

**Insolvenzrecht –
Handelsrecht –
Steuerrecht und
steuerliches Verfahrensrecht –
Harmonie oder Dissonanz?**

1. Oktober 2013

Köln

Prof. Dr. iur. Dipl.-Kfm. Ingrid Werdan, Steuerberaterin

Teil A

I. Verbindungen zwischen Insolvenz-, Handels-

und Steuerrecht

**II. möglicherweise große Bedeutung des
steuerlichen Verfahrensrechtes für
Insolvenzverfahren –**

Fallbeispiel

**I. Aktivitäten des Gesetzgebers zum
steuerlichen Verfahrensrecht – AO – in 2012
und 2013**

II. Zusammenwirken von I. – III.:

**Möglichkeiten der AO zur „Harmonisierung“
von Insolvenz-, Handels- und Steuerrecht**

ad Teil A: Fallbeispiel

inländische GmbH & Co. KG

X-GmbH & Co. KG

1

Gesellschafter:

Kommanditisten

22

A, B, C

2 Kaufvertrag Kd.-Anteile

4 Kaufpreis (-)

Schuldnerin

Y GmbH (Holdingfunktion)

5 IA

Landesgrenze

Zwischenholding

Muttergesellschaft

„i.l.“

**Teil B I: Ausgangspunkt § 155 InsO – mögliche Zusammenhänge
zwischen Insolvenz-, Steuer- und Handelsrecht**

§ 155 InsO (1)

**handelsrechtl.
Vorschriften**

**steuerrechtl.
Vorschriften**

**insolvenzrechtl.
Vorschriften**

Verpflichtete:
alle Kaufleute
§§ 1 ff. HGB
§§ 238 ff. HGB
§§ 325 ff. HGB
beachte:
§ 241 a HGB

Verpflichtete:
ESt: §§ 5, 4 EStG
KSt:
GewSt:
USt:

Verpflichtete:
Insolvenzverw.
für Schuldner-
unternehmen
§ 66 InsO

Adressaten:
Gläubiger
,Öffentlichkeit‘

Adressaten:
Finanzamt

Adressaten:
Insolvenzgericht
Insolvenzgläubiger

...

ggfs. Finanzamt!?

§ 155 InsO (2)

handelsrechtl.
Vorschriften

steuerrechtl.
Vorschriften

insolvenzrechtl.
Vorschriften

während d. J.
handelsrechtliche
Buchführung,
§§ 238 ff. HGB

während d. J.
§ 5 EStG
§ 4 I EStG
§ 4 III EStG

„während d. J.“
§ 66 InsO

ggfs. AO
Aufzeichnungs-
pflichten und sol-
che nach den Ein-
zelsteuergesetzen
„steuerliche GoB“:

vorläufige Ins.
Ins.

§§ 146, 147 AO

periodengerechte Ergebnisermittlung Wirtschaftsjahr Einn. – Ausgaben beachte: §§ 267, 267 a HGB	Ergebnisermittlung für den Besteuerungs- idR Kalenderjahr Einnahmen – Ausgaben auch: Einzahlungen/Auszahlg.	Einz. Ausz.
--	--	----------------

§ 155 InsO (3)

handelsrechtl. Vorschriften	steuerrechtl. Vorschriften	insolvenzrechtl. Vorschriften
--------------------------------	-------------------------------	----------------------------------

Offenlegung §§ 325 ff. HGB beachte: „Nullbilanz“ §§ 267, 267 a, 326 HGB	„Offenlegung“? Steuergeheimnis	„Offenlegung“ Insolvenzgericht
--	-----------------------------------	-----------------------------------

Bilanzierung Handelsbilanz <input type="checkbox"/> originär „Insolvenabschluss- <input type="checkbox"/> derivativ Nullbilanz § 267 a HGB	Bilanzierung „Steuerbilanz“ bilanz“ § 148 AO § 11 KStG	Bilanzierung „Schlussrechnung“ -
---	--	--

1. Insolvenzrecht - § 66 InsO

a) Vorgaben des Gesetzgebers - Adressaten

Der Gesetzgeber hat in § 66 Abs. 1 S. 1 InsO nur Folgendes festgelegt:

„Der Insolvenzverwalter hat bei der Beendigung seines Amtes einer Gläubigerversammlung Rechnung zu legen.“

b) Kommentierung

aa) Normzweck des § 66 InsO (MüKo Bd. 1, 3. Aufl. 2013, § 66 Anm. 5)

bb) Grundsätze der Rechnungslegung (MüKo Bd. 1, 3. Aufl. 2013, § 66 InsO, Anm. 13 – 5, 19)

2. Handelsrecht

a) Vorgaben des Gesetzgebers - Adressaten

Alle Kaufleute haben grundsätzlich die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 ff. HGB zu beachten:

§ 238 Abs. 1 HGB

Adressaten der Handelsbilanzen sind im Wesentlichen Gläubiger und Anteilseigner, also Gesellschafter und Aktionäre (Wöhe S. 671).

