



# Hochschule Düsseldorf

## Bachelor Studiengang Taxation Dual

### Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung

Düsseldorf 27.4.2018





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Agenda

- Besteuerungsgrundsätze
- Amtsermittlung
  - Beweismittel der Abgabenordnung
- Mitwirkungs- und Erklärungspflichten
- Feststellungslast





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Besteuerungsgrundsätze

### ➤ § 85 AO

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Beispiel

Lehrer L unterrichtet Erdkunde und Religion. Zur Vertiefung seines Wissens unternimmt er eine Rundreise zu den touristischen Hauptattraktionen in Thailand. Hierfür begehrt er den Abzug der Reisekosten bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit.

Das Finanzamt lässt die Reisekosten nicht zum Abzug zu. In seinem Einspruch weist L (zutreffend) darauf hin, dass andere Mitglieder seiner Reisegruppe diese Kosten mit Erfolg als Werbungskosten beanspruchen konnten.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Besteuerungsgrundsätze

## → Vorüberlegung im Beispielsfall

- Werbungskostenabzug ist an sich zu versagen, da sich private Veranlassung für die Reise nicht ausschließen lässt
- Gilt etwas anderes, wenn anderen Steuerpflichtigen dennoch der Werbungskostenabzug gewährt worden ist?





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Besteuerungsgrundsätze

## → Im Beispielsfall:

- Gem. § 85 AO haben die Finanzbehörden Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.
- Daraus folgt jedoch nach ständiger Rechtsprechung kein Anspruch auf die Gewährung unrechtmäßiger Steuervorteile („Keine Gleichheit im Unrecht“).





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Besteuerungsgrundsätze – Gesetzmäßigkeit der Besteuerung § 85 AO

Unternehmer U vertreibt Versicherungen. Eine von ihm gegründete GmbH betreibt eine Diskothek. Im Rahmen seines Versicherungsunternehmens macht U Betriebsausgaben für Zahlungen an seine GmbH geltend, da er die GmbH zur Kundenwerbung nutze. Mangels konkreter Zahlungsnachweise an die GmbH verständigt er sich im Rahmen einer Betriebsprüfung mit dem Finanzamt tatsächlich darauf, von seinen Umsätzen ein Drittel als Betriebsausgabe an die GmbH absetzen zu dürfen.

Der Veranlagungsbezirk weigert sich nach Abschluss der BP, die Verständigung umzusetzen.

Hat U einen Anspruch auf Umsetzung der TV?





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- Besteuerungsgrundsätze
- Vorüberlegung:
- Der Veranlagungsbezirk ist nicht an die Feststellung der BP gebunden
- Etwas anderes gilt nur, bei einer wirksamen tatsächlichen Verständigung





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Tatsächliche Verständigung:

- Die Beteiligten können sich über die **Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung** einigen.
- Die Bindungswirkung setzt voraus,
  - dass sich die Vereinbarung auf Sachverhaltsfragen - nicht aber auf Rechtsfragen - bezieht,
  - dass der Sachverhalt die Vergangenheit betrifft,
  - dass die Sachverhaltsermittlung erschwert ist,
  - dass auf Seiten der Finanzbehörde ein zuständiger Amtsträger beteiligt ist,
  - und dass die tatsächliche Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Tatsächliche Verständigung:
- ➔ Im Streitfall
  - ⦿ Finanzbehörde ermittelt Sachverhalt von Amts wegen § 88 AO
  - ⦿ TV dient typischerweise zur Vermeidung einer Schätzung, wenn Sachverhalt nicht zu ermitteln ist
  - ⦿ Steuerpflichtiger ist zur Mitwirkung verpflichtet, insbesondere, wenn er steuermindernde Tatsachen geltend macht § 90 AO
- ➔ Bereits fraglich, ob Voraussetzungen für eine Schätzung von Betriebsausgaben zugunsten von U vorliegen
- ➔ TV führt jedenfalls zu unzutreffendem Besteuerungsergebnis





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Fortführung des Beispiels

Der Veranlagungsbezirk veranlagt U unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung für die Zeiträume, die die Betriebsprüfung geprüft hat. Allerdings weigert sich das Finanzamt, die tatsächliche Verständigung auch in den Folgezeiträumen umzusetzen.

U macht geltend, dass er auf die Handhabung für die vorherigen Veranlagungszeiträume vertraut habe.

Muss das Finanzamt deshalb die TV für die Folgeveranlagungszeiträume anwenden?



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Besteuerungsgrundsätze

## → Abschnittsbesteuerung

- Aus § 85 AO folgt, dass einschlägige Besteuerungsgrundlagen in jedem Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen sind.
- Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss das FA zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige ggf. auf diese vertraut hat.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Besteuerungsgrundsätze
- ➔ Einschränkungen der Abschnittsbesteuerung
  - Verbindliche Auskunft gem. § 89 AO (gebührenpflichtig)
  - Lohnsteueranrufungsauskunft gem. § 42e EStG
  - Verbindliche Zusage gem. § 204 AO
- ➔ In den oben genannten Fällen verpflichtet sich die Finanzverwaltung bestimmte Sachverhalte in der Zukunft in einer bestimmten Weise zu behandeln.
- ➔ Soweit das FA hierbei eine irrige Rechtsauffassung vertritt, kann es eine Zusage aufheben.
- ➔ Bis dahin gilt jedoch grds. Vertrauensschutz.



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Im Beispielsfall:

- Die tatsächliche Verständigung war von Anfang an unwirksam (s.o.).
- Die gesetzlichen Voraussetzungen für den begehrten Betriebsausgabenabzug des U liegen nicht vor.
- Das Finanzamt lässt diese Betriebsausgaben bei dessen Veranlagung nicht zum Abzug zu.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Zusammenfassung zur Gesetzmäßigkeit der Besteuerung:
  - Keine Gleichheit im Unrecht – Kein Anspruch auf ungerechtfertigte Steuervorteile, selbst wenn diese anderen gewährt wurden
  - Keine Vergleiche oder Verträge über Besteuerung möglich
  - Prinzip der Abschnittsbesteuerung – Kein Anspruch auf Fortführung irriger Rechtsauffassung für Folgeveranlagungen



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Weitere Ausprägungen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung:

- FA muss Angaben des Steuerpflichtigen prüfen, Verifikationsprinzip
- Kontrollmitteilungen
- Fremdvergleich
- FA ist gehindert, sich durch Erlasse und BMF-Schreiben über Gesetzeswortlaut hinwegzusetzen (wird in der Praxis von der Finanzverwaltung vielfach missachtet)







# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Amtsermittlungsgrundsatz

## → Beispiel:

Vermieter V hat einen Handwerker in bar bezahlt und begehrt hierfür den Abzug von Werbungskosten. Das Finanzamt versagt den Werbungskostenabzug unter Hinweis darauf, dass es – auch nach einer Kontrollmitteilung – nicht nachvollziehbar sei, dass der Handwerker diese Leistung in seiner Gewinnermittlung erfasst habe. V habe seine Mitwirkungspflichten verletzt, da er die Barzahlung nicht nachgewiesen habe.

V macht geltend, dass das Finanzamt den Handwerker selbst um Auskunft ersuchen könne.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Amtsermittlungsgrundsatz

## → § 88 AO

(1) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(2) Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden.

(...)





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Art und Umfang des Amtsermittlungsgrundsatzes
- ➔ Das Finanzamt kann jede zulässige Ermittlungsmaßnahme i.S.v. § 92 AO ergreifen
- ➔ § 92 AO Beweismittel

Die Finanzbehörde bedient sich der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält. Sie kann insbesondere

1. Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen,
2. Sachverständige hinzuziehen,
3. Urkunden und Akten beiziehen,
4. den Augenschein einnehmen.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Das Finanzamt kann insbesondere die in der AO vorgesehenen Ermittlungsmaßnahmen ergreifen
  - Auskünfte der Beteiligten und Dritter einholen § 93 Abs. 1 AO
  - Eidliche Vernehmungen oder eidesstattliche Versicherungen §§ 94, 95 AO
  - Kontenabrufe § 93 Abs. 7 AO (insbesondere Vollstreckung)
  - Hinzuziehung von Sachverständigen § 96 AO
  - Vorlage von Urkunden § 97 AO
  - Einnahme des Augenscheins § 98 AO
  - Betreten von Grundstücken und Räumen § 99 AO
  - Vorlage von Wertsachen § 100 AO





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Umfang der Ermittlungen

- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit schränkt Untersuchungsgrundsatz ein
- Gleiches gilt bei einer Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Verletzung der Mitwirkungspflicht durch V?

### ➤ Vorlage von Urkunden § 97 AO

Vorlage einer Quittung des Handwerkers erscheint als tauglicher Nachweis, dem Sachverhalt lässt sich jedoch keine Quittung entnehmen

### ➤ Pflicht zur Erstellung und Aufbewahrung eines solchen Belegs lässt sich den §§ 140-148 AO nicht entnehmen

→ Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht durch V liegt insoweit nicht vor





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

→ Hat das Finanzamt seiner Amtsermittlungspflicht genügt?

➤ § 93 Auskunftersuchen an Dritte?

Auskunftersuchen ist „erforderlich“, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte die Aufdeckung steuerlich relevanter Informationen zu erwarten ist (Prognoseentscheidung)

FA kann auch um mündliche Auskunft an Amtsstelle ersuchen § 93 Abs. 5 AO

→ Im Streitfall wird der Handwerker kaum zugeben, dass er die Barzahlung erhalten hat, wenn sie nicht in seiner Gewinnermittlung auftaucht



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

→ Hat das Finanzamt seiner Amtsermittlungspflicht genügt?

➤ § 94 Eidliche Vernehmung

Ist nur erforderlich, wenn die Finanzbehörde sie mit Rücksicht auf die Bedeutung der Auskunft für geboten hält

→ Im Streitfall handelt es sich um einen „alltäglichen“ Sachverhalt, bei dem keine eidliche Vernehmung geboten ist

→ Das Finanzamt hat seiner Amtsermittlungspflicht genügt.







# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Rechtsfolge:

→ Das Finanzamt wird mangels Nachweis den Werbungskostenabzug versagen („Feststellungslast“ vgl. dazu noch unten)

## → Rechtsschutzmöglichkeit für V?

→ V bleibt die Möglichkeit, nach erfolglosem Vorverfahren Klage vor dem Finanzgericht zu erheben. Das Finanzgericht dürfte im Rahmen seiner Amtsermittlung wohl auch den Handwerker oder ggf. andere von V benannte Personen als Zeugen vernehmen. Danach bliebe die Gewährung eines Werbungskostenabzugs zumindest möglich.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Das Finanzamt kann insbesondere die in der AO vorgesehenen Ermittlungsmaßnahmen ergreifen
  - Auskünfte der Beteiligten und Dritter einholen § 93 Abs. 1 AO
  - Eidliche Vernehmungen oder eidesstattliche Versicherungen §§ 94, 95 AO
  - Kontenabrufe § 93 Abs. 7 AO (insbesondere Vollstreckung)
  - Hinzuziehung von Sachverständigen § 96 AO
  - Vorlage von Urkunden § 97 AO
  - Einnahme des Augenscheins § 98 AO
  - Betreten von Grundstücken und Räumen § 99 AO
  - Vorlage von Wertsachen § 100 AO





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Mitwirkungs- und Erklärungspflichten

### → § 90 AO Mitwirkungspflichten der Beteiligten

(1) Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

(2) (Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten)

(3) (Erhöhte Mitwirkungspflicht bei AStG-Fällen)



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Mitwirkungspflichten

- Die Mitwirkungspflicht aus § 90 Abs. 1 S. 1 AO bezieht sich nur auf die Ermittlung des Sachverhalts und wird in den §§ 93-100 AO konkretisiert (s.o.).
- Erfüllung der Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 1 S. 2 AO hat dadurch zu erfolgen, dass der Steuerpflichtige die erheblichen Tatsachen wahrheitsgemäß offen legt und die Beweismittel bezeichnet, die zutreffende rechtliche Würdigung ist dann Sache des Finanzamts
- Der Umfang der Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 1 S. 3 AO bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Dabei spielt die Frage der Beweisnähe eine große Rolle. Die Verantwortung des Steuerpflichtigen zur Aufklärung des Sachverhalts ist umso größer, je mehr Tatsachen und Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Beispiel zum Umfang der Mitwirkungspflicht

Betriebsprüfer B findet in den Büchern des Kioskbetreibers K eine Reihe von Bareinlagen verzeichnet. Er fordert K auf, die Herkunft dieses Bargeldes nachzuweisen. K ist der Meinung, dass dies Privatsache sei und die Betriebsprüfung nichts angehe.

Erhöhte Mitwirkungspflichten nimmt die Rechtsprechung insbesondere dann an, wenn die Würdigung des Sachverhalts die Abgrenzung betrieblicher und privater Aufwendungen erfordert.

Wirkt der K bei der Aufklärung nicht mit, kann die Betriebsprüfung von steuerpflichtigen Einkünften ausgehen und eine Hinzuschätzung vornehmen.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Beispiel zum Umfang der Mitwirkungspflicht

Die Bücher des Einzelhändlers E sind ordnungsgemäß, die Betriebsprüfung stößt im Rahmen eines Kontenabrufs auf ein privates Sparsbuch mit einem Guthaben von 100.000 €. Die Betriebsprüfung fordert E auf, die Herkunft des Guthabens aufzuklären.

Der Steuerpflichtige ist aufgrund seiner Mitwirkungspflicht nicht verpflichtet, die Herkunft seines Privatvermögens lückenlos nachzuweisen.

Eine Hinzuschätzung wäre grundsätzlich rechtswidrig.

Ausnahme: Die Betriebsprüfung weist über eine Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung nach, dass unversteuerte Einkünfte vorliegen.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

## → Beispiel:

A (ledig) erzielte in der Vergangenheit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung. Über sein Vermögen wird das Insolvenzverfahren eröffnet und sein Vermietungsobjekt versteigert. Nach Ende des Insolvenzverfahrens gibt A keine Steuererklärung ab. Das Finanzamt schätzt daraufhin seine Einkünfte wegen einer Verletzung der Steuererklärungspflicht unter Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und setzt einen Verspätungszuschlag fest.

Erfolgsaussichten eines Einspruchs?





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

## → § 149 AO Abgabe von Steuererklärungen

(1) Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Zur Abgabe einer Steuererklärung ist auch verpflichtet, wer hierzu von der Finanzbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bleibt auch dann bestehen, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 geschätzt hat.

(2) Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens **sieben\*** Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder sieben Monate nach dem gesetzlich bestimmten Zeitpunkt abzugeben. (...)

→ \*Anmerkung: für VZ bis einschließlich 2017 **fünf** Monate







# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Steuerliche Erklärungspflichten nach den Einzelsteuergesetzen z.B.:
  - § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 EStDV
  - § 31 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG
  - § 14a GewStG i.V.m. § 25 GewStDV
  - § 18 UStG
  - § 31 ErbStG
  
- Auch Steueranmeldungen (§ 167 AO) sind Steuererklärungen





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

### → Im Beispielsfall:

➤ Steuerliche Erklärungspflicht des A gem. § 25 Abs. 3 S. 1 EStG i.V.m. § 56 EStDV

➤ Ausnahme: § 46 EStDV

Nach der Vorschrift besteht i.E. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn der Steuerpflichtige nur Arbeitslohn bezogen hat und für diesen ein Steuerabzug (Lohnsteuer) durchgeführt worden ist.

→ Im Streitfall ist A nicht gem. § 149 Abs. 1 S. 1 AO zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

### → Im Beispielsfall:

- Auch keine Pflicht des A wegen (jederzeit möglicher) Aufforderung zur Steuererklärung gem. § 149 Abs. 1 S. 2 AO ersichtlich
- Im Streitfall ist A nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet
- Die Hinzuschätzungsbefugnis des Finanzamts gem. § 162 Abs. 1, Abs. 2 AO ist nicht gegeben, da A gar keine Steuererklärung abgeben musste (überdies sind auch Vermietungseinkünfte wegen der Zwangsversteigerung nicht mehr ersichtlich).
- Aus diesem Grund entfällt auch ein Verspätungszuschlag, vgl. § 152 Abs. 1 S. 1 AO





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Steuerliche Erklärungspflichten
- ➔ Rechtsfolgen bei Verletzung der Steuererklärungspflicht
  - Regelmäßig Schätzung gem. § 162 AO
  - Oftmals Verspätungszuschlag gem. § 152 AO (ab 1.1.2019 zwingend unter den Voraussetzungen von § 152 Abs. 2 n.F.)
  - Durchsetzung der Erklärungspflicht durch Festsetzung eines Zwangsgeldes gem. § 328 AO (eher selten, aber auch nach erfolgter Schätzung noch möglich)
  - Ggf. straf- bzw. bußgeldrechtliche Folgen gem. §§ 370, 378 AO
  - Minderung der Ermittlungspflicht des Finanzamts



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Steuerliche Erklärungspflichten
- ➔ § 153 AO Berichtigung von Erklärungen:
- ➔ Beispiel:

Der Steuerpflichtige A vergisst bei Anfertigung seiner Einkommensteuererklärung 2013 im Jahr 2015 versehentlich, die Anlage V auszufüllen. Außerdem vergisst er in der Anlage S, einige Anschaffungen für Bürobedarf anzugeben. Er reicht auch die entsprechenden Rechnungen nicht mit ein.

Im Jahr 2018 erkennt er diesen Irrtum. Ist A dazu verpflichtet, seine Einkommensteuererklärung für 2013 zu korrigieren?





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

### → § 153 AO:

(1) Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist,

1. dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist oder

2. dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist, so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Die Verpflichtung trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 34 und 35 für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen.



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

### → § 153 AO:

(2) Die Anzeigepflicht besteht ferner, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen.

(3) Wer Waren, für die eine Steuervergünstigung unter einer Bedingung gewährt worden ist, in einer Weise verwenden will, die der Bedingung nicht entspricht, hat dies vorher der Finanzbehörde anzuzeigen.



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- Steuererklärung unrichtig oder unvollständig abgegeben?  
Die Steuererklärung ist sowohl hinsichtlich der fehlenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch den Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit unvollständig.
- Kann es „dadurch“ zu einer Verkürzung von Steuern kommen oder ist es bereits dazu gekommen?  
Im Hinblick auf die fehlenden Betriebsausgaben erscheint eine Verkürzung von Steuern ausgeschlossen. Anderes gilt für fehlende Vermietungseinkünfte, soweit diese positiv sind.
- Nachträgliche Erkenntnis vor Ablauf der Festsetzungsfrist  
Keine Berichtigungspflicht, wenn unrichtige Angaben von vornherein bekannt waren, ggf. Selbstanzeige gem. § 371 AO möglich  
Keine Berichtigungspflicht nach Ablauf der (ggf. verlängerten) Festsetzungsfrist, da dann keine steuerliche Auswirkung mehr möglich







# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

## → Rechtsfolge:

### ➤ unverzügliche Anzeige und Berichtigung erforderlich

Unverzüglich meint „ohne schuldhaftes Zögern“, eine Dauer von 2 Wochen ist im Regelfall nicht zu beanstanden

Bei einfachen Sachverhalten kann aber auch eine Korrektur am gleichen Tag erforderlich sein

Die „Anzeige“ kann vor der Berichtigung erfolgen (insbesondere bei komplexen Sachverhalten)

### ➤ Rechtsfolge nach erfolgter Berichtigung

Im Hinblick auf die fehlenden Betriebsausgaben erscheint eine Verkürzung von Steuern ausgeschlossen. Anderes gilt für fehlende Vermietungseinkünfte, soweit diese positiv sind.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Steuerliche Erklärungspflichten

## → Rechtsfolge:

### ➤ Rechtsfolgen nach erfolgter Anzeige und Berichtigung

Änderungsmöglichkeit des Steuerbescheids für die Finanzverwaltung entweder wegen Zustimmung zu schlichter Änderung gem. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a) AO oder wegen neuer Tatsachen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO

Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 9 AO

Im Regelfall lassen sich straf- oder bußgeldrechtliche Folgen vermeiden

### ➤ Rechtsfolgen bei unterbliebener Anzeige und Berichtigung

Strafbarkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Feststellungslast

- Ermittlungsverfahren mündet regelmäßig in den Erlass eines Verwaltungsakts insbesondere einer Steuerfestsetzung
- Welche Folgen treten ein, wenn sich der zugrunde liegende Sachverhalt nicht ermitteln lässt?





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Feststellungslast

## → Beispiel:

Die Lohnsteueraußenprüfung stellt bei Durchsicht der Buchführung von Bauunternehmer U fest, dass dieser gegenüber eine wechselnden Gruppe von Arbeitskräften auf seinen Baustellen Werklöhne abgerechnet hat. Das Finanzamt hält diese Arbeitskräfte für Arbeitnehmer und setzt deshalb Lohnsteuer gegen U fest. U legt Einspruch ein und macht geltend, dass es sich um selbständig tätige Subunternehmer handele. Das Finanzamt weist den Einspruch mit der Begründung zurück, dass U sich auf eine steuermindernde Tatsache berufe, für die er die Feststellungslast trage und er nicht nachgewiesen habe, dass tatsächlich Subunternehmer tätig gewesen seien.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Feststellungslast

### ➤ § 88 Abs. 1-3 AO

(1) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(2) Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden.

(3) Zur Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze können die obersten Finanzbehörden für bestimmte oder bestimmbar Fallgruppen Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten erteilen, soweit gesetzlich nicht etwas anderes bestimmt ist. Bei diesen Weisungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. Die Weisungen dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder nach Satz 1 bedürfen des Einvernehmens mit dem Bundesministerium der Finanzen, soweit die Landesfinanzbehörden Steuern im Auftrag des Bundes verwalten.





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Vorüberlegung:

- Arbeitgeber hat Lohnsteuer gem. § 41a EStG anzumelden.
- Bei unterlassener Anmeldung kann die Lohnsteuer gegen ihn festgesetzt werden § 167 S. 1 AO
- Die Festsetzung von Lohnsteuer setzt gem. § 38 Abs. 1 S. 1 EStG voraus, dass U „Arbeitgeber“ der tätig gewordenen Arbeitskräfte war
- Arbeitgeber war U dann, wenn die Arbeitskräfte auch „Arbeitnehmer“ (=nicht selbständig) waren, § 1 LStDV





# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- Feststellungslast
- Ob jemand als Arbeitnehmer oder als Selbständiger tätig geworden ist, ist eine komplexe Rechtsfrage, die sich nur anhand der Umstände des Einzelfalls beantworten lässt.
- Im Streitfall ist unklar, ob tatsächlich Arbeitnehmer oder Selbständige auf den Baustellen tätig geworden sind.



# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Feststellungslast

- Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für „steuermindernde“ Tatsachen
- Das Finanzamt trägt grundsätzlich die Feststellungslast für „steuerbegründende“ oder „steuererhöhende“ Tatsachen
- Ausnahme: Bei Verletzung einer Mitwirkungspflicht kann das Finanzamt auch bei steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen zulasten des Steuerpflichtigen von deren Vorliegen ausgehen
- Erst wenn sich ein Sachverhalt nicht aufklären lässt, kommt eine Entscheidung aufgrund der Feststellungslast in Frage







# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

## → Im Beispielsfall:

- „Arbeitnehmereigenschaft“ ist für die Frage, ob Lohnsteuer anfällt „steuerbegründend“
- Die Feststellungslast trägt grundsätzlich das Finanzamt
- Eine Verletzung von Mitwirkungspflichten durch U ist nicht ersichtlich
- Das Finanzamt hat den Untersuchungsgrundsatz aus § 88 AO verletzt, es ist nicht ersichtlich, dass der Sachverhalt nicht weiter aufzuklären wäre
- Die Lohnsteuerfestsetzung ist aufgrund der Verletzung einer Verfahrensvorschrift rechtswidrig

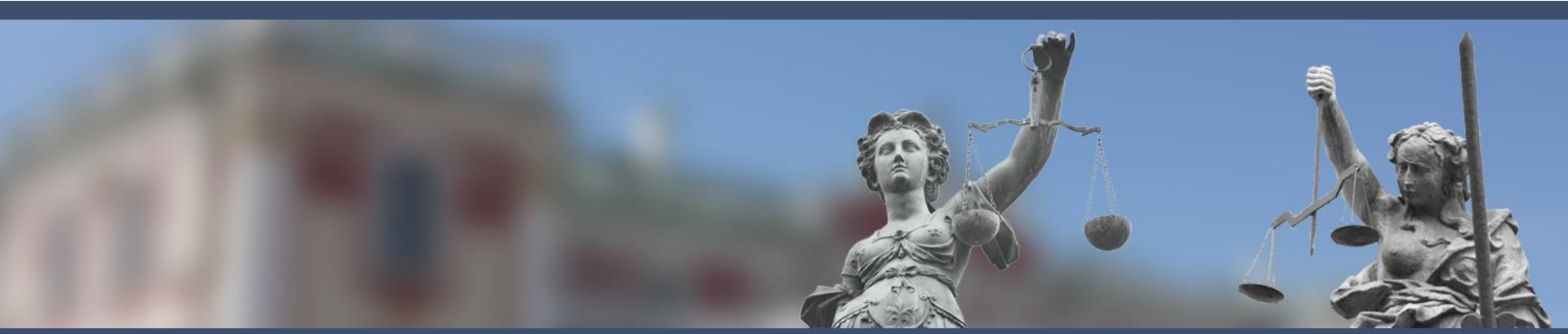




# Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung

- ➔ Im Beispielsfall
- ➔ Erfolgsaussichten einer Klage für U?
  - Nach Aktenlage ist die Lohnsteuerfestsetzung rechtswidrig
  - Problem: § 127 AO
    - Stellt sich in der Beweisaufnahme vor dem Finanzgericht heraus, dass tatsächlich Arbeitnehmer vorliegen, könnte U den Prozess noch verlieren
  - Amtsermittlung kann vor dem Finanzgericht nachgeholt werden (Ausnahmen gelten bei Ermessensentscheidungen, wie z.B. Haftungsbescheiden, wenn das Finanzamt sein Ermessen aufgrund einer unvollständigen Tatsachengrundlage ausübt.)





**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

