

Finanz und Steuern
Band 8
Examenstraining

SCHÄFFER

POESCHEL

Teil A: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Klausuraufgabe 1:

Festsetzungs- und Zahlungsverjährung/Steuerhinterziehung/ Haftung als Vertreter/Haftung als Steuerhinterzieher/Haftung als Komplementär und als Kommanditist/Haftung als Eigentümer/ Änderung eines ESt-Bescheides infolge eines Grundlagenbescheides

I. Sachverhalt

Winfred Wagner (W) betreibt seit Jahren eine Musikalienhandlung in Stuttgart. Im Jahre 01 erweiterte er seine geschäftlichen Aktivitäten: Zusammen mit seinem Schwager Robby Rocker (R) gründete er Anfang 01 die »Rock-Musik-KG«, welche die musikalische Aus- und Weiterbildung von Nachwuchsmusikern zum Geschäftsgegenstand hat. Die Musikalienhandlung wird daneben weitergeführt. Geschäftsleitung und Sitz der KG befinden sich in Ludwigsburg. R fungiert in der KG als persönlich haftender Gesellschafter und W als Kommanditist. Die Einlage des W (Betrag s. u.) beträgt 25 %, welche sofort eingezahlt wird. Geschäftsführer ist lt. Gesellschaftsvertrag R. Allerdings ist R aufgrund eines großen, privaten Darlehens des W von diesem wirtschaftlich abhängig. Deshalb besteht zwischen R und W Einverständnis, dass R im Innenverhältnis den Anweisungen des W zu folgen hat. Nach außen tritt nicht W in Erscheinung, sondern nur R.

Da der Betrieb der »Rock-Musik-KG« den Transport der Musikinstrumente zu den jeweiligen Einsatzorten erfordert, stellt W als Transportmittel einen ihm zu Eigentum gehörenden Kleinlaster zur Verfügung, den er ab Anfang 01 an die KG vermietet. Der Wert des Kleinlasters, der von der KG zu 100 % betrieblich genutzt wird, beträgt 70 000 €.

Leider sind sowohl W als auch R zunächst selbst mehr dem Besuch von Popkonzerten und der Anbahnung zu Kontakten von Nachwuchsmusikern als steuerlichen Angelegenheiten zugetan. Deshalb gerät die KG mit der Umsatzsteuer Februar bis August 01 in Höhe von insgesamt 20 000 € Zahllast in Zahlungsverzug, was R und W sehr wohl bewusst ist. Die Umsatzsteuer September 01 in Höhe von 4 000 € wird auf Weisung des W sogar weder angemeldet noch bezahlt; eine Schätzung durch das Finanzamt erfolgte nicht. W und R sind sich ferner bewusst, dass der KG dadurch ein höchst willkommener »Kredit auf Staatskosten« eingeräumt wird. Die vorhandenen Mittel verwendet R auf Weisung des W primär zur Bezahlung des Kleinlastermietzinses, der Rest dient der Begleichung von weiteren betrieblichen Schulden; für die Zahlung der Voranmeldungsschulden bleibt nichts übrig.

Hinweis: Die vorhandenen Mittel hätten – gleichmäßig verteilt – zur anteiligen Bezahlung der Steuerschulden in Höhe von 50 % ausgereicht; ob nach Oktober 01 genügend Mittel zur Begleichung der Steuerschulden vorhanden sind, soll nicht untersucht werden.

Im Oktober 01 findet sich R sogar auf Drängen des W bereit, dessen eingezahlte Kommanditeinlage in voller Höhe (= 25 000 €) zurückzuzahlen.

Glücklicherweise laufen die Geschäfte bald besser, so dass in der am 25.01.03 abgegebenen Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 01 der KG ein Gewinn von 3 000 € ausgewiesen werden kann. Die steuerlichen Angelegenheiten der KG

werden ab sofort ordnungsgemäß behandelt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen Februar bis August 01 werden aber nach wie vor nicht bezahlt; die Voranmeldung September 01 wird darüber hinaus immer noch nicht abgegeben. W und R sind übereinstimmend der Meinung, dass man »schlafende Hunde nicht wecken solle«.

Seine Einkommensteuererklärung 01 gibt W am 20.10.02 beim örtlich zuständigen Finanzamt Stuttgart ab. Der Einkommensteuerbescheid 01 des W ergeht wirksam am 26.11.03 (die Verzögerung beruht auf organisatorischen Maßnahmen des Finanzamtvorstehers). Die Festsetzung erfolgt in Höhe von 35 000 € und steht unter Vorbehalt der Nachprüfung. Ihr liegen unter anderem die Einkünfte des W aus seiner Beteiligung an der KG zugrunde. Insoweit folgt das Finanzamt Stuttgart dem Gewinnfeststellungsbescheid des Finanzamts Ludwigsburg, der am 15.06.03 unter Vorbehalt der Nachprüfung erging.

Am 11.11.06 erhält W eine Prüfungsanordnung für sein Einzelunternehmen, die sich zulässigerweise auch auf die Einkommensteuer 01 bezieht. Mit der Prüfung soll am 01.12.06 begonnen werden. Unglücklicherweise verletzt sich der Prüfer am 30.11.06 bei einem Fußballspiel des Finanzamtteams gegen die Altherrenmannschaft der OFD so stark, dass er W am 1. Dezember telefonisch mitteilen muss, er werde mit der Prüfung erst am 02.01.07 beginnen können. W ist mit der Verlegung im Grundsatz einverstanden, bittet aber wegen der Inventur um eine weitere Verlegung bis 15.01.07. An diesem Tag wird die Prüfung tatsächlich begonnen.

Gleichzeitig wird am 15.01.07 auch bei der KG eine Außenprüfung durchgeführt. Gegenstand der Prüfung ist u. a. zulässigerweise die Gewinnfeststellung 01. Aufgrund dieser Prüfung erhöht sich der Gewinnanteil des W für 01 um 10 000 €. Das Finanzamt Ludwigsburg korrigiert deshalb den Gewinnfeststellungsbescheid 01 gemäß § 164 Abs. 2 AO und gibt den Korrekturbescheid am 16.05.07 zur Post. Der Bescheid wird bestandskräftig. Bei der USt 01 ergeben sich keine Änderungen, da der Prüfer nichts entdeckt.

Am 25.05.07 geht dem Finanzamt Stuttgart die amtliche Mitteilung des Finanzamts Ludwigsburg hinsichtlich obiger Korrektur zu. Aufgrund dieser Mitteilung und aufgrund der Feststellungen bei der Prüfung der Einzelfirma des W ändert das Finanzamt Stuttgart den Einkommensteuerbescheid 01 des W gemäß § 164 Abs. 2 AO und erhöht die Steuer um insgesamt 12 000 €. Der auf die Erhöhung des Gewinnanteils an der KG entfallende anteilige Steuerbetrag beläuft sich auf 5 000 €.

Der Einkommensteuerkorrekturbescheid 01 geht am 20.05.09 zur Post (Dienstag nach Pfingsten). Die Verzögerung ist auf häufigen Mitarbeiterwechsel im zuständigen Bezirk zurückzuführen. Am 25.05.09 legt W form- und fristgerecht Einspruch gegen die Korrektur ein und macht als Begründung Festsetzungsverjährung geltend.

II. Aufgaben

1. Prüfen Sie, ob bzw. wann die USt Februar bis September 01 erloschen ist!
2. Prüfen Sie die Haftungslage bezüglich der USt Februar bis September 01!
3. Prüfen Sie, ob hinsichtlich der Einkommensteuer 01 des W am 25.05.09 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist!

Hinweis: Die Einkommensteuer soll weder hinterzogen noch leichtfertig verkürzt sein.

Maßgeblicher Zeitpunkt soll das Datum des Einspruches sein. Gehen Sie davon aus, dass die Umsatzsteuer Februar bis August 01 korrekt angemeldet, aber nicht bezahlt und die Umsatzsteuer September 01 weder angemeldet noch bezahlt wurde. Eine Reaktion der Behörde erfolgte nicht. Die Haftung für die Jahresumsatzsteuer 01 und Probleme des § 219 AO sind nicht zu untersuchen. Auch Verjährungsfragen sind bei Aufgabe 2 nicht zu erörtern.

III. Lösung

Frage 1:

Erlöschen der USt Februar – September 01: Von den in § 47 AO genannten Erlöschens-
tatbeständen kommen Zahlungs- und Festsetzungsverjährung in Betracht.

a) Die Steuer könnte aufgrund **Festsetzungsverjährung** erloschen sein (§ 47 AO):

Ob die Steuer durch Festsetzungsverjährung erloschen ist, muss nur dann geprüft
werden, wenn noch keine Festsetzung erfolgte. Da die **USt Februar bis August 01** mit
Zahllast korrekt angemeldet wurde, gilt sie gemäß § 168 S. 1 AO als festgesetzt. Bezüglich
dieser Steuer ist folglich die Festsetzungsverjährung nicht weiter zu verfolgen.

Die **USt September 01** wurde dagegen noch nicht angemeldet. Weil das Finanzamt auch
keine Schätzung durchführte, ist diese Steuer noch nicht festgesetzt. Deshalb muss hier die
Festsetzungsfrist berechnet werden. Da keine Erklärung abgegeben wurde, beginnt die Frist
gemäß § 170 Abs. 2, 2. Alt. AO mit Ablauf 04 (»Spätestens«-Regel). Die Frist dauert gemäß
§ 169 Abs. 2 S. 2 AO zehn Jahre, wenn die September-Steuer hinterzogen wurde.

R hat die USt September 01 nicht erklärt und somit das Finanzamt pflichtwidrig über
steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dadurch
wurde die Steuer nicht (bzw. nicht rechtzeitig zum 10. 10. 01) festgesetzt, vergleiche § 168 S. 1
AO. Also liegt eine Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO vor.

Fraglich ist, ob dies vorsätzlich geschah: Laut Sachverhalt ist R klar, dass der KG durch
sein Verhalten ein »Kredit auf Staatskosten« verschafft wird. Er hat also bewusst nicht erklärt
bzw. nicht gezahlt und deshalb vorsätzlich gehandelt. Dass R letztlich auf Weisung des W
untätig blieb, ist unerheblich; entscheidend ist nur, dass R »mit Wissen und Wollen« gegen
steuerliche Pflichten verstieß. Von wo oder von wem der »Anstoß« zu dem Verhalten kam und
welche Motive der Pflichtverletzung zugrunde liegen, spielt keine Rolle.

Da R somit vorsätzlich handelte, hat er sich einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO
schuldig gemacht.

Dass die Hinterziehung nicht unmittelbar dem Vorteil des R, sondern dem Vorteil der KG
diente, ist nicht entscheidend, da auch zugunsten eines Dritten hinterzogen werden kann (vgl.
Wortlaut § 370 AO: »... für sich oder einen anderen«. Weil R Tatherrschaft besaß und Interesse
am Taterfolg hatte, ist er als Täter bzw. Mittäter anzusehen.

Folglich tritt die Festsetzungsverjährung erst mit Ablauf 14 ein, also lange nach dem hier
einschlägigen Datum des 25.05. 09. Fazit: Eine Festsetzungsverjährung der Steuer ist nicht
erfolgt.

b) Erlöschensgrund könnte aber **Zahlungsverjährung** sein (§§ 47, 232 AO):

Nach § 229 Abs. 1 S. 2 AO beginnt die Verjährungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres, in dem
der Anspruch festgesetzt wurde. Die Festsetzung der **USt Februar bis August 01** erfolgte hier
gemäß § 168 S. 1 AO durch Anmeldung im Jahr 01, weshalb die Verjährungsfrist mit Ablauf 01
beginnt und 5 Jahre dauert (gleiches Ergebnis ergibt sich bei Anwendung des § 229 Abs. 1 S. 1
AO). Die Zahlungsverjährung ist deshalb regulär mit Ablauf 06 eingetreten.

Eine Unterbrechung gemäß § 231 AO ist nicht gegeben, denn keiner der in dieser
Vorschrift abschließend aufgezählten Unterbrechungstatbestände greift ein. Insbesondere
wurde die Steuer weder schriftlich angemahnt noch beigetrieben. Die Anordnung der
Außenprüfung bei der KG unterbricht ebenfalls nicht, da sie keine schriftliche Anmahnung
der Steuer enthält. Selbst wenn die Prüfungsanordnung noch vor Ablauf 06 ergangen sein
sollte, hat dies auf die Verjährung keinen Einfluss, da der Vorgang nicht unter § 231 AO
subsumierbar ist.

Die **USt Februar bis August 01** ist mit Ablauf 06 zahlungsverjährt und damit gemäß § 47 AO erloschen. Ein Haftungsbescheid darf nicht mehr ergehen (§ 191 Abs. 5 Nr. 2 AO).

Hinsichtlich der **USt September 01** ist die Rechtslage allerdings anders. Da diese Steuer noch nicht festgesetzt wurde, ist gemäß § 229 Abs. 1 S. 2 AO die Verjährungsfrist noch gar nicht angelaufen. Also kann hier noch keine Zahlungsverjährung eingetreten sein.

Fazit: Die **USt September 01** ist weder festsetzungsverjährt noch zahlungsverjährt. Weitere Erlöschensgründe sind nicht ersichtlich. Folglich kann grundsätzlich ein Haftungsbescheid über USt September 01 ergehen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Festsetzungsverjährung der Haftung noch nicht eingetreten ist, was aber lt. Aufgabenstellung nicht zu untersuchen ist.

Frage 2:

Haftung des R:

§ 69 AO: R ist lt. Gesellschaftsvertrag Geschäftsführer der KG und damit Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO. Ihn trifft die Pflicht, die USt-Voranmeldungen der KG zu erklären (§ 18 Abs. 1 UStG) und die Zahllasten aus dem von ihm verwalteten Gesellschaftsvermögen zu bezahlen (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO).

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar bis August 01 hat R die USt zwar erklärt, aber nicht bezahlt. Damit hat er gegen die Zahlungspflicht des § 34 Abs. 1 S. 2 AO verstoßen. Hinsichtlich des Zeitraums September 01 hat R darüber hinaus auch gegen die Erklärungspflicht des § 18 Abs. 1 S. 1 UStG verstoßen, weil er keine Anmeldung einreichte. Eine Verletzung steuerlicher Pflichten im Sinne des § 69 AO liegt daher vor.

Diese Pflichtverletzung ist auch schuldhaft. Laut Sachverhalt ist R klar, dass der KG durch sein Verhalten ein »Kredit auf Staatskosten« verschafft wird. Er hat also bewusst nicht erklärt bzw. nicht gezahlt und deshalb vorsätzlich gehandelt. Dass R letztlich auf Weisung des W untätig blieb, ist unerheblich; entscheidend ist nur, dass R »mit Wissen und Wollen« gegen steuerliche Pflichten verstieß. Von wo oder von wem der »Anstoß« zu dem Verhalten kam und welche Motive der Pflichtverletzung zugrunde liegen, spielt keine Rolle.

Der von § 69 AO geforderte Erfolg ist ebenfalls eingetreten. Aufgrund der Nichtzahlung der USt Februar bis August 01 trotz Fälligkeit (§ 18 Abs. 1 letzter Satz UStG) sind diese Ansprüche nicht erfüllt. Aufgrund der Nichterklärung der USt September 01 wurde die (rechtzeitige) Festsetzung der Steuer verhindert, weil die Zahllast bis 10. 10. 01 hätte angemeldet werden müssen und die Anmeldung als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gegolten hätte (§ 168 S. 1 AO).

R haftet deshalb gemäß § 69 AO für die USt Februar bis September 01. Allerdings ist beim Haftungsumfang Folgendes zu berücksichtigen:

Wenn die bei Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel gleichmäßig zur Befriedigung aller Gläubiger verwendet worden wären, hätten die Steuerschulden nur zu 50% abgedeckt werden können (ob nach Oktober 01 genügend Mittel vorhanden sind, ist laut Sachverhalt nicht zu untersuchen). Folglich kann dem R nicht vorgehalten werden, dass er nicht für die Begleichung der gesamten Steuerschuld sorgte, da die USt im Gegensatz zur LSt nicht bevorzugt behandelt werden muss. R ist nur der Vorwurf zu machen, dass er sich nicht um eine gleichmäßige Befriedigung aller Schulden, also auch der Steuerschulden, kümmerte (Quote = 50%).

Daher reduziert sich der Haftungsumfang bezüglich der USt Februar bis September 01 auf 50% der Steuerschuld (50% von 24.000 € = 12.000 €). R haftet somit gemäß § 69 AO mit seinem Privatvermögen für die USt Februar bis September 01 in Höhe von insgesamt 12.000 €.

§ 71 AO: R hat die USt September 01 nicht erklärt und somit das Finanzamt pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dadurch wurde die Steuer nicht (bzw. nicht rechtzeitig zum 10. Oktober 01) festgesetzt, vergleiche § 168 S. 1 AO und oben Lösung zu § 69 AO. Also liegt eine Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO vor. Da R auch vorsätzlich handelte (vgl. oben Lösung zu § 69 AO), hat er sich einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO schuldig gemacht. Dass die Hinterziehung nicht unmittelbar dem Vorteil des R, sondern dem Vorteil der KG diene, ist nicht entscheidend, da auch zugunsten eines Dritten hinterzogen werden kann (vgl. Wortlaut § 370 AO: »... für sich oder einen anderen«). Weil R Tatherrschaft besaß und Interesse am Taterfolg hatte, ist er als Täter bzw. Mittäter anzusehen.

Er haftet für die hinterzogene Steuer, allerdings nur zu 50% = 2000 €, denn auch bei § 71 AO sind die Grundsätze der quotalen Haftung zu berücksichtigen, d. h. es darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die vorhandenen Mittel nur zur Begleichung von 50% der Steuerschulden ausreichen.

Hinweis: Bei Verletzung der Erklärungspflicht macht der BFH (BFH vom 05.03.1991 BStBl II 1991, 678) zwar eine Ausnahme von der Differenzhaftung, wenn bei rechtzeitiger Erklärung ausreichende Vollstreckungsmöglichkeiten vorhanden waren. Da aber lt. Sachverhalt die Existenz ausreichender Mittel nach Oktober 01 nicht untersucht werden soll, kann auf diese Frage nicht näher eingegangen werden.

R haftet gemäß § 71 AO mit seinem Privatvermögen für die hinterzogene USt September 01 in Höhe von 2000 €. Die USt Februar bis August 01 wurde korrekt angemeldet, weshalb der Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllt wird. Diesbezüglich entfällt eine Haftung gem. § 71 AO.

§§ 161 Abs. 2, 128 HGB: R war Komplementär der KG. Als solcher haftet er gemäß §§ 161 Abs. 2, 128 HGB unbeschränkt mit seinem Privatvermögen für sämtliche Schulden der KG, also auch für die Steuerschulden. Verschuldensgesichtspunkte spielen bei dieser Haftung keine Rolle.

R haftet gemäß §§ 161 Abs. 2, 128 HGB mit seinem Privatvermögen für die USt Februar bis September 01 in Höhe von insgesamt 24000 €.

Haftung des W:

§ 69 AO: W ist lt. Sachverhalt nicht Geschäftsführer der KG und damit keine Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO.

