

## **Vorlesung Steuerverwaltungsrecht**

Dienstag, den 17. Juli 2007

---

Im Anschluss an die Ausführungen zu Einspruch und finanzgerichtlicher Klage soll der Stoff an einem Fall vertieft, und soll sodann Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden vorgestellt werden.

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

**Fall:** Die gemeinnützige A-Krankenhaus-GmbH betreibt im Rahmen ihres Krankenhauses die rechtlich unselbständige, 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. Euro 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 Steuerbescheide eines Berliner Finanzamtes, in denen festgestellt wird, dass die A-Krankenhaus-GmbH, auch hinsichtlich der Apotheke, 2005 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 I Nr. 1 FGO, so dass der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet ist. Das gilt in Berlin uneingeschränkt auch für die Gewerbesteuer, weil diese sowohl hinsichtlich des Messbescheides als auch hinsichtlich des Steuerbescheides in die Zuständigkeit der Finanzämter – in der Terminologie des AZG Behörden der Hauptverwaltung und in der Terminologie von AO und FGO Landesfinanzbehörden – fällt (Nr. 5 VI ZustKat AZG). **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 Steuermessbescheid vor dem Finanzgericht geklagt. Anders formuliert: Gegen den Steuermessbescheid wird bundeseinheitlich vor dem Finanzgericht geklagt, beim Steuerbescheid gibt es Divergenzen.

## II. Klageart

X wendet sich gegen die Begünstigung der A-Krankenhaus-Apotheke. Da die Apotheke unselbständiger Teil der A-Krankenhaus-GmbH ist, muss er gegen diese vorgehen. Die im Sachverhalt genannten Steuerbescheide der A-Krankenhaus-GmbH sind hinsichtlich der Apotheke für die GmbH eine Begünstigung und für X eine Belastung, deren Beseitigung er erstrebt. Richtige Klageart ist darum die Anfechtungsklage gemäß § 40 I FGO, nicht die Verpflichtungsklage, gerichtet auf eine Belastung der GmbH; denn auf die Belastung hat X keinen Anspruch. Man könnte sagen, dass es X nicht um die Aufhebung, sondern um die Änderung der Steuerbescheide geht, es sich mithin um eine Änderungsklage handelt (§100 II FGO). Da die Sache aber ohne Mitwirkung der A-Krankenhaus-GmbH nicht spruchreif ist, wird das Gericht die Bescheide gemäß § 100 II 2 und 3 FGO aufheben und nicht ändern. Zur Änderung wäre dann aber das Finanzamt verpflichtet.

**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 auf die

Änderung eines Steuerverwaltungsaktes gerichtet ist, insbesondere auf die Änderung eines Geldbetrags, ist Anfechtungsklage (Änderungsklage, §§ 40 I, 100 II FGO; vgl. entsprechend § 113 II VwGO für Verwaltungsakte, die Geldbeträge festsetzen).

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 II FGO) ist hier problematisch, weil ein Dritter klagt. Auch im Steuerrecht greift dann die Schutznormtheorie. Einschlägig ist § 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 I 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.

#### V. Form und Frist

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

#### VI. Richtiger Beklagter

Richtiger Beklagter ist gemäß § 63 I Nr. 1 FGO das Finanzamt. Im Finanzprozess gilt, 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 FGO), 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 I 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 (§§ 361 I AO, 69 I FGO). Soweit es, wie im Steuerrecht zumeist, um die Anforderung öffentlicher Abgaben geht, entspricht dies § 80 II 1 Nr. 1 VwGO, der Ausschluss der aufschiebenden Wirkung gilt im Steuerrecht aber auch darüber hinaus, z.B. bei Auskunftersuchen. Durch den Ausschluss der aufschiebenden Wirkung soll vermieden werden, dass Rechtsmittel eingelegt werden, um einen Zahlungsaufschub zu erhalten. Weiterhin soll die Stetigkeit des Geldzuflusses an die Staatskasse gewährleistet werden.

Die „AdV“ kann nicht nur auf Antrag, sondern auch von Amts wegen angeordnet werden, z.B. wenn die Finanzverwaltung bei einem Musterprozess die Rechtslage bei allen Steuerbescheiden offen halten möchte. Zu diesen Fällen vgl. auch 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 VII AO, der nicht die Eingangszuständigkeit, sondern Rechtsmittel betrifft, vielmehr 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 und kann das Finanzgericht damit grundsätzlich erst befasst werden, wenn der Antrag beim Finanzamt abgewiesen worden ist (§§ 361 V AO, 69 IV FGO). Ausnahmen von der Primärzuständigkeit der Finanzämter sind in § 69 IV 2 FGO geregelt.

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

1. Finanzrechtsweg in der Hauptsache, hier gemäß § 33 I Nr. 1 FGO unproblematisch.
2. Zuständigkeit des Gerichts: Der Sachverhalt lässt offen, wo sich die Hauptsache (be)findet. Sowohl nach § 361 (V) AO als auch nach § 69 (IV) FGO muss aber vor dem Finanzgericht erfolglos das Finanzamt angerufen worden sein. Dies kann man unter der Überschrift „Vorverfahren“ abhandeln.
3. Statthafte Verfahrensart: Auch unproblematisch, da X sich gegen die Vollziehung eines Steuerbescheides wehrt. **Hinweis:** Auch vollziehbar, obwohl feststellend, nicht befehlend, ist ein Grundlagenbescheid.
4. Antragsbefugnis: entsprechend § 40 II FGO unproblematisch.
5. Frist: gibt es nicht

6. Form: § 64 FGO

7. Ergebnis: Sofern Punkt 2 beachtet wird, ist der Antrag zulässig.

Obersatz für die Begründetheitsprüfung bei einem Antrag, mit dem ein Anspruch auf Aussetzung der Vollziehung geltend gemacht wird, sind die §§ 361 II 2 AO bzw. 69 II 2 FGO. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestehen, wenn nach summarischer Prüfung wichtige Gründe für die Annahme sprechen, dass:

- von einer falschen Tatsachenlage ausgegangen wurde,
- die Rechtsanwendung (Subsumtion) fehlerhaft ist,
- die angewandte Rechtsnorm verfassungs- oder europarechtswidrig ist.

**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.