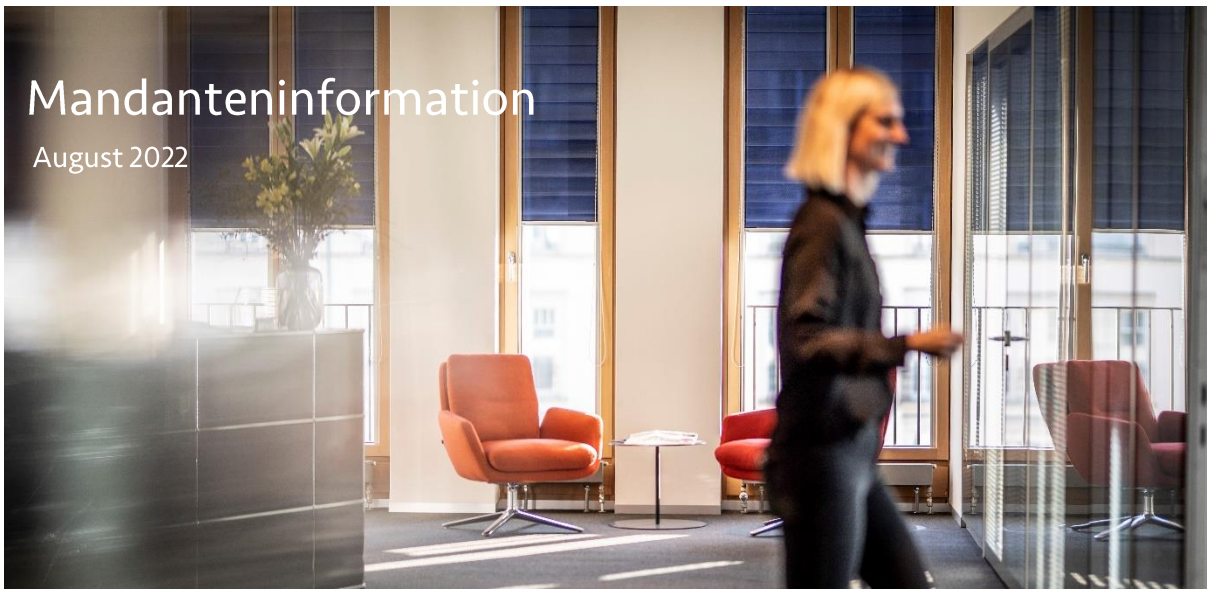

Mandanteninformation

August 2022

Themen dieser Ausgabe

Berechnung von Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechnern

Nacherhebung der Kapitalertragsteuer für eine offene Gewinnausschüttung

Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH bzw. Betriebsstätte bei Einschaltung einer Dienstleistungsgesellschaft

Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims

Referentenentwurf zur Modernisierung der Außenprüfung

Impressum

Berechnung von Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechnern

BFH vom 17.5.2022, VIII R 38/18, BeckRS 2022, 19644

Auch bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ist im Rahmen der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 2 und 3 EStG periodenübergreifend zu ermitteln, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen.

Hintergrund: Gemäß § 4 Abs. 4a S. 1 ff EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben, ermittelt. Gemäß § 4 Abs. 4a S. 6 EStG gilt § 4 Abs. 4a EStG S. 1 bis 5 EStG entsprechend, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt wird.

Sachverhalt: Der Kläger war in den Streitjahren 2010, 2011 und 2013 als Architekt in einer Einzelpraxis tätig und erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Seinen Gewinn ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG im Wege der Einnahmenüberschussrechnung. Die Gewinne der Streitjahre wurden gesondert festgestellt. Hinzurechnungsbeträge für nicht abzugsfähige Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG enthielten die Gewinnermittlungen für die Streitjahre nicht.
Das Finanzamt ging aufgrund von in den Betriebsprüfungsakten für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2009 befindlichen formlosen Feststellungen der maßgeblichen Werte für § 4 Abs. 4a EStG davon aus, dass für den Zeitraum vom Inkrafttreten der Vorschrift nach dem 31. Dezember 1998 bis zum Ende des Jahres 2002 periodenübergreifend eine Überentnahme des Klägers in Höhe von etwa 35.000 € vorgelegen habe. Ausgehend von diesem Anfangswert und den Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Folgejahre ermittelte das Finanzamt eine Überentnahme zum 31. Dezember 2009 in Höhe von rund 130.000 €. Für die Streitjahre ergaben sich danach Überentnahmen, obwohl in den Streitjahren 2010 und 2013 für sich betrachtet die Höhe der Entnahmen jeweils niedriger als die Summe aus den Gewinnen und Einlagen des Klägers war. Das Finanzamt stellte die sich hieraus ergebenden höheren Gewinne der Streitjahre in den geänderten Feststellungsbescheiden entsprechend fest. Der hiergegen gerichtete Einspruch und die anschließend erhobene Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung: Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der sinngemäßen Anwendung der Vorschrift bei Steuerpflichtigen mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wie bei dem Kläger der Betrag der Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a S. 2 und 3 EStG periodenübergreifend zu ermitteln ist. Überentnahmen können demnach auch in Gewinnermittlungszeiträumen gegeben sein, in denen die Entnahmen geringer als die Summe aus dem Gewinn und den Einlagen sind.
Insbesondere ist die Überentnahme eines Gewinnermittlungszeitraums entgegen der Auffassung des Klägers nicht auf die Höhe eines (vereinfacht ermittelten) niedrigeren bilanziellen negativen Eigenkapitals begrenzt. Dies ist zum einen gesetzlich nicht vorgesehen. Außerdem widerspräche eine solche Auslegung auch dem Normzweck der auf den Kläger sinngemäß anzuwendenden Regelungen in § 4 Abs. 4a S. 2 und 3 EStG und dem Zweck der Einnahmenüberschussrechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG als vereinfachter Gewinnermittlungsmethode.

Hinweis: Der BFH klärt mit der Entscheidung, dass auch im Rahmen der entsprechenden Anwendung

des § 4 Abs. 4a EStG auf Einnahmenüberschussrechner die maßgeblichen Überentnahmen überperiodisch zu ermitteln sind. Für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG hatte der BFH dies bereits geklärt (z. B. BFH vom 14.3.2018, X R 17/16, BStBl. II 2018, 744). Überzeugend stellt der BFH auf den Vereinfachungszweck sowohl des § 4 Abs. 4a EStG als auch des § 4 Abs. 3 EStG ab, der einer Eigenkapitalermittlung nach bilanziellen Grundsätzen entgegensteht.

Ansprechpartner:

Sirius Wittholz, LL.M. (London)
Rechtsanwalt
Sirius.Wittholzl@BRL.de
T 040 35006 - 111

Nacherhebung der Kapitalertragsteuer für eine offene Gewinnausschüttung

BFH vom 17.5.2022, VIII R 14/18, DStR 2022, 1654

Wird für eine offene Gewinnausschüttung gemäß § 27 Abs. 5 S. 2 KStG eine bescheinigte Einlagenrückgewähr in Höhe von 0 € fingiert, überlagert die Fiktion bereits im Ausschüttungszeitpunkt den Umstand, dass nach der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 S. 3 bis 5 KStG kein ausschüttbarer Gewinn verwendet wird.

Hintergrund: Gemäß § 27 Abs. 3 S. 1 KStG ist eine Kapitalgesellschaft verpflichtet, ihrem Anteilseigner nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen, dass für eine Leistung das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt. Wird eine solche Steuerbescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos nicht erteilt, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 5 S. 2 KStG als mit 0 € bescheinigt. Daraus folgt, dass auch eine Einlagenrückgewähr zu steuerpflichtigen Einkünften führt und der Kapitalertragsteuer unterliegt. Verletzt die steuerentrichtungspflichtige Kapitalgesellschaft ihre Anmeldepflicht, kann das Finanzamt die Kapitalgesellschaft grundsätzlich für die nicht angemeldete Kapitalertragsteuer im Wege eines Nacherhebungsbescheids nach § 167 Abs. 1 AO in Anspruch nehmen. Etwas anderes gilt gemäß § 44 Abs. 5 S. 1 EStG nur, wenn die Kapitalgesellschaft ihre Pflichten zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Kapitalertragsteuer weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat.

Sachverhalt: Die Klägerin ist eine GmbH, deren Anteilseignerin die Stadt A ist. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin sind Versorgungsbetriebe und Bäder.
Im Streitjahr 2010 zahlte die Klägerin eine Ausschüttung in Höhe von 5 Mio. € aus der Kapitalrücklage. Ein ausschüttbarer Gewinn war nicht vorhanden. Aus Sicht der Klägerin lag eine Einlagenrückgewähr vor, weshalb keine Kapitalertragsteuer einbehalten, abgeführt und angemeldet wurde. Aus den beim Finanzamt eingereichten Unterlagen ergab sich zwar, dass eine Ausschüttung erfolgt sein musste. Die beim Finanzamt eingereichte Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos selbst enthielt aber keine Hinweise auf die Ausschüttung. Eine Bescheinigung über die Ausschüttung nach § 27 Abs. 3 S. 1 KStG hatte die Klägerin nicht erteilt. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass das steuerliche Einlagekonto ohne Berücksichtigung einer Minderung festzustellen und Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung nachzuerheben sei. Das Finanzamt nahm die Klägerin mittels Nacherhebungsbescheid über 750.000 € Kapitalertragsteuer sowie rund 40.000 € Solidaritätszuschlag in Anspruch.
Einspruch und Klage gegen den Nacherhebungsbescheid hatten keinen Erfolg.

Entscheidung: Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat es zu

Recht nicht beanstandet, dass das Finanzamt die Klägerin im Wege des Nacherhebungsbescheids in Anspruch genommen hat.
Für die Ausschüttung der Klägerin über 5 Mio. € war die Klägerin verpflichtet, Kapitalertragsteuer einzubehalten, abzuführen und anzumelden. Insbesondere qualifiziert die Ausschüttung nicht als Einlagenrückgewähr, da im gesonderten Feststellungsbescheid über das Einlagekonto bindend festgestellt wurde, dass das Einlagekonto für die Ausschüttung nicht verwendet wurde. Die Ausschüttung an A ist demnach ein steuerpflichtiger Kapitalertrag.
Wegen der nicht erteilten Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 S. 1 KStG galt die Einlagenrückgewähr als in Höhe von 0 € bescheinigt. Diese Fiktion überlagert bereits im Ausschüttungszeitpunkt den Umstand, dass bei einer rein materiell-rechtlichen Betrachtung nach der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 S. 3 bis 5 KStG kein ausschüttbarer Gewinn verwendet wurde.
Die Klägerin hätte wissen müssen, dass ab dem Zufluss der Ausschüttung eine Pflicht zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Kapitalertragsteuer besteht, sofern die gemäß § 27 Abs. 3 S. 1 KStG erforderliche Bescheinigung nicht rechtzeitig erteilt wird. Aufgrund der unterbliebenen Prüfung ist der Klägerin ein grob fahrlässiges Verhalten im Sinne des § 44 Abs. 5 S. 1 EStG vorzuwerfen mit der Folge der Inanspruchnahme durch Nacherhebungsbescheid.

Hinweis: Der BFH hatte bereits zuvor bezüglich der Klage gegen die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit Beschluss vom 11.7.2018 (I R 30/16, BStBl. II 2019, 283) bindend geklärt, dass der Feststellungsbescheid zum Einlagekonto für das Streitjahr 2010 unverändert fortgeschrieben und bestandskräftig geworden ist.

Ansprechpartnerin:

Nina Schütte, LL.M.
Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH),
Steuerberaterin, Partnerin
Nina.Schuette@BRL.de
T 040 35006 - 116

Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH bzw. Betriebsstätte bei Einschaltung einer Dienstleistungsgesellschaft

BFH vom 23.3.2022, III R 35/20, DStR 2022, 1661

Unter bestimmten Voraussetzungen können Räumlichkeiten eigene Betriebsstätten sein, wenn es sich hierbei um solche einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft handelt und hierüber kein vertraglich eingeräumtes eigenes Nutzungsrecht besteht. Dies gilt aber nur, wenn die fehlende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage des Dritten durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit vor Ort ersetzt wird (z. B. Identität der Leitungsorgane, fortlaufende nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten des Auftragsnehmers).

