

Finanzgericht München

Beschluss

In der Streitsache

Antragsteller Mandant G.

Antragsgegner Finanzamt

wegen

Aussetzung der Vollziehung in Sachen
Einkommensteuer 2005
Zinsen zur Einkommensteuer 2005
Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2005
Solidaritatzuschlag 2005
Umsatzsteuer 2005
Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2005
Zinsen zur Umsatzsteuer 2005
Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2005

Hat der 2. Senat des Finanzgerichts München unter Mitwirkung von 3 Richtern ohne mündliche Verhandlung am 15. Juli 2008 beschlossen:

1. Dem Finanzamt wird bis zur Entscheidung in der Hauptsache vorläufig untersagt, die in den angegriffenen Bescheiden festgesetzten Steuern und Nebenleistungen einzuziehen.
2. Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Beschluss ist kein Rechtsmittel gegeben (§ 128 Abs. 3 FGO)

Tatbestand:

Streitig ist im Hauptsacheverfahren, ob die angefochtenen Bescheide für nichtig zu erklären sind und ob die Freigabe eines Kontos zur freien Verfügung zu erklären ist.

Der Antragssteller bezog vom 28.06.2003 bis 31.05.2004 Arbeitslosengeld. Am 02.06.2004 meldete er zum 01.06.2004 ein Gewerbe an, mit den Sparten Bautenschutz; Kleinstransporte bis 3,5t; Handel mit Tuning, Kfz-Teilen und –Zubehör. Am 18.08.2004 übermittelte er den Fragebogen zur steuerlichen Erfassung. In diesem ist angegeben, dass die steuerliche Beratung durch die XY-Steuerberatungsgesellschaft in R erfolgt. Die voraussichtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb im laufenden Jahr wurden mit 6.000 € und für das Folgejahr mit 10.000 €, der geschätzte Gesamtumsatz im laufenden Jahr mit 7.000 € und 30.000 € im Folgejahr angegeben.

Am 05.02.2005 meldete er das Gewerbe unter einer neuen Adresse an. Am 16.02.2005 meldete er das Gewerbe zum 01.01.2005 am bisherigen Standort ab. Am 06.06.2005 gab er eine Gewerbe-Ummeldung ab,

wonach alle bisherigen gewerblichen Tätigkeiten zum 01.01.2005 aufgegeben wurden und „Trockenbau“ betrieben werden sollte.

Für 2004 erklärte er steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 2.741 €, woraus sich abzüglich Vorsteuern eine Zahllast von 758,80 € ergab. Für 2005 erklärte er im Januar keine Umsätze, jedoch ein Vorsteuerguthaben von 297,90 Euro. In den Folgemonaten schätzte das Finanzamt steuerpflichtige Umsätze in Höhe von insgesamt 6.100 €, woraus sich nach Abzug erklärter und geschätzter Vorsteuern eine Zahllast für 2005 von 128,10 ergab.

Am 04.10.2005 gingen beim Finanzamt die Steuererklärungen für 2004 ein. Darin ist ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.532 € erklärt und Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 2.741 €. Bei der Anfertigung dieser Steuererklärungen hat die XY-Steuerberatungsgesellschaft in R mitgewirkt, der allerdings keine Empfangsvollmacht erteilt wurde.

Mit Bescheid vom 15.05.2007 setzte das Finanzamt Einkommensteuer für 2005 in Höhe von 4.073 € zzgl. 20 € Zinsen, 200 € Verspätungszuschlag und 224,01 € Solidaritätszuschlag fest. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung legte das Finanzamt geschätzte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 24.500 € zu Grunde. Den in diesem Bescheid enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung hob das Finanzamt mit Bescheid vom 18.09.2007 auf.

Mit Bescheid vom 15.05.2007 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für 2005 in Höhe von 4.800 € zzgl. 23 € Zinsen und 480 € Verspätungszuschlag fest. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung legte das Finanzamt geschätzte steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 30.500 € zugrunde. Den in diesem Bescheid enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung hob das Finanzamt mit Bescheid vom 18.09.2007 auf.

Am 03.03.2008 gingen beim Finanzamt die Steuererklärungen für 2005 ein. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von 4.345 € erklärt, noch nicht nach § 13b UStG versteuerte, steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 3.315 €. Im Begleitschreiben beantragte der Steuerberater und jetzige Prozessbevollmächtigte, die Steuerbescheide vom 15.05.2007 gemäß § 164 AO zu ändern.

Mit Schreiben vom 11.03.2008 lehnte das Finanzamt den Änderungsantrag als verspätet ab, unter Hinweis auf die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Bescheiden vom 18.09.2007.

Mit Schreiben vom 18.03.2008 beantragte der Antragsteller Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und wies darauf hin, dass die Schätzung willkürlich und die Sperrung des Kontos des Antragstellers überzogen sei.

Mit Schreiben vom 01.04.2008 lehnte das Finanzamt den Antrag auf Wiedereinsetzung ab und wies darauf hin, dass der Antragsteller trotz mehrmaliger Mahnungen und Schätzungsandrohung vom 06.03.2007 Steuererklärungen nicht eingereicht habe. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen hätten ab 2/05 geschätzt werden müssen. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei mit Bescheiden vom 18.09.2007 aufgehoben worden, da der Antragsteller auf keinen dieser Schätzungsbescheide reagiert habe.

Am 08.04.2008 wurde gegen die Ablehnung der Wiedereinsetzung mit Bescheid vom 01.04.2008 Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung bis zum Ergehen der geänderten Steuerbescheide beantragt. Mit Bescheid vom 15.04.2008 lehnte das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab und erläuterte, weshalb eine Wiedereinsetzung und eine Änderung weder nach § 164 AO noch nach § 173 AO möglich seien. Mit Einspruchsentscheidung vom 09.05.2008 wurden die Einsprüche vom 08.04.2008 als unbegründet zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 27.05.2008 wurde (die noch anhängige) Klage (2 K 1865/08) erhoben mit dem Antrag, die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 2005 vom 15.05.2007 für nichtig zu erklären und das Girokonto freizugeben. Die Schätzungen vermittelten den Eindruck von Strafschätzungen anstelle der An-

wendung der von der Abgabenordnung vorgesehenen Möglichkeiten zur Erzwingung der Steuererklärung. Durch die Sperrung des Kontos des Klägers und entsprechende Eintragung in die Schufa sei dem Kläger die wirtschaftliche Grundlage entzogen worden.

Mit weiterem Schreiben vom 27.05.2008 wurde beim Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung sämtlicher Nachzahlungsbeträge aus dem Einkommensteuerbescheid für 2005 und aus dem Umsatzsteuerbescheid für 2005 bis zum Ergehen des Urteils des Finanzgerichts München in dieser Sache beantragt.

Mit Bescheid vom 02.06.2008 lehnte das Finanzamt die erneut beantragte Aussetzung der Vollziehung wiederum ab und wies in der Rechtsbehelfsbelehrung auf die Möglichkeit des Einspruchs und des unmittelbaren Antrags nach § 69 Abs. 3 FGO beim Finanzgericht hin.

Durch Erweiterung des Klageantrags vom 27.05.2008 mit Schreiben vom 03.06.2008 **beantragt der Kläger die Aussetzung der Vollziehung sämtlicher Nachzahlungsbeträge aus dem Einkommensteuerbescheid für 2005 und aus dem Umsatzsteuerbescheid für 2005, deren Aussetzung das Finanzamt abgelehnt wurde.**

Zur Begründung wird auf die Klage 2 K 1865/08 verwiesen. Da der Bescheid für nichtig zu erklären sei, seien auch keine Zahlungen zu entrichten. Folglich seien die Beträge von der Vollziehung auszusetzen.

Mit Schreiben vom 25.06.2008, eingegangen bei Gericht am 04.07.2008 legte **das Finanzamt** Steuerakten vor und **beantragte die Ablehnung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung.** Bezüglich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005 wird auf die Ausführungen der Einspruchsentscheidung Bezug genommen und der Antrag als unbegründet angesehen. Bezüglich des Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer sei Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt weder beantragt noch abgelehnt worden. Es sei auch kein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge eingelegt worden.

Entscheidungsgründe

Vorläufiger Rechtsschutz ist zu gewähren.

1. Das Gericht betrachtet die vom Prozessbevollmächtigten als Erweiterung des Klageantrags beantragte Aussetzung der Vollziehung nicht als unzulässige Klage sondern, entsprechend der Rechtsbehelfsbelehrung des Finanzamts, als Antrag nach § 69 Absatz 3 FGO. Dementsprechend wurde das Verfahren registriert. Das Finanzamt hat hiergegen auch keine Einwendungen erhoben.

Dieser Antrag ist in einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung nach § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO umzudeuten, da vorläufiger Rechtsschutz im Zusammenhang mit einer Feststellungsklage nach § 41 FGO nicht durch Aussetzung der Vollziehung des Verwaltungsakts, sondern nur durch Erlass einer einstweiligen Anordnung gewährt werden kann (vgl. BFH Beschluss vom 01.10.1981 – IV B 13/81, BStBl 1982, 133 unter 1. der Entscheidungsgründe m.w.N.).

Eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist nicht fristgebunden und setzt keinen vorherigen Antrag nach § 125 Abs. 5 AO beim Finanzamt voraus (BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 36/06, Haufe Index 1975059), Entsprechendes gilt für den Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz.

2. Die Voraussetzung für den Erlass einer einstweiligen Anordnung, in Form der Glaubhaftmachung eines Anordnungsanspruchs und eines Anordnungsgrunds (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 920 Abs. 2 ZPO) sind aufgrund der präsenten Tatsachen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit gegeben. „Anspruch“ im Sinne dieser Vorschrift ist hier der zur Hauptsache verfochtene Anspruch auf Feststellung der Nichtigkeit des Bescheids (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 1971 II B 2/71, BFHE 102, 238, BStBl II 1971, 633).

2.1. Die schlüssige Darlegung eines solchen Ordnungsanspruchs ergibt sich aus den Schriftsätzen des Klägersvertreters, die durch den Inhalt der vorgelegten Akten ausreichend bestätigt werden. Die Vorgehensweise des Finanzamts lässt nach der neueren Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 15. Mai 2002 X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415 m.w.N.) auf die Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide und damit auch der dort angeordneten Nebenleistungen schließen.

2.1.1. Nach § 125 Abs. 1 AO 1977 ist ein Steuerbescheid nichtig, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies außerdem bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umständen offenkundig ist. Diese Voraussetzungen sind nur ausnahmsweise gegeben; in der Regel ist ein rechtswidriger Verwaltungsakt lediglich anfechtbar. Um das Anfechtungserfordernis im Interesse der Rechtssicherheit nicht zu beeinträchtigen, hat die Rechtsprechung einen besonders schwerwiegenden Fehler nur angenommen, wenn er die Anforderungen die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellen sind, in einem so hohen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, den ergangenen Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss anhand der jeweiligen für das Verhalten der Behörde maßgebenden Rechtsvorschrift beurteilt werden.

2.1.2. Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, zu der die Finanzbehörden insbesondere bei Verletzung von Mitwirkungspflichten berechtigt und verpflichtet sind, verlangt die Berücksichtigung aller für die anzuwendende Steuerrechtsnorm einschlägigen Umstände. Die Vorschriften über die Schätzung erlauben es, Tatsachenfeststellungen mit einem geringeren Grad an Überzeugung zu treffen, als dies in der Regel nach § 88 AO geboten ist. Der Grad der grundsätzlich erforderlichen Gewissheit reduziert sich in der Weise, dass der Sachverhalt aufgrund von Wahrscheinlichkeitserwägungen festgestellt werden darf. Dies bedeutet, dass sich das Gericht hinsichtlich nicht feststehender Tatsachen über gegebene Zweifel hinwegsetzen kann. Stets ist freilich vorzusetzen, dass die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder nicht berechnet werden können (§ 162 Abs. 1 AO). Andererseits ist das gewonnene Schätzungsergebnis nur dann schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig, wenn feststehende Tatsachen berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m.w.N.).

2.1.3. Eine Schätzung erweist sich als rechtswidrig, wenn sie den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt. Ausnahmsweise kann eine fehlerhafte Schätzung sogar die Nichtigkeit des auf ihr beruhenden Verwaltungsakts zur Folge haben, wenn sich das FA nicht an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt hat (BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BStBl II 2001, 381 und vom 1. Oktober 1992, IV R 34/90, BStBl II 1993, 259). Willkürmaßnahmen, die mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung schlechterdings nicht zu vereinbaren sind, können einen besonders schweren Fehler im Sinne von § 125 Abs. 1 AO 1977 darstellen, aus dem die Nichtigkeit folgt.

Willkürlich und damit nichtig im Sinne von § 125 Abs. 1 AO 1977 ist ein Schätzungsbescheid nicht nur bei subjektiver Willkür des handelnden Bediensteten. Wenn in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden, wenn somit ein „objektiv willkürlicher“ Hoheitsakt vorliegt, ist Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1 AO 1977 gegeben (vgl. BFH Urteil vom 17.06.2004 – IV R 45/03 (NV) BFH/NV 2004, 1618). Es ist dann davon auszugehen, dass die Schätzung nicht mehr mit der Rechtsordnung und den diese Ordnung tragenden Prinzipien in Einklang steht, da das Finanzamt grundsätzlich gehalten ist, diejenigen Erkenntnismittel, deren Beschaffung und Verwertung ihm zumutbar und möglich gewesen wäre, auszuschöpfen. Selbst wenn derartige Erkenntnismöglichkeiten und auch andere geeignete Anhaltspunkte für die Schätzung fehlen, muss es Ziel der Schätzung sein, die Besteuerungsgrundlagen annähernd zutreffend zu ermitteln. Die Schätzung darf nicht dazu

verwendet werden, „die Steuererklärungspflichtverletzung zu sanktionieren und den Kläger zur Abgabe der Erklärungen anzuhalten“, „Strafschätzungen“ eher enteignungsgleichen Charakters gilt es zu vermeiden.

2.1.4. Im Streitfall sind dem Finanzamt beim Erlass der angefochtenen Bescheide grobe und auch i.S. von § 125 Abs. 1 AO 1977 offenkundige Schätzungsfehler unterlaufen, die nach den vorstehenden Grundsätzen auf einem objektiv willkürlichen und im Sinne von § 125 AO 1977 offenkundig fehlerhaften Verhalten des Finanzamts beruhen.

2.1.5. Obwohl zum Zeitpunkt der Schätzung die Steuererklärungen des Antragstellers für das Vorjahr bereits vorlagen, ist aus den Akten nicht ersichtlich, dass das Finanzamt irgendwelche Schätzungserwägungen zur Höhe der angesetzten Besteuerungsgrundlagen angestellt hat. Es gibt keinerlei Hinweis auf den Versuch, die angesetzten Beträge aus den bekannten Verhältnissen abzuleiten. Der Verlust aus den Tätigkeiten des Jahres 2004 war aus den vorliegenden Gewinnermittlungen einwandfrei nachzuvollziehen und wurde offensichtlich vom Finanzamt nicht in Frage gestellt. Der bloße Hinweis, dass bei Nichtabgabe der Steuererklärung eine Schätzung erfolgen müsse (entsprechende Vorgänge befinden sich entgegen dem Sachvortrag des Finanzamts auch nicht bei den Akten), ersetzt nicht eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Besteuerungsgrundlagen, die es dem Steuerpflichtigen und dem Gericht ermöglichen zu erkennen, dass wenigstens versucht wurde sich innerhalb eines objektiv möglichen Schätzungsrahmens zu halten.

Stattdessen setzt sich die Schätzung über offenkundige, aus den Akten ersichtliche Tatsachen hinweg, die ausschlossen, dass der Kläger eine derartige Steigerung des Gewinns und des Umsatzes gegenüber dem Vorjahresergebnis erreicht haben könnte.

- Aus der Gewerbeummeldung vom 06.06.2005 ist die Aufgabe des Handels mit Kfz-Teilen und der Kleintransporte sowie die Beschränkung auf Trockenbau mit Wirkung zum 01.01.2005 ersichtlich.
- Den Bescheinigungen zu den Lohnersatzleistungen des Jahres 2004 ist zu entnehmen, dass der Antragsteller als Arbeiter vor Anmeldung seines Gewerbebetriebes 1 ½ Jahre arbeitslos war und vorher in der Baubranche gearbeitet hatte.
- Die als Gewerbe angemeldeten Sparten zeigten, dass der Antragsteller keine qualifizierte Berufsausbildung einsetzen konnte.
- Aus der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ab Februar 2005 konnte nicht auf die Verheimlichung von Einkünften geschlossen werden, da für das angemeldete Gewerbe „Trockenbau“ durch § 13b EStG (Bauabzugsteuer) die steuerliche Erfassung von Entgelten für Bau- und Baunebenleistungen sichergestellt wurde.
- Dem Finanzamt war bekannt, dass der Antragsteller bereits im Streitjahr nicht mehr in der Lage war seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass der Antragsteller am 12.02.2005 eine Lastschriftermächtigung für alle Steuerarten erteilt hatte, die Veranlagungsstelle des Finanzamts aber auf Veranlassung der Finanzkasse am 02.02.2006 die Bankverbindung für den Lastschrifteinzug gelöscht hat, da mehrere Rücklastschriften angefallen waren.

Die Schätzungen erfolgten auch erkennbar nicht mit dem Ziel den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen mit ausreichender Wahrscheinlichkeit nahe zu kommen, sondern über die Steuerbelastung größtmöglichen Druck auf den Antragsteller auszuüben. Statt einer

angemessenen Extrapolation der Zahlen des Jahres 2004 wurden willkürlich Besteuerungsgrundlagen angesetzt, die zu einer Steuerbelastung führen mussten, die geeignet war die im Aufbau begriffene Existenz des Steuerpflichtigen zu vernichten und diesen in die Abhängigkeit von staatlicher Unterstützung zurückzuwerfen. Dafür, dass diese Schätzungen in der Erwartung vorgenommen wurden, der Antragsteller werde angesichts des völlig überhöhten Ergebnisses reagieren, spricht auch das Schreiben der zuständigen Veranlagungssachbearbeiterin vom 01.04.2008. Die wahre Zielrichtung spiegelt sich darin wieder, dass nicht nur ein Sachverhalt beschrieben wurde, sondern die Aussage, dass der Kläger auf „keine dieser Schätzungsbescheide reagierte“, mit Fettdruck hervorgehoben ist.

Es kommt daher nicht darauf an, dass es auch willkürlich war, die Vorbehaltsfestsetzungen bereits 4 Monate später für endgültig zu erklären. Der einzige erkennbare Gesichtspunkt könnte die Verfahrensbeschleunigung gewesen sein. Dies ist zwar grundsätzlich zulässig (vgl. BFH Urteil vom 28.05.1998 – V R 100/96, BStBl II 1998,502). Im Gegensatz zum dortigen Sachverhalt sollte der vorliegende Fall aber formal abgeschlossen werden, obwohl sich keine konkreten Anhaltspunkte dafür ergeben hatten, dass weitere Erkenntnisse nicht zu Tage treten würden. Damit sollte wiederum die Nichtabgabe der Steuererklärung in unzulässiger Weise sanktioniert und erzwungen werden.

2.2. Auch der Anordnungsgrund ist für das Verfahren nach § 114 FGO hinreichend glaubhaft. Aus dem Vortrag im Hauptsachverfahren, insbesondere dem Klageantrag und den Akten ergibt sich, dass das Finanzamt sich aus den nichtigen Bescheiden durch Pfändung des Girokontos des Antragstellers zu befriedigen sucht. Damit ist es im Begriff, den Anspruch des Antragstellers, dass aus den nichtigen Bescheiden keine Folgerungen gezogen werden zu vereiteln.

2.3. Der getroffenen Anordnung stehen die Einlassungen des Finanzamts im Hauptsache- und Antragsverfahren nicht entgegen. Die Einspruchsentscheidung befasst sich nicht mit § 125 AO. Im Verfahren zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes wurde weder auf § 125 AO, noch die Auswirkung nichtiger Steuerfestsetzungen auf die Nebenleistungen eingegangen.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.