

die Umsatzsteuer unabhängig von der Auszahlung der Quote schon mit Übertragung entstehen.⁷⁵

Es gibt Angebote, die THG-Quote an gemeinnützige Organisationen zu spenden. Hier ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht – soweit dieses Angebot von einem Unternehmer angenommen wird – Vorsicht angeraten. Die Entstehung der Umsatzsteuer aus der Übertragung der THG-Quote wird dadurch wohl nicht verhindert werden können; wie auch in anderen Fällen wäre in diesem Fall von einer Leistungsfiktion (Fiktion: Übertragung THG-Quote gegen Geld; Geld wird dann gespendet) ausgegangen werden müssen. Damit würde auch – obwohl kein Liquiditätszufluss vorliegt – bei dem Unternehmer, der die THG-Quote verkauft, zumindest im Jahr 2022 Umsatzsteuer entstanden sein.

Hinweis:

Spätestens bei der Erstellung der Jahressteuererklärung 2022 sollte bei Unternehmern, die über E-Fahrzeuge verfügen, geprüft werden, ob die THG-Quote zutreffend erfasst worden ist.

Der gewerbliche Dienstleister, der die THG-Quoten an- und verkauft, begründet damit – soweit nicht sowieso schon vorliegend – eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG. Soweit noch weitere Unterneh-

men in eine Handelskette integriert sind, muss geprüft werden, ob diese als „Händler“ oder als Vermittler auftreten. Hier liegen noch keine speziellen Aussagen der FinVerw vor.

Hinweis:

Anders ist es bezüglich der Steuerschuldnerschaft für die Übertragung der THG-Quote ab dem 1. 1. 2023. Nachdem § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG zum 1. 1. 2023 dahingehend erweitert wurde, dass auch Emissionsrechte nach dem BEHG unter den Anwendungsbereich fallen, ist davon auszugehen, dass ab dem 1. 1. 2023 bei dem (unternehmerischen) Verkauf der THG-Quote der Leistungsempfänger der Steuerschuldner⁷⁶ für die daraus entstehende Umsatzsteuer ist. Es muss dann in diesen Fällen darauf geachtet werden, dass in den Gutschriften keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird. Eine buchhalterische Erfassung als steuerbare und steuerpflichtige Leistung hat aber weiterhin zu erfolgen.

75 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG.

76 § 13b Abs. 2 Nr. 6 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

Aktuelles aus dem Verfahrensrecht 2022

WP/RA/StB/FBIntStr Dr. Ulf-Christian DiBars, Hamburg¹

Auch das Jahr 2022 hat wieder verschiedene Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht gebracht. Wiederum sind die Verwaltung und die Finanzrechtsprechung in diesem Teilbereich des Steuerrechts aktiv gewesen. Ein besonderes Augenmerk verdienen allerdings die gesetzlichen Änderungen im Bereich des Verfahrensrechts. Diese sind teils nicht nur für wenige Steuerpflichtige und ihre Berater von Bedeutung, sondern betreffen eine Vielzahl der Beteiligten – mithin nahezu alle Steuerpflichtigen. In einem besonderen Maße gilt dies für die Änderungen, die sich im Hinblick auf die Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung zukünftig ergeben werden.

1. Änderungen der AO im Jahr 2022

Im Jahr 2022 gab es erneut verschiedene Änderungen der AO. Diese insgesamt vier Änderungsgesetze sind teils von erheblicher Praxisrelevanz.

1. Zweites Gesetz zur Änderung der AO und des Einführungsgesetzes zur AO²

Das Zweite Gesetz zur Änderung der AO und des Einführungsgesetzes zur AO hat insbesondere eine Senkung

des Nachzahlungs- und Erstattungszinssatzes nach § 233a AO ab dem 1. 1. 2019 auf 0,15 % pro Monat gebracht.³ Der jährliche Zinssatz ist demnach auf 1,8 % abgesenkt worden. Die Angemessenheit des Zinssatzes wird zudem nunmehr unter Berücksichtigung des Basiszinssatzes mindestens alle zwei Jahre überprüft werden. Die späteste erstmalige Überprüfung ist für den 1. 1. 2024 vorgesehen.⁴ Dieses Gesetz ist eine Reaktion auf die vielbeachteten Beschlüsse des BVerfG vom 8. 7. 2021, die sich eingehend mit der seit langem diskutierte Frage der Verfassungsmäßigkeit des bisher geltenden Zinssatzes i. H. v. 6 % p. a. auseinandergesetzt haben.⁵ In der Zwischenzeit haben die Finanzbehörden begonnen, die Zinsberechnungen auf der Grundlage der neuen gesetzlichen Regelung nachzuholen. Die Diskussion über den Zinssatz von 6 % ist damit

1 Der Verfasser des Beitrags ist Partner bei FIDES Kemsat Zweigniederlassung der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Hamburg.

2 BGBl. I 2021 S. 154.

3 Zum Regierungsentwurf der Neuregelung vgl. Weber, Neuregelung der abgabenrechtlichen Vollverzinsung, AO-StB 2022 S. 161; s. zur Anwendung der neuen Bestimmungen auch BMF vom 22. 7. 2022, IV A 3 – S 1910/22/10040 :010, BStBl I 2022 S. 1217; IV A 3 – S 0338/19/10004 :007, BStBl I 2022 S. 1220.

4 Vgl. § 238 Abs. 1c AO.

5 BVerfG vom 8. 7. 2021, 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl. I 2021 S. 4303.

gleichwohl noch nicht beendet, da der „neue“ Zinssatz von 1,8 % p. a. „nur“ für Zinsen nach § 233a AO gilt und nicht für die übrigen in der AO geregelten Zinsen. Dies sind im Einzelnen:

- Stundungszinsen gem. § 234 AO,
- Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO,
- Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge gem. § 236 AO und
- Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung gem. § 237 AO.

Auch wird weiter über die Höhe der Säumniszuschläge diskutiert. Diese betragen nach § 240 AO weiterhin 6%. In einem AdV-Verfahren sah der BFH allerdings jüngst keine ernstlichen Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge.⁶

Darüber hinaus bringt das Zweite Gesetz zur Änderung der AO kleinere Änderungen im Bereich der Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen.

2. Viertes Corona-Steuerhilfegesetz⁷

Das in der Zwischenzeit erlassene vierte Corona-Steuerhilfegesetz im Zusammenhang mit der Pandemie sieht einige kleinere Änderungen im Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts vor. Die Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen 2020 wurden in beratenen Fällen um weitere drei Monate bis 31. 8. 2022 verlängert. Auch die Fristen für die folgenden VZ wurden ausgeweitet. Steuererklärungen 2021 müssen bis 31. 8. 2023 abgegeben werden, die des Jahres 2022 bis 31. 7. 2024. Die Fristen für die Jahre 2023 und 2024 werden dann zwar auch verlängert, aber nur bis 31.5. bzw. 30.4. Ab 2025 soll dann wieder die gesetzliche Regelung Anwendung finden. Zu verschiedenen Anwendungsfragen dieser Regelung ist ein BMF-Schreiben am 23. 6. 2022 veröffentlicht worden.⁸

3. DAC 7-Umsetzungsgesetz⁹

Eine Vielzahl von Änderungen der AO hat ein Gesetz mit der recht sperrigen Bezeichnung „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. 3. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ gebracht. Verkürzt wird hierbei auch vom DAC 7-Umsetzungsgesetz gesprochen, da diese EU-Richtlinie durch das Gesetz in nationales deutsches Recht transformiert wird. Die Änderungen betreffen eine Vielzahl von Bereichen der AO. Der Gesetzgeber betont dabei, dass es bei den Änderungen primär um die Beschleunigung von Betriebsprüfungen geht.

Ein ganzes Bündel an Maßnahmen soll dazu dienen, dass Betriebsprüfungen zukünftig effektiver durchgeführt werden können.¹⁰ Dies ist ohne Frage zu begrüßen. Die jetzt beschlossenen Maßnahmen können dabei aber sicherlich nur der erste – wenngleich nicht ganz unwesentliche – Schritt sein, um tatsächlich von der klassischen Belegprü-

fung der Papierbelege, die es so schon in den letzten Jahren nur noch selten ausschließlich gegeben hat, zu einer modernen Prüfung zu kommen.¹¹ Vorerst beschlossen wurden die folgenden Änderungen der AO:

- Es gibt eine Neuregelung der Mitwirkungspflichten zu den Verrechnungspreisen nach § 90 AO; die entsprechenden Bestimmungen werden verschärft. Insbesondere bedarf es keiner besonderen Anforderung mehr für die Verrechnungspreisdokumentation.¹²
- Positiv ist die Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO) für außengeprüfte Unternehmen; zwar hemmt auch weiterhin der Beginn einer Prüfung den Ablauf der Verjährung, der neue Satz 3 normiert aber eine Grenze für die Ablaufhemmung von fünf Jahren nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben worden ist. Dies gilt allerdings nur eingeschränkt, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag auf Verschiebung des Beginns der Prüfung gestellt hat.
- Eine zeitnahe Rechtssicherheit durch die Einführung eines bindenden Teilabschlusses sieht der neue § 180 Abs. 1a AO vor. Durch die mit Abs. 1a neu geschaffene Möglichkeit, bereits während der Außenprüfung Teilabschlussbescheide zu erlassen, sollen Steuerpflichtige frühzeitig Rechtssicherheit erlangen können. Bei abgeschlossenen und abschließend geprüften Sachverhalten sollen die abgrenzbaren Besteuerungsgrundlagen bereits vor Abschluss der Außenprüfung gesondert festgestellt werden können. Die Entscheidung, ob ein Teilabschlussbescheid erlassen wird, steht im Ermessen der FinVerw. Allerdings soll eine solche Entscheidung erfolgen, wenn der Steuerpflichtige ein erhebliches Interesse an der Entscheidung glaubhaft macht.
- Es kann zu einer Festlegung von Prüfungsschwerpunkten kommen (§ 197 Abs. 3 und 4 AO). Nach dem neuen Abs. 3 soll die Finanzbehörde bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auch Buchführungsunterlagen anfordern können. Anhand der daraufhin eingereichten Unterlagen können dann nach Abs. 4 insbesondere Prüfungsschwerpunkte für die Außenprüfung festgelegt und dem Steuerpflichtigen mitgeteilt werden. Die Prüfungsanordnung soll nach Abs. 5 in diesen Fällen grundsätzlich bis zum Ablauf des Kalenderjahrs erlassen werden, das auf das Ka-

6 BFH vom 28. 10. 2022, VI B 15/22, BStBl II 2023 S. 12.

7 BGBl. I 2022 S. 911.

8 BMF vom 23. 6. 2022, IV A 3 – S 0261/20/10001 :018, BStBl I 2022 S. 938.

9 Gesetz vom 20. 12. 2022, BGBl. I 2022 S. 2730. DAC steht dabei für Directive on Administrative Cooperation in direct taxation.

10 Kritisch hierzu *Kaminski*, Stbg 2/2023 S. M1.

11 So auch *Nürnberg*, Regierungsentwurf zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Meldepflicht digitaler Plattformbetreiber (DAC 7) und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, StBp 2022 S. 402; vgl. auch *Peters*, Modernisierung der Betriebsprüfung, AO-StB 2022 S. 354.

12 Hierzu explizit *Dickler/Sassmann/Schumann*, Verschärfungen durch die Hintertür: Anpassungen bei der Verrechnungspreisdokumentation und Funktionsverlagerungsverordnung, IStR 2022 S. 901, 904.

lenderjahr folgt, in dem der auf Grund der Steuererklärung erlassene Steuerbescheid durch Bekanntgabe wirksam geworden ist.

- Nach dem neuen § 199 Abs. 2 AO kann eine Vereinbarung von Zwischengesprächen erfolgen. Auch sieht § 202 Abs. 3 AO Teilabschlussberichte und Teilzusagen nach § 204 Abs. 2 AO vor. Es bleibt abzuwarten, in welchem Umfang die FinVerw hiervon Gebrauch machen wird.
- Die Einführung eines neuen Sanktionssystems bei der Nichterfüllung von Mitwirkungsverlangen sieht § 200a AO vor. Der Gesetzgeber führt dies zwar nicht aus, die Regelung ist aber als eine Korrektur des systematischen Missgriffs zu sehen, den der Gesetzgeber getätigt hat, als er das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO auch für den Bereich der Verweigerung der Mitwirkung in einer Außenprüfung geschaffen hatte. Um diesen „Fehler“ zu beseitigen, wurde § 200a AO geschaffen. In dessen Satz 1 wird ein ausdrückliches Mitwirkungsverlangen normiert. Dieses kann sechs Monate nach Erlass der Prüfungsanordnung erstmalig gestellt werden. Kommt der Steuerpflichtige dem nicht nach, kann nach Abs. 2 ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden. Dieses beträgt 75 € pro Tag für maximal 150 Kalendertage.¹³ Zudem ist die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Abs. 3 unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Dieser Zuschlag beträgt höchstens 25 000 € pro Tag und kann für höchstens 150 Tage festgesetzt werden. Ferner führt eine Mitwirkungsverzögerung zu einer Hemmung der Verjährungsfrist.
- Ermöglicht werden zukünftig auch elektronische Verhandlungen und Besprechungen (§ 201 Abs. 1 i. V. m. § 87 Abs. 1a AO). Dies gilt im Übrigen nicht nur für die Betriebsprüfung, sondern auch für alle anderen Abschnitte des Verwaltungsverfahrens. Bleibt zu hoffen, dass die FinVerw hierdurch weniger Gründe findet, sich einer Besprechung – insbesondere in einem Rechtsbehelfsverfahren – zu entziehen. Es ist nämlich festzustellen, dass die Motivation der FinVerw – aus welchen Gründen auch immer –, solche Gespräche durchzuführen, erheblich abgenommen hat.
- Abzuwarten bleibt, in welchem Umfang von dem neuen Art. 97 § 38 EGAO Gebrauch gemacht wird. Nach dieser sehr interessanten Regelung kann die FinVerw eine Betriebsprüfung beschränken, wenn der Steuerpflichtige über ein wirksames Steuerkontrollsystem verfügt. Die Umsetzung bleibt abzuwarten. Da es sich hierbei um eine Bestimmung handelt, die für eine Probephase eingeführt wird, gilt sie bis Ende April 2029. Anschließend wird das BMF die Ergebnisse und die gesammelten Erfahrungen auswerten.

Die Anwendung der neuen Bestimmungen zur Betriebsprüfung ist in Art. 97 § 37 EGAO normiert. Sie gelten dabei grundsätzlich erstmalig für Steuern und Steuervergünstigungen, die nach dem 31. 12. 2024 entstehen. Auf

Steuern, die vor dem 31. 12. 2024 entstehen, sind sie anzuwenden, sofern für sie eine Prüfungsanordnung nach dem 31. 12. 2024 bekanntgegeben wird.

Weitere wesentliche Änderungen der AO, die nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Durchführung einer Betriebsprüfung stehen, sind:

- Durch die Ergänzung in § 146 Abs. 2a und 2b AO wird die Möglichkeit zur Verlagerung der elektronischen Buchführung verteilt auf mehrere Mitgliedstaaten der Europäischen Union bzw. Drittstaaten geschaffen. Diese Regelung gilt bereits seit 1. 1. 2023.
- § 147 Abs. 6 AO ermöglicht in seiner Neufassung einen umfangreicheren Zugriff auf digitale Daten des Steuerpflichtigen.
- Der neue § 147b AO schafft eine Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung digitaler Schnittstellen.
- In § 3 AO sind Ergänzungen erfolgt, die sich aus der Einführung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach § 200a AO, der Zuschläge zu diesem und den Kosten nach dem Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen der Plattformbetreiber in Steuersachen ergeben. Das Aufkommen aus den letzteren Kosten steht dem Bund zu.
- Neu in das Gesetz eingefügt wurde Abs. 4 in § 153 AO. Dieser sieht eine Berichtigungspflicht von Steuererklärungen in den Fällen vor, in denen in einer Außenprüfung Feststellungen getroffen worden sind, die Bestandskraft erlangt haben.¹⁴
- Nach dem neuen § 158 Abs. 2 AO soll keine Vermutung für die Beweiskraft der Buchführung gelten, wenn wie bisher die Umstände des Einzelfalls dagegen sprechen sowie – und das ist neu – die elektronischen Daten nicht nach der Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt wurden.

4. Jahressteuergesetz 2022¹⁵

Auch durch das Jahressteuergesetz 2022 erfolgten weitere – wenngleich weniger bedeutsame – Änderungen der AO.¹⁶ Hierbei sind zu nennen:

- Es wird nunmehr ausdrücklich normiert, dass die Finanzbehörden Daten in den Fällen von § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b Doppelbuchst. bb oder Nr. 2 AO auch für die Durchführung eines Strafverfahrens – nicht jedoch bei Bußgeldverfahren – wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln offenbaren dürfen. Hintergrund der Neuregelung waren Fragen im Zusammenhang mit Leistungen, die während der Coronapandemie zu Unrecht gewährt wurden. Hier bestand Unsicherheit im Hinblick auf das Steuergeheimnis.

¹³ Kritisch hierzu *Kaminski*, Stbg 2/2023 S. M1.

¹⁴ Vgl. hierzu näher *Valbuena/Rennar*, Berichtigungspflicht von Steuererklärungen & Co. nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO – DAC 7, AO-StB 2022 S. 293.

¹⁵ Gesetz vom 16. 12. 2022, BGBl. I 2022 S. 2294.

¹⁶ Vgl. *Günther*, Verfahrensrechtliche Neuerungen durch das JStG 2022, AO-StB 2023 S. 13.

- In dem neuen § 122 Abs. 5 Satz 2 und 4 AO wird klar- gestellt, dass die Finanzbehörden Verwaltungsakte auch durch Bekanntmachung einer Benachrichtigung auf einer Internetseite der FinVerw oder in ihrem elektronischen Portal öffentlich zustellen können.
- Die neuen Regelungen in § 139b AO sollen einen direk- ten Auszahlungsweg für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer er- möglichen. Hierfür wurde § 139b AO um verschiedene Absätze erweitert, insbesondere soll eine Datenbank beim BZSt geschaffen werden. Die in der Identifikati- onsnummer-Datenbank gespeicherte IBAN soll dabei einer engen Zweckbindung unterliegen. Die technische Umsetzung steht allerdings noch aus. In diesem Zu- sammenhang ist auch die Änderung in § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO zu sehen.
- Schließlich wurde in § 229 und § 230 AO bestimmt, dass die Zahlungsverjährungsfrist des gesamten An- spruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Fall der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Festset- zung oder Anmeldung des Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist.

Weitere Änderungen sind weniger wichtig und vor allem redaktioneller Natur. So wurde in verschiedenen Rege- lungen ergänzt, dass nicht nur die Schriftform, sondern auch die elektronische Form zulässig ist (z. B. §§ 188, 191, 251 Abs. 3 AO).

5. Sonstige Änderungen im Verfahrensrecht

An der Grenze zwischen Verfahrensrecht und Internationa- lem Steuerrecht wandelt das Steueroasen-Abwehrgesetz. Die Verordnung zur Durchführung des § 3 dieses Gesetzes, datiert vom 20. 12. 2021, wurde aber erst Anfang 2022 im BStBl veröffentlicht.¹⁷ Die VO zur Änderung der Steuer- oasen-Abwehrverordnung datiert vom 16. 12. 2022.¹⁸ Die Liste der nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete wurde überarbeitet.

Die auf Grund der Ermächtigung in § 93a Abs. 1 AO erlas- sene Mitteilungsverordnung wurde am 25. 5. 2022 durch die Sechste Verordnung zur Änderung der Mitteilungs- verordnung geändert.¹⁹ Die Anwendung der Mitteilungs- verordnung ist in einer Verwaltungsverlautbarung vom 2. 6. 2022 näher ausgeführt.²⁰

Schließlich sei kurz auf das Plattformen-Steuertransparenz- gesetz verwiesen. Dieses bringt einige neue Meldepflichten für die Plattformbetreiber im Internet mit sich.²¹

Die Sechste Verordnung zur Änderung steuerlicher Ver- ordnungen stammt vom 19. 12. 2022.²² Hierbei sind auch verfahrensrechtliche Verordnungen betroffen.

II. Änderungen des AEAO im Jahr 2022

Im Jahr 2022 erfolgten insgesamt nur drei Änderungen des Anwendungserlasses zur AO (AEAO).²³

1. BMF-Schreiben vom 12. 1. 2022²⁴

Die erste Änderung des AEAO erfolgte durch ein BMF- Schreiben vom 12. 1. 2022. Das Schreiben sieht umfang- reiche Änderungen des Anwendungserlasses vor allem im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts vor. Hierbei liegt ein Schwerpunkt auf der Frage, wann eine politische Betätigung schädlich für eine gemeinnützige Körper- schaft ist.

2. BMF-Schreiben vom 18. 5. 2022²⁵

Durch Schreiben vom 18. 5. 2022 wurde der AEAO zu § 79 und § 122 an die Reform des Vormundschafts- und Betreu- ungsrechts angepasst. Die Änderung gilt ab 1. 1. 2023.

3. BMF-Schreiben vom 3. 11. 2022²⁶

Die Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2022 betrafen ausschließlich die komplette Neufassung der Ausführungen zu § 233a AO. Hintergrund war auch hier die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6% sowie die Neufassung der gesetzli- chen Bestimmungen durch das Zweite Gesetz zur Ände- rung der AO und des Einführungsgesetzes zur AO.

III. Sonstige BMF-Schreiben mit verfahrens- rechtlichen Bezügen

Die FinVerw ist erwartungsgemäß im vergangenen Jahr ebenfalls nicht untätig gewesen. An wesentlichen Ver- lautbarungen sind zu nennen:

- Vom 20. 12. 2021 datiert die Anfang 2022 im BStBl veröffentlichte Richtsatzsammlung 2020.²⁷
- An der Grenze zwischen Insolvenzrecht und Verfah- rensrecht steht § 55 Abs. 4 InsO, der die Behandlung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenz- schuldners in einem vorläufigen Insolvenzverfahren regelt. Anwendungsfragen hierzu klärt ein BMF-Schrei- ben vom 11. 1. 2022.²⁸ Hintergrund ist vor allem, dass die Bestimmung durch das Sanierungs- und Insolvenz-

17 BStBl I 2022 S. 3.

18 BStBl I 2023 S. 41.

19 BGBl. I 2022 S. 816; hierzu auch *Jungbluth/Myßen*, Die bedeutendsten Änderungen der Mitteilungsverordnung seit 2020, NWB 2022 S. 1693.

20 BMF vom 2. 6. 2022, IV A 3 – S 0229/21/10002 :009, BStBl I 2022 S. 848.

21 Im Einzelnen s. *Grotherr*, Einführung von Melde- und Sorgfaltspflichten für Plattformbetreiber nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz ab 2023, Ubg 2023 S. 60; knapper *Günther*, Die Umsetzung der DAC-7- Richtlinie durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz, AO-StB 2023 S. 42.

22 BStBl I 2023 S. 42.

23 Anwendungserlass zur AO vom 31. 1. 2014 (BStBl I 2014 S. 290) mit einigen Änderungen seitdem.

24 BMF vom 12. 1. 2022, IV A 3 – S 0062/21/10007 :001, BStBl I 2022 S. 82.

25 BMF vom 18. 5. 2022, IV A 3 – S 0062/22/10005 :001, BStBl I 2022 S. 665.

26 BMF vom 3. 11. 2022, IV A 3 – S 0460-a/19/10012 :002, BStBl I 2022 S. 1462.

27 BStBl I 2022 S. 4; kritisch hierzu *Weber*, Stbg 2022 S. 111 ff.

28 BMF vom 11. 1. 2022, IV A 3 – S 0550/21/10001 :001, BStBl I 2022 S. 116.

rechtsfortentwicklungsgesetz zum 1. 1. 2021 neugefasst wurde.

- Der Vorläufigkeitsvermerk im Hinblick auf anhängige Musterverfahren wurde mit Schreiben vom 31. 1. 2022 angepasst.²⁹
- Die steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen der Corona-Pandemie wurden mit Schreiben vom 31. 1. 2022 verlängert.³⁰
- Der Hinweis auf die Veröffentlichung geänderter technischer Richtlinien des Bundesamts für die Sicherheit in der Informationstechnik wurde mit Schreiben vom 24. 2. 2022 neu gefasst.³¹
- Die aktualisierten Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St) 2022 – wurden unter dem Datum 14. 3. 2022 veröffentlicht.³²
- Im Vorgriff auf die gesetzliche Änderung im Vierten Corona-Steuerhilfegesetz wurden die Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für den Besteuerungszeitraum 2020 mit Schreiben vom 1. 4. 2022 ein weiteres Mal verlängert.³³
- Die Bekanntmachung eines Hinweises auf die Veröffentlichung der aktuellen Version der Digitalen Schnittstelle der FinVerw für Kassensysteme ist mit Schreiben vom 21. 4. 2022 erfolgt.³⁴
- Das zentrale Schreiben der FinVerw zu den Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO wurde unter dem Datum 26. 4. 2022 neu gefasst. Das Schreiben wurde neu strukturiert und insbesondere ergänzende Schreiben zur vorherigen Fassung wurden einbezogen.³⁵
- Die Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO ist aus dem BMF-Schreiben vom 20. 4. 2022 ersichtlich.³⁶
- Einzelheiten zur Verlängerung der Abgabefristen für Steuererklärungen in beratenen Fällen stellt ein BMF-Schreiben vom 23. 6. 2022 dar.³⁷
- Am 22. 7. 2022 hat das BMF ein Schreiben zu den Änderungen der §§ 233 bis 239 AO durch das Zweite Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO veröffentlicht.³⁸
- Ebenfalls vom 22. 7. 2022 stammt ein BMF-Schreiben zur verfahrensrechtlichen Behandlung der neuen Zinsbestimmungen, insbesondere in der Übergangszeit.³⁹
- Die Anwendung des geänderten § 138h AO betrifft das BMF-Schreiben vom 26. 7. 2022.⁴⁰
- Verfahrensrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten als Folge des Angriffskriegs Russlands gegen die Ukraine betrifft das BMF-Schreiben vom 5. 10. 2022.⁴¹ Zusammenfassend lässt sich bei diesem Schreiben festhalten, dass den Finanzämtern ein größerer Spielraum bei Billigkeitsmaßnahmen eingeräumt wird, wenn Steuerpflichtige durch die erhöhten Kosten betroffen sind.
- Für Fragen im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung in diesen wirtschaftlich herausfordernden Zeiten

ist das BMF-Schreiben vom 28. 11. 2022, welches die Anwendung der Richtsatzsammlung in Krisensituationen betrifft, relevant.⁴² Unter demselben Tag wurde die Richtsatzsammlung 2021 veröffentlicht.⁴³

- Am 15. 12. 2022 erfolgte schließlich ein BMF-Schreiben zur Einordnung in Größenklassen nach § 3 BpO zum 1. 1. 2024.⁴⁴

IV. Im Jahr 2022 im BStBl veröffentlichte Entscheidungen des BFH

Von den im Jahr 2022 im BStBl veröffentlichten Entscheidungen des BFH, die einen verfahrensrechtlichen Bezug aufweisen, sind zu nennen:

1. Urteil vom 4. 8. 2020⁴⁵

In seinem Urteil vom 4. 8. 2020 hat sich der BFH zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO geäußert. Diese Norm betrifft den Fall, dass ein zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO besteht, der noch nicht verjährt ist. Die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch endet in diesen Fällen nicht, soweit dieser Erstattungsanspruch nicht auch verjährt ist. Eine in Erwartung einer geänderten Steuerfestsetzung erbrachte Zahlung führt dabei nach Ansicht des BFH nur dann zu einer Ablaufhemmung, wenn es an einem formalen Grund für diese Zahlung fehlt. Ob dies tatsächlich zutreffend ist, erscheint durchaus als fraglich, denn ohne die freiwillige Zahlung wäre es ja gar nicht zu einer Hemmung nach § 171 Abs. 14 AO gekommen.

Fortsetzung auf Seite 142

- 29 BMF vom 31. 1. 2022, IV A 3 – S 0338/19/10006 :001, BStBl I 2022 S. 131.
- 30 BMF vom 31. 1. 2022, IV A 3 – S 0036/20/10001 :047, BStBl I 2022 S. 132.
- 31 BMF vom 24. 2. 2022, IV A 4 – S 0316-1/19/10012 :003, BStBl I 2022 S. 179.
- 32 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14. 3. 2022, BStBl I 2022 S. 251.
- 33 BMF vom 1. 4. 2022, IV A 3 – S 0261/20/10001 :016, BStBl I 2022 S. 319.
- 34 BMF vom 2. 4. 2022, IV A 4 – S 0316-1/19/10007 :004, BStBl I 2022 S. 575.
- 35 BMF vom 26. 4. 2022, IV B 5 – S 0301/19/10009 :001, BStBl I 2022 S. 576.
- 36 BMF vom 20. 4. 2022, IV A 8 – S 1451/19/10001 :001, BStBl I 2022 S. 583.
- 37 BMF vom 23. 6. 2022, IV A 3 – S 0261/20/10001 :018, BStBl I 2022 S. 938.
- 38 BMF vom 22. 7. 2022, IV A 3 – S 1910/22/10040 :010, BStBl I 2022 S. 1217.
- 39 BMF vom 22. 7. 2022, IV A 3 – S 0338/19/10004 :007, BStBl I 2022 S. 1220.
- 40 BMF vom 26. 7. 2022, IV A 3 – S 0304/19/10006 :012, BStBl I 2022 S. 1224.
- 41 BMF vom 5. 10. 2022, IV A 3 – S 0336/22/10004 :001, BStBl I 2022 S. 1402.
- 42 BMF vom 28. 11. 2022, IV A 8 – S 1544/19/10001 :006, BStBl I 2022 S. 1608.
- 43 BMF vom 28. 11. 2022, IV A 8 – S 1544/19/10001 :008, BStBl I 2022 S. 1609.
- 44 BMF vom 15. 12. 2022, IV A 8 – S 1450/19/10001 :003, BStBl I 2022 S. 1669.
- 45 BFH vom 4. 8. 2020, VIII R 39/18, BStBl II 2022 S. 98.

Fortsetzung von Seite 138

2. Urteil vom 27. 7. 2021⁴⁶

Die Frage der Ablaufhemmung bei Bauleistenden in sog. Bauträgerfällen betrifft das Urteil des BFH vom 27. 7. 2021.

