

1. Allgemeines: Verwaltungsakt, Steuerschuldrecht, Zuständigkeit, Steuergeheimnis

1.1 Verwaltungsakt

Fall 1: Begriff des Verwaltungsaktes

Frau Stein hat seit Langem Steuerrückstände. Vollstreckungsmaßnahmen erbringen, wenn überhaupt, immer nur kleine Beträge. Eines Tages schreibt Frau Stein an das Finanzamt: „Inzwischen ist doch klar, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird und die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zum beizutreibenden Betrag stehen. Ich beantrage daher Niederschlagung meiner Steuerrückstände nach § 261 AO.“ Das Finanzamt lehnt ab. Gegen die Ablehnung legt Frau Stein Einspruch ein.

Aufgabe: Ist der Einspruch statthaft?

Lösung:

Zentraler Begriff des Verwaltungsverfahrens ist der Verwaltungsakt. Er ist legaldefiniert in § 118 S. 1 AO (gleichlautend zu § 35 S. 1 VwVfG für das allgemeine Verwaltungsverfahrensrecht und § 31 SGB X für das Sozialrecht; jeweils mit der Allgemeinverfügung in S. 2). Im Verwaltungsakt legt eine Behörde fest, welcher Sachverhalt und welche rechtlichen Folgen gegenüber diesem Steuerpflichtigen gelten sollen. Ob ein Verwaltungsakt vorliegt oder nicht, ist für mehrere Rechtsnormen Tatbestandsvoraussetzung: Verwaltungsakte sind nach Eintritt der Bestandskraft nur in engen Grenzen änderbar, nur Verwaltungsakte können zwangsweise durchgesetzt werden (§§ 249 Abs. 1, 328 Abs. 1 AO), und nur gegen Verwaltungsakte sind Einspruch bzw. Klage sowie ggf. Aussetzung der Vollziehung möglich (§§ 347 Abs. 1, 361 Abs. 2 AO; 40 Abs. 1 FGO).

Neben dem klassischen Steuerbescheid erfüllen auch viele andere Maßnahmen die recht weit gefasste Definition. Als Beispiele seien Haftungsbescheid, Prüfungsanordnung, Feststellung des Beginns der Buchführungspflicht, Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder der mit Hilfe eines Risikomanagementsystems komplett elektronisch erstellte Steuerbescheid, aber auch die Sachpfändung oder die Pfändungsverfügung genannt. Ob eine Maßnahme des Finanzamtes ein Verwaltungsakt ist oder nicht, wird durch Subsumtion unter die Tatbestandsmerkmale des § 118 S. 1 AO ermittelt: Maßnahme einer Behörde – auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts (deckt sich mit „hoheitlich“) – zur Regelung – eines Einzelfalls – mit unmittelbarer Außenwirkung. Keine Verwaltungsakte sind danach etwa:

- keine Behörde: Gerichtsurteile, Gesetze, Steuervoranmeldungen (werden aber in § 168 S. 1 AO den Verwaltungsakten gleichgestellt),
- nicht auf dem Gebiet des Öffentlichen Rechts: Umbuchungsmitteilung (Aufrechnung), Insolvenzantrag, Hausverbot,
- keine Regelung mit Rechtsfolgen: Vergabe einer Steuernummer, Mahnung, Auszahlung,
- nicht im Einzelfall: ESt-Richtlinie, AEAO, allgemeine Verfügung der Mittelbehörde,
- keine Außenwirkung: Kontrollmitteilung, Prüfungsbericht, Anweisung durch Finanzministerium, Niederschlagung.

Im vorliegenden Fall legt der Steuerpflichtige Einspruch gegen die Ablehnung der Niederschlagung ein. Da erste Zulässigkeitsvoraussetzung für den Einspruch ein Verwaltungsakt ist (Statthaftigkeit, § 347 Abs. 1 AO), muss diese Ablehnung jetzt unter den Begriff des Verwaltungsaktes (§ 118 S. 1 AO) subsumiert werden:

- Ein Schreiben an den Steuerpflichtigen ist eine Handlung und damit eine Maßnahme.
- Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde (§ 6 Nr. 5 Abs. 2 AO).
- Die Ablehnung eines Antrags erfolgte auf dem Gebiet des Öffentlichen Rechts, weil eine Niederschlagung bzw. deren Ablehnung zum Steuerverfahrensrecht und damit zum Öffentlichen Recht gehört.

- Die Ablehnung stellt eine Regelung dar: Dem Begehren des Steuerpflichtigen wird nicht entsprochen. Dies gilt unabhängig davon, dass die begehrte Handlung (Niederschlagung, § 261 AO) mangels Außenwirkung selbst kein Verwaltungsakt ist!
- Die Regelung betrifft nur einen Einzelfall, nämlich genau diesen Steuerpflichtigen.
- Schließlich entfaltet sie auch Außenwirkung. Die Feststellung, dass es keine Niederschlagung gibt, verlässt den behördeninternen Bereich und wird dem Steuerpflichtigen gezielt mitgeteilt.

Daher ist die Ablehnung ein Verwaltungsakt. Hiergegen ist ein Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO statthaft, beim Vorliegen weiterer Formalien auch zulässig. (In der Sache wird der Einspruch freilich keinen Erfolg haben, eben weil die Niederschlagung eine rein interne Maßnahme ist und daher kein Anspruch darauf besteht.)

