

## ÜBERSICHT 4

# VERWALTUNGSAKT UND EINSPRUCH



Mit freundlicher Genehmigung von Bulls Press, Frankfurt

## Inhalt

### I. Der Verwaltungsakt

1. Allgemeines zum Verwaltungsakt (VA)
2. Bindungswirkung der Bekanntgabe
3. Einteilung von Verwaltungsakten
4. Allgemeines zur Korrektur von VA

### II. Rechtsbehelfe im Besteuerungsverfahren

### III. Das Einspruchsverfahren

1. **Zulässigkeit des Einspruches, §§ 347 ff AO**
  - 1.1. Zulässigkeitsvoraussetzungen im Überblick
  - 1.2. Statthaftigkeit des Einspruches, §§ 347, 348 AO
  - 1.3. Einspruchsbefugnis, §§ 350, 352, 353 AO
    - 1.3.1. Beschwer
    - 1.3.2. Einspruchsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden, § 352 AO
  - 1.4. Einspruchsfrist und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
    - 1.4.1. Einspruchsfrist, §§ 355 f AO
    - 1.4.2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO
  - 1.5. Form und Inhalt des Einspruches, § 357 AO:
2. **Begründetheit des Einspruches**
  - 2.1. Aussetzung der Vollziehung, § 361 AO
  - 2.2. AdV bei einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung

### IV. Aufbau der Finanzgerichte

### V. Wiederholungsfragen

## I. DER VERWALTUNGSAKT

### 1. Allgemeines zum Verwaltungsakt (VA):

→ Vgl. grundsätzlich Übersicht 1.

Typische Handlungsform der Finanzbehörde ist der VA. Die Begriffsbestimmung ergibt sich aus § 118 AO. Danach müssen nachfolgende Merkmale vorliegen:

- 1.) **Hoheitliche Maßnahme** ⇒ jede Verfügung, Entscheidung oder sonstige Maßnahme einer Behörde, wenn sie einseitig in einem Über- bzw. Unterordnungsverhältnis getroffen wird.
- 2.) **einer Behörde** ⇒ wenn eine öffentliche Aufgaben wahrnehmende Stelle durch einen Amtsträger gehandelt hat.
- 3.) **auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts** ⇒ bei Vorliegen einer hoheitlichen Maßnahme grundsätzlich gegeben
- 4.) **zur Regelung eines Einzelfalles** ⇒ der VA muss einen konkreten Regelungsgegenstand haben. Er richtet sich daher grds. an einen bestimmten Beteiligten.

An einer Regelung fehlt es zB in folgenden Fällen:

- Mahnung gem. § 259 AO
  - Fragen eines Außenprüfers an den Stpfl, wenn es sich um die Ermittlung steuermindernder Tatsachen handelt und das Auskunftsverlangen daher nicht erzwingbar ist.
  - Außenprüfungsbericht, § 202 AO. Der Bericht bereitet lediglich die durch Steuerbescheide erfolgenden Regelungen vor.
- 5.) **auf unmittelbare Wirkung nach außen gerichtet** ⇒ an der gewollten Außenwirkung fehlt es insbesondere bei Verwaltungsvorschriften und innerdienstlichen Weisungen.

⇒ Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, können VA'e **schriftlich, mündlich oder in anderer Weise** (konkludent) ergehen, § 119 Abs. 2 S. 1 AO. In den praktisch wichtigsten Fällen ist die Schriftform vorgeschrieben, zB für Steuerbescheide (§ 157 AO), Haftungsbescheide (§ 191 AO) und Prüfungsanordnungen (§ 196 AO).

⇒ Verwaltungsakte müssen dem Adressaten **bekanntgegeben** werden, ansonsten entfalten sie keine Wirkung, § 124 AO.

⇒ Wenn kein VA vorliegt, weil eine der o.g. Voraussetzungen nicht erfüllt sind (z.B. keine Einzelfallregelung), dann ist auch der Rechtsbehelf des Einspruches nicht statthaft.

#### Ausnahme:

So genannte „Schein-VA“: Das Schreiben weist die äußerlichen Merkmale eines VA auf (z.B. mit „Bescheid“ überschrieben oder es wurde eine Rechtsbehelfsbelehrung angefügt).

Begründung: Es ist dem Stpfl. nicht zuzumuten selbst zu überprüfen, ob ein formeller VA vorliegt. Auch wenn es sich tatsächlich um keinen VA handelt, weil eines der TBM des § 118 (1) AO nicht erfüllt ist, wird er in diesen Fällen wie ein VA behandelt.

### 2. Bindungswirkung der Bekanntgabe:

- ⇒ eine Aufhebung oder Änderung ist nur noch unter bestimmten Voraussetzungen möglich
- ⇒ die Rechtsbehelfsfrist (§ 355 AO) beginnt zu laufen.

Zur Bekanntgabe allgemein vgl. Ü1.

### 3. Einteilung von Verwaltungsakten:

- Gesetzesgebundene VA (zB Steuerbescheide) und Ermessensentscheidungen (zB Haftungsbescheide)  
⇒ Ermessen kann im Einspruchsverfahren erneut ausgeübt werden. Im Klageverfahren jedoch nicht.
  
- Begünstigende und nicht begünstigende VA  
⇒ diese Unterscheidung ist insbesondere wichtig bei Korrekturen nach §§ 130, 131 AO
  
- Rechtmäßige und rechtswidrige VA.  
⇒ Rechtswidrig ist ein VA, dem die Rechtsgrundlage fehlt, der gegen Rechtsvorschriften verstößt (insbesondere Form oder Verfahrensvorschriften) oder der ermessensfehlerhaft (§ 5 AO) zustande gekommen ist.
  
- Steuerbescheide und VA, die den Steuerbescheiden gleichgestellt sind (zB Steueranmeldung, § 168 AO; Feststellungsbescheide, § 181 I AO; Zinsbescheide, § 239 I AO) und sonstige VA (zB Auskunftersuchen, § 93 AO; Stundung, § 222 AO; Erlass, § 227 AO; Fristverlängerung, § 109 AO)  
⇒ wichtig für die Art der Berichtigungsvorschrift. Welche Korrekturvorschriften maßgeblich sind vgl. besondere Übersicht (U6).

### 4. Allgemeines zur Korrektur von VA

Ein VA wird gemäß § 124 Abs. 1 AO mit der ordnungsgemäßen Bekanntgabe wirksam. Von diesem Zeitpunkt an ist der VA für die Behörde und den Beteiligten bindend, solange er nicht von der Behörde korrigiert oder im Einspruchsverfahren aufgehoben oder geändert ist, § 124 Abs. 2 AO.

Ein rechtswidriger VA kann vom Stpfl mit Rechtsbehelfen angegriffen werden. Wenn der Stpfl dies unterlässt – zB weil er durch die Rechtswidrigkeit begünstigt wurde oder weil er die Rechtswidrigkeit nicht erkannt hat – wird der VA nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat (§ 355 AO) formell bestandskräftig. Der VA kann dann vom Stpfl mit Rechtsbehelfen nicht mehr angegriffen werden.

Die AO lässt unter bestimmten Voraussetzungen auch nach Bestandskraft eine Korrektur zu. Außerhalb des Einspruchsverfahrens ist die Korrektur fehlerhafter VA`e jedoch trotz des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nur begrenzt zulässig (Begründung: Rechtssicherheit, Vertrauensschutz).

## II. Rechtsbehelfe im Besteuerungsverfahren

### außergerichtliche Rechtsbehelfe

#### förmliche Rechtsbehelfe

##### Einspruch, § 347 AO

⇒ er ist grds. Zulässigkeitsvoraussetzung für die finanzgerichtliche Klage (vgl. § 44 FGO)

bezüglich der Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruches vgl. bes. Übersicht.

#### nicht förmliche Rechtsbehelfe

In der AO nicht geregelt. Die Zulässigkeit ergibt sich unmittelbar aus Art. 17 GG.

##### • **Gegenvorstellung**

⇒ Antrag auf eine sachliche Überprüfung einer Entscheidung der Ausgangsbehörde

##### • **Sachaufsichtsbeschwerde**

⇒ Antrag auf eine sachliche Überprüfung einer Entscheidung der Ausgangsbehörde durch die nächst höhere Behörde

##### • **Dienstaufsichtsbeschwerde**

⇒ richtet sich gegen das dienstliche Verhalten eines Beamten mit dem Ziel, Maßnahmen gegen seine Person herbeizuführen. Die Entscheidung über die Dienstaufsichtsbeschwerde obliegt dem jeweiligen Dienstvorgesetzten.

### gerichtliche Rechtsbehelfe

##### • **Klage**

• Rechtsmittel gegen gerichtliche Entscheidungen:

1.) **Revision** (§§ 115-127 FGO) gegen Urteile und Gerichtsbescheide

2.) **Beschwerde** (§§ 128-132 FGO) gegen andere finanzgerichtliche Entscheidungen, die weder Urteile noch Gerichtsbescheide sind.

### Hinweise zum Einspruchs- bzw. Klageverfahren:

⇒ Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist dem gerichtlichen vorgeschaltet, damit das FA seine Entscheidung erst erneut in vollem Umfang überprüfen kann bevor das FG bemüht wird. Das Verfahren dient u.a. der Entlastung der Gerichte und der Vermeidung unnötiger Klagen.

⇒ **Ermessensentscheidungen** unterliegen im Einspruchsverfahren der vollen Überprüfung der Behörde. Im finanzgerichtlichen Verfahren können von der Behörde getroffene Ermessensentscheidungen nur noch eingeschränkt überprüft werden, d.h. nur, wenn das FA sein Ermessen unter- oder überschritten hat oder sachfremde Erwägungen in die Entscheidung mit einbezogen hat. Ansonsten ist die Ermessensentscheidung des FA für das Gericht bindend, auch wenn sie ungerecht oder unzumutbar erscheint.

⇒ Im Einspruchsverfahren wird der angegriffene Steuerbescheid von der Behörde insgesamt überprüft, d.h. nicht nur der vom Stpfl. angegriffene Teil des Bescheides. Das kann zB auch dazu führen, dass das FA einen weiteren Fehler findet und die Steuer dann insgesamt höher festsetzt als im ursprünglichen Steuerbescheid. Diese „**Verböserung**“ oder „*reformatio in peius*“ ist grds. zulässig, § 367 Abs. 2 AO. Das FA muss jedoch die beabsichtigte Verböserung dem Stpfl. vor Erlass einer Einspruchsentscheidung mitteilen (rechtliches Gehör), so dass der Spfl. die Möglichkeit hat, ggf. den Einspruch zurückzunehmen um die geplante Verböserung zu verhindern (Rücknahme: § 362 AO)

⇒ Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist für den Stpfl. kostenfrei, wohingegen eine Klage vor dem FG im Falle der (teilweisen) Klageabweisung Kosten verursacht.

### III. DAS EINSPRUCHSVERFAHREN

Wenn ein Einspruch gegen einen VA eingelegt wird, entscheidet der zuständige Sachbearbeiter des FA, ob er dem Einspruch abhelfen will. Ist dies nicht der Fall, wird der Einspruch an die Rechtsbehelfsstelle weitergeleitet, die dann über den Einspruch (ggf. mittels Einspruchsentscheidung) entscheiden wird.

Ob ein Einspruch erfolgreich ist, hängt davon ab, ob er **zulässig und begründet** ist. Wenn eine der Zulässigkeitsvoraussetzungen fehlt, kommt es auf die Begründetheit nicht mehr an. D.h. ein Einspruch, der der Sache nach begründet ist, aber z.B. verfristet eingelegt wurde, wird keinen Erfolg haben. Das FA kann dann den Einspruch als unzulässig verwerfen. Wenn der Einspruch zwar zulässig, aber unbegründet ist, wird der Einspruch in der Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückgewiesen. Wenn der Einspruch zulässig und begründet ist, ergeht keine Einspruchsentscheidung, sondern ein Abhilfebescheid (geänderter Steuerbescheid, Korrekturvorschrift ist **§ 172 (1) 2a AO**).

#### 1. Zulässigkeit des Einspruches, §§ 347 ff AO

##### 1.1. Zulässigkeitsvoraussetzungen im Überblick:

- 1.) Statthaftigkeit des Einspruchs, insbesondere Verwaltungsakt als Beschwerdegegenstand (§§ 347, 348 AO) (= Eröffnung des Finanzrechtsweges).
- 2.) Einspruchsbefugnis (§ 350, Sonderregelungen in den §§ 352, 353 AO)
- 3.) Einspruchsfrist (§ 355, 356 AO)
- 4.) Form und Inhalt des Einspruchs (§ 357 AO)
- 5.) Handlungsfähigkeit des Einspruchsführers (§ 365, 79 AO)
- 6.) Verbrauch durch Verzicht und Rücknahme (§§ 354, 362 AO)

Diese Zulässigkeitsvoraussetzungen sind nach § 358 AO von Amts wegen zu prüfen. Der Einspruch wird als **unzulässig verworfen**, wenn eine dieser Zulässigkeitsvoraussetzungen fehlt.

##### 1.2. Statthaftigkeit des Einspruches, §§ 347, 348 AO

- a.) Der Einspruch ist gegen alle Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten statthaft (§ 347 Abs. 2 AO), auf die die Vorschriften der AO anwendbar sind (§ 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) und in den anderen in § 347 Abs. 1 Nr. 2 – 3 AO genannten Fällen.

Der angefochtene VA muss nicht wirksam sein. Vielmehr ist auch gegen nichtige VA und sog. „Scheinverwaltungsakte“ der Einspruch statthaft (weil die Abgrenzung zwischen wirksamen und unwirksamen VA`en im Einzelfall schwierig sein kann).

Nicht statthaft ist der Einspruch in den in § 348 AO genannten Fällen.

- b.) Darüber hinaus ist gem. § 347 Abs. 1 S. 2 AO auch der sogenannte **Untätigkeitseinspruch** statthaft, wenn die Behörde in den in S. 1 bezeichneten Angelegenheiten einen Antrag des Einspruchsführers auf Erlass eines VA`s ohne Mitteilung eines hinreichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat.

Welche Frist angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Aufgrund des § 46 Abs. 1 S. 2 FGO ist jedoch davon auszugehen, dass eine unbegründete Untätigkeit der Finanzbehörde von höchstens 6 Monaten angemessen ist.

### 1.3. Einspruchsbefugnis, §§ 350, 352, 353 AO

#### 1.3.1. Beschwer

Befugt zur Einlegung eines Einspruches ist gem. § 350 AO nur derjenige, der durch den VA beschwert ist. Beschwert ist ein Stpfl., wenn er durch den VA bzw. dessen Unterlassung in seinen Rechten verletzt oder – bei Ermessensentscheidungen – zumindest in seiner Rechtsposition beeinträchtigt ist.

Bsp: Stpfl. beantragt Stundung seiner ESt-Abschlusszahlung in 10 Monatsraten und erhält eine Stundung in 5 Monatsraten. Der Stpfl ist beeinträchtigt, da das FA sein Ermessen auch großzügiger hätte ausüben können.

#### 1.3.2. Einspruchsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden, § 352 AO

##### ⇒ Allgemeines

Die Besteuerungsgrundlagen werden grds. im Steuerfestsetzungsverfahren ermittelt und bilden dann einen Teil des Steuerbescheides. In einigen Fällen ordnen die Steuergesetze jedoch an, dass **Besteuerungsgrundlagen** durch einen besonderen VA, den sog. **Feststellungsbescheid** gesondert festgestellt werden, vgl. §§ 179 ff AO. Richtet sich der Feststellungsbescheid gegen mehrere Personen, spricht man von der einheitlichen und gesonderten Feststellung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO).

Vgl. im Einzelnen Ü 3

##### ⇒ Anfechtung der Gewinnfeststellung

Die gesonderte Feststellung kann wie ein „normaler“ Steuerbescheid bestandskräftig werden. Daher kann der Stpfl die in ihr getroffenen Feststellungen nur mit einem Einspruch gegen den Feststellungsbescheid selbst angreifen. Ein Einspruch gegen den Folgebescheid (zB ESt-Bescheid) ist nicht begründet, da der Feststellungsbescheid gem. § 182 (1) AO für den Folgebescheid bindend ist. Wenn der Feststellungsbescheid durch den Einspruch geändert wird, muss auch der Folgebescheid gem. § 175 (1) 1 AO geändert werden. Daher werden Feststellungsbescheide auch „Grundlagenbescheide“ genannt.

##### ⇒ Einspruchsbefugnis bei Feststellungsbescheiden

- Gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung (vgl. §§ 179 ff AO) sind in erster Linie die **zur Vertretung berufenen Geschäftsführer** einspruchsbefugt, § 352 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Wer zur Geschäftsführung berufen ist, ergibt sich aus dem Gesetz oder aus den vertraglichen Vereinbarungen der Feststellungsbeteiligten.
- Ist **kein zur Vertretung berufener Geschäftsführer** vorhanden (zB bei einer Erbengemeinschaft), ist nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. AO der sog. **Einspruchsbevollmächtigte** nach § 352 Abs. 2 AO einspruchsbefugt. Die Regelung des § 352 Abs. 2 AO knüpft an die Empfangsbevollmächtigung für die Bekanntgabe von einheitlichen Feststellungsbescheiden an (vgl. § 183 Abs. 1 AO).
- Ist **weder ein vertretungsberechtigter Geschäftsführer noch ein Einspruchsbevollmächtigter** vorhanden, ist nach § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO **jeder Feststellungsbeteiligte** einspruchsbefugt.
- Auch wenn einspruchsbefugte Personen nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO vorhanden sind, können weitere – beschränkte – Einspruchsbefugnisse der durch die Feststellung betroffenen Personen vorliegen (§ 352 Abs. 1 Nr. 3 – 5 AO).

## 1.4. Einspruchsfrist und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

### 1.4.1. Einspruchsfrist, §§ 355 f AO

- Die Einspruchsfrist beginnt mit der Bekanntgabe des VA und dauert grds. einen Monat, § 355 Abs. 1 S. 1 AO.
- Sofern ein schriftlicher VA keine oder eine unrichtige Einspruchsbelehrung enthält, kann der Einspruch binnen eines Jahres seit Bekanntgabe eingelegt werden (§ 356 Abs. 2 AO).
- Der Untätigkeitseinspruch ist gemäß § 355 Abs. 2 AO unbefristet.
- Bei Steueranmeldungen (zB USt) beginnt die Frist mit dem Eingang der Steueranmeldung beim FA bzw. nach Bekanntwerden der nach § 168 S. 2 AO erforderlichen Zustimmung (diese Zustimmung ist erforderlich, wenn sich der Unternehmer zB eine USt-Erstattung ausgerechnet hat).
- Für die Fristberechnung gelten gem. § 108 Abs. 1 AO die §§ 187 – 193 BGB entsprechend, vgl. Ü 1.
- Die Frist ist nur dann gewahrt, wenn der Einspruch vor Ablauf beim FA eingeht. Die Aufgabe zur Post reicht nicht aus.

### 1.4.2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO:

Nach § 110 AO ist auf Antrag des Stpfl Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzlich Frist (die Einspruchsfrist ist gesetzlich geregelt) einzuhalten. Die Formulierung zeigt, dass ein Ermessen des FA nicht besteht. Allerdings kommt es bei dem TBM „ohne Verschulden“ immer auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalles an, so dass ergangene Gerichtsentscheidungen nicht immer verallgemeinert werden können.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt werden.

#### **Nach der Rechtsprechung gelten folgende Grundsätze:**

- Arbeitsüberlastung ist grds. kein Wiedereinsetzungsgrund
- Wer wegen einer Geschäftsreise oder wegen Urlaub abwesend ist, muss dafür Vorsorge treffen, dass er ein an ihn gerichtetes Schreiben rechtzeitig bekommt (zB durch Nachsendeauftrag bei der Post oder durch Bestellung eines Vertreters). Diese strenge Vorkehrungspflicht gilt bei Privatpersonen nicht bei einer Abwesenheit von bis zu 6 Wochen.
- Krankheit nur dann, wenn sie so schwer ist, dass der Stpfl auch keinen Vertreter bestellen konnte.
- Die Kürze der Fristüberschreitung (zB nur ein Tag) ist kein Wiedereinsetzungsgrund
- Nicht vorhersehbare Verzögerungen bei der Beförderung durch die Post sind vom Stpfl unverschuldet. Wenn er also auf die bei der Post erhältlichen „Übersicht wichtiger Brieflaufzeiten“ vertraut, der Brief aber später beim FA eingeht, liegt ein Wiedereinsetzungsgrund vor. ABER: Die Beweislast, dass er den Einspruch rechtzeitig abgeschickt hat, liegt beim Stpfl.
- Der Irrtum über den Fristbeginn oder über den Fristablauf ist grds. nicht unverschuldet

### 1.5. Form und Inhalt des Einspruches, § 357 AO:

Einsprüche sind schriftlich, telegrafisch oder zur Niederschrift an Amtsstelle einzulegen (§ 357 Abs. 1 S. 1, 3 AO). Fax ist ausreichend, email ist wohl (noch) nicht zulässig.

