

Zweite Übungsklausur auf Examensniveau vom 26.01.2024

Übungen im Steuerrecht

zwischen Ablehnung des Änderungsbegehrens und Ablehnung des Erlassbegehrens unterscheiden

Grund: die Anträge betreffen unterschiedl. Abschnitte des Besteuerungsverfahrens und sind daher verfahrensrechtlich voneinander zu trennen

A. Begründetheit des Einspruchs gegen die Ablehnung der Änderung

→ (+), wenn Anspr. Auf Änderung der bestandskräftigen ESt-Bescheide

I. Anspruch aus § 172 I 1 Nr. 2 lit. a AO

→ (-), da A eine Änderung zu seinen Gunsten begehrt, aber den Antrag nicht innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist (§ 355 I 1 AO) gestellt hat

Teil 1

II. Anspruch aus § 172 I 1 Nr. 2 lit. d iVm § 173 I Nr. 2 AO

1. Tatsache

→ jeder Lebenssachverhalt, der Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann

→ Einnahmen aus dem Eigenlabor (+)

2. Nachträglich bekannt geworden

→ Tatsache war bei Erlass der Steuerbescheide bereits vorhanden, aber dem FA nicht bekannt

→ doppelte Erfassung der Einnahmen aus dem Eigenlabor bereits bei Erlass des Steuerbescheids, aber dem FA erst durch Antrag des A im Januar 2024 bekannt

→ (+)

Teil 1

3. Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führen (+)
4. Rechtserheblichkeit
→ FA hätte bei ursprüngl. Kenntnis des Sachverhalts anders entschieden (+)
5. Keine Änderungssperre, § 173 II 1 AO
→ Steuerbescheide für VZ 2019 bis 2021 aufgrund Außenprüfung geändert
→ Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung (-)
→ daher Änderungssperre hinsichtl. Steuerbescheide für VZ 2019 bis 2021 (+)

Teil 1

6. Kein grobes Verschulden

→ Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit

→ für A, der selbst die Bücher führt, war die doppelte Erfassung der Einnahmen ohne weiteres erkennbar

→ alternativ: Zurechnung groben Verschuldens des Steuerbevollmächtigten Y bzw. des Steuerberaters X

→ X und Y hätten Fehler wegen besonderer Sachkunde erkennen müssen

→ Zurechnung über Rechtsgedanken von § 110 I 2 und § 152 I 2 Hs. 2 AO

→ grobe Fahrlässigkeit und damit grobes Verschulden (+)

7. Ergebnis

Anspruch aus § 173 I Nr. 2 AO (-)

III. Anspruch aus § 129 S. 1 AO

1. Anwendbarkeit bei Steuerbescheiden (+), vgl. § 172 I 1 Nr. 2 lit. d Hs. 2 AO
2. Ähnliche offenbare Unrichtigkeit, die beim Erlass des VA unterlaufen ist
 - Vergleichbarkeit mit Schreib- oder Rechenfehlern; mechanisches Versehen
 - bei versehentlicher doppelter Erfassung der Einnahmen (+)
 - kein Rechtsirrtum (+)
 - offenbar, wenn Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist
 - doppelte Erfassung sofort erkennbar
 - (+)

Teil 1

- P: Fehler muss in der Sphäre des FA entstanden sein
 - sog. Übernahmefehler: FA übernimmt Fehler als eigenen
 - Fehler muss für FA als offensichtl. Versehen erkennbar sein
 - VZ 2019 bis 2021 (+) wegen Außenprüfung
 - VZ 2014 bis 2018 (-)
 - P: Verhältnis § 129 S. 1 AO zu § 173a AO bei Übernahmefehlern
 - § 173a AO grds. spezieller, aber nur soweit sein Anwendungsbereich reicht; erfasst gerade keine ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten
 - Übernahmefehler (+) hinsichtlich VZ 2019 bis 2021, im Übrigen (-)

Teil 1

3. Festsetzungsverjährung, § 169 I 1, 2 AO
 - a. Festsetzungsfrist gem. § 169 II 1 Nr. 2 AO vier Jahre
 - b. Beginn: § 170 II 1 Nr. 1 AO
 - Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr beziehen (§ 25 I, III EStG iVm § 56 S. 1 Nr. 2 lit. a EStDV), sind gem. § 149 II 1 AO spätestens sieben Monate nach dessen Ablauf abzugeben
 - A hat die ESt-Erklärungen immer bis Ende Mai abgegeben
 - Beginn jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung abgegeben wurde (für VZ 2019: 2020; für VZ 2020: 2021; für VZ 2021: 2022)
 - c. Ende: 31.12.2024/31.12.2025/31.12.2026
 - d. Ablaufhemmung nach § 171 IV 1 AO (-), da aufgrund der Außenprüfung geänderte Steuerbescheide bestandskräftig
 - e. Ergebnis
keine Festsetzungsverjährung eingetreten

4. Ergebnis

Anspruch auf Änderung aus § 129 S. 1 AO hinsichtl. der Steuerbescheide für VZ 2019 bis 2021 (+), im Übrigen (-)

IV. Ergebnis

Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung teilweise begründet

B. Begründetheit des Einspruchs gegen die Ablehnung des Erlasses (§ 227 AO)

→ (+), wenn Erlass der zu Unrecht gezahlten Steuer rechtswidrig abgelehnt wurde

I. Rechtsfolge des § 227 AO umstritten

- a. reine Ermessensentscheidung
- b. Ermessensreduzierung auf Null bei Erfüllung des Tatbestands
- c. gebundene Entscheidung

Teil 1

II. Sachliche Unbilligkeit

- (+), wenn die Einziehung der Steuer zwar äußerlich dem Tb entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint
 - Steuerfestsetzung muss offensichtl. und eindeutig unrichtig sein und dem Steuerpflichtigen darf es nicht möglich oder nicht zumutbar gewesen sein, sich dagegen rechtzeitig zu wehren
 - offensichtl. Unrichtigkeit (+) und A war es nicht möglich und zumutbar, sich gegen den Fehler zu wehren, da er ihn nicht erkannt hat
 - den Steuerpflichtigen darf auch kein eigenes Verschulden treffen
 - Verschulden aber (+), s.o.
- sachliche Unbilligkeit (-)

III. Ergebnis

Einspruch gegen die Ablehnung des Erlasses unbegründet

Teil 2

Einspruch hat Erfolg, wenn zulässig und begründet

A. Zulässigkeit

I. Statthaftigkeit, § 347 I 1 Nr. 1, § 348 AO (+)

II. Einspruchsbefugnis, § 350 AO

→ mögl. Verletzung des Rechts auf gleichmäßige Besteuerung, Art. 3 I GG

→ als Adressat des Haftungsbescheids zumindest mögl. Verletzung des Art. 2 I GG

III. Form, § 357 I AO (+)

IV. Frist, § 355 I 1 AO

→ Frist beträgt einen Monat

→ Beginn mit Bekanntgabe, § 122 II Nr. 1, § 108 I AO, § 187 I BGB: 22.10.2023

→ Ende, § 108 I AO, § 188 I BGB: mit Ablauf des 21.11.2023

→ Einlegung am 29.10.2023 innerhalb der Monatsfrist (+)

B. Begründetheit

→ (+), wenn auf Grundlage des § 191 I 1 Alt. 1 AO ergangener Haftungsbescheid formell oder materiell rechtswidrig

I. Formelle Rechtswidrigkeit

→ keine Hinweise auf Verstoß gegen Zuständigkeits-, Verfahrens- oder Formvorschriften, insb. wurde der Haftungsbescheid schriftl. erteilt, § 191 I 3 AO

II. Materielle Rechtswidrigkeit

1. Tatbestandsvoraussetzungen des § 191 I 1 Alt. 1 AO

→ „kraft Gesetzes für eine Steuer haftet“

→ Haftungstatbestand des § 69 S. 1 AO

a. in §§ 34, 35 AO bezeichnete Person

→ S als Geschäftsführer der S-GmbH gem. § 34 I 1 AO iVm § 35 I 1 GmbHG

- b. Vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der S auferlegten Pflichten
- S hat steuerliche Pflichten der S-GmbH zu erfüllen, § 34 I 1 AO, § 35 I 1 GmbHG
 - Pflicht zur Abgabe der KSt-Erklärung (§ 31 I KStG iVm § 25 III 1 EStG) und Pflicht zur Zahlung der festgesetzten Steuern nicht erfüllt; Zahlungspflicht erstreckt sich auch auf Steuern, die auf gem. § 162 I AO geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhen
 - S wusste von Pflicht zur Abgabe der KSt-Erklärung spätestens seit erster Aufforderung → Vorsatz (+)
 - zumindest grob fahrlässige Verletzung der Zahlungspflicht (+)
- c. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt
- Nichterfüllung der Körperschaftsteueransprüche (+)

d. Kausalzusammenhang zw. Pflichtverletzung und Nichterfüllung der Körperschaftsteueransprüche