3. Urteil vom 26. 8. 2021⁴⁷

Zur formellen Satzungsmäßigkeit und Vermögensbindung hat sich der BFH in einem Urteil vom 26. 8. 2021 geäußert. Erforderlich ist für die Einhaltung der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts insbesondere, dass die Satzung der Körperschaft eine ausdrückliche Regelung für den Wegfall des bisherigen Zwecks der Körperschaft enthält. Nur dann ist der Grundsatz der Vermögensbindung eingehalten.

4. Urteil vom 15. 7. 2021⁴⁸

Der Inhalt des sog. Wirkhinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist der Gegenstand des Urteils des BFH vom 15. 7. 2021. Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO steht im Zusammenhang mit § 181 Abs. 5 Satz 1 AO. Nach dieser Bestimmung kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist insoweit erfolgen, als diese für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Hierauf ist nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO hinzuweisen. Dieser Hinweis hat Regelungscharakter und zur Folge, dass es der Prüfung der Verjährung des Folgebescheids nicht bedarf.

5. Urteil vom 28. 9. 2021⁴⁹

Zum Verhältnis der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben den Hinterziehungszinsen für die hinterzogene Jahresinkommensteuer hat sich der BFH mit Urteil vom 28. 9. 2021 geäußert.

6. Beschluss vom 21. 12. 2021⁵⁰

Gegenstand der Entscheidung des BFH vom 21. 12. 2021 war die Frage, ob eine Unterbrechung der Zahlungsverjährung durch eine Online-Abfrage beim BZSt erfolgt. Dies hat der BFH bejaht und die Entscheidung des FG München bestätigt.

7. Urteil vom 14. 12. 2021⁵¹

Mit der Frage der Zulässigkeit einer Klage im Fall einer Zusammenveranlagung, wenn die Klage nur von einem Ehegatten erhoben wurde, setzt sich das Urteil vom 14. 12. 2021 auseinander. Die Klagebefugnis und das Rechtsschutzbedürfnis können ihm in diesem Fall nicht schon deswegen abgesprochen werden, weil die festgesetzte Steuer schon entrichtet ist und ein Aufteilungsbescheid nach § 269 Abs. 2 Satz 2 AO nicht mehr beantragt werden kann.

8. Urteil vom 8. 9. 2021⁵²

Mit der sehr praxisrelevanten Frage der Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO setzt sich der BFH in seinem Urteil vom 8. 9. 2021 auseinander. Gegenstand der Entscheidung war die Änderung auf Grund einer fehlerhaften Übermittlung einer gesetzlichen Krankenkasse. Soweit ersichtlich, handelt es sich um die erste Entscheidung, die im Zusammenhang mit der recht neuen Korrekturbestimmung des § 175b AO steht. Diese ermöglicht es, Steuerbescheide zu ändern, wenn es zu einer fehlerhaften Datenübermittlung oder Datenauswertung gekommen ist.

9. Urteil vom 17. 11. 2021⁵³

Nach der Entscheidung des BFH vom 17. 11. 2021 besteht kein Auskunftsanspruch über in der IZA-Datenbank gespeicherte Daten. IZA steht hierbei für Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen.

10. Urteil vom 16. 3. 2022⁵⁴

Zur ordnungsgemäßen Bekanntgabe eines Steuerbescheids bei einer vermuteten Bevollmächtigung entschied der BFH am 16. 3. 2022, dass bei einem Auftreten eines Angehörigen eines steuerlichen Berufs gegenüber dem Finanzamt dessen Bevollmächtigung auch ohne Vorlage einer schriftlichen Vollmacht vermutet wird.

11. Urteil vom 14. 12. 2021⁵⁵

Zur Frage der Beendigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bei Abgabe der Steuererklärung beim unzuständigen Finanzamt urteilte der BFH am 14. 12. 2021. Grundsätzlich endet die Anlaufhemmung erst dann, wenn die zuständige Behörde die Steuererklärung erhalten hat. Nur ausnahmsweise kann bereits die Abgabe bei der unzuständigen Behörde ausreichend sein, und zwar dann, wenn die unzuständige Behörde die Steuererklärung nur zu den Akten nimmt und nicht weiterleitet, obwohl ihr die Unzuständigkeit bekannt war. Dies dürfte allerdings einen seltenen Sonderfall betreffen.



15. - 17. Oktober 2023 | www.steuerberaterstag.de

46 BFH vom 27. 7. 2021, V R 3/20, BStBl II 2022 S. 155.
 47 BFH vom 26. 8. 2021, V R 11/20, BStBl II 2022 S. 202.
 48 BFH vom 15. 7. 2021, II R 38/19, BStBl II 2022 S. 226.
 49 BFH vom 28. 9. 2021, VIII R 18/18, BStBl II 2022 S. 239.
 50 BFH vom 21. 12. 2021, VII R 21/19, BStBl II 2022 S. 295.
 51 BFH vom 14. 12. 2021, VIII R 16/20, BStBl II 2022 S. 380.
 52 BFH vom 8. 9. 2021, X R 5/21, BStBl II 2022 S. 398.
 53 BFH vom 17. 11. 2021, II R 43/19, BStBl II 2022 S. 427.
 54 BFH vom 16. 3. 2022, VIII R 19/19, BStBl II 2022 S. 459.
 55 BFH vom 14. 12. 2021, VIII R 31/19, BStBl II 2022 S. 461.

12. Beschluss vom 28. 6. 2022⁵⁶

Für die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen die Finanzbehörde wegen einer behaupteten Nichtbeachtung der Pflichten nach der DSGVO ist nach Ansicht des BFH der Finanzrechtsweg eröffnet. Dies ist insofern von Bedeutung, als Schadenersatzklagen wegen einer Amtspflichtverletzung regelmäßig vor den Zivilgerichten geltend zu machen sind.

13. Urteil vom 14. 12. 2021⁵⁷

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet nach § 69 AO auch für die Nichtabführung einer nachträglich pauschalierten Lohnsteuer. Der BFH hat diesbezüglich seine bisherige Rechtsprechung geändert. Zuvor hatte der BFH vertreten, dass es sich bei der pauschalierten Lohnsteuer um eine Unternehmensteuer eigener Art handelt. Nunmehr wird ausdrücklich dargelegt, dass es bei dieser auch um eine von einer Steuer des Arbeitnehmers abgeleitete Steuer handelt und eben nicht um eine Unternehmensteuer.

14. Urteile vom 15. 3. 2022 und 21. 4. 2022⁵⁸

In zwei Entscheidungen setzte sich der BFH mit der Frage eines Zweckbetriebs auseinander. In einem Urteil ging es um einen Zweckbetrieb zur Organisation des Zivildienstes, im anderen um die Durchführung einer Jägerprüfung.

15. Urteil vom 17. 3. 2022⁵⁹

Die Auslegung des § 174 Abs. 4 AO betraf diese Entscheidung vom 17. 3. 2022. Die Änderungsnorm des § 174 AO ist in der Praxis nicht immer leicht greifbar. § 174 Abs. 4 AO betrifft hierbei den Fall einer irrigen Beurteilung des Sachverhalts.

16. Urteil vom 5. 4. 2022⁶⁰

Mit der Wirksamkeit von Steuerbescheiden, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergehen, setzte sich die Entscheidung vom 5. 4. 2022 auseinander.

17. Urteil vom 16. 12. 2021⁶¹

Mit Urteil vom 16. 12. 2021 entschied der BFH, dass eine Anfechtungsklage gegen einen Nullbescheid mangels Beschwer unzulässig ist. Dies erscheint grundsätzlich zutreffend, da es an einer erforderlichen Beschwer fehlt. Ausnahmen kann es allerdings dann geben, wenn die Wirkung des Steuerbescheids über die Festsetzung einer Steuer hinausgeht.

18. Urteil vom 28. 6. 2022⁶²

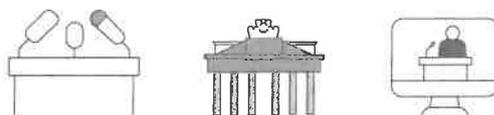
Es darf gesondert festgestellt werden, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist, wenn der Schuldner diesem Umstand isoliert widersprochen hat.

19. Urteil vom 8. 12. 2021⁶³

Zur offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO bei fehlender Erkennbarkeit des zutreffenden Werts und erforderlichen weiteren Sachverhaltsermittlungen hat sich der BFH in einer Entscheidung vom 8. 12. 2021 geäußert. Im Entscheidungsfall hatte der Kläger zwar Erfolg, es wird aber auch ersichtlich, dass bei der Anwendung des § 129 AO nur sehr schwer vorhersehbar ist, ob die Norm im Einzelfall zum Tragen kommt oder nicht. Die Bestimmung bleibt ein Notnagel.

20. Urteil vom 23. 3. 2022⁶⁴

Seine Rechtsprechung zur Begründung einer Betriebsstätte nach § 12 AO hat der BFH in seinem Urteil vom 23. 3. 2022 noch einmal bestätigt. Zentrale Bedeutung kommt einer gewissen räumlichen und zeitlichen Verwurzelung des Unternehmens an dem Ort der Ausübung der Tätigkeit zu.



15. – 17. Oktober 2023 in Berlin | www.steuerberatertag.de

56 BFH vom 28. 6. 2022, II B 92/21, BStBl II 2022 S. 535.
 57 BFH vom 14. 12. 2021, VII R 32/20, BStBl II 2022 S. 537.
 58 BFH vom 15. 3. 2022, V R 46/19, BStBl II 2022 S. 595; vom 21. 4. 2022, V R 26/20, BStBl II 2022 S. 599.
 59 BFH vom 17. 3. 2022, XI R 5/19, BStBl II 2022 S. 607.
 60 BFH vom 5. 4. 2022, IX R 27/18, BStBl II 2022 S. 703.
 61 BFH vom 16. 12. 2021, V R 19/21, BStBl II 2022 S. 774.
 62 BFH vom 28. 6. 2022, VII R 23/21, BStBl II 2022 S. 791.
 63 BFH vom 8. 12. 2021, I R 47/18, BStBl II 2022 S. 827.
 64 BFH vom 23. 3. 2022, III R 35/20, BStBl II 2022 S. 844.