

## **Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht**

Montag, den 15. November 2004

---

Heute soll es um die Zulässigkeit finanzgerichtlicher Verfahren und um die Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden gehen.

### **I. Zulässigkeit einer finanzgerichtlichen Anfechtungsklage**

**Fall:** Die gemeinnützige A-Krankenhaus-GmbH betreibt im Rahmen ihres Krankenhauses die rechtlich unselbstständige, organisatorisch getrennt geführte A-Krankenhaus-Apotheke. Diese Apotheke beliefert nicht nur das A-Krankenhaus, sondern noch andere Krankenhäuser, wobei der Umsatz aus den Lieferungen an andere Krankenhäuser etwa 30 % des Gesamtumsatzes von 5 Mio. € ausmacht. Wegen der Gemeinnützigkeit wurde die A-Krankenhaus-GmbH für die von der A-Krankenhaus-Apotheke erzielten Einnahmen weder zur Körperschaft- noch zur Gewerbesteuer herangezogen. Dies stört den X, der eine Apotheke betreibt, die auch Krankenhäuser beliefert, dafür aber zur Körperschaft- und zur Gewerbesteuer herangezogen wird. Er hält die Ungleichbehandlung zwischen ihm und der A-Krankenhaus-GmbH für eine Wettbewerbsverzerrung.

Gegen die Steuerbescheide eines Berliner Finanzamts, in denen festgestellt wird, dass die A-Krankenhaus-GmbH, auch hinsichtlich der Apotheke, 2002 nicht zu Gewerbe- und Körperschaftsteuer herangezogen wird (vgl. §§ 3 Nr. 6 GewStG, 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), erhebt X zunächst erfolglos Einspruch. Nunmehr will er klagen.

Wäre eine solche Klage zulässig?

### **Lösung:**

I. Finanzrechtsweg

Klagen gegen Steuerbescheide unterfallen § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO, so dass der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet ist. Das gilt in Berlin uneingeschränkt auch für die Gewerbesteuer (Nr. 5 VI ZustKat AZG), weil diese sowohl hinsichtlich des Messbescheides als auch hinsichtlich des Steuerbescheides in die Zuständigkeit der Finanzämter und damit von Landesfinanzbehörden fällt. **Zusatz:** In den Flächenbundesländern hat die Zuständigkeitsdivergenz von Finanzamt (Steuermessbescheid) und Kommune (Steuerbescheid) bei den Realsteuern die Folge, dass auch die Rechtswege divergieren: gegen den Steuerbescheid wird vor dem Verwaltungsgericht und gegen den Steuerbescheid vor dem Finanzgericht geklagt. Anders formuliert: Gegen den Steuermessbescheid wird in jedem Fall vor dem Finanzgericht geklagt.

## II. Richtige Klageart

X wendet sich gegen die Begünstigung der A-Krankenhaus-GmbH und erstrebt deren Beseitigung. Richtige Klageart ist darum die Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 FGO, nicht die Verpflichtungsklage, gerichtet auf eine Belastung der GmbH. Da es nicht um die Aufhebung, sondern um die Änderung des Steuerbescheides geht, handelt es sich um eine Änderungsklage (§ 100 Abs. 2 FGO).

**Zusatz:** Die FGO entspricht hinsichtlich der Klagearten weitgehend der VwGO.

Bei der Anfechtungsklage ist auf folgende Gemeinsamkeiten hinzuweisen. § 42 I VwGO spiegelt sich in § 40 I FGO, § 113 I VwGO in § 100 I FGO. Daneben gibt es Unterschiede. Auch eine Klage, die nicht auf die Aufhebung, sondern die Änderung eines Steuerverwaltungsaktes gerichtet ist, insbesondere auf die Änderung eines Geldbetrags, ist Anfechtungsklage (Änderungsklage, §§ 40 I, 100 II FGO).

Die Verpflichtungsklage wird in § 40 I FGO so geregelt wie in der VwGO. § 113 V VwGO findet eine Entsprechung in § 101 FGO.

Geht es bei Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage um Ermessen, so ist § 102 FGO zu beachten (Parallelnorm zu § 114 VwGO).

Darüber hinaus kennt die FGO die allgemeine Leistungsklage (ausdrücklich geregelt in § 40 I a.E.), die Feststellungsklage (§ 41 FGO, wie § 43 VwGO) und die Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 I 4 FGO). Eine finanzgerichtliche Normenkontrolle (Parallele zu § 47 VwGO) gibt es, mangels geeigneter Klageobjekte, nicht.

### III. Klagebefugnis

Die Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) ist hier problematisch, weil ein Dritter klagt. Auch im Steuerrecht greift dann die Schutznormtheorie. Einschlägig ist hier § 65 Nr. 3 AO. Da diese Norm explizit von Wettbewerb spricht, hat sie zugunsten der geschützten Wettbewerber drittschützende Wirkung. Eine Verletzung der Norm erscheint möglich, weil der Umfang der Geschäftsbeziehungen zwischen der Apotheke und Dritten möglicherweise die Grenze eines Zweckbetriebs zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überschreitet.

**Zusatz:** Hinsichtlich der Klagebefugnis entsprechen VwGO und FGO einander. Eine Sondervorschrift betrifft die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen; wichtig ist vor allem § 48 I Nr. 4 FGO.

### IV. Vorverfahren

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

**Zusatz:** Mit „erfolglos“ meint § 44 I FGO auch den Fall, dass die Einspruchsentscheidung Teile des Prüfungsstoffes übersieht; auch insoweit ist dann die Klage eröffnet.

Von dem Einspruchserfordernis befreit die FGO in 2 Fällen: bei der Sprungklage (§ 45 FGO) und bei der Untätigkeitsklage (§ 46 FGO).

Bei der Sprungklage geht es darum, dass die Behörde der Nichtdurchführung des Einspruchsverfahrens zustimmt. Typische Fälle sind, dass der Beschwerdeführer die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes mit der Verfassungswidrigkeit seiner gesetzlichen Grundlage oder mit der Gesetzwidrigkeit von Verwaltungsvorschriften begründet. In beiden Fällen könnte, selbst wenn das Vorbringen begründet ist, in einem Einspruchsverfahren durch das Finanzamt nicht geholfen werden.

Bei der Untätigkeitsklage geht es nach § 46 I FGO darum, dass binnen 6 Monaten (grundsätzliche Frist) über einen Einspruch nicht entschieden worden ist; dies ergänzend stellt § 348 Nr. 2 AO klar, dass gegen die Nichtentscheidung über einen Einspruch ein – erneuter – Einspruch nicht statthaft ist. Nach § 46 II FGO ist die Untätigkeitsklage auch bei Untätigkeit der Ausgangs-, nicht der Einspruchsbehörde eröffnet, wenn gegen deren Entscheidung (und damit auch gegen deren Untätigkeit) der Einspruch nicht statthaft ist. In allen anderen Fällen von Untätigkeit der Ausgangsbehörde ist zunächst Untätigkeitseinspruch einzulegen (§ 347 I 2 AO).

#### V. Form und Frist

Hinsichtlich der Form sind die §§ 64 und 65 und hinsichtlich der Frist ist § 47 Abs. 1 FGO zu beachten. Zur Rechtsmittelbelehrung äußert die FGO sich so wie die VwGO (§ 55 II FGO).

#### VI. Richtiger Beklagter

Richtiger Beklagter ist gem. § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO das Finanzamt. Im Finanzprozess gilt also, anders als grundsätzlich im Verwaltungsprozess, das Behörden-, nicht das Rechtsträgerprinzip.

#### VII. **Ergebnis**

Die Klage ist zulässig.

**Exkurs:** Bei den Rechtsmitteln unterscheidet die FGO zwischen Revision (§ 115) und Beschwerde (§ 128). Die Revision richtet sich gegen Urteile und Gerichtsbescheide (§ 90a), die Beschwerde gegen Beschlüsse. Eine Berufung, also eine zweite Tatsacheninstanz, ist nicht vorgesehen. Der Bundesfinanzhof ist an die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts gebunden (§ 118 II FGO). Die Revision kann nur auf Rechtsfehler der mit ihr angegriffenen Entscheidung gestützt werden (§ 118 I FGO). Die Revision bedarf der Zulassung durch das Finanzgericht, wobei § 115 II FGO Zulassungsgründe nennt. Ein wichtiger Fall der Beschwerde ist die Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO).

## II. Aussetzung der Vollziehung

**Fall:** Durch die rückwirkende Änderung von § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG muss X für ein Rechtsgeschäft, das er zeitlich vor der Gesetzesänderung, aber im selben Veranlagungszeitraum abgeschlossen hat (siehe im Übrigen § 52 Abs. 39 EStG) „Spekulationsteuer“ zahlen. Da X erhebliche Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Änderung hat, will er erreichen, dass bis zur verbindlichen gerichtlichen Klärung dieser Bedenken die Vollziehung des seine Steuerpflicht feststellenden Steuerbescheides ausgesetzt wird.

1. Bei wem ist ein entsprechender Antrag zu stellen?
2. Unter welchen Voraussetzungen wäre ein beim Finanzgericht gestellter Antrag zulässig?
3. Muss X Zinsen zahlen, wenn die Aussetzung zunächst gewährt wird, Rechtsmittel in der Hauptsache aber keinen Erfolg haben?

Die „AdV“ findet ihre Erklärung darin, dass Einspruch und finanzgerichtliche Klage grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung haben. Soweit es, wie im Steuerrecht zumeist, um die Anforderung öffentlicher Abgaben geht, entspricht dies § 80 II 1 Nr. 1 VwGO, es gilt aber auch darüber hinaus, z.B. bei Auskunftersuchen.

Die „AdV“ kann auch von Amts wegen angeordnet werden, z.B. wenn die Finanzverwaltung bei einem Musterprozess die Rechtslage bei allen

Steuerbescheiden offen halten möchte. Ähnlich die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO.

Bei der Wirkung der AdV wiederholt sich der aus dem Verwaltungsrecht bekannte Streit zwischen denjenigen, die in der Aussetzung nur ein Vollzugshindernis bei bestehen bleibender Wirksamkeit des Verwaltungsaktes sehen, und denjenigen, die die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes selbst vorübergehend aufgehoben sehen. Dieser Streit hat auch im Steuerrecht keine praktischen Konsequenzen. Vollzugshindernis bedeutet auch, dass die Finanzverwaltung mit ihrer titulierten Forderung nicht aufrechnen darf.

**Frage 1:** Die Aussetzung der Vollziehung ist zweimal geregelt, in § 361 AO und in § 69 FGO. Die Abgrenzung beider Normen richtet sich nicht nach § 361 Abs. 5 AO, sondern nach dem Verfahrensstand der Hauptsache. Liegt diese noch bei der Finanzverwaltung (einschließlich Einspruchsverfahren), gilt § 361 AO, danach gilt § 69 FGO. In beiden Fällen muss der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zunächst beim Finanzamt gestellt werden und kann das Finanzgericht damit grundsätzlich erst befasst werden, wenn der Antrag beim Finanzamt abgewiesen worden ist (§§ 361 Abs. 5 AO, 69 Abs. 4 FGO). Ausnahmen von der Primärzuständigkeit der Finanzämter sind in § 69 IV FGO geregelt.

**Frage 2:** Zulässigkeit eines Antrags beim Finanzgericht

1. Finanzrechtsweg in der Hauptsache, hier gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO unproblematisch.
2. Zuständigkeit des Gerichts: Der Sachverhalt lässt offen, wo sich die Hauptsache findet. Sowohl nach § 361 (Abs. 5) AO als auch nach § 69 (Abs. 4) FGO muss aber vor dem Finanzgericht erfolglos das Finanzamt angerufen worden sein. Dies kann man auch unter dem Punkt „Vorverfahren“ abhandeln.
3. Statthafte Verfahrensart: Auch unproblematisch, da X sich gegen die Vollziehung eines Steuerbescheides wehrt.

4. Antragsbefugnis: entsprechend § 40 Abs. 2 FGO unproblematisch.
5. Frist: gibt es nicht.
6. Form: § 64 FGO.
7. **Ergebnis:** Sofern Punkt 2 beachtet wird, ist der Antrag zulässig.

**Frage 3:** Die Aussetzung der Vollziehung verhindert zwar, dass Säumniszuschläge (§ 240 AO) entstehen, in dem geschilderten Fall („endgültig keinen Erfolg“) werden gemäß § 237 AO aber Aussetzungszinsen fällig.

### III. Zulässigkeit eines Einspruchs

Wie im allgemeinen Verwaltungsrecht kennt das Steuerrecht ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren, ein Vorverfahren zu Anfechtungs- und Verpflichtungsklage, das, im Unterschied zum allgemeinen Verwaltungsrecht, nicht im Prozessgesetz, sondern im Verwaltungsverfahrensgesetz geregelt ist, in den §§ 347 bis 367 AO. Dieser Teil der AO gliedert sich in zwei Abschnitte: die §§ 347 bis 354 regeln Zulässigkeitsvoraussetzungen, die §§ 355 bis 367 Verfahrensvorschriften. Der Einspruch dient drei Zwecken: dem Rechtsschutz des Steuerpflichtigen, der Selbstkontrolle der Finanzverwaltung und der Entlastung der Finanzgerichte. Nach § 44 I FGO setzt die Zulässigkeit einer finanzgerichtlichen Klage die erfolglose Durchführung eines Einspruchsverfahrens voraus, soweit ein solches gegeben ist. Das Einspruchsverfahren ist gebührenfrei. Es führt gemäß § 367 II 1 AO zu einer vollständigen Überprüfung des Steuerfalls.

Auch der Einspruch unterliegt Zulässigkeitsbedingungen:

1. Statthaftigkeit des Einspruchs (§§ 347, 348 AO)
2. Einspruchsbefugnis, Beschwer (§§ 350, 351 AO)
3. Zuständigkeit (§ 367 I AO)
4. Form und Frist (§§ 355, 357 I / III AO)

5. Sonstiges (Handlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, Rechtsbehelfsverzicht?, Rechtsbehelfsrücknahme?, Vertretungsmacht)

Die Einspruchsbehörde muss diese Voraussetzungen von Amts wegen prüfen und einen Einspruch, der sie nicht erfüllt, als unzulässig verwerfen (§ 358 AO). Die Einspruchsbehörde hat also – anders als eine Widerspruchsbehörde nach VwGO – nicht die Befugnis, einen unzulässigen außergerichtlichen Rechtsbehelf in der Sache zu bescheiden. Die Antwort auf die Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn sie hiergegen verstößt und trotzdem in der Sache entscheidet, hängt vom Inhalt dieser Entscheidung und von dem Unzulässigkeitsgrund ab, kann also nicht pauschal gegeben werden.

Ist ein Einspruch unzulässig und wird er auch als unzulässig verworfen, so ist eine gleichwohl im Anschluss erhobene finanzgerichtliche Klage nicht unzulässig, denn das Einspruchsverfahren ist im Sinne von § 44 I FGO erfolglos durchgeführt worden. Nach Ansicht der neueren BFH-Rechtsprechung (E 124, 1) ist die Klage vielmehr unbegründet, weil der Verwaltungsakt bestandskräftig ist; eine Prüfung der Begründetheit im Einzelnen findet dann nicht statt.

### **1. Statthaftigkeit des Einspruchs**

Der Schlüsselbegriff für die Prüfung der Statthaftigkeit eines Einspruchs lautet Abgabenangelegenheit; er wird in den §§ 347 II AO und 33 II FGO übereinstimmend definiert. Nicht statthaft ist der Einspruch in Straf- und Bußgeldangelegenheiten (§ 347 III AO) und in den Fällen des § 348 AO.

### **2. Einspruchsbefugnis**

Die Einspruchsbefugnis wird in § 350 AO an die Beschwer geknüpft. Der Begriff ist weiter als der Begriff der Rechtsverletzung. Er umfasst auch zweckwidriges Handeln der Finanzverwaltung. Sonderregelungen der Beschwer gibt es für die einheitliche Feststellung (§ 352 AO, wichtig insoweit § 352 I Nr. 4 AO) und für den Rechtsnachfolger (§ 353 AO).



Eine weitere wichtige Sonderregelung zur Beschwer trifft § 351 II AO. Danach können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. Ein gleichwohl gegen den Folgebescheid eingelegtes Rechtsmittel ist nach – umstrittener – Ansicht des BFH unbegründet.

### **3. Form und Frist**

Der Einspruch ist schriftlich einzureichen, wobei insb. § 357 I 4 AO deutlich macht, dass die Anforderungen insoweit nicht zu hoch sind.

Einspruchsfrist ist eine Monatsfrist, die mit der Bekanntgabe des Verwaltungsakts beginnt und für deren Berechnung die §§ 108 – 110 AO gelten, ferner die Regelungen in den §§ 188 ff. BGB.

### **4. Zuständigkeit**

Über den Einspruch entscheidet gemäß § 367 I AO die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, zumeist also das örtlich zuständige Finanzamt.

## **IV. Entscheidungsoptionen beim Einspruch**

Auf den Einspruch hat die zuständige Behörde folgende Entscheidungsoptionen:

Im Fall seiner Unzulässigkeit wird er als unzulässig verworfen.

Im Fall seiner Unbegründetheit wird er als unbegründet zurückgewiesen, wobei § 367 II AO die Möglichkeit der reformatio in peius ausdrücklich anerkennt.

Im Fall seiner Zulässigkeit und Begründetheit gibt es zwei Möglichkeiten: Entweder dem Einspruch wird durch förmlichen Einspruchsbescheid stattgegeben. Oder die Finanzbehörde erlässt gemäß § 367 II 3 AO einen Abhilfebescheid, durch den sich der Einspruch erledigt.

Wenn erstmals die Einspruchsentscheidung eine Beschwer enthält, ist nur diese Gegenstand der Anfechtungsklage, ohne dass es eines erneuten Einspruchsverfahrens bedarf.