

Sebastian Rainer

Instrumente der Abgabenordnung im Kontext von kommunalen Tax Compliance – Bemühungen

***Rechts-
praxis***

ifV Akademie e.V.
Gelsenkirchen

ifV Institut
für Verwaltungs-
wissenschaften gGmbH



ifV – Rechtspraxis R-2023/ 1

Inhalt

1	Einleitung.....	2
2	Anrufungsauskunft nach § 42e Einkommensteuergesetz	3
3	Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Steuer-Auskunftsverordnung	7
4	Verbindliche Zusage nach §§ 204 - 207 Abgabenordnung	9
5	Tatsächliche Verständigung	13
6	Qualifiziertes Freitextfeld nach § 150 Abs. 7 Satz 1 Abgabenordnung.....	15
7	Fazit	17
8	Literaturverzeichnis	18

1 Einleitung

Das Besteuerungsrecht ist geprägt von einem stetigen Wandel. Mit der zunehmenden rechtsformneutralen Besteuerung finden sich auch die Verantwortlichen der Kommunen vermehrt im Regel- als im Ausnahmefall der Besteuerung. Der Anspruch, wahrheitsgemäße Angaben im Rahmen der Steuererklärungen zu tätigen, erscheint erschwert.

Eines der grundlegenden Ziele der kommunalen Tax Compliance Management Systeme (TCMS) ist die Vermeidung des Vorwurfs einer Steuerhinterziehung bzw. Steuerordnungswidrigkeit. Beides bedarf zunächst einer tatsächlichen Verkürzung der materiell richtigen Steuer. Im Fall einer objektiven Verkürzung, ist sodann zu klären, ob das subjektive Tatbestandsmerkmal, sprich Vorsatz oder Leichtfertigkeit, ebenso erfüllt ist. In konzernähnlichen Strukturen mit einer ausgesprochenen Aufgabenvielfalt und Arbeitsteilung sowie dezentraler Ressourcenverantwortung kommen verbindlichen, einheitlich geltenden Management Systemen wie dem TCMS große Bedeutung zu. Ihnen kann Beweiskraft zugesprochen werden, wenn sie angemessen ausgestaltet sind und verwaltungsweit verantwortungsbewusst verfolgt werden. Die Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden stellen gleichwohl in jedem Fall eine Belastung der kommunalen Ressourcen dar.

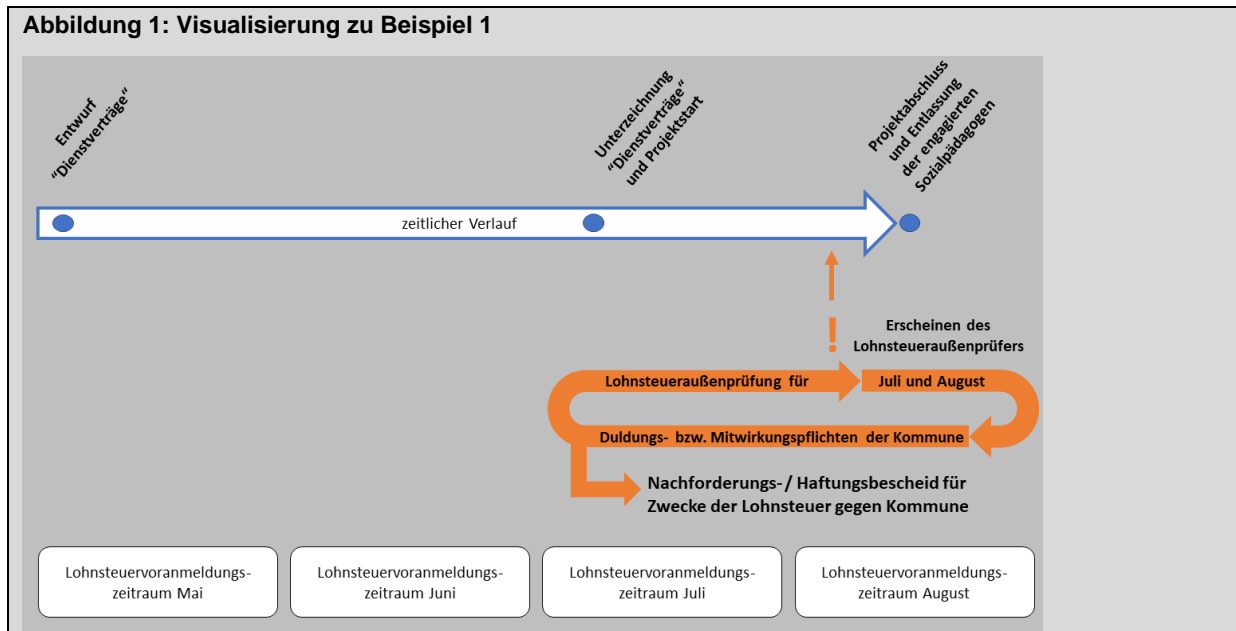
Es erscheint daher von Vorteil, wenn es bestenfalls nicht zu einer objektiven Verkürzung der materiellen Steuer kommt oder alternativ die steuerrelevanten Tatsachen von

Beginn an ausreichend offengelegt worden sind. Insofern ist ein Blick auf einige wenige verfahrensrechtliche Instrumente der AO lohnenswert. Sie können den handelnden Kommunalverantwortlichen Planungssicherheit und Dispositionsmöglichkeiten verschaffen, indem sie die Finanzverwaltung an eine bestimmte Behandlung eines fraglichen Sachverhalts binden. Im Einzelfall zielt die Maßnahme aber auch auf die Schaffung von Rechtsfrieden vor materieller Richtigkeit der Steuer. Überdies ist ein transparentes Steuerdeklarationsverhalten ein weiterer Ansatz im Rahmen der Rolle als Steuerschuldner. Mit allen hier beschriebenen Strategien kann der begehrte Schutzschirm des TCMS für die Kommunen und ihr Personal erreicht werden.

Das vorliegende Konzeptpapier betrachtet zu diesem Zweck die lohnsteuerrechtliche Anrufungsauskunft, die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage, die tatsächliche Verständigung und zuletzt das qualifizierte Freitextfeld. Die Darstellung versteht sich als Selektion nützlicher Handlungsinstrumente neben der zuletzt immer wieder behandelten Anzeige- und Berichtigungspflicht i.S.d. § 153 AO. Die ausgewählten Instrumente können die kommunale Steuerfunktion gleichermaßen effektiv unterstützen und auf diese Weise die Tax Compliance Bemühungen positiv beeinflussen. Im Vorfeld sind jedoch das jeweilige Anwendungsszenario, der Nutzen und die Beschränkungen der Normen zu vergegenwärtigen.

2 Anrufungsauskunft nach § 42e Einkommensteuergesetz

Abbildung 1: Visualisierung zu Beispiel 1



Kommunen begründen Dienstverhältnisse mit den beschäftigten Personen (§ 1 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV)). Aus der Rolle als Arbeitgeber entstehen lohnsteuerrechtliche Verpflichtungen. U.a. ist mit den Lohnabrechnungen ein Lohnkonto für die Arbeitnehmer zu führen (§ 41 EStG, § 4 LStDV) und nach einer amtlich vorgeschriebenen einheitlichen Form über eine digitale Schnittstelle der Finanzbehörde elektronisch bereitzustellen. Der Arbeitslohn unterliegt der Lohnsteuer, welche eine Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt und somit vom Arbeitnehmer geschuldet wird (§ 38 Abs. 2 EStG). Mit der Lohnauszahlung besteht die Pflicht der Kommune (R 38.1 und R 38.3 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR)), die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 38 Abs. 3 EStG). Die abzuführende Lohnsteuer ist mittels Lohnsteuer-Anmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zu deklarieren, (§ 41a EStG).

Neben dem Steueranspruch kennt das Besteuerungsrecht auch den Haftungsanspruch (vgl. § 37 Abs. 1 AO), d.h. das Einstehenmüssen für eine fremde Schuld. Die Kommune haftet daher für die Lohnsteuer des Arbeitnehmers, die einzubehalten und abzuführen ist (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind insoweit Gesamtschuldner (§ 42d Abs. 3 EStG). Eine Verschuldensfrage stellt sich nicht; sie stellt aber ggf. einen durch das Finanzamt zu berücksichtigenden Aspekt beim Auswahlermessen bei Inanspruchnahme zwischen Arbeitnehmer und Kommune dar.¹

Die Besteuerungspraxis muss stets das Verifikationsprinzip achten. Bei der Lohnsteuer, die im Steueranmeldungsverfahren (§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 167 Abs. 1 AO i.V.m. § 41a EStG) administriert wird, gilt dies umso mehr. Insofern sind die Lohnsteuer-Außenprüfung gem. § 42f EStG sowie die Lohnsteuer-Nachschaufung nach § 42g EStG regelmäßige Ermittlungsinstrumente der Finanzverwaltung.²

Beispiel 1: Jugendbetreuung 1

Die Kommune K plant ein Projekt im Bereich der Jugendbetreuung während der Sommerferien. Bei der inhaltlichen Ausgestaltung der "Dienstverträge" geht K von einer selbständigen Tätigkeit der engagierten Sozialpädagogen aus. Aus zeitlichen Gründen ist eine

¹ Karbe-Geßler, 2020, § 42d EStG, Rz. 11 und 59.

² Zum Datenzugriff und der Datenträgerüberlassung in diesem Zusammenhang vgl. Rainer, 2021, S. 17.

Prüfung der Vertragsentwürfe im Vorfeld unterblieben.

Eine Lohnsteuer-Außenprüfung verwirft die Annahme von K und geht von einem Dienstverhältnis aus. Der Lohnsteueraußenprüfer beabsichtigt die Lohnsteuer durch Haftungsbescheid gegenüber K geltend zu machen.

An dieser Stelle könnte sich eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ergeben haben.³

Um diesem Vorwurf und einem Haftungsrisiko⁴

aus § 42d EStG zu entgehen, kann eine Anrufungsauskunft i.S.d. § 42e EStG eingeholt werden. Mit der lohnsteuerrechtlichen Auskunft als feststellenden Verwaltungsakt⁵

bindet sich die Finanzverwaltung selbst und erzeugt aufseiten der Kommune eine Planungskonstante, wonach die Pflichten als Arbeitgeber ordnungsgemäß erfüllt werden können. Sie erzeugt einen Anspruch, die gegenwärtige Rechtsauffassung des Finanzamts zu erfahren.⁶

Dennoch ist die Kommune nicht an die erhaltene Auskunft gebunden. Sie kann diese unmittelbar durch Einspruch anfechten (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder aber schlichtweg anders verfahren und den Lohnsteuerabzug abweichend vornehmen und deklarieren; im letzteren Fall entfällt die Schutzwirkung, so dass die Vorgehensweise demnach auf Grundlage einer sorgfältigen rechtlichen Würdigung basieren und gegenüber dem Finanzamt angezeigt werden sollte (siehe Ausführungen zum qualifizierten Freitextfeld unter 5)).

Beispiel 2: Jugendbetreuung 2

Die Kommune K plant ein Projekt im Bereich der Jugendbetreuung während der Sommerferien. Bei der inhaltlichen Ausgestaltung der

³ Webel, 2020, Rz. 45; Gehm, 2017, S. 71.

⁴ Anmerkung: Auf die rechtlichen Unterschiede zwischen einem Nachforderungsbescheid bei pauschaler Lohnsteuer und einem Haftungsbescheid für Lohnsteuer wird an dieser Stelle nicht eingegangen. Mehr hierzu siehe bspw. Karbe-Geßler, 2020, § 42d EStG, Rz. 87.

⁵ BFH v. 30.04.2009, VI R 54/07.

⁶ BFH v. 27.02.2014, VI R 23/23, insb. Rz. 11.

“Dienstverträge“ stellt K sich die Frage, ob es sich um Einkünfte aus selbständiger (§ 18 EStG) oder nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) handelt. Zur Absicherung richtet K eine Anrufungsauskunft an das Finanzamt. Danach handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach Erhalt der Auskunft des Finanzamts überarbeitet K die Vertragsentwürfe und richtet bereits Lohnkonten für die künftigen Arbeitnehmer im Projekt ein. Mit Beginn des Projekts verfährt K wie vom Finanzamt vorgesehen.

Der zum Abschluss des Projekts erscheinende Lohnsteueraußenprüfer findet keinen abweichenden Sachverhalt vor und ist mit der erfolgten technischen sowie lohnsteuerrechtlichen Umsetzung einverstanden. Die Prüfung endet ergebnislos.

Eine eingeholte Anrufungsauskunft schützt die Kommune auch für den Fall, dass diese materiell unrichtig war.⁷

Beispiel 3: Jugendbetreuung 3

Die Kommune K plant ein Projekt im Bereich der Jugendbetreuung. Bei der inhaltlichen Ausgestaltung der “Dienstverträge“ stellt K sich die Frage, ob es sich um selbständige (§ 18 EStG) oder nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG) handelt. Zur Absicherung richtet K eine Anrufungsauskunft an das Finanzamt. Danach handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Nach Erhalt der Auskunft des Finanzamts überarbeitet K die Vertragsentwürfe und verfährt entsprechend.

Der zum Abschluss des Projekts erscheinende Lohnsteueraußenprüfer findet keinen abweichenden Sachverhalt vor. Nach seiner persönlichen Auffassung handelt es sich jedoch um Dienstverhältnisse und somit um lohnsteuerabzugspflichtige Tatbestände. Aufgrund der Bindungswirkung der Anrufungsauskunft kann die Kommune jedoch nicht zur Lohnsteuer herangezogen werden.

Die Anrufungsauskunft bietet den Vorteil, form- und gebührenfrei für Sachverhalte der Vergan-

⁷ Martin, 2012, S. 3704; Karbe-Geßler, 2020, § 42e EStG, Rz. 27.

genheit wie auch für Sachverhalte der Zukunft beim Betriebsstättenfinanzamt beantragt werden zu können. Die Schriftform empfiehlt sich aus Gründen der Klarheit und der Beweiskraft. Die zu erteilende Auskunft soll schriftlich erfolgen (R. 42e Abs. 1 Satz 3 LStR).

Inhaltlich hat die Kommune den zu beurteilenden Sachverhalt darzulegen, die konkrete lohnsteuerrechtliche Frage zu formulieren und das eigene Auskunftsinteresse zu begründen.⁸ Eine zulässige Höchstdauer für die Erteilung der Auskunft ist vom Gesetzgeber nicht vorge-
sehen.

Da lohnsteuerrelevante Sachverhalte zumeist von Dauer sind und eine steuerrechtliche Verfehlung somit wiederholt eintreten könnte, entfaltet § 42e EStG einen wirkungsvollen Schutzschirm für die Kommune als Arbeitgeber. So kann auf Gesetzesnovellierungen, die in ihrer rechtlichen Umsetzung in der Anfangsphase Unwägbarkeiten beinhalten, verantwortungsbewusst reagiert werden. Als ein Beispiel hierfür sei die Behandlung von Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer zur Teilnahme an gesundheitsförderlichen und verhaltenspräventiven Kursen i.S.d. § 3 Nr. 34 EStG genannt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2019 bzw. ab 2020 (Übergangsregelung, § 52 Abs. 4 Satz 6 EStG) ist eine Zertifizierung des konkreten Kurses nach § 20 und § 20b Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (SGB V) erforderlich. Ohne eine Zertifizierung durch die Zentrale Prüfstelle Prävention sind die betroffenen Kurse nicht (mehr) begünstigt. Kommunen haben in solchen Fällen eine genaue Trennung vorzunehmen. Ein häufiger Prüfungsschwerpunkt sind Sachbezüge, d.h. alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen. Nicht nur weil deren Identifikation nicht trivial ist, sondern auch weil die Bewertung unentgeltlicher bzw. teilentgeltlicher Sachbezüge Differenzen bei der zutreffenden Bewertungsmethode hervorrufen kann. Fragen zur Steuerpflicht und zur konkreten Wertermittlung bei Sachbezügen

können daher geeignete Gegenstände⁹ einer Anrufungsauskunft sein.

In der kommunalen Praxis werden die Aufgaben der Lohnversteuerung zumeist von der Personalabteilung wahrgenommen.¹⁰ Sollte eine interne Steuerabteilung bestehen und von dieser federführend ein kommunales TCMS aufgebaut werden, so muss im weiteren Verlauf über den Einbezug der lohnsteuerrechtlichen Pflichten nachgedacht werden.¹¹ Der sachgemäße Einsatz der Anrufungsauskunft sollte langfristig selbstverständlich sein.

In Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO ist der Anrufungsauskunft in zeitlicher Hinsicht, aufgrund der Formfreiheit und mit Blick auf ihre Gebührenfreiheit der Vorzug zu geben; Näheres im Folgenden.

⁸ Vgl. Bleschick, 2020, § 42e EStG, Rz. 15; Eisgruber, 2020, § 42e EStG, Rz. 3 f.; Martin, 2012, S. 3702.

⁹ Siehe Auflistung weiterer geeigneter Gegenstände des Auskunftsbegehrens nach Martin, 2012, S. 3702.

¹⁰ Zur Rolle der Personal- und Organisationsabteilung bei kommunalen TCMS vgl. Rainer, 2021, S. 235 ff.

¹¹ Vgl. bereits Rainer, 2019, S. 10 und 12.

Abbildung 2: Visualisierung zu Beispiel 2

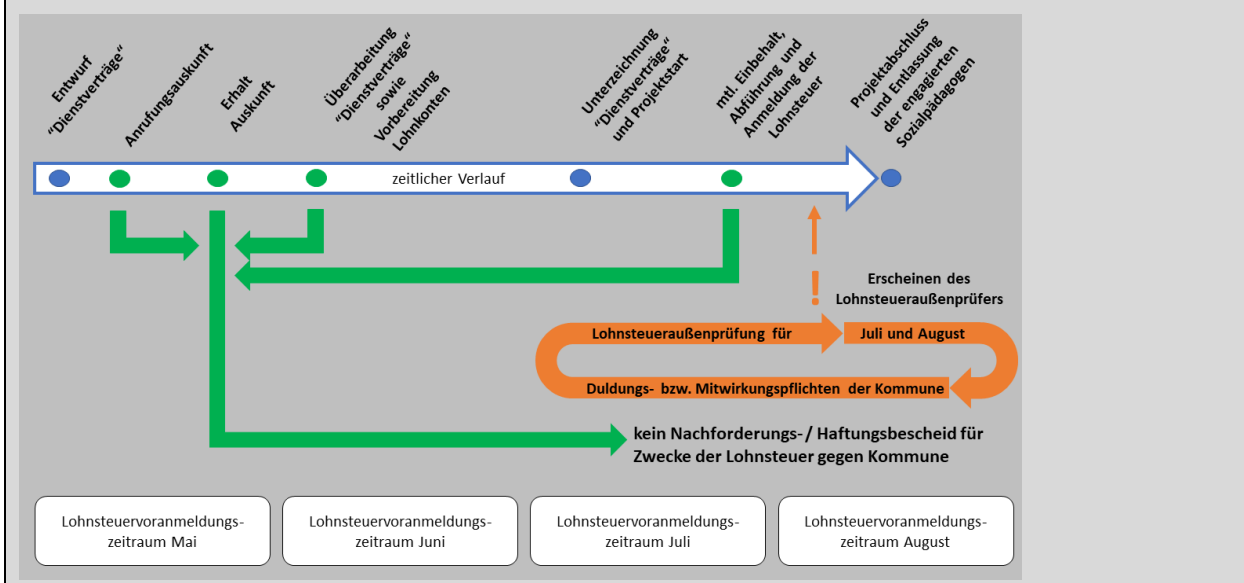
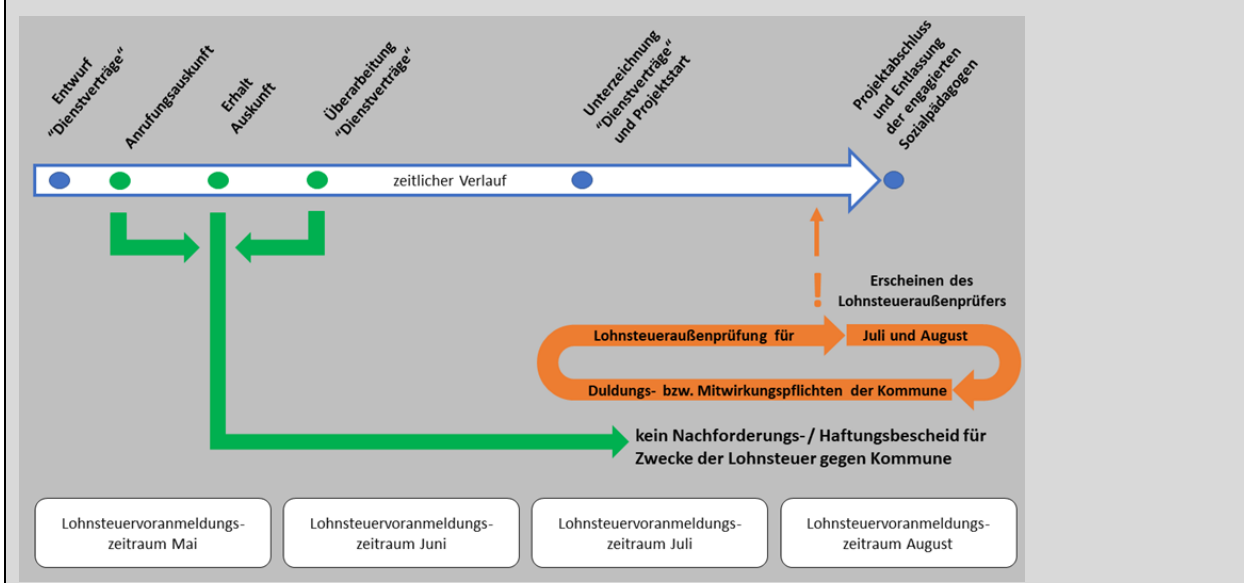


Abbildung 3: Visualisierung zu Beispiel 3



3 Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Steuer-Auskunftsverordnung

Die verbindliche Auskunft wird häufig mit Steuergestaltungsberatung assoziiert. Sie stellt ein geeignetes Mittel dar, um bedeutende, noch nicht verwirklichte Sachverhalte gegenüber der Finanzverwaltung zu eröffnen und eine steuerliche Würdigung einzufordern. Die Finanzverwaltung bindet sich mit der Erteilung des Auskunft selbst, indem sie dem Steuerpflichtigen eine bestimmte Behandlung des Sachverhalts zusichert.¹² Dies gilt auch, wenn die Auskunft materiell falsch sein sollte und zugunsten des Steuerpflichtigen ausgefallen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV, vgl. auch schon Anrufungsauskunft unter 1)). Ein Einspruch ist statthaft (AEAO zu § 89 AO, Nr. 3.7).

Durch einen gezielten Einsatz von verbindlichen Auskünften ist die antragstellende Kommune in der Lage, eine verlässliche Entscheidungsgrundlage für die Verwaltungsspitze einzuholen. Steuerrechtliche Expertise ist allerdings frühzeitig in den Entscheidungsprozess einzubeziehen, um überhaupt beratend und gestaltend wirken zu können.

Beispiel 4: Interkommunale städtebauliche Entwicklung

Die beiden Nachbarkommunen X und Y planen die städtebauliche Entwicklung einer brachliegenden Fläche auf der Stadtgrenze. Die Nutzungskonzepte der beiden Verwaltungen sollen mit den Ideen der Bürgerschaften übereingebracht werden.

Nach den ersten öffentlichen Workshops kristallisiert sich eine gemischte Nutzung der Gesamtfläche heraus. So soll eine Ansiedlung von jungen Wissenschafts- und Forschungsunternehmen im Bereich erneuerbarer Energien erfolgen. Des Weiteren soll eine Fläche für den Einzelhandel erschlossen werden sowie eine Fläche mit bezahlbarem Wohnraum mit Freizeitwert entstehen. Für die operative Umsetzung der Flächenentwicklung soll eine privatrechtliche Gesellschaft gegründet werden, die sich alsbald um die Akquise der möglichen Fördermittel für die unter-

schiedlichen Nutzungsszenarien bemühen soll.

Mit dem Erhalt der ersten Fördermittelanträge ergibt sich die Frage, ob und in welchem Umfang die zugrundeliegende Gesellschaft vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Kommunen beauftragen eine Steuerberatungsgesellschaft, um den zutreffenden Aufteilungsmaßstab i.S.d. § 15 Umsatzsteuergesetz (UStG) bestimmen zu lassen und in entsprechender korrekter Höhe Fördermittel zu beantragen. Die Steuerberatungsgesellschaft beginnt zunächst damit, die optimale Rechtsform der Gesellschaft aufzuzeigen. Sie arbeitet die Gesellschafterbeiträge heraus und geht neben der Frage des Vorsteuerabzugs auch auf die Grunderwerbsteuer, die Kapitalertragsteuer und einen möglichen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen den Kommunen und der Gesellschaft ein. Die Steuerberatung empfiehlt die Einholung einer verbindlichen Auskunft. Die Kommunen sehen ihren Zeitplan der Flächenentwicklung gleich zu Beginn in Verzug geraten.

Die eben aufgezeigte Situation verdeutlicht die scheinbar gegensätzlichen Standpunkte von Steuerberatung und Kommunalverwaltung. Dabei ist zu beachten, dass Berufsträger sich ggf. schadensersatzpflichtig machen, wenn sie vor kostenintensiven, wirtschaftlich bedeutenden Vorgängen ihrer Mandanten die Einholung einer verbindlichen Auskunft nicht empfehlen.¹³

Die verbindliche Auskunft ist gegenüber den übrigen hier präsentierten Instrumenten sehr formalisiert. So zeigt § 1 Abs. 1 StAusKV die genaue Gliederung eines Antrags auf verbindliche Auskunft auf. Bei einem unvollständigen Sachvortrag ist dem Antragsteller Gelegenheit zur Nachholung zu geben (vgl. Anwendungserlass zur AO (AEAO) zu § 89, Nr. 3.5.1). Die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten erfolgt sein (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO). Ein Anspruch auf Erteilung innerhalb einer bestimmten Zeit ist

¹² Seer, Steuerrecht, 2020, Rz. 21.141.

¹³ BGH v. 08.02.2007, IX ZR 188/05.

damit nicht verbunden.¹⁴ Ihre Gebührenpflicht ergibt sich aus § 89 Abs. 3 Satz 1 AO.

Zwingende Voraussetzung für die verbindliche Auskunft ist, dass die geschilderten Sachverhalte noch nicht verwirklicht worden sind (AEAO zu § 89, Nr. 3.4.2 und 3.5.2). Kommunale Entscheidungsträger können daher vornehmlich bei Vorhaben mit gesellschaftsrechtlichen Bezügen ausgebremst werden. An dieser Stelle manifestiert sich die steuerliche Risikoneigung der Verwaltungsspitze¹⁵, kann sich der Verzicht auf die Einholung einer verbindlichen Auskunft rückblickend doch als fahrlässig herausstellen.

Beispiel 4 - Fortführung:

Beide Hauptverwaltungsbeamte der Kommunen X und Y lehnen die Empfehlung der Steuerberatung, eine verbindliche Auskunft einzuholen, ab. Aus Zeitgründen wird eine Bruttoförderung bei der zuständigen Bezirksregierung beantragt – d.h. der Gesellschaft soll kein Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen zustehen.

Im operativen Betrieb macht die Geschäftsführung der Gesellschaft anteilig Vorsteuer beim Finanzamt geltend. Eine spätere Umsatzsteuersonderprüfung kommt zu dem Ergebnis, dass der kommunalen Gesellschaft ein Vorsteuerabzug zusteht; sie beanstandet jedoch den gewählten Aufteilungsschlüssel und kommt zu einer niedrigeren Quote. Es kommt zu hohen Steuernachforderungen zzgl. eines Zinsschadens.

Zudem wird verwaltungsintern die Frage nach der zutreffenden Fördermittelhöhe aufgeworfen und ob die Kommunen überhaupt berechtigte Antragsteller gewesen sind.

Noch während der ersten internen Gespräche kündigt sich jeweils eine Betriebsprüfung bei X und Y sowie bei der kommunal beherrschten Gesellschaft an.

Das beschriebene Dilemma steht beispielhaft für die Komplexität vieler kommunaler Vor-

haben, da selten nur eine Fachexpertise ausreichend ist. Eine verbindliche Auskunft kann dabei helfen, dass inhärente Steuerrisiko solcher Projekte zu minimieren. Die Verfahrensdauer einer verbindlichen Auskunft ist dabei aber frühzeitig einzuplanen, wenn man das Instrument wirkungsvoll zur Rechtssicherheit heranziehen möchte. Doch nicht nur aus Tax Compliance Motiven ist eine frühzeitige Hinzunahme von qualifizierter Steuerberatung angeraten. Das gesamte kommunale Vorhaben profitiert von einem planvollen Vorgehen, wenn Verfehlungen in verwandten Rechtsdisziplinen (Mittelabruf von Landes-/ Bundeszuwendungen etc.) im gleichen Zug verhindert werden können.

Letztlich ist die verbindliche Auskunft ein in der Praxis nachvollziehbar häufig eingesetztes Mittel zur Schaffung von Planungssicherheit. Um die gewonnene Planungssicherheit nicht wieder zu verlieren, sind die handelnden kommunalen Akteure daran gehalten, den selbst beschriebenen Sachverhalt nicht wesentlich zu verändern, andernfalls entfällt die Bindungswirkung der Auskunft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV). Bei interdisziplinären Projekten der Kommunalverwaltung sind die Projektmitglieder ohne steuerspezifische Kenntnisse über diese Voraussetzung ausdrücklich zu informieren, denn die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung werden den genauen Hergang des verwirklichten Sachverhalts vornehmlich prüfen. Es empfiehlt sich, einen engen kommunikativen Austausch für die Dauer der steuerrelevanten Meilensteine zu pflegen.

Das nachfolgende Instrument – die verbindliche Zusage – unterliegt zumeist weniger Variablen im Vorfeld, da der Sachverhalt bereits bekannt ist.

¹⁴ Denkbare Rechtsmittel sind: Untätigkeitseinspruch, § 347 Abs. 1 Satz 2 AO, anschließend Untätigkeitsklage, § 46 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung.

¹⁵ Rainer, 2021, S. 270.

4 Verbindliche Zusage nach §§ 204 - 207 Abgabenordnung

Im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft zeigt sich die verbindliche Zusage als ein gebührenfreies Instrument, da die zeitintensive Sachverhaltsermittlung bereits in Form einer steuerlichen Außenprüfung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist.¹⁶

Außenprüfungen bergen ein hohes Maß an Unsicherheiten in sich. Nicht nur ihre Dauer ist ungewiss, auch ihr Ergebnis ist nicht vorherzusagen. Prüfungsfeststellungen mit steuerlicher Auswirkung stellen Zielabweichungen zur bisherigen Steuerdeklaration dar und können daher als Risiko verstanden werden. Zum Abschluss der bisweilen zeitintensiven Außenprüfung ist nach § 201 AO regelmäßig eine Schlussbesprechung abzuhalten. Nach Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift sind besonders strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der getroffenen Prüfungsfeststellungen mitsamt den Auswirkungen zu erörtern. Durch die Besprechung wird dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör gewährt¹⁷ und es können Hinweise gegeben werden, wie strittige Sachverhalte in den Anschlusszeiträumen zu bewerten sein werden. Solche (einfachen) Abreden sind allerdings unverbindlich.¹⁸

Die in Form der Änderungsbescheide manifestierten Prüferauffassungen werden zumeist begleitet von der Notwendigkeit, die Folgejahre des Prüfungszeitraums auf Änderungsbedarfe zu überprüfen und Berichtigungserklärungen i.S.d. § 153 AO zu fertigen. Zwar gilt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung¹⁹, allerdings ist es im Interesse des Steuerpflichtigen, einen unveränderten, sich wiederholenden Sachverhalt steuerlich gleich zu behandeln und Sicherheit hierdurch zu erlangen. Die verbindliche Zusage ist ein Instrument, welches das Prinzip der Abschnittsbesteuerung durchbrechen kann.²⁰ Sie betrachtet abgeschlossene Sachverhalte mit Wirkung in die Zukunft

und schreibt die steuerliche Beurteilung fest.²¹ Dagegen hat die Finanzverwaltung nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung in jedem Veranlagungszeitraum die relevanten Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich erneut zu prüfen und zu würdigen – zugunsten wie auch zuungunsten (vgl. § 85 AO). Die verbindliche Zusage entfaltet – anders als die vorgenannten einfachen Abreden – für den betroffenen Zeitraum Bindungswirkung und kommt dem latenten Risiko einer nachteiligen Steuerfestsetzung gem. dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung zuvor.

In zeitlicher Hinsicht kann eine verbindliche Zusage i.d.R.²² nur eingefordert werden, wenn der Sachverhalt noch von den Prüfern der Finanzverwaltung im Schlussbericht (§ 12 Betriebsprüfungsordnung) der Außenprüfung ausführlich dargelegt werden kann. Demnach sollten spätestens mit der Schlussbesprechung geeignete Sachverhalte gegenüber den Prüfern angesprochen werden.²³ Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage ist schriftlich oder elektronisch zu stellen²⁴ und an das die Prüfungsfeststellungen auswertende Finanzamt zu richten.²⁵

Beispiel 5: Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung steht kurz vor ihrem Abschluss. Mit der anberaumten Schlussbesprechung beantragt die Kommune K bei dem Prüfersteam, einen strittigen Sachverhalt des Prüfungszeitraums ausführlich zu beschreiben. K gibt an, an einem Antrag auf verbindliche Zusage i.S.d. § 204 AO zu arbeiten, der an das zuständige Finanzamt für K unmittelbar nach Beendigung der

¹⁶ Vgl. AEAO zu § 89 AO, Nr. 4.1.3.

¹⁷ Seer, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 2020, § 201 AO, Rz. 1a und 5.

¹⁸ Trost, 2017, § 23, Rz. 81.

¹⁹ Exemplarisch BFH v. 23.08.2017, VI R 70/15, Rz. 24.

²⁰ Thönnies, 2020, § 204 AO, Rz. 1.

²¹ BFH v. 13.12.1995, XI R 43-45/89, Rz. 35.

²² Welcher Zeitpunkt noch rechtzeitig ist, wird durchaus uneinheitlich in der Literatur beurteilt, vgl. Seer, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 2020, § 204 AO, Rz. 9; ggf. Umdeutung in Antrag auf verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO, insoweit aber gebührenpflichtig.

²³ AEAO zu § 204 AO, Nr. 3.

²⁴ Ebd.

²⁵ Ebd., Nr. 2.

Betriebsprüfung gerichtet werden soll. Hiermit soll die Kapitalertragsteuerbelastung des Gewinntransfers zwischen einem Betrieb gewerblicher Art und der Kernverwaltung bestimmt werden.

Außenprüfungen²⁶ (Betriebsprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung, abgekürzte Außenprüfung gem. § 203 AO) sind von Nachschau (Umsatzsteuer-, Lohnsteuer-, Kassennachschau) zu differenzieren. § 204 AO ist nur bei Außenprüfungen anwendbar.

Der Antrag als solcher unterliegt bezüglich seines Inhalts - anders als die verbindliche Auskunft (siehe 2) - keinen zwingenden Mindestinhalten. Gleichwohl kann man die Regelungen zur verbindlichen Auskunft adaptieren. Bei der Sachverhaltsdarstellung lässt sich auf den Prüfungsbericht verweisen; stellenweise kann dieser ergänzt werden, wenn diesem Punkt besondere Bedeutung zukommt. Vor allem ist das eigene wirtschaftliche Interesse für die künftige steuerliche Behandlung des Sachverhalts nach § 204 AO darzulegen.²⁷ Es müssen demnach Gestaltungsoptionen aufseiten der Kommune vorliegen.²⁸

Es sollten sich folgende Inhalte²⁹ im Antrag der Kommune wiederfinden:

- (1) Sachverhaltsdarstellung bzw. Verweis auf Textziffer im Schlussbericht der Außenprüfung
- (2) Benennung der relevanten Steuern
- (3) Schilderung des Rechtsproblems
- (4) Beschreibung des gewünschten Inhalts der verbindlichen Zusage
- (5) Begründung des Auskunftsinteresses

Beispiel 6: Änderungsbescheid

Die Kommune K hat in der vergangenen Woche den Schlussbericht der Groß- und Konzernbetriebsprüfung erhalten. In der Poststelle sind die Änderungsbescheide infolge der Betriebsprüfung eingegangen. Inhaltlich stützen diese sich auf den Schlussbericht und sind daher nicht zu beanstanden. K verschickt den Antrag auf verbindliche Zusage, wie gegenüber dem Prüfersteam angekündigt, an das zuständige Finanzamt. Darin verweist es auf die Sachverhaltsdarstellung eines festgestellten kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinntransfers im Prüfungsbericht und erfragt, ob die Pflicht zum Kapitalertragsteuereinbehalt auch in den kommenden Jahren besteht. Da der Wirtschaftsplan und die mittelfristige Planung der betroffenen eigenbetriebsähnlichen Einrichtung (§ 107 Abs. 2 Gemeindeordnung – GO NRW, § 14 sowie § 17 Eigenbetriebsverordnung NRW) und spiegelbildlich der Haushaltsplan bzw. die mittelfristige Planung der Verwaltung (§ 84 GO NRW) einen gleichbleibenden Gewinntransfer vorsehen, die Kapitalertragsteuerpflicht bis zur Betriebsprüfung allerdings nicht erkannt worden war, beantragt K eine verbindliche Zusage für die kommenden drei Jahre als Kalkulations- und Planungsgrundlage. Je nach Höhe der Steuerbelastung sollen die Wirtschaftspläne überdacht oder die relevante Tätigkeit gänzlich umorganisiert werden.

Die Bindungswirkung (§ 206 AO), die sich aus der schriftlich (§ 205 AO) zu verfassenden verbindlichen Zusage ergibt, dauert selbst dann fort, wenn sie zugunsten der Kommune dem geltenden Recht widersprechen sollte (§ 206 Abs. 2 AO im Umkehrschluss, vgl. auch schon Anrufungsauskunft unter 1) sowie verbindliche Auskunft unter 2)).³⁰ Die verbindliche Zusage kann lediglich unter den Voraussetzungen des § 207 AO terminiert werden, wobei vor ihrer Aufhebung oder Änderung rechtliches Gehör zu gewähren ist,

²⁶ Vgl. § 1 Abs. 2 Betriebsprüfungsordnung.

²⁷ Meyers, Außenprüfung - verbindliche Zusage, 2020, I. Überblick.

²⁸ Seer, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 2020, § 204 AO, Rz. 13.

²⁹ Vgl. ebd., Rz. 7.

³⁰ Seer, Steuerrecht, 2020, Rz. 21.145.

§ 91 Abs. 1 AO,³¹ so dass etwas Zeit zur Disposition eingeräumt bleibt.

Im Ergebnis verschafft die Bindungswirkung der verbindlichen Zusage den Kommunalverwaltungen zwei gewichtige Vorteile. Zum einen erhält sie Orientierung in ihrer Rolle als Steuerschuldner. Für die Steuerdeklaration ist der fragliche Sachverhalt nicht andauernd zu würdigen. Insb. das termingesteuerte Steueranmeldungsverfahren, wie bspw. die Umsatzsteuervoranmeldungen i.S.d. § 18 UStG oder die Kapitalertragsteueranmeldungen i.S.d. § 44 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 6 EStG, profitiert aus Zeitgründen von einer gefestigten Rechtsauffassung. Für die Ergebnisplanung der kommunalen Haushaltsabteilung können verlässliche Werte gemeldet werden, die sich mit hoher Wahrscheinlichkeit in der Ergebnisrechnung der Kommune werden wiederfinden lassen können. Der verbindlichen Zusage kommt auf diese Weise auch eine haushalterische Planungsfunktion zu.

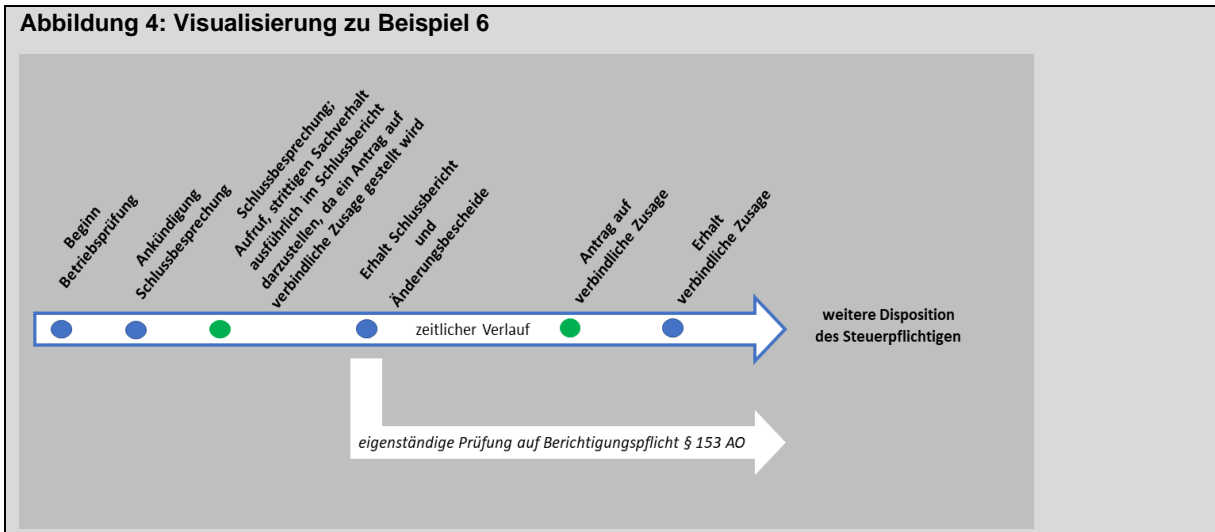
Die Bindungswirkung der verbindlichen Zusage verschafft der Kommune zum anderen auch neue Gestaltungsoptionen. Die Kenntnis über die eintretende Steuerbelastung kann dazu motivieren, aktiv nach Handlungsalternativen zu suchen. Die zielgerichtete Kontaktaufnahme zu externer Steuerberatung ist vorstellbar, um eine Gestaltungsberatung einzuholen. Letztlich kann die Entscheidung der Verwaltungsleitung³², die festgeschriebenen Gewinnübertragungen in dem beschriebenen Beispiel unverändert zu belassen, auch als Risiko-steuerung in Form einer Akzeptanz und Rückstellungsbildung aufgefasst werden.

Das vorletzte Instrument ist in seinem zeitlichen Anwendungsszenario klar beschränkt und zielt entgegen der bisherigen Instrumente dem Grunde nach nur auf bereits verwirklichte Sachverhalte.

³¹ AEAO zu § 207 AO, Nr. 2.

³² Vgl. aber Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde über Verwendung des Jahresgewinns nach § 26 Abs. 3 Eigenbetriebsverordnung NRW.

Abbildung 4: Visualisierung zu Beispiel 6



5 Tatsächliche Verständigung

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen und bestimmt dabei das Erhebungsinstrument und die notwendige Tiefe der Ermittlungen – auch nach Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen (vgl. § 88 Abs. 1 und 2 AO). Nicht immer lässt sich der objektiv richtige Sachverhalt ermitteln. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen erschöpfen sich, wenn er allen Anfragen der Finanzbehörde nachgekommen ist. Nicht selten herrscht Uneinigkeit über den Hergang des tatsächlichen Lebenssachverhalts, so dass sich die Finanzverwaltung zu steuererhöhenden Maßnahmen (Hinzuschätzungen § 162 AO, Kürzungen von Betriebsausgaben, Verwerfung von Aufteilungsmaßstäben etc.) berechtigt sieht. Der Steuerpflichtige wird mit Rechtsbehelfen reagieren. Der Austausch über divergierende Positionen raubt Ressourcen auf beiden Seiten. Bei strittigen Dauersachverhalten, die in unveränderter Form auch in die Zukunft reichen, entstehen mit jedem weiteren Veranlagungszeitraum inhaltsgleiche Rechtsverfahren. Je länger die Streitigkeiten andauern, desto größer können die Begleitschäden ausfallen (z.B. Nachforderungszinsen § 233a AO, anhaltende Beratungskosten).

Beispiel 7: Interkommunale Zusammenarbeit

Die Groß- und Konzernbetriebsprüfung erkennt in der interkommunalen Zusammenarbeit im Bereich der Landschaftspflege zweier Nachbarkommunen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die sodann auf Ebene der jeweiligen Kommune einen Betrieb gewerblicher Art begründen soll. Vonseiten der Kommunen wurde keine Feststellungserklärung eingereicht, da man keine GbR und keine steuerrelevante Betätigung angenommen hatte. Mangels Steuererklärungen schätzen die Betriebsprüfer den Gewinn der Gesellschaft gem. § 162 AO und rechnen diesen den Kommunen anteilig zu. Aufzeichnungen zum steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 Körperschaftsteuergesetz liegen nicht vor.

Vereinbarungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt über den der Besteuerung zugrunde zu legenden Sach-

verhalt, sog. tatsächliche Verständigung, sind zulässig.³³ Es handelt sich dabei ausdrücklich nicht um einen Vergleich über die steuerliche Auswirkung, da ein solcher wegen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zulässig ist.³⁴ Die tatsächliche Verständigung ist unzulässig zur Klärung jeglicher Rechtsfragen und stellt auch keine steuerliche Beratung seitens der Finanzverwaltung dar. Sie dient allein der Sachverhaltsermittlung. Somit kann das Instrument der tatsächlichen Verständigung in Situationen, die von einem Beurteilungs- oder Bewertungsspielraum geprägt sind, Rechtsfrieden³⁵ durch eine einvernehmliche, klare Verständigung über den Hergang des strittigen und nicht eindeutig ermittelbaren Sachverhalts herstellen. Zeit- und kostenintensive Sachverhaltsaufklärungen (bspw. Sachverständigengutachten zur Bestimmung eines Wertes) können vermieden werden. Insoweit werden erneut Effizienzüberlegungen angestellt, die aus Sicht der Finanzverwaltung explizit auch die Beanspruchung durch ein finanzgerichtliches Verfahren einbeziehen.³⁶ Im direkten Vergleich zur verbindlichen Auskunft ist festzuhalten, dass die tatsächliche Verständigung ihrer Natur nach nur bei abgeschlossenen Sachverhalten angewandt werden kann. Für Sachverhalte, die in die Zukunft hineinwirken, soll die tatsächliche Verständigung in geeigneten Fällen idealerweise auch gelten und zum Gegenstand der Verständigung werden.³⁷

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung erfolgt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Parteien aufeinander Rücksicht nehmen, das Handeln des jeweils anderen berücksichtigen und sich in ihrem eigenem Verhalten nicht widersprechen.³⁸ Die tatsächliche Verständigung

³³ BFH v. 28.07.1993, XI R 68/92, Rz. 32.

³⁴ BMF v. 30.07.2008, Rz. 1; Meyers, Außenprüfung - tatsächliche Verständigung, 2020, I. Überblick.

³⁵ BMF v. 30.07.2008, Rz. 5.

³⁶ Ebd., Rz. 3.

³⁷ Ebd., Rz. 4.2.

³⁸ Vgl. Seer, Steuerrecht, 2020, Rz. 21.146.

gung selbst ist nicht anfechtbar, da sie kein Verwaltungsakt ist; die darauf beruhenden Steuerbescheide können wiederum angefochten werden und mit den Rechtsbehelfen kann auf die (Un-)Wirksamkeit und die Inhalte der tatsächlichen Verständigung Bezug genommen werden.³⁹ Die Beteiligten können die tatsächliche Verständigung im Einvernehmen aufheben oder ändern.⁴⁰

Unterstellt, die tatsächliche Verständigung erfolgt in der angeratenen und üblichen Form eines schriftlichen Protokolls⁴¹, so kommt der Formulierung im Zweifel besondere Bedeutung zu. Insofern sollte aus strategischen Gründen darauf verzichtet werden, Sachverhalte zu bündeln oder in Abhängigkeit zueinander zu bringen. Auch ist klar und eindeutig zu formulieren. Diese Vorgehensweise erleichtert die steuerliche Würdigung und ist weniger angreifbar für mögliche doch noch folgende Rechtsstreitigkeiten. Ein auf diesem Gebiet versierter Berufsträger empfiehlt sich an dieser Stelle für die Kommune.

Die Durchführung der Verständigung obliegt dem Steuerpflichtigen und einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträger; dies entspricht regelmäßig der Finanzamtsleitung, der Sachgebietsleitung oder der Leitung der Rechtsbehelfsstelle.⁴² Hierdurch wird die besondere Bedeutung der vorzunehmenden Erklärung hervorgehoben. Kommunale Steuerabteilungen sind gut beraten, den Hauptverwaltungsbeamten frühzeitig über die Qualität der tatsächlichen Verständigung zu unterrichten. Zwar ist die Bevollmächtigung eines Dritten möglich, allerdings sollte diese besondere Situation als eben eine solche mit Signalwirkung und als Zeichen der bewussten Verantwortungsübernahme für die kommunale Steuerfunktion höchstpersönlich wahrgenommen werden.

Zuletzt sei erwähnt, dass die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren nicht mit einem Geständnis im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens bzw. Steuerbußgeldverfahren gleichzusetzen ist.⁴³ Die Verfahren sind gem. § 393 AO jeweils eigenständig zu führen und im Strafrecht gilt der Grundsatz *in dubio pro reo*, so dass die Strafverfolgungsbehörden die angelasteten Taten selbständig und zweifelsfrei beweisen müssen. Im Einzelfall kann aufbauend auf diesem Grundverhältnis eine wirkungsvolle Verteidigungsstrategie verfolgt werden, da der Sachverhalt so undurchsichtig ist, dass es einer tatsächlichen Verständigung bedarf.⁴⁴

Bei dem letzten Instrument wird die klassische Antragssituation verlassen und das Steuerdeklarationsverhalten in Zeiten digitalisierter, risikoorientierter Massenveranlagungen näher betrachtet.

³⁹ BFH v. 12.06.2017, III B 144/16, insb. Rz. 16 - 18.

⁴⁰ BMF v. 30.07.2008, Rz. 7.1.

⁴¹ Ebd., Rz. 5.4; Talaska, Steuerliche Verständigung, 2017, Rz. 1112.

⁴² BMF v. 30.07.2008, Rz. 5.1 - 5.3; siehe insb. BFH v. 27.06.2018, X R 17/17, Rz. 17.

⁴³ Seer, Steuerrecht, 2020, Rz. 24.45; so auch Talaska, 2017, Rz. 1109.

⁴⁴ Talaska, 2017, Rz. 1110 f.

6 Qualifiziertes Freitextfeld nach § 150 Abs. 7 Satz 1 Abgabenordnung

Durch Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs⁴⁵ gilt der Grundsatz, dass Steuerpflichtige im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen haben. Die amtlichen Steuererklärungsvordrucke können zwar erschöpfend viele Fallszenarien abfragen, sie unterliegen aber einem gewissen Subsumtionsbedürfnis – um nicht zu sagen Interpretationsspielraum – durch den Steuerpflichtigen. Objektiv falsche Angaben in den amtlichen Vordrucken (falscher Zeitraum, Zahlen, Kreuze, fehlende Eintragungen oder Anlagen etc.) können daher verhältnismäßig einfach erfolgen, ohne dass dies die Absicht des Steuerpflichtigen war. Auf diese Weise ergeben sich im Massengeschäft der Steuerveranlagung unzählige Missverständnisse zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem, die je weiter die Abgabesituation zurückliegt, schwieriger zu ermitteln und auszuräumen sind. In der ex-post Betrachtung könnte in den Augen des Strafverfolgungsbeamten ein bußgeld- oder strafrechtliches Handeln nicht abwegig erscheinen. Demnach gilt es bei Sachverhalten, bei denen die eigene Rechtsauffassung von der der Finanzverwaltung⁴⁶ abweicht, dem Finanzamt einen Hinweis auf den Sachverhalt und dessen steuerliche Behandlung im Rahmen der Deklaration zu geben. Trotz bzw. gerade durch die zunehmende Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in den vergangenen Jahren ist diese Form der steuerlichen Mitwirkungspflichten gerade im Kontext der Tax Compliance Bemühungen in den Vordergrund zu rücken.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2017 ist explizit das sog. qualifizierte Freitextfeld der amtlichen Vordrucke zu nutzen.⁴⁷ Dieses

gestaltet sich als Eintragung einer „1“ innerhalb des dafür vorgesehenen Feldes im Erklärungsvordruck.⁴⁸ Der eigentliche Vortrag ist an keine bestimmte Form gebunden und ist regelmäßig als Begleitschreiben zur Erklärung mit dem Titel „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ beizubringen.⁴⁹ Die hierdurch gekennzeichnete (elektronische) Steuererklärung wird vom Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung zur personellen Bearbeitung ausgesteuert (§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO). Es obliegt sodann dem Finanzbeamten, ob und in welchem Ausmaß eine Ermittlung erfolgt; im Zweifel sind hierbei auch Wirtschaftlichkeitsüberlegungen anzustellen (jüngst modifizierter Amtsermittlungsgrundsatz gem. § 88 Abs. 1 und 2 AO ab dem 01.01.2017).

Lt. Gesetzesbegründung soll das qualifizierte Freitextfeld den Transfer in ein technisiertes Verwaltungshandeln der Finanzverwaltung unterstützen. Im Kern soll die vollständig automationsgestützte Steuerfestsetzung das Massengeschäft der Veranlagung vereinfachen und beschleunigen und dabei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sein.⁵⁰ Eine persönliche Bearbeitung durch einen Amtsträger ist nicht mehr vorgesehen. Die Möglichkeit, dennoch Zweifelsfragen und Prüfbitten zu äußern (vgl. § 155 Abs. 4 Satz 3 AO), wird demnach durch das qualifizierte Freitextfeld gewährleistet.⁵¹ Bußgeld- und steuerstrafrechtliche Verdachtsmomente sollen zudem erst gar nicht aufkommen, da der Steuerpflichtige „mit offenem Visier“⁵² kämpft. Im Hinblick auf die Unsicherheiten der Kommunalverantwortlichen⁵³ mit der neuen Umsatzbesteuerung kann empfohlen werden, das Instrument des Freitextfelds als Kommunikationsinstrument mit Transparenz-

⁴⁵ BGH v. 10.11.1999, 5 StR 221/99, Rz. 26.

⁴⁶ Als Auffassung der Finanzverwaltung ist zu verstehen: Steuerrichtlinien und -hinweise in den amtlichen Handbüchern, im Bundessteuerblatt veröffentlichte BMF-Schreiben und BFH Rechtsprechung, Anleitungen der amtlichen Vordrucke, siehe Elster, 2018, M5 oder auch Trossen, 2017, S. 311.

⁴⁷ Vertiefend (u.a. Einordnung der Thematik in das RMS der Finanzverwaltung sowie Auswirkungen auf die Anwendung von Korrektornormen bei Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes) hierzu Rainer, 2021, S. 265 ff.

⁴⁸ So bspw. amtliche Umsatzsteuererklärung 2020, Zeile 27 oder Umsatzsteuer-Voranmeldung 2021, Zeile 82.

⁴⁹ Siehe amtliche Umsatzsteuererklärung 2020, Zeile 28 zzgl. Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2020, S. 1 oder Umsatzsteuer-Voranmeldung 2021, Zeile 83.

⁵⁰ Vgl. BT-Drucks. 18/7457, S. 48 f.

⁵¹ Ebd., S. 49 und 79.

⁵² Heuel / Harink, 2020, S. 61.

⁵³ Vgl. Schlüter bzw. Nitsche mit den Ergebnissen der DNK-Kämmererbefragung 2017 und 2018.

funktion zu verstehen und entsprechend einzusetzen. Als Ersatz für steuerliche Beratung darf das qualifizierte Textfeld allerdings nicht verstanden werden.⁵⁴

Der praktische Einsatzmoment ergibt sich zeitlich gesehen nach den unter 1) – 4) vorgestellten Instrumenten, nämlich erst in den Moment der Erklärungsübermittlung. Die übrigen Instrumente verbieten die Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes nicht. Denkbar ist bspw. die Nutzung des Textfeldes nachdem die beantragte verbindliche Zusage i.S.d. §§ 204 ff. AO nicht den begehrten Tenor enthalten hat und man bislang einen direkten Rechtsbehelf vermieden hat. Insoweit gebietet sich ein erhöhtes Maß an Transparenz im Deklarationsverhalten, wenn man von der verbindlichen Zusage der Finanzbehörde bewusst abweicht, welches durch den Einsatz des Freitextfeldes verantwortungsbewusst und adäquat erreicht werden kann.

Sollte das Finanzamt an seiner Auffassung festhalten und nicht erklärungsgemäß verlangen, so bleibt der Kommune der Rechtsbehelfsweg offen, bei dem sie ihre Position mit den bekannten Mitteln verfolgen kann (Einspruch, Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, Klage etc.).

Die offengelegten Tatsachen gelten in jedem Fall als bekannt und verhindern den Vorwurf der Strafverfolgungsbehörden, vorsätzlich steuerrelevante Tatsachen verschwiegen oder objektiv falsch dargestellt zu haben. Somit sinkt das steuerstrafrechtliche bzw. bußgeldrechtliche Risiko der verantwortlich Handelnden der Kommunalverwaltung, schließlich mangelt es rein faktisch schon am (Eventual-)Vorsatz bzw. am unsorgfältigen Steuerdeklarationsverhalten. Hinzukommend ist eine nachträgliche Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten der Kommune dem Grunde nach nicht vorstellbar, da die steuererhöhenden Tatsachen dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheids bereits bekannt waren, vgl. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.⁵⁵ Insoweit ergeben sich auch finanzielle Vorteile aus der Anwendung dieses Instruments.

Das qualifizierte Freitextfeld kann sich somit als Alternative und Ergänzung zu den bisherigen, hier behandelten Instrumenten präsentieren (vgl. Ausführungen zur Anrufungsauskunft unter 1)). Jedenfalls sollte es aktiv genutzt werden, um die (gerichtlich) geforderte Offenbarungspflicht zu erfüllen, und es sollte dauerhaft zum kommunalen Tax Compliance Repertoire gehören.

⁵⁴ Dies ist in der Praxis nach ersten Beobachtungen der Finanzverwaltung auch nicht zu erkennen, siehe Stbg 05/2019, S. 239.

⁵⁵ Ausnahmen vorstellbar, bspw. ausdrücklicher Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO, Vorbehaltsfestsetzung nach § 164 AO oder Fehlersaldierung i.S.d. § 177 AO. Hiervon sind die Fälle abzugrenzen, bei denen Belege oder Erläuterungen ohne eine Eintragung der „1“, d.h. ohne Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes, an das Finanzamt geschickt werden. In solchen Situationen gelten die Tatsachen der Belege bzw. Erläuterungen nicht automatisch als bekannt, siehe Trossen, 2017, S. 316.

7 Fazit

Tax Compliance in Organisationen manifestiert sich durch ein sinnvolles Bündeln geeigneter Einzelmaßnahmen. Die hier betrachteten Instrumente empfehlen sich ausdrücklich für den Werkzeugkoffer der kommunalen Steuerfunktion und sollten in ein TCMS eingebunden werden. Sie können als Einzelmaßnahme oder auch durch eine abgestimmte Kombination Chancen für die Kommune generieren. Zu Orientierungszwecken wurde als Anlage eine Übersicht mit den wichtigsten Merkmalen der behandelten Instrumente erstellt, die das geeignete Mittel der Wahl induzieren kann.

Kommunale Tax Compliance Bemühungen können durch einen sachgemäßen Einsatz obiger Instrumente der AO unterstrichen werden. Sie führen in Summe zu einem weniger streitbefangenen Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Kommune, da sie auf Transparenz und Kooperation im Besteuerungsverfahren setzen. Hierdurch kann die Kommune einen Zustand von Sicherheit und Planbarkeit in der materiellen Steuerfestsetzung erreichen und erzeugt auch einen Schutzschirm vor bußgeldrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Vorwürfen.

Ein positiver Begleitfaktor ist in einer verlässlichen Haushaltsbewirtschaftung infolge der gesteigerten Qualität der Informationslage zu sehen. Durch den zukunftsgerichteten Blick der Anrufungsauskunft, der verbindlichen Zusage und der verbindlichen Auskunft eignen sie sich als zuverlässige Handlungs- und Planungsgrundlage. Kommunale Steuerpflichten werden demzufolge (auch) zu einem steuerbaren und kalkulierbaren Planungselement und nicht zu einer drohenden Prüfungsfeststellung.

8 Literaturverzeichnis

- Bayerisches Landesamt für Steuern*: 08.04.2020 - S 7107.1.1-16/3 St33, Erteilung von verbindlichen Auskünften zu § 2b UstG.
- Bleschick, S., in: Herrmann, C. / Heuer, G. / Raupach, A. (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar - online, 301. Lieferung 12.2020, Otto Schmidt, Köln.*
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): v. 30.07.2008, IV A 3 - S 0223/07/10002, BStBl 2008 I S. 831, Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt.*
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): v. 12.12.2017, IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl 2017 I S. 1656, Anrufungsauskunft nach § 42e EstG.*
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): v. 03.04.2020, III C 2 - S 7107/19/10009 :003, Anwendungsfragen zu § 2b UstG.*
- Bundestags- Drucksache 18/7457 v. 03.02.2016: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.*
- Eisgruber, T.: in: Kirchhof, P./ Seer, R. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar - online, 19. Auflage 2020, Otto Schmidt, Köln.*
- Elster, H.: Das qualifizierte Freitextfeld ist Freund und nicht Feind des Steuerpflichtigen, in: DB Nr. 46 2018, M4 - M5.*
- Gehm, M.: Kompendium Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten- und Verfahrensrecht, 3. Auflage 2017, Erich Schmidt, Berlin.*
- Heuel, I. / Harink, S.: Steuerhinterziehung im Zeitalter elektronischer Steuererklärungen, Welche Auswirkungen hat das BestVerfModG auf das Steuerstrafrecht?, in: AO-StB 2020, S. 49 – 61.*
- Karbe-Geßler, D.: in: Kanzler, H.-J. / Kraft, G. / Bäuml, S. O. / Marx, F. J. / Hechtner, F. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar - online, 5. Auflage, Stand 01.01.2020, NWB, Herne.*
- Martin, S.: Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: NWB 46/2012, S. 3700 – 3709.*
- Meyers, T: Außenprüfung, in: Braun, R./ Günther, K.-H. (Hrsg.), Das Steuer-Handbuch - online, 84. Lieferung 11.2020, Otto Schmidt, Köln.*
- Nitsche, S.: Bessere Prognosen aus klammen Kommunen, Ergebnisse der DNK-Kämmererbefragung 2018, aufrufbar unter: <https://www.derneuekaemmerer.de/fileadmin/pdf/Kaemmererbefragung/Kaemmererbefragung-2018.pdf>.*
- Rainer, S.: Zur Ausgestaltung von kommunalen Tax Compliance Management Systemen (TCMS) im Zuge der Erweiterung der Unternehmereigenschaft der Gebietskörperschaften, in: ifv gGmbH (Hrsg.), Konzeptpapier K-2019/1, 2019 aufrufbar unter: https://www.ifv.de/fileadmin/user_upload/ifv-K-2019-1-Rainer-190901.pdf.*
- Rainer, S.: Der Weg zum steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystem aus kommunaler Sicht, Wiesbaden: 2021.*
- Schlüter, K.: DNK-Befragung: Kämmerer optimistischer, Ergebnisse der DNK-Kämmererbefragung 2017, aufrufbar unter: <https://www.derneuekaemmerer.de/fileadmin/pdf/Kaemmererbefragung/Kaemmererbefragung-2017.pdf>.*
- Seer, R.: in: Tipke, K. / Kruse, W. (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht - online, 163. Lieferung 10.2020, Otto Schmidt, Köln.*
- Seer, R.: in: Tipke, K./ Lang, J (Hrsg.), Steuerrecht - online, 24. Auflage 2020, Otto Schmidt, Köln.*
- Stbg 05/2019, S. 238 – 239.*
- Talaska, P.: in: Streck, M. / Spatscheck, R./ Talaska, P. (Hrsg.), Die Steuerfahndung - online, 5. Auflage 2017, Otto Schmidt, Köln.*
- Thönnies, E.: in: Zugmaier, O. / Nöcker, G.: AO-Kommentar – Die wichtigsten Vorschriften - online, Stand 20.05.2020, NWB, Herne.*
- Trossen, N.: Das qualifizierte Freitextfeld (§ 150 Abs. 7 S. 1 und S. 2 AO) - Zukünftige Praxisprobleme und offene Fragen, in: AO-StB 2017, S. 309 – 316.*
- Trost, C.: Die Außenprüfung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: Hidién, J./ Jürgens, A. (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, C.H.Beck, München.*
- Webel, K.: Steuerstrafrecht und strafbefreiende Selbstanzeige, Grundlagen vom 07.07.2020 – online, NWB, Herne.*

Der Autor:

Dr. Sebastian Rainer ist Diplom- Finanzwirt (FH) und M.A. Er ist Beschäftigter der Stadt Gelsenkirchen. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

Zur besseren Lesbarkeit wird die männliche Form verwendet. Hiermit ist geschlechtsneutral auch die weibliche Form gemeint.

Erstellungsdatum: 30. Januar 2023

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.