

StEd. 1+2

Steuer-Eildienst

MIT ABRUF-SERVICE

AUS DEM INHALT

- Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) | 2 |
- Keine Bindungswirkung einer „tatsächlichen Verständigung“ mit der Steuerfahndung | 3 |
- Zur Verfassungsmäßigkeit der zulässigen steuerlichen Abziehbarkeit von Krankenversicherungsbeiträgen als Basisabsicherung nur für eine Krankenversicherungsart (gesetzlich oder privat) | 5 |
- Zur Verfassungsmäßigkeit der Anwendung der 1 v. H.-Regelung in Fällen, in denen die hiernach ermittelte Nutzungsentnahme 50 v. H. der Gesamtaufwendungen für das Kfz übersteigt | 8 |
- Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil; Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II (Anteil an einer Kapitalgesellschaft) als Bestandteil des Gewerbeertrags | 8 |
- Besteuerungsrückfall bei unterschiedlicher Abkommensanwendung | 9 |
- Keine Anwendung des § 6a Satz 1 GrEStG auf Erwerbsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG; Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG nicht ernstlich zweifelhaft | 10 |
- Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs | 11 |

FACHBEITRÄGE

Allgemeines

Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG)

I. Allgemeines

Die Bundesregierung hat am 12. 12. 2018 den Entwurf für ein Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) beschlossen. Mit dem Gesetz soll verhindert werden, dass allein der Brexit für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen auslöst, obwohl dieser bereits alle steuerlich relevanten Handlungen vor dem Brexit vollzogen hat („Brexit als schädliches Ereignis“). Der Status quo soll sichergestellt werden. Der Entwurf enthält im steuerrechtlichen Teil substantielle Änderungen im Bereich des EStG (§§ 4g, 6b, 92a, 93, 95 EStG) und des UmwStG (§ 22 UmwStG), Klarstellungen im KStG (§ 12 Abs. 3 KStG) und im AStG (§ 6 Abs. 5 Satz 4 AStG) sowie redaktionelle Anpassungen im UStG. Daneben trifft das Gesetz im Finanzmarktbereich Regelungen, um nachteilige Auswirkungen im Zusammenhang mit einem Austritt des Vereinigten Königreichs (UK) aus der EU ohne Austrittsabkommen zu vermeiden. Das Gesetz soll zum Zeitpunkt des Ausscheidens des UK aus der EU, am 29. 3. 2019 in Kraft treten. Ab diesem Zeitpunkt ist UK auch für steuerliche Zwecke als Drittstaat zu behandeln. Die Regelungen sind unabhängig davon notwendig, ob die Verhandlungen der EU mit dem UK erfolgreich sind, denn für steuerliche Zwecke wäre das UK nach Ablauf einer vereinbarten Übergangsfrist (derzeitiger Verhandlungsstand: 31. 12. 2020) als Drittstaat zu behandeln.

II. Die wesentlichen Regelungen im Einzelnen

1. Auflösung von Ausgleichsposten (§ 4g Abs. 6 – neu – EStG)

Durch das Ausscheiden aus der Europäischen Union erhält das UK den Status eines sog. Drittstaats. Dadurch wären nach § 4g EStG gebildete Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter, die vor dem Brexit mit dem Ziel gebildet wurden, die u. a. aufgrund der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte ausgelöste Besteuerung stiller Reserven über einen Zeitraum von maximal fünf Jahren zu verteilen, sofort in vollem Umfang aufzulösen. Zur Verhinderung einer zwingenden Auflösung sieht der neue § 4g Abs. 6 EStG vor, eine durch einen Brexit ausgelöste Besteuerung stiller Reserven über einen Zeitraum von maximal fünf Jahren zu verteilen.

2. Verzinsung von Ratenzahlungen (§ 6b Abs. 2a Satz 7 – neu – EStG)

§ 6b Abs. 2a Sätze 4 bis 6 EStG regelt die Verzinsung der gewährten Ratenzahlung, soweit eine nach § 6b Abs. 2a Satz 1 EStG begünstigte Reinvestition in der EU/im EWR ganz oder teilweise ausbleibt. Der neue § 6b Abs. 2a Satz 7 EStG soll die Verzinsung verhindern, sofern der Antrag auf Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a EStG bereits vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, zu dem das UK nicht mehr Mitgliedstaat der EU ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist.

3. Riester Förderung (§§ 92a, 93, 95 EStG)

Die Änderungen sollen vermeiden, dass allein der Brexit zu einer schädlichen Verwendung führt mit der Folge, dass gewährte Altersvorsorgezulagen und Steuerermäßigungen zurückzuzahlen wären.

4. Auflösungsfiktion (§ 12 Abs. 3 Satz 4 – neu – KStG), Widerruf der Stundung bei der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 5 Satz 4 AStG)

Durch den neuen § 12 Abs. 3 Satz 4 KStG und den geänderten § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG wird klargestellt, dass der Brexit allein nicht die Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 KStG (Auflösungsfiktion) oder des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG (Widerruf der Stundung bei der Wegzugsbesteuerung)

auslöst. Die Änderungen stellen sicher, dass eine anschließende Sitzverlegung oder ein anschließender Wegzug nach dem Brexit vom UK in einen Drittstaat zur Besteuerung oder zum Widerruf der Stundung führt.

5. Einbringungsgewinn (§ 22 Abs. 8 – neu – UmwStG)

§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG und § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG ordnen eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns an, wenn im Anschluss an eine Sacheinlage oder im Anschluss an einen Anteilstausch jeweils unter dem gemeinen Wert für den Einbringenden oder die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG (Ansässigkeit innerhalb des EU/EWR-Raums) nicht mehr erfüllt sind. Der neue § 22 Abs. 8 UmwStG verzichtet auf eine rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns in Fällen, in denen Unternehmensteile oder Anteile vor dem Brexit bzw. vor Ablauf einer in einem Austrittsabkommen vereinbarten Übergangsfrist von einem britischen Steuerpflichtigen oder in eine britische Körperschaft zu Werten unterhalb des gemeinen Werts eingebracht wurden (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG).

III. Finanzielle Auswirkungen

Auf nicht gewollte Steuermehreinnahmen, zu denen der Brexit führen würde, soll verzichtet werden.

IV. Gesetzgebungsverfahren

Der Gesetzentwurf ist in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden. Mit der Verabschiedung des Gesetzes ist zu Beginn des Jahres 2019 zu rechnen.

Hans-Peter Schmieszek

Keine Bindungswirkung einer „tatsächlichen Verständigung“ mit der Steuerfahndung

Nach der am 12. 12. 2018 veröffentlichten Entscheidung des BFH vom 27. 6. 2018 – X R 17/17 – entfaltet die mit der Steuerfahndung getroffene Vereinbarung hinsichtlich eines nicht aufklärbaren Sachverhalts keine Bindungswirkung für das Festsetzungsverfahren. Eine tatsächliche Verständigung zwischen einer Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen setzt vielmehr voraus, dass auf Seiten der Finanzbehörde an der Vereinbarung ein Amtsträger beteiligt ist, der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständig ist.

Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2006 und 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beim Kläger, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, wurde im Jahr 2012 eine Betriebsprüfung u. a. für die Streitjahre angeordnet und gleichzeitig ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung eröffnet. Die Steuerfahndung war der Ansicht, der Kläger habe seine Kunden im Jahr 2006 mit 72 t und im Jahr 2007 mit 3,3 t beliefert, ohne den Warenverkauf in der Buchführung zu erfassen. Im Rahmen der Schlussbesprechung der Steuerfahndungsprüfung am 28. 8. 2012 unterzeichneten der Kläger, sein Prozessbevollmächtigter und der Sachgebietsleiter der Steuerfahndung einen Aktenvermerk, wonach beide Seiten hinsichtlich der nicht verbuchten Lieferungen eine Gewinnmarge von 2 EUR pro kg für angemessen hielten.

Nach Kenntnisnahme des Fahndungsberichts wandte der Kläger ein, die Gewinnerhöhung für 2006 müsse von 216.000 EUR (72 t x 3 EUR) auf 144.000 EUR (72 t x 2 EUR) reduziert werden. Die Steuerfahndung vertrat hingegen die Auffassung, die Gewinnmarge sei wie am 28. 8. 2012 vereinbart mit 2 EUR je kg angesetzt worden. Die Gewinnmarge ermittele sich aus der Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis. Da in der bisherigen Gewinnermittlung für das Jahr 2006 bereits der Einkaufspreis in Höhe von 1 EUR pro kg als Aufwand verbucht worden sei, werde im Fahndungsbericht 3 EUR je kg als Erlös angesetzt. Hieraus ergäben sich Gewinnauswirkungen in Höhe von 216.000 EUR für das Jahr 2006 und in Höhe von 6.600 EUR für das Jahr 2007. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Steuerfahndung und erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 19. 9. 2016 – 15 K 4018/13 – (EFG 2017, 1635) mit der Begründung ab, dass die Vereinbarung

vom 28. 8. 2012 steuerrechtlich als sogenannte tatsächliche Verständigung einzuordnen und demgemäß bindend sei. Hiergegen wendet sich die Revision der Kläger.

Entscheidungsgründe:

Die Revision ist begründet, da die zwischen dem Kläger und der Steuerfahndung abgeschlossene Vereinbarung keine Bindungswirkung für das Steuerfestsetzungsverfahren entfaltende tatsächliche Verständigung darstellte.

Der BFH hat die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen grundsätzlich anerkannt (vgl. z. B. BFH vom 1. 9. 2009 – VIII R 78/06 –, HFR 2010, 562; vom 11. 4. 2017 – IX R 24/15 –, BStBl II 2017, 1155, jeweils m. w. N.). Zweck der tatsächlichen Verständigung ist es, zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber zur Festsetzung der Steuer notwendig ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt i. S. des § 88 AO einvernehmlich festzulegen (BFH vom 28. 6. 2001 – IV R 40/00 –, BStBl II 2001, 714) und insoweit Unsicherheiten und Ungenauigkeiten zu beseitigen (BFH vom 31. 7. 1996 – XI R 78/95 –, BStBl II 1996, 625).

Eine wirksame Sachverhaltsvereinbarung setzt voraus, dass auf Seiten der Finanzbehörde an der Vereinbarung ein Amtsträger beteiligt ist, der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständig ist (BFH vom 5. 10. 1990 – III R 19/88 –, BStBl II 1991, 45; vom 28. 7. 1993 – XI R 68/92 –, BFH/NV 1994, 290; vom 22. 9. 2004 – III R 9/03 –, BStBl II 2005, 160; Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2095; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 334 ff.). Dies ist nach der innerbehördlichen Organisation in der Regel bei dem Amtsleiter, dem Sachgebietsleiter oder dem Leiter der Rechtsbehelfsstelle anzunehmen (vgl. BFH vom 28. 7. 1993 – XI R 68/92 –, BFH/NV 1994, 290). Nur im Falle einer veranlagenden Außenprüfung ist auch der Sachgebietsleiter der Betriebsprüfungsstelle ebenfalls entscheidungsbefugt (BFH vom 22. 9. 2004 – III R 9/03 –, BStBl II 2005, 160). Zwar handelt auch ein Prüfer, soweit er ermittelnd tätig wird, für die Finanzbehörde, allerdings hat er – von den Fällen der veranlagenden Außenprüfung abgesehen – keine Entscheidungsbefugnis. Sein Ermittlungsergebnis dient lediglich als Grundlage für die Festsetzung der Steuer durch die Veranlagungsbeamten (BFH vom 5. 10. 1990 – III R 19/88 –, BStBl II 1991, 45).

Im vorliegenden Fall wurde eine Einigung im Rahmen der Schlussbesprechung der Steuerfahndungsprüfung am 28. 8. 2012 lediglich zwischen dem Kläger, seinem Prozessbevollmächtigten und dem Sachgebietsleiter der Steuerfahndung erzielt, also ohne Beteiligung eines für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers. Dies reicht für eine Bindungswirkung entfaltende tatsächliche Verständigung nicht aus.

Der erkennende Senat hat – anders als das vorinstanzliche FG – im Streitfall auch keine „Sondersituation“ wegen Beauftragung der Steuerfahndung durch das Finanzamt und einem arbeitsteiligen Tätigwerden angenommen. Zwar ist die Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Fällen der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zuständig. Die Steuerfahndung hat jedoch grundsätzlich keine Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Steuerfestsetzung. Nach § 208 Abs. 3 AO bleiben die Aufgaben und Befugnisse der Finanzämter unberührt. Das Finanzamt hat die Ermittlungsergebnisse der Fahndung steuerrechtlich selbständig zu würdigen (vgl. Klein/Rüsken, 13. Aufl., § 208 AO Rz. 57, 58).

Schließlich konnte auch eine nachträgliche Genehmigung des zuständigen Veranlagungsbeamten keine Bindungswirkung auslösen. Denn nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung kommt eine Vertretung eines entscheidungsbefugten Beamten bei einer Schlussbesprechung nicht in Betracht, da gerade durch dessen persönliche Anwesenheit den Beteiligten die besondere Bedeutung ihrer Erklärungen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung vor Augen geführt werden soll (vgl. BFH vom 28. 7. 1993 – XI R 68/92 –, BFH/NV 1994, 290; vom 11. 6. 2014 – IX B 6/14 –, BFH/NV 2014, 1496). Demzufolge könnten die Erklärungen von Vertretern mit oder ohne Vollmacht nicht berücksichtigt, also auch nicht nachträglich i. S. der §§ 177, 184 BGB genehmigt werden.

Beratungshinweis:

Das Besprechungsurteil behandelt das für die Praxis wichtige Thema der tatsächlichen Verständigung und macht deutlich, dass zur Erreichung der gewünschten Rechtssicherheit auf

die Einhaltung der strengen formalen Voraussetzungen geachtet werden muss. Dies gilt auch für die Beteiligung der entscheidungsberechtigten Personen auf Seiten der Finanzbehörde.

Aus Sicht der Rechtsprechung ist es vor dem Hintergrund der – insoweit erheblich eingeschränkten – Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG zwingend, für die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung strenge verfahrensrechtliche Sicherungen vorzusehen, die eine Warnfunktion haben und dem Steuerpflichtigen deutlich machen, welche einschneidenden Wirkungen seine Zustimmung zu der Verständigung haben wird. Sollte daher auf das Erfordernis der persönlichen Anwesenheit des für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers verzichtet werden und eine nachträgliche Genehmigung möglich sein, müssten im Gegenzug andere verfahrensrechtliche Sicherungen vorgesehen werden, um die erforderliche Warnfunktion zu gewährleisten. So sieht etwa die Finanzverwaltung vor, dass der Inhalt einer tatsächlichen Verständigung schriftlich dokumentiert und von den Beteiligten unterschrieben werden muss; ferner ist in der über die Verständigung aufgenommenen Urkunde ein ausdrücklicher Hinweis auf die Bindungswirkung erforderlich (BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 831, Tz. 5.5). Auch der erkennende Senat hält diese Konzeption, ergänzt um einen zwingenden Hinweis auf die schwebende Unwirksamkeit der Verständigung bis zu ihrer Genehmigung durch den zuständigen Amtsträger, für grundsätzlich geeignet, um – auch anstelle des bisherigen Erfordernisses der persönlichen Anwesenheit des zuständigen Amtsträgers – die erforderliche Warnfunktion zu gewährleisten. Einer Neuausrichtung der formalen Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung steht jedoch die bisherige BFH-Rechtsprechung entgegen, die insbesondere einen Schriftformzwang ablehnt (z. B. BFH vom 31. 7. 1996 – XI R 78/95 –, BStBl II 1996, 625), so dass die Gefahr besteht, dass auch Vereinbarungen unterhalb einer gewissen Förmlichkeitsschwelle zur Versagung jeglicher materiellen Rechtsschutzmöglichkeit führen könnten.

Alexander Kersten

RECHTSPRECHUNG

Grundgesetz

Zur Verfassungsmäßigkeit der zulässigen steuerlichen Abziehbarkeit von Krankenversicherungsbeiträgen als Basisabsicherung nur für eine Krankenversicherungsart (gesetzlich oder privat)

Beim BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerde – 2 BvR 1733/18 –.

(Vorgehend: BFH-Urteil vom 29. 11. 2017 – X R 5/17 –; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30. 11. 2016 – 7 K 7099/15 –).

Die Beschwerdeführer begehren die Abziehbarkeit der gesamten erklärten Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge zur Basisabsicherung ohne Kürzung, also einschließlich der in der privaten Krankenversicherung geleisteten Beiträge. Sie vertreten die Auffassung, das Gesetz beschränke die „Erforderlichkeit“ in § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG nicht auf Basisabsicherungsbeiträge nur zu einer Versicherungsart. Abziehbar seien hiernach alle Beiträge – sei es im Rahmen der gesetzlichen oder privaten Krankenversicherung – die zur Erlangung der jeweiligen Basisabsicherung erforderlich seien. Der BFH hat entschieden, sei ein Steuerpflichtiger sowohl Pflichtmitglied in einer gesetzlichen Krankenkasse als auch freiwillig privat krankenversichert, könne er lediglich die Beiträge abziehen, die er an die gesetzliche Krankenversicherung entrichte. Vordergründig fehle es zwar an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung für die im Streitfall gegebene Konstellation. Jedoch erlaubten weder Systematik noch Sinn und Zweck der streitigen Vorschrift einen Abzug der Beiträge für einen doppelten Basis-Krankenversicherungsschutz. Nach dem Gesetz erforderlich sei die Abziehbarkeit der Beiträge

zu einer Krankenversicherung als Sonderausgaben, soweit diese zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich seien. Beiträge zur doppelten oder sogar mehrfachen Absicherung des verfassungsrechtlich gebotenen Versicherungsniveaus seien indes nicht erforderlich, weil die Basisversorgung bereits durch eine Krankenversicherung gewährleistet sei.

GG Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3; EStG 2009 §§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a, 33 Abs. 2.

StEd-Abrufnummer 1/2019

Praxishinweis:

Der BFH hat dem Verlangen der Beschwerdeführer auf Abziehbarkeit der Beiträge für zwei Basiskrankenversicherungen nicht entsprochen. Das Urteil liegt im Ergebnis auf der Linie des BVerfG-Beschlusses vom 13. 2. 2008 (BVerfGE 120, 125). Das BVerfG hatte entschieden, dass die damalige einkommensteuerliche Regelung über den Sonderausgabenabzug die Beiträge zu einer privaten Krankheitskostenversicherung (Vollversicherung) und zu einer privaten Pflegeversicherung nicht ausreichend erfasst, die dem Umfang nach erforderlich sind, um dem Steuerpflichtigen und seiner Familie eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversicherung zu gewährleisten. Nach dem in dieser Entscheidung zum Ausdruck gekommenen Grundgedanken ist es verfassungsrechtlich erforderlich aber auch ausreichend, dass der Gesetzgeber einen an dem Sozialhilfeniveau ausgerichteten Krankenversicherungsschutz gewährleistet. Die vom BVerfG geforderte, im Streitfall angewandte Neuregelung hat der Gesetzgeber durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16. 7. 2009 (BGBl I 2009, 1959) geschaffen.

Dr. Gerhard Bopp

Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung gem. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG beim unmittelbaren Gesellschafterwechsel einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BVerfG, Kammerbeschluss vom 19. 11. 2018 – 1 BvR 2114/18 –.

(Vorgehend: BFH-Beschluss vom 5. 7. 2018 – II B 45/17 –).

Mit dem vorbezeichneten Beschluss hat die 1. Kammer des Ersten Senats die Verfassungsbeschwerde gegen einen Nichtzulassungsbeschluss des BFH nicht zur Entscheidung angenommen, in dem der BFH die verfassungsrechtlichen Rügen der Beschwerdeführerinnen als unbegründet zurückgewiesen hatte, die in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung unterschiedliche Behandlung von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung i. S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verstoße gegen das in Art. 3 GG verfassungsrechtlich verankerte Prinzip der Folgerichtigkeit, die Regelung verstoße außerdem gegen das rechtsstaatliche Prinzip der Vorhersehbarkeit und gegen das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Grundrecht der Berufsfreiheit.

GG Art. 3, Art. 12 Abs. 1, Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3; GrEStG § 1 Abs. 2a Satz 1.

StEd-Abrufnummer 2/2019

Zur Verfassungsmäßigkeit der Auferlegung von Kosten eines ohne Erfolg eingelegten Rechtsmittels im Fall einer Weitergeltungsanordnung des BVerfG

Beim BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerde – 1 BvR 1883/18 –.

(Vorgehend: BFH-Urteil vom 16. 5. 2018 – II R 16/13 –; FG Berlin-Brandenburg vom 20. 2. 2013 – 3 K 3190//09 –, BVerfG-Urteil vom 10. 4. 2018 – 1 BvL 11/14 – u. a.).

Der Beschwerdeführer hatte im finanzgerichtlichen Verfahren die Herabsetzung des Einheitswerts zum 1. 1. 2009 für ein Teileigentum in einem im ehemaligen Westberlin gelegenen, nach den Wertverhältnissen von 1964 bewerteten Mehrfamilienhauses beantragt. Er hatte die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes gerügt, weil es wegen der lange zurückliegenden

Hauptfeststellungszeitpunkte zu ganz erheblichen Wertverzerrungen gekommen sei, die zum hier maßgeblichen Stichtag verfassungsrechtlich nicht mehr gerechtfertigt werden könnten. Das BVerfG hatte auf Vorlage des BFH u. a. in der Sache des Beschwerdeführers durch Urteil vom 10. 4. 2018 – 1 BvL 11/14 – u. a. (HFR 2018, 403) die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Vorschriften des BewG als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt, aber auch angeordnet, dass sie zunächst bis zum Ergehen einer Neuregelung zum 31. 12. 2019 noch angewandt werden können. Der BFH hatte daraufhin die Revision des Beschwerdeführers als unbegründet zurückgewiesen.

Das Gericht hat geurteilt, der Beschwerdeführer habe gem. 135 Abs. 2 FGO wegen Erfolglosigkeit der Revision die Kosten des Revision zu tragen.

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3; FGO § 135 Abs. 2; BVerfGG § 31.

StEd-Abrufnummer 3/2019

Praxishinweis:

In der Sache ist das Urteil des BVerfG vom 10. 4. 2018 gemäß § 31 BVerfGG nicht nur hinsichtlich seines Ausspruchs über die Unvereinbarkeit der im vorliegenden Verfahren anzuwendenden Vorschriften des BewG mit dem GG verbindlich, sondern auch hinsichtlich der Weitergeltungsanordnung des Gerichts. Das bedeutet, dass der Beschwerdeführer die Anwendung dieser Vorschriften durch das mit der Verfassungsbeschwerde angefochtene, am 16. 5. 2018 ergangene Urteil des BFH nicht in Frage stellen kann. Offen bleibt hiernach nur, ob der Beschwerdeführer wegen der Erfolglosigkeit der Revision gem. § 135 Abs. 2 FGO die Kosten des Revisionsverfahrens trotz der Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Vorschriften des BewG zu tragen hat. Der BFH hat diese Frage bejaht. Er konnte sich auch insoweit im Ergebnis auf das Urteil des BVerfG vom 10. 4. 2018 berufen, in dem außer über seine Vorlagen auch über zwei Verfassungsbeschwerden entschieden worden war. Das BVerfG hat in den Verfassungsbeschwerdeverfahren nicht nur die zugrunde liegenden Urteile des BFH, sondern auch die vorangegangenen finanzgerichtlichen Urteile einschließlich der getroffenen Kostenentscheidungen zulasten der dortigen Beschwerdeführer trotz der festgestellten Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden bewertungsrechtlichen Vorschriften unverändert bestehen gelassen und nicht aufgehoben.

Dr. Gerhard Bopp

Zur Verfassungsmäßigkeit der Versagung der Eigenheimzulage für ein Immobilienobjekt im EU-Ausland

BVerfG, Kammerbeschluss vom 10. 12. 2018 – 1 BvR 2337/18 –.

(Vorgehend: BFH-Urteil vom 20. 7. 2018 – IX R 26/17 –; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 29. 6. 2017 – 9 K 9157/14 –).

Mit dem vorbezeichneten Beschluss hat die 3. Kammer des Ersten Senats die Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH nicht zur Entscheidung angenommen, in dem der BFH entschieden hatte, es sei europarechtlich nicht geboten, einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Wohnsitz im Inland Eigenheimzulage für ein eigengenutztes Immobilienobjekt im EU-Ausland (Polen) zu gewähren; die Rechtskraft des EuGH-Urteils vom 17. 1. 2008 – C 152/05 – (BStBl II 2008, 326) erstrecke sich nicht auf den Streitfall; soweit die Versagung der Eigenheimzulage für Wohnsitze im EU-Ausland Grundfreiheiten der Beschwerdeführer beschränke, sei die Beschränkung gerechtfertigt.

GG Art. 3, Art. 20 Abs. 3; EigZulG § 2 Satz 1.

StEd-Abrufnummer 4/2019

Zur Verfassungsmäßigkeit der Anwendung der 1 v. H.-Regelung in Fällen, in denen die hiernach ermittelte Nutzungsentnahme 50 v. H. der Gesamtaufwendungen für das Kfz übersteigt

Beim BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerde – 2 BvR 2129/18 –.

(Vorgehend: BFH-Urteil vom 15. 5. 2018 – X R 28/15 –; FG München, Urteil vom 9. 12. 2014 – 6 K 2338/11 –).

Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme nach der 1 v. H.-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG von mehr als 50 v. H. der Aufwendungen für ein Kfz sei nicht verfassungsgerecht. Da er den Nachweis erbracht habe, dass sein Kfz zu mehr als 50 v. H. betrieblich genutzt werde, könnten nur höchstens 50 v. H. der Kosten privat veranlasst sein. Der Ansatz einer darüber hinaus gehenden Nutzungsentnahme verletze deshalb das Übermaßverbot. Die ersatzweise Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuchs sei aufgrund des extremen Zusatzaufwands unzumutbar.

Der BFH hielt demgegenüber die 1 v. H.-Regelung als grob typisierende Regelung, die stark divergierende Sachverhalte zusammenfasse, für verfassungsrechtlich zulässig. Da Ziel und Zweck der Regelung, anders als sonst bei der Besteuerung der privaten Nutzungsentnahmen, nicht an den Aufwand des Steuerpflichtigen, sondern an seinen Vorteil anknüpften, sei es auch folgerichtig, keine aufwandsbezogene Begrenzung vorzunehmen. Der Steuerpflichtige habe darüber hinaus die Möglichkeit, ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen und hiermit den tatsächlichen Sachverhalt nachzuweisen.

GG Art. 3 Abs. 1; EStG 2009 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2.

StEd-Abrufnummer 5/2019

Praxishinweis:

Nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung ist eine Typisierung der gesetzlichen Besteuerungstatbestände im Rahmen der vom BVerfG formulierten Grenzen verfassungsrechtlich zulässig. Zu diesen Grenzen gehören das Gebot der Folgerichtigkeit und das Übermaßverbot. Der Gesetzgeber muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Grundlage für die Bewertung des Nutzungsvorteils nach der 1 v. H.-Regelung sind laut BFH statistische Erhebungen, in welche die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betrieblichen Fahrzeuge eingegangen sind. Der BFH hat als Rechtfertigung dafür, dass die Begrenzung des Betrags der Nutzungsentnahme auf 50 v. H. der Gesamtkosten verfassungsrechtlich nicht geboten ist, insbesondere auf zwei Gesichtspunkte abgehoben: Auf die Möglichkeit der Steuerpflichtigen zur Führung eines Fahrtenbuchs sowie darauf, dass die gesetzliche Regelung ausdrücklich an Werte anknüpft, die nicht dem Aufwand des Steuerpflichtigen entsprechen, sondern an die Vorteile, die sich durch die private Nutzung des Fahrzeugs für den Steuerpflichtigen ergeben. Folgerichtig hält er eine aufwandbezogene Begrenzung für nicht notwendig.

Dr. Gerhard Bopp

Einkommensteuer

Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil; Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II (Anteil an einer Kapitalgesellschaft) als Bestandteil des Gewerbeertrags

BFH-Urteil vom 20. 9. 2018 – IV R 39/11 –.

Vorgehend: FG Hamburg, Entscheidung vom 13. 7. 2011 – 1 K 43/10 – (EFG 2011, 1997).

1. Vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils ist dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung nur dann zuzurechnen, wenn der

Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (Anschluss an BFH-Urteile vom 22. 6. 2017 – IV R 42/13 –, BFHE 259, 258, und vom 1. 3. 2018 – IV R 15/15 –, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539).

2. Der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils unter Einschluss des zum Sonderbetriebsvermögen II gehörenden Anteils an einer Kapitalgesellschaft gehört gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag.

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; GewStG § 7 Satz 2 Nr. 2; GG Art. 20 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1.

StEd-Abrufnummer 6/2019

Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen; Lichtdesigner als werkschaffender Künstler

BFH-Urteil vom 11. 7. 2018 – I R 44/16 –.

Vorgehend: FG Berlin-Brandenburg, Entscheidung vom 16. 7. 2015 – 15 K 1093/10 – (EFG 2017, 1936).

1. Zum Einfluss einer Änderung des OECD-Musterkommens auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.

2. Ein Lichtdesigner ist werkschaffend tätig, wenn er das später zur Aufführung gebrachte Lichtdesign vorab entwickelt und sein Werk sodann vor der eigentlichen Aufführung lediglich an die lokalen Verhältnisse anpasst, ohne noch im Rahmen der (späteren) Aufführungen auf das Werk Einfluss zu nehmen. Anders ist es dann, wenn er sein Werk – nach Art eines Performance-Künstlers – vor dem Publikum schafft.

EStG §§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 18, 19; DBA FRA Art. 13 Abs. 1; DBA SWE Art. 15 Abs. 1; DBA CHE Art. 15 Abs. 1.

StEd-Abrufnummer 7/2019

Besteuerungsrückfall bei unterschiedlicher Abkommensanwendung

BFH-Urteil vom 11. 7. 2018 – I R 52/16 –.

Vorgehend: FG München, Entscheidung vom 3. 6. 2016 – 1 K 848/13 – (EFG 2017, 304).

Der Begriff der Einkünfte i. S. des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002 i. d. F. des JStG 2007 erfasst positive und negative Einkünfte, so dass abkommensrechtlich steuerfrei gestellte Verluste bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen vom Besteuerungsrückfall erfasst werden und im Inland ungeachtet des Abkommens abziehbar sind.

EStG § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1; DBA BEL Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Art. 23 Abs. 1 Nr. 1, Art. 3 Abs. 2.

StEd-Abrufnummer 8/2019

Abgabenordnung

Zur Zahlungsverjährung bei mehrfach geänderter Einkommensteuerfestsetzung

BFH-Urteil vom 18. 9. 2018 – VII R 18/18 –.

Vorgehend: FG München, Entscheidung vom 16. 2. 2018 – 8 K 2196/15 – (EFG 2018, 1509).

Wird die Festsetzung der Einkommensteuer geändert, ist im Umfang dieser Änderung auch die mit dem Änderungsbescheid verbundene Anrechnungsverfügung anzupassen, ohne dass

bis dahin ggf. abgelaufene Zahlungsverjährungsfristen bezüglich früher entstandener Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entgegenstehen (Bestätigung der Rechtsprechung). Eine Teilzahlungsverjährung sich aus früheren Steuerbescheiden ergebender Abschlusszahlungen tritt in solchen Fällen nicht ein.

AO §§ 218 Abs. 2, 228, 229.

StEd-Abrufnummer 9/2019

Zum Erlass von Säumniszuschlägen im Billigkeitsverfahren

BFH-Urteil vom 18. 9. 2018 – XI R 36/16 –.

Vorgehend: FG Köln, Entscheidung vom 24. 11. 2016 – 10 K 3370/14 – (EFG 2017, 363).

1. Säumniszuschläge sind nicht wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige seinen vom Finanzamt zurückgewiesenen Einspruch gegen die teilweise Ablehnung von AdV trotz entsprechender Ankündigung nicht begründet.

2. Ob zum Zeitpunkt der AdV-Versagung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids vorgelegen haben, ist im Billigkeitsverfahren nicht zu überprüfen.

AO §§ 227, 240 Abs. 1, 361 Abs. 2.

StEd-Abrufnummer 10/2019

Fortsetzungsfeststellungsklage nach erledigter Arrestanordnung

BFH-Urteil vom 17. 10. 2018 – XI R 35/16 –.

Vorgehend: FG Berlin-Brandenburg, Entscheidung vom 13. 10. 2016 – 10 K 10324/14 – (EFG 2017, 186).

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Arrestanordnung sind auch im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage diejenigen Umstände maßgebend, die aus der Sicht der letzten mündlichen Verhandlung im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung tatsächlich vorgelegen haben.

AO § 324 Abs. 1; FGO § 100 Abs. 1 Satz 4.

StEd-Abrufnummer 11/2019

Grunderwerbsteuer

Keine Anwendung des § 6a Satz 1 GrEStG auf Erwerbsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG; Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG nicht ernstlich zweifelhaft

BFH-Beschluss vom 22. 11. 2018 – II B 8/18 –.

Vorgehend: FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 12. 12. 2017 – 12 V 12223/17 –.

1. Den Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH sieht § 191 Abs. 1 UmwG nicht vor. Durch die Beurkundung eines solchen Formwechsels eines grundbesitzenden Einzelunternehmens kann die Entstehung von Grunderwerbsteuer nicht vermieden werden.

2. Auf nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Erwerbsvorgänge findet die Steuervergünstigung des § 6a Satz 1 GrEStG keine Anwendung.

3. Die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG, der die rückwirkende Geltung des § 6a Satz 1 GrEStG n. F. für nach dem 6. 6. 2013 verwirklichte Erwerbsvorgänge anordnet, ist nicht ernstlich zweifelhaft.

GrEStG §§ 6a Satz 1, 1 Abs. 1 Nr. 1; EStG § 23 Abs. 12; UmwG § 191 Abs. 1.

StEd-Abrufnummer 12/2019

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

BFH-Urteil vom 19. 9. 2018 – II R 10/16 –.

Vorgehend: FG Hamburg, Entscheidung vom 1. 2. 2016 – 3 K 130/15 – (EFG 2016, 743).

1. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber eine ihm verbliebene Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat.

2. Der Erwerber verwertet seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag, wenn er durch seine Unterschrift unter den Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags mit einer grundbesitzenden Gesellschaft bestimmen kann, wer die Anteile an dieser Gesellschaft erwerben darf. Der Anteilserwerb selbst muss nicht steuerbar sein.

GrEStG §§ 16 Abs. 1 Nr. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1, 1 Abs. 2, 1 Abs. 3, 1 Abs. 3a.

StEd-Abrufnummer 13/2019

Sonstiges

Zurechnung der Kenntnis oder der grob fahrlässigen Unkenntnis eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters

BGH-Urteil vom 25. 10. 2018 – IX ZR 168/17 –.

Vorgehend: OLG Bamberg, Entscheidung vom 31. 5. 2017 – 6 U 39/16 –; LG Würzburg, Entscheidung vom 29. 6. 2016 – 73 O 2524/14 –.

Der Mandant hat in der Regel keine Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis von Schaden und Schädiger, wenn der von ihm beauftragte Steuerberater, gegen den sich der Anspruch richtet, die in einem Steuerbescheid oder einem Schreiben des Finanzamts enthaltene Rechtsansicht als unrichtig bezeichnet und zur Einlegung eines Rechtsbehelfs rät.

Der Mandant muss sich die Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis eines Rechtsanwalts zurechnen lassen, den er mit der Durchsetzung des Ersatzanspruchs gegen einen früheren Berater beauftragt hat. Eine Zurechnung kommt regelmäßig auch dann in Betracht, wenn der Mandant den Rechtsanwalt mit der Fortsetzung oder Überprüfung des dem späteren Anspruchsgegners erteilten Mandats beauftragt hat.

BGB §§ 166 Abs. 1, 199 Abs. 1 Nr. 2, 675 Abs. 1.

StEd-Abrufnummer 14/2019

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Abgabenordnung

Folgen der Verletzung der Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO bei Auslandssachverhalten; Festsetzung eines Zuschlages nach § 162 Abs. 4 AO

Bayerisches Landesamt für Steuern, Erlass vom 8. 11. 2018 – S 0335.1.1-1/9 –.

Bezug: Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vom 12. 7. 2017 (BGBl. I, 2367, Amtliches AO-Handbuch 2018, 254 ff.); BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005 (BStBl I 2005, 570).

1. Allgemeines

Für Wirtschaftsjahre beginnend ab dem 1. 1. 2017 ist die o. g. GAufzV zu zitieren, für vorangehende Wirtschaftsjahre ist noch die GAufzV vom 13. 11. 2003 (BStBl I 2003, 739) maßgeblich.

Aufzeichnungen i. S. des § 90 Abs. 3 AO sollen regelmäßig nur für Zwecke der Durchführung einer Außenprüfung angefordert werden (vgl. § 2 Abs. 6 GAufzV).

Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, dass er trotz Anforderung durch das Finanzamt

- keine Aufzeichnungen,
- im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen oder
- verwertbare Aufzeichnungen verspätet

vorlegt, ist ein Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO gegen ihn festzusetzen.

Dies gilt auch bei entsprechenden Verstößen in Fällen grenzüberschreitender Betriebsstätten und Personengesellschaften (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO) und in Fällen des § 6 GAufzV, wenn die dort geregelten Pflichten nicht erfüllt werden.

Bei der Bemessung des Zuschlags sind zwei Fallgruppen (vgl. auch Tz. 4.6.3 des BMF-Schreibens vom 12. 4. 2005, a. a. O.) zu unterscheiden:

- Nichtvorlage von Aufzeichnungen bzw. Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen (§ 162 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO)

In diesen Fällen ist ein Zuschlag von mindestens 5 v. H. und höchstens 10 v. H. eines positiven Mehrbetrags der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen festzusetzen, mindestens jedoch 5.000 EUR. Innerhalb dieser Grenzen hat die Finanzbehörde den Zuschlag nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen festzusetzen. Der Mindestzuschlag von 5.000 EUR ist in den Fällen festzusetzen, in denen es zu keiner Berichtigung kommt oder in denen der prozentuale Zuschlag weniger als 5.000 EUR betragen würde.

- Verspätete Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen (§ 162 Abs. 4 Satz 3 AO)

In diesen Fällen ist unabhängig von einer Berichtigung ein Zuschlag von mindestens 100 EUR für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, höchstens ein Betrag von 1.000.000 EUR für alle Fälle verspäteter Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen (s. u. Buchstabe d) je Veranlagungszeitraum festzusetzen.

Für die Festsetzung des Zuschlags ist der Innendienst des Veranlagungsfinanzamts zuständig, nicht das Betriebsprüfungsfinanzamt. Bei der Festsetzung und der rechtlichen Beurteilung des Zuschlags ist Folgendes zu beachten:

- a. Der Zuschlag ist eine steuerliche Nebenleistung gemäß § 3 Abs. 4 AO, der auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entfällt. Er ist nicht abzugsfähig (§§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 5 Nr. 12 EStG).
- b. Die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO schließt weder die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO) noch die Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens (§§ 369 ff. AO) aus.
- c. Der Zuschlag kann gegen jeden durch § 90 Abs. 3 AO Verpflichteten festgesetzt werden, nicht aber für den gleichen Sachverhalt doppelt, z. B. gegen eine Personengesellschaft und gegen die an ihr beteiligten Gesellschafter. Bei Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten ist der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO vorrangig gegen denjenigen festzusetzen, der die Aufzeichnungen zu erstellen und vorzulegen hat, d. h. bei Mitunternehmerschaften in der Regel gegen die Mitunternehmerschaft.
- d. Der Zuschlag ist einheitlich für jeden Veranlagungszeitraum, für den Aufzeichnungen angefordert wurden, festzusetzen und bezieht sich jeweils auf die vom Prüfer geforderten Aufzeichnungen. Die Anforderung kann sich unter Berücksichtigung der Einschränkungen des § 2 Abs. 6 GAufzV z. B. auf Aufzeichnungen für das von der Finanzbehörde ausgewählte

Prüfungsfeld und letztlich auf Aufzeichnungen für einen einzelnen (z. B. außergewöhnlichen) Geschäftsvorfall beziehen.

Die grundsätzlich zulässige Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zu beachten (§ 3 GAufzV). Deswegen kann der einheitliche Zuschlag nebeneinander und jeweils in Bezug zu verschiedenen Anforderungen der Finanzbehörde auf mehreren Pflichtverletzungen beruhen:

- auf der Nichtvorlage von Aufzeichnungen,
- auf der Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen,
- auf der verspäteten Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen.

Die Zusammensetzung des Zuschlags ist bei der Festsetzung jeweils im Einzelnen darzulegen. Die Ermessensausübung ist jeweils zu begründen.

Dabei sind vor allem das Verschulden des Steuerpflichtigen, die Dauer der Fristüberschreitung und insbesondere die vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile zu berücksichtigen.

- e. Soweit ein nach § 162 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO festgesetzter Zuschlag darauf beruht, dass der Steuerpflichtige in einer Außenprüfung keine bzw. nur im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt hat und dass eine Erhöhung der Einkünfte aufgrund einer rechtmäßigen Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO vorgenommen wurde, sind im Rahmen der §§ 130 ff. AO Berichtigungen des Zuschlags möglich, wenn die betreffenden Einkünfte in einem Rechtsbehelfsverfahren, in einem Verständigungsverfahren oder in einem Schiedsverfahren (EU) niedriger angesetzt werden als aufgrund der Außenprüfung. Eine Berichtigung des Zuschlags (Neuberechnung) kommt in diesen Fällen nur in Betracht, soweit der Steuerpflichtige verwertbare Aufzeichnungen vorlegt.

Werden in den genannten Verfahren nachträglich verwertbare Aufzeichnungen vorgelegt, ist der Zuschlag als solcher aufgrund des § 162 Abs. 4 Satz 3 und 4 AO wegen verspäteter Vorlage neu zu berechnen und festzusetzen.

2. Entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO (§ 162 Abs. 4 Satz 5 AO)

§ 162 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 AO sind nicht anwendbar, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO entschuldbar erscheint oder nur ein geringfügiges Verschulden vorliegt. Ein solcher Fall kann z. B. vorliegen, wenn Aufzeichnungen bzw. ihre Grundlagen unverschuldet vernichtet worden sind oder wenn Aufzeichnungen deswegen erst nach Ablauf der 60-Tage-Frist in deutscher Sprache vorgelegt werden, weil das Finanzamt nach Anforderung der Aufzeichnungen nicht unverzüglich über einen Antrag auf Erstellung und Vorlage in fremder Sprache entschieden hat.

Die Einschätzung der Frage, ob eine entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten vorliegt, ist vom Prüfer zu treffen (vgl. hierzu Tz 3).

3. Zusammenarbeit zwischen Außenprüfung und Innendienst bei der Festsetzung des Zuschlags

Ist beabsichtigt, die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO vorzunehmen, ist dies dem Betroffenen spätestens im Rahmen der Schlussbesprechung mitzuteilen (Gewährung des rechtlichen Gehörs). Die Grundlagen zur Festsetzung des Zuschlags sind im Prüfungsbericht nachvollziehbar zu erläutern, so dass bei der Festsetzung des Zuschlags zur Begründung auf diesen verwiesen werden kann. Dies betrifft insbesondere die folgenden Angaben:

- Angabe des Aufzeichnungsverpflichteten (Tz. 3.4.4 des BMF-Schreibens vom 12. 4. 2005),
- Bezeichnung der mit Verwaltungsakt angeforderten Aufzeichnungen (Art und Umfang, Geschäftsbereiche, vgl. § 2 Abs. 6 GAufzV),
- Benennung der nichtvorgelegten Aufzeichnungen,
- Begründung für die Unverwertbarkeit vorgelegter Aufzeichnungen,
- Darstellung der verspäteten Vorlage von Aufzeichnungen, soweit nicht entschuldbar,
- Angabe der aus der Nichtvorlage von Unterlagen bzw. der verspäteten Abgabe von Unterlagen gezogenen Vorteile,

- sonstige einzelfallbezogene Ermessenserwägungen.

Als Anstoß zur Zuschlagsfestsetzung ist der zuständigen Veranlagungsstelle ein verbindlicher Entscheidungsvorschlag zu übermitteln. Dazu ist das Formblatt „Aktenvermerk zum Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO“ zu verwenden, das in Form einer Pfd.-Datei im AIS (Ordner BP) zur Verfügung steht. Die Entscheidungsgrundlagen, die für die Festsetzung des Zuschlags erforderlich sind, sind durch Hinweis auf die entsprechende Tz. des Prüfungsberichtes anzugeben. Der Aktenvermerk ist nach abschließender Zeichnung durch den Betriebsprüfungssachgebietsleiter dem zuständigen Veranlagungsbezirk zu übersenden. Eine Kopie des unterschriebenen Aktenvermerks ist in den Handakten des Prüfers abzulegen.

Zur Festsetzung des Zuschlags steht die UNIFA-Vorlage „Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO“ (Ordner Veranlagung, Bearbeitung Verwaltungsakte) zur Verfügung. Zur Begründung der Festsetzung ist als Anlage der entsprechende Auszug aus dem Prüfungsbericht beizufügen.

Wird gegen die Festsetzung des Zuschlags Einspruch eingelegt, ist dieser an den Prüfer, der die Festsetzung des Zuschlags angestoßen hat, zur Stellungnahme zuzuleiten.

Im Falle der Beteiligung eines Auslandsfachprüfers des BayLfSt (vgl. Verfügung – S 1531.1.1-12 St 44/45 – vom 3. 9. 2018) ist der Entscheidungsvorschlag für den Innendienst Teil des Fachprüfungsberichtes.

4. Verbuchung des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO

Die personellen Sollstellungen sind mit dem Bearbeitereingabeverfahren BiFi mit Programm 500 (BiFi-Verfahren 50) von den für die Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zuständigen Veranlagungsstellen mit UNIFA-Wordvorlage „Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO“ (vgl. Ordner Veranlagung > Bearbeitung Verwaltungsakte) anzuweisen.

Nähere Erläuterungen hierzu sind in der AL-Erhebung Fach 3 Teil 7 Tz. 6 und im AIS unter Themen > EDV > Verfahren > Erhebung > Bearbeitereingabeverfahren für die Finanzkasse (BiFi) zu finden.

AO §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 4.

StEd-Abrufnummer 15/2019

Weitere Verwaltungsanweisungen im Überblick

Pauschbeträge für Sachentnahmen (Eigenverbrauch) 2019

BMF-Schreiben vom 12. 12. 2018 – IV A 4 – S 1547/13/10001-06 –; DOK: 2018/1002564.

AO § 148 Abs. 1.

StEd-Abrufnummer 16/2019

Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233 AO in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. 4. 2012

BMF-Schreiben vom 14. 12. 2018 – IV A 3 – S 0465/18/10005-01 –; DOK: 2018/1019336.

Bezug: BFH-Beschlüsse vom 25. 4. 2018 – IX B 21/18 – und vom 3. 9. 2018 – VIII B 15/18 –.

AO §§ 233, 238 Abs. 1 Satz 1.

StEd-Abrufnummer 17/2019

Wirtschaftliche Gründe, die den Abschluss eines Geschäfts unter nicht „fremdüblichen Bedingungen“ rechtfertigen; EuGH-Urteil vom 31. 5. 2018 in der Rechtssache – C-382/16 –

BMF-Schreiben vom 6. 12. 2018 – IV B 5 – S 1341/11/10004-09 –; DOK: 2018/0985275.

AStG § 1 Abs. 1 Satz 1.

StEd-Abrufnummer 18/2019

Gemeinsame Erklärung der zuständigen Behörde der Bundesrepublik Deutschland und der zuständigen Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika über die Durchführung des spontanen Austauschs länderbezogener Berichte für 2017 beginnende Wirtschaftsjahre

BMF-Schreiben vom 17. 12. 2018 – IV B 6 – S 1315/16/10022 :001 –; DOK: 2018/1026468.

StEd-Abrufnummer 19/2019

Steuerbescheinigungen bei American Depository Receipts (ADRs) auf inländische Aktien

BMF-Schreiben vom 18. 12. 2018 – IV C 1 – S 2204/12/10003 –; DOK: 2018/1026099.

Bezug: BMF-Schreiben vom 24. 5. 2013 (BStBl I 2013, 718).

StEd-Abrufnummer 20/2019

LITERATURAUSWERTUNG

Umsatzsteuer

Meyer, Nachholung unterlassener Vorsteuerabzüge im kommunalen Bereich, ZKF 2018, 265.

Sonstiges

Deimel, Neuere Rechtsprechung des EuGH zum Zollschuldrecht, ZfZ 2018, 304.

Scheller, Das Zollrecht und seine Schnittstellen zu anderen Rechtsgebieten, ZfZ 2018, 297.

Service-Anforderung

Senden Sie mir bitte gegen Rechnung Materialien zu folgenden StEd-Abrufnummern:

Zusendung per Telefax/Email an: _____

(Datum/Unterschrift)

Die Service-Anforderung senden Sie bitte mit Angabe Ihrer Kundennummer an die Telefax-Nummer des Verlages 0 228 / 72 49 30 81 oder per E-Mail an info@stollfuss.de.

Hinweise

„BFH-Entscheidungen“, die im StEd vorabgedruckt sind, werden demnächst in der „Sammlung der Entscheidungen des BFH“ (BFHE) und in der „Höchststrichterlichen Finanzrechtsprechung“ (HFR) veröffentlicht. Im StEd wiedergegebene FG-Entscheidungen erscheinen in der Regel in Kürze in den „Entscheidungen der Finanzgerichte“ (EFG) (alle im Verlag Stollfuß Medien).

Alle im StEd veröffentlichten Dokumente der Rechtsprechung und Finanzverwaltung sowie die Volltexte der Literaturhinweise sind zeitnah nach deren Veröffentlichung in unserem Online-Fachportal Stotax First, z.B. unter Eingabe des jeweiligen Aktenzeichens oder der Fundstelle des Aufsatzes in das Sucheingabefeld aufrufbar.

Steuer-Eildienst

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Postfach 24 28, 53014 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ: 370 501 98), IBAN: DE10370501980031022775, SWIFT-BIC: COLSDE33XXX. Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Dipl.-Finw. Joachim Kraemer, Hauptstraße 61, 82467 Garmisch-Partenkirchen, Fernruf (088 21) 7 30 25 86, Fax (088 21) 7 30 25 87. Redakteur: Ass.jur. Dipl.-Finw. Gilbert Harth

Bezugsbedingungen: Bestellung beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. Erscheint wöchentlich. Bezugspreis (einschl. USt): monatlich 38,00 €, Preis der Einzelnummer: 13,20 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Das Abonnement ist mit einer Frist von 1 Monat zum Monatsende kündbar. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Bei Inanspruchnahme des Service-Dienstes wird für die erste Seite eine Gebühr von 2,62 € zzgl. Versandkosten und USt erhoben; für jede weitere Seite ist eine Gebühr von 1,12 € zzgl. Versandkosten und USt zu entrichten.