

## **Umsatzsteuer: Keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen**

Das FG Düsseldorf hat entschieden, dass keine Steuerhinterziehung durch "Unterlassen" gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt, wenn die Finanzbehörde im maßgeblichen Veranlagungszeitraum bereits Kenntnis von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen hat. \*\*FG Düsseldorf, Urt. v. 26.05.2021 – 5 K 143/20 U

### **Urteilsfall**

Im aktuellen Fall hatte eine GbR ein u.a. mit einer Garagenhalle (über 100 Stellplätze) bebauten Grundstück erworben und zusätzlich 30 Einzelgaragen sowie zwei Außenstellplätze errichtet; weitere zwölf Außenstellplätze folgten einige Jahre später. Die Garagen und Stellplätze wurden von der GbR an private und gewerbliche Mieter vermietet. Die GbR reichte jährlich die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein. Umsatzsteuererklärungen reichte sie jedoch nicht ein. In den eingereichten gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärungen wurden Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. sowie erstattete Umsatzsteuer erklärt. Erstmals für das Jahr 2018 wurde auch eine Umsatzsteuererklärung für die Vermietung der Garagen und Stellplätze eingereicht, für das Folgejahr 2019 auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Im Rahmen einer Selbstanzeige erklärte die GbR Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 2012 bis 2017 nach. Daraufhin leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ein Steuerstrafverfahren ein und ordnete eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2018 an. Im Rahmen des Prüfungsberichts wurde unter Hinweis auf die grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht der Garagen- und Stellplatzvermietung festgestellt, dass auch die in den Jahren 2006 bis 2011 erzielten Mieteinnahmen nachträglich der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien, da der GbR durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen Steuerhinterziehung vorzuwerfen sei, für die die zehnjährige Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO gelte. Dabei wurden die in den Feststellungserklärungen erklärten Einnahmen als Bruttoumsätze angesetzt und die Umsatzsteuer wurde herausgerechnet. Gegen die Umsatzsteuerbescheide wurde fristgemäß Einspruch eingelegt und vorgetragen, dass man bei dem erworbenen Grundstück konsequent davon ausgegangen sei, dass die Einkünfte aus der Vermietung von Garagen und Stellplätzen als private Vermögensverwaltung der Umsatzsteuerbefreiung unterliegen, so dass auch in den Mietverträgen keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden sei. In den vom Voreigentümer übernommenen und fortgeführten Mietverträgen sei ebenfalls keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden. Auch sei dem Finanzamt nie verschwiegen worden, dass Garagenanlagen vermietet worden seien, da dieser Umstand im Rahmen der jährlich eingereichten Feststellungserklärungen angegeben worden sei. Darüber hinaus habe das Finanzamt keine Umsatzsteuererklärungen angefordert. Die GbR sei insoweit auch nicht steuerlich beraten gewesen und habe ihre Steuererklärungen selbst erstellt. Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück und wies auf die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO hin, da hier der Tatbestand der Steuerhinterziehung vorliege und zumindest bedingter Vorsatz gegeben sei. Das daraufhin angerufene FG Düsseldorf gab der Klage der GbR statt und stellte die Rechtswidrigkeit der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011 fest.

### **Änderung einer Steuerfestsetzung aufgrund einer Steuerhinterziehung**

Grundsätzlich kann eine Steuerfestsetzung gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht mehr geändert werden, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt bei der Umsatzsteuer nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO regelmäßig vier Jahre. Soweit Steuern hinterzogen worden sind, verlängert sich die Frist auf zehn Jahre.

Voraussetzung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer vollendeten Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO vorliegen. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht u.a. eine Steuerhinterziehung, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt. Unstreitig war die GbR unternehmerisch tätig und erbrachte fortwährend steuerpflichtige sonstige Leistungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, so dass eindeutig steuerbare und steuerpflichtige Umsätze vorlagen und somit pflichtwidrig keine Umsatzsteuer-Voranmeldung/-erklärungen abgegeben worden sind.

### **Keine Unkenntnis des Finanzamts durch Abgabe der Feststellungserklärungen**

Nach Ansicht des FG Düsseldorf hat die GbR das Finanzamt durch diese pflichtwidrige Nichtabgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärungen jedoch nicht über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen. Denn dem zuständigen Veranlagungsbezirk des Finanzamts waren aufgrund der Einreichung der Feststellungserklärungen alle für eine Umsatzsteueranmeldung notwendigen Umstände, insbesondere die Tatsache der Vermietung von Kfz-Stellplätzen und die Höhe der hierdurch erzielten Umsätze, bereits bekannt. Eindeutig war die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen auch nicht von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG erfasst. Das FG Düsseldorf ist dabei insoweit der vom OLG Köln und vom OLG Oldenburg vertretenen Auffassung gefolgt, wonach eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in den Fällen ausscheidet, in denen die Finanzbehörden zum maßgeblichen Veranlagungszeitraum von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bereits Kenntnis haben (vgl. OLG Köln, Urt. v. 31.01.2017 - III-1 RVs 253/16; OLG Oldenburg, Beschl. v. 10.07.2018 - 1 Ss 51/18).

Maßgeblich ist insoweit der Kenntnisstand des jeweiligen Bearbeiters zu dem Zeitpunkt, zu dem das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den fraglichen Besteuerungszeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat. Denn entscheidend für die Vollendung einer Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist der Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre; erst dann ist im Regelfall die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Bei dieser Sichtweise ist nach Ansicht des OLG Köln das Merkmal der Unkenntnis des Finanzamts in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzulesen, da der Schutzzweck der Norm nicht die steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten als Selbstzweck schützt, sondern vielmehr das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen (vgl. OLG Köln, Urte. v. 31.01.2017 - III-1 RVs 253/16). Dieses Interesse ist nicht gefährdet, wenn das Finanzamt Kenntnis von den maßgeblichen Umständen hat.

#### **Hinweis:**

Bislang hat der BFH noch nicht abschließend entschieden, ob es für die Beurteilung der Tatbestandsmäßigkeit einer Steuerverkürzung durch Unterlassen auf die Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde aller steuerlich relevanten Tatsachen ankommt bzw. in den Tatbestand das ungeschriebene Merkmal "Unkenntnis" der Finanzbehörde des wahren Sachverhalts hineinzulesen ist. Zu einer anderen Sichtweise tendiert z.B. das BayOLG in seinem Urteil vom 14.03.2002 - 4 St RR 8/2002. Danach können Finanzbehörden auch ungeachtet ihres anderweitig erlangten Kenntnisstands bereits dann i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Unkenntnis gelassen werden, wenn Steuererklärungen pflichtwidrig nicht abgegeben wurden.

#### **Fazit:**

Das FG Düsseldorf hat sich bei der Frage, wann eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gegeben ist, der für den Steuerpflichtigen günstigen Auslegung des OLG Köln und des OLG Oldenburg angeschlossen (vgl. OLG Köln, Urte. v. 31.01.2017 - III-1 RVs 253/16; OLG Oldenburg, Beschl. v. 10.07.2018 - 1 Ss 51/18). Danach ist es ausreichend, wenn der Finanzverwaltung alle für den konkreten Steuerfall vorliegenden Informationen zur Verfügung stehen; eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen scheidet aus.

Betroffene Steuerpflichtige sollten sich im Zweifel gegenüber den Finanzbehörden auf diese Urteile beziehen und ggf. auch versuchen, ihre Sichtweise gerichtlich durchzusetzen.

### **Zweifelsfragen zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Homeoffice-Pauschale**

In einem Antwortschreiben hat das BMF zu folgenden Zweifelsfragen Stellung genommen:

1. Aufgrund der besonderen Situation (insbesondere nicht absehbare Entwicklung) ist davon auszugehen, dass zeitliche Abläufe nicht lückenlos dokumentiert worden sind. In diesen Fällen sollten für die Glaubhaftmachung schlüssige Angaben des Arbeitnehmers in der Regel ausreichen.
2. Für die Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG) muss die für Arbeitszimmer geltende Voraussetzung "kein anderer Arbeitsplatz" nicht erfüllt sein.
3. Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon-/Internetkosten sind durch die Homeoffice-Pauschale nicht abgegolten.
4. Wenn Monats-/Jahrestickets für zunächst beabsichtigte Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erworben wurden und die Fahrten aufgrund tatsächlicher Tätigkeit in der häuslichen Wohnung nicht durchgeführt wurden, sind die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel als tatsächliche Kosten (Günstigerprüfung gegenüber der Entfernungspauschale, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG) neben der Homeoffice-Pauschale abziehbar.
5. Die Voraussetzung "kein anderer Arbeitsplatz" (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG) ist auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer aus Gründen des Gesundheitsschutzes (Vermeidung von Kontakten mit Kollegen) zu Hause gearbeitet hat. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, kommt es auf das Tatbestandsmerkmal des Nichtvorliegens eines anderen Arbeitsplatzes nicht an.
6. Für die Zeit der pandemiebedingten Ausübung bestimmter Tätigkeiten in der Wohnung (seit März 2020) ist davon auszugehen, dass zu Hause grundsätzlich qualitativ gleichwertige Arbeiten wie am bisherigen Arbeitsplatz ausgeübt werden, so dass bei quantitativ überwiegender Tätigkeit der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in der Wohnung angenommen werden kann.
7. Die zeitliche Prüfung ist für einen zusammenhängenden Zeitraum als Durchschnittsregelung vorzunehmen, z.B. für die Zeit im ersten Lockdown oder insgesamt seit Beginn der Pandemie. Bei Änderung im Betriebsablauf/der Arbeitsorganisation (z.B. bei zeitweiliger Kurzarbeit o.Ä.) kann der Arbeitnehmer einen anderen Zeitraum heranziehen.

Die vorstehenden Annahmen (5. und 6.) sind für den Zeitraum der Corona-Pandemie grundsätzlich einheitlich zu beurteilen. Dieser beginnt ab dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige seine betriebliche/berufliche Betätigung ausschließlich oder überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer erbringt. Einzelne Unterbrechungen sind dabei unbeachtlich. Für die Prüfung des zeitanteiligen Überwiegens der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann auf die wöchentliche Regelarbeitszeit abgestellt werden (vgl. BFH, Urte. v. 23.05.2006 - VI R 21/03, BStBl II 2006, 600).

Wird der Zeitraum der ausschließlichen oder überwiegenden Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer beendet, z.B. nach dem ersten Lockdown, ist der Sachverhalt entsprechend zu würdigen.

\*BMF-Schreiben v. 09.07.2021 – IV C 6 – S 2145/19/10006:013

Ihre Steuerberater

#### **Steuertermine Oktober 2021**

11.10. Umsatzsteuer für Monatszahler

11.10. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler

11.10. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter [www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief](http://www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief)