

Eintragung Transparenzregister

Ich darf nochmals eindrücklich darauf hinweisen, dass alle Kapitalgesellschaften (GmbH/AG) und alle Personengesellschaften (KG / GmbH & Co.KG / OHG) ihre wirtschaftlich Berechtigten (Anteile / Stimmrechte größer 25 %) in das Transparenzregister eintragen müssen. Die Übergangsfrist für die GmbH's ist bereits am 30.06.2022 abgelaufen. Für die Personengesellschaften läuft die Frist zum 31.12.2022 ab. Wird die Eintragung versäumt, drohen empfindliche Geldbußen.

Alle Mandanten, die uns bisher noch keinen Ausdruck aus dem Transparenzregister zugeschickt haben, bitten wir, dies dringend nachzuholen. Wir sind verpflichtet, diese Ausdrücke abzufragen und zu archivieren. Im Ernstfall wären wir sogar verpflichtet, fehlende Einträge dem Transparenzregister zu melden.

Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 7 AO bei Hinterziehung derselben Steuer durch den Erblasser und den Erben

- 1. Die von einem Erben durch eine unterlassene Berichtigung gem. § 153 Abs. 1 AO begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) führt nicht zu einer weiteren Verlängerung der Festsetzungsfrist, wenn diese sich schon aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert hatte.**
- 2. Gemäß § 171 Abs. 7 AO läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, wenn der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in eine zehnjährige Festsetzungsfrist eintritt und hinsichtlich derselben Steuer eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begeht. Die Ablaufhemmung dauert in diesem Fall an, solange der Erbe wegen seiner eigenen Hinterziehung strafrechtlich verfolgt werden kann.**

BFH, Urt. v. 21.06.2022 - VIII R 26/19

Urteilsfall

Im aktuellen Fall sind die Steuerpflichtigen Erbinnen ihrer Eltern. Diese wurden in den Jahren 1995 bis 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 reichten sie im März 1997 ein. Die Steuererklärungen für die Jahre ab 1996 wurden in den Jahren 1998 bis 2002 abgegeben und bestandskräftig. Einer der Erblasser hatte seinerseits in den 1980er Jahren von seinem Vater Depots in Liechtenstein und in der Schweiz geerbt. Die daraus erzielten Kapitalerträge gab er in seinen Einkommensteuererklärungen nicht an und verkürzte dadurch bewusst u.a. die Einkommensteuer der Streitjahre um jeweils sechsstelligen Eurobeträge.

Die Steuerpflichtigen hatten hiervon bereits zu Lebzeiten des Erblassers Kenntnis. Nach Versterben des Erblassers im Jahr 2007 erhielten sie noch im selben Jahr Auskehrungen der liechtensteinischen Stiftungen. Am 02.12.2014 reichten sie beim Finanzamt eine Selbstanzeige ein, mit der sie die liechtensteinischen Kapitalerträge für die Einkommensteuerveranlagungen ab 2002 nacherklärten. Für die Streitjahre 1995 bis 2001 gaben die Klägerinnen keine Berichtigungserklärungen zu den eingereichten Einkommensteuererklärungen ab.

Aufgrund eines Steuerfahndungsberichts erließ das Finanzamt im Jahr 2016 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO Änderungsbescheide zur Einkommensteuer für alle offenen Veranlagungszeiträume. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass die Festsetzungsfrist für die Streitjahre wegen einer Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 7 AO noch nicht abgelaufen sei. Die Steuerpflichtigen beriefen sich auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Das FG wies die Klage als unbegründet zurück. Der daraufhin angerufene BFH hat die Auffassung des FG bestätigt.

Änderung von Steuerbescheiden bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel

Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Im vorliegenden Fall erlangte das Finanzamt erst durch für die Jahre ab 2002 eingereichte Selbstanzeige im Jahr 2014 Kenntnis von den höheren Kapitaleinkünften des Erblassers. Dementsprechend ist die grundsätzliche Änderbarkeit der Einkommensteuerbescheide gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben. Fraglich ist, ob dem Erlass der Änderungsbescheide vom 23.12.2016 eine eingetretene Festsetzungsverjährung entgegensteht (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).

Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung

Grundsätzlich beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Erblasser die Einkommensteuererklärung für das jeweilige Streitjahr abgegeben hatten. Sie verlängerte sich aufgrund der unstreitigen Steuerhinterziehungen des Erblassers gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO für jedes einzelne Steuerjahr auf zehn Jahre. Somit begann für das am weitesten zurückliegende Steuerjahr 1995 die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 1997 und endete - vorbehaltlich etwaiger Ablaufhemmungen - mit Ablauf des Jahres 2007. Entsprechend endeten die zehnjährigen Festsetzungsfristen für die weiteren Jahre frühestens mit Ablauf der Jahre 2008 (Steuerjahre 1996 und 1997), 2009 (Steuerjahr 1998) usw.

Im Erbfall laufen die durch die Steuerhinterziehungen des Erblassers in Gang gesetzten zehnjährigen Festsetzungsfristen auch für die Gesamtrechtsnachfolger jeweils bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums weiter. Der BFH führt dazu aus, dass die Eigenschaft einer Steuer, hinterzogen zu sein, der Steuer als solcher anhaftet und diese Eigenschaft mit dem Übergang der Steuerschuld nach § 45 Abs. 1 AO auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht.

Die von den Erbinen durch Unterlassen der Erklärungsberichtigungen begangenen Steuerhinterziehungen lösten für die Einkommensteuer zwar keine erneute zehnjährige Festsetzungsfrist aus. Allerdings ist auch eine Steuerhinterziehung eines Erben geeignet, die Festsetzungsfrist für den übergegangenen Steueranspruch auf zehn Jahre zu verlängern. Eine Steuerhinterziehung eines Erben bewirkt jedoch nur dann eine Fristverlängerung auf zehn Jahre, wenn es sich bei dieser um eine erstmalige Verlängerung der Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung handelt.

Allerdings endet nach § 171 Abs. 7 AO die Festsetzungsfrist in den Fällen der Verlängerung dieser Frist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, bevor die Verfolgungsverjährung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit eingetreten ist. Denn der Wortlaut des § 171 Abs. 7 AO setzt für die Hemmung der Festsetzungsverjährung nicht voraus, dass die noch nicht verjährte Steuerstraftat bzw. Steuerordnungswidrigkeit die Tat ist, die zur Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO geführt hat. Erforderlich ist allein, dass eine verlängerte steuerliche Festsetzungsfrist vorliegt und die Verfolgungsverjährung für eine dieselbe Steuerschuld betreffende Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit noch nicht eingetreten ist.

Ferner ergibt auch die Auslegung nach Ansicht des BFH, dass diese Sichtweise durch den Zweck des § 171 Abs. 7 AO geboten ist. Dieser besteht darin, zu verhindern, dass eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zwar noch verfolgt werden kann, die dadurch hinterzogenen oder leichtfertig verkürzten Steuerbeträge aber wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden dürfen.

Verdeutlicht wird diese Argumentation auch durch das systematische Argument aus § 171 Abs. 9 AO. Diese Vorschrift sieht eine einjährige Ablaufhemmung für die - rechtstreuen - Erben vor, die die Anzeige- und Berichtigungspflichten ordnungsgemäß erfüllen. Erstattet der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Anzeige, endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 9 AO nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Auch dies spricht für die Anwendung des § 171 Abs. 7 AO während der Dauer einer möglichen Strafverfolgung des - rechtsuntreuen - Erben. Denn es wäre wertungswidersprüchlich und mit dem Normzweck des § 171 Abs. 7 AO nicht vereinbar, wenn eine Ablaufhemmung im Fall der eigenen Steuerhinterziehung des Erben, nachdem schon der Erblasser dieselbe Steuer hinterzogen hatte, nicht bestünde oder wenn sie kürzer als im Fall rechtstreuen Verhaltens des Erben wäre.