W ist auch keine Person im Sinne des § 35 AO. Zwar folgte R im Innenverhältnis den Weisungen des W, weshalb W die Leitung der KG de facto in der Hand hatte. Hieraus ist m. E. aber noch nicht auf eine Verfügungsbefugnis des W im Sinne des § 35 AO zu schließen. Von einer solchen Verfügungsbefugnis kann nämlich nur die Rede sein, wenn jemanden insbesondere durch Rechtsgeschäft die Möglichkeit eingeräumt wurde, selbst auf das jeweilige Wirtschaftsgut mit Wirkung nach außen Einfluss zu nehmen. Die Möglichkeit, rechtlich wirksam nach außen zu handeln, hatte W hier jedoch nicht.

Hinweis: Diese Lösung ist allerdings nicht zweifelsfrei. Der BFH hat in einer älteren Entscheidung (BFH vom 16.01.1980 BStBl II 1980, 526) den Gesellschafter einer GmbH, der zwar nicht gesetzlicher Vertreter war, aber tatsächlich die Geschicke der Gesellschaft leitete (»faktischer Geschäftsführer«), als Person im Sinne des § 35 AO angesehen. Freilich hatte dieser Gesellschafter einen Anteil von 90% und konnte also seinen Willen auch de jure durchsetzen, während W im vorliegenden Fall zwar auch tatsächlich die Geschicke der Gesellschaft lenkte, wegen seiner Beteiligung von nur 25% und wegen seiner Stellung als Kommanditist de jure aber keine vergleichbare Möglichkeit hatte, seinen Willen durchzusetzen. Es bestehen deshalb Bedenken, die Erkenntnisse des BFH zu übertragen.

Selbst wenn man aber eine Verfügungsbefugnis im Sinne des § 35 AO annehmen wollte: Weitere Voraussetzung des § 35 AO ist, dass der Verfügungsbefugte nach außen als solcher auftritt. Hieran fehlt es jedoch laut Sachverhalt. W ist daher nicht als Person im Sinne des § 35 AO zu qualifizieren, weshalb eine Haftung über § 69 AO nicht begründet werden kann. W haftet deshalb nicht gemäß § 69 AO.

§ 71 AO: Die USt September 01 wurde nicht erklärt und dadurch die Steuer verkürzt. Deshalb liegt eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO vor (vgl. Lösung zu § 71 AO bei R). An dieser Hinterziehung hat W m. E. in Form der Mittäterschaft mitgewirkt. Laut Sachverhalt wurde die Steuer auf Weisung des W verkürzt, d. h. W muss die Hinterziehung geplant und »die Fäden gezogen« haben. Hierbei war sich W bewusst, dass dadurch ein »Kredit auf Staatskosten« erschlichen wurde, was ihm laut Sachverhalt »höchst willkommen« war. W hatte deshalb ein erhebliches Eigeninteresse am Taterfolg, den er in seinen Vorsatz aufnahm. Damit liegt eine typische Konstellation der Mittäterschaft vor: Der eine Täter arbeitet die Planung aus und weist an, der andere Mittäter führt die Planung aus.

In einem solchen Fall muss der Planende in ähnlicher Weise bestraft werden können wie der Ausführende, da beide bewusst und gewollt zusammenwirken. (Hinweis: Wer Mittäterschaft ablehnt, muss zumindest Anstiftung bejahen.)

W hat also eine Steuerhinterziehung begangen, weshalb er gemäß § 71 AO für die hinterzogene Steuer haftet (zum Haftungsumfang vgl. Lösung zu § 71 AO bei R).

Ergebnis: W haftet gemäß § 71 AO mit seinem Privatvermögen für die hinterzogene USt September 01. Die USt Februar bis August 01 wurde korrekt angemeldet, weshalb der Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllt wird. Diesbezüglich tritt keine Haftung gemäß § 71 AO ein.

§ 74 AO: Der LKW steht im Eigentum des W. Diesen Gegenstand stellte W im Wege der Vermietung der KG zur Verfügung. Der LKW diente also dem Unternehmen der KG, er war laut Sachverhalt für deren Unternehmen wesentlich und wurde immer zu 100% betrieblich genutzt. Insoweit sind die Voraussetzungen des § 74 AO erfüllt.

Weitere Voraussetzung ist die wesentliche Beteiligung des W an der KG. Eine wesentliche Beteiligung gemäß § 74 Abs. 2 S. 1 AO scheidet aus, da W an der KG nur mit einer Einlage von 25% beteiligt war. Er hielt daher nicht mehr als ein Viertel der Beteiligung an der KG.

W hatte jedoch laut Sachverhalt die Leitung der KG in der Hand, da der Komplementär R im Innenverhältnis weisungsabhängig war und deshalb die Geschicke der KG de facto von W gelenkt wurden. Daher übte W einen tatsächlich beherrschenden Einfluss im Sinne des § 74 Abs. 2 S. 2 AO aus. Die tatsächliche Beherrschung genügt jedoch noch nicht, um eine wesentliche Beteiligung gemäß § 74 Abs. 2 S. 2 AO annehmen zu können. Hinzukommen muss ein Beitrag des W, dass fällige Steuern nicht bezahlt werden. Ein solcher Beitrag ist hier zu bejahen: Die USt Februar bis September 01 wurde jeweils am 10. des Folgemonats fällig (§ 18 Abs. 1 letzter Satz UStG; hierbei ist ohne Bedeutung, dass die USt September 01 noch nicht festgesetzt war, denn die Fälligkeit tritt kraft Gesetzes ein). Die Zahlung bei Fälligkeit verhinderte W durch die Anweisung, die Mietzinsen und Lieferantenschulden ohne Berücksichtigung der Steuerschulden zu bezahlen. Fazit: Eine wesentliche Beteiligung des W an der KG gemäß § 74 Abs. 2 S. 2 AO liegt vor.

Die wesentliche Beteiligung bestand seit Anfang 01. Ab diesem Zeitpunkt diente der LKW auch dem Unternehmen. Die USt Februar bis September 01 (= Betriebssteuer) entstand mit Ablauf des jeweiligen Kalendermonats, also im Jahr 01. Die Zeitgrenze des § 74 Abs. 1 S. 2 AO ist folglich eingehalten.

W haftet gemäß § 74 AO für die USt Februar bis September 01 i. H. v. 24000 €. Die Haftung ist gegenständlich auf den LKW beschränkt.

§ 171 HGB: W haftet als Kommanditist bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet wurde. Da die zunächst eingezahlte Einlage hier jedoch zurückgezahlt wurde, gilt sie gegenüber dem Finanzamt als nicht geleistet. F haftet deshalb für die USt Februar bis September 01 i. H. v. 24000 € gemäß § 171 HGB i. V. m. § 172 Abs. 4 HGB mit seinem Privatvermögen in Höhe der Einlage.

Frage 3:

Die Erklärung zur Einkommensteuer 01 wurde im Jahr 02 abgegeben. Daher beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. AO mit Ablauf 02, dauert vier Jahre und endet regulär mit Ablauf 06.

Zu prüfen ist, ob eine Ablaufhemmung eingreift. In Frage käme hier eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, jedoch wurde mit der Außenprüfung erst am 15. 01. 07 begonnen, also nach Ablauf der regulären Frist. Auch ist die Prüfung nicht auf Antrag des W über das reguläre Fristende hinaus verschoben worden, sondern wegen der Erkrankung des Prüfers. Der Antrag des W umfasste nur die hier nicht mehr maßgebende Zeit von 02. bis 15. 01. 07. Folglich ist § 171 Abs. 4 AO nicht zu bejahen.

Die Festsetzungsverjährung tritt demnach mit Ablauf 06 ein. Daher durften die Prüfungsfeststellungen bezüglich der Einzelfirma nicht mehr verwertet werden. Die Erhöhung der Steuer ist zumindest in Höhe von 7000 € rechtswidrig.

Anders ist die Rechtslage jedoch hinsichtlich der Erhöhung der ESt aufgrund des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids der KG. Die Erklärung zu dieser Gewinnfeststellung wurde im Jahr 03 eingereicht, also beginnt die Feststellungsfrist gemäß §§ 181 Abs. 1, 170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. AO mit Ablauf 03. Sie dauert vier Jahre und endet regulär mit Ablauf 07. Der am 19. 05. 07 bekannt gegebene geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 01 ist vor Eintritt der Festsetzungsverjährung ergangen und somit rechtmäßig.

Selbst wenn der GewFB die Festsetzungsverjährungsfrist nicht gewahrt hätte, würde dies nur zur Rechtswidrigkeit führen. Infolge der Bestandskraft der Feststellung müsste er dem ESt-Bescheid auch in diesem Fall zu Grunde gelegt werden.

Rechtmäßige (wie auch rechtswidrige, vgl. § 124 Abs. 2 AO) Gewinnfeststellungsbescheide wirken gemäß § 171 Abs. 10 AO auf die entsprechenden Folgebescheide ablaufhemmend, wozu hier der Einkommensteuerbescheid 01 gehört. Bekanntgabetag der geänderten Gewinnfeststellung war der 19. 05. 07 (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO läuft bis zwei Jahre nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids, also bis Ablauf des 19. 05. 09.

Da dies laut Sachverhalt der Pfingstmontag ist, verlängert sich das Fristende nach § 108 Abs. 3 AO auf Dienstag, 20. 05. 09, 24.00 Uhr. An diesem Tag verließ der geänderte Einkommensteuerbescheid 01 den Behördenbereich, die Frist wurde also gewahrt (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO).

Wegen der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO bis 20. 05. 09, 24.00 Uhr konnte der Einkommensteuerbescheid 01 in Höhe von 5000 € nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigiert werden.

Hinweis: Nicht nach § 164 Abs. 2 AO, vgl. § 164 Abs. 4 AO mit Ausnahmeregel.

IV. Punktetabelle

	Punkte
Frage 1:	
Festsetzungsverjährung und Zahlungsverjährung als mögliche Erlöschensgründe erkannt; unterschieden zw. USt Sept. und USt Febr. bis August 01.	1
Festsetzungsverjährung für USt Febr. bis August gewahrt (§ 168 S. 1 AO).	1
Festgestellt, dass die Festsetzungsverjährung für USt September erst mit Ablauf 14 eintritt.	1
Steuerhinterziehung eingehend geprüft; objektiver Tatbestand bejaht.	1
Subjektiver Tatbestand bejaht (auch in Zusammenhang mit § 71 AO).	1
Unschädlich, dass Hinterziehung zugunsten der KG erfolgt.	1
USt Februar bis August 01 zahlungsverjährt regulär mit Ablauf 06.	1
Keine Unterbrechung durch Außenprüfung o. a.; gem. § 191 Abs. 5 Nr. 2 AO kein Haftungsbescheid möglich.	1
Erkannt, dass USt September wegen § 229 Abs. 1 S. 2 AO noch nicht zahlungsverjährt ist.	1
Frage 2:	
§ 69 AO geprüft und R als Person i. S. d. § 34 Abs. 1 AO erkannt.	1
Pflichtverletzung richtig beschrieben.	1
Erfolg und Verschulden (= Vorsatz) zutreffend gelöst.	1
Differenzhaftung erkannt, Haftungsumfang 12000 €.	1
§ 71 AO geprüft; § 370 AO bezüglich USt September geprüft und bejaht; bezüglich USt Februar bis August geprüft und begründet verneint.	1
Eingreifen der Differenzhaftung auch bei § 71 AO, Haftungsumfang 2000 €.	1
Komplementärhaftung (§§ 161 Abs. 2, 124 HGB) bejaht.	1
Haftung W: § 69 AO geprüft; § 34 Abs. 1 AO verneint (auch schlüssig); § 35 AO geprüft und verneint.	1
§ 71 AO geprüft und bezüglich USt September § 370 AO bejaht; (Mit-)Täterschaft oder Teilnahme an Tat des R erkannt.	1

	Punkte
§ 74 AO geprüft; wesentliche Beteiligung des W nach § 74 Abs. 2 S. 1 AO verneint, aber nach § 74 Abs. 2 S. 2 AO begründet bejaht (weil W zur Nichtzahlung fälliger Steuern beiträgt).	1
Zeitliche Voraussetzungen des § 74 AO erörtert und bejaht.	1
Kommanditistenhaftung wg. zurückgezahlter Einlage bejaht.	1
Frage 3:	
Reguläres Ende der Feststellungsverjährung mit Ablauf 06 errechnet, § 171 Abs. 4 AO geprüft und begründet verneint.	1
Feststellungsverjährung bis Ablauf 07 oder Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheides gesehen.	1
Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO bis Ende des (19. bzw.) 20.05.09.	1
Dabei Eingreifen des § 108 Abs. 3 AO erkannt; § 169 Abs. 1 S. 3 AO ist erfüllt.	1
Summe	25

Klausuraufgabe 2: Rechtsbehelfe bei Erstattungsansprüchen/Klagearten/ vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung oder einstweilige Anordnung

I. Sachverhalt

Conny Cash (C), ein seit Jahren durch Deutschland tourender Countrysänger mit festem Wohnsitz in Karlsruhe, hatte dort seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 abgegeben. Als er im Mai 2006 bereits seinen ESt-Bescheid 2005 erhielt, überprüfte er diesen und stellte erfreut fest, dass das Finanzamt Karlsruhe seinen Angaben zu seinen Einkünften gefolgt war und in dem Bescheid eine Steuer festgesetzt wurde, die er mit Hilfe eines Steuer-PC-Programmes ebenfalls errechnet hatte. Auch der vom Finanzamt ermittelte Erstattungsbetrag in Höhe von 3 650€ stimmte mit seinen Zahlen überein. Voller Vorfreude auf die Auszahlung stattete C eine Woche nach Erhalt des Bescheids seiner Hausbank einen Besuch ab, um das Geld von seinem ansonsten nur geringe Guthabenstände anzeigenden Konto abzuheben. Da der Betrag noch nicht eingegangen war, rief C beim Finanzamt an, ließ sich mit der Kasse verbinden und fragte den für ihn zuständigen Kassenbediensteten nach dem Erstattungsbetrag. Dieser versprach C, den Betrag demnächst auszuzahlen.

Als C zwei Wochen später bei seiner Bank ein weiteres Mal den Kontostand überprüfte, konnte er immer noch keinen Zahlungseingang feststellen. Ein Anruf beim Finanzamt endete erneut mit dem Versprechen des Kassenbediensteten, den Betrag demnächst auszuzahlen.

Dieser Vorgang wiederholte sich in den folgenden Monaten mehrmals, so dass C nach einem halben Jahr resigniert und frustriert seine Anrufe beim FA einstellte.

II. Aufgabe

Welche außergerichtlichen und gerichtlichen Möglichkeiten hat C, um eine Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen?

Untersuchen Sie jeweils nur die Statthaftigkeit der jeweiligen Maßnahmen – auf die Zulässigkeitsvoraussetzungen ist nicht weiter einzugehen! Formlose Rechtsbehelfe sind ebenfalls nicht zu untersuchen!

III. Lösung

Der Erstattungsanspruch des C aus der ESt-Veranlagung ist ein auf Zahlung gerichteter Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO.

Außergerichtliche Möglichkeiten: Zu prüfen ist, ob C Einspruch einlegen könnte. Ein Einspruch ist nur statthaft gegen Verwaltungsakte (§ 347 Abs.1 AO). Das FA hat als Verwaltungsäußerungen mit Verwaltungsakt-Qualität den ESt-Bescheid 2005 sowie das hierauf aufbauende »negative« Leistungsgebot mit einem Erstattungsbetrag von 3 650 € erlassen. Gegen diese könnte C Einspruch einlegen. Allerdings entspricht ein solches Vorgehen nicht seinem Ziel, die Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen. Überdies ist davon auszugehen, dass die genannten Verwaltungsakte aufgrund der Angaben im Sachverhalt rechtmäßig sind.

Da das FA den Erstattungsbetrag nicht auszahlt und somit untätig ist, könnte man auch an einen Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO) denken. Dieser setzt voraus, dass das FA über einen von C gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat. Die von C begehrten Verwaltungsakte, welche seine Einkommensbesteuerung für den Veranlagungszeitraum 2005 regeln, hat C indes erhalten. Die Untätigkeit des FA hinsichtlich des Auszahlungsvorganges hat keine Verwaltungsakt-Qualität, so dass hierauf gerichtete Anträge – in Form von Anfragen bei der Finanzkasse – nicht im Wege eines Untätigkeitseinspruches verfolgt werden können. Die Auszahlung als solche ist kein Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO, da in der Auszahlung keine Regelung mit Rechtswirkung erfolgt, sondern lediglich der auf diese Rechtsfolge gerichtete Verwaltungsakt »negatives Leistungsgebot« tatsächlich vollzogen wird. Die Auszahlung als solche ist nur Realakt.

Hinweis: Die Ablehnung der Auszahlung durch einen Amtsträger des Finanzamts wäre jedoch Verwaltungsakt (vgl. AEAO zu § 347 Nr. 1).

Da der Auszahlungsvorgang Teil des Erhebungsverfahrens (§§ 218ff AO) ist, kommt als außergerichtliche Möglichkeit zur Verfolgung des Auszahlungsbegehrens noch ein Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO in Betracht. Dieser setzt jedoch voraus, dass zwischen FA und Antragsteller »Streit« über eine Frage des Erhebungsverfahrens herrscht. Das FA hat den Anspruch des Stpfl. C auf Auszahlung seines Erstattungsanspruches indes nicht bestritten, so dass auch ein Abrechnungsbescheid nicht möglich ist.

Fazit: Es bestehen keine außergerichtlichen Möglichkeiten, um eine Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erreichen.

Gerichtliche Möglichkeiten: Aufgrund der Rechtsweggarantie des Grundgesetzes (Art. 19 Abs. 4 GG) steht dem Bürger gegen die Beeinträchtigung seiner Rechte durch die Exekutive der Weg zu den Gerichten (Rechtsweg) offen. Da es um die Verwirklichung eines Anspruches aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) geht und somit eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über eine Abgabenangelegenheit vorliegt, ist hier der Finanzrechtsweg eröffnet (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO); an den weiteren Voraussetzungen dieser Bestimmung bestehen keine Zweifel.

Man könnte zunächst daran denken, das zuständige Finanzgericht (§§ 35, 38 FGO) Baden-Württemberg im Wege einer **Klage** anzurufen. Die zutreffende Klageart ergibt sich dabei aus dem Klagebegehren des Stpfl.

Da Cs Begehren auf die Auszahlung des ihm zustehenden Geldbetrages gerichtet ist und dieser als Realakt keinen Verwaltungsakt darstellt, sind die verwaltungsaktabhängigen Klagearten Anfechtungs- und Verpflichtungsklage nicht eröffnet.

Als Unterfall dieser Klagearten ist damit auch eine Untätigkeitsklage (§ 46 FGO) von vornherein ausgeschlossen; zudem wäre eine solche nur bei Nichtentscheidung der Behörde über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf möglich.

Eine »positive« Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO), gerichtet auf die Feststellung, dass das FA zur Auszahlung verpflichtet ist, ist zwar denkbar, scheidet jedoch an der Subsidiarität (§ 41 Abs. 2 FGO) der Feststellungsklage, da C (s. u.) sein Begehren durch eine Leistungsklage verfolgen kann.

Die von C – durch Stellung des entsprechenden Klageantrages – zu wählende Klageart ist die »allgemeine« Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 a. E. FGO), die unabhängig vom Vorliegen eines Verwaltungsaktes ist. Sein Begehren ist mit dem »Auszahlen« gerichtet auf die Vornahme eines Behördenhandelns, das nicht in einem Verwaltungsakt besteht. Der BFH hat indes festgestellt, dass eine auf Zahlung gerichtete Klage erst zulässig ist, wenn der Anspruch zuvor