

aktuell 1₂₂

Seminare für Praxisinhaber und deren Fachpersonal



Referenten:

Dipl.-Finanzwirt Alfred P. Röhrig, Steuerberater

Dipl.-Finanzwirt Fred Unterberg, Steuerberater

Carsten Seßinghaus, Vorsitzender Richter beim FG

Dipl.-Finanzwirt Thomas Wiegmann, Steuerberater

alternativ:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ass. jur. Christoph Martin

aktuell 1₂₂

Seminare für Praxisinhaber und deren Fachpersonal

Teil D Verfahrensrecht

Referent:

Carsten Seßinghaus, Vorsitzender Richter beim FG

I.	AKTUELLE GESETZE	1
1.	Zum Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs – StB-Postfach	1
2.	Bekanntmachung der BVerfG-Entscheidung zu § 233a AO.....	5
3.	Zur Mitteilungsverordnung	5
4.	Hinweis zur Justizaktenaufbewahrungsverordnung.....	5
5.	Hinweis auf problematische AO-Anwendung bei der Grundsteuer	6
6.	Wettbewerbsregister - Bekanntmachung.....	6
7.	Verordnung zu § 3 Steueroasenabwehrgesetz	7
8.	Steuerberaterpflichten im Hinblick auf das Transparenzregister.....	7
9.	Pfändungsschutzkonto-Fortentwicklungsgesetz.....	8
10.	Brexit-Folgen	8
II.	AKTUELLE GESETZESVORHABEN.....	9
1.	Koalitionsvertrag	9
2.	Hinweis zu EU-Recht bezüglich der Länderberichte, § 138 AO.....	10
III.	VERWALTUNGSANWEISUNGEN UND ÄHNLICHES.....	11
1.	AEAO	11
2.	Gleich lautende Erlasse zur Datenübermittlung gemäß § 10 StBerG	15
3.	BMF zur Verlängerung der Steuererklärungsfristen und Karenzzeiten ...	16
4.	BMF zur Festsetzung von Zinsen	16
5.	Allgemeinverfügungen der Länder zu Zinsen.....	17
6.	Pandemiebezogene Erleichterungen und deren Grenzen	17
7.	Zur Auskunftspflicht nach § 138 AO	19
8.	Definitionsschreiben	19
9.	Verwaltungsanweisungen zu Stundung und Erlass etc.....	20
10.	Sonstige Verwaltungsanweisungen	20
IV.	VERFASSUNGSRECHT UND EU-RECHT.....	21
1.	Entscheidungen zur Verfassungswidrigkeit der Säumniszuschläge.....	21
2.	BFH zum strukturellen Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben	22
3.	EuGH zum Wegfall der Bindungswirkung einer Revisionsentscheidung	25
4.	EuGH zu Voraussetzungen für Absehen von einer Vorlage	27
5.	Hinweis zu EuGH contra Verfassungsgerichte.....	29
V.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZU DEN ALLGEMEINEN TEILEN DER AO	31
1.	Hinweis zu § 27 AO.....	31
2.	Hinweis zu § 37 Abs. 2 AO	31
3.	Hinweis zu § 149 Abs. 3 AO bei Steuererklärung des Beraters.....	31
4.	Hinweis zur Zuständigkeit der Kindergeldkassen NW	32

5.	BFH zur Gemeinnützigkeit eines englischen College	32
6.	BFH zur fehlenden Gemeinnützigkeit teurer Privatschule.....	34
7.	Hinweis zur Gemeinnützigkeit bei Bekämpfung der Corona-Politik	37
8.	BFH zu § 42 AO	39
9.	FG München zur DSGVO bei direkten Steuern	41
10.	Hinweis auf BFH zu Bestechungsgeldern und Abzugsfähigkeit.....	42
11.	BFH zur Drittwirkung bei Organschaft	44
VI.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR KORREKTUR	48
1.	BFH zur Aufhebung einer Anrufungsauskunft	48
VII.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR VERJÄHRUNG	50
1.	Hinweise zur Verjährungshemmung nach § 171 Abs. 3 AO	50
2.	Verjährungseintritt bei Vorläufigkeit wegen ungewisser Tatsachen	51
3.	BFH zu § 171 Abs. 14 AO - Bauträgerfälle.....	53
VIII.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZU FESTSTELLUNG UND BP	56
1.	Hinweis zur Bindung der Verlustfeststellung an die Steuerfestsetzung	56
2.	BFH zu Aufforderung zur Datenträgerüberlassung.....	56
3.	Hinweis auf vorbeugende Unterlassungsklage bei Auskunftersuchen	59
4.	BFH zu Anschlussprüfungen.....	59
IX.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR HAFTUNG.....	61
1.	Hinweis auf Besonderheiten bei der Steuerberaterhaftung.....	61
2.	BFH zur Ermessensausübung bei Lohnsteuerhaftung	61
3.	Hessisches FG: Austausch § 69 zu § 71 AO nach Verjährungseintritt	64
X.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUM RECHTSSCHUTZ.....	66
1.	Hinweis zur Untätigkeitsklage	66
2.	Hinweis zur Beiladungsnotwendigkeit.....	66
3.	Hinweis zur doppelten Rechtshängigkeit	67
4.	Hinweis zur Kostenerstattung bei Einsprüchen gegen Zinsen	67
5.	Hinweis zur unzulässigen Klageerhebung unter falschem Namen.....	67
6.	BFH zu den Grenzen einer Einspruchsentscheidung	67
7.	BFH zur Überraschungsentscheidung bei Fehlerkompensation	69
8.	Hinweis zur Bindungswirkung nach § 110 FGO	71
9.	BFH zur AdV wegen Verstoß gegen § 364 AO	73
10.	BFH zur Terminaufhebung wegen der Corona-Pandemie	74
11.	BFH zur Akteneinsicht im Prozess	76
12.	Umstellung von vorbeugender Unterlassungs- zur Feststellungsklage..	78
XI.	AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUM STEUERSTRAFRECHT	81

1.	BGH zur Beihilfe bei berufstypischem Verhalten	81
2.	BGH zum Kompensationsverbot	83
3.	BFH zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen für Vorauszahlungen ..	85
4.	FG Düsseldorf zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen.....	89
5.	Hinweis auf OLG Saarbrücken zur Einziehung.....	92
XII.	STEUERN UND INSOLVENZ – ERHEBUNGS-/VOLLSTRECKUNGSRECHT	93
1.	Hinweis zur Unterbrechung von AdV-Verfahren bei Insolvenzeröffnung	93
2.	Hinweis zur Außenhaftung des Kommanditisten	93
3.	FG Berlin-Brandenburg zur Anmeldung einer Steuerstraftat	94
4.	BFH zur Insolvenzaufrechnung bei § 14c UStG.....	96

I. AKTUELLE GESETZE

In den hier interessierenden Zeitraum fallen – wie vorhergesagt – nur wenige Gesetze und Verordnungen.

1. Zum Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs – StB-Postfach

Das Gesetz zum Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 5. Oktober 2021 ist im **BGBI. I 2021, 4607** verkündet worden.

Wie bereits im Rahmen der vorangegangenen Einheit angesprochen, sind neben Änderungen der insoweit führenden ZPO auch Änderungen der entsprechenden Vorschriften für die Fachgerichtsbarkeiten, für die Finanzgerichtsbarkeit in **§ 52a FGO** sowie in dem zum 1. Januar 2022 in Kraft tretenden **§ 52d FGO**, Bestandteil des Gesetzes.

Für Steuerberater soll dabei durch das Zusammenspiel der Änderungen des Steuerberatungsgesetzes (**§§ 86d, 86e Steuerberatungsgesetz in der zum 1. August 2022 in Kraft tretenden Fassung**, vgl. **BGBI. I 2021, 2363, 2417/18**) und **§ 52d FGO** eine Einrichtungspflicht sowie die **Verpflichtung zur passiven und aktiven Nutzung des Steuerberater-Postfachs mit Wirkung zum 1. Januar 2023** eingeführt werden.

Praxishinweise

Wenn die Steuerberaterkammer bis zum 1. Januar 2023 erfolgreich ein besonderes elektronisches Steuerberater-Postfach – **beSt** – eingerichtet hat, sind Steuerberater **ab dem 1. Januar 2023 verpflichtet, nur noch elektronisch** mit den Finanzgerichten zu kommunizieren.

Steuerberater werden – wie bereits im September angesprochen – zunächst durch § 173 Abs. 2 ZPO n.F. mit unterschiedlichen Regelungen in 2022 und 2023 erfasst:

§ 173 ZPO - Zustellung elektronischer Dokumente

Ein elektronisches Dokument kann elektronisch nur auf einem sicheren Übermittlungsweg zugestellt werden.

Einen sicheren Übermittlungsweg für die elektronische Zustellung eines elektronischen Dokuments haben zu eröffnen:

1. Rechtsanwälte, Notare, Gerichtsvollzieher sowie
2. Behörden, Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts.

Steuerberater* und sonstige in professioneller Eigenschaft am Prozess beteiligte Personen, Vereinigungen und Organisationen, bei denen von einer erhöhten Zuverlässigkeit ausgegangen werden kann, sollen einen sicheren Übermittlungsweg für die elektronische Zustellung eröffnen.

* Zum 1. Januar 2023 werden die Steuerberater aus § 173 Abs. 2 Satz 2 ZPO herausgenommen und in der Aufzählung in Abs. 2 Nr. 1 hinter Gerichtsvollzieher aufgenommen.

Nach der **zum 1. August 2022** in Kraft tretenden Neufassung der **§§ 86d, 86e StBerG** soll die Steuerberaterkammer ein besonderes Steuerberater-Postfach – **beSt** – einrichten und bis zum 1. Januar 2023 in Betrieb nehmen sowie die Steuerberater berufsrechtlich verpflichtet werden, dieses zu nutzen.

Die Anwendungsvorschrift zur Steuerberaterplattform und zu den besonderen elektronischen Steuerberaterpostfächern (**§ 157e StBerG**) regelt, dass u. a. die §§ 86d, 86e StBerG **erst-mals** nach Ablauf des 31. Dezember 2022 anzuwenden sind.

Unter anderem darauf reflektiert die im Oktober 2021 novellierte Regelung in **§ 52d FGO**, die die aktive Nutzungspflicht regelt. Sie lautet in der vom **1. Januar 2022 bis zum 31. Dezember 2025** geltenden Fassung wie folgt:

Nutzungspflicht für Rechtsanwälte, Behörden und vertretungsberechtigte Bevollmächtigte

Vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, sind als elektronisches Dokument zu übermitteln. **Gleiches gilt für die nach diesem Gesetz vertretungsberechtigten Personen und Bevollmächtigten, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 4 zur Verfügung steht.** Ist eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen.

§ 52a Abs. 4 Nr. 2 FGO ist zum 1. Januar 2022 und zum 1. August 2022 angepasst worden. Mit Wirkung ab dem 1. August 2022 lautet **§ 52 Abs. 4 Nr. 2 FGO**:

Sichere Übermittlungswege sind

1.
2. der Übermittlungsweg zwischen besonderen elektronischen nach § 31a Bundesrechtsanwaltsordnung oder einem entsprechenden, **auf gesetzlicher Grundlage errichteten elektronischen Postfach** und der elektronischen Poststelle des Gerichts,
3. ...

Praxishinweise

Eine gute Übersicht über den elektronischen Rechtsverkehr mit dem BFH mit Hinweis auf die Rechtsquellen finden sich auf der Internetseite des BFH unter „Elektronischer Rechtsverkehr“

In Anbetracht der zu erwartenden Einrichtung **des besonderen elektronischen Steuerberater-Postfachs – beSt** – wird auf die inzwischen gesicherte Rechtsprechung hingewiesen, wonach vor dem 1. Januar 2022 bei Ausfall der Möglichkeit zur Übermittlung per Telefax **keine** Pflicht zur aktiven Nutzung des **beA** bestand, wenn dies nicht zumutbar war.

Der BGH führte in dem Beschluss vom 29. September 2021 (VII ZB 12/21, **Anwaltsblatt online 2022, 1**) aus:

Rechtsanwälte sind derzeit nur zur passiven Nutzung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs verpflichtet (§ 31a Abs. 6 BRAO). Bis zum Eintritt der aktiven Nutzungspflicht des elektronischen Rechtsverkehrs für Rechtsanwälte spätestens ab dem 1. Januar 2022 (vgl. § 130d ZPO in der ab dem 1. Januar 2022 geltenden Fassung) besteht für die Rechtsanwaltschaft keine allgemeine Pflicht, sich mit den Anforderungen und der Funktionsweise der Erstellung und des Versands elektronischer Dokumente auseinanderzusetzen. Dieser Übermittlungsweg stellt daher für einen **Rechtsanwalt, der das besondere elektronische Anwaltspostfach bisher nicht aktiv genutzt und hierüber keine Dokumente versandt hat**, keine sich aufdrängende, mit geringfügigem Aufwand nutzbare Alternative dar, wenn am Tag des Fristablaufs die von ihm gewählte Übermittlung mittels Telefax aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen scheitert. Es ist ihm nicht zuzumuten, sich innerhalb kurzer Zeit vor Fristablauf erstmals mit den Voraussetzungen dieser für ihn neuen Zugangsart vertraut zu machen (vgl. BGH, Beschluss vom 17. Dezember 2020 – III ZB 31/20 Rdnr. 28, NJW 2021, 390).

Dies dürfte für Steuerberater in noch höherem Maße Gültigkeit haben, da § 157e StBerG ausdrücklich die Anwendung der Regelungen über das beSt erstmals für den Zeitraum nach dem 31. Dezember 2022 regelt.

Praxishinweise

Eine übersichtliche Darstellung zum Thema „Elektronischer Rechtsverkehr“ findet sich z.B. bei Müller, **NJW 2021, 3281** bis 3285. Im Übrigen erscheinen in allen Zeitschriften und in den Newslettern der Gerichte (vgl. z.B. FG Münster, Newsletter vom 15. Dezember 2021) Hinweise zum zeitlichen Ablauf und zur technischen Abwicklung.

In Zeiten instabiler elektronischer Kommunikationseinrichtungen haben auch die nachfolgend erneut wiedergegebenen Sätze 3 und 4 des § 52d FGO voraussichtlich praktische Bedeutung.

Ist eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen.

Man dürfte gut beraten sein, für derartige Notfälle weiterhin einen Faxanschluss vorzuhalten.

Praxishinweise

Die Bundesrechtsanwaltskammer hat eine sehr gute Darstellung zur **Ersatzeinreichung bei technischen Störungen** auf ihrer Internetseite veröffentlicht. Dort sind die Voraussetzungen und die Anforderungen an die Glaubhaftmachung (Störungsdokumentation) beschrieben.

Unabhängig von der Möglichkeit, bei technischen Störungen ggf. per Telefax oder Briefeinfwurf Fristen zu wahren, gilt es die besonderen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Beraters im Zusammenhang mit der elektronischen Kommunikation zu beachten.

In diesem Kontext wird erneut auf die bereits in aktuell 3-2021, 42 wiedergegebene Entscheidung des BGH vom 11. Mai 2021 VIII ZB 9/20, **BB 2021, 1681** hingewiesen, wonach es nicht ausreicht, Schriftsätze im Wege des elektronischen Rechtsverkehrs per beA zu übermitteln, sondern dass es unerlässlich ist, den **Versandvorgang zu überprüfen**. Zu den anwaltlichen Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit der Übermittlung von fristgebundenen Schriftsätzen im Wege des elektronischen Rechtsverkehrs per beA – ebenso wie bei der Übermittlung per Telefax – gehört nach der Rechtsprechung des BGH und des BAG (5 AZB 16/19, NJW 2019, 2793) die Überprüfung des Versandvorgangs. Zur ordnungsgemäßen Überprüfung gehört dabei die Kontrolle, ob die **automatisierte Bestätigung des Eingangs** des elektronischen Dokuments bei Gericht nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO erteilt worden ist.

Praxishinweise

Für Steuerberater dürften die gleichen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten beim elektronischen Schriftverkehr mit dem Finanzgericht gelten, wie sie die Ziviljustiz für Anwälte bereits formuliert hat.

Praxishinweise

Achtung: Die Frage der Nutzungspflicht des beA bei so genannten hybriden Beratungsverhältnissen (z.B. Rechtsanwältin und Steuerberater führen ein Mandat gemeinsam) ist nicht eindeutig geregelt.

2. Bekanntmachung der BVerfG-Entscheidung zu § 233a AO

Im **BGBI. I 2021, 4303** hat das Bundesjustizministerium die Entscheidungsformel des BVerfG-Beschlusses zur Vollverzinsung vom 8. Juli 2021 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 wie folgt veröffentlicht:

1. § 233a AO ... i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO ... ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 ein Zinssatz von einhalb Prozent für jeden Monat zugrunde gelegt wird.
2. Das bisherige Recht ist für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31. Juli 2022 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

Praxishinweise

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Zinshöhe auch ein Regulativ zu aggressiven Steuerdeklarationen darstelle und unter Berücksichtigung dieser Lenkungsfunction der Vollverzinsungssatz – bei entsprechender Begründung – vom Marktzins nach oben abweichen könnte (vgl. z.B. Meyering/Müller-Thomczik, DB 2021, M4-M5). Eine Herabsetzung des Zinses auf den Marktzins oder einen gut durch zwölf dividierbaren niedrigen Zins erscheint danach nicht sicher.

3. Zur Mitteilungsverordnung

Wie bereits im Rahmen von aktuell 3-2021, 2 angesprochen, hat der Gesetzgeber mit der Fünften Verordnung zur Änderung der Mitteilungsverordnung vom 23. September 2021 (**BGBI. I 2021, 4386**) einen neuen § 14 in die Mitteilungsverordnung eingefügt. Er betrifft die Mitteilung von Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigungen an die Anbieter von Leistungen nach der Coronavirus-Testverordnung.

Praxishinweise

Die Einhaltung der Verpflichtung zur Angabe der Entgelte für durchgeführte Coronatests im Rahmen der Steuererklärungen der Testenden ist durch die Einfügung von § 14 Mitteilungsverordnung und die dadurch eintretende Kontrolle abgesichert worden.

4. Hinweis zur Justizaktenaufbewahrungsverordnung

Im **BGBI. I 2021, 4834** ist die Verordnung über die Aufbewahrung und Speicherung von Justizakten vom 8. November 2021 veröffentlicht. Die das finanzgerichtliche Verfahren betreffenden Ausführungen finden sich auf den Seiten 4882/4883 Für Verfahrensakten zu Verfahrenen, die durch Rücknahme oder Erledigungserklärung abgeschlossen wurden, gilt eine fünf-

jährige Aufbewahrungsfrist, für sonstige Verfahren eine zehnjährige Frist. Lediglich zur Zwangsvollstreckung geeignete Titel, Urteile und Dokumente auf die in den Entscheidungsformel Bezug genommen worden ist, sind 30 Jahre aufzubewahren.

5. Hinweis auf problematische AO-Anwendung bei der Grundsteuer

Mit dem Gesetz zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (BGBl. I 2021, 2931) sind die Entwicklungen hinsichtlich der Neugestaltung der Grundsteuer ein Stück weiter gekommen. Insofern ist die Frage der **Anwendbarkeit der AO für die Grundsteuer** in höherem Maße bedeutsam geworden.

Voraussetzung für die uneingeschränkte Anwendbarkeit der AO ist eine Regelung durch Bundes- oder Europarecht und eine Verwaltung durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 AO).

Durch die 2019 erfolgte Änderung des **Art. 105 GG** hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Je nach Wahrnehmung der konkurrierenden Gesetzgebung der Länder liegt eine teilweise durch Bundesrecht geregelte Materie vor. Je nach Regelung der Verwaltungskompetenz kann danach § 1 Abs. 1 AO oder § 1 Abs. 2 AO zur Anwendung kommen. Im Einzelfall können die Verweisungsvorschriften in den jeweiligen KAG entscheidend sein. Wegen der dadurch ausgelösten Probleme wird auf die aktuelle Kommentierung bei Krumm in **Tipke/Kruse**, AO/FGO, § 1 Rdnr. 17a, 38 hingewiesen.

6. Wettbewerbsregister - Bekanntmachung

Die Verordnungsermächtigung (§ 10) im Gesetz zur Einrichtung und zum Betrieb eines Registers zum Schutz des Wettbewerbs um öffentliche Aufträge und Konzessionen ist im Januar 2021 (**BGBl. I 2021, 2**) durch das „Gesetz zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen ...“ erweitert worden. In Ausnutzung der Verordnungsermächtigung ist am 16. April 2021 die Verordnung über den Betrieb des Registers zum Schutz des Wettbewerbs um öffentliche Aufträge und Konzessionen – **Wettbewerbsregisterverordnung** – von der Bundesregierung erlassen worden (**BGBl. I 2021, 809**). Die Verordnung regelt einerseits die technischen Abläufe für die elektronische Kommunikation und Datenübermittlung, die Möglichkeiten der Selbstauskunft (§ 8) und insbesondere die Abläufe zur Mitteilung von Selbstreinigungsmaßnahmen im Sinne des § 125 GWB (insbesondere Schadensausgleich und Mitwirkung bei der Aufklärung).

Nach Abschluss der technischen Arbeiten beim Bundeskartellamt ist nunmehr eine **Bekanntmachung im Bundesanzeiger** erfolgt. Das Bundeskartellamt hat daraufhin den **Beginn der Mitteilungs- oder Abfragepflicht** für die verschiedenen Stellen der öffentlichen Verwaltung bekannt gegeben.

Seit dem 1. Dezember 2021 sind Strafverfolgungs- und Bußgeldbehörden verpflichtet, registerrelevante Entscheidungen dem Bundeskartellamt als Registerbehörde mitzuteilen. Ebenfalls seit dem 1. Dezember 2021 haben registrierte Auftraggeber die Möglichkeit zur Abfrage des Registers.

Ab dem **1. Juni 2022** sind öffentliche Auftraggeber in Vergabeverfahren mit den nach § 6 Wettbewerbsregistergesetz näher bestimmten Auftragswerten zur Abfrage des Wettbewerbsregisters verpflichtet.

Ab dem **1. Juni 2022** können Unternehmen und natürliche Personen Auskunft über den sie betreffenden Inhalt des Wettbewerbsregisters verlangen.

Im November 2021 hat das Bundeskartellamt **praktische Hinweise** für einen Antrag auf vorzeitige Löschung aus dem Wettbewerbsregister wegen Selbstreinigung veröffentlicht (Internetseite des Bundeskartellamts). In der **Anleitung** ist unter 33 Rdnrn. unter Bezugnahme auf die gleichzeitig veröffentlichten **Leitlinien** zur vorzeitigen Löschung einer Eintragung aus dem Wettbewerbsregister wegen Selbstreinigung (32 Rdnrn.) im Einzelnen erläutert, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen und welche Anträge gestellt werden können.

Praxishinweise

Das Wettbewerbsregister hat seine Arbeit aufgenommen. Ab dem **1. Juni 2022** müssen alle öffentlichen Auftraggeber bei Erreichen der im Gesetz angelegten Betragsgrenzen für öffentliche Aufträge vor Auftragserteilung eine Abfrage vornehmen.

7. Verordnung zu § 3 Steueroasenabwehrgesetz

Mit dem vorletzten Bundesgesetzblatt des Jahres 2021 (Nr. 85) ist die Verordnung zur Durchführung des § 3 des Steueroasen-Abwehrgesetzes (BGBl. I 2021, 5236) verkündet worden. Sie ist am darauffolgenden Tag in Kraft getreten. Die Verordnung enthält in § 2 die Angabe nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete.

8. Steuerberaterpflichten im Hinblick auf das Transparenzregister

Die kaum mehr überschaubaren Regelungen über die verschiedenen Corona-Hilfen (November- und Dezember-Hilfe oder Überbrückungshilfe III) führen teilweise zu überraschenden Verpflichtungen von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder Rechtsanwälten. Soweit Berater für **transparenzregisterpflichtige Mandanten** als so genannte prüfende Dritte Corona-Hilfen beantragt haben, können sich Hinweispflichten ergeben.

In den FAQ zu verschiedenen Überbrückungshilfen wird übereinstimmend ausgeführt:

Soweit die Bewilligungsstelle einen Nachweis über die tatsächlichen Eigentümerverhältnisse nicht bereits im Rahmen der Antragstellung anfordert, muss die Eintragung ins Transparenzregister spätestens zu dem Zeitpunkt erfolgt sein, zu dem die Schlussabrechnung vorgelegt wird.

Daraus ergibt sich eine Hinweispflicht für prüfende Dritte zu einer evtl. noch nicht erfolgten Eintragung im Transparenzregister. Da die Schlussabrechnungen möglicherweise bis zum 30. Juni 2022 abgeschlossen werden müssen, könnten die Übergangsfristen für die Unternehmen, die bislang wegen der Meldefiktion nach § 20 Abs. 2 GwG von der Mitteilungspflicht ausgenommen waren, relevant werden (vgl. § 59 Abs. 8 GwG).

So müssen bislang nicht mitteilungspflichtige AG, SE oder KGaA **bis zum 31. März 2022**, bislang nicht mitteilungspflichtige GmbH, Genossenschaften, Europäische Genossenschaften (SCE) oder Partnerschaften **bis zum 30. Juni 2022** und alle sonstigen Fälle bis spätestens **zum 31. Dezember 2022**, ihre Pflicht erfüllen.

Praxishinweise

Eine instruktive Darstellung der aktuellen Rechtslage im Zusammenhang mit dem Transparenzregister findet sich bei Beyme in **StBg 2021, 377 und 420**.

9. Pfändungsschutzkonto-Fortentwicklungsgesetz

Mit Wirkung zum 1. Dezember 2021 oder 1. Januar 2022 wurden die Pfändungsschutzvorschriften der Abgabenordnung an die Veränderungen der ZPO durch das Pfändungsschutz-Fortentwicklungsgesetz angepasst. Betroffen sind die §§ 295, 309, 314, 316, 318, 319 AO.

10. Brexit-Folgen

Im Zusammenhang mit der Verwaltungsanweisung in **BStBl I 2021, 46** zu den Folgen des Brexits ist bereits auf die Entscheidung des BGH hingewiesen worden, wonach sich britische Ltd. nicht mehr auf die Niederlassungsfreiheit berufen können (vgl. aktuell 3-2021, 20).

An diese Entscheidung knüpft das Urteil des OLG München vom 5. August 2021 29 U 2411/21 Kart, **DB 2021, 2349** an. In der entscheidenden Passage verwirft das OLG die teilweise vertretene Auffassung, die Gründungstheorie könne für in Großbritannien gegründete Ltd. weiter Anwendung finden, weil sich dies aus dem Handels- und Kooperationsabkommen

zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich vom 24. Dezember 2020 ergebe. Das OLG führt aus:

Im Ergebnis ist daher auf die Antragstellerin nach der Sitztheorie das Recht des Landes anzuwenden, das am tatsächlichen Verwaltungssitz gilt, mithin – aufgrund der nicht erfüllten Glaubhaftmachungslast für einen tatsächlichen Verwaltungssitz in Großbritannien – deutsches Recht. Da im deutschen Gesellschaftsrecht der sogenannte *numerus clausus* der Gesellschaftsformen gilt und **das deutsche Recht die Gesellschaftsform der britischen Limited nicht kennt, ist sie nicht als solche rechtsfähig.** Nach der sogenannten milden Form der Sitztheorie ist sie allerdings **nicht als rechtliches Nullum zu behandeln, sondern je nach tatsächlicher Ausgestaltung als GbR, OHG oder – wie vorliegend – bei nur einer Gesellschafterin als einzelkaufmännisches Unternehmen (...) mit der Konsequenz der vollen persönlichen Haftung.**

Praxishinweise

Die Entscheidung des OLG München lässt es gegenwärtig unwahrscheinlich erscheinen, dass sich die Vertreter der Auffassung, das Handels- und Kooperationsabkommen zwischen der EU und Großbritannien werde zur Weitergeltung der Gründungstheorie für britische Gesellschaften (Ltd., LLC, LLP) führen, durchsetzen können.