Inhaltlich ist nur erforderlich, dass aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat. Weder die unrichtige Bezeichnung (zB „Widerspruch“ oder „den Bescheid fechte ich an“ oder „den Bescheid finde ich doof“ etc.) noch das Fehlen einer Begründung führen zur Unzulässigkeit des Einspruches.

Anzubringen ist der Einspruch gemäß § 357 Abs. 2 bei der Behörde, die den VA erlassen hat.

## 2. Begründetheit des Einspruches

Das FA hat gem. § 367 AO die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Es wird nicht nur der vom Stpfl angefochtene Teil, sondern der gesamte Steuerbescheid überprüft. Dabei evt. auftauchende materielle Fehler sind zu Gunsten und zu Ungunsten des Stpfl zu berücksichtigen. Dies kann zur Folge haben, dass der Steuerbescheid zum Nachteil des Stpfl. geändert wird (**Verböserung** bzw. reformatio in peius). Dies ist gemäß § 367 Abs. 2 S. 2 AO jedoch nur zulässig, wenn der Stpfl. auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen wird und ihm die Gelegenheit gegeben wurde, sich hierzu zu äußern. Kommt der Stpfl zu dem Schluss, dass das FA zu Recht einen bisher unerkannten Fehler beseitigen will, kann es günstig sein, den Einspruch gem. § 362 AO zurück zu nehmen (Ausnahme: wenn das FA aufgrund einer Korrekturvorschrift den Bescheid auch nach Bestandskraft noch ändern kann, ist die Verböserung sozusagen nicht mehr aufzuhalten.)

Falls der Einspruch zwar zulässig, aber unbegründet ist, wird er mittels einer Einspruchsentscheidung als **unbegründet zurückgewiesen**.

Falls der Einspruch zulässig und begründet ist, wird dem Einspruch **abgeholfen**, in dem ein Änderungsbescheid erlassen wird (Korrekturvorschrift § 172 (1) 2a AO).

### 2.1. Aussetzung der Vollziehung, § 361 AO

Die **Wirksamkeit des Bescheides** wird durch die **Einlegung des Einspruches** gem. § 361 Abs. 1 AO **nicht gehemmt**, insbesondere bleibt die Fälligkeit der Steuer unverändert. Die Regelung soll verhindern, dass der Stpfl. nur deshalb einen Einspruch einlegt, um einen Stundungseffekt zu erzielen

Dem Stpfl. kann jedoch ggf. nach § 361 Abs. 2 AO vorläufiger Rechtsschutz durch eine Aussetzung der Vollziehung (= Verzicht auf die Erhebung der Steuern) gewährt werden. Die Vollziehung soll ausgesetzt werden, wenn der Stpfl. dies beantragt und ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA's bestehen oder die Vollziehung eine unbillige Härte zur Folge hätte.

Die gleiche Regelung besteht im Klageverfahren, vgl. § 69 FGO.

**Ernsthafte Zweifel liegen nach der Rspr. vor**, wenn eine summarische Prüfung ergibt, dass „neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA's sprechende Gründe zutage treten“.

Der Einspruch gegen einen Steuerbescheid wird in der Praxis ganz überwiegend mit einem Antrag auf AdV verbunden. Die möglicherweise gemäß § 237 AO später zu zahlenden Zinsen belasten naturgemäß weit weniger als die sofortige Zahlung des strittigen Betrages.

### 2.2. AdV bei einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung:

Wenn der Feststellungsbescheid angefochten wird, sollte auch hier mit Einlegung des Einspruches gleichzeitig eine AdV beantragt werden. Zwar führt der Feststellungsbescheid (=Grundlagenbescheid) nicht direkt zu einer Steuerzahlung, er wirkt sich jedoch mittelbar auf die Folgebescheide aus. Eine AdV des Grundlagenbescheides führt zur AdV des strittigen Betrages beim Folgebescheid.



## IV. AUFBAU DER FINANZGERICHTE:

Das finanzgerichtliche Verfahren ist in der Finanzgerichtsordnung (FGO) geregelt.

Gemäß § 2 FGO sind in den Ländern die Finanzgerichte also obere Landesgerichte und im Bund der Bundesfinanzhof (Sitz in München) Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit.

Das **Finanzgericht** besteht aus dem Präsidenten, den Vorsitzenden Richtern der einzelnen Senate und weiteren Finanzrichtern. Nach § 5 (3) FGO werden die Senate mit jeweils insgesamt fünf Richtern (drei Berufsrichter und zwei ehrenamtliche Richter) besetzt.

**Örtlich zuständig** ist das Finanzgericht, in dessen Bezirk die Behörde ihren Sitz hat (§ 38 FGO).

**Sachlich zuständig** ist das Finanzgericht für alle Streitigkeiten im ersten Rechtszug, für die der Finanzrechtsweg eröffnet ist, § 35 FGO.

Auch die finanzgerichtliche Klage ist nur dann erfolgreich, wenn sie **zulässig und begründet** ist.

Der **Finanzrechtsweg** ist gemäß § 33 FGO vor allem eröffnet bei:

- 1.) öffentlich-rechtliche Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

Anmerkung: Die wichtigsten Steuern (ESt, KSt, USt etc) unterliegen der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes, so dass hierfür der Finanzrechtsweg gem. § 33 FGO eröffnet ist. Nicht umfasst von § 33 sind jedoch örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern (zB Hunde- oder Zweitwohsteuer), weil diese ausschließlich der Gesetzgebungshoheit der Länder unterliegen.

- 2.) in öffentlich-rechtlichen und berufsrechtlichen Streitigkeiten nach dem Steuerberatergesetz

### Die wichtigsten Klagearten

sind die in § 40 FGO genannte Anfechtungs- und Verpflichtungsklage.

⇒ Die **Anfechtungsklage** richtet sich gegen einen belasteten Verwaltungsakt, idR gegen einen Steuerbescheid.

⇒ Mit der **Verpflichtungsklage** wird ein begünstigender VA, zB ein Steuererlass, begehrt.

### Die Zulässigkeit der Klage vor dem FG richtet sich nach den §§ 33 ff FGO.

Die Zulässigkeitsvoraussetzungen entsprechen größtenteils den Zulässigkeitsvoraussetzungen im Einspruchsverfahren. Eine wichtige Ausnahme ist jedoch das Vorverfahren:

Eine Klage vor dem Finanzgericht ist grds. nur zulässig, wenn vorher ein **Vorverfahren** durchgeführt worden war, § 44 FGO. In der Regel handelt es sich hierbei um den außergerichtlichen Rechtsbehelf des Einspruches (§ 348 AO). Eine unmittelbare Klageerhebung ohne Vorverfahren ist nur in wenigen Ausnahmefällen (§§ 45, 46 FGO) möglich, zB bei der Untätigkeitsklage.

**Bsp.:** Stpfl A erhebt im Januar gegen seinen Lohnsteuerbescheid Einspruch, weil das FA seine Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte nicht anerkannt hatte. Auf telefonische Anfrage im April teilt ihm der Sachbearbeiter mit, er sei noch nicht zur Bearbeitung des Einspruches gekommen, die Entscheidung werde A jedoch in den nächsten Wochen zugesandt. Da A im Juni noch immer hoffnungsfroh auf irgendeine Regung des FA wartet, kann er im Juli gemäß § 46 Abs. 1 FGO (nach Ablauf von 6 Monaten) ohne Beendigung des Vorverfahrens (Einspruch) Klage erheben.

Die **Frist** für die Erhebung der Klage gegen eine ablehnende Entscheidung im Einspruchsverfahren beträgt gemäß § 47 AO einen Monat nach Bekanntgabe des Einspruchsbescheides.

Auch die FGO bietet als vorläufigen Rechtsschutz gegen eine ablehnende Entscheidung im Einspruchsverfahren die **Aussetzung der Vollziehung, § 69 FGO**.

Zu den Einzelheiten des finanzgerichtlichen Klageverfahrens vgl. Übersicht 6.

## V. WIEDERHOLUNGSFRAGEN

### Fall 1: Markus gegen den Rest der Welt oder Der lange Weg zum Einspruch

Markus ist angestellter VWLer und bezieht ferner Einkünfte als Gesellschafter der MedicalResearch GbR. Intern haben die Gesellschafter der GbR abgesprochen, dass die Gesellschafterin Berit als Biologin die GbR vertreten soll. Berit gab im November die F-Erklärung für die GbR ab.

Mit F-Bescheid vom **28.01.** (=Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) erlässt das FA den F-Bescheid, wobei Markus Gewinnanteil auf **5.000 € (1/5 des Gewinns)** festgestellt wurde. Berit faxt Markus und allen Mitgesellschaftern den Bescheid am 05.02. zu.

Markus ist mit dem F-Bescheid nicht einverstanden und schreibt folgenden Brief an das FA: „Sehr geehrtes Finanzamt, ihr F-Bescheid vom 28.01 für die SteuerNr. (...) ist wohl ein sehr schlechter Witz. Weg damit! Ohne freundliche Grüße, Markus“ (voller Name maschinenschriftlich, keine Unterschrift).

a.) entspricht das Schreiben den Formvorschriften für einen Einspruch?

b.) Der Einspruch geht am **01.03.** beim zuständigen Finanzamt ein. Fristgerecht?

c.) Markus wendet ein, er habe den Einspruch bereits am 27.02. bei der Postfiliale Roonstraße abgegeben, warum die Postlaufzeit länger als der von der Post angegebene Tag für Briefe innerhalb der Stadt gedauert habe, sei ihm unerklärlich.

Was sollte Markus beantragen?

d.) Würden die Voraussetzungen für den o.g. Antrag vorliegen?

e.) Das Finanzamt glaubt Markus nicht und meint, er müsse den Tag der Aufgabe zur Post nachweisen. Zeugen kann Markus aber nicht nennen, insbesondere kann sich die Schalterbeamtin (für Markus völlig unverständlich) nicht mehr an ihn erinnern.

Wer ist beweisbelastet?

- f.) Berit behauptet (in einem anderen Zusammenhang) gegenüber dem Finanzamt, der Postbote habe ihr den F-Bescheid erst am 01.02 in den Briefkasten geworfen. Der Finanzbeamte glaubt Berit kein Wort.

Hat die Behauptung von Berit Einfluss auf die Einspruchsfrist? Wer ist bezüglich des Zugangs des F-Bescheides beweisbelastet?

- g.) Markus schreibt eine Woche später die Begründung für seinen Einspruch:
- aa.) Betriebsausgaben wurden nicht anerkannt, obwohl sie abzugsfähig sind
  - bb.) Der Gewinnanteil von Markus beträgt nicht 20%, sondern lediglich 15%
- Einspruchsbefugnis?

### **Fall 2: Das TexMex-Hemd**

Sabine studiert BWL und kellnert ferner an 4 Tagen in der Woche in einer mexikanischen Kneipe an der Zülpicher Straße. Der Wirt hatte beschlossen, dass alle Angestellten Hemden und Schürzen mit dem Namensschriftzug und Emblem des Lokals tragen müssen und stellte jeder Kellnerin eine Schürze und ein Hemd kostenlos zur Verfügung. Das Personal war für das Waschen und Bügeln selbst zuständig. Sabine kaufte sich noch drei weitere Hemden dazu (obwohl sie die neue Firmenpolitik für die letzte Unverschämtheit hielt), weil sie zu jeder Schicht ein frisches Hemd anziehen wollte und es nicht von einem Tag auf den nächsten waschen müssen wollte. Ferner hatte sie die Schürze beim bügeln verbrannt und kaufte daher ebenfalls eine Neue nach.

In ihrer Einkommensteuererklärung gab Sabine die Kosten für die drei Hemden und die Schürze als Werbungskosten an. Das Finanzamt erkannte sie jedoch mit der Begründung nicht an, die Kleidungsstücke könnten von ihr auch privat angezogen werden und seien als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig.

Sabine legt gegen den Einkommensteuerbescheid vom 05.04 (Donnerstag) mit Schreiben vom 08.05, Eingang beim FA am 10.05. (Montag) Einspruch ein. Prüfen Sie bitte die Erfolgsaussichten des Einspruchs.

### **Fall 3: Klage vorm FG**

Das FA hat auf hinterhältige Weise dem Einspruch der Sabine nicht abgeholfen, sondern ihr eine ablehnende Einspruchsentscheidung vom 28.8 mit PZU zukommen lassen.

Lt. Protokoll hat der Postbote die EE am 29.08. bei Sabine in den Briefkasten geworfen. Sabine reicht am 15.09. beim zuständigen Finanzgericht Klage gegen den EST-Bescheid ein. Dabei macht sie geltend, dass das FA die Ausgaben für Hemden und Schürze als Werbungskosten hätte anerkennen müssen und die EE vom 28.8 daher falsch sei. Einen Anwalt hat sie nicht.

Beurteilen Sie die Erfolgsaussichten der Klage.