

Skript

Abgabenordnung / FGO

Skriptgliederung

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023

Skriptgliederung

Teil	Inhalt	AO/FGO- Unterlagen	
1	Übersichten	Rechtsanwendung im Steuerrecht	01
1	Fälle	Rechtsanwendung im Steuerrecht	02
1	Lösungshinweise	Rechtsanwendung im Steuerrecht	03
2	Übersichten	Die AO/FGO-Klausur in der Steuerberaterprüfung	04
2	Fälle	Rechtsbehelfe im Steuerrecht	05
2	Lösungshinweise	Rechtsbehelfe im Steuerrecht	06
3	Übersichten	Grundlagen der AO und FGO	07
3	Fälle	Grundlagen der AO und FGO	08
3	Lösungshinweise	Grundlagen der AO und FGO	09
4	Übersichten	Einspruchsverfahren	10
4	Fälle	Einspruchsverfahren	11
4	Lösungshinweise	Einspruchsverfahren	12
5	Übersichten	FGO	13
5	Fälle	FGO	14
5	Lösungshinweise	FGO	15
6	Übersichten	Korrekturvorschriften	16
6	Fälle	Korrekturvorschriften	17
6	Lösungshinweise	Korrekturvorschriften	18
7	Übersichten	Haftungsrecht	19
7	Fälle	Haftungsrecht	20
7	Lösungshinweise	Haftungsrecht	21
8	Übersichten	Steuerstrafrecht	22
8	Fälle	Steuerstrafrecht	23
8	Lösungshinweise	Steuerstrafrecht	24
9	Übersichten	Vollstreckungsrecht	25
9	Fälle	Vollstreckungsrecht	26
9	Lösungshinweise	Vollstreckungsrecht	27

Skript

Abgabenordnung / FGO

Unterlagen Teil 1

Übersichten

Rechtsanwendung im Steuerrecht

© RA StB Thomas Große, Eschwege

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023

Rechtsanwendung im Steuerrecht

*Thomas Große, RA und StB
Eschwege*

Übersichten	Folien
Ü1. Bedeutung der Rechtsanwendung	3 - 4
Ü2. Was ist Steuerrecht?	5 - 7
Ü3. Die Rechtsnormen (= Rechtsquellen) des Steuerrechts	8 - 12
Ü4. Der Aufbau von Rechtsnormen	13 - 16
Ü5. Die Anwendung von Rechtsnormen	17 - 20
Ü6. Probleme bei der Anwendung von Rechtsnormen	21 - 24
Ü7. Analogie und Erstrechtschluss	25 - 26

Ü1. Bedeutung der Rechtsanwendung

Rechtsanwendung ist eine allgemeine Technik zur Lösung von Steuerrechtsklausuren.

Die Klausur, die Sie im Steuerberaterexamen am ersten Tag schreiben, enthält „Aufgaben aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“. Sie besteht aus einem AO/FGO-Teil, einem USt-Teil und einem ErbStG-Teil.

Der AO/FGO-Teil besteht aus einem (längerem) oder zwei (kürzeren) Sachverhalten, jeweils mit einer oder mehreren Aufgaben. Diese Aufgaben haben Sie zu bearbeiten.

Da es sich um Steuerrechtsklausuren handelt, erfolgt die Bearbeitung und Lösung der Aufgaben immer aufgrund von Gesetzen, also immer aufgrund von Rechtsnormen (vgl. § 4 AO: „Gesetz“ ist jede Rechtsnorm). D.h., dass Sie (die nach Maßgabe der Aufgabenstellung einschlägigen) Rechtsnormen auf den Fall anwenden müssen.

Die Prüfung und Anwendung von Rechtsnormen ist Ihre Haupttätigkeit bei der Klausurlösung.

Hinweis: Die nachfolgend dargestellte Technik der Rechtsanwendung entspricht dem sog. Gutachtenstil. Nach dieser Methode sind alle Lösungen von AO/FGO-Klausuren aufzubauen.

Da Sie in Steuerrechtsklausuren (ganz überwiegend) Steuerrecht(snormen) anwenden müssen, wird nachfolgend dargestellt, was Steuerrecht ist.

Ü2. Was ist Steuerrecht?

Steuerrecht ist - kurz gesagt - **Recht, das die Besteuerung regelt.**

- Unter **Besteuerung** versteht man die (zwangswise) Übertragung von Geld vom Einzelnen auf den Staat ohne eine Gegenleistung (vgl. § 3 Abs. 1 AO).
Die Besteuerung besteht - je Steuerart - aus der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, der Festsetzung des Steueranspruchs (durch Steuerbescheid) und der Erhebung der Steuern (durch Vorauszahlungen bzw. Abschlusszahlungen).
- **Recht = Rechtsnormen** (i.d.R Gesetze). **Rechtsnormen** sind abstrakte, generelle und **rechtsverbindliche Bestimmungen**. Sie gelten für eine unbestimmte Vielzahl von Fällen. Sie gelten in einem bestimmten örtlichen Bereich zu einer bestimmten Zeit. Sie sind für die Bürger rechtsverbindlich, weil ihre Einhaltung vom Staat garantiert wird. Die Bürger, die Exekutive und die Rechtsprechung sind an Recht und Gesetz, also Rechtsnormen, gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG).

Der Vermögenstransfer erfolgt aufgrund von Recht und Gesetz: **Das FA hat die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen und zu erheben (§ 85 S. 1 AO).**
Da gem. § 4 AO Gesetz jede **Rechtsnorm** ist, erfolgt die Besteuerung allein aufgrund von Rechtsnormen.

Steuerrecht ist also die Gesamtheit aller Rechtsnormen, die die Besteuerung regeln.

Die steuerlichen Rechtsnormen binden

- den Steuerbürger (in Klausuren = Stpfl.),
- die Finanzverwaltung (in Klausuren = das FA) und
- die Finanzgerichte (in Klausuren = das FG und den BFH).

Steuerrecht = öffentliches Recht (RechtsVh Staat-Bürger; Staat ist übergeordnet) nicht Privatrecht (RechtsVh der Bürger untereinander; sie sind gleichgeordnet)

„Im Privatrecht ist alles erlaubt, was nicht verboten ist (Vertragsfreiheit).

Im Steuerrecht darf das FA grds. nur das tun, was ihm durch Gesetz erlaubt ist.“

Fall 1

Das Steuerrecht (StR) wird untergliedert in materielles und formelles StR:

Die Rechtsnormen des **materiellen StR** regeln, ob jemand überhaupt eine St zahlen muss und wenn ja, wie viel. Es regelt also, ob und in welcher Höhe ein St-Anspruch des Staates (gem. der Einzel-St-Gesetze, z.B. EStG oder UStG) besteht.

Die Rechtsnormen des **formellen StR (= VerfahrensR)** regeln, wie der Staat (das FA) an das Geld des Stpfl. kommt, wie also das FA die durch das materielle StR begründeten St-Ansprüche durchsetzt. **Dies ist im Wesentlichen in der AO geregelt.**

Zur Durchsetzung der St-Ansprüche erlässt das FA insbesondere **Steuerbescheide** (§§ 155 ff. AO und §§ 118 ff. AO), aber auch andere VA (z.B. §§ 179 ff. AO, § 191 AO, § 152 AO etc. i.V.m. §§ 118 ff. AO).

Zur Definition des VA siehe § 118 AO. Durch VA trifft das FA gegenüber dem Stpfl. eine „Entscheidung zur Regelung eines Einzelfalls“, d.h., es trifft gegenüber dem Stpfl. eine rechtsverbindliche Entscheidung.

VA, insbesondere **Steuerbescheide**, stehen im **Mittelpunkt des Verfahrensrechts und der AO-Klausur.**

Ü3. Die Rechtsnormen (Rechtsquellen) des Steuerrechts

Zur Lösung von Fällen müssen Sie die einschlägigen RNormen anwenden. Nachfolgend ist aufgeführt, wo Sie die Normen des StR finden.

I. Das Grundgesetz enthält in Art. 105 ff steuerliche Rechtsnormen, die die Steuergesetzgebungskompetenz, die Verteilung von Steuern und die Verwaltung von Steuern grundlegend regeln. Im Steuerrecht gelten insbesondere auch die Grundrechte (z.B. Art. 2, 3 und 14 GG). Sie binden den Gesetzgeber, die Steuerverwaltung und die Finanzgerichte als unmittelbar geltendes Recht (Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG). Als Verfassungsgesetz geht das Grundgesetz den einfachen Gesetzen vor.

Hinweis: Diese Vorschriften waren bislang nicht klausurrelevant.

II. Förmliche Gesetze sind Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind (siehe Art. 76-78, 82, 105 Abs. 2 GG). Hierunter fallen alle klausurrelevanten Steuergesetze (z.B. AO, EStG, KStG, GewStG, UStG, ErbStG).

Hinweis: Abgesehen von Überschriften bestehen die AO und die FGO – wie alle anderen Gesetze auch – aus nichts anderem als aus Rechtsnormen.

Förmliche Gesetze sind auch die sonstigen (= nichtsteuerlichen) Gesetze.

Hinweis: Relevant für AO/FGO-Klausuren können z.B. auch das BGB oder das HGB sein.

III. Rechtsverordnungen (Art. 80 GG) sind Rechtsnormen, die aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung von der Exekutiven erlassen werden. RVO werden im Steuerrecht von der Bundesregierung oder dem BFM gesetzt. RVO sind Gesetze im materiellen Sinn. RVO sind die zu allen wichtigen Steuergesetzen ergangenen Durchführungsverordnungen (z.B. EStDV, LStDV, KStDV, UStDV, BewDV, GewStDV).

Hinweis: Die zur AO ergangenen RVO (z.B. die VO zu § 180 Abs. 2 AO oder die KleinbetragsVO zu § 156 AO) waren bislang nicht klausur-relevant.

IV. Sonstige Rechtsquellen (Satzungen, Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalen Vorschriften, z.B. EU-Richtlinien) waren für AO/FGO-Klausuren nicht relevant.

V. Keine Rechtsnormen sind Verwaltungsvorschriften und Urteile

1. Verwaltungsvorschriften (= Verwaltungsanweisungen, = Verwaltungsanordnungen) sind keine Rechtsnormen. Sie enthalten Anordnungen der vorgesetzten gegenüber den nachgeordneten Behörden, die innerhalb der Verwaltung für eine Vielzahl von Fällen gelten sollen. Verwaltungsvorschriften sollen die richtige, zweckmäßige und gleichmäßige Ausübung der Verwaltungstätigkeit gewährleisten. Sie konkretisieren vielfach die oft nur sehr allgemeinen Regelungen des Gesetzes oder regeln die einheitliche Ausübung von Ermessen.

Soweit Verwaltungsvorschriften die Ausübung von Ermessen regeln, entfalten sie gem. dem Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG, § 85 AO) ausnahmsweise Bindungswirkung.

Im Steuerrecht sind die wichtigsten Verwaltungsvorschriften

- die **Richtlinien** (z.B. EStR, LStR, KStR, UStR, GewStR), die von der Bundesregierung erlassen werden,
- sog. **Schreiben, Erlasse** und Anweisungen (z.B. BMF-Schreiben, Anwendungserlass zur AO, Vollziehungsanweisungen, Vollstreckungsanweisungen), die von den Bundes- und Landesfinanzministerien produziert werden, und
- **Verfügungen** (von Mittelbehörden, z.B. OFD oder Landesfinanzdirektion)

Hinweis: Ein wichtiges Hilfsmittel für die Bewältigung von AO-Klausuren ist der Anwendungserlass zur AO (AEAO). Siehe Beck'sche Textsammlung Steuerrichtlinien Nr. 800)

2. Urteile der FG oder des BFH binden nach § 110 FGO nur die am konkreten Rechtsstreit Beteiligten. Sie sind daher keine Rechtsnormen. Über den Einzelfall hinaus ist die Finanzverwaltung an die Entscheidungen der Gerichte rechtlich nicht gebunden (str.). Nach Art. 20 Abs. 3 GG sind die Finanzbehörden als vollziehende Gewalt (nur) an Recht und Gesetz, also an Rechtsnormen, gebunden.

Allerdings haben gerade BFH-Entscheidungen eine große faktische Breitenwirkung: Zum einen richten sich Finanzbehörden und Steuerberater in der Praxis grds. nach der Rechtsprechung. Zum anderen werden wichtige Urteile in Verwaltungsvorschriften (z.B. in Richtlinien) aufgenommen und sind deshalb für die Finanzämter verbindlich. Insbesondere die in den BStBl II veröffentlichten Urteile müssen aufgrund von Verwaltungsanweisungen von den Finanzämtern in vergleichbaren Fällen angewendet werden.

Hinweis: Der Klausurlösung sollte immer die Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH) zu Grunde gelegt werden: Diese wird nie als „falsch“ oder „nicht überzeugend“ bewertet.

Ü4. Der Aufbau von Rechtsnormen

Bevor Sie Rechtsnormen anwenden, müssen Sie wissen wie diese aufgebaut sind.

Rechtsnormen setzen sich (immer) aus zwei Teilen zusammen:

Sie bestehen aus

- den sog. **Rechtsvoraussetzungen**, die auch als Tatbestand, Tatbestandsmerkmale oder Tatbestandsvoraussetzungen bezeichnet werden, und aus
- der **Rechtsfolgeanordnung** (oder kurz: Rechtsfolge).

Beispiel:

§ 125 Abs. 1 AO :

Ein Verwaltungsakt ist nichtig (= Rechtsfolgeanordnung), soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (= Rechtsvoraussetzungen).

Eine (zwingende) Rechtsnorm ist - schematisch dargestellt - wie folgt aufgebaut:

a + b + c => y

Die Buchstaben a, b und c bezeichnen die einzelnen Rechtsvoraussetzungen. Der Buchstabe y stellt die Rechtsfolgenanordnung dar. Wenn a, b und c vorliegen, tritt automatisch (= zwingend) die Rechtsfolge y ein.

Beispiel:

Der eben genannte § 125 Abs. 1 AO ist eine zwingende Vorschrift:

Nur wenn ein Verwaltungsakt sowohl an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies zugleich bei verständiger Würdigung aller Tatsachen offenkundig ist, tritt die Rechtsfolge der Nichtigkeit (automatisch) ein.

Fall 2 und 3

Exkurs: Ermessensnormen:

Eine Ermessensnorm ist - schematisch dargestellt - wie folgt aufgebaut:

a + b + c „kann“ **y oder z**

Die Buchstaben a, b und c bezeichnen auch hier die Rechtsvoraussetzungen. Die Buchstaben y und z stellen die Rechtsfolgen dar. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen einer Ermessensnorm erfüllt, tritt die Rechtsfolge nicht automatisch ein. Sie "kann" eintreten. Es kommt außerdem fast immer mehr als nur eine Rechtsfolge in Betracht (y **oder** z). Es sind Ermessensentscheidungen zu treffen.

Beispiel:

Ein VA, der auf Vornahme einer Handlung gerichtet ist, kann (wenn der Stpfl. die Handlung nicht erbringt) gem. §§ 328 ff. AO mit Zwangsmitteln, insbesondere Zwangsgeld, durchgesetzt werden.

Liegen die Rechtsvoraussetzungen vor, tritt hier die Rechtsfolge nicht zwingend ein. Vielmehr muss das FA eine Ermessensentscheidung gem. § 5 AO treffen und zwar darüber, ob es überhaupt ein Zwangsgeld festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wenn ja, in welcher Höhe (sog. Auswahlermessen).

Fall 4

Im Steuerrecht überwiegen die zwingenden Vorschriften bei weitem. Die FÄ sind **nur ausnahmsweise** ermächtigt, nach ihrem **Ermessen** zu handeln. Bei welchen Normen dies der Fall ist, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut.

Ermessensvorschriften erkennt man an Begriffen wie "**kann**", z. B. §§ 95, 97, 122 Abs. 1 Satz 3, 129 Satz 1, 191, 193, 249 ff, 328 ff. AO, "**ist zulässig**", z. B. § 193 AO, "**ist befugt**", z. B. § 287 AO, oder "**soll**", z. B. §§ 80 Abs. 3, 93 Abs. 1 S. 3, 122 Abs. 1 Satz 4, 204 AO.

Ermessensentscheidungen sind vom FA grds. zu begründen (§ 121 AO).

Ermessensentscheidungen des FA werden im Finanzprozess nach Maßgabe des § 102 FGO überprüft.

Hinweis: Prüfungsrelevante Ermessensvorschriften sind insbesondere § 122 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO, § 191 Abs. 1 AO und ggf. § 102 FGO.

Fall 5 und 6

Ü5. Die Anwendung von Rechtsnormen

Die Rechtsnormen müssen in der Klausur (und in der Praxis) auf Sachverhalte (= Fälle = Lebensvorgänge) angewendet werden.

Dabei wird geprüft, ob ein konkreter Lebenssachverhalt die einzelnen Rechtsvoraussetzungen der Rechtsnorm, die untersucht wird, erfüllt (= Subsumtion).

Sind alle Rechtsvoraussetzungen im konkreten Fall gegeben, tritt die Rechtsfolge der Rechtsnorm ein. Ist eine Rechtsvoraussetzung nicht erfüllt, greift die geprüfte Rechtsnorm (und damit deren Rechtsfolgeanordnung) nicht.

Grundschemata der Rechtsanwendung (Subsumtion):

I. Einschlägige Rechtsnorm finden

(Einschlägig ist die Rechtsnorm, deren Rechtsfolgeanordnung „passt“.)

II. Prüfung der einzelnen Rechtsvoraussetzungen der Norm:

1. Prüfung der ersten Rechtsvoraussetzung
 - a) Angabe der Rechtsvoraussetzung, die geprüft wird.
 - b) Definition der Rechtsvoraussetzung
 - c) Prüfung, ob der Lebenssachverhalt die Rechtsvoraussetzung (Definition) erfüllt. Bei Problemen möglichst ausführlich begründen.
 - d) (Zwischen-)Ergebnis:
 - wenn die Rechtsvoraussetzung nicht erfüllt ist: Prüfung abbrechen. Die untersuchte Rechtsnorm greift nicht. Ggf. eine andere einschlägige Rechtsnorm suchen und prüfen.
 - wenn die Rechtsvoraussetzung erfüllt ist:
2. Prüfung der nächsten Rechtsvoraussetzung (ab 1. a) etc.

3. Wenn alle Rechtsvoraussetzungen erfüllt sind, greift die Rechtsnorm (= die Rechtsfolgeanordnung tritt ein).

Die Rechtsanwendung im Steuerrecht ist kompliziert u.a. durch ein verwickeltes Rechtsnormgefüge. Kaum ein Lebenssachverhalt wird durch eine einzige Norm geregelt. Meist muss eine Vielzahl von Vorschriften herangezogen werden.

Hinweis: Liegen Rechtsvoraussetzungen **unproblematisch** vor oder nicht vor, wird dies kurz abgehandelt, ggf. nur festgestellt.
Ist es **problematisch**, ob eine Rechtsvoraussetzung gegeben ist oder nicht wird dies nach Maßgabe des obigen Schemas (II.1. a – d) ausführlich dargestellt.
Wichtig ist dabei nicht die sklavische Einhaltung des Schemas, sondern die stichhaltige Begründung, warum die Rechtsvoraussetzung erfüllt ist oder nicht.

Das obige **Grundschema entspricht dem Gutachtenstil**, nachdem alle AO-Klausuren zu lösen sind. Dabei handelt es sich weniger um eine Stilfrage, als um eine bestimmte Art Fälle zu lösen und Falllösungen aufzubauen:

Beim Gutachten steht das Ergebnis am Ende der Arbeit. Es beginnt mit der Bildung eines Obersatzes. Dieser Obersatz muss sich auf die konkrete Aufgabenstellung beziehen und angeben, welche (die Aufgabe lösende) Norm untersucht wird. Danach wird diese Norm geprüft, d.h. unter deren Rechtsvoraussetzungen wird der Sachverhalt subsumiert.

Sodann werden ggf. „Gegennormen“ geprüft. Aus diesen Prüfungen ergibt sich am Ende der Arbeit das Ergebnis.

Im Gegensatz zum Urteilsstil kommt also erst die Begründung und dann das Ergebnis.

Hinweis: Stilfragen sind nicht entscheidend. Wichtig ist ein logischer und schlüssiger Aufbau der Arbeit vom Prüfungs-Obersatz zum Ergebnis hin.

Ü6. Probleme bei der Anwendung von Rechtsnormen

Bei der Anwendung von Rechtsnormen (Subsumtion) kann es zu zwei Arten von Problemen kommen:

I. Sachverhaltsprobleme

Zum einen kann der Lebenssachverhalt unklar oder unvollständig sein. In diesem Fall muss das Finanzamt weiter ermitteln (§§ 88 AO ff). Ist dies nicht erfolgreich, kann es nach Maßgabe des § 162 AO schätzen oder letztendlich nach der sog. objektiven Beweislast entscheiden. Die Regeln der objektiven Beweislast besagen grds., dass jeder (FA oder Stpfl.) diejenigen Tatsachen zu beweisen hat, die für ihn günstig sind. Gelingt ihm dies nicht, findet die für ihn günstige Norm keine Anwendung.

Hinweis: In Klausuren ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Sachverhalt vollständig ist, und dass eventuelle weitere Ermittlungen zu keinen neuen Erkenntnissen führen.

Fall 9 und 10

II. Rechtsprobleme

Zum anderen kann unklar sein, ob der Lebenssachverhalt die Rechtsvoraussetzung der Norm erfüllt. **Solche Probleme sind klausurentypisch.** In diesem Fall muss die Rechtsvoraussetzung im Rahmen der Subsumtion (siehe oben Übersicht 5) definiert und ausgelegt werden.

Die klassischen Auslegungsmethoden:

- Die **grammatikalische Auslegung** geht vom Wortlaut des Gesetzes aus und versucht, den Inhalt einer Norm aus der sprachlichen Fassung zu erkennen. Hierbei ist die übliche Rechtssprache maßgeblich oder, wenn eine solche nicht vorhanden ist, vom allgemeinen Sprachgebrauch auszugehen. Die Auslegung muss sich an den Wortlaut halten und darf diesen nicht überschreiten.
- Die **logisch-systematische Auslegung** untersucht die Stellung einer Rechtsnorm im Gesetz und im Gesamtgefüge der Rechtsordnung und zieht daraus Schlüsse.

- Die **historische Methode** betrachtet die Entstehungsgeschichte der Norm und stützt sich auf Gesetzesmaterialien (z.B. Begründung von Gesetzesvorlagen, Protokolle des Parlaments und seiner Ausschüsse).
- Die **teleologische Auslegung** (vom griechischen telos = Ziel, Zweck) ermittelt den Sinn, Zweck und Grundgedanken der Rechtsnorm und entscheidet danach über ihre Anwendbarkeit. **Die teleologische Auslegung geht** den anderen Methoden **vor**. Anders ausgedrückt: Die ersten drei Auslegungsmethoden sind Hilfsmittel zur Bestimmung des Gesetzeszwecks.

Die sog. **wirtschaftliche Betrachtungsweise** ist keine besondere Auslegungsmethode. Soweit die Steuergesetze an wirtschaftliche Vorgänge oder Zustände anknüpfen, sind die von den Steuergesetzen verwendeten Begriffe nach den eben dargestellten klassischen Methoden (insbesondere nach der teleologischen Methode) auszulegen.

Ihre eigentliche Bedeutung hat die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" dort, wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind: Tauchen privatrechtliche Begriffe im Steuerrecht auf, müssen diese daraufhin untersucht werden, ob sie im Steuerrecht dieselbe Bedeutung haben wie im Zivilrecht oder ob sie nicht einen vom Zivilrecht abweichenden wirtschaftlichen Sinn haben. In §§ 39-42 enthält die AO (normierte) Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Fall 11 und 12

Ist der Sachverhalt gesetzlich nicht geregelt, greifen grds. keine Rechtsfolgenanordnungen.

Es kann jedoch auch ausnahmsweise eine Lücke im Gesetz gegeben sein, die durch eine Analogie oder eine andere Rechtsfigur geschlossen werden kann.

Siehe dazu nachfolgend Ü7.

Hinweis: Ü7 müssen Sie nicht durcharbeiten. Die Ausführungen sollen nur erläutern, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, um eine Rechtsnorm „analog“ oder „entsprechend“ anzuwenden.

Ü7. Analogie und Erstrechtschluss

Die Bildung einer Analogie ist ein besonderes Rechtsanwendungsverfahren, bei dem ein zwar regelungsbedürftiger, aber (aufgrund einer Gesetzeslücke) nicht geregelter Fall (F1) nach einer Rechtsnorm behandelt wird, die einen anderen, ähnlichen liegenden Fall (F2) betrifft. Die Rechtfertigung der Analogie liegt in dem Gerechtigkeitsgebot, Gleichartiges rechtlich gleich zu behandeln (argumentum a simile).

Voraussetzungen:

1. Der (zu prüfende) Fall F1 ist gesetzlich nicht geregelt, und es besteht eine Gesetzeslücke.
2. Eine nach ihrem Wortlaut nur den Fall F2 regelnde Norm passt wegen Gleichheit der Interessenlagen ihrem Normzweck nach auch auf den Fall F1.

Folge:

Die Rechtsnorm wird auf Fall F1 analog angewendet, d.h. ihre Rechtsfolgenanordnung greift im Fall F1 entsprechend.

„**Erstrechtschlüsse**“ ähneln der Analogie. Sie kommen in Betracht, wenn der nicht geregelte Fall nach dem Gesetzeszweck „erst recht“ von der Rechtsnorm erfasst sein müsste.

Die Rechtsfolgenanordnung wird auf einen ähnlichen Fall angewendet, weil der Gesetzeszweck noch stärker als auf den geregelten Fall zutrifft.

Fall 6

Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht

Nach einhelliger Auffassung ist die Analogie zulässig zugunsten des Stpfl. und generell im formellen Steuerrecht (= Steuerverfahrensrecht).

Umstritten ist, ob im materiellen Recht eine Analogie zu Lasten des Stpfl. zulässig ist. Die h.M. lehnt dies aus Gründen der Rechtssicherheit sowie mit Rücksicht auf den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ab.

Skript

Abgabenordnung / FGO

Unterlagen Teil 2

Fälle

Rechtsanwendung im Steuerrecht

© RA StB Thomas Große, Eschwege

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023

AO/FGO-Unterlagen 2:

Rechtsanwendung im Steuerrecht

Fälle

Fall 1 (wichtiger Grundlagenfall, bislang nicht prüfungsrelevant):

C betreibt einen großen Campingplatz. Bei einer Außenprüfung zeigt sich, dass er entgegen § 141 AO nicht Buch geführt hat und die Aufzeichnungen über seine Einnahmen auch ansonsten nur lückenhaft sind. In der Schlussbesprechung einigen sich C mit dem Prüfer und dem für C zuständigen Sachbearbeiter schriftlich über die Höhe der umstrittenen Einnahmen eines bestimmten Monats auf 7.000 €.

Als der Sachbearbeiter drei Wochen später den Bp-Bericht (in dem die Einnahmen i.H.v. 7.000 € aufgeführt sind) auswertet, scheint ihm dieser Betrag aufgrund der Gesamtumstände zu niedrig zu sein. Er meint, es seien nach § 162 AO ca. 9.000 € anzusetzen.

Aufgaben:

1. Prüfen Sie, ob der Sachbearbeiter 9.000 € zugrunde legen darf.
2. Variante: Der ESt-Bescheid ergeht gegenüber C unter Berücksichtigung der 7.000 €. Dieser Betrag erscheint dem C im Nachhinein zu hoch. Er meint jetzt, er habe sich in der Schlussbesprechung von den Finanzbeamten „bequatschen“ lassen. Es seien im Höchstfall 5.000 € anzusetzen.
Prüfen Sie, ob sein Einspruch Aussicht auf Erfolg hat.

Fall 2 (zu AO/FGO-Unterlagen 1, Ü4, prüfungsrelevant):

Im Dezember 21 gibt das FA den inhaltlich zutreffenden ESt-Bescheid 15 gegenüber dem J ordnungsgemäß bekannt. Die Festsetzungsfrist für die ESt 15 endete bereits mit Ablauf des Kj 20. Das fällt dem J erst im März 22 auf.

Prüfen Sie, ob der ESt-Bescheid 15 nichtig ist.

Fall 3 (zu Ü4, Übungsaufgabe)

Zerlegen Sie die nachfolgenden (prüfungsrelevanten) Rechtsnormen in Rechtsvoraussetzungen und Rechtsfolgenanordnungen.

- a) § 129 Abs. 1 S. 1 AO: „Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.“
- b) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO: „Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, (Nr. 1) soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.“
- c) § 69 Abs. 1 S. 1 AO: „Die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.“

Fall 4 (zu Ü4):

Der Gewerbetreibende G hat seine ESt-Erklärungen schon immer erst nach Aufforderung durch das FA und mit großer zeitlicher Verzögerung abgegeben. Er hat seinem Bevollmächtigten Steuerberater X auch Empfangsvollmacht erteilt, die dem FA schriftlich vorliegt.

Im Juni 2022 fällt dem zuständigen Sachbearbeiter S auf, dass G die ESt-Erklärung für 2019 immer noch nicht abgegeben hat.

1. Prüfen Sie, ob S durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes (§§ 328 ff. AO) den G dazu bewegen muss, die ESt-Erklärung 2019 abzugeben.
2. Prüfen Sie, wem gegenüber die Androhung und Festsetzung des Zwangsgeldes (beides VA) bekannt zu geben wäre.

Fall 5 (Fragen zu Ü4):

- a) Aus welcher Vorschrift folgt, dass die Finanzämter bei Ermessensentscheidungen grundsätzlich einen sog. Ermessens“spielraum“ haben?
- b) Welche Bedeutung haben - an Finanzbehörden gerichtete - sog. Soll-Vorschriften?

Fall 6 (Übungsfall zu Ü6 und Ü7, sehr prüfungsrelevant):

Der ESt-Bescheid des X wird an den X am 02.02.02 abgesandt. Dabei wurde die Empfangsvollmacht des X, nach der Bescheide ausschließlich gegenüber seinem Steuerberater bekannt zu geben sind, in der Steuerakte des X übersehen. Als X den ESt-Bescheid am 22.03.02 seinem Steuerberater aushändigt, meint dieser zu Recht, dass die ESt aufgrund eines Rechtsfehlers des Finanzamts um 5.000 € zu hoch festgesetzt worden sei. Was kann der Steuerberater mit welchem Erfolg unternehmen?

§ 8 Verwaltungszustellungsgesetz:

„Lässt sich die formgerechte Zustellung eines Schriftstücks nicht nachweisen oder ist das Schriftstück unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen, so gilt es als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat.“

Fall 7 (Übungsfall zur Subsumtion, Ü5, bislang nicht prüfungsrelevant):

Steuerberater S erzählt seinem Freund F vertraulich, dass sein Mandant M im Jahre 03 durch riskante Geschäfte Verluste i.H.v. 100.000 € erzielt habe.

Prüfen Sie, ob S das Steuergeheimnis verletzt hat.

Fall 8 (Übungsfall zur Subsumtion, Ü5, prüfungsrelevant)

Dem Sachbearbeiter im Finanzamt unterläuft bei der Veranlagung des X ein Zahlendreher. Aus diesem Grund wird die ESt 01 um 1.000 € zu hoch festgesetzt. Dies wird nach Ablauf der Einspruchsfrist entdeckt.

Prüfen Sie (nach Maßgabe des Schemas auf Folie 18), ob der ESt-Bescheid 01 gem. § 129 AO geändert werden kann.

Fall 9 (zu Ü6.I, prüfungsrelevant):

In den nachfolgenden Fällen ist G der Auffassung, er habe allenfalls leicht fahrlässig gehandelt. Das FA meint, G habe grob fahrlässig (= grob schuldhaft) gehandelt.

- a) Das FA will G als Geschäftsführer einer GmbH wegen nicht entrichteter USt-Rückstände 02 gem. § 69 AO in Haftung nehmen.
- b) G hat die Einspruchsfrist gegen den ESt-Bescheid 03 um einen Tag versäumt und beantragt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).
- c) G hatte in seiner ESt-Erklärung 04 vergessen, bestimmte Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend zu machen, die die ESt 04 um 2.000 € mindern. Er legt (rechtzeitig) Einspruch ein und macht die Aufwendungen nunmehr geltend.
- d) G stellt einen Antrag auf Änderung seines ESt-Bescheides 01 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Erörtern Sie,

1. wer jeweils die objektive Beweislast trägt und
2. wie die o.g. Fälle zu entscheiden sind, wenn Sie bei der Prüfung –unter Heranziehung aller Umstände– zu dem Ergebnis kommen, dass G durchschnittlich sorgfaltswidrig gehandelt hat, ihm also „mittlere“ Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist.

Fall 10 (zu Ü6.I, sehr prüfungsrelevant):

Das FA gibt einen USt-Bescheid gegenüber X (nachweislich) am Freitag, den 03.03.01 zur Post.

- a) X behauptet (ohne dies zu begründen), den Bescheid nie bekommen zu haben.
- b) X legt erst am 08.04.01 Einspruch ein und behauptet (ebenfalls ohne Begründung), den Bescheid erst am Donnerstag, den 09.03.01 bekommen zu haben.

Prüfen Sie, ob bzw. wann der Bescheid zugegangen ist.

Fall 11 (zu Ü6.II, bislang nicht prüfungsrelevant):

V hat im Jahre 08 die Räume eines zum Abbruch bestimmten Wohnhauses für 20 €/qm monatlich an illegale ausländische Arbeitnehmer vermietet. Obwohl die abgeschlossenen Mietverträge nichtig sind, braucht er mit einer Rückzahlung der Mieteinnahmen nicht zu rechnen, da die Ausländer inzwischen abgeschoben worden sind. Er wird im Dezember 08 wegen Wuchers (§ 291 StGB) rechtskräftig verurteilt.

Sind die in 08 vereinnahmten Mieten und die in 09 verausgabten Beträge zur Zahlung der Geldstrafe und der Kosten der Strafverteidigung bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen?

Fall 12 (zu Ü6.II, bislang nicht prüfungsrelevant):

B möchte seiner Schwester S ein Grundstück verkaufen.

Um die Belastung mit GrESt zu vermeiden, verkauft er das Grundstück durch notariellen Vertrag an seinen Vater V, der einige Monate später seinen Anspruch auf Auflassung an seine Tochter S (gegen Übernahme der Verpflichtung aus dem Kaufvertrag) abtritt.

Fällt bei dieser zivilrechtlichen Gestaltung GrESt an?

Skript

Abgabenordnung / FGO

Unterlagen Teil 3

Lösungshinweise

Rechtsanwendung im Steuerrecht

© RA StB Thomas Große, Eschwege

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023

AO/FGO-Unterlagen 3:

Rechtsanwendung im Steuerrecht

Lösungshinweise

Fall 1:

Aufgabe 1:

Grundsätzlich hat der Sachbearbeiter nach seiner Überzeugung von der Sach- und Rechtslage die 9.000 € im Rahmen einer Schätzung gem. § 162 AO anzusetzen.

Er könnte im vorliegenden Fall jedoch an den Inhalt des Prüfungsberichts (Einnahmen = 7.000 €) gebunden sein. Zum Inhalt und der Bekanntgabe des Prüfungsberichts vgl. § 202 AO. Danach hat der Prüfungsbericht eine Dokumentations- und Protokollfunktion. Er bindet das FA, also den für die Steuerfestsetzung zuständigen Sachbearbeiter, weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht. Der Prüfungsbericht ist kein VA. Allein die Tatsache, dass die 7.000 € im Prüfungsbericht aufgeführt sind, ist für den Sachbearbeiter nicht verbindlich.

Dem Sachbearbeiter könnte es jedoch aufgrund der in der Schlussbesprechung getroffenen Vereinbarung (Einnahmen = 7.000 €) verwehrt sein, nunmehr 9.000 € zugrunde legen. Das ist der Fall, wenn er an diese Vereinbarung rechtlich gebunden ist.

Nach ganz h.M. sind Steuervereinbarungen (Steuerverträge, Steuervergleiche, Steuerabsprachen) unzulässig. Sie verstoßen gegen die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) und gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) und sind nichtig.

Eine (ganz seltene) Ausnahme davon sind öffentlich-rechtliche Verträge über die Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungen statt (§§ 78 Nr. 3 und § 224a AO). Ein solcher Fall ist hier jedoch nicht gegeben.

Nach ganz h.M. können jedoch (ausnahmsweise) über schwierig zu ermittelnden Sachverhalte -- insbesondere in Schätzungssachen -- sog. tatsächliche Verständigungen (also Vereinbarungen über Tatsachen) getroffen werden, die nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) Bindungswirkung entfalten (siehe ausführlich das BMF-Schreiben vom 30.07.2008, BStBl 2008 I 831 mit Verweisen auf die BFH-Rechtsprechung).

Voraussetzung ist insbesondere,

- dass es sich um eine Vereinbarung im Bereich der Sachverhaltsermittlung handelt (vgl. Tz. 2 des BMF-Schreibens),
- dass der Sachverhalt nur unter erschwerten Bedingungen ermittelt werden kann (vgl. Tz. 3),
- dass dem FA (im Regelfall) ein Schätzungsspielraum, Bewertungsspielraum, Beurteilungsspielraum oder Beweiswürdigungsspielraum zusteht (vgl. Tz.4),
- dass auf Seiten des FA ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger (abschließend zeichnungsberechtigter) Amtsträger beteiligt ist (vgl. Tz. 5.3),
- dass die Verständigung (im Regelfall) schriftlich fixiert wird (vgl. Tz. 5.5) und
- dass die Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (vgl. Tz.6).

Zu weiteren Einzelheiten vgl. das o.g. BMF-Schreiben.

Hauptargument für die Bindungswirkung solcher Verständigungen ist, dass für solche Regelungen in der Besteuerungspraxis ein erhebliches Bedürfnis besteht. Sie sollen der Effektivität der Besteuerung und dem Rechtsfrieden dienen (BFH BStBl 1991 II 673, 674).

Da die o.g. Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben sind, ist der SB an die Verständigung nach Treu und Glauben gebunden (vgl. BFH BStBl 1996 II 625). Er muss die vereinbarten 7.000 € ansetzen.

Aufgabe 2:

Die Bindungswirkung gilt auch für den C. Sein Einspruch ist zwar zulässig. Er kann grundsätzlich alle möglichen Einwendungen gegen den ESt-Bescheid vortragen. Nach Treu und Glauben ist es ihm jedoch verwehrt, die vereinbarten 7.000 € anzugreifen. Insoweit ist sein Einspruch unbegründet und hat keine Aussicht auf Erfolg.

Fall 2:

Der ESt-Bescheid 15 ist gem. § 125 Abs. 1 AO nur dann nichtig, wenn er unter einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies (bei Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände) offenkundig ist.

Nach Auffassung des BFH ist ein besonders schwerwiegender Fehler gegeben, wenn eine unerträgliche Rechtsverletzung vorliegt, der Verwaltungsakt mit der rechtsstaatlichen Ordnung schlechthin unvereinbar ist und der VA die Anforderungen, die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellen sind, in einem solch erheblichen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, ihn als verbindlich anzuerkennen. Im vorliegenden Fall verstößt der Bescheid zwar gegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO. Er ist deshalb rechtswidrig = fehlerhaft.

Allerdings dürfte nur ein „gewöhnlicher“ Fehler gegeben sein (wie bei einer unzutreffenden Steuerfestsetzung) und keine unerträgliche Rechtsverletzung. Danach ist der ESt-Bescheid 15 nicht nichtig.

Es ist auch vertretbar, einen besonders schweren Fehler zu bejahen, weil der ESt-Bescheid überhaupt nicht (mehr) ergehen durfte. Insoweit fehlt es aber an der Offenkundigkeit des Fehlers. Offenkundig bedeutet, der Fehler muss für einen (gedachten) verständigen Dritten klar feststellbar sein. Er muss diesem „ins Auge fallen“. Da das Ende der Festsetzungsfrist aus dem Bescheid nicht klar ersichtlich ist, sondern erst gem. §§ 169 ff. AO ermittelt werden muss (vgl. insbesondere § 171 AO), ist der Verstoß gegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht offenkundig. Auch danach ist der ESt-Bescheid 15 nicht nichtig.

Fall 3:

- a) Rechtsvoraussetzungen: 1. Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche Unrichtigkeiten
2. offenbar
3. beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen
Rechtsfolge: Die Finanzbehörde kann den Verwaltungsakt berichtigen.
- b) Rechtsvoraussetzungen: 1. Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO)
2. mit Bindungswirkung (für den zu korrigierenden Steuerbescheid = Folgebescheid)
3. wird erlassen oder aufgehoben oder geändert
Rechtsfolge: Steuerbescheid (Folgebescheid) wird erlassen, aufgehoben oder geändert (soweit sich der Grundlagenbescheid auf ihn auswirkt).
- c) Rechtsvoraussetzungen: 1. Person gem. § 34 oder § 35 AO
2. Pflichtverletzung
3. vorsätzlich oder grob fahrlässig
4. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt
5. Kausalität zwischen 2. und 4.
Rechtsfolge: Die unter 1. genannte Person haftet, soweit die weiteren Voraussetzungen (2. - 5.) gegeben sind.

Fall 4:

Aufgabe 1:

§§ 328 ff. AO geben dem FA die Möglichkeit, die Abgabe einer Steuererklärung („Vornahme einer Handlung“ gem. § 328 Satz 1 AO) zu erzwingen. Dazu muss das FA den G auffordern, die ESt-Erklärung 2019 innerhalb einer bestimmten Frist (ein oder zwei Wochen) abzugeben und ihm im Falle der Nichtabgabe ein Zwangsgeld in bestimmter Höhe androhen (§§ 328, 329, 332 AO). Gibt G die Erklärung innerhalb der Frist nicht ab, wird das angedrohte Zwangsgeld ihm gegenüber festgesetzt und gleichzeitig eine neue Frist mit Androhung eines weiteren (höheren) Zwangsgeldes gesetzt. Das Verfahren wird solange wiederholt, bis G seine Erklärung abgibt. Zahlt er das festgesetzte Zwangsgeld nicht, wird gem. §§ 249 ff. und 259 ff. AO in sein Vermögen vollstreckt. Ist die Vollstreckung erfolglos, kann das Amtsgericht (auf Antrag des FA) gem. § 334 AO Ersatzzwangshaft anordnen.

Allerdings muss das FA nicht gem. §§ 328 ff. AO vorgehen. Nach § 328 Abs. 1 Satz 1 AO „kann“ ein VA mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden.

Das FA hat auch die Möglichkeit, die ESt 2019 gem. § 162 AO zu schätzen und einen Schätzungsbescheid gegenüber G zu erlassen.

Welchen Weg das FA wählt, entscheidet es nach pflichtgemäßem Ermessen. Nach h.M. geht die Erzwingung der Abgabe der Erklärung gem. § 328 ff. AO der Schätzung nicht vor (vgl. nur Drüen in Tipke/Kruse, § 328 AO, Tz. 44).

Das FA muss also nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden, ob es das o.g. Zwangsgeldverfahren durchführen will (sog. „Entschließungsermessen“). Hat es sich dazu entschlossen, muss es die Höhe des Zwangsgeldes nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmen (sog. „Auswahlermessen“).

Hinweis: In den AO-Prüfungsklausuren haben die FÄ bei der vorliegenden (nicht seltenen) Fallkonstellation (bislang) nie Zwangsgeld angedroht und festgesetzt, sondern immer Schätzungsbescheide erlassen.

Aufgabe 2:

Die Androhung und die Festsetzung eines Zwangsgeldes stellen jeweils einen VA dar, der nur wirksam wird, wenn er gem. § 124 Abs. 1 AO und § 122 Abs. 1 AO ordnungsgemäß bekannt gegeben wird. Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist der VA demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist. Das wäre hier der G, weil dieser gezwungen werden soll, seine ESt-Erklärung abzugeben. Nach § 122 Abs. 1 Satz 3 „kann“ der VA auch gegenüber einem Bevollmächtigten (hier StB X) bekannt gegeben werden. Gem. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO soll er dem Bevollmächtigten (X) bekannt gegeben werden, wenn dem FA – wie hier – eine schriftliche Empfangsvollmacht vorliegt. Das FA muss hier also eine Ermessensentscheidung treffen, wem es die Androhung und Festsetzung des Zwangsgeldes zuschickt. Weil ihm eine Empfangsvollmacht des X vorliegt, entspricht allein die Übermittlung beider VA an den StB X dem pflichtgemäßen Ermessen (insoweit ist das Ermessen auf Null reduziert; vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 332 AO, Tz. 4 m.w.Nw. und AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3.).

Fall 5:

a) Im Finanzprozess überprüft das Gericht die Entscheidung des Finanzamts im Rahmen des § 96 FGO in vollem Umfang, bei Anfechtungsklagen z.B. darauf, ob der angegriffene Steuerbescheid rechtmäßig ist. Es überprüft, ob der Sachverhalt richtig ermittelt ist (§ 76 FGO) und ob das Finanzamt die Steuergesetze richtig angewendet hat. Hier gibt es keinen („Ermessens-“) Spielraum oder Freiraum des Finanzamts.

Bei (im Steuerrecht seltenen) Ermessensentscheidungen greift (zusätzlich) § 102 FGO (Nachprüfung des Ermessensgebrauchs). Danach darf das Gericht selbst kein Ermessen ausüben, also nicht etwa sein Ermessen an die Stelle des Ermessens des Finanzamts setzen. Es darf die Ausübung des Ermessens durch das Finanzamt nur auf Ermessensfehler überprüfen.

Ermessensfehler sind

- Ermessensüberschreitungen (die Finanzbehörde hält sich bei der Ausübung des Ermessens nicht an den durch das Gesetz bestimmten Rahmen),
- Ermessensunterschreitungen (die Finanzbehörde übt das ihr zustehende Ermessen nicht aus, z.B. weil sie irrtümlich meint, es läge eine zwingende Norm vor) und
- Ermessensfehlgebrauch (die Finanzbehörde entscheidet innerhalb der gesetzlichen Ermessensgrenzen, handelt jedoch nicht entsprechend dem Zweck der Ermächtigung, indem sie z. B. sachfremde Erwägungen anstellt).

Insoweit hat das Finanzamt in Fällen, in denen mehr als eine Ermessensentscheidung ermessensfehlerfrei ist, einen gewissen Spielraum.

So kann z.B. in einem bestimmten Fall die Höhe eines anzudrohenden und festzusetzenden Zwangsgelds (§§ 328, 329, 332 und 333 AO) zwischen 300 € und 600 € ermessensfehlerfrei sein. Der sog. Ermessensspielraum des FA ergibt sich also aus § 102 FGO.

b) Soll-Vorschriften (z. B. §§ 204, 80 Abs. 3, 93 Abs. 1 S. 3 und § 122 Abs. 1 Satz 4 AO) sind eine besondere Art von Ermessensvorschriften. Hier ist das Ermessen der Behörde stark eingeschränkt. „Soll“ bedeutet „in der Regel muss“.

Beispiele:

Ist für das Verfahren ein Bevollmächtigter bestellt, so soll sich die Behörde nach § 80 Abs. 3 AO an ihn wenden. Das heißt, dass sich die Behörde im Regelfall an den Bevollmächtigten wenden muss. Nur in Ausnahmefällen darf sie sich an den Stpfl. direkt wenden.

Liegt dem FA eine Empfangsvollmacht vor, muss es (nach pflichtgemäßem Ermessen) den VA im Regelfall dem Bevollmächtigten gegenüber bekannt geben (§ 122 Abs. 1 Satz 4 AO).

Fall 6:

Der Steuerberater könnte Einspruch einlegen (§§ 347 ff AO). Dieser ist erfolgreich, wenn er zulässig und begründet ist.

Was die Zulässigkeit angeht, ist allein problematisch, ob die Einspruchsfrist (§ 355 AO) noch eingehalten werden kann. Die Fristdauer beträgt einen Monat. Die Frist beginnt mit Bekanntgabe des Verwaltungsakts (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO). Da das FA die Empfangsvollmacht des Steuerberaters übersehen hat, ist fraglich, ob der Bescheid gem. § 124 Abs. 1 AO wirksam bekannt gegeben worden ist.

Richtiger Empfänger des Bescheides ist grds. X als materieller und formeller Adressat gem. § 122 Abs. Satz 1 AO. Allerdings „kann“ ein VA auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden. Hat der Stpfl. – wie hier – gegenüber dem FA eine Empfangsvollmacht für seinen Steuerberater abgegeben, ist das FA gem. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO nach pflichtgemäßem Ermessen verpflichtet, den Bescheid dem Steuerberater zuzusenden (Ermessensreduzierung auf Null; vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3). Eine Bekanntgabe an den Steuerberater ist nicht erfolgt. Nach Auffassung des BFH und der Verwaltung liegt ein Bekanntgabefehler vor, der gem. § 124 Abs. 1 AO grds. zu Unwirksamkeit des Bescheides führt (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 4.3).

Der Bekanntgabebefehler könnte hier jedoch gem. § 8 VwZG geheilt werden, da X den Steuerbescheid seinem Steuerberater (als richtigen Empfänger) weitergeleitet hat. § 8 VwZG gilt jedoch nur für förmliche Zustellungen nach dem VwZG und nicht für die hier gegebene „normale“ Postversendung. Wenn jedoch schon förmliche Zustellungen nach dem VwZG gem. § 8 VwZG geheilt werden können, dann doch erst recht die „normalen“ Briefversendungen. § 8 VwZG ist hier entsprechend anzuwenden (so auch AEAO zu § 122 Nr. 4.4.4).

In diesem Fall beginnt die Einspruchsfrist mit Erhalt des Bescheides durch den Bevollmächtigten (vgl. AEAO Tz. 1.7.4. zu § 122). Die Einspruchsfrist beginnt also ab dem 22.03.02. Der Einspruch ist also zulässig.

Da er i.H.v. 5.000 € auch begründet ist, ist er erfolgreich.

Fall 7:

S könnte gem. § 30 Abs. 2 AO das Steuergeheimnis verletzt haben, indem er dem F erzählte, dass M im Jahre 03 durch riskante Geschäfte Verluste i.H.v. 100.000 € erzielt habe.

Das Steuergeheimnis verletzt, wer als Amtsträger Verhältnisse eines anderen, die ihm gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet.

S müsste also „Amtsträger“ sein.

Der Begriff des Amtsträgers ist in § 7 AO definiert. Nach dessen Nr. 1 ist Amtsträger, wer nach deutschem Recht Beamter oder Richter ist. Dies ist S nicht.

Nach § 7 Nr. 2 AO ist Amtsträger, wer in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis steht. Als Steuerberater ist S Angehöriger eines Freien Berufs und Organ der Steuerrechtspflege. Er steht jedoch nicht in einem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis.

S könnte i.S.d. § 7 Nr. 3 AO dazu bestellt sein, bei einer oder für eine Behörde Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Allerdings vertritt S keine Behörde, sondern seine Mandanten gegenüber einer Behörde. Folglich ist er auch kein Amtsträger gem. § 7 Nr. 3 AO.

S könnte das Steuergeheimnis verletzen, wenn er nach § 30 Abs. 3 AO einem Amtsträger gleich steht. S gehört jedoch keiner der in § 30 Abs. 3 Nr. 1 – 3 aufgeführten Personengruppen an. Er ist also auch keine gleichgestellte Person i.S.d. § 30 Abs. 3 AO.

Mangels Amtsträgereigenschaft hat S also das Steuergeheimnis (§ 30 AO) nicht verletzt.

Hinweis: S hat seine Pflicht zur Verschwiegenheit, die aus dem Beratungsvertrag mit M sowie aus § 57 Abs. 1 StBerG resultiert, verletzt. Er hat sich ggf. auch strafbar gemacht (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB). Danach war aber nicht gefragt. Laut Aufgabenstellung war nur zu untersuchen, ob S das Steuergeheimnis verletzt hat.

Fall 8:

Lösung nach dem Schema:

zu A. Einschlägige Rechtsnorm ist § 129 AO, weil allein diese in der Aufgabenstellung genannt ist.

zu B. Die Berichtigung (=Änderung) gem. § 129 AO hat (nach dem Wortlaut der Vorschrift) folgende Voraussetzungen:

1. Es muss ein Schreibfehler, Rechenfehler oder eine ähnliche Unrichtigkeit vorliegen. Der Zahlendreher stellt einen Schreibfehler gem. § 129 AO dar.
2. Die Unrichtigkeit muss „offenbar“, d.h. leicht zu erkennen sein. Dies ist der Fall, da der Zahlendreher augenfällig ist und auch entdeckt worden ist.

3. Die Unrichtigkeit muss „beim Erlass eines Verwaltungsaktes“, also dem Finanzamt unterlaufen sein. Auch dies ist gegeben, weil der Fehler dem Sachbearbeiter bei der Veranlagung unterlaufen ist.

zu C. Da alle Voraussetzungen des § 129 AO vorliegen, greift dessen Rechtsfolge: Gem. § 129 Satz 2 AO ist der ESt-Bescheid 01 zu ändern (Minderung der ESt 01 um 1.000 €).

Formulierung der Lösung (dieses einfachen Falles) im Rahmen einer Prüfungsklausur:
„Der ESt-Bescheid 01 könnte gem. § 129 AO zu korrigieren sein. Der Zahldreher stellt einen Schreibfehler i. S. des § 129 AO dar. Dieser ist leicht erkennbar und dem Sachbearbeiter auch beim Erlass des Bescheides unterlaufen. Der ESt-Bescheid 01 ist also gem. § 129 Satz 2 AO i. H. von 1.000 € zugunsten des X zu berichtigen.“

Fall 9:

Zu a)

1. Da es hier darum geht, ob ein Haftungsanspruch (zugunsten) des FA gegenüber G besteht, muss das FA die Voraussetzungen des § 69 AO beweisen. Dazu gehört auch die Voraussetzung der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung.
2. Da hier nur mittlere Fahrlässigkeit (d.h. weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit) gegeben ist, findet § 69 AO keine Anwendung.

Zu b)

1. Bei § 110 Abs. 1 AO, der zugunsten des Stpfl. eingreift, muss G nachweisen, dass er ohne jedes Verschulden die Einspruchsfrist versäumt hat.
2. Unter Verschulden i.S.d. § 110 Abs. 1 AO fällt jede Art von Fahrlässigkeit. Auch leicht fahrlässiges Verhalten ist schädlich. Danach ist Wiedereinsetzung schon nach der Auffassung des G nicht zu gewähren.

Zu c)

1. Bei der Prüfung, ob ein Einspruch begründet ist, kommt es auf ein Verschulden des Stpfl. nicht an. Siehe § 367 Abs. 2 Satz 1 AO.
2. Ganz gleich, ob G die Aufwendungen in der ESt-Erklärung grob, durchschnittlich oder leicht fahrlässig vergessen hat, ist die ESt 04 durch Abhilfebescheid um 2.000 € zu mindern (§ 367 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 172 Abs. 1 Nr. 2a letzte Alt. AO).

Zu d)

1. Da § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Norm ist, die zugunsten des Stpfl. eingreift, trifft eigentlich G die objektive Beweislast bezüglich der Tatbestandsvoraussetzung „kein grobes Verschulden“. Danach findet § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann Anwendung, wenn G nachweisen kann, dass ihn „kein grobes Verschulden“ trifft.

Entgegen der eben angewandten allgemeinen Beweislastregel vertritt der BFH (Urteil v. 10.02.2015 – IX R 18/14, BStBl 2017 II Seite 7 m.w.Nw.) und die h.M. hier Folgendes: Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass Fehler des Stpfl. im Regelfall auf einem Versehen, also auf leichter Fahrlässigkeit, beruhen. Anhaltspunkte, die ausnahmsweise auf ein grobes Verschulden des Stpfl. hindeuten, seien von der Finanzbehörde darzulegen und ggf. zu beweisen (so auch AEAO zu § 173 Nr. 5.1). Kann aber bei dem zu beurteilenden Sachverhalt nach ständiger Rechtsprechung von einem groben Verschulden ausgegangen werden (siehe Nr. 5.1.2 und 5.1.3 des AEAO zu § 173), trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast für atypische Umstände, aufgrund derer im Einzelfall gleichwohl ein grobes Verschulden zu verneinen ist (so AEAO zu § 173 Nr. 5.1 am Ende).

2. Da G nur mittlere (nicht aber grobe) Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.

Fall 10:

- a) Hier greift § 122 Abs. 2 AO. Nach dessen Nr. 1 gilt der Bescheid am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn der Bescheid nicht zugegangen ist (§ 122 Abs. 2 am Ende AO). Da X den Zugang bestreitet, bestehen Zweifel über den Zugang des Bescheides. D.h., dass das FA den Zugang nachzuweisen hat (§ 122 Abs. 2 letzter Halbsatz AO). Da das FA den Zugang nicht nachweisen kann, ist der Bescheid nicht zugegangen und damit nicht bekannt gegeben.
- b) Auch hier greift § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Danach gilt der Bescheid am 06.03.01 als zugegangen. Fraglich ist, ob hier § 122 Abs. 2 letzter Halbsatz eingreift. Danach hat „im Zweifel“ die Behörde den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Der BFH ist jedoch in ständiger Rechtsprechung der Auffassung, dass bei einer Übermittlung im Inland grds. jeder Brief innerhalb von drei Tagen dem Empfänger zugeht. Um „Zweifel“ am Zugang innerhalb der 3-Tagesfrist hervorzurufen, muss der Stpfl. daher durch substantiierte Erklärung darlegen, dass er erst verspätet in den Besitz des Schriftstücks gelangt ist. Aus seinem schlüssigen Vorbringen (z.B. Nachsendung durch Postnachsendauftrag wegen Umzugs oder durch Posteingangsvermerk) oder aus besonderen Umständen (Streik bei den Postbediensteten im betreffenden Zustellungsbezirk) müssen sich Zweifel an der Einhaltung des Dreitages-Zeitraums ergeben. Da X insoweit nichts vorgetragen hat, bestehen keine Zweifel daran, dass ihm der Bescheid innerhalb der 3-Tagesfrist zugegangen ist. D.h. er gilt am 06.03.01 als zugegangen.

Fall 11:

I. Ermittlung der Einkünfte für 08

Die Mieteinnahmen sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie werden nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die Mietzahlungen sind Einnahmen i.S.d. § 8 EStG. Zwar waren die Mietverträge, die V mit den Ausländern abgeschlossen hat, nach § 138 Abs. 2 BGB nichtig. Gem. § 40 AO ist für die Besteuerung jedoch unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetze ganz oder teilweise erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. § 8 EStG stellt allein auf den Zufluss der Mietzahlungen ab, nicht auf die Wirksamkeit der Mietverträge.

Die Mieteinnahmen sind also zu berücksichtigen.

Hinweis: Dass V gem. §§ 812, 817 Satz 1 BGB zivilrechtlich zur Rückzahlung der Mieten verpflichtet ist, ist nach dem bei den Überschusseinkünften gem. § 11 EStG geltenden Zufluss-/Abflussprinzip solange ohne Belang, als die Rückzahlung nicht tatsächlich erfolgt ist.

II. Ermittlung der Einkünfte für 09

1. Geldstrafe

Die von V gezahlte Geldstrafe wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt: Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

2. Kosten der Strafverteidigung

Hinsichtlich der Kosten der Strafverteidigung besteht kein ausdrückliches gesetzliches Abzugsverbot. Diese Kosten könnten Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen. Insoweit sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dabei wird auf die Veranlassung der Kosten abgestellt (vgl. § 4 Abs. 4 EStG für die Betriebsausgaben). Danach sind Werbungskosten Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Die Kosten für die Strafverteidigung sind hier durch die Vermietungstätigkeit, d.h. den Vorgang der Einnahmeerzielung ausgelöst worden. Es handelt sich also um abzugsfähige Werbungskosten.

Fall 12:

- I. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Kaufvertrag zwischen B und V der GrESt. Dies gilt ebenso für die Abtretung des Anspruchs aus dem Kaufvertrag durch V an S (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 und 6 GrEStG). Beide Rechtsvorgänge sind jedoch gem. § 3 Nr. 6 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, da es sich jeweils um Rechtsgeschäfte zwischen Verwandten in gerader Linie handelt.
- II. Problematisch ist, ob die von den Beteiligten gewählte rechtliche Gestaltung (Dreiecksgeschäft) steuerrechtlich anerkannt werden kann. Grundsätzlich dürfen die Vertragsparteien ihre Verhältnisse so einrichten, wie dies steuerlich am günstigsten ist, und für sie vorteilhafte Regelungen „voll ausschöpfen“. Erst wenn ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, wird die zivilrechtliche Gestaltung nach § 42 AO steuerlich negiert (vgl. AEAO zu § 42). Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ist zunächst zu untersuchen, ob eine Spezialvorschrift (eines Einzelsteuergesetzes) greift, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Das ist hier nicht der Fall. Nach § 42 Abs. 2 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

§ 42 Abs. 2 AO setzt also voraus, dass
1. eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
2. die gewählte Gestaltung beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
3. dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und
4. der Stpfl. für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Danach ergibt sich hier Folgendes:

Zu 1.: Ziel der Beteiligten war die Übertragung des Grundstücks vom Bruder auf die Schwester. Durch die Einbeziehung des Vaters wurde der Rechtsvorgang umständlich und verkompliziert. Diese rechtliche Gestaltung ist dem beabsichtigten wirtschaftlichen Vorgang also nicht angemessen.

Zu 2. und 3.: Die gewählte Gestaltung diente lediglich dem Ziel, eine Belastung mit GrESt zu vermeiden, die bei unmittelbarer Veräußerung von B an S (Verwandte in der Seitenlinie) eintreten würde. Sie führt folglich zu einem Steuervorteil, der gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Zu 4.: Letztlich können die Stpfl. für die von ihnen gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweisen, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

III. Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Vorliegend wird die Besteuerung also so vorgenommen, als hätte B den Kaufvertrag mit S abgeschlossen.

IV. Im Ergebnis schulden B und S gem. § 13 Nr. 1 GrEStG die nach der Gegenleistung (§ 8 GrEStG) zu berechnende GrESt.