Eine gute Zusammenfassung des gegenwärtigen Stands der Diskussion in Literatur und Rechtsprechung findet sich bei Knaier, **GmbHR 2021, 1152, 1155.**

II. AKTUELLE GESETZESVORHABEN

1. Koalitionsvertrag

Steuern spielen im Koalitionsvertrag keine herausgehobene Rolle, sie werden im Wesentlichen im Zusammenhang mit den Zielen der Digitalisierung, des Klimaschutzes und der Entbürokratisierung genannt.

Neben einigen Vereinfachungen (Verlängerung der Home-Office-Pauschale oder der Erhöhung des Sparerpauschbetrages) sind Verkomplizierungen wie eine geringere Förderung von Hybrid-Fahrzeugen oder unklare Aussagen zu Gemeinnützigkeit und politischer Betätigung zu beobachten.

Im Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts ist insbesondere die Bekämpfung von Kriminalität (Steuerhinterziehung/Geldwäsche), die **Fortentwicklung der digitalen Verfahren durch vorausgefüllte Steuererklärungen** und mittelfristig vollständig digital abzuwickelnde Steuerverfahren und Betriebsprüfungen vorgesehen. Unklar bleibt, wie der Satz „Wir wollen Steuerbürokratie spürbar verringern, beispielsweise durch höhere Schwellenwerte und voll digitalisierte Verfahren.“ letztlich zu verstehen ist. Sollen gesetzliche Pausch- oder Freibeträge eingeführt oder die Risikomanagementsysteme nachgeschärft werden?

Ganz konkret soll die **Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen auch auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10.000.000 € ausgeweitet werden.**

Konkret ist auch der Hinweis auf die Einführung eines elektronischen Meldesystems, dass für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet werden soll (italienisches Modell?). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Seiten 163 bis 167 des Koalitionsvertrages verwiesen.

2. Hinweis zu EU-Recht bezüglich der Länderberichte, § 138 AO

Mit der Richtlinie (EU) 2020/876 wurde die Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der EU-Länder geändert, um der dringenden Notwendigkeit Rechnung zu tragen, bestimmte Fristen für die Einreichung und den Informationsaustausch im Steuerbereich aufgrund der COVID-19-Pandemie aufzuschieben. Diese Fristen betreffen den automatischen Informationsaustausch über:

- Finanzkonten, deren Begünstigte in einem anderen EU-Land steuerlich ansässig sind, und
- meldepflichtige grenzüberschreitende Vereinbarungen.

Es ist naheliegend, davon auszugehen, dass diese Regelungen wegen der sich wieder verschärfenden Pandemie verlängert werden.

III. VERWALTUNGSANWEISUNGEN UND ÄHNLICHES**1. AEAO**

- a. Die erste Änderung des AEAO stammt vom 6. August 2021 (**BStBl I 2021, 1036**) und betrifft ausschließlich die **Regelungen zur Gemeinnützigkeit**.

Im JStG 2020 sind die Gemeinnützigkeitsvorschriften der AO in vielen Punkten geändert worden (vgl. aktuell 1-2021, 6/7). Dazu passend sind nunmehr die Tz. des AEAO angepasst worden. Daran schließen die geänderten und neugefassten Kommentierungen an.

Zu § 52 AO:

Die neuen Tz. 2.6 und 2.7 erläutern die Neuregelungen zur Ortsverschönerung und zum Freifunk, Tz. 2.9 die Förderung von Friedhöfen. Die bisherigen Regelungen werden teilweise neu nummeriert.

Zu § 55 AO:

Die eingeschränkten Anforderungen an die zeitnahe Mittelverwendung bei kleineren Körperschaften werden in Tz. 30/31 kommentiert, die bisherigen Tz. 30 bis 33 werden 32 bis 35.

Zu § 57 AO:

Die Kommentierung wird neu gegliedert und wesentlich erweitert. Statt der bisherigen drei Tz. gibt es zukünftig zusätzlich Tz. 4 bis Tz. 15. Die Tz. 4 bis Tz. 8 erläutern im Einzelnen das Zusammenwirken mehrerer Körperschaften. Tz. 9 befasst sich mit den Voraussetzungen für Vertrauensschutz hinsichtlich der Gemeinnützigkeit der zusammenwirkenden Körperschaften. Tz. 10 und 11 behandeln das planmäßige Zusammenwirken im Bereich von Zweckbetrieben. Tz. 12 bis 15 erläutert die neue Regelung in § 57 Abs. 4, wonach eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar verfolgt, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

Zu § 58 AO:

Die Kommentierung der steuerlich unschädlichen Betätigungen wird ebenfalls neu strukturiert und wesentlich erweitert. In Tz. 2 wird die Liste der möglichen Mittelempfänger um diverse ausländische Körperschaften erweitert. Tz. 3 befasst sich mit der alleinigen Zweckverwirklichung durch Mittelweitergabe oder der Kombination von eigenem Satzungszweck und Mittelweitergabe. Tz. 4 befasst sich mit Ausschüttungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften, Tz. 5 bis 7 Regeln die Verwendung der überlassenen Mittel oder der Erbringung

unentgeltlicher oder lediglich kostendeckende Dienstleistungen. Die bisherigen Tz. 3 bis 13 werden 8 bis 18, wobei Tz. 18 teilweise neu gefasst wird.

Zu § 58a AO:

Erstmalig eingeführt wird eine Kommentierung (Tz. 1 bis 3) der Vertrauensschutzregelung bei Mittelweitergaben.

Zu § 60 AO:

Die neue Tz. 9 regelt, dass bisher steuerbegünstigte Körperschaften, deren Satzung vor dem 29. Dezember 2020 bestanden hat, diese wegen der Gesetzesänderung nicht anpassen müssen, wenn die bisherige Tätigkeit im gleichen Umfang fortgeführt wird

zu § 60a AO:

Neu eingefügt werden die Tz. 9 und 10. Nach Tz. 9 ist die tatsächliche Geschäftsführung grundsätzlich kein Prüfungsgegenstand im Verfahren nach § 60a AO. Nach Tz. 10 ist ein Antrag aber abzulehnen, wenn dem Finanzamt bereits Erkenntnisse über Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen vorliegen.

Weitere Anpassungen betreffen den AEAO zu § 64 und zu § 68 AO. In Tz. 3 zu § 68 AO erfolgen die folgenden Ergänzungen:

Flüchtlinge zählen regelmäßig aufgrund ihrer psychischen, physischen oder wirtschaftlichen Situation zu dem von § 53 AO erfassten Personenkreis. Eine Prüfung der Voraussetzungen des § 53 AO der Flüchtlinge ist deshalb bei Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen nicht erforderlich.

Die Einrichtungen dürfen nicht des Erwerbs wegen betrieben werden (§ 66 Abs. 2 AO).

Tz. 9 führt Behindertenwerkstätten als begünstigte Einrichtungen auf.

- b. Die zweite Änderung des AEAO stammt vom 1. November 2021 (BStBl I 2021, 2147). In diesem Fall sind umfangreiche **Neuregelungen zur Bekanntgabe durch Bereitstellung (§ 122a AO), § 150, § 171 Abs. 3, § 173, Zinsvorschriften und Insolvenzverfahren** erfolgt.

Die Neuregelung enthält einige Anpassungen zu § 26 i.V.m. § 224 AO und zu § 30 AO. Die Mitteilungsberechtigung nach § 30 Abs. 4 AO wird teilweise an geänderte Gesetze angepasst. Hinsichtlich der Mitteilung an Sozial- und Strafverfolgungsbehörden wird in Tz. 11.13

auch die „gröbliche Verletzung der Fürsorge- oder Erziehungspflicht i. S. d. § 171 StGB“ als Offenbarungsgrund aufgenommen.

Neben redaktionellen Änderungen wird Tz. 2 des **AEO zu § 108 AO** dahingehend erweitert, dass auch die **Erklärungsfrist nach § 149 AO** nicht auf einem Samstag, Sonntag oder Feiertag enden kann.

Zu **§ 122a AO**:

Der weitgehend unveränderte Text ist nunmehr in Tz. 1 und 2 gegliedert. Neu ist Tz. 3, wonach eine elektronische Bekanntgabe auch an im Ausland ansässige Empfänger zulässig ist.

Zu **§ 150 AO** sind die Tz. 4 bis 4.2 eingefügt, die sich mit der Härtefallregelung des § 150 Abs. 8 AO (wirtschaftliche und/oder persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung) befassen.

Zu **§ 171 AO** sind die § 171 Abs. 3 AO betreffenden Tz. neu strukturiert und um den Hinweis auf die aktuelle BFH-Entscheidung in **BStBl II 2021, 341** (ausführlich in aktuell 3-2021, 63 bis 66 besprochen) erweitert worden.

Zu **§ 173 AO** sind ebenfalls die Tz. neu strukturiert worden und die aktuelle Entscheidung des BFH in **BStBl II 2021, 197** zur Anwendung des § 173 AO bei einheitlichen und gesonderten Feststellungen (vgl. aktuell 1-2021, 46 bis 49) eingearbeitet sowie Beispiele aufgenommen worden.

Zu **Zinsvorschriften**

Bei **§ 233a AO** wurde in Tz. 70.2.3 die Vertrauensschutzregelung, die bis zum 22. Dezember 2009 galt, aufgehoben und zu **§ 234 AO** in Tz. 12 die Rückforderung der Forschungszulage aufgenommen. Korrespondierend dazu ist in Tz. 5.1.2 zu **§ 235 AO** eine Anrechnungsklausel aufgenommen worden.

Zu **§ 251 AO**:

1. Der drittletzte Abs. der Tz. 6.1 ist um ein Hinweis auf die Haftung der Insolvenzverwalter nach den §§ 191, 69, 34 AO erweitert worden. In Tz. 9.1 und 9.1.2 ist die aktuelle Rechtsprechung zur Behandlung des Altersentlastungsbetrags im Fall der Zusammenveranlagung des Insolvenzschuldners eingearbeitet. Tz. 9.2 erhält neue Verweise auf den UStAE. Tz. 11 befasst sich mit der Aufrechnung im Falle einer durch Insolvenzplan als erlassen geltenden Forderung. Tz. 12.1 und 12.3 verweisen

auf das BMF-Schreiben zur außergerichtlichen Schuldenbereinigung (BStBl I 2021, 152) und die Textziffern 12.3 bis 13.3 die neuen Regelungen bei der Eigenverwaltung und bei der Fingierung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.

- c. Die dritte Änderung des AEAO vom 4. November 2021 (**BStBl I 2021, 2156**) betrifft ausschließlich die **Ordnungsvorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen** in den §§ 140 ff. AO.

Zu **§ 140 AO** wird darauf hingewiesen, dass unmittelbar geltende Rechtsakte der Europäischen Union eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen können.

Der bisherige Satz 6 wird ersetzt:

Verstöße gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 bis 147 AO) können z. B. die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO, eine Schätzung nach § 162 AO oder eine Ahndung nach § 379 AO zur Folge haben. Die Verletzung der Buchführungspflichten ist unter den Voraussetzungen der §§ 283 und 283b StGB (sog. Insolvenzstraftaten) strafbar.

Zu **§§ 141, 146, 146b AO** werden die Regelungen an die aktuelle Fassung der Kassensicherungsverordnung (vgl. aktuell 3-2021, 12) angepasst.

Zu **§ 147 AO**:

In den AEAO zu § 147 sind folgende neuen Tz. 2, 7 und 8 eingefügt worden:

2. Der **Begriff der Aufzeichnungen** in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst alle Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke vorzunehmen sind. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO umfasst auch die gemäß § 90 Abs. 3 AO durch den Steuerpflichtigen geführten Aufzeichnungen. Sind diese Aufzeichnungen mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellt, so unterfallen sie im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung auch dem Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO.

7. Wer nach §§ 140 ff. AO verpflichtet ist, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, hat diese Unterlagen bis zum Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen (§ 147 Abs. 3 und 4 AO) unabhängig davon aufzubewahren, ob sich diese Unterlagen im Inland- oder außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes befinden. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn es sich um eine eigene in das Ausland ausgelagerte Tätigkeit und dementsprechend um eigene Unterlagen des Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen handelt. § 146 Abs. 2 und 2a AO bleibt davon unberührt (§§ 140, 147a Abs. 2 AO).

8. Stützt sich der Steuerpflichtige im Rahmen einer Beweisführung auf die Fremdvergleichsdaten aus Datenbanken, hat die Finanzbehörde im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO während der steuerlichen Außenprüfung insbesondere das Recht, Einsicht in die für die Erstellung einer Datenbankstudie notwendigen, beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten für den Steuerpflichtigen dazu gespeicherten Daten zu nehmen und das jeweilige Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Daten zu nutzen. Die Finanzbehörde kann auch verlangen, dass diese Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Zu § 147a AO:

Die weitgehend erstmalig formulierten Tz. zu § 147a AO weisen aus, dass in die Berechnung der Grenze von 500.000 € grundsätzlich alle positiven Überschusseinkünfte einzubeziehen sind. Ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart sei zulässig, aber weder Verlustvorträge noch -rückträge aus anderen Jahren noch vertikale Verlustverrechnungen mit anderen Einkunftsarten zu berücksichtigen. Wenn ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG gestellt wird und die Prüfung ergibt, dass eine Besteuerung nach § 32a EStG günstiger ist, sind diese Einkünfte in die Berechnung einzubeziehen.

Eine Einflussnahme nach § 147a Abs. 2 AO soll bereits gegeben sein, soweit die reine Möglichkeit der Ausübung besteht. Die Möglichkeit einer Einflussnahme kann sich hierbei auch aus gesonderten Gesellschaftervereinbarungen ergeben. Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Die Neufassung führt in **Tz. 4** aus:

Zur Aufzeichnung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I S. 1269. Sofern der Steuerpflichtige ein Datenverarbeitungssystem einsetzt oder die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden, ist der Finanzverwaltung ein Zugriff nach § 147a Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 147 Abs. 6 AO zu gewähren. Die Art des Zugriffs steht im freien Ermessen der Finanzverwaltung.

Die Regelung zu § 148 ist um Hinweise zur örtlichen Zuständigkeit ergänzt worden.

- d. Die vierte **Änderung des AEAO vom 12. Januar 2022** (23 Seiten zu diversen Vorschriften) ist unmittelbar vor Redaktionsschluss publiziert worden und kann ausführlich erst in der nächsten Veranstaltung besprochen werden. Auf einzelne Regelungen, die zu hier besprochenen Urteilen und Beschlüssen ergangen sind, wird aber ggf. dort hingewiesen.

2. Gleich lautende Erlasse zur Datenübermittlung gemäß § 10 StBerG

Mit **Wirkung zum 1. August 2022** haben die obersten Finanzbehörden der Länder die Übermittlung von Daten nach § 10 StBerG in der ebenfalls zum 1. August 2022 novellierten Fassung neu geregelt (**BStBl I 2021, 1521**).

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 7. Juli 2020 (**BGBl. I 2021, 2363**) ist auch § 10 StBerG neugefasst worden und hat die Überschrift „Übermittlung von Daten“ erhalten.

Durch die gleich lautenden Erlasse sind die Anlässe für Datenübermittlungen im Einzelnen geregelt und dargestellt, dass das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO entsprechenden Mitteilungen an die Berufskammern oder anderen für berufsgerichtliche oder Disziplinarverfahren zuständigen Stellen nicht entgegensteht (III.).

3. BMF zur Verlängerung der Steuererklärungsfristen und Karenzzeiten

Mit BMF-Schreiben vom 20. Juli 2021 (**BStBI I 2021, 984**) hat die Finanzverwaltung die Erklärungsfristen für den Veranlagungszeitraum 2020 verlängert. Der Ablauf der Frist für nicht beratene Steuerpflichtige fiel in Nordrhein-Westfalen auf den 2. November 2021, für Berater ergibt sich – vorbehaltlich der Besonderheiten bei überwiegenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – eine Fristverlängerung bis zum 31. Mai 2022.

4. BMF zur Festsetzung von Zinsen

Mit BMF-Schreiben vom 17. September 2021 (**BStBI I 2021, 1759**) und 3. Dezember 2021 (**BStBI I 2021, 2227**) hat die Finanzverwaltung auf die Entscheidung des BVerfG zur teilweisen Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsungszinsen reagiert. Neben dem Hinweis, dass wir Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 das bisherige Recht weiter anzuwenden ist, regelt das Schreiben die verschiedenen Formen der Festsetzung, Änderung oder Aussetzung der Festsetzung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019.

Neue Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 sind unzulässig. Unanfechtbare Zinsfestsetzungen genießen Bestandskraft, dürfen aber nicht vollstreckt werden. Für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 werden zunächst alle Zinsfestsetzungen nach § 165 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Satz 2 Nr. 2 und § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ausgesetzt.

Bei Änderung der bisherigen Zinsfestsetzung ist im Umfang der betragsmäßig neu festzusetzenden Zinsen die Festsetzung auszusetzen. Für Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 ist die Zinsfestsetzung für endgültig zu erklären. Die Angabe der genauen Maßnahmen und die vorgegebenen Erläuterungstexte richten sich im Wesentlichen an die Finanzbehörden.

Unter IV. ist die Abwicklung von Einspruchsfällen, unter V. von rechtshängigen Fällen und unter VI. die Aussetzung der Vollziehung geregelt.

Bedeutsam ist die Regelung unter **VII. zu Zinsen nach den §§ 234 bis 237 AO**. Soweit derartige Zinsen vorläufig festgesetzt worden sind, sollen die Zinsfestsetzungen nur dann für

endgültig erklärt werden, wenn der Zinsschuldner dies beantragt oder der Zinsbescheid aus anderen Gründen aufzuheben oder zu ändern ist. Einsprüche seien als unbegründet zurückzuweisen. Für die Aussetzung der Vollziehung gilt der AEAO zu § 361 Tz. 8.2. Die Anrechnung von Zinsen nach § 233a AO auf Stundungs-, Hinterziehungs-, Prozess- und Aussetzungszinsen soll ggf. angepasst werden.

Für die Verzinsungszeiträume ab 2019 hat das BMF seine Regelungen zur Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren (IV.) und insbesondere zu Hinterziehungszinsen bzw. der Anrechnung von Vollverzinsungszinsen auf Hinterziehungszinsen mit dem Schreiben vom 3. Dezember 2021 korrigiert. Nunmehr ist angewiesen,

Hinterziehungszinsen nach § 235 AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 sind gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig festzusetzen, soweit für denselben Zeitraum nach § 233a AO festgesetzte Nachzahlungszinsen auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden (vgl. § 235 Abs. 4 AO).

Das Gleiche gilt in Änderungs- oder Berichtigungsfällen, wenn die bisherige Festsetzung der Hinterziehungszinsen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder in vollem Umfang nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig ergangen ist.

Ist die vorangegangene, nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Zinsfestsetzung nicht oder nur teilweise vorläufig ergangen, ist die geänderte oder berichtigte Zinsfestsetzung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 nur im Umfang der betragsmäßig neu festzusetzenden Hinterziehungszinsen und ggf. im Umfang der bisher vorläufigen Festsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig festzusetzen, soweit für denselben Zeitraum nach § 233a AO festgesetzte Nachzahlungszinsen auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden.

5. Allgemeinverfügungen der Länder zu Zinsen

Mit Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29. November 2021 (**BStBI I 2021, 2159**) sind anhängige und zulässige Einsprüche gegen die Festsetzung von Zinsen gemäß § 233a AO für Verzinsungszeiträume vor dem 1. Januar 2019 zurückgewiesen worden, soweit mit den Einsprüchen die Verfassungswidrigkeit des Zinssatzes geltend gemacht worden ist. Das gleiche gilt für Anträge auf Änderung.

6. Pandemiebezogene Erleichterungen und deren Grenzen

Grundlegend Neues ist in den nachfolgend beschriebenen drei BMF-Schreiben und dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder nicht enthalten. Im Wesentlichen handelt es sich um Verlängerungen bisher bereits eingeführter Billigkeitsmaßnahmen. Interessant ist aber auch die Entscheidung des **AG Ludwigshafen** zu den Grenzen der Billigkeitsanweisungen.

Mit **BMF-Schreiben** vom 7. Dezember 2021 (**BStBl I 2021, 2228**) sind die steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus verlängert worden. Danach können Stundungen zunächst längstens **bis zum 31. März 2022** erfolgen. Ggf. sind Anschlussstundungen bis zum **30. Juni 2022** möglich. Ebenso kann auf Vollstreckungsmaßnahmen durch Gewährung von Vollstreckungsaufschub verzichtet werden.

In Tz. 1.4 und Tz. 2.3 ist ausgeführt, dass die Behörden auf die Erhebung von **Stundungszinsen** verzichten und den Erlass von Säumniszuschlägen aussprechen können. Weiterhin können – wie bisher – in einem vereinfachten Verfahren Vorauszahlungen angepasst werden.

Mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der andauernden Auswirkungen des Coronavirus vom 9. Dezember 2021 (**BStBl I 2021, 2478**) sind auch die Billigkeitsmaßnahmen zur Gewerbebesteuer verlängert worden.

Praxishinweis

Voraussetzung aller Billigkeitsentscheidungen ist, dass die antragstellenden Steuerpflichtigen **nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich durch die Corona-Krise betroffen sind**. Ohne Darlegung der Verhältnisse greifen die Erleichterungen der Verwaltungsanweisungen nicht.

Die **Grenzen der Billigkeitsmaßnahmen** zeigt eine aktuelle Entscheidung des **Amtsgerichts Ludwigshafen** (Beschluss vom 7. September 2021 3 d IN 60/21, **ZInsO 2021, 2399**) auf, in der das Amtsgericht ausgeführt hat, bei der Beurteilung der Zulässigkeit eines Insolvenzantrages komme es nicht auf die Frage an, ob das antragstellende Finanzamt die Antragsforderungen wegen des BMF-Schreibens zur Stundung während der Corona-Pandemie hätte stunden müssen. Für das Insolvenzgericht sei lediglich relevant, dass die Forderung nicht gestundet worden sei.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass es sich um Steuerforderungen in erheblicher Höhe gehandelt habe, die bereits längere Zeit fällig gewesen seien. Danach sei es nicht zu beanstanden, wenn das FA trotz der Erleichterungen im Allgemeinen im konkreten Fall von einer Stundung abgesehen habe.

Praxishinweis

Ein möglicher Verstoß gegen die Selbstbindung der Verwaltung aufgrund der allgemeinen Anweisungen führt nicht zur zwangsweisen Stundung von Abgaben. Diese bleibt eine Ermessensentscheidung.

Mit BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2021 (**BStBI I 2021, 2500**) zu umsatzsteuerlichen Billigkeitsmaßnahmen und vom 15. Dezember 2021 (**BStBI I 2021, 2476**) zu ertragsteuerlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene sind die vorangegangenen Billigkeitsregeln (**BStBI I 2020, 498 und 543 sowie BStBI I 2021, 57**), also der vereinfachte Zuwendungsnachweis bei Spenden und weitere Maßnahmen zur Förderung steuerbegünstigter Körperschaften sowie umsatzsteuerliche Billigkeitsregelungen bis zum 31. Dezember 2022 verlängert worden.

7. Zur Auskunftspflicht nach § 138 AO

Mit BMF-Schreiben vom 17. September 2021 (**BStBI I 2021, 1762**) hat die Verwaltung die konkrete Erfüllung der Auskunftspflicht nach § 138 Abs. 1b AO neu beschrieben. Die konkret zu machenden Angaben sind in den jeweiligen Fragebögen, die für die verschiedenen Anwendungsfälle zu nutzen sind, vorgegeben. Die Steuerpflichtigen werden zur elektronischen Übermittlung verpflichtet.

8. Definitionsschreiben

Eine Besonderheit stellt das BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2021 (**BStBI I 2021, 2020**) zur Auslegung des **Begriffs „offener Fall“** in Art. 97 § 31 Satz 3 EGAO dar.

Art. 97 § 31 Satz 3 EGAO lautet

§ 138a Abs. 2 AO in der am 29. Dezember 2020 geltenden Fassung ist auf alle **offenen Fälle** anzuwenden.

Das BMF konkretisiert in dem oben bezeichneten Schreiben den häufig verwendeten Begriff des „offenen Falles“ ganz konkret für die Anwendungsfälle des § 138a AO. Ein offener Fall liegt danach vor, wenn bis zum 28. Dezember 2020 kein länderbezogener Bericht eingereicht worden ist, der den vom Gesetz gestellten technischen Anforderungen genügt. Kein offener Fall soll vorliegen, wenn ein den technischen Anforderungen entsprechender, aber korrekturbedürftiger Bericht eingereicht worden ist.

9. Verwaltungsanweisungen zu Stundung und Erlass etc.

Mit BMF-Schreiben vom 2. November 2021 (**BStBl I 2021, 2153**) und gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom gleichen Tag (**BStBl I 2021, 2154**) sind die Regelungen über die Zuständigkeit für die Entscheidung über Billigkeitsmaßnahmen neu gefasst worden. Bei abweichenden Festsetzungen oder Steuererlass über 200.000 € kann z.B. eine Mitwirkung des BMF erforderlich werden.

10. Sonstige Verwaltungsanweisungen

- a. Mit BMF-Schreiben vom 5. Juli 2021 (**BStBl I 2021, 903**) ist geregelt worden, dass die geänderte Fassung des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (**Umsatzgrenze für Buchführungspflicht**) auf Umsätze der Kalenderjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen.
- b. Unter dem 30. August 2021 hat das BMF eine neue Liste der Gründe für **Vorläufigkeitsveranlagungen** nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO veröffentlicht (**BStBl I 2021, 1042**).
- c. Das BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2021 zu den Einzelaufzeichnungspflichten nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO (**BStBl I 2021, 1870**) sieht Erleichterungen für Prostituierte vor.
- d. Mit BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2021 ist die **Richtsatzsammlung 2020** (**BStBl I 2022, 4**) veröffentlicht worden.

IV. VERFASSUNGSRECHT UND EU-RECHT

1. Entscheidungen zur Verfassungswidrigkeit der Säumniszuschläge

> Gesetzliche Norm	§ 240 AO, § 69 FGO
> Zugrundeliegender Streitfall	AdV wegen Verfassungswidrigkeit von SZ
> Entscheidung des Gerichts	FG Münster Beschluss vom 12. Oktober 2021 12 V 901/20
> Bemerkungen	Verfahren nach § 69 Abs. 6 FGO
> Fundstellen	EFG 2021, 2035

1.1. Vorbemerkung

Das FG Düsseldorf hatte sich bereits mit Urteil vom 22. April 2021 12 K 1420/20 AO (Revision unter VII R 19/21 anhängig), **EFG 2021, 1962** der Ausgangsentscheidung des FG Münster in dem Verfahren wegen Aufhebung der Vollziehung (Beschluss vom 29. Mai 2020 12 V 901/20 AO, EFG 2020, 1053) angeschlossen und unabhängig von der Rechtsprechung des BFH keine ernstlichen Verfassungszweifel an den Säumniszuschlägen erkannt.

1.2. Beschluss Sachverhalt

In dem Verfahren vor dem FG Münster war zunächst parallel zum Einspruchsverfahren die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Abrechnungsbescheides ausschließlich hinsichtlich des gedachten Zinsanteiles der Säumniszuschläge begehrt worden. Das FG Münster hatte den Antrag abgelehnt (Beschluss vom 29. Mai 2020 12 V 901/20 AO, **EFG 2020, 1053**). Der BFH hatte daraufhin mit **Beschluss vom 26. Mai 2021** (VII B 13/21 (AdV), juris) die Entscheidung des FG Münster aufgehoben und die begehrte Aufhebung der Vollziehung für Jahre ab 2012 gewährt.

Nach der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsungszinsen einschließlich der Weitergeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 31. Dezember 2018 beantragte das zuständige FA nach § 69 Abs. 6 FGO beim FG Münster, bei dem zwischenzeitlich die Klage gegen den Abrechnungsbescheid anhängig ist, die Änderung des AdV-Beschlusses.

1.3. Entscheidung des FG

Das FG ging davon aus, dass es als Gericht der Hauptsache im Sinne des § 69 Abs. 3, 6 FGO zur Entscheidung über den Änderungsantrag berufen sei. Durch die Entscheidung des BVerfG (BGBl. I 2021, 4303) lägen veränderte Umstände vor, die das Finanzamt berechtigten, eine Änderung des ursprünglichen Beschlusses zu verlangen.

Sodann hob das FG den Aussetzungsbeschluss des BFH auf und lehnte die Aufhebung der Vollziehung von Säumniszuschlägen für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2018 ab. Wenn das BVerfG eine Weitergeltungsanordnung für die Vorschriften zur Vollverzinsung ausgesprochen habe, müsse dies erst recht für Säumniszuschläge gelten.

Praxishinweis

In Anbetracht der Zinsentscheidung des BVerfG erscheint es nahezu ausgeschlossen, dass es zu einer Entscheidung kommen könnte, wonach Säumniszuschläge für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2018 wegen Verfassungswidrigkeit der Höhe nicht erhoben werden dürfen.

Praxishinweis

Auch Entscheidungen des BFH im Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung können ggf. nach § 69 Abs. 6 FGO vom dann zuständigen Gericht der Hauptsache geändert werden.

2. BFH zum strukturellen Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben

> Gesetzliche Normen	Art. 3 GG
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Gleichheit im Belastungserfolg
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 16. September 2021 IV R 34/18
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	DStR 2021, 2956

2.1. Urteilssachverhalt

Die Klägerin betrieb mehrere Gaststätten und Hotelbetriebe in Form einer GmbH & Co. KG. Für sie wurde für den Veranlagungszeitraum 2015 u. a. der Gewinn erklärungsgemäß festgestellt.

Dagegen richtete sich die von ihr erhobene Sprungklage, mit der die Klägerin geltend machte, hinsichtlich der Erfassung von Bareinnahmen bei bargeldintensiven Betrieben liege ein vom Gesetzgeber zu verantwortendes **strukturelles Vollzugsdefizit** vor, das eine gleichmäßige Besteuerung aller Marktteilnehmer verhindere. Die Besteuerung ihrer ordnungsgemäß ermittelten Bareinnahmen in vollem Umfang verstoße daher gegen den Gleichheitsgrundsatz (**Art. 3 GG**), da nach internationalen Studien **mindestens 15 % der Bareinnahmen hinterzogen** würden. Die Klägerin begehrte neben einer Vorlage an das BVerfG eine Erhöhung ihres deklarierten und veranlagten Verlusts. Das Finanzgericht wies die Klage ohne Vorlage an das BVerfG ab. Auch die Revision hatte keinen Erfolg.

2.2. Entscheidungsgründe

Der BFH war nicht davon überzeugt, dass im Streitjahr 2015 hinsichtlich der Erfassung von Bareinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus bargeldintensiven Betrieben, insbesondere bei solchen der Gastronomie, ein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit bestand habe, das zur (ggf. partiellen) Nichtigkeit der materiellen Steuernormen hätte führen können. Eine Aussetzung des Verfahrens und eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG komme danach nicht in Betracht.

Unter Rückgriff auf die einschlägige Rechtsprechung des BVerfG ging auch der BFH davon aus, dass eine Situation, bei der die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens **prinzipiell verfehlt** werde, zur Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlagen führen könne. Nicht zur Verfassungswidrigkeit führten Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen könnten. **Zur Gleichheitswidrigkeit führe nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.** Das materielle Steuergesetz müsse in ein normatives Umfeld eingebettet werden, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleiste. Dafür geeignete Instrumente seien der **Quellensteuerabzug** oder die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das **Verifikationsprinzip**.

Dabei sei maßgeblich auf den Regelfall des Besteuerungsverfahrens abzustellen. Außerdem seien Maßnahmen des Gesetzgebers, die dieser während der Regelfestsetzungsfrist von vier Jahren zur Verbesserung des Steuervollzugs ergreife, bei der Beurteilung einzubeziehen.

Im Ergebnis kommt der BFH unter weitgehendem Verweis auf die Entscheidung des FG zu dem Schluss, ein strukturelles Vollzugsdefizit habe auch unter Berücksichtigung der Marktteilnehmer mit offener Ladenkasse im Vergleich zu solchen mit einer Registrierkasse nicht bestanden. Zwar liege insoweit infolge der Manipulationsmöglichkeiten von Kassenaufzeichnungen ein ernst zunehmendes Problem für den gleichmäßigen Steuervollzug vor, die Gleichheit im Belastungserfolg werde aber nicht prinzipiell verfehlt.

Neben den umfangreichen Erklärungspflichten habe ohne weitere Voraussetzung bei Marktteilnehmern mit offener Ladenkasse eine **Außenprüfung** oder eine **Umsatzsteuer-Nachschau** durchgeführt werden können. Den Einwand der Klägerin, die meisten Unternehmen mit offener Ladenkasse seien Kleinunternehmen im Sinne des § 19 UStG und unterlägen nicht der Umsatzsteuer, wies der BFH als unzutreffend zurück. Auch habe es **mathematische und stochastische Testmöglichkeiten** zur Überprüfung von offenen Ladenkassen gegeben.

Soweit der BFH im Jahr 2017 im vorläufigen Rechtsschutz eingeräumt habe, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und einer offenen Ladenkasse **systembedingt keine Vollständigkeitsgewähr** gegeben sein könne und daher dieser Tatbestand **keine Berechtigung zur Vollschätzung** eröffne, könne das im Streitjahr 2015 keine Auswirkung haben. Außerdem bestünden umfangreiche Möglichkeiten und rechtliche Befugnisse zu Kontrollmitteilungen.

Im Zeitraum nach 2015 sei außerdem die **Kassen-Nachschau** eingeführt worden, die eine noch weitergehende Verifikation, z.B. das Recht, einen sofortigen Kassenssturz zu verlangen, ermögliche. Auch die vielfältigen Maßnahmen des Gesetzgebers und der Verwaltung nach der Grundsatzentscheidung des BVerfG seien zu berücksichtigen.

Selbst wenn man davon ausgehe, es habe 2015 ein Vollzugsdefizit bestanden, sei ein solches dem Gesetzgeber jedenfalls nicht zuzurechnen. Die 2015 geltenden Normen seien nicht widersprüchlich auf Ineffektivität angelegt gewesen. Dabei bleibe offen, ob überhaupt eine Untätigkeit des Gesetzgebers im Sinne einer widersprüchlichen auf Ineffektivität ange-

legten Normierung verstanden werden könne. Auch eine aus politischen Gründen unterlassene Besteuerung sei nicht erkennbar.

Auch wenn danach im Streitjahr nach Ansicht des BFH kein strukturelles Vollzugsdefizit im Bereich der bargeldintensiven Betriebe mit offener Ladenkasse vorlag, entbinde dies den Gesetzgeber nicht von seiner Pflicht, die **offensichtlich bestehenden tatsächlichen Vollzugsprobleme bei der Besteuerung von Betrieben mit offenen Ladenkassen** insbesondere im Bereich der Gastronomie sorgsam zu beobachten und alsbald zu prüfen, ob die seit 2016 ergriffenen gesetzgeberischen Maßnahmen zu einer Verbesserung des Vollzugs auch in diesem Bereich geführt haben. Bei der danach erforderlichen Evaluierung könne ggf. auch die fortschreitende Digitalisierung zu berücksichtigen sein.

2.3. Folgen

Mit der in Rdnr. 48 der Entscheidungsgründe formulierten Verpflichtung des Gesetzgebers zur Evaluation der ergriffenen Maßnahmen wird der BFH ein wenig übergriffig. Ähnlich wie das BVerfG formuliert er Anforderungen an zukünftige Gesetze. In der Sache werden die Bemühungen des Gesetzgebers um verbesserte Sachverhaltsaufklärung im Bereich bargeldintensiver Betriebe dahingehend gewürdigt, dass nicht nur im Jahr 2015, sondern auch in den Folgejahren kein strukturelles Erhebungsdefizit vorlag.

Praxishinweis

Niemand hat Anspruch auf Gleichheit im Unrecht.
Bareinnahmen ordentlich erfassende Unternehmen haben keinen Anspruch darauf, einen Abschlag von ihren Bareinnahmen vorzunehmen, weil andere bargeldintensive Unternehmen Steuern hinterziehen.

3. EuGH zum Wegfall der Bindungswirkung einer Revisionsentscheidung

> Gesetzliche Normen	Kein Steuerrechtsfall
> Zugrundeliegender Streitfall	Hier interessierend: Bindungswirkung zurückverweisender Revisionsentscheidung nach gegenläufiger EuGH-Entscheidung
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 9. September 2021 C-107/19
> Fundstellen	NJW 2021, 3173

3.1. Urteilssachverhalt (nur prozessualer Ablauf) und Entscheidungsgründe

Ein Gericht hatte eine Rechtsfrage entschieden, war aber vom Obersten Gericht aufgehoben worden, das die Sache zur materiellen Entscheidung an das Ausgangsgericht zurückverwies. Das Ausgangsgericht legte daraufhin die Rechtsfrage dem EuGH vor und verband die Vorlage mit der weiteren Frage, ob der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts dazu führen könne, dass die Bindungswirkung an die Rückverweisungsentscheidung entfalle (vgl. genaue Frageformulierung Rdnr. 44).

Der EuGH entschied, dass das Ausgangsgericht, das von der Möglichkeit der Vorlage nach Art. 267 AEUV Gebrauch gemacht habe, an die Auslegung der fraglichen Vorschriften durch den EuGH gebunden sei und ggf. von der Beurteilung eines höheren Gerichtes abweichen müsse, wenn es angesichts der EuGH-Auslegung der Auffassung sei, die Entscheidung des höheren Gerichtes entspreche nicht dem Unionsrecht.

Das Ausgangsgericht sei verpflichtet, für die volle Wirksamkeit von Art. 267 AEUV Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls die nationalen Verfahrensvorschriften, die es verpflichteten, das nationale Recht in seiner Auslegung durch das oberste Gericht anzuwenden, aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lasse, wenn die Auslegung durch das oberste Gericht nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sei.

3.2. Folgen

Die Folgen sind bei den FG bereits spürbar. Schon zuvor war in spannenden und regelmäßig mit hohen Streitwerten versehenen Verfahren nach Rückverweisung durch den BFH von Seiten der Prozessbevollmächtigten „angeregt“ worden, die vom BFH nicht zum Anlass für eine Vorlage an den EuGH herangezogenen Rechtsfragen im Rahmen eines Vorlageverfahrens durch das FG klären zu lassen und so die BFH-Entscheidung zu umgehen. Insbesondere in Verfahren, bei denen eine unterschiedliche Auslegung des Gesetzes durch FG und BFH Ursache der Rückverweisung ist, kann auch das FG bei entsprechender europarechtlicher Problematik versuchen, über den EuGH die eigene Rechtsauffassung durchzusetzen.

Praxishinweis

Die Bindung an eine rückverweisende Revisionsentscheidung kann entfallen, wenn ein danach durchgeführtes Vorlageverfahren nach Art. 267 AEUV zur Feststellung einer unionsrechtswidrigen Auslegung der maßgeblichen Rechtsvorschriften durch den BFH führt.

4. EuGH zu Voraussetzungen für Absehen von einer Vorlage

> Gesetzliche Norm	Urteil in Sachen „Consortio“
> Zugrundeliegender Streitfall	Frage nach den Voraussetzungen der Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 6. Oktober 2021 C-561/19
> Bemerkungen	Bestätigung der C.I.L.F.I.T.-Entscheidung
> Fundstellen	NJW 2021, 3303

4.1. Hinweis

In dem Verfahren hatte Generalanwalt Bobek vorgeschlagen, von der sehr strengen Rechtsprechung zur Verpflichtung der Durchführung von Vorlageverfahren, wie sie in der C.I.L.F.I.T.-Entscheidung ihren Niederschlag gefunden hat, abzuweichen. Stattdessen bestätigte der EuGH die Bezugsentscheidung.

4.2. Urteilsgründe

In Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung führt der EuGH in Rdnr. 32/33 der Entscheidung aus:

Ein einzelstaatliches Gericht ist, soweit gegen seine Entscheidung kein Rechtsmittel gegeben ist, grundsätzlich verpflichtet, den Gerichtshof gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV anzurufen, wenn sich in einem bei ihm anhängigen Verfahren eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts stellt (...).

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshof kann ein einzelstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, von dieser Pflicht nur dann befreit werden, wenn es festgestellt hat, **dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt** (vgl. Urteile vom 6. Oktober 1982, Cilfit u.a., 283/81, EU:C:1982:335, ...).

Selbstverständlich bestätigt der EuGH, dass die nationalen Gerichte in eigener Zuständigkeit beurteilen, ob eine Entscheidung des EuGH erforderlich ist (Rdnr. 34) und wie die Vorlagenfragen ggf. zu formulieren sind (Rdnr. 55).

Eine Vorlageverpflichtung besteht nicht, wenn die streitbefangene Auslegung des Unionsrechts nicht entscheidungserheblich ist. Eine entscheidungserhebliche Frage löse keine Verpflichtung zur Vorlage aus, wenn die gestellte Frage bereits Gegenstand eines Vorabentscheidungsverfahrens gewesen sei oder eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vorliege, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst sei (Rdnr. 36) oder wenn die richtige Auslegung des Unionsrechts derartig offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt (Rdnr. 39). Eine derartige Situation ist aber nur dann gegeben, wenn das entscheidende Gericht davon überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde. Dabei ist zu beachten, dass die **Vorschriften des Unionsrechts in mehreren Sprachen** abgefasst sind und jede Sprachfassung gleichermaßen verbindlich ist. Eine eindeutige Lösung kann daher nicht auf der Basis einer einzelnen Sprachfassung gefunden werden.

Jedenfalls wenn dem letztinstanzlichen Gericht das Vorliegen voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen des gleichen oder anderer Mitgliedstaaten zur Auslegung einer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Vorschrift des Unionsrechts zur Kenntnis gebracht wird, muss es bei seiner Beurteilung der Frage, ob es an einem vernünftigen Zweifel in Bezug auf die richtige Auslegung der fraglichen Unionsrechtsvorschrift fehlt, besonders sorgfältig sein und das Ziel der einheitlichen Auslegung des Unionsrechtes beachten.

Nationale Verfahrensvorschriften, nach denen erst im Verlauf eines Verfahrens vorgebrachte Überlegungen möglicherweise aus Unzulässigkeitsgründen keine Entscheidungsrelevanz entfalten können (z.B. Klageänderung oder -erweiterung), dürfen angewandt werden, soweit sie nicht gegen die Grundsätze der **Äquivalenz und der Effektivität** verstoßen.

Die Entscheidung des EuGH endet mit der Beantwortung der verfahrensrechtlichen Frage in Rdnr. 66:

Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 267 AEUV dahin auszulegen ist, dass ein innerstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Pflicht nachkommen muss, eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts dem Gerichtshof vorzulegen, es sei denn, es stellt fest, dass diese Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen. Ein solches Gericht kann nicht allein deshalb von dieser Pflicht befreit werden, weil es den Gerichtshof im Rahmen derselben nationalen Rechtssache bereits um Vorabentschei-

dung ersucht hat. Es kann jedoch aus Unzulässigkeitsgründen, die dem Verfahren vor ihm eigen sind, davon absehen, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt bleiben.

4.3. Folgen

Der in Teilen der Literatur erhoffte oder prognostizierte Paradigmenwechsel ist ausgeblieben. Der EuGH bestätigt die Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 1982. Es bleibt bei der strengen Vorlageverpflichtung. Damit bleibt auch die darauf hinzielende Rechtsprechung des BVerfG unverändert.

Praxishinweis

Keine Änderung bei der strengen Vorlageverpflichtung nach 267 AEUV.

5. Hinweis zu EuGH contra Verfassungsgerichte

> Gesetzliche Norm	Art 2, Art 4 Abs 3, Art 19 Abs 1 Unterabs 2 EUVtr, § 325 Abs 1 AEUV, Art 47 EUGrdrCh
> Zugrundeliegender Streitfall	Rechtsstaatsproblematik in Rumänien
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 21. Dezember 2021 C-357/19 u.a.
> Bemerkungen	Entscheidung der großen Kammer
> Fundstellen	juris

5.1. Vorbemerkung

In einer Pressemitteilung der europäischen Kommission vom 2. Dezember 2021 wird über die Einstellung des Verfahrens gegen Deutschland wegen des EZB-Urteils informiert:

Die EU Kommission hat am 2.12.2021 das Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen des Urteils des BVerfG vom 5.5.2020 zum Anleihenkaufprogramm der EZB („PSPF“) eingestellt.

Zuvor hatte Deutschland förmlich erklärt, dass es den Vorrang des EU-Rechts anerkennt und eine Wiederholung einer Ultra-vires-Feststellung künftig aktiv vermeiden wird.

Die Kommission hält es aus drei Gründen für angemessen, das Vertragsverletzungsverfahren einzustellen:

- Erstens hat Deutschland in seiner Antwort auf das Aufforderungsschreiben sehr weitreichende Zusagen gemacht. Insbesondere hat Deutschland förmlich erklärt, dass es die Grundsätze der Autonomie, des

Vorrangs, der Wirksamkeit und der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts sowie die in Art. 2 EUV niedergelegten Werte, darunter insbesondere die Rechtsstaatlichkeit, bekräftigt und anerkennt.

•Zweitens erkennt **Deutschland** ausdrücklich die Autorität des EuGH an, dessen Entscheidungen endgültig und verbindlich sind. Die **Kommission** ist ferner der Auffassung, dass die Rechtmäßigkeit von Handlungen der Unionsorgane nicht Gegenstand von Verfassungsbeschwerden vor deutschen Gerichten sein kann, sondern nur durch den EuGH überprüft werden kann.

•Drittens verpflichtet sich die Bundesregierung unter ausdrücklicher Bezugnahme auf ihre in den Verträgen verankerte Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit, alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu nutzen, um eine Wiederholung einer „ultra vires“-Feststellung in Zukunft zu vermeiden, und in dieser Hinsicht eine aktive Rolle zu übernehmen.

5.2. Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2021

Die 49 Seiten umfassende Entscheidung des EuGH kann hier aus Zeit- und Platzgründen nicht referiert werden. Ihre Bedeutung kann aber kaum unterschätzt werden.

Für das Steuerrecht und alle Mitgliedstaaten von entscheidender Bedeutung dürfen die Ausführungen des EuGH in den Rdnrn. 244 ff. der Entscheidung sein. Dort führt der EuGH unter Bezugnahme auf seine eigene Rechtsprechung und das Gutachten zum EWR-Abkommen sowie die **Erklärung Nr. 17 zum Vertrag von Lissabon** zum Vorrang des Unionsrechtes in Rdnr. 251 aus:

Somit kann nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass sich ein Mitgliedstaat auf Bestimmungen des nationalen Rechts beruft, auch wenn sie Verfassungsrang haben. Nach ständiger Rechtsprechung sind die Wirkungen des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts nämlich für alle Einrichtungen eines Mitgliedstaats verbindlich, ohne dass dem insbesondere die innerstaatlichen Bestimmungen, auch wenn sie Verfassungsrang haben, entgegenstehen könnten.

5.3. Folgen

Der EuGH bekräftigt in der Entscheidung nicht nur sein Letztentscheidungsrecht in allen Fragen des Europarechts, sondern in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung den **Rang einer Verfassung für die europäischen Verträge**. Die Frage, die sich nicht nur für das Steuerrecht stellt, ist somit die Frage der Letztentscheidung über die Rechte, die an die Union übertragen worden sind, also insbesondere die Frage der Kompetenz-Kompetenz, also z.B. auch, ob die Union Vorgaben für die direkte Besteuerung machen kann, für die ihr nach Art. 110 bis 113 AEUV keine Kompetenzen übertragen worden sind.

Die spannende Frage liegt in dem zweiten und dritten Absatz der Pressemitteilung der Kommission offen zu Tage. Deutschland erkennt die Autorität des EuGH selbstverständlich an. Die Kommission will aber feststellen, verfassungswidrige Handlungen von EU-Organen könnten nicht vor dem BVerfG angegriffen werden. Die Regierung will sich nur bemühen, die ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu nutzen, um in Zukunft eine Wiederholung einer Ultra-vires-Feststellung aktiv zu vermeiden.

Praxishinweis

Der Streit um das Letztentscheidungsrecht über die Grenzen der Kompetenzen der Union ist weiter offen.

V. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZU DEN ALLGEMEINEN TEILEN DER AO**1. Hinweis zu § 27 AO**

Mit Urteil vom 12. Juli 2021 (VI R 13/19, **BStBl II 2021, 839**) entschied der BFH, dass anders als bei Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO für deren Aufhebung die Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht erforderlich sei. Das Zustimmungserfordernis schütze den Steuerpflichtigen vor willkürlichen Vereinbarungen, die z.B. dazu führen könnten, dass ein anderes Finanzgericht (gesetzlicher Richter) für ihn zuständig würde. Mit der Aufhebung werde demgegenüber nur die gesetzliche Zuständigkeit wiederhergestellt.

2. Hinweis zu § 37 Abs. 2 AO

Mit Beschluss vom 31. August 2021 (VII B 64/20, **BFH/NV 2022, 6**) bestätigte der BFH seine Rechtsprechung zu **§ 37 Abs. 2 AO**. Rückzahlungsansprüche richten sich gegen den Leistungsempfänger, der nicht mit dem Empfänger einer Überweisung identisch sein muss. Ein Dritter (im Streitfall Insolvenzverwalter) ist folglich trotz Entgegennahme der Erstattung dann nicht Leistungsempfänger, wenn er lediglich als Zahlstelle, unmittelbarer Vertreter oder Bote für den materiell Erstattungsberechtigten die Zahlung empfangen hat.

3. Hinweis zu § 149 Abs. 3 AO bei Steuererklärung des Beraters

Der BFH bestätigt mit Beschluss vom 27. August 2021 (VIII B 36/21, **BFH/NV 2021, 1461**) seine Rechtsprechung, wonach Angehörige der steuerberatenden Berufe mit der Erstellung der eigenen Steuererklärung nicht beauftragt worden seien und deshalb nicht in den Genuss der verlängerten Abgabefristen kämen. Das gelte auch in den Fällen der Zusammenveranla-

gung, da es sich um eine gemeinschaftliche verfahrensrechtliche Verpflichtung beider Ehegatten handle.

4. Hinweis zur Zuständigkeit der Kindergeldkassen NW

Mit Urteil vom 7. Juli 2021 (III R 21/18, **BFH/NV 2021, 1457**) bestätigte der BFH seine Rechtsprechung zur Gesamtzuständigkeit von Kindergeldkassen. Die Gesamtzuständigkeit umfasse auch die Zuständigkeit für das Erhebungsverfahren. Die Konzentration der Aufgaben des Erhebungsverfahrens beim **Inkasso-Service Recklinghausen** und der Familienkasse Nordrhein-Westfalen Nord sei daher rechtswidrig gewesen.

Insoweit wird auch auf die Entscheidung vom 25. Februar 2021 (III R 36/19, **BFH/NV 2021, 956**) hingewiesen, die in aktuell 3-2021, 94 kurz besprochen worden ist.

5. BFH zur Gemeinnützigkeit eines englischen College

> Gesetzliche Normen	§§ 51, 52, 55, 57, 62 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Gemeinnützigkeit
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 24. März 2021 V R 35/18
> Fundstellen	BStBl II 2021, 657

5.1. Vorbemerkung

Die amtliche Veröffentlichung dieser augenscheinlich einen Einzelfall betreffenden Entscheidung des BFH kann wohl in dem Sinne verstanden werden, dass die Finanzverwaltung die Gleichbehandlung von gemeinnützigen Einrichtungen im Ausland mit inländischen Körperschaften dem Grunde nach akzeptiert.

5.2. Beschlusssachverhalt

Ein englisches College bezog unter anderem Vermietungseinkünfte aus einer in der Bundesrepublik belegenen Immobilie. Der Streit drehte sich um die Besteuerung der Vermietungseinkünfte im Jahr 2009.

Nachdem der BFH das dem Begehren der Klägerin stattgebende Urteil des FG Berlin-Brandenburg wegen fehlender Feststellungen aufgehoben hatte, gab das FG der Klage – nach entsprechender ergänzender Sachverhaltsaufklärung – auch im zweiten Rechtszug

statt. Entscheidend waren die Feststellungen zur rechtlichen Struktur des Colleges sowie zur Auslegung der Satzung und des historischen Gründungspatents aus dem Jahr 1555. Der BFH wies die dagegen gerichtete Revision, mit der indirekt insbesondere Mängel der Satzung und der zeitnahen Mittelverwendung gerügt wurden, als unbegründet zurück.

5.3. Entscheidungsgründe

Über den Einzelfall hinausgehend von Bedeutung sind die Ausführungen zur fehlenden Revisibilität der Auslegung ausländischen Rechts und ausländischer Verträge. So führt der BFH in Rdnr. 40/41 aus:

Denn es ist nicht nur die **Auslegung des ausländischen Rechts selbst irrevisibel**, sondern – als Bestandteil der Rechtsanwendung – auch die **Auslegung von Verträgen und Testamenten, die nach ausländischem Recht abgeschlossen wurden**. ...

Ähnlich wie bei Tatsachenfeststellungen ist das Revisionsgericht nur befugt zu prüfen, ob die vom FG vorgenommene Auslegung ohne Verfahrensverstoß zustande gekommen ist und ob sie gegen allgemeine Denkgesetze verstößt, nicht dagegen, ob Auslegungsregeln oder allgemeine Rechtsgrundsätze des ausländischen Rechts verletzt wurden.

Die weiteren Ausführungen befassen sich einerseits mit der Vergleichbarkeit ausländischer Gestaltungen mit der deutschen Stiftungsaufsicht (Rdnr. 42 bis 46) und den Anforderungen an die Darlegung der tatsächlichen Geschäftsführung, insbesondere der zeitnahen Mittelverwendung (Rdnr. 51 bis 53).

Die in vorangegangenen Entscheidungen problematische Prüfung des so genannten **Inlandsbezugs** durch Förderung von in Deutschland ansässigen Personen oder des Ansehens Deutschlands im Ausland erwies sich als unproblematisch, da deutsche Studenten an dem College ausgebildet worden waren.

5.4. Folgen

Es erscheint zweifelhaft, ob die Entscheidung infolge des ganz besonderen Sachverhaltes größere Bedeutung für die weiteren Entwicklungen hinsichtlich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit ausländischer Rechtssubjekte entfalten wird.

Über den Einzelfall hinaus wichtig sind die Ausführungen zur Notwendigkeit der Sachverhaltsaufklärung (vgl. Erster Rechtszug) und zur fehlenden Revisibilität gründlicher Tatbestandswürdigungen auf der Basis ausländischen Rechts.

Interessant wäre es gewesen, wenn sich der BFH im Hinblick auf die nachfolgend wiedergegebene Entscheidung auch mit den üblicherweise sehr hohen Studiengebühren britischer Einrichtungen beschäftigt hätte (vgl. dazu Hüttemann in GmbH-R 2021, 1277, 1281/82).

Praxishinweis

Sowohl die Auslegung ausländischen Rechts als auch die Auslegung von Verträgen und Testamenten, die nach ausländischem Recht abgeschlossen wurden, sind grundsätzlich irrevisibel.

6. BFH zur fehlenden Gemeinnützigkeit teurer Privatschule

> Gesetzliche Norm	§§ 52, 60a, 63 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Gemeinnützigkeit
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 26. Mai 2021 V R 31/19
> Bemerkungen	Verfassungsfrage
> Fundstellen	BStBl II 2021, 835

6.1. Vorbemerkung

Auch wenn der BFH seine Entscheidung zur hier betroffenen Ergänzungsschule – anders als das Finanzgericht – nicht kumulativ darauf gestützt hat, ist bei der Beurteilung von Privatschulen **Art. 7 Abs. 4 Satz 2, 3 GG**

Private Schulen als Ersatz für öffentliche Schulen bedürfen der Genehmigung des Staates und unterstehen den Landesgesetzen. Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn die privaten Schulen in ihren Lehrzielen und Einrichtungen sowie in der wissenschaftlichen Ausbildung ihrer Lehrkräfte nicht hinter den öffentlichen Schulen zurückstehen und **eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird.**

im Auge zu behalten.

6.2. Beschlusssachverhalt

Die Klägerin, eine Ergänzungsschule mit Englisch als erster Unterrichtssprache, erhob im Streitjahr 2014 Schulgebühren in Höhe von zwischen ca. 11.000 € und 17.000 € pro Jahr zzgl. Verwaltungsgebühren in Höhe von 400 € pro Jahr sowie einmalig anfallenden Einschreibegebühren in Höhe von 3.000 € bei bis zu drei Teilnahme-Schuljahren, von 5.000 € bei bis zu sechs und von 7.000 € bei mehr als sechs Teilnahme-Schuljahren.

