivlegitimation

Richtiger Beklagter ist im Falle der Anfechtungsklage die Behörde, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen hat (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO), hier das Finanzamt Starnberg.

Weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen

Sonstige Zulässigkeitsprobleme wie Klageverzicht (§ 50 FGO), Klagerücknahme (§ 72 FGO), anderweitige Rechtshängigkeit (§ 155 FGO i. V. m. § 17 GVG) oder entgegenstehende Rechtskraft (§ 110 FGO) sind nicht ersichtlich.

Die Klägerin kann den Rechtsstreit vor dem Finanzgericht selbst führen (§ 62 Abs. 1 FGO).

Begründetheit

Die Klage wäre begründet, wenn der angefochtene Änderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig ist und Petra Motz in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO). Für Zweifel an der formellen Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen keine Anhaltspunkte. Soweit das Finanzamt die nach § 91 Abs. 1 AO erforderliche Anhörung unterlassen haben sollte, wäre dies unschädlich, da die Anhörung gem. § 126 Abs. 2 AO im finanzgerichtlichen Verfahren nachgeholt werden kann.

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2019 ist in 2021 offenkundig noch nicht abgelaufen.

Gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind bestandskräftige und endgültige Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Dem Finanzamt wurde die unentgeltliche Überlassung des PKW durch den Arbeitgeber erst nach Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2019 und damit nachträglich bekannt. Die Tatsache führt auch zu einer höheren Steuer.

Die Änderung eines Bescheides ist jedoch nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre und es den Sachverhalt bei gehöriger Erfüllung der ihm nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der Steuerfestsetzung hätte feststellen können.

Allerdings muss der Steuerpflichtige dann seinerseits seine Mitwirkungspflicht vollumfänglich erfüllt haben. Haben sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt es versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft i. d. R. den Steuerpflichtigen die Verantwortung mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (AEAO zu § 173, Nr. 4).

Vorliegend mag es durchaus sein, dass das Finanzamt aufgrund von Erfahrungswerten nach der Gestellung eines Dienstwagens hätte nachfragen können.

Dem steht aber entgegen, dass Motz im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO) die PKW-Gestellung als möglichen steuerlich relevanten Sachverhalt in ihrer Steuererklärung hätte angeben müssen, auch wenn sie die Voraussetzungen eines geldwerten Vorteils als nicht gegeben ansieht.

Die zulässige Klage wird damit keinen Erfolg haben.

* * * *