→ bei Pflichtverletzung hinsichtl. der Abgabe der KSt-Erklärung (+), da es sonst nicht zu den Schätzungen gekommen wäre, sodass die Körperschaftsteueransprüche nicht entstanden wären

→ bei Pflichtverletzung hinsichtl. Zahlungspflicht (+)

2. Akzessorietät des Haftungsanspruchs

→ Haftungsanspruch gegenüber dem Steueranspruch streng akzessorisch und setzt dessen Bestehen voraus

→ hier dennoch nicht mehr zu prüfen, ob die Körperschaftsteuerschulden bestehen oder nicht, da KSt-Bescheide bestandskräftig

→ dies muss S gem. § 166 AO gegen sich gelten lassen

3. offensichtlich keine Festsetzungsverjährung gem. § 191 III iVm §§ 169 ff. AO
4. Kein Ausschluss gem. § 191 V AO
5. Rechtsfolge: Ermessen, § 191 I 1 Alt. 1, § 5 AO
 - Entschließungsermessen in der Weise vorgeprägt, dass FA nicht ermessensfehlerhaft handelt, wenn es den Haftungsschuldner in Haftung nimmt; zudem keine Umstände für Absehen vom Erlass des Haftungsbescheids ersichtlich
 - hinsichtl. Auswahlermessen keine Bedenken, da S einziger in Betracht kommender Haftungsschuldner

III. Ergebnis

Haftungsbescheid rechtmäßig

C. Ergebnis

Einspruch zulässig, aber unbegründet und wird daher keinen Erfolg haben

Begründetheit der Revision

- (+), wenn erstinstanzl. Urt. auf Verletzung von Bundesrecht beruht, § 118 I 1 FGO
 - hier Verletzung von § 68 S. 1, § 102 S. 2 FGO, wenn FG § 68 S. 1 FGO zu Unrecht und im Widerspruch zu § 102 S. 2 FGO auf den Haftungsbescheid angewandt hat
 - a. § 68 S. 1 FGO auch auf Ermessens-VA anzuwenden, vgl. Wortlaut (a.A. vertr.)
 - b. Verhältnis § 68 S. 1 FGO zu § 102 S. 2 FGO, wenn beim Ausgangs-VA Ermessensausfall
 - e.A.: § 68 S. 1 FGO dann nicht anwendbar, da Finanzbehörde im gerichtl. Verfahren ihre Ermessenserwägungen wegen § 102 S. 2 FGO nur ergänzen darf → tel. Red. des § 68 S. 1 FGO
 - a.A.: § 68 S. 1 FGO auch dann anwendbar, da zwar Widerspruch zw. den Regelungen besteht, sie aber gleichrangig nebeneinanderstehen

- pro Ansicht 1: effektiver Rechtsschutz, Art. 19 IV GG
- pro Ansicht 2: Verfahrensbeschleunigung
- folgt man Ansicht 1, ist der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt, da der neue Haftungsbescheid nicht Gegenstand des Klageverfahrens wird; es wird nur noch über die Kosten entschieden, § 138 I FGO
- folgt man Ansicht 2, wird das Verfahren weitergeführt und der neue Haftungsbescheid wird Gegenstand des Verfahrens; die Kosten können aber der Finanzbehörde auferlegt werden, § 137 S. 1 FGO
 - vorzugswürdig

Ergebnis

Revision unbegründet (a.A. vertr.)

Anmerkung zur Frage in der Besprechungseinheit

Nach § 155 FGO iVm § 240 S. 1 ZPO wird im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Partei ein rechtshängiges Verfahren, wenn es die Insolvenzmasse betrifft, unterbrochen, bis es nach den für das Insolvenzverfahren geltenden Vorschriften aufgenommen oder das Insolvenzverfahren beendet wird.

(s. hierzu *Rein, Andreas*, Verfahrensunterbrechung durch Privatinsolvenz, NJW-Spezial 2023, 213–214)