Fall 2: Adressat

Nach einer Außenprüfung ändert das Finanzamt den Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Feststellungsbescheid 2020 der Invest-GmbH & Co. KG. Geschäftsführerin der GmbH ist Frau Schreiber. Neben der GmbH als Komplementärin sind noch 99 Kommanditisten an der KG beteiligt. Der Kommanditist Herr Streiter führt einen Prozess gegen die KG, in dem es um die Höhe seiner Beteiligung geht. Er lässt sich von Rechtsanwalt Dr. Hilffreich vertreten.

Aufgabe: Wem sind die Bescheide bekanntzugeben?

Lösung:

Ein Verwaltungsakt hat weitreichende Folgen. Damit sich der Steuerpflichtige darauf einstellen kann, muss er den Verwaltungsakt kennen. Was bei privatrechtlichen Willenserklärungen der Zugang als Wirksamkeitsvoraussetzung, ist bei verfahrensrechtlichen Maßnahmen die Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 AO). Hierzu gibt es den umfangreichen Bekanntgabe-Erlass (AEAO zu § 122). Im Grundsatz muss dem Betroffenen (Inhaltsadressat) „sein“ Bescheid bekanntgegeben werden. Abweichungen ergeben sich, wenn der Adressat nicht handlungsfähig ist und daher an ihn keine Bekanntgaben bewirkt werden können, also etwa bei Minderjährigen, juristischen Personen, Verstorbenen oder Personengesellschaften.

a) Umsatzsteuer und Gewerbesteuer

Bei Gesellschaften wird danach unterschieden, ob die Gesellschaft selbst Steuerschuldner ist (bei den sogenannten Betriebssteuern) oder ob die Gesellschafter Steuerschuldner sind. Die Unterscheidung ist letztlich historisch: Ursprünglich waren Gesellschaften nicht rechtsfähig, alle Rechtsakte – privat- wie öffentlich-rechtlich – erfolgten über die Gesellschafter. Inzwischen sind Gesellschaften rechtsfähig. Im Privatrecht werden sie durch Gesellschafter oder Geschäftsführer vertreten und unterscheiden sich insoweit nicht von einer GmbH. Im Steuerverfahrensrecht wurde diese Entwicklung nur teilweise nachvollzogen: Bezüglich der Betriebssteuern sind Gesellschaften steuerrechtsfähig, bezüglich der Ertragsteuern nicht. Umsatz- und Gewerbesteuer gehören zu den sogenannten Betriebssteuern, vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1. Das bedeutet, dass die Gesellschaft selbst Steuerschuldner ist (§§ 13a UStG, 5 GewStG) und der Bescheid daher ihr selbst bekanntzugeben ist.

Da eine Gesellschaft eine juristische Konstruktion ist, kann sie einen Bescheid nicht selbst zur Kenntnis nehmen. Dies muss vielmehr ein Mensch als ihr Vertreter tun. Eine Kommanditgesellschaft wird durch den Komplementär vertreten (§§ 161 Abs. 2, 125 Abs. 1 HGB), dies ist hier die GmbH. Diese wiederum wird durch die Geschäftsführerin vertreten (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Der Umsatzsteuerbescheid wäre also formal korrekt zu adressieren: „An Frau Schreiber als Geschäftsführerin der Invest-GmbH als Vertreterin der Invest-GmbH & Co. KG“.

Nach AEAO zu § 122, Nr. 2.8.1.1 ist bei juristischen Personen die Angabe des gesetzlichen Vertreters nicht erforderlich, nach AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1 genügt die Bezeichnung der Handelsgesellschaft ohne Angabe

der Vertretungsbefugnisse. Tatsächlich wird der Umsatzsteuerbescheid also direkt „An die Invest-GmbH & Co. KG“ adressiert.

b) Feststellungsbescheid

Ein Feststellungsbescheid betrifft nicht die Gesellschaft, sondern (nur) die Gesellschafter. Er wird daher nicht der Gesellschaft, sondern den Gesellschaftern bekanntgegeben. Da ein Verwaltungsakt jedem bekanntgegeben werden muss, der von ihm betroffen ist, wären hier 100 Bescheide einzeln bekanntzugeben. Zur Vereinfachung gibt es § 183 Abs. 1 AO. Danach wird der Feststellungsbescheid an die (nicht von ihm betroffene und eigentlich nicht rechtsfähige) Gesellschaft bekanntgegeben. Wenn ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter – i.d.R. ein Vertreter – vorhanden ist (hier: die GmbH, vertreten durch Frau Schreiber), so genügt Bekanntgabe an diesen. Die Weitergabe der Information ist dann Sache des Empfangsbevollmächtigten. Diese Vereinfachung gilt aber nicht mehr, wenn ein Informationsfluss vom Empfangsbevollmächtigten zu den einzelnen Gesellschaftern nicht sichergestellt ist. Nach § 183 Abs. 2 AO ist insoweit wieder Einzelbekanntgabe vorgeschrieben.

Der Feststellungsbescheid wäre also bekanntzugeben: „An Frau Schreiber als Geschäftsführerin der Invest-GmbH mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter der Invest-GmbH & Co. KG“, bzw. wäre ausreichend: „An die Invest-GmbH mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter der Invest-GmbH & Co. KG“; darüber hinaus ist eine Einzelbekanntgabe erforderlich: „An Rechtsanwalt Dr. Hilffreich für Herrn Anton Streiter“.

Fall 3: Bekanntgabefiktion

Die Meßgeräte-GmbH produziert hochwertige Elektronik. Das Finanzamt gibt den Körperschaftsteuerbescheid am Mittwoch zur Post. Wegen einer Autopanne des Zustellers wird der Brief erst am Sonnabend in den Briefkasten eingeworfen. Tatsächlich vom Geschäftsführer gelesen wird der Brief nach dessen Rückkehr von einer Geschäftsreise am Dienstag.