Der Jahresabschluss hat i.W. folgende Aufgaben (Wöhe S. 672 – 673)

- Schuldendeckungskontrolle, deshalb Vorsichtsprinzip
- Prinzip periodengerechter Gewinnermittlung (z.B. stille Rücklagen unerwünscht)
- Prinzip der Nachprüfbarkeit (insb. Prinzip der Einzelbewertung)

b) Inhalt der GoBuchführung und Bilanzierung

Die GoB sind in §§ 239, 240 HGB festgehalten (Führung der Handelsbücher, Inventar).

Die Bilanzierungsvorschriften finden sich in den §§ 242 – 256 a HGB, i.W. Ansatz- und Bewertungsvorschriften), die Aufbewahrungsvorschriften in §§ 257 – 261 HGB (Jahresabschlüsse etc. 10 Jahre, Geschäftsbriefe etc. 6 Jahre).

Für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet, gelten zusätzliche

Anforderungen gem. §§ 264 ff. HGB).

Die Bilanz- und GuV-Gliederung befindet sich in den §§ 266 – 278 HGB (zur Vorlage für VÜ gem. § 153 InsO ge-eignet).

Anhang: §§ 277 – 288 HGB

Lagebericht: §§ 289 - 289 a HGB

Konzern und Konsolidierung: §§ 290 – 324 a HGB

c) Offenlegung: gilt nur für Kapitalgesellschaften und PG's, bei denen keine nat.P phG ist

§§ 325 – 330 HGB

3. Steuerrecht (s.a. Wöhe S. 679 ff.)

a) Adressat: ausschließlich Finanzamt

b) unterscheide: Steuerarten

aa) Umsatzsteuer:

es kommt nur auf UStG an, Unternehmer § 2 UStG – gesondert zu prüfen

bb) Ertragsteuern:

Grundlage: Vorschriften EStG:

§§ 4 – 7 EStG: sowohl KSt als auch GewSt bauen auf ESt auf

c) unterscheide: Steuerpflichtige

aa) Buchführungspflichtige gem. §§ 1 ff., 238 ff. HGB (+ freiwillig Buchführende)

Gem. § 5 EStG ist auch nach steuerlichen Vorschriften eine Buchführung zu erstellen, allerdings unter Beachtung der Besonderheiten der §§ 4 – 7 EStG

= grds. Kapitalgesellschaft, PG's, soweit keine nat.P. unbeschränkt haftet,

„große“ PG's und „große“ EUs

bb) Ausnahme

Ausnahme: § 241 a HGB kleine Kaufleute (weniger 500 T€ Umsatzerlöse und weniger als 50 T€ Jahresüberschuss an 2 aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen):

keine Buchführungspflicht

cc) große Nichtkaufleute etc. § 4 Abs. 1 EStG

keine handelsrechtliche Buchführungspflicht, sondern Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 4 – 7 EStG

c) kleine Kaufleute § 241 a HGB und Freiberufler § 4 Abs. 3 EStG

Einzahlungs- Auszahlungsrechnung mit Besonderheiten für
abzuschreibende Wirtschaftsgüter

„Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“

4. Unterschiede Handelsrecht - Steuerrecht – Insolvenzrecht

a) **Grundsatz: Buchungen**

aa) Handelsrecht: periodengerechte Gewinnermittlung.

Einnahmen und Ausgaben

bb) Steuerrecht:

- Grundsatz: periodengerechte Gewinnermittlung – Einnahmen und Ausgaben
- Ausnahme: § 4 III EStG: EÜ-Rechnung = Einzahlungen und Auszahlungen mit Besonderheiten (z.B. AfA)

cc) Insolvenzrecht:

Grundsatz: Einzahlungen und Auszahlungen

b) Gewinnauswirkungen?

aa) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung („Bilanzierer“ nach HGB, § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG)

Beispiel: Wareneinkauf auf Ziel: 100 netto, 19 % USt

bei Lieferung und Rechnungstellung:

Forderungen	119 an	WV	100
		MWSt.	19

(umsatzsteuerlich: Sollversteuerung)

bei Zahlung:

Bank	119 an	Forderungen	119
------	--------	-------------	-----

Gewinnrealisierung:

bei Lieferung und Rechnungstellung

bb) Einzahlungen-Auszahlungen („EÜ-Rechner“ nach § 4 Abs. 3 EStG und nicht Buchführungspflichtige)

Beispiel: Wareneinkauf auf Ziel: 100 netto, 19 % USt

bei Lieferung und Rechnungstellung:

es wird nichts gebucht

bei Zahlung:

Bank	119 an	WV	100
		MWSt.	19

Gewinnrealisierung: bei Zahlung

(umsatzsteuerlich: Istversteuerung)

cc) Gewinnauswirkungen

Solche sind möglich, da bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung idR früher Gewinne realisiert werden als bei Einzahlungs-Auszahlungs-Rechnung. Der Periodengewinn kann also differieren.

Der Gesamtgewinn ändert sich jedoch nicht.

c) Was bedeutet das für die Liquidationsphase?

Berücksichtigt man § 11 KStG und § 148 InsO, so ist der Gewinn bzw. Verlust der Liquidationsphase bei beiden Rechnungslegungsgrundsätzen identisch, da die gesamte Periode der Liquidation betrachtet wird.

Das insolvenzrechtliche Ergebnis unterscheidet sich damit nicht vom steuerlichen Ergebnis. Das handelsrechtliche Ergebnis ist jedenfalls dann irrelevant, wenn niemand an einer handelsrechtlichen Buchführung und einer Handelsbilanz interessiert ist:

Das ist idR in der Liquidationsphase der Fall. Voraussetzung ist aber bei PG's und EU, dass ein Antrag gem. § 148 AO gestellt wird. Dieser ist kostenfrei, hierfür ist kein StB erforderlich.

Die Insolvenzbuchführung – Regelaufgabe – kann dann als alleinige Grundlage genommen werden.

5. Turmbau zu Babel

Selbst das EStG verwendet die Begriffe Einzahlungen/
Einnahmen und Auszahlungen/Ausgaben falsch, z.B. bei der EÜ-
Rechnung gem. § 4 III EStG.

Auch in der Rechtsprechung und in der Kommentierung werden
die Begriffe vermischt.

Juristen und Betriebswirtschaftler, Insolvenzverwalter,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer laufen Gefahr, anein-ander
vorbei zu reden.

6. Darstellung der Disharmonie

a) Insolvenzrecht

Wie läuft es z.B. in manchen Insolvenzverfahren?

b) Handelsrecht

Teilweise wird neben der Insolvenzbuchführung eine handelsrechtliche Buchführung erstellt – in der Regel zu Lasten der Masse.

Was fängt man mit einer handelsrechtlichen Buchführung z.B. in der Liquidationsphase an? – Man erstellt daraus eine Handelsbilanz.

Was macht man mit der Handelsbilanz, wenn keine Offenlegungspflicht besteht? Hat ein Gläubiger noch Interesse an einer derartigen Handelsbilanz, die z.B. Stammkapital, Verbindlichkeiten jeglicher Art und vor allem auf der Aktivseite in der Regel eine große Position „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ enthält?

Das Finanzamt benötigt jedenfalls eine Steuerbilanz und keine Handelsbilanz (s. hierzu „Nullbilanz“).

c) Steuerrecht

Eine steuerliche Rechnungslegung gibt es nicht: entweder ist bei Bilanzierungspflichtigen gem. § 5 EStG die handelsrechtliche Buchführung maßgeblich, oder aber Aufzeichnungspflichten nach den Einzelsteuergesetzen (z.B. USt) oder der AO.

Auch hier ist jedenfalls in der Liquidationsphase zu fragen, ob nicht die Insolvenzbuchführung als Grundlage der Ermittlung des

steuerlichen Ergebnisses dienen kann.

Dies wird häufig der Fall sein.

d) Stilblüten der Disharmonie

Ein Extremfall sieht dann so aus:

Die Insolvenzbuchführung wird vom Insolvenzverwalter erstellt.

Die ‚handelsrechtliche‘ Buchführung, häufig nahezu identisch mit der Insolvenzbuchführung, wird – zu Lasten der Masse - erstellt.

Zusätzlich werden – zu Lasten der Masse – jährliche Steuererklärungen (häufig Nullerklärungen) wiederum zu Lasten der Masse erstellt. – Häufig erst Jahre später und kurz vor Insolvenzabschluss.

Weiter werden in der Liquidationsphase jährlich Handelsbilanzen erstellt – zu Lasten der Masse – und früher auch noch zum Unternehmensregister eingereicht. Ein Beispiel sah z.B. wie folgt aus:

„Handelsbilanz einer in Liquidation befindlichen GmbH“ –
Liquidationsphase 4 Jahre, jährlich neu erstellte Handelsbilanz zu
Lasten der Masse“

Beteiligungen		1 Stammkapital	50.000
Bank	800.000	Steuerrückst.	5.000
nicht durch Eigen- kapital gedeckter Fehlbetrag	1.199.999	sonstige Rück- stellungen	10.000
		Verbindlichk. ggü. Kredit- instituten	1.000.000
		Verb. LuL	600.000
		sonst. Verb.	335.000
Bilanzsumme	2.000.000	Bilanzsumme	2.000.000

Wer braucht diese Bilanz?

7. Harmonisierungsversuche

Zielsetzung wäre doch, jedenfalls in der Liquidations-phase und bei kleineren Verfahren auch davor eine einheitliche Buchführung zu erstellen, die sowohl den Anforderungen des Insolvenzrechts als auch des Handels- und Steuerrechts genügt.

Diese Insolvenzbuchführung sollte den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Solche sind insolvenzrechtlich jedenfalls nicht konkret erläutert. Die Kommentierung ist unvollständig.

Die GoB sind aber handelsrechtlich geklärt.

Sodann sind die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten: EU und PG's mit natürlichen Personen als unbeschränkt Haftenden haben sich ausschließlich an die allgemeinen Vorschriften der §§ 238 ff. HGB zu halten.

Einzelkaufleute sind gem. § 241 a InsO ohnehin von den Buchführungspflichten befreit, sofern in den letzten 2 Jahren zuvor nicht mehr als 500 T€ Umsatzerlöse und 50 T€ Jahresüberschuss erzielt wurden.

Nur Kapitalgesellschaften und PG's, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet, müssen die zusätzlichen Vorschriften der §§ 264 ff. HGB beachten.

Hierbei sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267 a HGB sowie die Größenklassen gem. § 267 HGB zu beachten.

Die Offenlegungsvorschriften gem. §§ 325 ff. HGB gelten nur für

Kapitalgesellschaften, und in der Insolvenz auch nicht für den Insolvenzverwalter (Stichwort: Null-bilanz).

So ist also zu fragen: Wer braucht welche Handelsbilan-zen?

Steuerrechtlich ist natürlich auch eine Rechnungsle-gung erforderlich, jedenfalls sind Aufzeichnungspflich-ten zu erfüllen.

Die Frage ist jedoch:

Kann dafür die Insolvenzbuchführung zugrunde gelegt werden oder muss – zu Lasten der Masse – eine (fast identische???) handelsrechtliche Buchführung erstellt werden?

§ 148 AO und § 11 KStG können hier Hilfestellungen ge- ben.

Wichtig ist aber nur: man muss die Möglichkeiten der AO kennen.

Fundstellen – alle: www.bundesgerichtshof.de

BGH Beschluss v. 22.07.2004, IX ZB 161/03,

BGH Beschluss v. 28.09.2006, IX ZB 4/04,

BGH Beschluss v. 14.10.2010, IX ZB 224/08

II. Steuern und Besteuerungsverfahren

1. Beispiele aus der Praxis

2. Steuern und steuerliche Nebenleistungen

Steuern und steuerliche Nebenleistungen, § 3 AO

Steuern	sonstige	steuerl. Nebenlei-
§ 3 I–III AO	Abgaben	stungen
	z.B.	§ 3 IV AO
	Geld-	- Verzögerungsgelder
	bußen,	§ 146 Abs. 2 b AO
	Geld-	- Verspätungszu-
	strafen,	schläge, § 152 AO
	§§ 369 ff.	- Zuschläge gem.
	AO	§ 162 IV AO
		- Zinsen, §§ 233 -
		237AO

- Säumniszuschläge
§ 240 AO
- Zwangsgelder,
§ 329 AO
- Kosten, §§ 89, 178,
178a, §§ 337–345AO

beachte:

Erlissantrag bei Verspätungszuschlägen etc. stellen!

3. Besteuerungsverfahren: Abhängigkeit von der Steuerart und Rechtsform

a) Steuerart

Veranlagungssteuern und Selbsterrechnungssteuern

**Veranlagungs-
steuern**

**Selbsterrech-
nungssteuern**

Ermittlungsverfahren

Festsetzungsverfahren

Steuerbescheid

**Steueranmel-
dung wirkt wie
Steuerbescheid**

Bekanntgabe

**ev. Aufhebung/
Berichtigung/
Änderung des
Steuerbescheides**

Erhebungsverfahren

Vollstreckungsverfahren

b) Rechtsform

b) Rechtsform

aa) Einzelunternehmen

Ertragsteuern: ESt, GewSt

Besteuert wird der Unternehmer. Die gewerblichen Einkünfte

stellen nur eine EA dar. Seine persönlichen Verhältnisse spielen eine Rolle (z.B. verheiratet, Son-derausgaben, andere EA's)

USt: Das Einzelunternehmen ist gem. § 2 UStG Unternehmer.

bb) Personengesellschaften, §§ 18, 180 AO

Ertragsteuern: ESt, GewSt

einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

örtl. Zuständigkeit beachten:

einheitliche Gewinnfeststellung beim Betriebsfinanz-amt, wird an Wohnsitz-FA gemeldet

festgesetzter Gewinn oder Verlust ist verbindlich, dann wie Einzelunternehmen

bea: bei KESt-Erstattungen müssen die besonderen Veranlagungen berücksichtigt werden

USt: die PG ist Unternehmer gem. § 2 UStG

cc) Kapitalgesellschaften

Ertragsteuern: KSt, GewSt

Die Kapitalgesellschaft ist Steuersubjekt.

beachte: Verluste werden „eingeschlossen“,

persönliche Verhältnisse der Gesellschafter spielen keine Rolle

4. AO – das steuerliche Verfahrensrecht, gilt für alle 52 Steuerarten + SteuerOWi und –Strafrecht

a) Aufbau

1. Teil: einleitende Vorschriften §§ 1 – 32 AO
2. Teil: Steuerschuldrecht §§ 33 – 77 AO
3. Teil: allg. Verfahrensvorschriften §§ 78 – 133 AO
4. Teil: Durchführung d. Besteuerung §§ 134 - 217 AO
5. Teil: Erhebungsverfahren §§ 218 – 248 AO
6. Teil: Vollstreckung §§ 249 – 346 AO
7. Teil: außergerichtliches
 Rechtsbehelfsverfahren §§ 347 – 367 AO
8. Teil: Straf- u. Bußgeldvorschriften,
 Straf- u. Bußgeldverfahren §§ 369 – 412 AO

9. Teil: Schlussvorschriften

§§ 413 – 415 AO

b) AEAO allgemein, z.B. Bekanntgabeerlass

c) AEAO: Änderungen 2013 mit BMF-Schreiben v. 13.01.2013, IV A 3, BStBl I 2013, S. 118

5. Vorgehensweise

6. Ablauf eines Besteuerungsverfahrens im Einzelnen

a) Ermittlungsverfahren

aa) Aufzeichnungspflichten

(1) Aufzeichnungspflichten: allgemein: § 140 AO

(2) sonstige Aufzeichnungspflichten: Einzelsteuergesetze und AO:

beachte insbesondere: Kassenaufzeichnungen: negativer Kassenbestand!

§ 146 AO, § 147 AO

allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen:

§§ 145, 146 AO

Aufbewahrung: § 147, 147 a AO

Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung oder nicht ordnungsgemäßer Einhaltung: § 162 AO: Schätzung

Lexinform: Dok.-Nr.: 5014457 zu § 146 AO, § 162 AO

Finanzgericht München, 14-V-1400/12

„Schätzung von Umsätzen

Lexinform: Dok.-Nr. 5013696 zu § 146 AO, § 162 AO

Finanzgericht Düsseldorf, 6-K-2749/11-K-G-U-F

„Schätzung bei nicht ordnungsgemäßer Kassenführung – Bemessung mit prozentualem Zuschlag zum erklärten Umsatz

Lexinform: Dok.-Nr. 0927830,

BFH XI-R-5/10, Urteil v. 14.12.2011

„Zur Schätzungsbefugnis bei Buchführungsmängeln

(3) Aufbewahrungsfristen

bb) Steuerschuldverhältnis

(1) Änderung der Regelung zu § 37 AO – Umsetzung der BFH-Rechtsprechung (BFH v. 22.11.2011, VII R 27/11, BStBl II 2012, 167, BFH v. 18.09.2012, VII R 53/11, BStBl II 2013, 270)

(2) Änderung der Regelung zu § 46 AO: Verbot des geschäftsmäßige Erwerbs von Steuererstattungsansprüchen (grds. auch durch Steuerberater)

c) Abtretung von Steuererstattungsansprüchen – BFH v. 28.09.2011, VII R 52/10, BStBl II 2012, S. 92

11. Annex: Verfassungsrecht: unechte Rückwirkung

BVerfG-Beschluss v. 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BStBl II 2012, S. 932

cc) Steuerpflichtige

Steuerpflichtige § 33 AO

- § 43 AO: Steuerschuldner
- §§ 69 ff. AO: Haftungsschuldner
- § 38 III EStG,
- (§ 42 d EStG Haftung):
Entrichtungsschuldner
- § 149 S. 2 AO: Erklärungspflichtiger
- §§ 140 ff. AO: Buchführungs- und
Aufzeichnungsver-
pflichtete

dd) örtliche Zuständigkeit

örtliche Zuständigkeit

Steuerarten	gesonderte	besondere
	Feststellungen	Zuständig-

ee) Informationsmöglichkeiten des Finanzamtes

Informationsmöglich-keiten des Finanzamtes

- **§ 93 AO: Einzel-Auskunftspflicht**
- **§ 93 a AO: allg. Mitteilungspflichten von Behörden**
- **§§ 111 – 115 AO: Amtshilfepflicht**
- **§ 116 AO: Anzeigepflicht**
- **§ 194 AO: Kontrollmitteilungen**

- **Mitteilungspflichten nach Einzelsteuergesetzen**

b) Festsetzungsverfahren

aa) Feststellungslast

Feststellungslast

§§ 85, 88 AO: Amtsermittlungsprinzip:
die Finanzbehörden haben den besteu-
erungsrelevanten Sachverhalt
zu ermitteln:

**§ 92 AO: unter Zuhilfenahme von Beweismitteln unter
Erfüllung der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der
am Besteuerungsverfahren Beteiligten**

ausreichende -
Sachverhalts
aufklärung ist

Beweis-
verweigerer

§ 90 II
AO

nicht möglich möglich

Begrenzung
der Aufklä-
rungspflicht
des FA

erweiterte
Mitwir-
kungs-
pflicht

Entscheidung
nach Feststel-
lungslast

V e r a n l a g u n g

c) Steuerbescheide

aa) Arten von Steuerbescheiden

Steuerbescheide

- **'normale' Steuerbescheide, z.B. über
ESt, KSt, ErbSt: § 155 I 1 AO**
- **Vorauszahlungsbescheide, § 155 I 1 AO**
- **Steueränderungsbescheide, § 155 I 1 AO**

- **Steueranmeldungen i.S.d. § 168 AO**
- **Feststellungsbescheide, §§ 179, 180 AO**
- **Haftungs- und Duldungsbescheide,
§ 191 AO**

bb) Arten der Steuerfestsetzungen

Steuerfestsetzung

endgültige	vorläufige
Festsetzung	Festsetzung
§ 165 AO	

Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO

Lexinform: Dok.-Nr. 0928642

Bundesfinanzhof, VI-R-38/11, Urteil vom 13.11.2012

„Veruntreute Beträge kein Arbeitslohn; Änderung von Steueranmeldungen nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung

Leitsatz:

Überweist ein Arbeitnehmer unter eigenmächtiger Überschreitung seiner Befugnisse Beträge, die ihm vertraglich nicht zustehen, auf sein Konto, so liegt darin kein Arbeitslohn i.S. des § 19 EStG.

Eine Änderung der Festsetzung der Lohnsteuer-Entrichtungsschuld ist unter den Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 Satz 1 AO auch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41 c Abs. 3 EStG) zulässig.“

d) Bekanntgabe § 122 AO,

Bekanntgaberlass

Lexinform: Bundesfinanzhof, XI-R-40/10, Urteil v. 29.08.2012, Dok.-Nr. 0928339

„Eine „XY-Bau-GmbH i.G.“ kann bei einer Adressierung des Umsatzsteuerbescheides an eine „XY-Bau-GbR“ als Inhaltsadressatin hinreichend genau bezeichnet sein.

Leitsatz

Konstituierender Bestandteil jedes Steuerbescheides ist die Angabe des Steuerschuldners als Inhaltsadressaten des Bescheides. Es reicht aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann. Dies ist der Fall, wenn es für den betroffenen erkennbar war, dass das FA von ihm als Steuerpflichtigen ausgeht und der Bescheid deshalb an ihn gerichtet ist.

Umsatzsteuerrechtlich ist eine Vorgesellschaft unabhängig von ihrer Bezeichnung als „GmbH i.G.“ oder als „GbR“ jedenfalls Unternehmerin und daher auch Steuerschuldnerin.

Die Bezeichnung einer „XY-Bau-GmbH i.G.“ als „XY-Bau-GbR“ in einem Umsatzsteuerbescheid als Inhaltsadressatin ist hinreichend genau, wenn sich aus den Umständen im Einzelfall eindeutig ergibt, dass damit die „XY-Bau-GmbH i.G.“ als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen werden sollte und wenn insoweit keine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmen besteht.

Für die Frage der zutreffenden Adressierung ist nicht maßgeblich, ob es sich bei der „XY-Bau-GmbH i.G.“ zivilrechtlich um eine sog. „echte Vorgesellschaft“ oder um eine sog. „unechte Vorgesellschaft“ gehandelt hat.“

e) evtl. Aufhebung/Berichtigung/Änderung des Steuerbescheides

§§ 129, 172 ff. AO

f) Rechtsbehelfsverfahren: beachte: Verböserung.

Rechtsbehelfe

**außergerichtliche
Rechtsbehelfe**

**gerichtliche
Rechtsbehelfe**

**nicht förmliche
Rechtsbehelfe**

**förmliche
Rechtsbeh.**

**Klage
vor FG**

- Gegenvor-

stellung

- Dienstauf-

sichtsbe-

schwerde

- Sachauf-

sichtsbe-

schwerde

Einspruch

Revision

beim

BFH

beachte:

§ 364 AO: Mitteilung der Besteuerungsunterlagen

**„Den Beteiligten sind, soweit es noch nicht geschehen ist, die
Unterlagen der Besteuerung auf Antrag oder, wenn die
Begründung des Einspruchs dazu Anlass gibt, von Amts wegen
mitzuteilen.“**

§ 364 a AO: Erörterung des Sach- und Rechtsstrandes - „soll“

§ 364 b AO: Fristsetzung

§ 363 AO: Aussetzung und Ruhen des Verfahrens

Lexinform: Dok-Nr. 5907039

BFH I-B-47/12, Beschluss vom 24.10.2012

„Aussetzung der Vollziehung gegen Lohnsteuernachforderungsbescheid; Altersruhegeld

Aussetzung der Vollziehung § 361 AO

aa) Aussetzungszinsen, BFH 31.8.2011, X R 49/09, BStBl II 12, 219

bb) AdV, BFH v. 9.3.12, VIIB 171/11, BStBl II 12, 418

cc) Einspruchsverfahren

Teileinspruchsentscheidung, BFH v. 12.12.12, I B 127/12, BStBl II 13, 272

g) Erhebungsverfahren

Anrechnungsverfügung, BFH v. 25.10.2011, VII R 55/10, bStBl II 12, S. 220

Dißars S. 254, li Sp unten, re Sp oben

„Führt die Anrechnung tatsächlich nicht festgesetzter und geleisteter Vorauszahlungen wie der Lohnsteuer dazu, dass in der anrechnungsverfügung eine Abschlusszahlung nicht oder in zu geringer Höhe ausgewiesen wird, so erlischt der festgesetzte Steueranspruch nach Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist. Diese Entscheidung schließt an die Entscheidung des BFH vom 27.10.2009 an (VII R 51/08, BFHE 227, 327, BStBl II 2010, 382).

beachte:

Festsetzungsverjährung!

Zahlungsverjährung!

Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, § 47 AO

- **Zahlung und Leistung an
Zahlungs Statt, §§ 224 ff. AO**
- **Aufrechnung, § 226 AO**
- **Erlass, Verjährung, §§ 163, 227 AO**

- **Festsetzungsverjährung,
§§ 169 ff. AO**
- **Zahlungsverjährung, §§ 228 ff. AO**

h) Vollstreckungsverfahren

beachte:

§ 251 s.o. S. 26

§ 284 AO völlig neu gefasst ab 01.01.2013 eidesstattliche Versicherung, BGBl I 2011, 3044

Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 07.12.2011, BGBl I 2011, 2952

Vereinheitlichung der Vollstreckung von Steuerforderungen in einem weiten Umfang innerhalb der EU mit Wirkung ab 1.1.2012

i) Zusammenfassung: Bestandskraft

Bestandkraft

**Ausgangspunkt: wirksamer Steuer-VA +
Bekanntgabe, § 122 AO**

**§ 164 § 165
AO AO** ,endgültig'

Einspruch:1 Monat!!

danach: Bestandskraft:

**Änderung nur gem.
Korrekturvorschriften
möglich, z.B.:
§§ 129, 172, 173, 174,
175, 177 AO**

**(bea: für allg. Steuer-
Verwaltungsakte:
§§ 129, 130, 131 AO)**

„absolute“ Grenze:

Festsetzungsverjährung, §§ 169 ff. AO

Korrekturvorschriften

- § 129 AO: offenbare Unrichtigkeit**

Steuerrechts:

§ 129 AO: nur mechanische Fehler

Fundstellen:

BFH v. 29.1.2003, I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139

BFH Urteil vom 25.2.2010, BFH/NV 2010, 1356 (Begriff der Berichtigung einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit iSv § 129 S. 1 AO erfasst auch sprachliche Klarstellungen und Präzisierungen, mittels derer ein bisher auslegungsbedürftiger Verfügungssatz in einem nunmehr zweifelsfreien Sinne zum Ausdruck gebracht wird.

FG Baden-Württemberg v. 30.5.2005, EFG 2006, 310: „Eine offenbare Unrichtigkeit wird nicht dadurch zu einem Rechts- und Tatsachenirrtum, dass sie fortlaufend übernommen wird.“

„Je komplizierter die Vorschrift, umso eher besteht die Möglichkeit eines die Anwendung des § 129 AO ausschließenden Rechtsirrtums.

FG Baden-Württemberg vom 21.2.2006, EFG 2006, 859: „§ 129 AO ist auch in den Fällen, in denen die Hinzuziehung von Steuererklärungen der Vorjahre erforderlich gewesen wäre, nicht anzuwenden, da insoweit ein Ermittlungsfehler und somit mangelnde Sachaufklärung vorliegt. ...“

FG Sachsen-Anhalt vom 6.5.2010, 5-K-98/08, EFG 2010, 1757, Revision eingelegt BFH VI R 45/10 „Hat der Sachbearbeiter bei der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung nachgewiesene Lohnersatzleistungen zwar in den Eingabebogen übernommen, jedoch versehentlich nicht in die EDV eingegeben, liegt eine einem Schreibfehler oder Rechenfehler ähnliche Unrichtigkeit vor. ...“

BFH v. 13.12.2011, VIII B 136/11, BFH/NV 2012, 550: „Teilt das Finanzamt dem steuerpflichtigen schriftlich mit, sein Steuerfall sei abschließend geprüft (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung), ist das Finanzamt deswegen nicht nach Treu und Glauben gehindert, offenkundige Fehler bei der Veranlagung auch weiterhin zu Lasten des Steuerpflichtigen zu korrigieren.“

BFH Urteil v. 16.7.2003, X R 37/99, BSTBI II 2003, 867: „Nichtbeachtung eines Grundlagenbescheids

Beachtet das FA beim Erlass eines Steuerbescheids einen bei ihm bereits vorliegenden Grundlagenbescheid nur versehentlich nicht, so führt dies zu einer offenbaren Unrichtigkeit (BFH v. 16.7.2003, X R 37/99, BSTBI II 2003, 867).

„Elektronisch unzutreffend übertragene Daten als offenbare Unrichtigkeit

Das Finanzgericht Münster entschied mit Urteil vom 24.2.2011 (11 K 4239/07 E, LEXinform 5011984), dass die ungeprüfte Übernahme von der Höhe nach unzutreffendem Arbeitslohn, den der oder die Arbeitgeber elektronisch an die Finanzverwaltung übersenden, eine „offenbare Unrichtigkeit“ sei, die eine Berichtigung nach § 129 rechtfertige.“

- **§ 172 AO: Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden**
- **§ 173 AO: Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel**
- **§ 174 AO: widerstreitende Steuerfestsetzungen**
- **§ 175 AO: Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen (Änderung von Grundlagenbescheiden, Ereignisse mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit etc.)**

- § 175 a AO: Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 2 AO – DBA)
- § 176 AO Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden
- § 177 Berichtigung von materiellen Fehlern

Hinweis:

ggfs. noch offene Besteuerungsverfahren überprüfen!

6. Sonderthemen:

a) Betriebsprüfung

zeitlicher Ablauf der Besteuerung gewerblicher Einkünfte

**‚reduziertes Ermittlungsverfahren‘
(s. § 60 EStDV)**

Steuerbescheid, § 164 AO

**‚nachgeholtes Ermittlungsverfahren‘
Außenprüfung, §§ 193 ff. AO**

Zulässig- keit § 193 AO	sachl. Umfang § 194 AO	Prüfungs- zeitraum §193I1AO § 4 BpO	Prü- fungs- anord- nung
allg. Betriebsprüfung Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse		Beschränkung auf eine oder mehrere Steuerarten	

**Bekanntgabe der Prüfungsanordnung,
§ 197 AO**

**Beginn der Betriebsprüfung, § 198 AO
Rechtsfolgen: keine Selbstanzeige mehr möglich**

**Prüfungsgrundsätze und Mitwirkungspflichten, §§
199, 200 AO**

Schlussbesprechung, § 201 AO

Prüfungsbericht, § 202 AO

BD00028_

Ergebnisse der BP:

- **keine Änderungen: § 164 III 3 AO**
- **Änderungen: Änderungsbescheide**

beachte:

**Möglichkeit der verbindlichen Zusage gem. § 204 ff, AO im
Anschluss an Außenprüfungen**

b) Haftung, §§ 34, 69 ff. AO

beachte: § 191 Abs. 5 AO: keine Haftung, wenn Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung eingetreten ist

Haftungsgrundlagen

steuerrechtliche

zivilrechtliche

AO Einzel-Steuer-
gesetze, z.B.

§ 25 HGB

§ 69 § 42 d EStG

§ 27 HGB

§ 70 § 44 b EStG

§ 28 HGB

§ 71 § 55 UStDV

§ 128 HGB

§ 72 § 20 III ErbStG

§§ 161, 128
HGB

§ 73

§ 74

§§ 704, 427
BGB

§ 75

§ 76

FG Köln, 10-K-2898/10, Urteil v. 27.09.2012, Haftung für KESt wegen verdeckter Gewinnausschüttung

„E 44 Abs. 5 EStG verstößt nicht gegen Unionsrecht.“

Eine Gesellschaft handelt in der Regel vorsätzlich oder grob fahrlässig, wenn sie bewusst nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse ihrer Schwestergesellschaft handelt.“

Änderungen zu § 74 AO: Haftung von Gegenständen

AEAO: BFH v. 22.11.2011, VII R 63/10, BStBl II 2012, 223

§ 74 AO: BFH v. 22.11.2011, VII R 63/10, BStBl II 12, 223 und 23.5.12, VII R 28/10, BStBl II 12, 763

d) verbindliche Auskunft, § 89 AO

beachte:

§ 89 Abs. 2 AO: verbindliche Auskunft möglich, wenn ein besonderes Interesse besteht

§ 89 Abs. 3 – 6 AO: grundsätzlich gebührenpflichtig,

§§ 34, 39 Abs. 2 GKG analog

§ 89 Abs. 5 AO: bei Gegenstandswert unter 10 T€:

es wird keine Gebühr erhoben

§ 89 Abs. 7 AO: S. 1: „Auf die Gebühr kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.“

Chancen für (etwas) mehr Harmonie??

*Wenn alles schläft und einer spricht,
so nennt man dieses Unterricht! ???*