Begabten Schülern aus Familien mit bestimmten Einkommen bot die Klägerin je nach Haushaltseinkommen der Eltern Voll- und Halbstipendien an. Voraussetzung war eine hinreichende akademische Qualifikation der Schüler. Kosten für Verpflegung, Transport, Material, besondere Veranstaltungen etc. waren in jedem Fall von den Eltern zu tragen. Die Klägerin gewährte außerdem leistungsunabhängige Geschwisterstipendien. Die Zahl der Schüler mit Stipendien lag bei ca. 10 %.

Das FA versagte der Klägerin die Gemeinnützigkeit, da einerseits infolge der hohen Studiengebühren keine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abs. 1 AO vorliege und andererseits eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen vorliege, die gegen die Verfassung verstoße. Die Revision hatte keinen Erfolg.

6.3. Entscheidungsgründe

Der BFH führte aus, der Träger einer Privatschule fördere mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge habe, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstelle.

Von einer Förderung der Allgemeinheit kann nur dann ausgegangen werden, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft hat, die Mitglieder sich dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen (...). Gemeinnützigkeitsschädlich sind daher Verpflichtungen zur Zahlung von laufenden Beiträgen, Aufnahmebeiträgen und Umlagen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet (...).

Entsprechendes gilt, wenn die Körperschaft nicht ihre Mitglieder, sondern Dritte fördert (...). Sollen die von einer Körperschaft verfolgten gemeinnützigen Zwecke durch die Förderung von Personen erreicht werden, die nicht Mitglieder der Körperschaft sind, liegt darin im Grundsatz nur dann eine Förderung der Allgemeinheit, wenn der geförderte Personenkreis sich zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.

Dabei steht es einer Förderung der Allgemeinheit nicht per se entgegen, wenn eine Körperschaft den Zugang zur Förderung nur gegen Entgelt gewährt, ...

Von diesen Rechtsgrundsätzen ausgehend, sei die Entscheidung des FG, die Schülerschaft der von der Klägerin betriebenen Schule stelle aufgrund der Höhe des Schulgeldes und der niedrigen Stipendiatenquote keinen Ausschnitt der Allgemeinheit dar, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Bei monatlichen Kosten für den Schulbesuch zwischen ca. 950 € und 1.450 € und einem monatlichen Haushaltsnettoeinkommen der Hälfte aller Haushalte bis zu 2.500 €, sei es jedenfalls möglich, dass sich die Schüler der Klägerin nicht als Ausschnitt der Allgemeinheit,

sondern als kleiner Kreis von Schülern wohlhabender Eltern darstelle. Die Situation verschärfe sich zusätzlich durch die neben den Schulgebühren anfallenden Kosten für Verpflegung, Material und besondere Veranstaltungen.

Bei der Berechnung der Stipendiatenquote sei nicht zu beanstanden, dass das FG die Stipendiaten in die Gesamtzahl der Schüler einbezogen habe. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin (keine staatliche Förderung, alternatives Schulmodell, Stärkung des Wirtschaftsstandorts) wies der BFH zurück. Auf sie käme es ohne Förderung der Allgemeinheit nicht an. Auch Vertrauensschutz infolge der Anerkennung der Satzung könne sie nicht beanspruchen, da zumindest die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein müsse, woran es fehle, wenn die Allgemeinheit nicht gefördert werde.

6.4. Folgen

In den Bundesländern bestehen Verwaltungsanweisungen, die eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern verhindern sollen (vgl. die Darstellung bei Fischer, jurisPR-SteuerR 43/2021, Anm. 2). Für Nordrhein-Westfalen gilt insoweit, dass eine Anerkennung als Ergänzungsschule im Primarbereich grundsätzlich voraussetzt, dass sich der Schulträger verpflichtet, einen substantiellen Anteil der entstehenden Kosten für einen nicht unerheblichen Teil der Schüler zu tragen (vgl. § 118 Abs. 3 Satz 2 Schulgesetz Nordrhein Westfalen). In einer differenzierten Gestaltung (Informationsblatt zu Ergänzungsschulen) werden insgesamt 25 % Stipendien gefordert. Das entspricht auch der Regelung in **Tz. 5. AEAO zu § 52 AO**.

Praxishinweis

Bei Privatschulen wird, wie aus der Rechtsprechung zur Gemeinnützigkeit von Golfclubs bekannt, eine Förderung der Allgemeinheit verneint, wenn infolge der Höhe der Schulgebühren nur Begüterten der Zugang eröffnet ist (vgl. auch Tz. 1.1 bis 1.3.2 des AEAO zu § 52 AO).

Praxishinweis

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die Veröffentlichung der Entscheidung im BStBl zum Anlass nimmt, neben der Gemeinnützigkeit von Privatschulen auch die Gemeinnützigkeit privater Hochschulen mit erheblichen Studiengebühren im Hinblick auf § 52 AO und das Sonderungsverbot in Art. 7 GG zu überprüfen.

7. Hinweis zur Gemeinnützigkeit bei Bekämpfung der Corona-Politik

> Gesetzliche Norm	§ 52 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Gemeinnützigkeit
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 18. August 2021 V B 25/21
> Bemerkungen	Vorläufiger Rechtsschutz
> Fundstellen	BStBl II 2021, 931

7.1. Vorbemerkung

Wie bereits in aktuell 3-2021, 37 mitgeteilt, hat der BFH das Verfahren in Sachen Gemeinnützigkeit von Attac mit Beschluss vom 10. Dezember 2020 V R 14/20, jetzt im **BStBl II 2021, 739**, abgeschlossen. Die gegen die Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde ist weiterhin unter dem **Az. 1 BvR 697/21** anhängig. An diese Entscheidung knüpft der BFH mit der aktuellen Entscheidung im vorläufigen Rechtsschutz an.

7.2. Beschlussssachverhalt

Ein im Jahr 2020 gegründeter Verein, der nach seiner Satzung die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege sowie die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens verfolgte, war durch Internetveröffentlichungen gegen die Coronapolitik, für die Einsetzung eines Untersuchungsausschusses und unter Zitat von Art. 20 Abs. 4 GG (Widerstandsrecht gegen die Abschaffung der staatlichen Ordnung und Demokratie) aufgetreten. Er bekämpfte die Maskenpflicht und sein Vorsitzender äußerte mehrfach öffentlich den Verdacht, andere Mächte hätten die Pandemie geplant und in deren Abhängigkeit hätten die Politiker Corona-Maßnahmen getroffen.

Das zuständige Finanzamt hielt die Grenzen der allgemein politischen Betätigung für überschritten und erließ einen Vorauszahlungsbescheid über Körperschaftsteuer mit Widerruf der Gemeinnützigkeit. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung dieses Bescheides war vor dem FG und dem BFH erfolglos.

7.3. Entscheidungsgründe

Der BFH grenzte erneut die mit einer gemeinnützigen Zielsetzung verbundene politische Betätigung von der allgemein politischen Betätigung ab. Auch die allgemeine Förderung des

demokratischen Staatswesens liege im Streitfall nicht vor. Dies setze voraus, dass sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasse und diese objektiv und neutral würdige.

Die Verfolgung von Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art sei in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO ausdrücklich von der Gemeinnützigkeit ausgeschlossen. Zudem müsse von der gemeinnützigkeitsschädlichen Verfolgung politischer Zwecke durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung abgegrenzt werden (Rdnr. 34).

7.4. Folgen

Der BFH bleibt seiner Linie treu, wonach die allgemeinpolitische Betätigung und die vorrangige Verfolgung politischer Zwecke durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung oder die öffentliche Meinung nicht gemeinnützig sind.

Praxishinweis

Der BFH hält weiterhin an seiner Abgrenzung zwischen (allgemein-) politischer Betätigung und Gemeinnützigkeit fest.

Praxishinweis

Der Gesetzgeber wird bei seiner im Koalitionsvertrag vorgesehenen Aufweichung dieser Grenze aufpassen müssen, dass er Gruppierungen wie der hier streitgegenständlichen nicht zur Gemeinnützigkeit verhilft.

Praxishinweis

Im Koalitionsvertrag heißt es auf Seite 165:

Wir wollen gesetzlich klarstellen, dass sich eine gemeinnützige Organisation innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen kann sowie auch gelegentlich darüber hinaus zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen kann, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden. Wir schaffen handhabbare, standardisierte Transparenzpflichten und Regeln zur Offenlegung der Spendenstruktur und Finanzierung.

8. BFH zu § 42 AO

> Gesetzliche Norm	§ 42 AO
> Zugrundeliegende Streitfall	Verkauf nach unentgeltlicher Übertragung
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 23. April 2021 IX R 8/20
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	BStBl II 2021, 743

8.1. Vorbemerkung

Der BFH hat mit Urteil vom **11. August 2021 I R 39/18**, juris, eine Entscheidung vorrangig zu § 15 Abs. 2 UmwStG 2006 getroffen und lediglich in den Rdnrn. 35 ff. seine bisherige Rechtsprechung zu **§ 42 AO a.F.** wiederholt, wonach bei Existenz einer speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift, deren Tatbestand im Einzelfall nicht erfüllt ist, die dann verbleibenden Rechtsfolgelücken nicht durch Anwendung des § 42 AO a.F. geschlossen werden können.

Die nachfolgend besprochene Entscheidung befasst sich mit § 42 AO n.F., also der ausdrücklichen Regelung, dass bei Nichterfüllung des Tatbestands einer speziellen Missbrauchsvorschrift die allgemeine Regelung in § 42 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 AO subsidiäre Anwendung finden kann.

8.2. Urteilssachverhalt

Die Klägerin hatte im Jahr 2011 ein Grundstück erworben. Das Grundstück übertrug sie im Jahr 2012 unentgeltlich jeweils hälftig auf ihre beiden volljährigen Kinder, die es am gleichen Tag an einen Erwerber, mit dem die Klägerin bereits die Konditionen ausgehandelt hatte, weiterveräußerten.

Die Klägerin deklarierte keine Einkünfte aus ihrem privaten Veräußerungsgeschäft. Der Beklagte hielt die Gestaltung für missbräuchlich und erfasste bei der Klägerin einen Veräußerungsgewinn von ca. 100.000 €. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das FG entschied, die Klägerin habe durch die aus Sicht des FG unangemessene Gestaltung einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil von ca. 14.000 € erzielt. Die Revision hatte Erfolg.

8.3. Entscheidungsgründe

Der BFH erkannte in der Schenkung an die Kinder zunächst keinen Gestaltungsmissbrauch. Der BFH qualifiziert § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG

„Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.“

als spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO. Durch die Regelung werde die Umgehung der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft durch unentgeltliche Übertragung verhindert. Vor Einfügung der Norm habe der BFH derartige Fälle als Missbrauch qualifiziert. Diese Rechtsprechung habe sich mit der Einführung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG erledigt.

Mit der Veräußerung des Grundstücks durch die Kinder sei der spezielle Missbrauchstatbestand auch erfüllt worden.

In einem ausführlichen obiter dictum führt der BFH aus, er könne es dahingestellt sein lassen, ob außergewöhnliche Umstände dazu führen könnten, dass unabhängig von der Erfassung des Sachverhalts durch § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG ausnahmsweise nach § 42 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO oder nach Maßgabe anderer Rechtsvorschriften und -grundsätze die gewählte Gestaltung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden könnte. Im Streitfall fehle es bereits an der Feststellung unangemessener Vereinbarungen. Die Kinder hätten über das geschenkte Grundstück frei verfügen können. Sie seien nicht vertraglich gebunden gewesen, an die Erwerber zu veräußern. Insbesondere seien die Kinder auch nicht verpflichtet gewesen, den Veräußerungserlös an die Klägerin abzuführen. Außerdem sei nicht das Entstehen eines steuerbaren Veräußerungsgewinns vermieden, sondern der Veräußerungsgewinn bei den Kindern entstanden und erfasst worden. Der Umstand, dass der Veräußerungsgewinn bei den Kindern niedriger besteuert worden sei als bei der Klägerin, führe nicht zur Annahme eines Missbrauchs. Den Steuerpflichtigen sei es nicht verwehrt, ihre rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine geringere steuerliche Belastung ergebe.

8.4. Folgen

Der BFH bestätigt in seiner Entscheidung seine langjährige Rechtsprechung, dass es den Steuerpflichtigen unbenommen sei, ihre Verhältnisse steuergünstig zu gestalten. Soweit vorhanden seien spezielle Missbrauchstatbestände und die in ihnen angeordneten Rechtsfolgen vorrangig zu beachten. Nur in Extremfällen könne daneben der allgemeine Missbrauchstatbestand Anwendung finden.

9. FG München zur DSGVO bei direkten Steuern

> Gesetzliche Norm	Art. 15 DSGVO
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Vorlagepflicht eines Berichts
> Entscheidung des Gerichts	Gerichtsbescheid v. 23. Juli 2021 15 K 81/20
> Bemerkungen	DSGVO auf direkte Steuern anwendbar
> Fundstellen	EFG 2021, 1789

9.1. Sachverhalt

Die Kläger beschwerten sich über die Bearbeitung eines Vorgangs bei dem zuständigen Finanzamt bei dem im Streitfall beklagten Landesamt für Steuern (Bayern). Das Landesamt wies den Vorwurf der Kläger unter detaillierter Schilderung des bisherigen Verfahrensablaufes zurück. Die Kläger verlangten daraufhin den Vorlagebericht des Finanzamtes an das Landesamt in Kopie ausgehändigt zu bekommen. Das Landesamt lehnte dies ebenso wie eine Akteneinsicht ab. Dagegen richtete sich die Klage. Im Klageverfahren verweigerte das Landesamt die Vorlage der Akten, da dies zu einer Vorwegnahme der Hauptsache führen würde. Im Übrigen trat das Landesamt dem Begehren mit umfangreichen Hinweisen auf Ausschlusstatbestände in Art. 23, Art. 15 DSGVO sowie die §§ 32c, 32b AO entgegen.

Einen Antrag auf Entscheidung des BFH über die Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Aktenvorlage (§ 86 Abs. 3 FGO) stellten die Kläger nicht. Das FG wies die Klage mit Gerichtsbescheid mit Revisionszulassung als unbegründet ab.

9.2. Entscheidungsgründe

Das FG vertrat in Übereinstimmung mit dem BVerwG (vgl. Rdnr. 35) und dem BMF (vgl. Rdnr. 37) die Auffassung, der Bundesgesetzgeber habe durch die Regelungen in §§ 2a, 29b, 29c, 32a ff. AO die Regelungen der DSGVO zumindest durch Verweisung auch auf den Bereich der nicht harmonisierten direkten Steuern ausgedehnt.

Die DSGVO gelte für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nicht automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert seien oder gespeichert werden sollten (Art. 2 Abs. 1 DSGVO).

In Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des EuGH kommt das FG zu der Überzeugung, dass die in dem Vorlagebericht des Finanzamtes enthaltenen Sachverhaltsangaben als personenbezogene Daten zu beurteilen seien.

Im Streitfall gehe es den Klägern aber nicht um Kenntnis der inhaltlichen Sachverhalte, da diese ihnen bereits mitgeteilt worden seien, sondern um Einblick in den Vorlagebericht als solchen. Ein derartiges Recht begründe die DSGVO aber nicht. Einer Auseinandersetzung mit den vom Landesamt angeführten Einschränkungen des Informationsanspruches bedürfe es daher nicht.

9.3. Folgen

Die Entscheidung ist ein weiterer Mosaikstein in dem mühselig geschaffenen Bild der neuen Rechtslage mit Ansprüchen und Einschränkungen aus der DSGVO und den einschlägigen Vorschriften der AO. Das FG hat sich bedauerlicherweise mit den Einschränkungstatbeständen nicht befasst, so dass die wichtige Frage, inwieweit Art. 23 DSGVO und § 32c AO den Art. 15 DSGVO einschränken, offen bleibt.

Praxishinweis

Das FG entschied, ein Anspruch auf Vorlage eines Vorlageberichtes des FA an die vorgesetzte Behörde bestehe nicht, wenn der maßgebliche (Berichts-)Sachverhalt bereits bekannt gegeben sei.

10. Hinweis auf BFH zu Bestechungsgeldern und Abzugsfähigkeit

> Gesetzliche Norm	§ 160 AO, § 4 Abs. 5 EStG, § 299 StGB
> Zugrundeliegender Streitfall	Bestechung?
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 15. April 2021 IV R 25/18
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1241

10.1. Vorbemerkung

Ebenfalls mit Entscheidungen vom 15. April 2021 entschied der BFH in den Verfahren IV R 26/18 und IV R 27/18 zum gleichen Themenkomplex. Die Entscheidungen sind in **BFH/NV 2021, 1178 und 1184** veröffentlicht.

10.2. Hinweis zum Urteilssachverhalt

Die Entscheidung befasst sich neben den Fragen der Wiedereinsetzung vorrangig mit der Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB. Hinsichtlich des vom FG nicht angewendeten § 160 AO führt der BFH lediglich aus, dass die Feststellungen des FG nicht hinreichend seien, um entweder zu einer Qualifikation der streitbefangenen Aufwendungen als Betriebsausgaben und/oder zu den Voraussetzungen des § 160 AO eine abschließende Entscheidung zu treffen.

10.3. Entscheidungsgründe

Der BFH nimmt das Verfahren zum Anlass, in den Rdnrn. 39 ff. der Entscheidung den systematischen Aufbau des **§ 160 AO als zweistufiger Ermessensvorschrift** zu referieren:

1. Entscheidung, ob ein Benennungsverlangen gestellt wird,
2. Entscheidung, ob bei nicht hinreichender Beantwortung die Betriebsausgaben ganz, teilweise oder gar nicht vom Abzug ausgeschlossen werden (regelmäßig).

Der BFH wiederholt seine bisherige Rechtsprechung zur Zumutbarkeit des Benennungsverlangens (1. Ermessensstufe) und wiederholt seine Rechtsprechung zur Benennung des Empfängers unter besonderer Darlegung der nicht hinreichenden Benennung einer Domizil- oder Basisgesellschaft. Letztlich verweist er zu Recht darauf, dass das FG nach **§ 96 FGO i.V.m. § 160 AO** selbst ein Benennungsverlangen stellen und ggf. Betriebsausgaben vom Abzug ausschließen könne.

10.4. Folgen

Es handelt sich um eine typische Entscheidung, bei der der BFH die erforderliche Rückverweisung wegen nicht hinreichender Sachverhaltsaufklärung mit Hinweisen zur zutreffenden Anwendung des Rechts verknüpft. Im Ergebnis bestätigt er in der Besprechungsentscheidung seine allgemeinen Grundsätze zur Anwendung des § 160 AO unter besonderer Berücksichtigung der Bezeichnung von Domizilgesellschaften als Empfänger.

Praxishinweis

Der BFH bestätigt in der Rückverweisungsentscheidung seine Rechtsprechung zur Benennung ausländischer Empfänger von Betriebsausgaben und die besonderen Anforderungen bei Domizilgesellschaften.

11. BFH zur Drittwirkung bei Organschaft

> Gesetzliche Norm	§ 166 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Bindung der Festsetzung gegenüber dem Organträger an die der Organgesellschaft
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 26. August 2021 V R 13/20
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	GmbHR 2021, 1220

11.1. Vorbemerkung

Soweit ersichtlich hat der BFH mit der nachfolgend besprochenen Entscheidung erstmals über die Reichweite der Drittwirkung einer materiell-rechtlich fehlerhaften bestandskräftigen Festsetzung gegenüber einer Organgesellschaft für die Steuerfestsetzung des Organträgers entschieden (nach § 166 AO).

11.2. Urteilssachverhalt

Der Kläger war Einzelunternehmer. Unstreitig war er Organträger der A- und der B-GmbH. Außerdem war er alleiniger Kommanditist der C-KG, der D-KG und der E-KG und gleichzeitig alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbHs der KGs.

Für die Streitjahre 2008/2009 war der Kläger als Organträger der A-GmbH und der B-GmbH unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt worden. Für die drei KGs waren Umsatzsteuerfestsetzungen mit Vorsteuerüberhängen von ca. 2.600.000 € erfolgt. Diese standen teilweise unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, teilweise war er aufgehoben worden.

Im Oktober 2013 beantragte der Kläger eine Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzungen, da er nach der Rechtsprechung des EuGH Organträger auch der drei KGs gewesen sei. Das Finanzamt lehnte die Änderung letztlich mit der Einspruchsentscheidung aus dem August

2017 ab. Eine Änderung zu Gunsten des Klägers sei nur möglich, wenn Änderungen der Steuerfestsetzungen bei den KGs noch möglich seien. Da spätestens zum 31. Dezember 2016 insoweit aber Festsetzungsverjährung eingetreten sei, komme eine Änderung nicht mehr in Betracht.

Die dagegen gerichtete Klage hatte vor dem FG Erfolg. Auf Revision des Finanzamtes hob der BFH die Entscheidung des FG auf und verwies die Sache zurück.

11.3. Entscheidungsgründe

Der BFH entschied, das FG habe die Drittwirkung der Steuerfestsetzung nach § 166 AO nicht beachtet. Daher sei seine Entscheidung nur in Bezug auf nicht steuerbare Innenumsätze zutreffend.

Nach § 166 AO

„Ist die Steuer dem **Steuerpflichtigen** gegenüber **unanfechtbar** festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.“

müsse der Kläger die Steuerfestsetzungen gegenüber den KGs als für ihn bindend gelten lassen.

Für die KGs lägen unanfechtbare Steuerfestsetzungen, zu denen nach § 155 Abs. 5 AO auch die Festsetzung von Steuervergütungen gehörten, vor. Dabei seien die KGs als Steuerpflichtige im Sinne der Vorschrift zu behandeln. **Steuerpflichtiger sei auch, wer eine Steuer schulde** (§ 33 Abs. 1 AO). Dabei sei eine **rechtswidrige konstitutive Steuerfestsetzung**, die – anders als im Regelfall der deklaratorischen Steuerfestsetzung – eine Steuer zur Entstehung bringe, hinreichend. Der Kläger hätte auch die Steuerfestsetzungen für die KGs anfechten können, da er der Geschäftsführer der Komplementär-GmbHs gewesen sei.

Die Folge sei, dass die rechtswidrig-bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheide gegenüber den KGs als (materiell-rechtlichen) Organgesellschaften Drittwirkung im Sinne des § 166 AO gegenüber dem Kläger als Organträger entfalteten. Die bestandskräftige Steuerfestsetzung gegenüber den Organgesellschaften als eigenständigen Unternehmen und Steuerpflichtigen schließe eine Berücksichtigung als Organgesellschaften beim Kläger aus.

Die Qualifikation der KGs als Dritte im Sinne des § 166 AO entspreche auch der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu § 174 Abs. 5 AO und stehe nicht im Widerspruch zum Unionsrecht,

das keine Auswirkungen auf das Verfahrensrecht habe, solange die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz eingehalten würden.

Der Unanfechtbarkeit der Umsatzsteuerbescheide gegenüber den KGs stünden auch die teilweise aufgehobenen, teilweise durch Festsetzungsverjährung entfallenen Nachprüfungsbehalte nicht entgegen. Zwar entfielen bei Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Drittwirkung bereits mit der Stellung von Änderungsanträgen durch den vertretungsberechtigten Dritten. Der Kläger als Geschäftsführer der KGs habe aber derartige Änderungsanträge nicht gestellt, obwohl er bis zum Wegfall der Vorbehalte vertretungsberechtigt gewesen sei.

Gegen das Erfordernis, Änderungsanträge zu stellen, um die Drittwirkung zu verhindern, spreche auch nicht, dass die KGs durch einen derartigen Antrag den Schutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO verloren hätten. Denn **bei einer Rechtsprechungsänderung könnten Organträger und Organgesellschaft nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden.**

Die Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO dürfe nicht zu einem **Widerspruch zum Grundsatz von Treu und Glauben** führen. Dabei verstoße es gegen Treu und Glauben („venire contra factum proprium“), wenn der Steuerpflichtige aufgrund einer Rechtsprechungsänderung z.B. die Aufhebung eines ihn belastenden Bescheids fordere und erreiche und später geltend mache, er habe auf die Anwendung der früheren Rechtsprechung vertraut und sei nicht bereit, die für ihn negativen Folgen der Rechtsprechungsänderung hinzunehmen.

Daher könne der Organträger im Anwendungsbereich von § 166 AO eine Änderung zu seinen Gunsten nur erreichen, wenn er die ihn bindende Festsetzung für die Organgesellschaft über einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO entfallen lasse.

Die **Bindungswirkung nach § 166 AO könne sich aber nur auf die Besteuerungsgrundlagen, die Gegenstand der unanfechtbar gegenüber den KGs ergangenen Steuerfestsetzungen seien, beziehen**, nicht aber auf die Umsätze, die – wie die von den Organ-GmbHs an die KGs erbrachten Ausgangsleistungen – (nur) Gegenstand der angefochtenen Steuerfestsetzungen seien. Nähme man auch insoweit eine Bindungswirkung an, erhielte die

gegenüber einer Organgesellschaft rechtswidrig ergangene Steuerfestsetzung den Charakter eines Grundlagenbescheids für die steuerrechtliche Beurteilung der vom Organträger selbst verwirklichten Umsätze. Dies sei aber nicht der Fall.

Die durch § 166 AO gebundenen Personen verlören nur die Einwände, die sie im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerbescheide (hier der KGs) hätten geltend machen können.

11.4. Folgen

Die Auswirkungen der Entscheidung sind noch nicht völlig abzuschätzen. Auf jeden Fall hat der BFH mit der ausführlich begründeten Entscheidung (erneut) deutlich gemacht, dass § 166 AO nicht nur auf Haftungsbescheide, sondern auch auf Steuerbescheide anwendbar ist (so schon der I. Senat des BFH zur Drittanfechtung des Gesellschafters hinsichtlich der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos, **BStBl II 2020, 517**).

Außerdem wird deutlich, dass die Organgesellschaft, die materiell-rechtlich nicht Dritter gegenüber dem Organträger ist, allein durch die bestandskräftige rechtswidrige Steuerfestsetzung zum Dritten im Sinne des § 166 AO werden kann.

Das Ziel des Klägers, die Vorsteuer aus den Dritteingangsleistungen der KGs zweimal geltend zu machen, einmal aufgrund der bestandskräftigen, festsetzungsverjährten Festsetzungen gegenüber den KGs (Organgesellschaften), einmal im Rahmen der materiell-rechtlich zutreffenden Festsetzung bei ihm als Organträger, hat der BFH durchkreuzt.

Allgemeinem Gerechtigkeitsempfinden entsprechend hat er die Möglichkeit der Gestaltung durch widersprüchliche Erklärungen zum Vertrauensschutz als Verstoß gegen Treu und Glauben eingeschränkt. Bei Konstellationen wie im Streitfall kann der Organträger daher eine Änderung zu seinen Gunsten nur erreichen, wenn er zugleich die ihn bindende Festsetzung für die Organgesellschaft durch einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO entfallen lässt.

Die Argumentation des BFH ist aber nur stimmig, wenn der Organträger Einzelunternehmer und zugleich Vertreter der Organgesellschaft ist. Wie die Lösung bei anders strukturierten Organschaften ausfiele, bleibt offen.

Praxishinweis

Das nationale Verfahrensrecht kann selbst im unionsrechtlich determinierten Umsatzsteuerrecht durch bestandskräftige rechtswidrige Festsetzungen bei Dritten zu Sperrwirkungen gegenüber der materiell-rechtlich richtigen Steuerfestsetzung führen.

Praxishinweis

Bei Personen, die z.B. als Vertreter für andere Steuerpflichtige berechtigt sind, deren Steuerfestsetzungen anzufechten, können sich über § 166 AO Bindungswirkungen für eigene Steuerfestsetzungen ergeben.

VI. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR KORREKTUR

1. BFH zur Aufhebung einer Anrufungsauskunft

> Gesetzliche Normen	§ 42e EStG, § 207 Abs. 2 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Aufhebung einer Anrufungsauskunft
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 2. September 2021 VI R 19/19
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	DStR 2021, 2790

1.1. Urteilssachverhalt (nur verfahrensrechtlich relevante Teile)

Die Klägerin hatte beim Beklagten eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG wegen der steuerlichen Behandlung eines Langzeitvergütungsmodells beantragt und dabei die Auffassung vertreten, bestimmte Vergütungen würden für mehrjährige Tätigkeit gezahlt und seien daher unter Anwendung der Fünftel-Regelung zu besteuern. Das Finanzamt bestätigte die Rechtsauffassung der Klägerin im Jahr 2011.

Im Jahr 2017 hob das Finanzamt die Anrufungsauskunft mit Wirkung für die Zukunft auf. Es vertrat nunmehr die Auffassung, es lägen regulär zu besteuern Bonuszahlungen vor. Der Widerruf der Anrufungsauskunft sei ermessensgerecht, da der Inhalt der Auskunft materiell-rechtlich unzutreffend gewesen sei. Dagegen wandte sich die Klägerin zunächst mit dem

taxnews GmbH **CARSTEN SESSINGHAUS © 2022**

Einspruch, dann mit der Klage. Das Finanzgericht hob die Aufhebung der Anrufungsauskunft auf. Die dagegen gerichtete Revision des Finanzamtes blieb erfolglos.

1.2. Entscheidungsgründe

Der BFH ging in Übereinstimmung mit seiner Rechtsprechung davon aus, dass die Anrufungsauskunft ein Verwaltungsakt ist. Da das EStG dafür keinen eigenen Korrekturatbestand enthalte, sei die Gesetzeslücke durch die analoge Anwendung des **§ 207 Abs. 2 AO** zu schließen.

„Die Finanzbehörde **kann** die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern.“

Nach der gesetzlichen Regelung liegt eine Ermessensentscheidung vor. Bei der Aufhebung einer Anrufungsauskunft ist daher zwischen dem Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Einhaltung der Auskunft und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung abzuwägen. Folgerichtig ist somit die Aufhebung oder Änderung einer formell und materiell rechtmäßigen Anrufungsauskunft regelmäßig unzulässig, weil das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Einhaltung der Auskunft insoweit grundsätzlich vorgeht. Ausnahmen können sich allerdings ergeben, wenn sich die einschlägige Rechtsprechung oder ggf. die in allgemeinen Anweisungen niedergeschlagene Verwaltungsauffassung geändert hat und daher die Auskunft aktuell nicht mehr erteilt würde.

Das FG habe danach die Aufhebung der Anrufungsauskunft zu Recht wegen Ermessensmängeln aufgehoben. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei die Anrufungsauskunft materiell rechtmäßig gewesen.

1.3. Folgen

Der Schwerpunkt der Entscheidung liegt in der lohnsteuerlichen Entscheidung zur Rechtmäßigkeit der Anrufungsauskunft hinsichtlich des Langzeitvergütungsmodells. Verfahrensrichtlich stellt der BFH aber für die nicht seltene Änderung der höchstrichterlichen oder der Verwaltungsauffassung klar, dass auch **eine zunächst auf der Basis der aktuellen Rechtskenntnis materiell rechtmäßige Anrufungsauskunft, bei der infolge geänderter Auffassung der Verwaltung oder des BFH nunmehr angenommen wird, sie sei materiell rechtswidrig, eine Aufhebung oder Änderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur erfolgen kann, wenn konkret zwischen dem Vertrauen des Steuerpflichtigen und dem – im Rahmen des Abschnittsprinzips zu realisierenden – Legalitätsgrundsatz abgewogen wird.**

Praxishinweis

Die Aufhebung einer Anrufungsauskunft nach § 207 Abs. 2 AO analog setzt stets eine Abwägung zwischen dem Vertrauensinteresse des Steuerpflichtigen und der Verpflichtung zur Rechtmäßigkeit der Verwaltung voraus.

VII. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR VERJÄHRUNG**1. Hinweise zur Verjährungshemmung nach § 171 Abs. 3 AO**

Wie im Rahmen von **aktuell 3-2021, Seite 63 bis 66** ausführlich dargestellt, hält der BFH (jetzt erneut mit Urteil vom 28. Juli 2021 X R 35/20, **BFH/NV 2022, 1**) dem Grunde nach an seiner Rechtsprechung fest, dass die Abgabe einer Steuererklärung im Fall der Pflichtveranlagung keinen Ablaufhemmungstatbestand nach § 171 Abs. 3 AO setzt. Ergänzend weist er in der Entscheidung zutreffend darauf hin, dass für die Wahrung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO der Zeitpunkt maßgeblich ist, in dem der Steuerbescheid den Bereich der Finanzbehörde verlässt. Dabei kann nicht erwartet werden, dass eine am 30. Dezember eingereichte Erklärung zu einem Bescheid führt, der am 31. Dezember des gleichen Jahres das Finanzamt verlässt.

Spannend ist insoweit auch eine aktuelle Entscheidung des **Finanzgerichts Düsseldorf** (Urteil vom 23. Februar 2021 10 K 3480/18 F, **EFG 2021, 708**), in der das FG die Auffassung vertritt, die **Abgabe einer Feststellungs- oder Steuererklärung setze auch im Falle einer Pflichtveranlagung sehr wohl einen Ablaufhemmungstatbestand im Sinne des § 171 Abs. 3 AO, wenn eine Schätzungsveranlagung (insbesondere unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) vorangegangen sei.**

Es könne nicht überzeugen, wenn ein **Antrag auf Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO** in Form eines gesonderten Schreibens zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO führe, aber ein Änderungsantrag in Gestalt einer Steuererklärung nicht.

Praxishinweis

Die Revision gegen die Entscheidung des FG ist beim BFH unter dem **Az. IV B 16/21** anhängig. Der BFH erhält somit Gelegenheit, insbesondere für den Fall eines Änderungsantrages durch Abgabe einer Steuererklärung die Rechtslage klarzustellen. Verfahren sind offen zu halten.

2. Verjährungseintritt bei Vorläufigkeit wegen ungewisser Tatsachen

> Gesetzliche Norm	§§ 165, 171 Abs. 8 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Bindungswirkung und Festsetzungsverjährung bei Denkmalschutzbescheinigung
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 28. Juli 2021 IX R 8/19
> Bemerkungen	praktisch nicht seltene Konstellation
> Fundstellen	BFH/NV 2022, 116

2.1. Vorbemerkung

Insbesondere bei Grundlagenbescheiden von Behörden außerhalb der Finanzverwaltung ergeben sich hinsichtlich des Bindungsumfangs häufig Abgrenzungsfragen. Ggf. müssen die Verwaltungsakte im Einzelfall hinsichtlich ihres Inhaltes und des daraus resultierenden Umfangs ihrer Bindungswirkung ausgelegt werden.

So hatte der BFH bereits mit Urteil vom 14. Januar 2004 X R 19/02, **BStBl II 2004, 711** entschieden, dass ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 7i Abs. 2 EStG **nur insoweit bindend sei, wie er den Nachweis der denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG erbringe**. Über das Vorliegen der übrigen steuerrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale hätten die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden.

Die Besprechungsentscheidung gehört im Übrigen in die Reihe der vielen Judikate des BFH, in denen die Ausgangsentscheidung des FG bereits deshalb aufgehoben wird, weil ein **Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens wegen unterlassener Beiladung** eines notwendig beizuladenden Beteiligten vorliegt. Im Streitfall war der einheitliche Empfangsbvollmächtigte mehrerer Feststellungsbeteiligter nicht beigelegt worden.

2.2. Urteilssachverhalt (nur verfahrensrechtlich relevanter Teil)

Zunächst war ein Feststellungsbescheid ergangen, wonach auf den Kläger Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG in Höhe von ca. 257.000 € entfielen. Nach Durchführung einer Außenprüfung erging ein geänderter unter **Vorläufigkeitsvermerk** stehender Bescheid, in dem ca. 236.000 € privilegierte Kosten enthalten waren. Der Vorläufigkeitsvermerk bezog sich auf die **fehlende Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde**.

Im Jahr 2013 bescheinigte die Denkmalschutzbehörde unter anderem zunächst einen Teilbetrag von ca. 87.000 € und führte aus, die auf den Kläger entfallenden Funktionsträgergebühren von ca. 86.000 € seien nicht Bestandteil der bescheinigten Summe. Sie würden vom zuständigen Finanzamt geprüft. Der gegen die Bescheinigung gerichtete Widerspruch führte im November 2015 zur Erhöhung des erstgenannten Betrages auf ca. 104.000 € und blieb hinsichtlich der Funktionsträgergebühren unverändert. Die Bescheinigungen übermittelte der Kläger dem Beklagten erst **im Juli 2017**.

Das beklagte Finanzamt änderte daraufhin im November 2017 den Feststellungsbescheid. Ein Einspruchsverfahren des Klägers blieb überwiegend erfolglos. Auf nachfolgende Klage erhöhte das Finanzgericht die begünstigten Sanierungsaufwendungen auf ca. 175.000 €. Auf die Revisionen des Klägers und des Beklagten hob der BFH die Ausgangsentscheidung auf und verwies zur erneuten Verhandlung an das Finanzgericht zurück.

2.3. Entscheidungsgründe

Die Aufhebung erfolgte bereits wegen der unterlassenen Beiladung, die für den hier interessierenden Kontext ohne Bedeutung ist.

In der Sache führte der BFH aus, die nach **§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO** vorläufige Feststellung sei aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, **wenn die Ungewissheit beseitigt** sei. Das Finanzamt habe daher zu Recht nach Kenntnis von den geänderten Verwaltungsakten der Denkmalschutzbehörde nach § 165 AO den vorangegangenen Feststellungsbescheid im Jahr 2017 geändert.

Die Feststellungsfrist sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgelaufen gewesen. Nach § 171 Abs. 8 AO ende die Feststellungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem **die Ungewissheit beseitigt sei und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten habe**. Diese Frist habe erst mit der Übermittlung der Bescheinigungen im Juli 2017 zu laufen begonnen und sei damit im November 2017 noch nicht abgelaufen gewesen. Auf die Bescheide aus dem Jahr 2013 und 2015 komme es nicht an, da dem Finanzamt die Bescheide nicht bekannt gewesen seien und es sich die Kenntnis des Klägers oder der Denkmalschutzbehörde nicht zurechnen lassen müsse.

Hinsichtlich des Umfangs der Bindungswirkung sei der Inhalt der Denkmalbescheinigung entscheidend. Die Denkmalbehörde habe ausdrücklich ausgeführt, dass keine Bindungswirkung hinsichtlich der Funktionsträgergebühren gegeben sei. Über diese sei daher durch das

Finanzamt zu entscheiden. Die weiteren Hinweise beziehen sich auf die zutreffende ertragsteuerliche Behandlung.

2.4. Folgen

In Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung hält der BFH daran fest, dass es für den Beginn der Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 AO (hier i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) auf die (positive) Kenntnis des Finanzamtes von der Beseitigung der Ungewissheit ankomme; ein bloßes "Kennenmüssen" von Tatsachen, die das Finanzamt bei pflichtgemäßer Ermittlung erfahren hätte, stehe der Kenntnis nicht gleich.

Praxishinweis

Die Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 AO beginnt in den Fällen des § 165 AO erst dann zu laufen, wenn die Finanzbehörde positive Kenntnis von der Beseitigung der Ungewissheit hat.

3. BFH zu § 171 Abs. 14 AO - Bauträgerfälle

> Gesetzliche Norm	§ 171 Abs. 14 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Ablaufhemmung bei Bauträgerfällen
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 27. Juli 2021 V R 3/20
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	DStR 2021, 2906 = BFH/NV 2022, 164

3.1. Vorbemerkung

Zwei Entscheidungen des BFH folgen auf die beiden Urteile des Finanzgerichts Baden-Württemberg (**EFG 2021, 698**) und des Niedersächsischen Finanzgerichts (**EFG 2020, 428**), die hinsichtlich der Bedeutung der Erstattungsforderung des Leistungsempfängers für die Verjährung des Leistenden gegenläufig entschieden hatten (vgl. aktuell 3-2021, 69).

Die im Wesentlichen inhaltsgleiche Parallelentscheidung zum hier besprochenen Judikat des BFH erging ebenfalls am 27. Juli 2021 unter dem Az. V R 27/20, **BFH/NV 2022, 129**.

3.2. Urteilssachverhalt

Die Klägerin erbrachte im Streitjahr Bauleistungen an eine Bauträgerin (X). Die Vertragspartner gingen entsprechend der damaligen Verwaltungsauffassung davon aus, dass X als Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer schulde (§ 13b UStG a.F.). Die Klägerin wies in ihrer Rechnung aus dem Jahr 2009 keine Umsatzsteuer aus und erfasste den Umsatz auch nicht in ihrer im Jahr 2010 eingereichten Jahreserklärung, die – nach Zustimmung des FA im Jahr 2011 – einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich stand.

Am 30. Dezember 2014 beantragte die X im Anschluss an die geänderte BFH-Rechtsprechung die Erstattung der von ihr als Leistungsempfängerin deklarierten und gezahlten Umsatzsteuer.

Das Finanzamt forderte die Klägerin im Jahr 2015 auf, eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2009 einzureichen. Die Klägerin folgte dem nicht, da sie davon ausging, für 2009 sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Im Jahr 2018 änderte das Finanzamt die Umsatzsteuerfestsetzung 2009 nach § 164 Abs. 2 AO. Verjährung sei wegen Hemmung nach § 171 Abs. 14 AO noch nicht eingetreten.

Dagegen wandte sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruch mit der Klage. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es ging mit der Klägerin davon aus, für das Streitjahr 2009 sei vor Änderung des Umsatzsteuerbescheides Festsetzungsverjährung eingetreten. Die dagegen gerichtete Revision blieb erfolglos.

3.3. Entscheidungsgründe

Der BFH berechnete die **Regelfestsetzungsfrist** in Übereinstimmung mit den Verfahrensbeteiligten vom Ablauf des Jahres der Erklärungsabgabe (2010) bis zum 31. Dezember 2014. Die Voraussetzungen des § 171 Abs. 14 AO für eine Ablaufhemmung hätten nicht vorgelegen. Die **Ablaufhemmung setze eine offene Festsetzungsfrist voraus**. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist könne ein Ablaufhemmungstatbestand keine Wirkung mehr entfalten, da die Steuer bereits durch Eintritt der Verjährung **erloschen** sei.

Im Streitfall fehle es bis zum 31. Dezember 2014 an einem mit der Umsatzsteuer zusammenhängenden Erstattungsanspruch. Der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO setze voraus, dass eine Steuer oder steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt worden oder der rechtliche Grund für die Zahlung später weggefallen sei. Dabei sei nach der Rechtsprechung anderer Senate, denen sich der erkennende V. Senat anschließe, § 171

Abs. 14 AO **nach der formellen Rechtsgrundtheorie auszulegen**. Solange der Erstattung ein gegenläufiger wirksamer Steuerbescheid als formeller Rechtsgrund entgegenstehe, bestehe noch kein Erstattungsanspruch im Sinne des Gesetzes.

Bei einem Erstattungsantrag der X erst am 30. Dezember 2014 sei davon auszugehen, dass der Änderungsbescheid insoweit erst im Jahr 2015 ergangen sei. Erst mit der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber der X in 2015, also nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer 2009 bei der Klägerin, sei der Erstattungsanspruch der X entstanden.

Die Frage, ob eine Ablaufhemmung überhaupt eintreten könne, weil ein Erstattungsanspruch eines anderen Steuerpflichtigen bestehe oder ob für eine Hemmung der Verjährung nach § 171 Abs. 14 AO nicht nur ein „sachlicher Zusammenhang“ genüge, sondern darüber hinaus eine personelle Identität zwischen dem Steuersubjekt, dem der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO zustehe und demjenigen, gegen den sich der nach § 171 Abs. 14 AO festzusetzende Steueranspruch richte, erforderlich sei, könne **offenbleiben**.

3.4. Folgen

Die Entscheidung hat ebenso wie die Parallelentscheidung erhebliche Auswirkungen auf die nicht geringe Zahl bisher nicht abschließend abgewickelter Bauträgerfälle. Klar ist, dass **bei § 171 Abs. 14 AO genau wie bei anderen Ablaufhemmungstatbeständen die Hemmung nur bei offener Festsetzungsfrist eingreifen kann**. Geklärt ist nunmehr, dass **für die Entstehung eines Erstattungsanspruches auf die formelle Rechtsgrundtheorie abzustellen ist**. Die Begründung ist überzeugend. Jede andere Begründung hätte zu unabgestimmten Ergebnissen geführt.

Die spannende Frage, inwieweit § 171 Abs. 10 AO personenübergreifend wirken kann, hat der BFH bewusst offengelassen. Die Frage wird zwar in der Literatur unter Bezugnahme auf die Entscheidung des BFH in **BStBl II 2016, 567** überwiegend bejaht. In der Entscheidung ist aber keine tragende Begründung enthalten, auf die die Auffassung gestützt werden könnte.

Praxishinweis

Mit Eintritt der Festsetzungsverjährung **erlöschen** die betroffenen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. Ein später gesetzter Ablaufhemmungstatbestand kann nicht zur Wiederentstehung der bereits erloschenen Steueransprüche führen.

Praxishinweis

Der BFH lässt die Frage, ob ein sachlicher Zusammenhang zwischen Erstattungsanspruch und potentieller Nachzahlungspflicht genügt, oder ob der potentiell Nachzahlungspflichtige zugleich Inhaber des Erstattungsanspruchs sein muss (Personenidentität), ausdrücklich offen.

VIII. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZU FESTSTELLUNG UND BP**1. Hinweis zur Bindung der Verlustfeststellung an die Steuerfestsetzung**

Immer wieder muss der BFH über die eigentlich geklärte Problematik des Verhältnisses der Verlustfeststellung zur Steuer- oder Messbetragsfestsetzung entscheiden.

Mit dem Urteil vom 17. März 2021 (IV R 7/20, **BFH/NV 2021, 1206**) bestätigte er erneut seine Rechtsprechung, dass im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Einkünfte wegen der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Bindungswirkung nicht selbstständig zu ermitteln sind.

2. BFH zu Aufforderung zur Datenträgerüberlassung

> Gesetzliche Norm	§§ 147, 193, 200 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach GDPdU
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 7. Juni 2021 VIII R 24/18
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1385

2.1. Urteilssachverhalt

Das Finanzamt hatte bei der Klägerin, einer Partnerschaftsgesellschaft, die ihren Gewinn aus selbstständiger Arbeit nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, eine Außenprüfung angeordnet.

Die gegen die Prüfungsanordnung gerichteten Rechtsbehelfe blieben letztendlich erfolglos (vgl. BFH/NV 2019, 385).

Zusammen mit der Prüfungsanordnung forderte der Prüfer die „Überlassung eines Datenträgers nach GDPdU“ an. Die dagegen gerichteten Rechtsbehelfe der Klägerin hatten vor dem Finanzgericht Erfolg. Der BFH bestätigte das FG.

2.2. Entscheidungsgründe

Die Aufforderung des Finanzamtes zur Datenträgerüberlassung sei ein anfechtbarer Verwaltungsakt, der bereits mangels hinreichender Begrenzung des Umfangs des beabsichtigten Zugriffs auf die Daten der Klägerin rechtswidrig sei. Außerdem ergebe sich die Rechtswidrigkeit aus der fehlenden Beschränkung der Auswertung nur in den Geschäftsräumen der Klägerin oder den Diensträumen des Finanzamtes.

Der BFH bestätigte zunächst das Recht der Finanzverwaltung, die Überlassung der mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellten Unterlagen auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung auf einem maschinell verwertbaren Datenträgern zu verlangen (§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO).

Die demnach dem Grunde nach zulässige Anforderung eines „Datenträgers nach GDPdU“ habe aber im konkreten Einzelfall von der Klägerin so verstanden werden müssen, dass das Finanzamt mittels des Datenträgers unbegrenzt auf alle von ihr elektronisch gespeicherten Unterlagen habe zugreifen wollen. Ein derartiges Verlangen, das die nur begrenzte Befugnis zur Anforderung von elektronischen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 6 überschreite, sei jedoch rechtswidrig.

Der Umfang der **Zugriffsbefugnis nach § 147 Abs. 6 AO sei durch den sachlichen Umfang der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO begrenzt**. Somit sei der Zugriff bei Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Regelfall auf solche Unterlagen begrenzt, die zum Verständnis und zur Überprüfung der steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten, z.B. in § 4 Abs. 3, 7 EStG und § 22 UStG, von Bedeutung seien.

Der Verweis auf die GDPdU lasse nicht mit der gebotenen Klarheit erkennen, dass nur die Datenbestände verlangt würden, für die eine Zugriffsbefugnis bestehe.

Außerdem sei die **Anforderung wegen Unverhältnismäßigkeit ermessenswidrig**, weil das Finanzamt mittels der Datenüberlassung beabsichtigt habe, auch **außerhalb der Geschäftsräume der Klägerin und der Dienststelle**, etwa auf den Dienstlaptops der Außenprüfer, auf die Daten der Klägerin zuzugreifen und diese auszuwerten.

Der BFH verweist auf seine vorangegangene Rechtsprechung, wonach insbesondere der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung geschützter Daten von Berufsgeheimnisträgern dadurch Rechnung zu tragen sei, dass die Möglichkeit ausgeschlossen werde, die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung zu nutzen. Dem Bedürfnis könne ohne nennenswerte Beeinträchtigung der Außenprüfung nachgekommen werden, indem die Daten nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet werden dürften.

Der BFH lässt offen, ob auch großer Aufwand und hohe Kosten zur Umsetzung des Rechts von Berufsgeheimnisträgern, die Mandantendaten zu anonymisieren, den Zugriff unrechtmäßig machen könne.

2.3. Folgen

Die Klägerin, die mit ihrem Versuch, die Einstufung als Großbetrieb durch Aufsplittung auf die Gesellschafter zu vermeiden, keinen Erfolg verbuchen konnte (**BFH/NV 2019, 385**), hat nunmehr im zweiten Schritt einen Teilerfolg erstritten.

Die Finanzverwaltung wird insbesondere bei Freiberuflern mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die Aufforderung zur Bereitstellung elektronischer Unterlagen deutlich auf die Unterlagen begrenzen müssen, für die eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO besteht (so schon **BFH/NV 2020, 1045**; dazu ausführlich Martin/Wiegmann in **aktuell 1-2021, 19 bis 22**).

Die Verpflichtung, die Daten nur in den Räumen des Steuerpflichtigen oder des Finanzamtes zu sichten und auszuwerten, dürfte meines Erachtens nichts daran ändern, dass die Daten in Form eines Datenträgers oder auf dem Laptop des Prüfers zunächst mitgenommen werden. In Zeiten, in denen Home-Office angeordnet wird und Finanzbeamte von dort über gesicherte Verbindungen auf Dienstrechner zugreifen können, dürfte sich die Bedeutung der Entscheidung in einer Verpflichtung zur „Aufbewahrung“ der Daten nur auf in den Räumen des Finanzamtes befindlichen Rechnern beschränken. Die Neuregelung des Verfahrens durch

das BMF-Schreiben in **BStBl I 2019, 1269 Rdnr. 168** führt nicht zu einer Änderung der Sachlage gegenüber den der Entscheidung zu Grunde liegenden Verwaltungsanweisungen.

Praxishinweis

Anforderungen nach den §§ 200 Abs. 1, 147 Abs. 6 AO zur Vorlage von Datenträgern im Rahmen von Außenprüfungen bei Freiberuflern mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG müssen grundsätzlich die Begrenzung der Vorlageaufforderung auf die Unterlagen, für die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bestehen, deutlich machen.

Praxishinweis

Die Auffassung der Finanzverwaltung findet sich in BStBl I 2019, 1269 in den Rdnrn. 158 ff., wobei insbesondere Rdnr. 159 keinen grundsätzlichen Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung darstellt.

3. Hinweis auf vorbeugende Unterlassungsklage bei Auskunftersuchen

Trotz der besonderen Nähe zur Außenprüfung ist die Entscheidung zur Umstellung einer vorbeugenden Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage nach Androhung eines Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 AO und Durchführung des Auskunftersuchens während des Revisionsverfahrens beim Rechtsschutz unter X. 12. behandelt.

4. BFH zu Anschlussprüfungen

> Gesetzliche Norm	§ 193 Abs. 1 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Dritte Anschlussprüfung
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss v. 15. Oktober 2021 VIII B 130/20
> Bemerkungen	Zur Abgrenzung von Grundsatz und Einzelfall
> Fundstellen	BFH/NV 2022, 97

4.1. Kein Beschlusssachverhalt

Der Sachverhalt wird durch den BFH nicht mitgeteilt. Er lässt sich – mangels Veröffentlichung – auch nicht aus der vorangegangenen Entscheidung des FG Köln ableiten. Die

Gründe machen aber deutlich, dass es auf den Sachverhalt für die Entscheidung der Nichtzulassungsbeschwerde nicht ankommt.

4.2. Entscheidungsgründe

Der BFH bestätigt seine ständige Rechtsprechung, wonach bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften nach § 193 Abs. 1 AO grundsätzlich eine Außenprüfung zulässig ist. Es gibt keine Regelungen, wonach derartige Außenprüfungen nur in einem bestimmten Turnus oder mit zeitlichen Abständen erfolgen dürften. Auch Anschlussprüfungen seien grundsätzlich zulässig.

Eine Rechtswidrigkeit entsprechender Prüfungsanordnungen könne sich daher zwar bei **Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip oder das Willkürverbot** ergeben; die Beantwortung der Frage, ob ein solcher Fall vorliege, sei aber stets **einzelfallbezogen** und könne daher die Zulassung der Revision mangels Allgemeininteresse nicht rechtfertigen, soweit keine neuen Rechtsfragen von allgemeinem Interesse aufgeworfen würden. Allgemeine Maßstäbe für die Wahrung der Verhältnismäßigkeit ließen sich nicht aufstellen.

4.3. Folgen

Für den steuerlichen Berater macht die Entscheidung deutlich, dass die Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung auch hinsichtlich der Anordnung von Anschlussprüfungen grundsätzlich abschließend durch das FG erfolgt. Alle Argumente sind vor dem FG vorzubringen. Dieses überprüft im Rahmen des eingeschränkten Prüfungsrahmens nach § 102 FGO, **ob das Finanzamt im Hinblick auf die grundsätzlich voraussetzungslose Möglichkeit der Anordnung von Betriebsprüfungen nach § 193 Abs. 1 AO, insbesondere bei mehreren aufeinanderfolgenden Anschlussprüfungen, sein Ermessen unter Berücksichtigung der begrenzten Ressourcen der Verwaltung und der Feststellungen der Vorprüfungen fehlerfrei ausgeübt und begründet hat.**

Praxishinweis

Die Frage, ob eine zweite oder dritte Anschlussprüfung ermessensfehlerfrei angeordnet worden ist, ist regelmäßig eine ermessensgebundene Einzelfallentscheidung. Eine erfolgreiche Nichtzulassungsbeschwerde ist mangels regelmäßig fehlenden Allgemeininteresses fast unmöglich.

IX. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUR HAFTUNG

1. Hinweis auf Besonderheiten bei der Steuerberaterhaftung

Mit Urteil vom 21. Oktober 2021 (IX ZR 9/21, **DB 2021, 2957**) entschied der **BGH**, dass in Fällen der Haftung wegen einer fehlerhaften steuerlichen Beratung dadurch ausgelöste steuerliche Vorteile, die dem Mandanten wegen Festsetzungsverjährung verbleiben, bei wertender Betrachtung im Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs schadensmindernd angerechnet werden könnten. So führt der BGH aus:

Eine unrichtige steuerliche Beratung zieht häufig nicht nur Nachteile, sondern auch Vorteile nach sich. Sind diese Vorteile unmittelbare Folge des haftungsbegründenden Ereignisses, handelt es sich also um Vorteile, die zwangsläufig - sozusagen spiegelbildlich - mit den negativen Folgen der Pflichtverletzung zusammenhängen, sind sie Teil des Gesamtvermögensvergleichs und sind unmittelbar in die Schadensberechnung einzubeziehen (...). Demgegenüber können Vorteile, die sich nicht unmittelbar aus dem schädigenden Ereignis ergeben, sondern auf einen zusätzlich, vielleicht gar zeitlich versetzt hinzutretenden Umstand zurückzuführen sind, nur im Wege der Vorteilsausgleichung berücksichtigt werden (...). Der Vorteilsausgleich beruht auf dem Gedanken von Treu und Glauben (§ 242 BGB) und erfordert eine wertende Betrachtung (...). Dem Geschädigten sind diejenigen Vorteile anzurechnen, die ihm in adäquatem Zusammenhang mit dem Schadensereignis zufließen. Die vorteilhaften Umstände müssen mit dem schädigenden Ereignis in einem qualifizierten Zusammenhang stehen. Zu berücksichtigen ist ferner, ob eine Anrechnung dem Sinn und Zweck des Schadensersatzes entspricht und weder der Geschädigte unzumutbar belastet noch der Schädiger unbillig entlastet wird (...).

2. BFH zur Ermessensausübung bei Lohnsteuerhaftung

> Gesetzliche Norm	§ 42d EStG, §§ 191, 69, 34, 5 AO
> Zugrundeliegende Streitfälle	Inanspruchnahme des Arbeitgebers ohne Prüfung der Haftung des Geschäftsführers
> Entscheidungen des Gerichts	Urteil vom 2. September 2021 VI R 47/18
> Bemerkungen	häufig praktischer Fall
> Fundstellen	BFH/NV 2022, 99

2.1. Vorbemerkungen

Soweit ersichtlich sind in der Vergangenheit Entscheidungen, die sowohl § 42d EStG als auch § 69 AO betrafen, im Wesentlichen bei **Fällen der mehrstöckigen Haftung** aufgetre-

ten. Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (GmbHs) wurden nach § 69 AO für die Haftungsschulden (§ 42d EStG) der GmbH als Arbeitgeberin oder als Komplementärin einer KG als Arbeitgeberin in Anspruch genommen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. März 1990 VII R 63/87, **BFH/NV 1990, 756**). Andere Fälle (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. August 2002 VI R 41/96, **GmbHR 2003, 246**) betrafen die Inanspruchnahme der Gesellschaft und des (ehemaligen) Geschäftsführers als potentiellern Steuerhinterzieher. Die Gesellschaft (vertreten durch den neuen Gesellschafter-Geschäftsführer) wandte sich gegen ihre Inanspruchnahme, weil nicht ihr, sondern dem früheren Geschäftsführer die hinterzogenen Steuern zugeflossen seien.

Die Besonderheit des aktuellen Falls liegt darin, dass zwischen der Klägerin und dem Finanzamt ausschließlich Fragen der Inanspruchnahme der Arbeitnehmer oder der Klägerin als Arbeitgeberin sowie zur Begrenzung der Haftungsschuld auf die Höhe der Einkommensteuerschuld der Arbeitnehmer umstritten waren (vgl. Sachverhaltsdarstellung in der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 11. Oktober 2018 4 K 4263/17, juris).

2.2. Urteilssachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, betrieb eine Spedition, in der ganz überwiegend in Polen ansässige Fahrer beschäftigt wurden. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Löhne unter Anwendung der Lohnsteuerklassen I und III berechnet und angemeldet worden waren, obwohl Steuerklasse VI hätte zur Anwendung kommen müssen. Dies führte zu einem mehrfach korrigierten Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung über ca. 177.000 €. Gegen den Geschäftsführer der Klägerin wurde ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Lohnsteuerhinterziehung eingeleitet.

In dem Klageverfahren wegen des Lohnsteuerhaftungsbescheides stritten die Beteiligten über die Frage der vorrangigen Inanspruchnahme der Klägerin als Arbeitgeberin oder der Arbeitnehmer und der Begrenzung der Haftungsschuld auf die Höhe der Einkommensteuerschulden. Außerdem wurden diverse Belege über die Einkommensbesteuerung einzelner Arbeitnehmer beigebracht. Im Klageverfahren wurde die Haftungsschuld auf ca. 164.000 € reduziert.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Während des Revisionsverfahrens wurde der Haftungsbescheid teilweise zurückgenommen. Die Revision war erfolgreich.

2.3. Entscheidungsgründe

Der BFH vertrat die Auffassung, der Entscheidung des FG habe ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde gelegen. Allein deshalb sei das Urteil aufzuheben.

Unabhängig davon habe die Klage bereits deshalb Erfolg, weil das Finanzamt das ihm eingeräumte Auswahlermessen **nicht** rechtsfehlerfrei ausgeübt habe. Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO könnten die Finanzbehörden die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen **gegenüber jedem Gesamtschuldner** geltend machen (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG). Die dabei zu treffende Ermessensentscheidung sei nur eingeschränkt im Rahmen des § 102 FGO gerichtlich überprüfbar. Im Streitfall führe dies zur Aufhebung des Haftungsbescheides, **da das Finanzamt keine Ausführungen zur Frage der Inanspruchnahme des Geschäftsführers**, bei dem in Anbetracht des eingeleiteten strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens eine vorsätzliche, zumindest aber grob fahrlässige Verletzung der ihn als Geschäftsführer treffenden Pflichten und damit eine Haftung nach den §§ 69, 34 AO in Betracht komme, gemacht habe.

2.4. Folgen

Irritierend ist zunächst die allerdings nicht entscheidungserhebliche Aussage, der teilweise zurückgenommene Haftungsbescheid sei an die Stelle des vorangegangenen Haftungsbescheides getreten. Dies ist mit dem Korrektursystem nach § 130 AO nicht vereinbar. Die Teilrücknahme lässt den verbleibenden Teil des Haftungsbescheides unberührt. Es ist kein neuer Bescheid. Letztlich hat der BFH auf diese Frage allerdings auch nicht abgestellt.

Vorübergehend kann die Entscheidung des BFH zur erfolgreichen Anfechtung von Haftungsbescheiden nach § 42d EStG führen, da nach langjähriger Erfahrung in derartigen Fällen zwar zwischen der Inanspruchnahme der Arbeitnehmer und des Arbeitgebers nachvollziehbar abgewogen, die Inanspruchnahme des Geschäftsführers aber fast nie thematisiert wird, obwohl bei erheblichen Summen im Regelfall auch die Frage einer grob fahrlässigen Verletzung der Pflichten zur korrekten Anmeldung von Lohnsteuern im Raum stehen.

Mittelfristig dürfte die Finanzverwaltung dazu übergehen, bei der verschuldensunabhängigen Inanspruchnahme der Arbeitgeber festzuhalten, dass eine Inanspruchnahme nach § 42d EStG unabhängig von einer eventuell möglichen (späteren) Inanspruchnahme des Geschäftsführers auf jeden Fall (vorrangig) erfolgen solle. Eine Abwägung zwischen der Inanspruchnahme der Arbeitnehmer und des Arbeitgebers dürfte im Hinblick auf § 42d Abs. 3 EStG allerdings stets erforderlich sein.

Praxishinweis

Der BFH hat einen Haftungsbescheid über die verschuldensunabhängige Inanspruchnahme einer GmbH als Arbeitgeberin nach § 42d EStG allein deshalb als rechtswidrig aufgehoben, weil im Rahmen des Auswahlermessens keine Ausführungen zur möglichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers erfolgt waren.

3. Hessisches FG: Austausch § 69 zu § 71 AO nach Verjährungseintritt

> Gesetzliche Normen	§§ 69, 71, 191 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Austausch der Haftungsnorm nach Verjährungseintritt
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 2. Juni 2021 4 K 107/18
> Bemerkungen	Rechtskräftig
> Fundstellen	EFG 2021, 1601

3.1. Urteilssachverhalt (Kurzfassung)

Das Finanzamt hatte den Kläger im Jahr 2016 nach §§ 69, 34 AO für Steuern der Jahre 2000 bis 2004 als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Dagegen wandte sich der Kläger mit dem Einspruch. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens erging ein Teilrücknahmebescheid, mit dem der Kläger nur noch für Körperschaftsteuer des Jahres 2004 in Anspruch genommen wurde. Die Inanspruchnahme war nur noch auf § 71 AO gestützt. Danach erfolgten weitere Reduktionen der Haftungsschuld.

Unstreitig war die Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO unrechtmäßig, da insoweit vor 2016 bereits Haftungsverjährung eingetreten war. Für die Inanspruchnahme nach § 71 AO trat Haftungsverjährung mit dem 31. Dezember 2016 ein. Der Kläger vertrat die Auffassung, der Beklagte habe im Jahr 2017 die Begründung für die Inanspruchnahme nicht mehr von § 69 AO auf § 71 AO auswechseln können.

Das Finanzgericht wies die Klage hinsichtlich dieser Argumentation ab.

3.2. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht ging mit den Beteiligten davon aus, dass die Festsetzungsfrist für einen auf § 71 AO gestützten Haftungsbescheid mit dem 31. Dezember 2016 abgelaufen sei. Trotzdem sei die Auswechslung des Haftungstatbestandes in der Einspruchsentscheidung möglich gewesen. Das FG war – ungeachtet fehlender Rechtsprechung des BFH zu vergleichbaren Fällen – überzeugt, im Jahr 2017 habe zwar kein erstmaliger Haftungsbescheid mehr ergehen können, die Auswechslung der Haftungsnorm sei aber möglich gewesen. Es entspreche der Rechtsprechung des BFH, dass Finanzämter in einer Einspruchsentscheidung die Haftungsgrundlage von § 69 AO auf § 71 AO auswechseln könnten. Dies müsse trotz zwischenzeitlich eingetretener Festsetzungsverjährung jedenfalls auch dann gelten, wenn der Sachverhalt, auf den die Haftung gestützt werde, unverändert bleibe. Es liege auch keine Verböserung vor, da die festgesetzte Haftungsschuld unverändert geblieben bzw. gemindert worden sei. Ermessensfehler sah das Finanzgericht nicht.

Die Revision wurde nicht zugelassen. Zwischenzeitlich ist Rechtskraft eingetreten.

3.3. Folgen

Die Entscheidung führt dazu, dass die Finanzbehörde auch im Einspruchsverfahren und sogar nach Eintritt der Festsetzungsverjährung die Haftung bei unverändertem Sachverhalt auf die (hier zeitlich) am weitesten reichende Haftungsvorschrift stützen kann. Dies dürfte im Ergebnis mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. **BFH/NV 1995, 657**) übereinstimmen.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig aufgebaut. Danach hat das Finanzamt zunächst zu prüfen, ob in der Person, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind. Insoweit ist die Entscheidung keine Ermessensentscheidung i.S. von § 5 AO, § 102 FGO, sondern eine vom Finanzgericht in vollem Umfang zu überprüfende rechtlich gebundene Entscheidung (vgl. z.B. **BFH/NV 2017, 593** m.w.N.). Ähnlich wie bei der Zitierung einer falschen Korrekturvorschrift dürfte die bloße Angabe einer falschen haftungsbegründenden Vorschrift keine streitentscheidende Bedeutung entfalten.

Praxishinweis

Nach der Besprechungsentscheidung kann das Finanzamt auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung bei unverändertem Haftungstatbestand die Begründung hinsichtlich der maßgeblichen Haftungsvorschrift verändern (hier § 69 AO durch § 71 AO austauschen).

Praxishinweis

Demgegenüber darf im Einspruchsverfahren nicht der für die Haftung maßgebliche Lebenssachverhalt ausgetauscht und damit faktisch ein neuer Haftungsbescheid erlassen werden (vgl. z.B. **BFH/NV 2013, 1540** Rdnr. 18 m.w.N.).

X. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUM RECHTSSCHUTZ**1. Hinweis zur Untätigkeitsklage**

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 23. März 2021 (VII R 7/19, **BFH/NV 2021, 1200**) seine ständige Rechtsprechung zu der Abweichung des Finanzrechtsschutzes vom allgemeinen Verwaltungsrechtsschutz. Die Untätigkeitsklage nach **§ 46 FGO** setzt voraus, dass ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht über einen Einspruch entschieden worden ist. Ohne vorherige Einlegung eines (Untätigkeits-)Einspruchs ist eine Untätigkeitsklage unzulässig.

2. Hinweis zur Beiladungsnotwendigkeit

Fast so unausrottbar wie die Klagen gegen Folgebescheide ohne Berücksichtigung der Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden sind die Fälle der Kassation wegen des Verstoßes gegen die Grundordnung des Verfahrens infolge unterlassener Beiladung.

So entschied der BFH mit Beschluss vom 26. Juni 2021 (VIII B 28/21, **BFH/NV 2021, 1363**) die Einschränkung, dass eine nach § 48 Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 5 FGO klagebefugte Person nicht zum Verfahren beigeladen werden müsse, wenn sie vom Ausgang des Rechtsstreits unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein könne, gelte nicht für die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO (Prozessstandschaft der Gesellschaft vertreten durch die Geschäftsführer).

Mit Beschluss vom 10. Dezember 2019 (I B 11/19, **BFH/NV 2022, 24**) hielt es der BFH in einer besonderen Konstellation (Haupt- und Hilfsanträge, positive oder negative Feststellungen) für erforderlich, eine nach britischem Gesellschaftsrecht gelöschte geschäftsführende Ltd. einer britischen Personengesellschaft beizuladen. Die Ltd. gelte insoweit nach deutschem Steuerrecht als fortbestehend (vgl. Rdnr. 17).

3. Hinweis zur doppelten Rechtshängigkeit

Auch insoweit bestätigt der BFH mit Urteil vom 8. Juni 2021 (II R 15/20, **BFH/NV 2022, 34**) seine bisherige Rechtsprechung, wonach grundsätzlich im Rahmen eines Verfahrens über einen Bescheid und/oder eine Entscheidung über alle in Betracht kommenden Anspruchsgrundlagen zu entscheiden ist. Mehrere Klageverfahren, die auf unterschiedliche Anspruchsgrundlagen gestützt werden, aber den gleichen Vorgang betreffen (hier Akteneinsicht), sind durch Verbindung zusammenzufassen und nicht hinsichtlich eines Verfahrens wegen doppelter Rechtshängigkeit als unzulässig abzuweisen.

4. Hinweis zur Kostenerstattung bei Einsprüchen gegen Zinsen

Eine Kostenerstattungspflicht bei erfolgreichen Einsprüchen wegen (Hinterziehungs-)Zinsen gemäß § 235 AO besteht auch in Kindergeldfällen nicht (BFH-Urteil vom 1. September 2021 III R 18/21, **BFH/NV 2022, 66**).

5. Hinweis zur unzulässigen Klageerhebung unter falschem Namen

Eine Klage, die unter Verwendung eines falschen Namens und deshalb nicht genau zu klärender Identität des Klägers erhoben wird, ist, wie der BFH mit Urteil vom 18. Februar 2021 (III R 5/19, **BStBI II 2021, 574**) bestätigt hat, wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 65 FGO unzulässig.

6. BFH zu den Grenzen einer Einspruchsentscheidung

> Gesetzliche Norm	§ 367 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Antrag auf rückwirkende Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 14. April 2021 III R 50/20
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	BStBI II 2021, 866 = BFH/NV 2021, 1382

6.1. Urteilssachverhalt (nur soweit verfahrensrechtlich relevant)

Der Kläger hatte nachträglich die Festsetzung von Kindergeld für seinen Sohn für den Zeitraum zwischen dem Abschluss einer Ausbildung als Bankkaufmann und der Aufnahme eines berufsbegleitenden Studiums zum Bankfachwirt beantragt. Die Familienkasse hatte auf der

Basis des damals existierenden § 66 Abs. 3 EStG (Regelung jetzt in § 70 Abs. 1 EStG) das Kindergeld zwar festgesetzt, zugleich jedoch den Hinweis erteilt, eine Nachzahlung komme wegen der Ausschlussfrist zur Auszahlung für Zeiträume, die mehr als sechs Monate vor der Antragstellung liegen, nicht in Betracht. Dagegen hatte der Kläger Einspruch eingelegt. In der Einspruchsentscheidung hatte die Familienkasse die Festsetzung von Kindergeld abgelehnt. Die dagegen gerichtete Klage hatte für die Zeiträume Februar 2014 bis Februar 2015 vor dem FG Erfolg. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen. Dagegen richtete sich die Revision der Familienkasse. Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts trotz der von ihm festgestellten fehlerhaften Rechtsauffassung des FG mit einer rein verfahrensrechtlichen Begründung.

6.2. Entscheidungsgründe

Soweit die Familienkasse für den Zeitraum Februar 2014 bis Februar 2015 Kindergeld festgesetzt habe, sei dieser Bescheid bestandskräftig geworden. Die Familienkasse habe diesen Bescheid nicht mehr durch die Einspruchsentscheidung abändern können, da sich der Einspruch des Klägers nicht gegen die Festsetzung des Kindergeldes, sondern ausschließlich gegen die Ablehnung der Auszahlung gerichtet habe (ausführliche Begründung zur Auslegung des Einspruchsschreibens). Im Einspruchsverfahren sei die Sache zwar in vollem Umfang und unabhängig von den Anträgen des Einspruchsführers neu zu prüfen. Aber die **Überprüfung wie auch die Verböserungsmöglichkeit hätten ihre Grenze in dem angefochtenen Verwaltungsakt als formellem Gegenstand des Einspruchs**. Da die Festsetzung des Kindergeldes nicht angegriffen worden sei, habe diese auch nicht geändert werden können.

6.3. Folgen

Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung zu **§ 367 Abs. 2 AO**, wonach nur der steuerlich erhebliche Vorgang, der Gegenstand des angefochtenen Verwaltungsakts gewesen ist, auch Gegenstand der Einspruchsentscheidung sein darf. Dies gilt sowohl hinsichtlich des sachlichen Gehalts (z.B. Steuerart, Veranlagungszeitraum, Haftungssachverhalt) als auch hinsichtlich der betroffenen Personen. Hat z. B. nur ein Ehegatte Einspruch eingelegt, ist die gegen den nicht einspruchsführenden Ehegatten gerichtete Einspruchsentscheidung rechtswidrig (vgl. z.B. **BFH/NV 2014, 351**).

Praxishinweis

Im Einspruchsverfahren haben sowohl die Überprüfung als auch die Verböserungsmöglichkeit ihre Grenze in dem angefochtenen VA als

dem formellen Gegenstand des Einspruchs. Es darf nur der steuerlich erhebliche Vorgang, der Gegenstand des angefochtenen VA gewesen ist, Gegenstand der Einspruchsentscheidung sein.

7. BFH zur Überraschungsentscheidung bei Fehlerkompensation

> Gesetzliche Norm	§ 177 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Teilstattgabe wurde im Urteil wegen Saldierung mit zuvor nicht angesprochenen Besteuerungsgrundlagen abgelehnt
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 26. Juni 2021 VIII B 46/20
> Bemerkungen	Lebenspraktischer Fall
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1511

7.1. Beschluss Sachverhalt zur Überraschungsentscheidung

Dem Beschluss liegt augenscheinlich eine sehr umfangreiche Ausgangsentscheidung zu Grunde. Das FG hatte angenommen, die Klage sei hinsichtlich einiger Besteuerungsgrundlagen im Prinzip begründet; insoweit müsse aber mit einer aus einem weiteren Sachverhalt abgeleiteten verdeckten Gewinnausschüttung bis zur Grenze des Verböserungsverbots saldiert werden. Der Kläger rügte dies als Überraschungsentscheidung. Eine derartige Wertung sei weder im außergerichtlichen noch im gerichtlichen Verfahren thematisiert worden. Der BFH gab der Beschwerde insoweit statt und wies zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

7.2. Entscheidungsgründe

Eine **Überraschungsentscheidung** und damit eine **Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör** im Sinne des Art. 103 Abs. 1 GG und der §§ 96 Abs. 2, 76 Abs. 2 FGO liege vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stütze und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gebe, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht habe rechnen müssen.

Dies ändere nichts daran, dass **Streitgegenstand** im finanzgerichtlichen Verfahren nicht einzelne Besteuerungsmerkmale seien, sondern die **Rechtmäßigkeit der festgesetzten Steuer**, weshalb der Kläger des jeweiligen Verfahrens sich stets auch auf die Möglichkeit einzustellen habe, dass im Rahmen der Klageanträge Besteuerungsgrundlagen zu seinen Lasten saldierend zu berücksichtigen sein könnten, selbst wenn er hierzu nichts vorgetragen habe.

In ausführlicher Auseinandersetzung mit dem Verlauf des Verfahrens kommt der BFH zum Endergebnis, mit der für den Kläger nicht vorhersehbaren, im Verlauf mehrerer Erörterungstermine und umfangreicher Verfügungen und der mündlichen Verhandlung nicht angesprochenen Saldierung, habe das FG dem Fall eine nicht absehbare Wendung gegeben, mit der auch ein sachkundiger Kläger nicht habe rechnen müssen.

7.3. Folgen

Der BFH schützt mit der verfassungsrechtlich abgesicherten Entscheidung die Rechte der Kläger und Beklagten vor nicht vorhersehbaren Entscheidungsbegründungen. Spätestens in der mündlichen Verhandlung muss das FG darauf achten, dass die möglicherweise entscheidungserheblichen Tatsachen und/oder Wertungen protokollfest thematisiert worden sind.

Das Gericht muss nicht etwa die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte ausführlich mit den Beteiligten erörtern, aber es muss für die Beteiligten erkennbar sein, welche Aspekte möglicherweise für den Streitfall bedeutsam sein können (es entscheiden nach der Sitzung fünf Richter/Richterinnen, von denen zwei regelmäßig vor der Sitzung mit dem Fall nicht befasst waren und daher ebenfalls in der mündlichen Verhandlung über den maßgeblichen Sachverhalt informiert werden müssen). Das Gericht ist dabei gut beraten eher zu viele als zu wenige Problemstellungen anzusprechen.

Praxishinweis

Nicht nur die zwischen den Beteiligten besonders streitigen Sachverhaltskomplexe und Wertungen, sondern auch mögliche Kompensationen im Rahmen des § 177 AO sind in angemessener Weise in den Prozess einzuführen, um Überraschungsentscheidungen zu vermeiden.

8. Hinweis zur Bindungswirkung nach § 110 FGO

> Gesetzliche Norm	§ 218 Abs. 2 AO, § 110 FGO
> Zugrundeliegender Streitfall	Zwei aufeinander folgende Klageverfahren wegen Erstattung im Rahmen der Nachtragsverteilung nach einem Insolvenzverfahren
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 11. Februar 2021 VI R 37/18,
> Bemerkungen	Zur Unzulässigkeit von „Zahlungsklagen“
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1085

8.1. Zum Urteilssachverhalt

Die Treuhänderin in einem Verbraucherinsolvenzverfahren begehrte nach Festsetzung der Einkommensteuer (Erstattungsfall) und Auszahlung des Guthabens an den Insolvenzschuldner, das sich aus der Abrechnung ergebende Guthaben an sie auszuzahlen, da insoweit die Nachtragsverteilung angeordnet worden war.

Der Abrechnungsbescheid, mit dem festgestellt worden war, dass der Erstattungsanspruch durch Auszahlung an den Insolvenzschuldner erloschen gewesen sei, wurde im Rahmen des dagegen gerichteten Klageverfahrens kassiert.

Das Finanzamt setzte in der Folge die Steuer anderweitig fest, so dass sich ein geringerer Erstattungsbetrag ergab, den es an die Treuhänderin auszahlte. Das dagegen gerichtete Verfahren, mit dem sowohl die Unrechtmäßigkeit einer erneuten Festsetzung als auch der „Resterstattungsanspruch“ aus der erstmaligen Steuerfestsetzung geltend gemacht wurden, führte zu dem zweiten BFH-Verfahren. Zu der Bindungswirkung der ersten BFH-Entscheidung für dieses zweite Verfahren äußert sich der BFH in dem Besprechungsurteil, von dem nur die beiden Leitsätze nachfolgend wiedergegeben werden.

8.2. Entscheidungsgründe (Leitsätze 1 und 2)

1. Die Bindungswirkung rechtskräftiger Urteile gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO besteht nicht nur bei Identität der Gegenstände im Erst- und Zweitverfahren, sondern auch, soweit im Erstverfahren über eine materiell-rechtliche Vorfrage für das Zweitverfahren entschieden worden ist. Die Rechtskraftwirkung eines Urteils bewirkt auch eine Bindung des Richters in einem nachfolgenden Verfahren, wenn die im

ersten Verfahren rechtskräftig festgestellte Rechtsfolge eine präjudizielle Voraussetzung für das im zweiten Verfahren verfolgte Klageziel ist.

2. Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung) maßgebend. Hat das Finanzamt über einen Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids nicht entschieden, kommt es auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz oder –wenn eine solche nicht stattgefunden hat– auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung der Tatsacheninstanz an.

8.3. Folgen

Der Fall betrifft eine sehr spezielle Konstellation und dürfte bis auf die allgemeinen Aussagen der ersten beiden Leitsätze, die oben wiedergegeben wurden, nur geringe über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung entfalten. Anders ist dies mit Leitsatz 3:

Für das Rechtsschutzbedürfnis einer allgemeinen Leistungsklage, durch die die Finanzbehörde zur Zahlung eines durch Abrechnungsbescheid festgestellten Erstattungsanspruchs verurteilt werden soll, muss klägerseits dargelegt werden, dass die Finanzbehörde im konkreten Streitfall der sich aus dem Abrechnungsbescheid ergebenden Zahlungsverpflichtung nicht nachkommen werde.

Bei Streit über die Abwicklung von Zahlungen aus einem Steuerschuldverhältnis kommt es immer wieder zu allgemeinen Leistungsklagen, mit denen Kläger die sofortige Auszahlung streitbefangener Beträge erzwingen wollen. In Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung bestätigt der BFH, dass **Streitigkeiten im Erhebungsverfahren vorrangig durch Abrechnungsbescheid zu klären** sind. Falls ein Abrechnungsbescheid einen Anspruch zu Gunsten des Klägers ausweist, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Behörde rechtmäßig handelt und den entsprechenden Anspruch auch erfüllt. Einer allgemeinen **Leistungsklage auf Zahlung fehlt daher grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis**, wenn nicht schlüssig dargelegt wird, aufgrund welcher Lebenssachverhalte davon auszugehen ist, dass die Behörde einen titulierten Erstattungsanspruch nicht erfüllen wird.

9. BFH zur AdV wegen Verstoß gegen § 364 AO

> Gesetzliche Norm	§ 364 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Haftungsbescheid unter Hinweis auf rechtskräftiges Strafurteil
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss v. 15. Juni 2021 VII B 18/21 (AdV)
> Bemerkungen	Standardstreitpunkt
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1331

9.1. Hinweis

Der BFH hat die Entscheidung auch zum Anlass genommen, über die **Wirkung der Heilung** einer unterlassenen Anhörung nach § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO zu entscheiden. Er kommt zu der Überzeugung, dass die Nachholung der Anhörung eines Beteiligten dazu führt, dass der Verfahrensfehler gemäß 126 Abs. 1 Nr. 3 AO **rückwirkend** geheilt werde.

9.2. Beschluss Sachverhalt

Die Beteiligten stritten über die Aussetzung der Vollziehung – AdV – eines Haftungsbescheides nach §§ 71, 191 AO. Dabei hatte der Antragsteller die AdV unter anderem mit der Begründung begehrt, die Besteuerungsgrundlagen seien nicht gemäß § 364 AO offengelegt worden. Das im Streitfall betroffene Zollamt hatte sich zur Begründung des Haftungsbescheides auf eine vorliegende landgerichtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung bezogen.

9.3. Entscheidungsgründe

Der BFH führte aus, dem Einspruchsführer müssten im Rahmen des Einspruchsverfahrens die Gründe für seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner offengelegt werden. Die Offenlegung müsse dabei so **vollständig, schlüssig und verständlich sein**, dass ihm eine Überprüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes möglich sei. Nicht offengelegt werden müssten jedoch Unterlagen, die den Beteiligten bereits vorlägen.

Diesen Anforderungen habe das Zollamt durch Verweis auf das Landgerichtsurteil, in dem die erforderlichen Beweismittel aufgeführt worden seien, genügt. Ausführungen zum Ermessen seien bei vorsätzlicher Erfüllung eines Haftungstatbestandes nicht erforderlich. Die Be-

steuerungsgrundlagen für die Hauptschuld seien bei der Ablehnung der AdV aufgedeckt worden.

9.4. Folgen

Der regelmäßig unsubstantiierte Vorwurf fehlender Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 364 AO ist eine beliebte Begründung für häufig ebenfalls unsubstantiierte Anträge auf AdV. Der BFH bestätigt die grundsätzliche Möglichkeit der AdV wegen Nichtaufdeckung der Besteuerungsgrundlagen, macht aber gleichzeitig deutlich, dass Unterlagen, die den Beteiligten bereits vorliegen, nicht erneut offengelegt werden müssen.

Gerade in Verfahren mit Strafrechtsberührung können die Finanzbehörden daher häufig die nach § 364 AO erforderliche **Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen durch Bezugnahme auf Strafurteile, Anklageschriften oder ggf. substantiierte Berichte der Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung** erfüllen. **Unzureichend sind demgegenüber die regelmäßig zunächst absolut substanzlosen, häufig nur Beträge enthaltenden Mitteilungen von Prüfungsämtern über die einkommensteuerlichen Auswirkungen von Außenprüfungen bei Gesellschaften und/oder Arbeitgebern.**

Praxishinweis

Die Finanzbehörden sind zur Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen, soweit sie der Steuerpflichtige noch nicht kennt, spätestens im Einspruchsverfahren verpflichtet. Solange die Mitteilung nicht erfolgt ist, können Bescheide allein wegen des Verstoßes gegen § 364 AO von der Vollziehung ausgesetzt werden.

10. BFH zur Terminsaufhebung wegen der Corona-Pandemie

> Gesetzliche Norm	§ 96 FGO, § 227 ZPO
> Zugrundeliegende Streitfälle	Anträge auf Terminsaufhebung
> Entscheidungen des Gerichts	Beschl. v. 22. Oktober 2021 IX B 15, 16/21
> Bemerkungen	
> Fundstellen	BFH/NV 2022, 29 und 31

10.1. Hinweis zum Sachverhalt

In beiden Verfahren begehrte die Klägerin bzw. ein nicht geimpfter Prozessbevollmächtigter die Aufhebung eines bereits einmal verschobenen Termins zur mündlichen Verhandlung. Zur Begründung wurde auf die von der Corona-Pandemie ausgehenden Gesundheitsgefährdungen, insbesondere bei der Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs, sowie auf das Alter und die Vorerkrankungen des Prozessbevollmächtigten hingewiesen. Es wurde beantragt, den Termin für die mündliche Verhandlung auf die Zeit nach dessen Schutzimpfung zu „verschieben“.

Der Vorsitzende hatte die erneute Verlegung des Termins unter Hinweis auf die umfangreichen Schutzmaßnahmen des Gerichts und die Verpflichtung, bei andauernder Verhinderung für eine Vertretung zu sorgen, abgelehnt.

Gegen die aufgrund mündlicher Verhandlung ohne Anwesenheit der Klägerin und des Prozessbevollmächtigten ergangene Entscheidung richtete sich die Nichtzulassungsbeschwerde mit der Rüge des Verstoßes gegen das rechtliche Gehör (Art. 103 GG).

10.2. Entscheidungsgründe

Der BFH entschied, unter Berücksichtigung des vom Gericht ergriffenen Schutzkonzeptes, der zumutbaren Möglichkeit, Risiken des öffentlichen Nahverkehrs durch Nutzung von Pkws/Taxis zu entgehen, und der im Hinblick auf das inzwischen fortgeschrittene Stadium der Pandemie gebotenen Vorsorge für eine entsprechende Vertretung könne das Gericht bei der gebotenen Abwägung der Gründe für und gegen die Aufhebung eines Termins im Rahmen der Anwendung des § 227 ZPO rechtmäßig zu dem Ergebnis kommen, der Termin sei durchzuführen.

Praxishinweis

Der Hinweis auf Corona ist nicht hinreichend, um eine Aufhebung der Termine zur mündlichen Verhandlung zu erreichen. Sowohl die Pandemie als auch krankheitsbedingte besondere Risiken von Prozessbevollmächtigten stellen lediglich Abwägungsgesichtspunkte bei der Entscheidung einer Terminsaufhebung nach § 227 ZPO dar.

11. BFH zur Akteneinsicht im Prozess

> Gesetzliche Norm	§ 78 FGO
> Zugrundeliegende Streitfälle	Streit über Gestaltung der Akteneinsicht
> Entscheidungen des Gerichts	Beschluss vom 18. März 2021 V B 29/20 Beschluss vom 7. Juni 2021 VIII B 123/20 Beschluss vom 22. Oktober 2021 IX B 38/21 Beschluss vom 9. August 2021 VIII B 70/21
> Bemerkungen	Neuerdings häufiger Streitpunkt
> Fundstellen	BStBl II 2021, 710 und 915; BFH/NV 2022, 33; BFH/NV 2021, 1519

11.1. Zu den Beschlussverhalten

In den Verfahren ging es um

1. die Übersendung von Akten in die Kanzlei des Prozessbevollmächtigten wegen der besonderen Risiken der Corona Pandemie (V B 29/20 und IX B 38/21),
2. die Frage, wer über die Art und Weise der Akteneinsicht zu entscheiden hat (VIII B 123/20),
3. den Anspruch auf Kopieren/Scannen der gesamten Akte (VIII B 70/21).

11.2. Zu den Entscheidungsgründen

Der BFH entschied in weitgehender Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung:

Nach § 78 Abs. 3 Satz 1 FGO liege es im Ermessen des Gerichts, in eng begrenzten Ausnahmefällen Einsicht in die in Papierform geführten Akten in den Geschäftsräumen des Prozessbevollmächtigten zu gewähren. Dabei seien die gegen eine Aktenversendung sprechenden Umstände gegen die vom Antragsteller vorgetragenen, eine Ausnahme rechtfertigenden Umstände abzuwägen. Wann ein solcher Ausnahmefall vorliege, hänge von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab.

Bei einem vorliegenden Hygienekonzept sei auch unter Berücksichtigung der Corona-Pandemie eine Akteneinsicht im Gericht zu gewähren. Die Räume von Prozessbevollmächtigten stellten keine Diensträume im Sinne des Gesetzes dar.

Der BFH hält an seiner Rechtsprechung fest, dass im finanzgerichtlichen Verfahren **keine über § 78 FGO hinausgehenden Rechte aus Art. 15 DSGVO** hergeleitet werden können.

Ein Anspruch auf vollständige Kopie der Akten besteht nicht. Der BFH führt aus:

Gemäß § 78 Abs. 1 Satz 1 FGO können die Beteiligten die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Akten einsehen. Sie können sich gemäß § 78 Abs. 1 Satz 2 FGO auf ihre Kosten durch die Geschäftsstelle Ausfertigungen, Auszüge, Ausdrucke und Abschriften erteilen lassen. Das Recht auf Abschriften besteht nur insoweit, als diese erforderlich sind, die Prozessführung zu erleichtern (...). Ein Anspruch auf Überlassung von Fotokopien der gesamten Akten (d.h. der Gerichtsakte und der dem Gericht vorgelegten Akten) besteht grundsätzlich nicht, es sei denn, diese ermöglichen überhaupt erst eine sachgerechte Prozessführung. Dies ist substantiiert und nachvollziehbar darzulegen.

Wirklich neu ist die Entscheidung, wer zur Entscheidung über die Art und Weise der Akteneinsicht berufen ist. Entgegen der üblichen Handhabung und der älteren Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass spätestens mit der Einführung des § 78 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1, Satz 6 FGO mit Wirkung zum 1. Januar 2018 bei in **Papierform** geführten Prozessakten die **Entscheidungsbefugnis beim Senat** liegt. Im Streitfall ist daher über die Entscheidung über die Gewährung oder Ablehnung einer Akteneinsicht durch die drei Berufsrichter zu entscheiden.

11.3. Folgen

Da in Nordrhein-Westfalen seit dem letzten Quartal 2019 die Gerichtsakten elektronisch geführt werden, könnte die Akteneinsicht in die meisten Gerichtsakten unproblematisch sein, da eine Kopie der Akte zur elektronischen Einsicht zur Verfügung gestellt werden könnte, ohne dass die Gerichtsabläufe beeinträchtigt werden. Abgesehen davon ist der Inhalt der Gerichtsakte regelmäßig uninteressant, da sie den Beteiligten infolge der jeweils wechselseitigen Information weitgehend bekannt ist. Der Zusatznutzen durch Einsichtnahme in Berge von Signaturprüfungen oder Anweisungen an die Geschäftsstellen dürfte gering sein.

Allerdings ist es nach meiner Kenntnis bisher nicht gelungen, eine funktionierende Schnittstelle zwischen den Spezialsystemen für die Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit und dem Akteneinsichtsportal zu programmieren.

Die elektronische Einsichtnahme in die Steuerakten ist aus verschiedenen Gründen nicht möglich. Einerseits werden keine personenbezogenen Steuerakten mehr geführt, andererseits befinden wir uns in einer Übergangslage mit teilweise papiergestützten, teilweise elektronischen Unterlagen. Da die Finanzverwaltung auch den Gerichten keinen Zugriff auf ihre

Datenbanken eröffnet, werden bisher die elektronisch gestützten Teile der den jeweiligen Streitfall betreffenden Verwaltungsunterlagen für das Klageverfahren ausgedruckt. Das einzige, was nach bisheriger Erfahrung des Verfassers bei den vorgelegten Verwaltungsunterlagen mit relativer Sicherheit angenommen werden kann, ist ihre Unvollständigkeit. Die allerdings wird im Regelfall durch Einsichtnahme in den Gerichtsräumen festzustellen sein.

Praxishinweis

Der Gesetzgeber hat den § 78 FGO durch Einführung der Begriffe „**Gerichtsakte, dem Gericht vorgelegte Akten, Prozessakten und Akten**“ unklar gestaltet. Ob Prozessakten in § 78 FGO und Prozessakten in § 52b FGO gleich zu verstehen sind, ist zweifelhaft.

Praxishinweis

In der Mehrzahl der Fälle liegen die verfahrensrelevanten Akten teilweise elektronisch, teilweise in Papier vor. Die Akteneinsicht wird daher zumindest vorübergehend noch vorwiegend durch Einsichtnahme in den Diensträumen des Gerichts oder anderer Behörden erfolgen.

12. Umstellung von vorbeugender Unterlassungs- zur Feststellungsklage

> Gesetzliche Norm	§§ 93, 162 AO; §§ 41, 76, 100, 114 FGO
> Zugrundeliegender Streitfall	Vorbeugende Unterlassungsklage gegen Androhung eines Auskunftersuchens
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 14. April 2021 X R 25/19
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	BFH/NV 2021, 1294

12.1. Urteilssachverhalt

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin, einer Apothekerin, forderte das Finanzamt die Daten der Rezeptabrechnungsstelle für jedes einzelne Rezept in digitaler Form. Die Klägerin lehnte dies ab und stellte nach Ankündigung des Finanzamtes, die Unterlagen bei der Abrechnungsstelle anzufordern, einen Antrag auf einstweilige Anordnung. Dieser wurde als unzulässig verworfen, weil das angekündigte Auskunftersuchen einen einspruchsfähigen und vollziehbaren Verwaltungsakt darstellen würde. Nach weiteren Versuchen erhob die

taxnews GmbH **CARSTEN SESSINGHAUS © 2022**

Klägerin eine vorbeugende Unterlassungsklage, mit der dem Finanzamt verboten werden sollte, das Auskunftersuchen an die Abrechnungsstelle zu richten. Die aus Sicht des Finanzgerichts zulässige Klage blieb dort als unbegründet erfolglos. Während des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt das Auskunftersuchen an die Abrechnungsstelle gerichtet und diese hat einen Datenträger überlassen.

Die Klägerin verfolgte nunmehr im Revisionsverfahren das Ziel, die Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens nachträglich feststellen zu lassen. Daran bestehe ein Rechtsschutzinteresse, unter anderem weil sie der Dauerbetriebsprüfung unterfalle. Das Finanzamt vertrat die Auffassung die Klage sei unzulässig geworden, weil eine Fortsetzungsfeststellungsklage auf Verwaltungsakte beschränkt sei.

Der BFH entschied, die Revision sei zulässig geblieben, aber unbegründet.

12.2. Entscheidungsgründe

Die Androhung eines Auskunftersuchens sei als Vorbereitungshandlung schon mangels Erzwingbarkeit kein Verwaltungsakt. Die Klägerin habe daher zulässig eine vorbeugende Unterlassungsklage erheben können.

Diese könne nach ihrer Erledigung nicht in eine Fortsetzungsfeststellungsklage umgestellt werden, da dies das Vorliegen eines VA erfordere. Sie könne jedoch in eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO übergehen, da die Klägerin berechtigt die Rechtmäßigkeit eines vom Finanzamt geplanten Auskunftersuchens im Hinblick auf ihr Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und auf Wahrung des Steuergeheimnisses nachträglich überprüfen lassen wolle. Der Übergang von der Leistungsklage zur Feststellungsklage stelle keine im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderung dar, da es sich lediglich um eine Einschränkung der allgemeinen Leistungsklage handele.

Die Subsidiarität der Feststellungsklage nach § 41 Abs. 2 FGO stehe der Zulässigkeit nicht entgegen. Zwar könne die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses nicht begehrt werden, soweit die Klägerin ihre Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen könne oder hätte verfolgen können. § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO sei aber einschränkend auszulegen und anzuwenden. Drohe keine Umgehung der für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen geltenden Bestimmungen über Fristen und Vorverfahren, stehe § 41 Abs. 2 FGO der Feststellungsklage ebenso wenig entgegen wie in Fällen, in denen diese den effektiveren Rechtsschutz biete.

Im Streitfall würden die Sachentscheidungsvoraussetzungen für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen nicht umgangen, das Feststellungsinteresse sei gegeben und letztlich sei es prozessökonomisch in dem bereits anhängigen Verfahren die Rechtmäßigkeit der Maßnahme zu prüfen. Gerade wenn allein das Finanzamt durch Schaffung vollendeter Tatsachen trotz einer noch nicht rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung die nachträgliche Unzulässigkeit der Klage und damit das Hinausdrängen der Klägerin aus dem schon seit längerer Zeit betriebenen Verfahren bewirken würde, müsse sichergestellt sein, dass das Verfahren beendet werden könne.

Dem stehe nicht entgegen, dass die Klägerin ihr Rechtsschutzziel im Wege der einstweiligen Anordnung hätte verfolgen können, was das Finanzgericht aber fehlerhaft abgelehnt habe.

In der Sache bestätigte der BFH die Berechtigung des Finanzamtes, unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben durch das Verifikationsprinzip die Auskünfte bei der Rezeptabrechnungsstelle einzuholen. Es reiche aus dass das Finanzamt auf der Basis der Kalkulationsdifferenzen oder sonstiger Feststellungen zu der berechtigten Einschätzung gelangt sei, der Sachverhalt bedürfe weiterer Aufklärung. Die fehlende Mitwirkung der Klägerin sei unstreitig.

12.3. Folgen

Der BFH bestätigt zunächst, dass sich der Steuerpflichtige mit der vorbeugenden Unterlassungsklage und im Regelfall vorrangig mit einem **Antrag auf einstweilige Anordnung nach § 114 FGO** gegen ein angedrohtes Auskunftersuchen wenden kann. Für den Antrag nach § 114 FGO bestehe regelmäßig ein Rechtsschutzbedürfnis, da ansonsten durch das Auskunftersuchen möglicherweise endgültig und unheilbar das Grundrecht des Steuerpflichtigen auf informationelle Selbstbestimmung verletzt würde (Rdnr 28).

Weiterhin macht die Entscheidung deutlich, dass auch bei vorbeugenden Unterlassungsklagen eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer zwischenzeitlich vollzogenen Maßnahme der Finanzverwaltung im Rahmen der Umstellung des Klagebegehrens auf eine Feststellung der Rechtswidrigkeit möglich sein muss, soweit nicht im Einzelfall die besonderen Voraussetzungen der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage umgangen werden und die Entscheidung im bereits laufenden Verfahren prozessökonomisch ist.

Praxishinweis

Gegen ein angedrohtes Auskunftersuchen kann sich der Steuerpflichtige im Wege der einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO und vor Erhebung einer Unterlassungsklage wehren.

Praxishinweis

Eine vorbeugende Unterlassungsklage gegen Auskunftersuchen ist ebenso wie bei angedrohten Spontanmitteilungen zulässig und kann im Fall der abschließenden Durchführung der angedrohten Maßnahme vor Abschluss des Klageverfahrens ggf. in eine Feststellungsklage mit dem Ziel, die Rechtswidrigkeit feststellen zu lassen, umgestellt werden.

XI. AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUM STEUERSTRAFRECHT

1. BGH zur Beihilfe bei berufstypischem Verhalten

> Gesetzliche Norm	§ 370 AO; §§ 22, 23, 27, 13 StGB
> Zugrundeliegender Streitfall	Fortführung eines Beratungsmandates trotz Verdachts der Steuerhinterziehung gegen den Mandanten
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 17. Juni 2021 1 StR 132/21
> Bemerkungen	Bestätigung der Rechtsprechung
> Fundstellen	wistra 2022, 22

1.1. Beschlusssachverhalt (vereinfacht auf einen Mandanten)

Der angeklagte Steuerberater hatte in seiner Mandantschaft eine GmbH, deren Geschäftsführer Scheingutschriften über fingierte Lieferungen von Edelmetallen erstellt hatten, um auf diese Weise unberechtigte Vorsteueransprüche geltend zu machen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen der GmbH wurden vom Angeklagten anhand der ihm von dem Geschäftsführer übermittelten Zahlen erstellt und an das Finanzamt übermittelt.

Im Januar 2014 fand eine Durchsuchung der Steuerfahndung in den Büroräumen des Angeklagten wegen des Verdachts der Vorsteuererschleichung statt. Kurz danach wechselte der Geschäftsführer der GmbH. Das System der Vorsteuererschleichung blieb unverändert.

Trotz der Durchsuchung und der strafrechtlichen Ermittlungen gegen den Geschäftsführer der GmbH erstellte der Angeklagte weiterhin Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die GmbH, die zu entsprechenden Auszahlungen des Finanzamtes führten. Das Honorar für die Leistungen des Angeklagten betrug 380 €.

Das Landgericht verurteilte den Geschäftsführer der GmbH wegen Steuerhinterziehung und den angeklagten Steuerberater wegen Beihilfe. Das Landgericht hatte insoweit zur Begründung ausgeführt:

Es sei dem Angeklagten vorzuwerfen, es nach der Durchsuchung seiner Büroräume unterlassen zu haben, seine Büroorganisation, die die selbstständige Bearbeitung der Buchhaltung und die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Mitarbeiter beinhaltete, zu ändern und damit die elektronische Übermittlung weiterer Umsatzsteuervoranmeldungen für die A. an das Finanzamt durch seine Mitarbeiter - ohne vorherige Prüfung und Freigabe durch ihn - zu verhindern. Auch nachdem die Mitarbeiter ihm jeweils einen Ausdruck der Voranmeldungen mit einem Anschreiben an den Mandanten in einer Postmappe vorgelegt hatten, habe er es bewusst und gewollt unterlassen, Berichtigungen zu veranlassen.

Der BGH hob die Feststellungen auf und verwies zur erneuten Feststellung an das Landgericht zurück.

1.2. Entscheidungsgründe

Der BGH führte dabei aus:

Die Feststellungen belegen jedoch nicht das Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen einer strafbaren Beihilfe durch den Angeklagten. Die Annahme des LG, der Angeklagte habe sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lassen, ist nicht tragfähig belegt. Allein die am 23. Januar 2014 erfolgte Aushändigung des Durchsuchungsbeschlusses vom 15. November 2013, dessen Inhalt zur Vorgehensweise der Tätergruppe und zu einer daraus folgenden „Bösgläubigkeit“ des Angeklagten nicht näher dargelegt wird, lässt jedenfalls nicht ohne Weiteres den Schluss zu, der Angeklagte habe das Risiko strafbaren Verhaltens seines Mandanten als derart hoch erkannt, dass er sich die Tat hat angelegen sein lassen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Umstände bei der Übergabe des Durchsuchungsbeschlusses und die Reaktion des Angeklagten hierauf nicht näher dargelegt werden und auch der später nachfolgende Wechsel des Geschäftsführers bei der A., welcher nicht nur auf eine Fortsetzung der bisherigen Handlungen, sondern gerade auch auf eine Abkehr von strafbaren Handlungen hindeuten könnte, neben dem angesichts der Honorarhöhe eher unbedeutend erscheinenden Mandatsverhältnis nicht ausreichend vom Landgericht berücksichtigt wurden.

1.3. Folgen

Wie bereits mehrfach in den „aktuell-Seminaren“ thematisiert (vgl. z.B. aktuell 1-2020, 68), besteht auch bei berufstypischen, neutralen Handlungen das Risiko, sich wegen Steuerhinterziehung oder Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar zu machen. Dazu hat der BGH Abgrenzungskriterien entwickelt.

Praxishinweis

Drei-Stufen-Formel des BGH zu berufstypischem Verhalten

1. wenn das Handeln des Haupttäters auf eine strafbare Handlung abzielt und der Hilfeleistende dies weiß, ist sein Tatbeitrag Beihilfehandlung,
2. weiß der Hilfeleistende nicht, wie sein Beitrag vom Haupttäter verwendet wird und hält er es nur für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, liegt i.d.R. keine Beihilfe vor,
3. wenn aber das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des Haupttäters sehr hoch ist, kann die Hilfeleistung ggf. als **Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters** und damit als Beihilfe qualifiziert werden.

Für den Steuerberater im Besprechungsfall ist nach dem Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses und weiterer Feststellungen, die das Landgericht bei der erneuten Verhandlung zu treffen hat, seine Einordnung in eine der drei oben bezeichneten Fallgruppen vorzunehmen.

2. BGH zum Kompensationsverbot

> Gesetzliche Norm	§ 370 Abs. 4 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Berücksichtigung von USt aus verschwiegenen Einnahmen als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 1. Juli 2021 1 StR 127/21
> Bemerkungen	vgl. dazu Gehm in PStR 2021, 275
> Fundstellen	juris

2.1. Hinweise

Neben der hier besprochenen Problematik des Kompensationsverbotes befasst sich der BGH in der Besprechungsentscheidung auch mit der Frage der Suspendierung von Erklärungspflichten für den Fall der ansonsten gegebenen Pflicht zur Selbstbelastung im Strafverfahren.

Auch in dem **Beschluss vom 29. Juli 2021 1 StR 30/21, NStZ 2022, 49** bestätigt der BGH ebenso wie in der nachfolgend wiedergegebenen Entscheidung, neben der ständigen Rechtsprechung zur Berechtigung der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen auch im Strafverfahren, die Aussage, dass bei verkürzten Betriebseinnahmen die damit im Zusammenhang stehende Umsatzsteuer als Betriebsausgabe in Abzug zu bringen sei (vgl. Rdnr. 17 der Entscheidung).

2.2. Beschluss Sachverhalt (Auszug)

Die angeklagten Eheleute veranlassten nach Insolvenz ihres eigenen Unternehmens die Tochter, ein einzelkaufmännisches Unternehmen zu gründen. Unter diesem Mantel sollte das bisherige Unternehmen ohne Erfüllung steuerlicher Pflichten fortgeführt werden. Im Rahmen von Steuerfahndungsmaßnahmen wurde der Sachverhalt aufgedeckt. Die Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen war mit Ausnahme einer Teilverjährung unproblematisch.

Das Landgericht hatte auch eine Verurteilung wegen Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer ausgesprochen und dabei entsprechend der einschlägigen Rechtsprechung des BFH die erst durch die Steuerfahndungsmaßnahmen aufgedeckten Umsatzsteuern nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

2.3. Entscheidungsgründe

Dazu führte der BGH in der Entscheidung aus:

Bei der Bestimmung des Umfangs der verkürzten Gewerbe- und nachfolgend der Einkommensteuer (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO; § 53 StGB) hat das Landgericht nicht bedacht, dass im Falle der Abgabe vollständiger Steuererklärungen auf der Grundlage einer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellten Buchhaltung (...) sich die verkürzten und nachzuzahlenden Umsatzsteuerbeträge unmittelbar aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen ergeben hätten. ... Die geschuldeten Umsatzsteuern hätten sich ohne Weiteres von Rechts wegen als Betriebsausgaben ergeben; das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) steht dem nicht entgegen (...). Das Landgericht hat bei seiner Berechnung des Umfangs der verkürzten Ertragsteuern vom Gewinn aus dem Gewerbebetrieb die geschuldeten Umsatzsteuern nicht abgezogen (...).

2.4. Folgen

Da die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG die Grundform der Gewinnermittlung und daher – falls nicht der Steuerpflichtige ein ggf. bestehendes Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausübt – regelmäßig, also auch bei der Vollschätzung mangels ordnungsgemäßer Gewinnermittlung, anzuwenden ist, hat die Entscheidung, die der neueren Rechtsprechung des BGH folgt, einen weiten Anwendungsbereich.

Praxishinweis

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist bei der Berechnung der hinterzogenen Steuern die auf die verkürzten Betriebseinnahmen entfallende Umsatzsteuer ohne Einschränkung durch das Kompensationsverbot als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

3. BFH zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen für Vorauszahlungen

> Gesetzliche Norm	§§ 235, 370 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Festsetzung von Hinterziehungszinsen für Einkommensteuer-Vorauszahlungen
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 28. September 2021 VIII R 18/18
> Bemerkungen	V-Entscheidung
> Fundstellen	DStR 2021, 2837 = BFH/NV 2022, 156

3.1. Vorbemerkung

Bereits mit der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 20. April 2016 (7 K 2354/13 E, **EFG 2016, 964**; dazu aktuell 3 - 2016, 103/104) verschärfte sich die Diskussion um die eigenständige Festsetzung von Zinsen auf hinterzogene Vorauszahlungen. Die Rüge des Rechnungshofes, dem Staat entgingen erhebliche Mittel durch die rechtswidrige Unterlassung der Verzinsung auf Vorauszahlungen (vgl. aktuell 1-2019, 10), führte zur Zusage der Finanzverwaltung, Abhilfe zu schaffen. Die Neufassung des **AEAO zu § 235 AO** im **BStBl I 2019, 71** machte mit den Tz. 5.2 ff. sodann deutlich, dass auch die Finanzverwaltung der Verzinsung hinterzogener Vorauszahlungen erhöhte Aufmerksamkeit schenken würde.

Das zwischenzeitlich ergangene ausführliche Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 9. Februar 2018 (13 K 3586/16, **EFG 2018, 1430**) gab die Vorlage für die grundlegende Entscheidung des BFH.

3.2. Entscheidungssachverhalt

Die Kläger erstatteten im Dezember 2014/Januar 2015 Selbstanzeigen, mit denen sie bisher nicht versteuerte Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein nachdeklarierten. Unter dem 8. August 2016 erfolgten die erklärungskonformen geänderten Einkommensteuerbescheide einschließlich entsprechender Zinsfestsetzungen für die Jahreseinkommensteuern. Insoweit besteht kein Streit.

Das Finanzamt setzte im Zinsbescheid vom 8. August 2016 – ohne das geänderte Vorauszahlungsbescheide ergangen wären – **Hinterziehungszinsen zu den hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen** – ESt-VZ – für im Zinsbescheid näher bezeichnete Quartale aus den Veranlagungszeiträumen 2004 bis 2008, 2010 und 2012 fest.

Die Zinsberechnung knüpfte für den Beginn jeweils an den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlungen gemäß § 37 Abs. 1 EStG an. Für das Ende des Zinslaufs stellte der Beklagte auf den Bekanntgabezeitpunkt des Jahressteuerbescheids mit hinterzogener Einkommensteuer für den jeweiligen Veranlagungszeitraum ab, für den die hinterzogenen Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, bei Festsetzung einer Abschlusszahlung auf deren Fälligkeit. War der Karenzzeitraum für die Vollverzinsung der hinterzogenen Jahressteuer gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO schon vor Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für den Veranlagungszeitraum abgelaufen, stellte das Finanzamt für das Ende des Zinslaufs auf diesem Zeitpunkt ab. Im anschließenden Klageverfahren ergaben sich einerseits Teilrücknahmen und -stattgaben sowie einige kleinere Korrekturen an der Zinsberechnung. Die Revision war teilweise erfolgreich und teilweise erfolglos.

3.3. Entscheidungsgründe

Der BFH entschied, **verfassungsrechtliche Einwendungen** seien unter Berücksichtigung der Entscheidung des BVerfG zu den Zinsen für die Streitjahre nicht gegeben. Gerügte Verstöße wegen der nach **Art. 103 Abs. 3 GG** unzulässigen Doppelbestrafung sowie wegen eines Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (**Art. 3 GG**) wies der BFH als unbegründet zurück (Rdnrn. 49 bis 54).

Es liege auch keine unzulässige Doppelbelastung durch mehrfache Zinsfestsetzung auf die gleiche Steuer vor.

Rdnr. 19: Wie der BFH bereits entschieden hat, kann der objektive Tatbestand einer Hinterziehung von ESt-VZ gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt werden, indem der Steuerpflichtige durch unrichtige Angaben in einer Jahressteuererklärung bewirkt, dass die Jahreseinkommensteuer für einen vorherigen Veranlagungszeitraum und daran anknüpfend (s. § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG) die ESt-VZ für einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum von der Finanzbehörde nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; weiterer oder besonderer Tathandlungen im Hinblick auf die Vorauszahlungen bedarf es nicht (...).

Hinterzogene Steuern seien nach § 235 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Auch hinterzogene ESt-VZ seien hinterzogene Steuern im Sinne des § 235 AO und könnten Gegenstand einer eigenständigen Verzinsung nach dieser Vorschrift sein.

Davon sei auch nicht abzuweichen, wenn sowohl die Vorauszahlungen als auch die Jahreseinkommensteuer des gleichen Veranlagungszeitraums hinterzogen würden.

Rdnr. 23: Die gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 AO verkürzte Jahreseinkommensteuer (vgl. § 36 Abs. 1 und Abs. 4 EStG) umfasst zwar der Höhe nach hinterzogene Vorauszahlungsbeträge desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären. Die hinterzogene Jahreseinkommensteuer ist gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG nämlich nur um solche ESt-VZ zu mindern, die tatsächlich geleistet worden sind. Auch die Bemessungsgrundlage der gemäß § 235 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsenden hinterzogenen Jahreseinkommensteuer umfasst mithin betragsmäßig auch die Vorauszahlungen. Trotz der betragsmäßigen Überschneidung der Bemessungsgrundlagen für die Hinterziehungszinsen i.S. des § 235 AO bei der hinterzogenen Jahreseinkommensteuer und bei der jeweiligen hinterzogenen ESt-VZ kann eine unzulässige Doppelverzinsung desselben hinterzogenen Einkommensteuer(teil)betrags vermieden werden, wenn die den Festsetzungen zugrunde liegenden Zinsläufe in der folgenden Weise voneinander abgegrenzt werden: **Der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen zu den ESt-VZ gemäß § 235 Abs. 2 und Abs. 3 AO beginnt zum jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstag i.S. des § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG (10.03./10.06./10.09./10.12.) und endet in dem Zeitpunkt, in dem gemäß § 235 Abs. 2 AO der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen zur verkürzten Jahreseinkommensteuer beginnt.**

Zur einjährigen **Festsetzungsfrist** nach § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO führt der BFH aus:

Rdnr. 26: Kommt es weder zu einer Festsetzung noch zur Einleitung und zum Abschluss eines Strafverfahrens bezüglich der hinterzogenen Vorauszahlungen, kann nach dem Gesetzeswortlaut die einjährige Festsetzungsfrist ... weder beginnen noch ablaufen.

Der BFH lässt offen, ob ggf. eine teleologische Reduktion vorzunehmen sei.

Der BFH bestätigt zunächst die Annahme des Finanzgerichts, die Kläger hätten den **objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung** hinsichtlich der ESt-VZ erfüllt, indem sie durch unrichtige Angaben in den Jahressteuererklärungen bewirkt hätten dass die Jahreseinkom-

mensteuer für einen früheren Veranlagungszeitraum zu niedrig und hierdurch die ESt-VZ für einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht, zu niedrig oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden seien.

Die weiteren Ausführungen des BFH betreffen zunächst die Frage, ob die Kläger auch den **subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung (Vorsatz)** erfüllt haben.

Rdnr. 30: Bei der Hinterziehung von ESt-VZ ist nach der gebotenen Parallelwertung in der Laiensphäre den Anforderungen an das kognitive und das voluntative Element des Vorsatzes genügt, wenn der Täter Einkünfte erzielt, die keinem Steuerabzug unterliegen, ihm gegenüber deshalb regelmäßig Vorauszahlungen festgesetzt werden und ihm bekannt ist, dass bei der unvollständigen Erklärung der Einkünfte in der Einkommensteuererklärung für einen früheren Veranlagungszeitraum diese Einkünfte auch für die Festsetzung oder Anpassung der künftigen Vorauszahlungen nicht berücksichtigt werden (...). Eine sichere Kenntnis, in welcher Höhe künftige ESt-VZ verkürzt werden, wenn Einkünfte in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres nicht angegeben werden, ist für die Annahme eines Vorsatzes nach den in der Rechtsprechung des BGH an eine vorsätzliche Steuerhinterziehung formulierten Anforderungen aber nicht erforderlich. (Nachfolgend Anwendung auf den Streitfall)

Eine strafrechtliche Verurteilung wegen der Hinterziehung der ESt-VZ sei für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen nicht erforderlich.

Nachfolgend erläutert der BFH erneut die zutreffende Berechnung des Zinslaufs und wendet die Ergebnisse auf den konkreten Streitfall an.

Rdnr. 38: Der Zinslauf für Hinterziehungszinsen beginnt gemäß § 235 Abs. 2 Satz 1 AO mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils, es sei denn, die hinterzogenen Beträge wären ohne die Steuerhinterziehung erst später fällig geworden. In diesem Fall ist der spätere Zeitpunkt maßgebend (§ 235 Abs. 2 Satz 2 AO).

Da eine Doppelverzinsung der hinterzogenen Vorauszahlungen und der Jahressteuer zu vermeiden sei, gelte Folgendes:

Rdnr. 41: Bei kumulativer Hinterziehung der ESt-VZ und der Jahreseinkommensteuer desselben Veranlagungszeitraums ist für das Ende des Zinslaufs i.S. des § 235 Abs. 3 AO bei den Hinterziehungszinsen zu den ESt-VZ danach aus teleologischen Gründen nicht auf die Zahlung der verkürzten Vorauszahlungen, sondern differenzierend auf die Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids, in dem die Steuer zu niedrig festgesetzt wird (§ 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 AO), oder auf die Fälligkeit der Abschlusszahlung in diesem Bescheid gemäß § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO abzustellen. Zudem endet der Zinslauf für die ESt-VZ – wenn dies der frühere Zeitpunkt ist – bereits mit dem Ablauf der Karenzzeit gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO, d.h. mit dem Beginn der Vollverzinsung für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer.

3.4. Folgen

Mit der vorliegenden Grundsatzentscheidung dürften zunächst die wesentlichen Fragen zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen auf ESt-VZ geklärt sein. Es bleibt lediglich die Frage, ob es der Verwaltung gelingt, eine derartige Verzinsung zu programmieren. Ansonsten zeigt der Besprechungsfall exemplarisch, dass der Arbeitsaufwand und der Zinsertrag in keinem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.

Es bleibt abzuwarten, ob der gesamte Streitkomplex im Rahmen der Neuregelung der Vollverzinsungszinsen möglicherweise durch entsprechende Herabsetzung der Hinterziehungszinsen fast bedeutungslos wird.

Praxishinweis

Der BFH bestätigt die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Hinterziehungszinsen auf hinterzogene ESt-VZ bei ebenfalls hinterzogener Jahressteuer. Der Zinslauf beginnt jeweils am Fälligkeitstag der Vorauszahlungen (10. des dritten Monats im Quartal) und endet mit dem Zeitpunkt, zu dem die Verzinsung der Jahressteuer beginnt.

4. FG Düsseldorf zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen

> Gesetzliche Norm	§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Nichtabgabe der Umsatzsteuer-Erklärung bei Kenntnis des FA vom Sachverhalt
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 26. Mai 2021 5 K 143/20 U
> Bemerkungen	Anschluss an OLG-Rechtsprechung
> Fundstellen	wistra 2021, 331

4.1. Hinweis

Das FG Düsseldorf schließt sich der Rechtsprechung des **OLG Köln** (dazu aktuell 1-2018, 77 bis 79) und des **OLG Oldenburg** (Beschluss vom 10. Juli 2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79) an, wonach die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerverkürzung durch Unterlassen voraussetzt, dass die zuständige Finanzbehörde sich in Unkenntnis der nicht offenbarten steuerlich relevanten Tatsachen befunden hat.

4.2. Urteilssachverhalt

Klägerin des Ausgangsverfahrens war eine GbR, die im Jahr 1998 ein Garagengrundstück erworben hatte. Die Klägerin reichte jährlich die Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aber keine Umsatzsteuererklärungen ein. In den Feststellungserklärungen wies die Klägerin „Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. sowie erstatteter Umsatzsteuer“ aus.

Im Jahr 2019 reichte die Klägerin eine Umsatzsteuererklärung für 2018 sowie Voranmeldungen für 2019 ein. Im Rahmen einer Selbstanzeige erklärte sie Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 2012 bis 2017. Zur Erläuterung wurde ausgeführt, dass erst bei der Erklärungsabgabe der zuvor steuerlich nicht beratenden Klägerin aufgefallen sei, dass die Einnahmen aus der Vermietung der Stellplätze und Garagen versehentlich nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Umsatzsteuer sei weder in Mietverträgen noch sonst ausgewiesen worden.

Das beklagte Finanzamt setzte Umsatzsteuer auch für die Streitjahre 2006 bis einschließlich 2011 fest. Es ging davon aus, dass wegen vollendeter Steuerhinterziehung die verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zur Anwendung komme.

Im nachfolgenden Einspruchs- und Klageverfahren war im Wesentlichen der subjektive Tatbestand hinsichtlich der Steuerhinterziehung streitig, wobei die Klägerin deutlich machen konnte, dass sie selbst Begehren von Mietern, die Umsatzsteuer offen auszuweisen, unter (irrigem) Hinweis auf ihre fehlende gewerbliche Betätigung abgelehnt hatte.

Das Finanzgericht entschied, die Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre seien wegen eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig.

4.3. Entscheidungsgründe

In der entscheidenden Argumentation folgt das Finanzgericht unter umfangreicher Wiedergabe der Entscheidung des OLG Köln der bisherigen OLG-Rechtsprechung zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Durch die pflichtwidrige Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen hat die Klägerin bzw. deren Vertreter das Finanzamt über steuerlich erhebliche Tatsachen jedoch **nicht in Unkenntnis gelassen**, weil dem für die Veranlagung der Klägerin zuständigen Veranlagungsbezirk des beklagten Finanzamts aufgrund der jährlich von der Klägerin (...) jeweils im Folgejahr eingereichten Feststellungserklärungen alle für eine Umsatzsteuerveranlagung der Klägerin notwendigen Um-

stände, insbesondere die Tatsache der Vermietung von Kfz-Stellplätzen und die Höhe der hierdurch erzielten Umsätze bereits bekannt waren.

...

Maßgeblich ist insoweit der Kenntnisstand des jeweiligen Bearbeiters in dem Zeitpunkt, zu dem das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den fraglichen Besteuerungszeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat.

... Umfangreiche Zitate aus der Entscheidung des OLG Köln

Gegen die vom Finanzamt vertretene Auffassung, ..., spricht ... nach Auffassung des Senats auch der im Besteuerungsverfahren geltende Grundsatz von Treu und Glauben bzw. der Grundsatz eines fairen Verfahrens.

Zutreffend verweist das Finanzgericht sodann darauf, dass die sachkundigen Vertreter der Finanzverwaltung während der vorangegangenen 20 Jahre nie den Schluss gezogen hätten, dass die Einkünfte der Klägerin auch der Umsatzsteuer unterlägen. Das Finanzamt habe nie zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen aufgefordert, obwohl es nach § 89 Abs. 1 Satz 1 AO dazu verpflichtet sei, wenn Anträge etc. offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben seien.

Zur Sicherheit und hilfsweise hat das Finanzgericht letztlich darauf hingewiesen, dass es bei anderer Auslegung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO der Klage auch stattgegeben hätte, da es kein vorsätzliches Verhalten der Vertreter der Klägerin erkennen könne.

4.4. Folgen

Da die Entscheidung des Finanzgerichts ausweislich juris nicht angefochten worden ist, stellt sie neben den beiden OLG-Entscheidungen zunächst die Referenzentscheidung zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Kenntnis der Finanzbehörde vom Sachverhalt dar.

Problematisch ist insoweit die Bestimmung der maßgeblichen Personen innerhalb der Finanzverwaltung. Bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) kann es wohl nicht auf die Kenntnis irgendeiner Stelle im Finanzamt ankommen, sondern es muss auf die Kenntnis des zuständigen Veranlagungsbeamten abgestellt werden. Außerdem muss sichergestellt sein, dass überhaupt eine Prüfung der steuerlich erheblichen Tatsachen vorgenommen wird.

Wenn der zuständige Sachbearbeiter für die Durchführung des Feststellungsverfahrens auch für die Veranlagung zur Jahres-Umsatzsteuer zuständig war, überzeugt die Entscheidung des Finanzgerichts. Die abweichende Zuständigkeit der Umsatzsteuer-Voranmeldungsstelle für die laufenden Voranmeldungen wäre meines Erachtens insoweit ohne Bedeutung. Sollte

die Zuständigkeit für das Feststellungsverfahren und die Umsatzsteuer auseinanderfallen, dürfte sich das Ergebnis nur mit der Argumentation „Treu und Glauben“ oder „fehlendem Vorsatz“ revisionssicher halten lassen.

Praxishinweis

Das Finanzgericht Düsseldorf folgt der Rechtsprechung des OLG Köln, wonach eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen voraussetzt, dass der maßgebliche Sachverhalt der Finanzbehörde nicht aus anderen Gründen bereits bekannt ist.

Problematisch kann die Bestimmung der Amtsträger sein, auf deren Kenntnis es ankommt.

5. Hinweis auf OLG Saarbrücken zur Einziehung

Das Oberlandesgericht Saarbrücken entschied mit **Beschluss vom 26. Mai 2021 LWS 53/21, AO-Steuerberater 2021, 254** zu den Folgen der Neufassung des § 261 StGB (Geldwäsche) durch das am 18. März 2021 in Kraft getretene Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche (BGBl. I 2021, 327).

Der Beschuldigte des Ausgangsverfahrens war verdächtig, Geldbeträge aus Steuerhinterziehungen über verschiedene Firmen verschoben zu haben, um die Geldbeträge scheinbar zu legalisieren. Daraufhin hatte das Amtsgericht den Vermögensarrest in Teile des Vermögens des Beschuldigten angeordnet. Die Beschwerde war erfolglos. Die weitere Beschwerde führte zum Erfolg.

Nach Auffassung des OLG handelt es sich bei den durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen in Höhe des Kürzungsbetrages nicht um illegal erworbene Vermögenswerte, sondern lediglich um einen rechnerischen Vorteil im Gesamtvermögen des Beschuldigten, der zwar konkret bezifferbar sei, sich aber nicht in einem bestimmten, von diesem abgetrennten Vermögensbestandteil niederschlage.

Ersparten Aufwendungen fehle der kriminelle Ursprung, denn es handle sich regelmäßig um legal erworbenes Vermögen, das wegen der Tat nur weiterhin in der Vermögensgesamtheit des Täters als rechnerischer Vorteil verbleibe. Damit werde es nicht zu einem tauglichen Geldwäscheobjekt.

Praxishinweis

Ersparte Aufwendungen wegen Steuerhinterziehungen stellen seit der Neufassung des § 261 StGB im Jahr 2021 keine illegal erworbenen Vermögenswerte dar. Die frühere Sonderregelung für ersparte Aufwendungen bei gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung (§ 261 Abs. 1 Satz 3 StGB) ist entfallen.

Praxishinweis

Die Steuerhinterziehung ist weiter taugliche Vortat für die Geldwäsche. Dies kann eine Rolle spielen, wenn unrechtmäßige Auszahlungen aufgrund durch Steuerhinterziehung bewirkter Steuervergütungen oder Steuererstattungen im Streit stehen.

XII. STEUERN UND INSOLVENZ – ERHEBUNGS-/VOLLSTRECKUNGSRECHT**1. Hinweis zur Unterbrechung von AdV-Verfahren bei Insolvenzeröffnung**

Mit Beschluss vom 30. Juni 2021 (I B 43/20, **BFH/NV 2021, 1524**) entschied der BFH, dass ein AdV-Verfahren bei Insolvenzeröffnung grundsätzlich nicht unterbrochen, sondern wegen des durch das allgemeine Vollstreckungsverbot entfallenden Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig werde. Anders sei die Situation bei Anträgen auf Aufhebung der Vollziehung, da es insoweit um Ansprüche der Masse gehe.

2. Hinweis zur Außenhaftung des Kommanditisten

Der BGH bestätigt mit Urteil vom 13. Juli 2021 (II ZR 172/19, **HFR 2021, 1053**) die persönliche Haftung des Kommanditisten nach §§ 171, 172 Abs. 4, 161 Abs. 2, 128 HGB für Gesellschaftsverbindlichkeiten – hier Gewerbesteuerückstände – bei Insolvenz der KG.

Praxishinweis

Die Haftung des Kommanditisten wird gerade bei der Steuerhaftung häufig übersehen. Sie kann – wie im Streitfall – bei Insolvenz eine Bedeutung entfalten. Sie kann aber auch beim Haftungsverfahren im Rahmen des (unterlassenen) Auswahlermessens entscheidend sein.

3. FG Berlin-Brandenburg zur Anmeldung einer Steuerstraftat

> Gesetzliche Norm	§ 251 AO
> Zugrundeliegender Streitfall	Streit über Möglichkeit der Anmeldung des Attributs Steuerstraftat zur Insolvenztabelle zusätzlich: Rechtswegproblematik
> Entscheidung des Gerichts	Urteil vom 5. Juli 2021 16 K 11072/19
> Bemerkungen	Revision unter VII R 23/21
> Fundstellen	EFG 2021, 1871

3.1. Hinweis

Ein wenig merkwürdig ist, dass trotz der offenkundig zuzulassenden Revision der Rechtsstreit nicht durch den Vollsénat, sondern durch den im Einverständnis der Beteiligten handelnden Berichterstatter, der dem BFH in Rdnr. 48 der Entscheidung verbriefte, seine Erwägungen seien wenig überzeugend, entschieden wurde.

3.2. Urteilssachverhalt

Über das Vermögen des Klägers wurde aufgrund eines Eigenantrages im Jahr 2015 das Insolvenzverfahren eröffnet. Im August 2015 meldete das Finanzamt Forderungen in Höhe von ca. 117.000 € zur Insolvenztabelle an, die in Höhe von ca. 112.000 € im November 2015 zur Tabelle festgestellt wurden.

Mit Strafbefehl aus dem April 2016, rechtskräftig seit Mai 2016, wurde der Kläger wegen Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe von 360 Tagessätzen verurteilt.

Im August/September 2016 bat das Finanzamt, die Insolvenztabelle um das **Attribut** zu ergänzen, dass es sich bei einem konkret umschriebenen Teil der festgestellten Insolvenzforderungen in Höhe von ca. 68.000 € um Forderungen aus einer Steuerstraftat nach § 370 AO handle, für die die Restschuldbefreiung nach § 302 Abs. 1 InsO ausgeschlossen sei. Im September 2016 wurde der Zusatz in der Insolvenztabelle eingetragen.

Zwei Jahre später beschloss das Insolvenzgericht, dass die Prüfung der bis September 2018 nachträglich angemeldeten Insolvenzforderungen im schriftlichen Verfahren erfolgen sollte.

Der Kläger wurde auf die Eintragung des Zusatzes und die Möglichkeit des Widerspruchs hingewiesen.

Gegen die Eintragung des Zusatzes wandte sich der Kläger mit dem Widerspruch, der im Wesentlichen damit begründet wurde, eine Anmeldung des Attributs könne nur bei der ursprünglichen Anmeldung der Forderung erfolgen und die rechtskräftige Verurteilung müsse auch zu diesem Zeitpunkt bereits vorgelegen haben.

Daraufhin erfasste das Insolvenzgericht die Forderung mit dem Zusatz zu § 302 InsO sowie der Anmerkung „Der Schuldner hat dem Forderungsgrund nach § 175 Abs. 2 InsO Widerspruch erhoben.“ in der Insolvenztabelle. Ein entsprechender Tabellenauszug ging dem Finanzamt im Dezember 2018 zu.

Am 10. Januar 2019 erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO, mit dem – unter Bezugnahme auf den Widerspruch des Klägers – die Forderungen über ca. 68.000 € als von der Restschuldbefreiung ausgenommene Insolvenzforderungen festgestellt wurden.

Dagegen wandte sich der Kläger zunächst mit dem Einspruch, sodann mit der Klage. Sein Begehren auf Aufhebung des Feststellungsbescheides qualifizierte das Finanzgericht als zulässig, aber unbegründet.

3.3. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht bejahte in Auseinandersetzung mit der divergierenden Rechtsprechung des OLG Hamm und des BFH die Eröffnung des Finanzrechtswegs. Die Feststellung des Attributs „Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung“ sei unter dem Gesichtspunkt der Rechtswegkonzentration dem Finanzrechtsweg zuzuweisen. Unstreitig gehörten Rechtsstreitigkeiten über die „Feststellung von Steuerforderungen zur Insolvenztabelle“ in den Finanzrechtsweg. Es sei unsinnig und mit der Gefahr divergierender Entscheidungen verbunden, wenn über die Feststellung der Steuerforderung an sich und über die Feststellung des Attributs unterschiedliche Gerichte entscheiden müssen.

Hinsichtlich des früher in der InsO enthaltenen Attributs „aus Delikt“, aus dem sich unter anderem das Attribut „Steuerstraftat nach den §§ 370, 373, 374 AO“ entwickelt habe, sei trotz gleichen Wortlauts nie bezweifelt worden, dass dies auch nachträglich angemeldet werden

könne (vgl. Nachweise in Rdnr. 79). Es bestehe kein Anlass hinsichtlich der gleichen Formulierung in der Neufassung des § 174 Abs. 2 InsO eine andere Auffassung zu vertreten.

3.4. Folgen

Die Entscheidung hat erhebliche Breitenwirkung. Das gilt sowohl hinsichtlich der Entscheidung über den Rechtsweg als auch hinsichtlich der Entscheidung in der Sache. Die weitere Entwicklung im Rahmen des Revisionsverfahrens ist daher zu beobachten.

Offen ist insbesondere, ob eine nachträgliche Anmeldung des Attributs überhaupt und falls ja, bis zu welchem Zeitpunkt (Schlusstermin oder Entscheidung über die Restschuldbefreiung), zulässig ist.

Praxishinweis

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat entschieden, dass das die Restschuldbefreiung verhindernde Attribut, die Forderung beruhe auf einer Steuerhinterziehung, nachträglich zur Insolvenztabelle angemeldet und im Falle des Widerspruchs festgestellt werden kann.

Praxishinweis

Verfahren, in denen der Verlust der Restschuldbefreiung auf einer nachträglichen Anmeldung des Attributs „aus einer Steuerstraftat stammend“ beruhen würde, müssen bis zur Revisionsentscheidung des BFH unbedingt offengehalten werden.

4. BFH zur Insolvenzaufrechnung bei § 14c UStG

> Gesetzliche Norm	§ 226, 218 AO, § 14c UStG, § 96 InsO
> Zugrundeliegender Streitfall	Insolvenzaufrechnung gegen Vergütungsanspruch nach Rechnungs Korrektur über Scheinrechnungen
> Entscheidung des Gerichts	Beschluss vom 26. August 2021 V R 38/20
> Bemerkungen	vgl. Beschluss vom 27. Juli 2021 V R 43/19
> Fundstellen	ZInsO 2021, 2742 = BFH/NV 2022, 146

4.1. Beschlusssachverhalt

Der Kläger war seit September/Okttober 2011 sowohl Insolvenzverwalter über das Vermögen des B als auch über das Vermögen der T-AG, die umsatzsteuerliche Organgesellschaft des B war. Sowohl B als auch die T-AG hatten gegenüber einer KG Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis gestellt, obwohl keine Leistungen erbracht worden waren.

Das für die KG zuständige Finanzamt versagte dieser den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen. Die KG zahlte im Jahr 2010 die entsprechend festgesetzte Umsatzsteuer an das Finanzamt.

Der Kläger berichtigte jeweils am Tag vor der Insolvenzeröffnung die von B und der T-AG an die KG erteilten Rechnungen. Im laufenden Insolvenzverfahren beantragte er die entsprechenden Steuerfestsetzungen zu korrigieren und die Guthaben auszuzahlen.

Das zuständige Finanzamt ging von einem nach § 14c Abs. 2 UStG bereits bei Rückzahlung durch die KG im Jahr 2010 entstandenen Anspruch aus, setzte die Umsatzsteuer 2010 im Jahr 2014 entsprechend fest und rechnete mit fälligen Umsatzsteueransprüchen (Insolvenzforderungen) auf. Der Kläger legte Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung ein und beantragte einen Abrechnungsbescheid wegen der ebenfalls streitbefangenen Aufrechnung.

Der Streit über die Zulässigkeit der Aufrechnung im Hinblick auf § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Die Aufrechnung ist unzulässig,

1. wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist,

führte danach zu einem Rechtsbehelfsverfahren, das bis zur abschließenden Entscheidung des BFH erfolglos blieb.

4.2. Entscheidungsgründe

Der BFH führte zur Entstehung des Vergütungsanspruchs hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 aus, das Finanzgericht habe zunächst zu Recht darauf abgestellt, ob sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung des Steuervergütungsanspruchs bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet gewesen seien. Dies sei nach § 14c UStG mit der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens aufgrund der Rückzahlung der zuvor abgezogenen Vorsteuer durch die KG im Jahr 2010 und damit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners in 2011 der Fall gewesen.

Weiter führte der BFH in der Entscheidung aus, das Finanzgericht habe rechtmäßig von einer Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO im Hinblick auf das schwebende Rechtsbehelfsverfahren gegen die Umsatzsteuerfestsetzung abgesehen. Da nach dem Rechtsstandpunkt des Finanzgerichts die Wirksamkeit der Aufrechnung nicht von der Entscheidung über den Einspruch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervergütung 2010 abgehängen habe, könne offenbleiben, inwieweit sich die BFH-Rechtsprechung zur Vorgreiflichkeit einer Entscheidung im Anfechtungsverfahren über den materiell-rechtlichen Bestand der Gegenforderung für das Verfahren über die Wirksamkeit der Aufrechnung auf den Fall einer Anfechtung der Hauptforderung übertragen lasse.

Praxishinweis

In einem gleichzeitig entschiedenen Verfahren zum richtigen Zeitraum für die Festsetzung der Korrekturbeträge bei unberechtigtem Steuerausweis (**BFH-Beschluss vom 27. Juli 2021 V R 43/19, DStR 2021, 2639**) entschied der BFH im Leitsatz 1:

„Hat der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag gemäß § 14c Abs. 2 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlt. Auf den Zeitpunkt der Berichtigungsbeantragung beim Finanzamt oder den einer Rechnungsberichtigung kommt es nicht an.“



6 Stunden knowhow
im Rahmen der
Fortbildung
von Fachberatern für das
Gesundheitswesen



– mit 4 Themenkomplexen –

Aktuelle Rechtsprechung
des BFH zum
Ertragsteuerrecht

Gestaltungsmodelle
zu Einzelpraxen,
BAGs etc. aus medizinrechtlicher
und ertragsteuerlicher
Perspektive

Gestaltungsmodelle
zu Kapitalgesellschaften aus
medizinrechtlicher und
körperschaftsteuerlicher
Perspektive

Umsatzsteuerliche
Fragestellungen zum
Arztmandat

DER 2. ÄRZTE KONGRESS AM 16.05.2022 AUF DEM PETERSBERG BEI BONN

Kooperative Vorträge mit Diskussion
INFOS und Anmeldung unter: www.tax-news.de