Aufgabe: Wann beginnt die Einspruchsfrist?

Lösung:

Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des Tages der Bekanntgabe (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO). Die Bekanntgabe im Verfahrensrecht ist dem Zugang von Willenserklärungen im Privatrecht nachgestaltet. Wie dort ist auch im Verfahrensrecht letztlich nicht die tatsächliche Kenntnisnahme entscheidend, sondern die Möglichkeit dazu. Zugang ist also gegeben, wenn der Brief in den Machtbereich des Empfängers (i.d.R. der Briefkasten) gelangt ist und nach gewöhnlichem Verlauf die Möglichkeit der Kenntnisnahme besteht.

Wann ein mit der Post versandter Brief im Briefkasten des Empfängers landet und wann dieser die Möglichkeit der Kenntnisnahme hat, ist für den Absender nicht erkennbar. So wären in vielen Fällen der Zeitpunkt des Zugangs und damit Beginn und Ende der Rechtsbehelfsfrist unsicher und streitträchtig. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO legt daher pauschal den dritten Tag nach der Aufgabe zur Post fest. Der BFH wendet den eigentlich nur für Fristen geltenden § 108 Abs. 3 AO auch auf diese Dreitagesfiktion an. Fiktiver Zugang des Bescheides wäre damit nicht am Sonnabend (egal, ob an diesem Tag der Briefkasten der GmbH geleert wird oder nicht), sondern erst am Montag, die Rechtsbehelfsfrist beginnt dann am Dienstag 0:00 h. Selbst wenn der Bescheid nachweislich früher zugegangen ist, ändert sich aus Rechtsschutzgründen (späterer Beginn der Rechtsbehelfsfrist ist für den Adressaten vorteilhaft) nichts am fiktiven Bekanntgabedatum.

Da in manchen Situationen die tatsächliche Kenntnisnahme noch später erfolgt – sei es durch Verzögerungen auf dem Postweg, sei es aus Gründen in der Sphäre des Empfängers – enthält § 122 Abs. 2 AO noch eine Gegenregel: Aus Rechtsschutzgründen (früherer Beginn der Rechtsbehelfsfrist wäre für den Adressaten nachteilig) beginnt die Frist bei tatsächlich späterer Bekanntgabe als am dritten Tag erst mit Ablauf des tatsächlichen Bekanntgabetags. Wenn die Meßgeräte-GmbH hier also glaubhaft vorträgt, dass bzw. warum

der Geschäftsführer erst am Dienstag Kenntnis erlangt hat, wurde der Bescheid tatsächlich erst am Dienstag bekanntgegeben und die Rechtsbehelfsfrist beginnt am Mittwoch 0:00 h. Die Beweislast liegt nach § 122 Abs. 2 AO beim Finanzamt; d.h. wenn der Steuerpflichtige einen späteren Zugang behauptet (und diese Behauptung nicht völlig unglaubwürdig ist), muss das Finanzamt den früheren Zugang beweisen. Gelingt ihm dies nicht (was regelmäßig der Fall sein dürfte), ist den Angaben des Steuerpflichtigen zu folgen.

Fall 4: Bekanntgabe an den Rechtsnachfolger

Herr Erbl ist Anfang 2021 verstorben. Erben sind seine Witwe Johanna, seine noch im Haus lebende 19jährige Tochter Vanessa sowie der „Tierschutzverein Rosental e.V.“. Das Finanzamt möchte den Einkommensteuerbescheid 2020 (getrennte Veranlagung) bekanntgeben.

Aufgabe: Wie ist der Bescheid zu adressieren?

Lösung:

An einen Verstorbenen kann nicht mehr bekanntgegeben werden. Nach § 45 Abs. 1 AO gehen alle Rechte und Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis (und damit auch die Stellung als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger) auf den oder die Erben über. Sofern es nur einen Erben gibt, wird an diesen – mit dem Zusatz „als Alleinerbe nach ...“ – bekanntgegeben, vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.12.2

Bei mehreren Erben (Erbengemeinschaft) entsteht eine Gesamthandsgemeinschaft. Diese ist im Alltag unpraktikabel. Im Steuerrecht wird die Gesamthandsgemeinschaft als Gesamtschuldnerschaft der Erben angesehen (§§ 45 Abs. 2 S. 1, 44 Abs. 1 AO, vgl. auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter). Daher kann ein zusammengefasster Steuerbescheid nach § 155 Abs. 3 S. 1 AO ergehen. Für Zwecke der späteren Zwangsvollstreckung muss aber jedem Erben einzeln bekanntgegeben werden (§§ 265 AO, 747 ZPO). Auf einen Einkommensteuerbescheid ist § 183 Abs. 1 AO (gemeinsamer bestellter, fingierter oder ernannter Empfangsbevollmächtigter bei Feststellungsbescheiden) nicht anwendbar.

Da Witwe und Tochter eine gemeinsame Anschrift haben, genügt für diese beiden eine Ausfertigung des Einkommensteuerbescheids, § 122 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 AO.

Im Ergebnis ist ein Bescheid an den Tierschutzverein und ein zusammengefasster Bescheid an „Frau Johanna Erbl zugleich mit Wirkung für und gegen Frau Vanessa Erbl“ bekanntzugeben. Auf die Miterbenstellung und die Gesamtschuldnerschaft ist jeweils hinzuweisen (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.12.4, Beispiel 1.1).

Fall 5: Bekanntgabe an Vertreter bzw. Bevollmächtigte

Der 17jährige Steuerpflichtige erzielt umfangreiche Einkünfte als Influencer. Seine alleinerziehende Mutter hatte 2016 den Steuerberater Alt umfassend und unbefristet mit der Wahrnehmung seiner Interessen bevollmächtigt. Die Steuererklärungen 2016–2018 wurden stets fristgerecht von Herrn Alt eingereicht. Die Erklärung 2019 fehlt bis heute. Die Erklärung 2020 wird durch Rechtsanwältin Neumann unter Vorlage einer Vollmacht für diese Erklärung im September 2021 eingereicht. Das Finanzamt entnimmt dem, dass die Vollmacht für Herrn Alt erloschen ist, und gibt den Bescheid für 2019 (Schätzung) an Rechtsanwältin Neumann bekannt.

Aufgaben:

- a) Könnte der Bescheid an den Steuerpflichtigen selbst bekanntgegeben werden?
- b) Was bedeutet das Vorliegen einer Empfangsvollmacht für die Bekanntgabe?
- c) Bis wann gilt die Vollmacht für Steuerberater Alt? Warum?
- d) Wem ist der Bescheid 2019 bekanntzugeben?
- e) Wem ist der Bescheid 2020 bekanntzugeben?
- f) Wie kann man in einem solchen Fall eine praxisgerechte Lösung erreichen?

4. Fälle zum Festsetzungsverfahren

4.1 Feststellungsverfahren

Fall 1: Erklärungsfristen, Verspätungszuschlag

Herr Schuh ist Profifußballer und war die letzten Jahre im Ausland tätig. Wegen eines DBA werden seine dortigen Einkünfte in Deutschland nicht versteuert. Da es bereits in den Vorjahren Streitigkeiten darüber gab, ob er überhaupt zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland verpflichtet ist, forderte ihn das Finanzamt ausdrücklich auf, die Einkommensteuererklärung 2019 bis zum 31.12.2020 abzugeben. Weil im Dezember 2020 sein Sohn geboren wurde, verpasste Herr Schuh die gesetzte Frist knapp und reichte die Einkommensteuererklärung am 10.01.2021 ein. Im Bescheid wird eine Einkommensteuer von 200.000 € festgesetzt.

Herrn Schuhs Umsatzsteuererklärung ging im Februar 2021 im Finanzamt ein. Hierzu erklärte er, er habe ursprünglich die Steuerberatungs-GmbH mandatiert. Nach Meinungsverschiedenheiten habe er im Januar 2021 das Mandat entzogen und keinen anderen Berater beauftragt, sondern die Steuererklärung selbst gefertigt. In den Vorjahren wurde die Jahreserklärung stets fristgerecht eingereicht.

Eine Gewerbesteuer-Erklärung wurde bisher nicht eingereicht. Im Mai 2021 erlässt das Finanzamt einen Schätzbescheid.

Aufgabe: Kann oder muss in den drei Fällen jeweils ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden? Falls ja, in welcher Höhe?

Lösung:

Ein Verspätungszuschlag kann nach § 152 Abs. 1–3 AO festgesetzt werden. Voraussetzungen sind, dass eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, diese nicht fristgerecht abgegeben wurde und Verschulden vorliegt. Weiterhin müsste es sich um eine Jahressteuer handeln, seit Steuerentstehung mehr als 14 Monate vergangen sein und es dürfte kein Gegenteilbestand nach Abs. 3 eingreifen.

Einkommensteuer:

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung ergibt sich aus § 25 Abs. 3 EStG. Falls S. überhaupt keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte erzielt, ist er nicht zu Abgabe einer Erklärung verpflichtet. Dies ist jedoch nicht sicher. Darüber hinaus kann das Finanzamt jedoch im Einzelfall eine Erklärungspflicht nach § 149 Abs. 1 S. 2 AO begründen. So ist es hier.

Die AO kennt, soweit nicht gesetzlich andere Fristen vorgeschrieben sind (z.B. für die Umsatzsteuer-Voranmeldung in § 18 Abs. 1 S. 1 UStG), zwei regelmäßige Abgabefristen: Nach § 149 Abs. 2 AO sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs der Entstehung bzw. vierzehn Monate unter den Voraussetzungen des § 149 Abs. 3 AO. [Für den Veranlagungszeitraum 2020 wurden einmalig abweichende Fristen festgelegt.]

Für S. ist der vom Finanzamt gesetzte Termin (31.12.2020) maßgeblich. Die Einreichung am 10.01.2021 ist verspätet.

Von einem Verschulden des Steuerpflichtigen, also von einem ihn treffenden Vorwurf für die Verspätung, ist bei § 152 Abs. 1 S. 2 AO – wie auch in anderen Fällen, etwa im Rahmen der Wiedereinsetzung nach § 110 Abs. 1 AO – zunächst auszugehen. Nur ausnahmsweise kann das Verschulden entfallen. Die Geburt eines Kindes und die dadurch ausgelösten familiären Veränderungen entschuldigen es nicht, seine steuerlichen Pflichten schleifen zu lassen. S. wäre durchaus in der Lage gewesen, eine Fristverlängerung nach § 109 AO zu beantragen oder einen Vertreter zu mandatieren. Im Unterlassen einer dieser Maßnahmen liegt ein Verschuldensvorwurf begründet.

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG).

Die Abgabe erfolgte im 13. Monat seit Entstehung der Steuer. § 152 Abs. 2 AO ist daher nicht einschlägig.

Es bleibt aber die Möglichkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach Ermessen, § 152 Abs. 1 AO.

Auch wenn das Verschulden in Anbetracht von Ursache und Dauer der Verspätung gering erscheint, sprechen die hohe Steuerfestsetzung sowie die Vorbildwirkung von Prominenten für einen Verspätungszuschlag.

Der Verspätungszuschlag berechnet sich auch bei einer Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 5 S. 2 AO, also mit $0,25 \% \times 200.000 \text{ €} \times 1 \text{ Monat} = 500 \text{ €}$.

Umsatzsteuer:

Als Unternehmer ist S. nach § 18 Abs. 3 UStG zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet.

Abgabetermin wäre ursprünglich, da eine Gesellschaft i.S.d. §§ 3 f. StBG mandatiert war, nach § 149 Abs. 3 Nr. 4 AO der 28.2.2021 gewesen. Durch den Entzug des Mandates bestimmt sich der Abgabetermin aber wieder nach § 149 Abs. 2 AO, d.h. die Umsatzsteuer-Jahreserklärung war bis zum 31.07.2020 abzugeben. Eine Abgabe im Februar 2021 war damit verspätet.

Weiterhin müsste die Verspätung verschuldet sein, d.h. Herrn S. müsste ein persönlicher Vorwurf gemacht werden können. Bis Januar 2021 ist ihm nichts vorzuwerfen. Es ist zulässig, sich eines Steuerberaters zu bedienen und darauf zu vertrauen, dass dieser alle Fristen einhält. (Einzige Ausnahme ist die Auswahl einer erkennbar ungeeigneten Person.) Wenn einem Bevollmächtigten das Mandat entzogen wird, ist es aber wieder Aufgabe des Steuerpflichtigen, für die Fristeinhaltung zu sorgen, d.h. jemand anderen zu mandattieren oder nach § 109 AO rückwirkende Fristverlängerung zu beantragen. Ein Verschulden liegt damit im Unterlassen einer dieser Maßnahmen.

Auch die Umsatzsteuer ist eine Jahressteuer (§ 16 Abs. 1 S. 2 UStG).

Die Frist des § 152 Abs. 2 AO ist im vierzehnten Monat seit Entstehung der Steuer noch nicht abgelaufen. Da Abs. 2 damit nicht einschlägig ist, kommt es auf § 152 Abs. 3 AO nicht mehr an.

Rechtsfolge ist die Möglichkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach Ermessen (Abs. 1). Da Herr S. innerhalb eines Monats die Steuererklärung selbst erstellt und eingereicht hat, zudem in den Vorjahren die Erklärung stets fristgerecht eingereicht wurde, kann im Ermessensweg von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags abgesehen werden.

Gewerbesteuermessbetrag:

Nach § 184 Abs. 1 S. 3 AO sind Messbescheide verfahrensrechtlich wie Steuerbescheide zu behandeln.

Da Herr S. einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb unterhält, ist er nach § 14a GewStG zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags verpflichtet.

Abgabetermin war nach § 149 Abs. 2 AO der 31.07.2020. Dieser Pflicht ist S. nicht nachgekommen.

Weiterhin müsste die Verspätung verschuldet sein. Von einem Verschulden ist nach § 152 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich auszugehen. Ausnahmsweise Entschuldigungsgründe sind hier nicht erkennbar.

Die Messbetragserklärung bezieht sich auf ein Kalenderjahr (§ 14 S. 2 GewStG). Im Mai 2021 sind mit 17 Monaten die 14 Monate des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO überschritten.

Gegenausnahmen nach § 152 Abs. 3 AO greifen nicht ein, insbesondere ist der Meßbetrag noch nicht festgesetzt (sodass Nr. 2 nicht einschlägig ist).

Rechtsfolge ist die zwingende Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 AO. (Anmerkung: Ob in Fällen des Abs. 2 ein obligatorischer Verspätungszuschlag für den gesamten Verspätungszeitraum festzusetzen ist, d.h. ob die Ermessensentscheidung komplett verdrängt wird, oder ob die obligatorische Festsetzung erst Zeiträume ab dem 15. Monat betrifft, d.h. die Ermessensentscheidung für den Zeitraum 8.–14. Monat bestehen bleibt, ist noch nicht abschließend geklärt. Systematisch und teleologisch sprechen mehr Argumente für die erste Variante.)

Die Berechnung ergibt sich nach § 152 Abs. 6 S. 2 AO mit 25 € für jeden angefangenen Monat der Verspätung. Auch wenn die Verspätung noch andauert, wird sie in derartigen Fällen nach § 152 Abs. 9 AO durch den Schätzbescheid begrenzt. Die Verspätung dauert also 10 Monate (August 2020–Mai 2021). Somit ist

ein Verspätungszuschlag von $10 \times 25 \text{ €} = 250 \text{ €}$ festzusetzen. (Anmerkung: Die Schätzung lässt die Abgabepflicht nicht entfallen, § 149 Abs. 1 S. 4 AO. S. ist weiterhin zur Abgabe verpflichtet. § 152 Abs. 9 AO fingiert ein Ende der Verspätung nur für die Dauer der Berechnung des Verspätungszuschlags. Wenn S. – z.B. im Zuge eines Einspruchsverfahrens – im Juli 2021 eine Gewebesteuererklärung vorlegt, ändert sich der Verspätungszuschlag nicht mehr auf 300 €, sondern bleibt bei 250 €.)

4.2 Festsetzungsfrist

Fall 1: Festsetzungsfrist, Ablaufhemmung – Grundprinzip

Die Bau-GmbH aus Grimma kaufte und erwarb im Jahr 2014 ein Grundstück. Im Jahr 2015 erfolgte die erforderliche Anzeige nach §§ 18 f. GrEStG.

Das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt Schwarzenberg ließ den Vorgang steuerfrei wegen § 3 Nr. 1 GrEStG („Von der Besteuerung sind ausgenommen: der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert 2500 € nicht übersteigt ...“).

Ab Juni 2019 wird bei der Bau-GmbH vom Finanzamt Grimma eine Außenprüfung für Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer 2014–2016 durchgeführt. Die Grunderwerbsteuer war in der Prüfungsanordnung nicht genannt. Der Prüfer erstreckte die Prüfung bei den Anschaffungskosten des Grundstücks aber selbständig auf den Grundstückswert und erörterte ausgiebig mit der Geschäftsführerin der GmbH, dass der Wert des Grundstücks nach § 8 Abs. 1 GrEStG 2.500 € übersteigt.

Auf Bitten des Finanzamt Grimma erließ das Finanzamt Schwarzenberg im November 2019 eine Prüfungsanordnung für die Grunderwerbsteuer und beauftragte das Finanzamt Grimma nach § 195 S. 2 AO mit der Durchführung der Prüfung. Nach außen erkennbare Prüfungshandlungen zur Grunderwerbsteuer wurden vom Finanzamt Grimma aber nicht mehr vorgenommen.

Vom 01.12. bis zum 31.12.2019 waren weite Teile Südsachsens wegen einer Masern-Epidemie unter Quarantäne gestellt. In diesem Zeitraum blieb das Finanzamt Schwarzenberg geschlossen.

Die aufgrund der Außenprüfung geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2014–2016 der Bau-GmbH ergingen im Januar 2020. Nunmehr will auch das Finanzamt Schwarzenberg die Grunderwerbsteuer festsetzen.

Aufgabe: Wäre eine Grunderwerbsteuer-Festsetzung im Februar 2020 noch möglich?

Lösung:

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wäre zulässig, wenn eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage besteht und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen wäre, § 169 Abs. 1 S. 1 AO.

Ermächtigungsgrundlage für den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheides ist § 155 Abs. 1 S. 1 AO (nicht § 173 Abs. 1 AO, denn dieser erlaubt nur die Änderung oder Aufhebung).

Die Festsetzungsverjährung beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Die Grunderwerbsteuer entsteht mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages bzw. mit Eigentumsübergang (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GrEStG), also m.A.d.J. 2014.

Jedoch sind Notar und Beteiligte nach §§ 18 f. GrEStG zur Anzeige verpflichtet. Daher ist der Fristbeginn ist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zum Ablauf des Jahres gehemmt, in dem eine solche Anzeige erstattet wurde. Das geschah 2015, die Frist beginnt also m.A.d.J. 2015 (§ 108 Abs. 3 AO ist nicht anzuwenden, da es um den Beginn, nicht um den Ablauf einer Frist geht.)

Die regelmäßige Verjährungsfrist dauert 4 Jahre, § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO, endet also m.A.d.J. 2019. Im Februar 2020 wäre also schon Verjährung eingetreten.

8. Steuerstraft- und Ordnungswidrigkeitenrecht

8.1 Steuerhinterziehung, leichtfertige Steuerverkürzung

Fall 1: Steuerhinterziehung – Grundtatbestand

Malermeister Klein erzielte umfangreiche Einnahmen aus Schwarzarbeit, die er offshore angelegt hat. In seinen Steuererklärungen hat er nur die in der Buchhaltung erfassten Einnahmen erklärt, die Einnahmen aus Schwarzarbeit und die ausländischen Zinsen hat er verschwiegen.

Als Herr Klein stirbt, wird seine Nichte Frau Groß Alleinerbin. Bei Durchsicht der Unterlagen Herrn Kleins stößt sie auf die ausländischen Geldanlagen und erkennt das Problem der nichterklärten Einkünfte. Weil sie aber der Meinung ist, der deutsche Staat kassiere ohnehin schon viel zu viele Steuern, informiert sie das Finanzamt nicht über die ausländischen Zinsen.

Aufgabe: Haben Herr Klein und Frau Groß jeweils eine Steuerhinterziehung begangen?

Lösung:

Herr K. und Frau G. könnten jeweils eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO begangen haben.

1. Herr K. könnte den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht haben. Voraussetzungen sind unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber einer Finanzbehörde und eine dadurch eingetretene Steuerverkürzung. In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz erforderlich (§§ 369 AO, 15 StGB).

Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde nach § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Indem Herr K. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen nicht in seinen Steuererklärungen angab, hat er der Finanzbehörde gegenüber unrichtige bzw. unvollständige Angaben gemacht. (Hierin liegt gleichzeitig ein pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. In Fällen unvollständiger Steuererklärungen wird jedoch Nr. 2 von Nr. 1 verdrängt.) Infolge der Nichtangabe wurde die Einkommensteuer unzutreffend zu niedrig festgesetzt, somit liegt auch eine Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) vor.

K. müsste zudem tauglicher Täter gewesen sein. In den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein spezifischer Bezug zwischen Täter und Steuer gefordert. Jedermann kann eigene oder fremde Steuern verkürzen. K. ist damit tauglicher Täter.

K. müsste schließlich vorsätzlich gehandelt haben. Vorsatz bedeutet die bewusste und gewollte Verwirklichung des objektiven Tatbestandes. K. wusste als Gewerbetreibender um die Erklärungspflicht, verletzte sie jedoch gezielt, um die Zinsen steuerfrei zu belassen. K. handelte vorsätzlich.

Die Tatbestandsverwirklichung indiziert die Rechtswidrigkeit. Schuldausschlussgründe sind nicht erkennbar, K. handelte schuldhaft.

K. hat eine Steuerhinterziehung begangen.

2. Frau G. könnte den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verwirklicht haben. Dazu müsste sie eine Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen im Unklaren gelassen haben. In subjektiver Hinsicht ist wiederum Vorsatz erforderlich.

Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde nach § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Wie oben gezeigt, handelt es sich bei den Einkünften aus Schwarzarbeit und den Auslandszinsen um steuerlich erhebliche Tatsachen. Nun müsste G. eine Pflicht zur Angabe gehabt und diese verletzt haben. Die Pflicht zur nachträglichen Berichtigung einer als falsch erkannten Steuererklärung ergibt sich aus § 153 Abs. 1 S. 1 AO. Diese Pflicht Herrn K.s ist im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 Abs. 1 S. 1 AO) auf Frau G. übergegangen und nunmehr von ihr zu erfüllen. Indem Frau G. nach Erkennen der Situation die Steuererklärung Herrn K.s nicht berichtigt hat, blieb es bei der zu niedrigen Steuerfestsetzung und damit bei der Steuerverkürzung.

Tauglicher Täter eines Unterlassungsdeliktes – hier: § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – kann nur sein, wer eine entsprechende Handlungspflicht hat. Der Steuerpflichtige selbst ist zu vollständigen und wahrheitsgemäßen Erklärungen (§ 150 Abs. 2 AO) und zur unverzüglichen Berichtigung als falsch erkannter Erklärungen (§ 153 Abs. 1 AO) verpflichtet. Um Streitfragen, inwieweit ein Rechtsnachfolger in diese Pflichten eintritt, zu vermeiden, enthält § 153 Abs. 1 S. 2 AO eine ausdrückliche Erweiterung auf Gesamtrechtsnachfolger. G. hatte also die Pflicht, die als falsch erkannte Steuererklärung des K. umgehend zu berichtigen. Indem sie dies nicht tat, verstieß sie gegen eine ihr obliegende Pflicht. G. ist tauglicher Täter.

G. müsste schließlich vorsätzlich gehandelt haben. G. erkannte laut Sachverhalt, dass die Steuererklärungen unrichtig und sie zur Berichtigung verpflichtet war. Sie kam dieser Pflicht aber bewusst nicht nach, weil sie keine Steuernachzahlung wollte. G. handelte vorsätzlich.

Die Tatbestandsverwirklichung indiziert die Rechtswidrigkeit. Schuldausschlussgründe sind nicht erkennbar, G. handelte schuldhaft.

G. hat eine Steuerhinterziehung begangen.

Fall 2: Vorsatz und Irrtum

Herr Kaufmann ist gelernter Steuerfachgehilfe. Er war seit 2013 in der „Direktmarketing-GmbH“, einem Vertriebsunternehmen, als „Managing Principal“ angestellt. Ähnlich wie die Geschäftsführer und Gebietsmanager wurden auch die „Managing Principals“ am Unternehmenserfolg in Form einer Umsatzbeteiligung beteiligt. Dies wurde ihm bei Beginn seiner Tätigkeit 2013 angekündigt.

Für die umsatzabhängigen Boni wurde bald darauf von der Direktmarketing-GmbH eine Vereinbarung mit der Finanz-GmbH geschlossen. Die Finanz-GmbH gab 2015–2019 Optionsscheine aus. Diese wurden von den Geschäftsführern, Gebietsmanagern und „Managing Principals“ ab 2015 erworben, Auszahlungen erfolgten ab 2016. Ziel sollte es sein, über den An- und Verkauf der Optionsscheine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften darzustellen, welche nach einer Haltedauer von mehr als einem Jahr nicht mehr steuerbar waren. Nach Buchführung und Außendarstellung stellte die Finanz-GmbH an die Direktmarketing-GmbH (tatsächlich nicht erbrachte) Beratungsleistungen in Millionenhöhe in Rechnung und erhielt hierfür Vergütungen von der GmbH.

Herr Kaufmann erwarb in der Folgezeit Optionen von der Finanz-GmbH. Das erste Paket erhielt er im Oktober 2015, der Kauf wurde allerdings auf den 17.03.2015 rückdatiert. Die erste Auszahlung erfolgte am 22.07.2016. Auch in den Folgejahren erwarb er eine größere Anzahl von Optionen, dabei wurde korrekt datiert. Aus den Optionen erzielte Herr Kaufmann im Jahr 2016 Einnahmen i.H.v. 16.000 €, im Jahr 2017 i.H.v. 87.000 €, im Jahr 2018 i.H.v. 25.000 € und im Jahr 2019 i.H.v. 30.000 €. Die Höhe der Zahlungen an Herrn Kaufmann und die anderen Optionserwerber wurde anhand von Kennzahlen der Direktmarketing-GmbH bestimmt.

In seinen Einkommensteuererklärungen 2016–2019 erklärte Herr Kaufmann jeweils den Bruttojahreslohn laut Lohnsteuerkarte aus der Tätigkeit für die Direktmarketing-GmbH. Zugeflossene Zahlungen aus den Optionen wurden nicht erklärt.

Als die Steuerfahndungsstelle ein Strafverfahren gegen Herrn Kaufmann wegen mehrfacher Steuerhinterziehung einleitet, weist dieser alle Vorwürfe zurück: Es fehle auf jeden Fall der nach §§ 369 Abs. 2 AO, 15 StGB erforderliche Vorsatz. Ihm sei das Optionsmodell vom Arbeitgeber als durch steuerlich gebildetes Fachpersonal geprüft und für „nicht lohnsteuerpflichtig befunden“ dargestellt worden. Er sei – verglichen mit den Geschäftsführern und Gebietsmanagern – ein „kleines Licht“ und an der Konstruktion dieses Modells nicht beteiligt gewesen. Er habe das Ganze nicht durchschauen können und an branchenübliche Bonuszahlungen in Abhängigkeit von den erzielten Umsätzen geglaubt.

Aufgabe: Hat sich Herr Kaufmann der Steuerhinterziehung strafbar gemacht?

Lösung:

Umsatzabhängige Bonuszahlungen eines Angestellten sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Das Verdecken dieses Umstandes durch das Optionsmodell ist ein Scheingeschäft i.S.v. § 41 Abs. 2 AO. Herr K. hat also 2016–2019 entsprechende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Durch die Nichtangabe in den Steuererklärungen könnte sich Herr K. einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar gemacht haben.

Der objektive Tatbestand ist gegeben. Herr K. hat gegenüber einer Finanzbehörde in den Einkommensteuererklärungen 2016–2019 unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und dadurch Einkommensteuern verkürzt.

Der subjektive Tatbestand verlangt zumindest bedingten Vorsatz bezüglich aller objektiven Tatbestandsmerkmale. Das bedeutet, dass der Täter die Verwirklichung des Tatbestandes als mögliche Folge seines Verhaltens erkennt und die Tatbestandsverwirklichung billigt bzw. billigend in Kauf nimmt oder sich mit ihr zur Erreichung anderer Ziele abfindet. Ist sich der Täter der einzelnen Tatumstände nicht aktuell und konkret bewusst, so schließt dies den Vorsatz dann nicht aus, wenn er wenigstens den Sinnzusammenhang zutreffend erfasst hat („Parallelwertung in der Laiensphäre“). Bei Steuerhinterziehungen muss der Täter zumindest wissen, dass es sich um einen steuerlich relevanten Vorgang handelt. Hält er die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörde über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, handelt er mit bedingtem Tatvorsatz. Das praktische Problem besteht darin, den Vorsatz als innere Tatsache nachzuweisen. I.d.R. wird einfach aus äußerlich erkennbaren Umständen auf das Vorhandensein des Vorsatzes geschlossen.

Herrn K. war von Anfang an eine Umsatzbeteiligung als zweiter Gehaltsbestandteil in Aussicht gestellt worden. Als Steuerfachgehilfe und geschäftlich erfahrener Mitarbeiter in einer Führungsposition musste ihm klar sein, dass die Umqualifizierung von Gehaltsbestandteilen mit der Folge einer Steuerfreiheit nicht rechtmäßig war. Ein weiteres Indiz liegt in der Rückdatierung des Kaufes 2015 zur Einhaltung der Haltefrist. Zumindest laienhaft war hier erkennbar, dass der gesamte Vorgang nur der Steuervermeidung dient.

Herrn K. war bewusst, dass der Kauf einer Option ein fingiertes Rechtsgeschäft war, welches in Wirklichkeit zur Auszahlung einer leistungsabhängigen Mitarbeitervergütung nicht erforderlich war. Im Wirtschaftsleben, dessen Gepflogenheiten ihm bekannt waren, ist es nicht üblich, dass ein Mitarbeiter eine Option auf (angebliche) Fremdleistungen kauft, um tatsächlich für seine Arbeitsleistung erfolgsabhängig vergütet zu werden. Das Optionsmodell unterscheidet sich grundlegend von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen (z.B. Aktienoptionen), in welchem einem Mitarbeiter Aktien oder Aktienoptionen des Unternehmens angeboten werden.

Zwar war Herr K. nicht in die Gestaltung des Optionsmodells einbezogen und auch kein Geschäftsführer. Aufgrund seiner Vorkenntnisse und der Gesamtsituation muss er jedoch den fingierten Sachverhalt und die Möglichkeit einer Steuerverkürzung erkannt und billigend in Kauf genommen haben.

Insgesamt war Herrn K. bereits beim Kauf der Optionen bewusst, dass diese im Zusammenhang mit seinem Arbeitsverhältnis stehen und als erfolgsabhängige Vergütung Teil der Gesamtvergütung aus dem Arbeitsverhältnis waren.

Dass er auf die Beurteilung seines Arbeitgebers vertraut habe, ist als bloße Schutzbehauptung zu werten. Die äußerliche Sachverhaltsdarstellung durch den Arbeitgeber und die tatsächliche Durchführung weisen so viele Ungereimtheiten auf, dass ein Angestellter mit den Kenntnissen und Fähigkeiten Herrn K.s (Steuerfachgehilfe mit grundlegenden steuer- und wirtschaftsrechtlichen Kenntnissen; langjährig leitende Position) es zumindest für möglich halten musste, dass die Finanzbehörde eine abweichende Sachverhaltswürdigung mit der Folge einer höheren Einkommensteuer vornehmen würde.

In einer solchen Situation stellt es sich als bedingt vorsätzlich dar, wenn ein Sachverhalt der Finanzbehörde gänzlich in seiner tatsächlichen und rechtlichen Ausgestaltung nebst Schilderung der wirtschaftli-