Hintergrund: Jeder stehende Gewerbebetrieb unterliegt der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Ein Gewerbebetrieb wird im Inland betrieben, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Sachverhalt: Streitig ist, ob die Klägerin im Streitjahr 2013 im Inland eine Betriebsstätte hatte und gewerbesteuerpflichtig war. Bei der Klägerin handelt es sich um eine 2008 gegründete GmbH mit Satzungssitz in Deutschland. Der alleinige Geschäftsführer, der 94% der Anteile an der GmbH hält, hat seinen Wohnsitz in Luxemburg und verwaltet von dort aus die Geschäfte der Klägerin. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Verwaltung eigenen Grundvermögens. Sie erwarb 2009 ein in Deutschland belegenes Grundstück, das sie im Streitjahr mit Gewinn an

eine KG veräußerte. Bereits in 2009 erteilte sie der R-GmbH und später der R-Vermögensverwaltungs GmbH eine schriftliche Hausverwaltungsvollmacht für das von ihr gekaufte Grundstück. Die R-GmbH/R-Vermögensverwaltungs GmbH erhielt alle Rechte und Pflichten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie standen. Hierzu zählte sowohl die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Mietern und Pächtern der Immobilie als auch die Vertretung der Klägerin gegenüber Behörden. Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass mangels Begründung einer Betriebsstätte im Inland keine Gewerbesteuer ausgelöst wird.

Entscheidung: Der BFH hat die Revision als begründet angesehen. Er hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück.
Für die Gewerbesteuer entscheidend ist, ob ein stehender Gewerbebetrieb vorliegt, der im Inland betrieben wird. Ein Gewerbebetrieb wird im Inland betrieben, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Eine Betriebsstätte erfordert eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.
Wird ein Grundstück lediglich vermietet, ohne dass an dem Ort eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird, kann dies selbst nicht zu einer Betriebsstätte führen. Daneben kann eine Betriebsstätte in der Betriebsstätte eines Dritten begründet werden, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, die Einrichtung oder Anlagen nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer dort tätig werden. Denkbar ist auch die Beauftragung einer Managementgesellschaft ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten, wenn beispielsweise aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird.
Fehlt es an der Identität der Leitungsorgane, können die Räumlichkeiten des Dritten nur dann zur Betriebsstätte des Auftraggebers werden, wenn er in diesen Räumen eigene betriebliche Handlungen vornimmt. Ohne eine gewisse räumliche und zeitliche Verwurzelung des Unternehmens vor Ort fehlt es an dem für eine Betriebsstättenbegründung erforderlichen Dienen der Geschäftseinrichtung oder Anlage für eigene unternehmerische Zwecke. Allein die Übertragung von auch umfassenden Aufgaben ohne gleichzeitig eigene betriebliche Tätigkeiten vor Ort macht die Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zur Betriebsstätte des Auftraggebers.

Hinweis: Der BFH wies die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung zurück. Die bisherigen Feststellungen ermöglichen keine abschließende Beurteilung, ob in dem Vermietungsobjekt eine Betriebsstätte anzunehmen ist. Sollte dies nicht so sein, ist fraglich, ob die tatsächliche Geschäftsleitung auf die Hausverwaltungsgesellschaft übertragen und vom dortigen Geschäftsführer ausgeübt worden ist oder beim geschäftsführenden Gesellschafter der Klägerin am Wohnsitz in Luxemburg lag.

Ansprechpartnerin:

Dr. Julia Sattler
Steuerberaterin
Julia.Sattler@BRL.de
T 040 35006 - 116

Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims

BFH vom 1.12.2021, II R 1/21, DStR 2022, 1607

Die Erbschaftsteuerfreiheit des erworbenen Familienheims ist daran geknüpft, dass die Immobilie vom Erwerber mindestens zehn Jahre selbst zu Wohnzwecken genutzt wird. Eine

Ausnahme gilt, wenn der Erwerber an der Selbstnutzung zu Wohnzwecken aus zwingenden Gründen gehindert ist. Der BFH hat mit Urteil vom 1.12.2021 klargestellt, dass dies nur dann der Fall ist, wenn die Selbstnutzung objektiv unmöglich oder aus objektiven Gründen unzumutbar ist und die hohen Anforderungen des Ausnahmetatbestands bekräftigt.

Hintergrund: Der Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder den überlebenden Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftgesetzes ist gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG von Erbschaftsteuer befreit. Die Steuerbefreiung fällt jedoch mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert. Nach der Gesetzesbegründung müssen zwingende, objektive Gründe vorliegen, die das selbstständige Führen eines Haushalts in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, etwa bei Pflegebedürftigkeit oder Tod des Erwerbers. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung erkennt als zwingende Gründe zur Erhaltung der Steuerbefreiung teilweise nur solche an, die das Führen eines eigenen Haushalts schlechthin unmöglich machen und damit in der Person des Erwerbers begründet liegen. Ist das selbständige Führen eines Haushalts damit lediglich in dem konkret erworbenen Familienheim unmöglich, etwa bei einer beruflichen Versetzung, soll der Erwerber nach teilweise finanzgerichtlich vertretener Ansicht nicht aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert sein. Die Steuerbefreiung entfiele in diesem Fall.

Sachverhalt: Die Klägerin hatte mit ihrem Ehemann ein Einfamilienhaus bewohnt und wurde nach dessen Tod Alleineigentümerin. Die Klägerin nutzte das Haus überwiegend selbst. Bereits nach zwei Jahren veräußerte sie es jedoch und zog in eine Eigentumswohnung. Das Finanzamt änderte daraufhin den Erbschaftsteuerbescheid und versagte die zunächst gewährte Steuerbefreiung für das Familienheim. Im anschließenden Einspruchs- und Klageverfahren wandte die Klägerin ein, dass sie nach dem Tod ihres Ehemannes unter Depressionen und Angstzuständen gelitten habe. Sie habe sich auf ärztlichen Rat hin entschlossen, aus dem Haus auszuziehen und es zu veräußern. Die Klägerin reichte hierzu eine ärztliche Stellungnahme ein. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung: Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das FG Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
Entgegen der auch schon in vorherigen Entscheidungen vertretenen Ansicht des FG Münster ist es nicht entscheidend, ob der Erwerber an einem anderen Ort einen Haushalt führen kann. Vielmehr sei das Merkmal „aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert“ dahingehend auszulegen, dass sich die Hinderungsgründe auf die Selbstnutzung des jeweiligen konkreten Familienheims beziehen. Nach dem Gesetzeswortlaut sei für die Nachversteuerung zunächst erforderlich, dass der Erwerber das Familienheim nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt. Die unmittelbar folgende Formulierung der „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ kann daher nur die Selbstnutzung des betreffenden Familienheims meinen.
Gleichzeitig muss der Erwerber aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken gehindert sein. Es reicht nicht aus, wenn sich der Erwerber nur aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zweckmäßigkeitserwägungen an der Selbstnutzung gehindert fühlt. Erforderlich ist es, dass dem Erwerber aus objektiven Gründen die Selbstnutzung des Familienheims nicht mehr zuzumuten ist. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen, um eine verfassungswidrige Begünstigung zu vermeiden.
Wenn der Erwerber im Falle der weiteren Selbstnutzung des Familienheims eine erhebliche Beeinträchtigung seines Gesundheitszustands zu befürchten hat, kann ein weiterer Verbleib die Selbstnutzung unzumutbar machen. Dazu können die Folgen eines Traumas gehören. Ob eine Erkrankung vorliegt, die dazu führt, dass die Unzumutbarkeitsschwelle überschritten wird, kann regelmäßig allein mit Hilfe ärztlicher Begutachtung festgestellt werden. Hat der

Erwerber zunächst tatsächlich das Familienheim selbst genutzt, ist auch festzustellen, ob eine etwaige Erkrankung erst nach gewisser Zeit der Nutzung aufgetreten oder ihre Schwere manifest geworden ist.

Hinweis: Der BFH ist der Ansicht des FG Münster entgegengetreten und argumentiert überzeugend mit dem Wortlaut, der Gesetzesbegründung und dem Zweck der Norm. Die Hinderungsgründe müssen sich auf die Selbstnutzung des betreffenden Familienheims beziehen. Löst das Familienheim Krankheiten aus oder verstärkt es diese, kann die Selbstnutzung unzumutbar sein. Da das FG Münster aber keine Feststellungen zur Erkrankung der Klägerin getroffen hat, hat der BFH die Vorentscheidung zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Das FG wird nunmehr feststellen müssen, ob die Erkrankung tatsächlich bestand und so beschaffen war, dass sie der Klägerin unter Anlegung des gebotenen strengen Maßstabs die weitere Selbstnutzung des Familienheims unzumutbar macht. Die Feststellungslast für diejenigen Umstände, die die Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich machen oder objektiv unzumutbar erscheinen lassen, trägt die Erwerberin. Erwerberin sollten deshalb beispielsweise ärztliche Atteste vorlegen können, um die Hinderungsgründe nachzuweisen.

Ansprechpartner:

Dr. Nils Meyer-Sandberg
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner
Nils.Meyer-Sandberg@BRL.de
T 040 35006 - 111

Referentenentwurf zur Modernisierung der Außenprüfung

Entwurf des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, abrufbar hier.

Das BMF hat einen Referentenentwurf für ein Gesetz zur Umsetzung der „DAC 7" veröffentlicht. Insbesondere enthält der Gesetzentwurf Regelungen zur Beschleunigung von Außenprüfungen.

Hintergrund: Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung der als „DAC 7" bezeichneten Richtlinie 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Amtshilferichtlinie. Mit der sechsten Änderung der Amtshilferichtlinie wurden die rechtlichen Grundlagen, die der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit der Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern zugrunde liegen, weiterentwickelt. Die Anpassungen verfolgen den Zweck, die Kooperation der Behörden zu intensiveren und ihre Effizienz zu steigern. Hierdurch soll die gesetzmäßige Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten sichergestellt und Steuerflucht, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung wirksam bekämpft werden. Der Referentenentwurf hat außerdem zum Ziel, steuerverfahrensrechtliche Bestimmungen im Zusammenhang mit der Außenprüfung zu modernisieren.

Wesentlicher Inhalt: Der Entwurf sieht für Steuerpflichtige erweiterte Berichtigungspflichten vor. Steuerpflichtige sollen zur Berichtigung von Steuererklärungen verpflichtet werden. Voraussetzung soll zum einen sein, dass die Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar beschieden sind. Zum anderen ist Voraussetzung, dass die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer anderen, nicht prüfungsgegenständlichen abgegebenen Erklärung zu einer

Änderung der Besteuerungsgrundlage führt. Die Berichtigung der Steuererklärungen muss unverzüglich erfolgen.

Eine bereits bestehende Regelung, die tendenziell zu einer Beschleunigung von Außenprüfungen führen dürfte, wird hingegen gestrichen. Aktuell schränkt § 171 Abs. 4 S. 2 AO die grundsätzlich bei Außenprüfungen bestehende Ablaufhemmung ein. Danach kann die Festsetzungsfrist ablaufen, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für mehr als 6 Monate unterbrochen wird und das Finanzamt die Verzögerung zu vertreten hat. Da die geplante Neufassung des § 171 Abs. 4 S. 1 AO-E eine solche Regelung nicht mehr vorsieht, würde die Festsetzungsfrist bei begonnener Außenprüfung erst ablaufen, wenn die zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden wären oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO drei Monate verstrichen wären. Begrenzt wäre die Ablaufhemmung aber immerhin dadurch, dass die Festsetzungsfrist grundsätzlich spätestens 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres endet, in dem die Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden wäre (§ 171 Abs. 4 S. 2 AO-E). Zur Zeit sieht die Abgabenordnung eine solche zeitliche Begrenzung nicht vor.

Steuerpflichtige sollen künftig den Erlass von Teilabschlussbescheiden für im Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen beantragen können. Die Bescheidung steht im Ermessen der Finanzbehörden, allerdings soll ausweislich der Gesetzesbegründung das Ermessen reduziert sein, wenn der Steuerpflichtige am Erlass des Teilabschlussbescheids ein erhebliches Interesse hat und dies glaubhaft macht.

Geplant ist außerdem, dass die Finanzbehörden im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für seine Mitwirkung nach § 200 AO festlegen können. Die Festlegung von Rahmenbedingungen hätte nach dem Gesetzentwurf zur Folge, dass der Steuerpflichtige vom neuen qualifizierten Mitwirkungsverlangen befreit wird.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen des neuen § 200a AO geht über die bereits bestehenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäß § 200 AO hinaus. Nach dem Entwurf ist es möglich, jeden Steuerpflichtigen anlasslos und ohne Begründung zur qualifizierten Mitwirkung aufzufordern. Kommt der Steuerpflichtige dem Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig innerhalb eines Monats nach, wird automatisch ein Verzögerungsgeld festgesetzt. Unter bestimmten Umständen kann die Finanzbehörde außerdem zusätzlich zum Verzögerungsgeld einen Zuschlag festsetzen. Der Zuschlag kann etwa dann verhängt werden, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und zusätzlich zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne den Zuschlag seiner aktuellen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt. Schließlich verlängert sich bei Mitwirkungsverzögerungen die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens jedoch um ein Jahr. Die Regelung zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 2 AO-E (fünf Jahre nach Prüfungsbekanntgabe) soll nicht gelten, wenn ein wiederholter Mitwirkungsverzögerungsfall auftritt. Die Festsetzungsfrist würde folglich so lange nicht ablaufen, bis die Außenprüfung abgeschlossen ist.

Hinweis: Es handelt sich hierbei bisher um einen Gesetzentwurf, so dass sich im laufenden Gesetzgebungsverfahren Änderungen ergeben können. Nach jetzigem Stand könnten die geplanten Neuregelungen teilweise dazu führen, dass Außenprüfungen beschleunigt werden. Dies ist grundsätzlich ebenso zu begrüßen wie Modernisierungen – etwa die Möglichkeit, dass Schlussbesprechungen mit Zustimmung des Steuerpflichtigen digital durchgeführt werden. Der vorgesehene Erlass von Teilabschlussbescheiden könnte dazu führen, dass der Steuerpflichtige über abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen früher als bisher Rechtssicherheit erhält. Allerdings enthalten der Gesetzentwurf und deren Begründung keine Hinweise darauf, wann Besteuerungsgrundlagen „abgrenzbar“ sind oder wann ein „erhebliches“ Interesse des Steuerpflichtigen besteht. Nicht nachvollziehbar ist auch, weshalb die Festsetzungsfrist im Ablauf zukünftig gehemmt sein sollte, wenn die Finanzverwaltung unmittelbar nach Prüfungsbeginn eine Verzögerung von mehr als sechs

Monaten zu vertreten hat. Die Beschleunigung des Verfahrens würde insoweit konterkariert. Fraglich ist schließlich auch, unter welchen Voraussetzungen die Finanzbehörden mit Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen festlegen, die den Steuerpflichtigen vor einem qualifizieren Mitwirkungsverlangen und gegebenenfalls vor deren Sanktionen bewahren. So wird mitunter die Befürchtung geäußert, dass die Finanzbehörden derartige Rahmenbedingungen nur festlegen könnten, wenn der Steuerpflichtige eigene Tax Compliance Systeme implementiert hat. Kleinere Unternehmen, die oftmals nicht über derartige Systeme verfügen, könnten so systematisch benachteiligt werden.

Ansprechpartnerin:

Katharina Klahn
Diplom-Wirtschaftsjuristin, Steuerberaterin
Katharina.Klahn@BRL.de
T 040 35006 - 255

Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall.

Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

BRL

Hamburg
Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
+49 40 35006-0

Berlin
Pariser Platz 4A
10117 Berlin
+49 30 565556-0

Dortmund
Lübkestraße 3
44141 Dortmund
+49 231 108771-0

Bochum
Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
+49 234 610688-0

Hannover
Gellertstraße 6
30175 Hannover
+49 511 543688-31

München
Arnulfstraße 122/126
80636 München
+49 89 272 755-0

info@BRL.de
www.BRL.de

Internationales Netzwerk

MOORE BRL
www.Moore-BRL.de