Somit waren in diesem Fall die Voraussetzungen der Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 7 AO für alle Veranlagungszeiträume erfüllt. Aufgrund der Steuerhinterziehungen des Erblassers lagen unstreitig Fälle des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO vor. Die Erbinen haben jeweils eigene Steuerhinterziehungen durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen, deren Verfolgung zum Zeitpunkt der Änderungsbescheide vom 23.12.2016 noch nicht verjährt war.

Berichtigungspflichten der Erben

Nach einem Erbfall ist der Erbe gem. § 153 Abs. 1 AO zur Anzeige und Berichtigung von Einkommensteuererklärungen des Erblassers für alle - noch offenen - Veranlagungszeiträume verpflichtet. Aufgrund des bereits vor dem Tod des Erblassers erlangten Wissens erkannten die Erbinen unmittelbar nach dem Erbfall und damit noch vor dem jeweiligen Ablauf der auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist (für das älteste Streitjahr 1995 am 31.12.2007), dass die von den Erblassern ursprünglich abgegebenen Einkommensteuererklärungen unvollständig

waren und dass es dadurch in den Streitjahren zu Einkommensteuerverkürzungen gekommen war. Somit traf die Erbinnen deshalb nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 AO die Pflicht, dies dem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Hinweis:

Die strafrechtliche Verjährung einer Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) von zehn auf 15 Jahre erhöht. Dies betrifft insbesondere das Regelbeispiel der Steuerhinterziehung in großem Ausmaß, also ab einer Steuerhinterziehung oberhalb von 50.000 €. Diese Verlängerung gilt für alle Taten, die bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020 am 29.12.2020 noch nicht verjährt waren.

Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen ist für die Vollendung der Tat i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO regelmäßig derjenige Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Veranlagung spätestens stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung (hier: die betreffende Berichtigung) eingereicht worden wäre. Dementsprechend hätten die Erbinnen auch unverzüglich nach dem Tod des Erblassers eine Berichtigung vornehmen können. Das Finanzamt hätte sodann noch vor dem Ablauf der zehnjährigen Festsetzungsfrist (für das Streitjahr 1995 am 31.12.2007) einen Änderungsbescheid erlassen können.

Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung beginnt bei einer Steuerhinterziehung gem. § 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78a StGB, sobald die Tat beendet ist. Praktisch bedeutet dies, dass im Fall einer Steuerhinterziehung durch die Angabe unrichtiger Besteuerungsgrundlagen die Verjährung bei Veranlagungssteuern mit der Bekanntgabe der unzutreffenden Steuerfestsetzung beginnt. Liegt jedoch ein Fall einer Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen durch Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe der Steuererklärung vor, beginnt die Verjährung, wenn die Steuerfestsetzungen für dieses Steuerjahr im Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Veranlagungsdienststelle allgemein abgeschlossen sind, sofern nicht vorher die Steuer mit Schätzung der Besteuerungsgrundlagen festgesetzt wurde.

Fazit:

Der BFH hat mit diesem Urteil entschieden, dass für schon vom Erblasser hinterzogene Steuern keine neue zehnjährige Festsetzungsfrist beginnt. Allerdings unterliegt die eigene Steuerhinterziehung der Erben durch Unterlassen einer eigenen steuerstrafrechtlichen Verjährung. In diesen Fällen wirkt gem. § 171 Abs. 7 AO eine Ablaufhemmung für die hinterzogenen Steuern, so dass die Festsetzungsfrist nicht abläuft, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.

Unternehmereigenschaft bei planmäßigem An- und Verkauf im Rahmen eines Internethandels (hier: eBay)

- 1. Die Gegenleistung ist in Entgelt und Steuerbetrag aufzuteilen.**
- 2. Veräußert ein Verkäufer auf jährlich mehreren hundert Auktionen Waren über die Internetplattform "eBay", liegt eine nachhaltige und damit umsatzsteuerrechtlich unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG vor.**
- 3. Die Aufzeichnungspflichten gem. § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG gehören nicht zu den materiellen Voraussetzungen der Differenzbesteuerung. Ein Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten führt deshalb nicht grundsätzlich zur Versagung der Differenzbesteuerung.**

BFH, Urt. v. 12.05.2022 - V R 19/20

Die Klägerin erwarb bei Haushaltsauflösungen Gegenstände und verkaufte diese über einen Zeitraum von fünf Jahren auf der Internetauktionsplattform "eBay" in ca. 3.000 Versteigerungen und erzielte daraus Einnahmen von ca. 380.000 €

Zu Leitsatz 1: Finanzamt und FG hatten die Umsatzsteuer auf die (Brutto-)Einnahmen festgesetzt. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Entgelt war gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzgl. der Umsatzsteuer. Deshalb hätte die festzusetzende Umsatzsteuer in den angefochtenen Bescheiden aus den sog. (Brutto-)Einnahmen herausgerechnet werden müssen.

Zu Leitsatz 2: Der BFH verweist zur Begründung auf sein Urteil vom 26.04.2012 - V R 2/11 (BStBl II 2012, 634). Der BFH ist der Würdigung des FG gefolgt, wonach es sich bei den Verkäufen um eine nachhaltige Tätigkeit i.S.d.

§ 2 Abs. 1 UStG handelt. Das FG habe ausdrücklich auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsan-schauung abgestellt und berücksichtigt, dass die Klägerin ihre Verkaufstätigkeit über viele Jahre hinweg nachhaltig ausgeübt hat, weil auch die Anzahl der Verkäufe von beträchtlichem Umfang war. So hat die Klägerin 2009 auf 577 Auktionen, 2010 auf 1.057 Auktionen, 2011 auf 628 Auktionen, 2012 auf 554 Auktionen und 2013 auf 260 Auktionen Waren veräußert. Das FG habe weiter berücksichtigt, dass der Umfang dieser Tätigkeit eine Betriebsorganisation erfordert habe. Die Klägerin habe Verpackungsmaterial kaufen, Waren verpacken, Porto zahlen und digitale Bilder der angebotenen Gegenstände fertigen müssen. Das FG habe diesen Sachverhalt ohne Verstoß gegen Denkgesetze und ohne Vernachlässigung wesentlicher Umstände dahingehend gewürdigt, dass eine intensive und langfristige Verkaufstätigkeit unter Nutzung bewährter Vertriebsmaßnahmen ("eBay"-Plattform) vorliege, die deshalb als nachhaltig i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen sei. Es komme auch nicht darauf an, ob die Klägerin einen privaten oder einen gewerblichen Zugang gewählt habe, weil die Merkmale der unternehmerischen Tätigkeit keinem Wahlrecht unterlägen.

Zu Leitsatz 3: Der BFH hat den Rechtsstreit zurückverwiesen und dem FG aufgegeben, bisher fehlende Feststellungen zur Differenzbesteuerung nach § 25a UStG nachzuholen. Danach wird bei einem Wiederverkäufer, der gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert und an den diese Gegenstände - wie hier im Rahmen von privaten Haushaltsauflösungen - geliefert wurden, ohne dass dafür Umsatzsteuer geschuldet wurde, der Umsatz nicht nach dem Verkaufspreis, sondern nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Fehlende Aufzeichnungen über Einkäufe stehen der Differenzbesteuerung nach dem Urteil des BFH nicht zwingend entgegen, so dass dann zu schätzen sein kann. Ist auf dieser Grundlage die Differenzbesteuerung anzuwenden, kommt es zu einer erheblichen Minderung des Steueranspruchs.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2022

- 12.12. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 12.12. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 12.12. Einkommensteuer-Vorauszahlung, Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 12.12. Körperschaftsteuer-Vorauszahlung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief