

Ablauf des Besteuerungsverfahrens

Inhalt

- | | |
|-------------------------------------|--|
| 1 Einleitung | 5 Steuerliche Außenprüfung |
| 2 Wichtige Begriffe | 6 Zinsen, Säumnis- und Verspätungszuschläge |
| 3 Welche Pflichten bestehen? | 7 Erhebungsverfahren |
| 4 Steuerfestsetzung | |
| 4.1 Bekanntgabe | |
| 4.2 Verjährung für die Festsetzung | |

1 Einleitung

Das deutsche Steuerrecht ist systematisch hochgradig komplex und voller juristischer „Raffinessen“, daher sind viele Besonderheiten zu beachten.

Mit dem vorliegenden Merkblatt wollen wir Ihnen eine kleine Orientierungshilfe bieten, damit Sie sich im Dschungel des Steuerrechts besser zurechtfinden können. Selbstverständlich stehen wir Ihnen als Steuerberater gern zur Verfügung. Damit wir bei der Beantwortung Ihrer Fragen eine „einheitliche Sprache sprechen“ können, haben wir dieses Merkblatt für Sie zusammengestellt, das Ihnen die Grundzüge des Besteuerungsverfahrens erklärt.

Diese Darstellung soll Ihnen auch die Arbeitsweise der Finanzverwaltung verdeutlichen, damit Sie verstehen, was die Finanzbeamten von Ihnen wollen und warum. Hinzuweisen sei aber in diesem Zusammenhang auch darauf, dass das vorliegende Merkblatt nur einen Überblick über die wichtigsten Bestimmungen geben kann.

2 Wichtige Begriffe

Im Zusammenhang mit steuerlichen Regelungen tauchen bestimmte Begriffe immer wieder auf. Die wichtigsten Begriffe haben wir hier für Sie kurz erläutert.

Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt

Einen **Wohnsitz** hat jemand dort, wo er oder sie eine Wohnung innehat, und zwar unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er oder sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Den **gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. In der Regel lässt eine Aufenthaltsdauer von insgesamt mehr als einem halben Jahr ein nicht nur vorübergehendes Verweilen erkennen.

Der Wohnsitzbegriff ist ebenso wie der Begriff des **gewöhnlichen Aufenthalts** entscheidend für die Frage, ob Sie in der Bundesrepublik Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig** sind oder nicht. Als **unbeschränkt Steuerpflichtiger** dürfen Sie Steuererklärungen abgeben, teilweise sind Sie hierzu sogar verpflichtet.

Sie können auch einen Wohnsitz oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** in anderen Staaten innerhalb und/oder außerhalb der EU haben. Dann sind Sie höchstwahrscheinlich sowohl in Deutschland als auch im Fremdstaat **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** und müssen in beiden Staaten Steuererklärungen abgeben.

Beispiel

Sie wohnen nah an der Grenze und pendeln täglich von Deutschland in die Niederlande. Um Zeit zu sparen und weil es günstiger ist, mieten Sie sich ein kleines Appartement am Ort Ihrer Beschäftigung. Die Wohnung in Deutschland behalten Sie – dort wohnen Sie mit Ihrer Familie.

Das Besteuerungsrecht hinsichtlich Ihrer Einkünfte teilen die Staaten sich nach festgelegten Regelungen (sogenanntes **Doppelbesteuerungsabkommen**, „DBA“) untereinander auf.

(Un-)beschränkte Steuerpflicht

Hat jemand seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so ist er **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**. Dies bedeutet, dass er im Inland sämtliche Einkünfte versteuern muss, auch solche aus dem Ausland. Man spricht in diesem Fall davon, dass der **unbeschränkt Steuerpflichtige** mit seinem „Welteinkommen“ steuerpflichtig ist.

Derjenige, der nicht **unbeschränkt steuerpflichtig** ist, kann mit seinen inländischen Einkünften **beschränkt steuerpflichtig** sein. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn jemand, der in den Niederlanden wohnt, zum Arbeiten nach Deutschland kommt. Er ist mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland **beschränkt steuerpflichtig**.

Dieses System der **unbeschränkten** und **beschränkten Steuerpflicht** ist zwischen den Staaten abgestimmt. Die Staaten haben in der Regel miteinander **DBA** geschlossen. In diesen wird geregelt, welchem Staat unter welchen Voraussetzungen das Besteuerungsrecht betreffend welche Einkünfte zusteht, um eine **Doppelbesteuerung** zu vermeiden.

Angehörige

Das Steuerrecht definiert den Begriff **Angehörige** eigenständig. Als **Angehörige** werden insbesondere angesehen:

- der Verlobte und der Ehegatte; Gleiches gilt für gleichgeschlechtliche Paare nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz
- Verwandte und Verschwägere in gerader Linie
- Geschwister und Kinder von Geschwistern
- Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten
- Geschwister der Eltern

Bitte beachten Sie, dass beispielsweise der **Cousin** oder die **Cousine** nicht als **angehörige Person** gilt. Gleiches gilt auch für die **Großeltern**.

Bei **Angehörigen** besteht ein gewisses familiäres Verhältnis, weshalb sie sich zueinander anders verhalten als gegenüber fremden Dritten. Innerhalb dieses Personenkreises gelten ein paar Besonderheiten, wenn man zum Beispiel Verträge miteinander schließen will, die **steuerlich anerkannt** werden sollen.

Steuerpflichtiger

In vielen Fällen taucht der Begriff des „**Steuerpflichtigen**“ auf. Dies ist, wer:

- eine Steuer schuldet oder für eine Steuer haftet,
- eine Steuer für Rechnung eines Dritten einbehält und abführen muss (z.B. Mehrwertsteuer),
- eine Steuererklärung (z.B. Einkommensteuererklärung) abgeben muss,
- Sicherheit leisten oder Bücher und Aufzeichnungen führen muss oder
- andere durch Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen erfüllen muss.

Identifikationsnummer

In der Einkommensteuererklärung wird regelmäßig eine Identifikationsnummer abgefragt. Das Bundeszentralamt für Steuern teilt jedem Steuerpflichtigen seine Identifikationsnummer mit. Diese verändert sich nicht im Laufe des Lebens und dient der eindeutigen Identifizierung im Besteuerungsverfahren. Neben der Angabe in der Steuererklärung ist sie auch bei Anträgen oder Mitteilungen dem Finanzamt mitzuteilen.

Neben dieser Identifikationsnummer gibt es noch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die allerdings – wie der Name vermuten lässt – ausschließlich im Bereich der Umsatzsteuer („Mehrwertsteuer“) von Bedeutung ist. Sie wird daher ausschließlich von Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes verwendet, zum Beispiel bei der Erstellung von Rechnungen.

Neben diesen Identifikationsnummern gibt es noch die sogenannte „Steuernummer“. Diese hat etwas mit der amtsinternen Erfassung Ihres Steuerfalls und nichts mit Ihrer Person zu tun, daher müssen Sie diese nicht unbedingt wissen.

Hinweis

Jede natürliche Person darf nicht mehr als eine Identifikationsnummer erhalten. Daher sollten Sie, falls das Finanzamt Ihnen irrtümlicherweise eine falsche Identifikationsnummer zuschreibt, unbedingt sofort auf diesen Fehler hinweisen.

Betriebsstätte

Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Dies können beispielsweise die Stätte der Geschäftsleitung, Fabrikations- oder Werkstätten, Geschäftsstellen oder auch Zweigniederlassungen sein.

Sie können zum Beispiel ein Lager im Ausland einrichten und von dort aus Waren verkaufen. Wenn Sie dies tun, sind sie mit den Gewinnen aus dieser Betriebsstätte im Ausland steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn Sie selbst dort gar keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Sie sind dann mit diesem Gewinn, soweit er auf die ausländische Betriebsstätte entfällt, beschränkt steuerpflichtig.

Hinweis

Da sie in einem solchen Fall auch im Inland steuerpflichtig sind, müssen die Staaten Ihre Einkünfte unter sich aufteilen, damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt. Auch hierfür sind die DBA von Bedeutung.

Sitz/Geschäftsleitung

Eine Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH und AG) hat ihren Sitz an dem Ort, der insbesondere durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag bestimmt ist.

Hinweis

Aufgrund der im Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) eingeführten freien Sitzwahl können folgende Personengesellschaft ihren Sitz frei bestimmen:

- GbR
- OHG
- KG
- Partnerschaftsgesellschaft

Unter Geschäftsleitung wird der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung verstanden. Das ist dort, wo die zentralen Entscheidungen des Unternehmens getroffen werden.

Sitz und Geschäftsleitung sind das Pendant zum Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt. Während diese Begriffe auf natürliche Personen (Menschen) zugeschnitten sind, regeln Sitz und Geschäftsleitung den „Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt von Kapitalgesellschaften“. Diese sind nicht einkommensteuerpflichtig, sondern unterliegen der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer ist daher „die Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften“.

3 Welche Pflichten bestehen?

Als Steuerpflichtiger werden Ihnen vom Fiskus Steuerpflichten auferlegt, deren Nichtbefolgung unter Umständen zu Zwangsmaßnahmen führen kann. Generell gilt: Das Finanzamt ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Um das tun zu können (und um Sie nicht übermäßig zu belästigen), sind Sie als Steuerpflichtiger zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Dabei ist die wichtigste Mitwirkungspflicht die regelmäßige Abgabe der Steuererklärung. Welche Steuererklärungen Sie abgeben müssen, wird in den jeweiligen Steuergesetzen festgelegt. Als Privatperson ist dies in der Regel nur die Einkommensteuererklärung.

Hinweis

Wenden Sie sich an uns, damit wir aufgrund Ihrer Angaben und Unterlagen prüfen können, ob und in welchem Umfang Sie Steuererklärungen abgeben müssen.

Neben der Pflicht zur Steuererklärung besitzen **Unternehmen** noch weitere Verpflichtungen:

Anzeige über Erwerbstätigkeit

Haben Sie als Steuerpflichtiger einen gewerblichen Betrieb oder eine gewerbliche Betriebsstätte (z.B. Zweigniederlassung) eröffnet, so müssen Sie dies der Gemeinde, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird, mitteilen. Diese Mitteilung ist grundsätzlich nur eine „Anzeige“. Es gibt aber auch einzelne Tätigkeiten, die Sie nur ausüben dürfen, wenn Ihnen dies erlaubt ist. Details hierzu finden Sie in der Gewerbeordnung.

Hinweis

In Fallgruppen, bei denen regelmäßig kein steuerliches Ausfallrisiko besteht (z.B. aufgrund von Steuerbefreiung oder Steuersatzreduzierung auf 0 %), soll laut Wachstumschancengesetz auf die Anzeige einer Erwerbstätigkeit verzichtet werden.

Wenn Sie als Freiberufler eine freiberufliche Tätigkeit aufnehmen, müssen Sie dies Ihrem Wohnsitzfinanzamt mitteilen. Eine Anzeige bei der Gemeinde brauchen Sie nicht vorzunehmen. Freiberufler genießen diesbezüglich – und auch steuerrechtlich – einen gewissen Sonderstatus.

Für die Betriebsaufgabe oder die Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit ist ebenfalls eine entsprechende Mitteilung vorzunehmen. Dasselbe gilt, wenn Sie Ihren Betrieb oder Ihre Betriebsstätte in eine andere Gemeinde verlegen.

Hinweis

Die Mitteilungen über Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit müssen Sie innerhalb eines Monats nach dem entsprechenden Ereignis vornehmen. Dabei hat diese Mitteilung in elektronischer Form zu erfolgen.

Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht

Ein gewerblicher Unternehmer, der nicht bereits nach Handelsrecht buchführungspflichtig ist, weil er zum Beispiel Kaufmann ist, kann unter bestimmten Voraussetzungen trotzdem zur Buchführung verpflichtet sein. Im Steuerrecht gibt es eine besondere Regelung zur Wahl der Gewinnermittlungsart. Sie sind als Gewerbetreibender nach Steuerrecht buchführungspflichtig, wenn der jeweilige einzelne Betrieb:

- jährlich Umsätze von mehr als 600.000 € erzielt oder
- wenn der jährliche Gewinn aus Gewerbebetrieb über 60.000 € liegt.

Überschreiten Sie diese Grenzen, wird das Finanzamt Sie auffordern, Ihren Gewinn mittels Bilanzierung zu ermitteln. In diesem Fall müssen Sie Ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb durch „doppelte Buchführung“ ermitteln, also durch Erstellung einer Bilanz und einer Ge-

winn- und Verlustrechnung, auch „Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich“ genannt, womit eine signifikante Erhöhung des Verwaltungsaufwands einhergehen wird.

Hinweis

Der zwingende Übergang zur Bilanzierung nach den Vorschriften des Steuerrechts greift jedoch nur, **wenn das Finanzamt Sie zum Wechsel der Gewinnermittlungsart auffordert**, also **nicht automatisch** kraft Gesetzes! Nachdem Sie das Finanzamt aufgefordert hat, müssen Sie erst im folgenden Wirtschaftsjahr bilanzieren. Unterbleibt eine Aufforderung, obwohl die Umsatz- oder Gewinngrenze überschritten ist, müssen Sie nicht aktiv werden.

Gibt es keinen Anlass, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden, so sind Ihre Buchführung und Aufzeichnungen der Besteuerung zugrunde zu legen. Ist Ihre Buchführung jedoch fehlerhaft, kann das Finanzamt Ihre Gewinnermittlung verwerfen und die Besteuerungsgrundlagen schätzen, was selten zu Ihrem Vorteil ist.

Die Schätzung wird vom Finanzamt insbesondere dann vorgenommen, wenn ein Steuerpflichtiger über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen geben kann oder eine weitere Auskunft verweigert. Werden zum Beispiel im Rahmen einer Außenprüfung (siehe Punkt 5) ungeklärte Geldzuflüsse festgestellt und ergibt eine Nachkalkulation, dass Sie bei dem erklärten Wareneinsatz deutlich mehr Umsatz und Gewinn hätten erwirtschaften müssen, kann das Finanzamt Ihre Buchführung anzweifeln und unter Umständen sogar insgesamt verwerfen.

Hinweis

Das Finanzamt ist insbesondere auch dann zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt, wenn Sie sich weigern, eine Erklärung abzugeben, obwohl Sie hierzu gesetzlich verpflichtet sind. Beachten Sie, dass auch bei einer korrekten Schätzung durch das Finanzamt die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung weiterhin besteht!

Als Selbständiger sind Sie zudem verpflichtet, alle Ihre steuerrelevanten Unterlagen aufzubewahren. Dies umfasst auch die Unterlagen, die bei Ihnen in elektronischer Form vorliegen – die sogenannten „steuerrelevanten Daten“. Zu den Bestimmungen der **Aufbewahrungspflichten** stellen wir Ihnen gerne ein gesondertes Merkblatt zur Verfügung.

4 Steuerfestsetzung

Die Steuerfestsetzung ist der Beginn des steuerlichen Verwaltungsverfahrens. Hier werden die Steuern, die Sie zahlen müssen, bestimmt. An die Festsetzung der Steuer schließt sich mit der Erhebung der Steuer (siehe Punkt 7) ein zweiter Schritt an, der sich im weiteren Sinne mit der Zahlung der Steuern beschäftigt.

Die Steuerfestsetzung ist an verschiedene Phasen gekoppelt. Die erste Phase – die sogenannte „Veranlagungsphase“ – beginnt für Sie als Steuerpflichtiger in der Regel damit, dass Sie eine Steuerklärung bei Ihrem Finanzamt abgeben. Diese dient dem Finanzamt zur Ermittlung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen. Als Privatperson ist dies in der Regel nur die Einkommensteuererklärung, während bei Selbständigen noch die Umsatzsteuererklärung und (bei Gewerbetreibenden) die Gewerbesteuererklärung hinzukommen.

Diese Steuererklärungen münden in den Steuerbescheid, den Sie vom Finanzamt erhalten. Mit der Bekanntgabe (siehe Punkt 4.1) wird die Steuerfestsetzung wirksam. Aus dem Steuerbescheid können Sie entnehmen, welche Steuer Sie entweder zahlen müssen oder erstattet bekommen.

Mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids ist die Veranlagungsphase vorerst abgeschlossen. Ist der Steuerbescheid jedoch fehlerhaft (aufgrund eines Fehlers des Finanzamts oder weil Sie etwas vergessen haben), besteht die Möglichkeit, den Steuerbescheid noch ändern zu lassen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann aber auch das Finanzamt den Steuerbescheid von sich aus wieder ändern.

Hinweis

Weitere Informationen hierzu erhalten Sie im Merkblatt „Korrekturverfahren“. Fragen Sie uns gerne danach.

Gegen jede Entscheidung der Finanzverwaltung können Sie ein Rechtsmittel einlegen, was die optionalen Phasen von Einspruchs- oder Klageverfahren einleitet. Das Klageverfahren ist die letzte mögliche Phase des Steuerfestsetzungsverfahrens. Nach Abschluss eines Einspruchs- oder Klageverfahrens liegt ein neuer Steuerbescheid vor, der nicht mehr geändert werden kann und die Grundlage für die Erhebung der Steuer ist.

4.1 Bekanntgabe

Ein Steuerbescheid muss vom Finanzamt dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben werden. Erst dann entfaltet er seine Wirkungen.

Wenn ein Steuerbescheid über den Postweg übermittelt wird, gilt er am **dritten Tag nach der Aufgabe zur Post** als bekanntgegeben. In der Praxis orientiert man sich am angegebenen Datum des Steuerbescheids und rechnet hierzu drei Tage.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer findet seinen Einkommensteuerbescheid am 02.07.2023 in seinem Briefkasten vor. Auf dem Steuerbescheid ist das Datum mit 01.07.2023 angegeben.

Lösung

Der Steuerbescheid gilt am 04.07.2023 als bekanntgegeben.

Das Datum der Bekanntgabe ist für Fristen wichtig, beispielsweise **beginnt die Einspruchsfrist** (siehe Punkt 7.1) **erst mit Bekanntgabe des Steuerbescheids** und nicht bereits mit dem Datum, welches auf dem Dokument angegeben ist.

Die Dreitagefrist gilt jedoch nicht, wenn ein Steuerbescheid gar nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt bei Ihnen eingegangen ist. Im Zweifel muss das Finanzamt den Zugang des Steuerbescheids und den Zeitpunkt des Zugangs nachweisen.

Hinweis

Bei der Berechnung von Fristen ist höchste Sorgfalt geboten, insbesondere bei der Einspruchsfrist. Ist sie erst einmal verstrichen, kann ein Steuerbescheid nicht mehr zu Ihren Gunsten geändert werden. Bei der Berechnung von Fristen liegt der Teufel im Detail, daher sollten Sie besser einen Tag zu früh als einen Tag zu spät Einspruch einlegen.

4.2 Verjährung für die Festsetzung

4.2.1 Allgemeines

Das Finanzamt darf die Festsetzung von Steuern, von Erstattungs- oder von Vergütungsansprüchen nur innerhalb einer bestimmten Frist vornehmen. In der Regel beträgt diese Frist vier Jahre. Bei Fällen von Steuerhinterziehung liegt diese Festsetzungsfrist jedoch bei zehn Jahren. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist kann eine Steuer nicht mehr festgesetzt werden, weder zu Ihren Gunsten noch zu Ihren Lasten.

Hinweis

Die Festsetzungsfrist ist in jedem Fall gewahrt, wenn der Steuerbescheid noch innerhalb der Festsetzungsfrist bekanntgegeben wird. Problematisch wird dies zum Jahresende, weil der 31.12. den Ablauf der Festsetzungsfrist markiert. Hier reicht es bereits aus, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Frist zur Post gegeben wird. Dass der Steuerbescheid dann nach dem 31.12. bei Ihnen zugeht, ist ohne Bedeutung. Voraussetzung ist aber, dass der Bescheid auch tatsächlich den richtigen Empfänger nach dem Fristablauf erreicht. Ist dies nicht der Fall oder hat das Finanzamt den Bescheid falsch adressiert, ist die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Auch für Änderungen oder Aufhebungen von Steuerfestsetzungen sowie Berichtigungen des Steuerbescheids gilt diese Festsetzungsfrist.

Wichtig

Wird vom Finanzamt erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung dennoch ein Steuerbescheid erlassen, dann ist diese Steuerfestsetzung nicht automatisch gegenstandslos („nichtig“). Sie ist vielmehr zwar rechtswidrig, aber wirksam. Wollen Sie sich gegen diese Steuerfestsetzung wehren, müssen Sie gegen diese fristgerecht Einspruch einlegen.

4.2.2 Beginn der Festsetzungsfrist

Grundsätzlich beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

Beispiel

Die Einkommensteuer 2022 entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres 2022, also am 01.01.2023, 00:00 Uhr.

Wenn eine Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht werden muss, dann beginnt die Festsetzungsfrist jedoch erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde. Dies wird als sogenannte „Anlaufhemmung“ bezeichnet.

Beispiel

Der ledige Vermieter V, der nicht steuerlich vertreten wird, hat 2021 nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Diese belaufen sich auf 42.000 €. V gibt die Einkommensteuererklärung dieser Einkünfte fristgerecht am 31.10.2022 ab.

Lösung

Für V beginnt die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum 2021 zwar grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2021. Da er die Erklärung aber zulässigerweise und fristgerecht erst 2022 abgegeben hat, beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2022.

Wird keine Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht, dann beginnt die Festsetzungsfrist spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Beispiel

Der ledige Vermieter V hat 2021 nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Diese belaufen sich auf 42.000 €. V reicht seine Steuererklärung nicht beim Finanzamt ein, obwohl er dazu verpflichtet ist.

Lösung

Grundsätzlich beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2019. Da V seine Einkommensteuererklärung jedoch überhaupt nicht beim Finanzamt eingereicht hat, obwohl er dazu verpflichtet war, beginnt die Festsetzungsfrist für 2019 erst drei Jahre nach dem Jahr, in dem die Steuer entstanden ist. Dies wäre hier mit Ablauf von 2022. Das bedeutet, dass die Festsetzung für die Steuer 2019 erst mit Ablauf von 2026 verjährt.

Beachten Sie: Im Fall einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung beträgt die Festsetzungsfrist nicht vier, sondern zehn Jahre. In diesem Fall könnte die Finanzverwaltung also noch bis zum 31.12.2032, 23:59:59 Uhr, die Steuern für das Jahr 2019 festsetzen!

4.2.3 Ablaufhemmungen

Im zuvor genannten Beispiel hat das Finanzamt also im Maximalfall 13 Jahre Zeit, die Steuern festzusetzen.

Aber es kommt noch schlimmer: In verschiedenen Fällen wird die Festsetzungsfrist gehemmt – sogenannte „Ablaufhemmungen“.

Dies ist zum Beispiel in den folgenden Fällen gegeben:

- Es wird ein Einspruch oder eine Klage eingelegt. Hier läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist. Ein Einspruchsverfahren kann sich über zwei Jahre hinziehen. Ein anschließendes Klageverfahren dauert erfahrungsgemäß mindestens drei Jahre. Im vorgenannten Beispiel würde über die Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 2019 damit im Extremfall erst im Jahr 2036 entschieden!
- Dasselbe gilt, wenn zwar kein Einspruch eingelegt oder Klage erhoben worden ist, aber ein schlichter Änderungsantrag gestellt worden ist. Auch hier läuft die Festsetzungsfrist erst ab, wenn über den Antrag rechtskräftig entschieden worden ist. Wird die Ablehnung dieses Antrags mit dem Einspruch oder der Klage angefochten, gilt das zuvor Gesagte entsprechend.
- Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung (siehe Punkt 5) begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Das Finanzamt kann daher kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist noch eine Außenprüfung beginnen und sich damit mehr Zeit verschaffen, Steuern festzusetzen. Der Regelfall ist dies aber nicht.

5 Steuerliche Außenprüfung

Die steuerliche Außenprüfung – in der Praxis auch „Betriebsprüfung“ genannt – ermöglicht dem Finanzamt beim Steuerpflichtigen vor Ort (z.B. in dessen Geschäftsräumen oder bei seinem Steuerberater), die Besteuerungsgrundlagen selbst zu ermitteln. Neben den allgemeinen Betriebsprüfungen gibt es auch noch Sonderprüfungen. Im Unterschied zu der Betriebsprüfung sind diese auf einen bestimmten Teilbereich der Steuern zugeschnitten, auch wenn die Prüfungshandlungen mit denen der Betriebsprüfung durchaus identisch sein können. So ist beispielsweise die Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf umsatzsteuerliche Schwerpunkte konzentriert, während die Lohnsteuer-Außenprüfung sich ausschließlich damit befasst, ob ein Arbeitgeber die Lohnsteuer seiner Arbeitnehmer in richtiger Höhe einbehalten und abgeführt hat.

Hinweis

Die Lohnsteuer-Außenprüfung wird häufig mit einer Sozialversicherungsprüfung des Sozialversicherungsträgers kombiniert, denn was lohnsteuerpflichtig ist, ist in der Regel auch sozialversicherungspflichtig.

Betriebsprüfer des Finanzamts werden oft von Gewerbesteuer-Außenprüfern der Gemeinde begleitet, die sich auf gewerbesteuerliche Fragestellungen spezialisiert haben.

Es gibt auch innerhalb der Finanzämter Spezialisten, die für bestimmte Sachverhalte zuständig sind. So kann etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung ein Fachprüfer für betriebliche Altersvorsorge eingebunden werden.

Umfang der Betriebsprüfung

Durch die Betriebsprüfung sollen die steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen ermittelt werden. Dabei kann die Betriebsprüfung eine oder mehrere Steuerarten (z.B. Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) betrachten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich nur auf spezifische Sachverhalte beschränken.

Hinweis

Hierbei können auch Besteuerungsmerkmale überprüft werden, die mit den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen in keinem Zusammenhang stehen, sondern z.B. dem Bereich der einkommensteuerlichen Privatsphäre zuzuordnen sind. Es wird also der komplette Steuerfall geprüft – auch Vermietung und Verpachtung oder private Kapitaleinkünfte.

Prüfungsanordnung

Der Umfang der Betriebsprüfung wird in einer **schriftlichen Prüfungsanordnung** bestimmt und dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Diese ist wie der Steuerbescheid ein Verwaltungsakt, der eine Rechtsbehelfsbelehrung beinhalten muss. Auch die Prüfungsanordnung ist daher mit einem Einspruch und einer Klage anfechtbar.

Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer müssen vom Finanzamt mit angemessenem zeitlichen Vorlauf dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben werden.

Falls die Betriebsprüfung zeitlich nicht passt, kann der Steuerpflichtige eine Verlegung des Prüfungsbeginns beantragen. Hier ist die Finanzverwaltung in der Regel kulant, um das Klima einer Außenprüfung nicht bereits im Vorfeld unnötig zu belasten.

Hinweis

Wird bei Ihnen eine Außenprüfung angeordnet, können wir nur empfehlen, in **jeder** Kommunikation mit dem Finanzamt und den Prüfern sachlich zu bleiben. Schlussendlich geht es ausschließlich um die Festsetzung der richtigen Steuer. Wir stehen Ihnen als Berater selbstverständlich mit Rat und Tat zur Seite.

Beginn der Betriebsprüfung

Prüfer sind verpflichtet, sich bei ihrem Erscheinen unverzüglich auszuweisen. Mit der ersten konkreten Ermittlungshandlung nach der Prüfungsanordnung, die

ein Prüfer vornimmt, beginnt die Betriebsprüfung. Diesen Zeitpunkt muss der Prüfer aktenkundig vermerken.

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Generell müssen Sie bei der Feststellung von Sachverhalten, die für die Besteuerung wichtig sein können, mitwirken. Wie bei der Steuererklärung gilt dies auch bei der Betriebsprüfung. Insbesondere müssen Sie dem Prüfer Auskünfte erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorlegen sowie die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen geben.

Ist ein Steuerpflichtiger oder der von ihm benannte Stellvertreter nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen, oder sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, kann der Betriebsprüfer auch andere Personen (z.B. Betriebsangehörige, Nachbarn oder sogar Eltern) befragen, sofern die zu erwartenden Auskünfte für die Besteuerung erforderlich sind.

Die Betriebsprüfung findet während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit statt. Die Prüfer sind hierbei berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen.

Schlussbesprechung

Das Ergebnis der Betriebsprüfung wird am Ende vom Prüfer mit dem Steuerpflichtigen (oder gemeinsam mit dem Steuerberater) besprochen. Wenn der Steuerpflichtige verzichtet oder sich durch die Prüfung keine Änderungen der Besteuerungsgrundlagen ergeben haben, muss die Besprechung nicht erfolgen.

Bei der Schlussbesprechung werden insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen erörtert. Hier kann sich der Steuerpflichtige umfassend äußern, da ihm eine umfassende Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird. Allerdings hat das Finanzamt hier in der Steuerfestsetzung das letzte Wort: Es entscheidet, ob und in welchem Umfang es die Feststellungen der Betriebsprüfung der Steuerfestsetzung zugrunde legen will.

Ende der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung ist erst dann abgeschlossen, wenn die prüfende Behörde den Abschluss ausdrücklich erklärt. In der Regel wird jedoch die Betriebsprüfung als abgeschlossen angesehen, wenn der Steuerpflichtige den Prüfungsbericht erhalten hat. In diesem sind die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sowie die festgestellten Änderungen zu den in einer Steuererklärung dargestellten Besteuerungsgrundlagen dargestellt.

Führt die Betriebsprüfung nicht zur Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so wird Ihnen dies schriftlich

mitgeteilt. Andernfalls ergeht ein berechtigter Steuerbescheid, der die Feststellungen der Betriebsprüfung aufgreift.

Hinweis

Da ein Prüfungsbericht kein Verwaltungsakt ist, können Sie gegen ihn keinen Einspruch einlegen. Die Feststellungen des Berichts schlagen sich aber im folgenden Steuerbescheid nieder, gegen den Sie Einspruch einlegen können.

Verbindliche Zusage

Nach der Betriebsprüfung muss das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt werden soll. Dies ist vor allem dann wichtig, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen wichtig ist.

Die verbindliche Zusage wird schriftlich erteilt und als verbindlich gekennzeichnet. Sie ist ein sehr interessantes Mittel, um komplexe Sachverhalte im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung verbindlich abzustimmen.

6 Zinsen, Säumnis- und Verspätungszuschläge

Neben den Steuern selbst gibt es auch noch weitere Geldleistungen (sogenannte „steuerliche Nebenleistungen“), die das Finanzamt von Ihnen verlangen kann. Voraussetzung ist natürlich, dass die hierfür im Gesetz genannten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Hierzu zählen beispielsweise Zinsen, Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge.

Zinsen auf Nachforderungen und Erstattungen

Der Gesetzgeber kennt einen Verzinsungstatbestand für bestimmte Steuerarten. Kommt es z.B. bei der Einkommensteuer entweder zu einer Steuernachforderung oder Steuererstattung, so wird diese grundsätzlich verzinst.

Der Zinslauf beginnt dabei 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Dies ist der 01.04. des „übernächsten“ Jahres nach Entstehung der Steuer. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages der Bekanntgabe des Steuerbescheids.

Dabei betragen die Zinsen **bis zum 31.12.2018** für jeden **vollen** Monat 0,5 %.

Beispiel 1

Die Einkommensteuererklärung für 2016 wird in 2017 eingereicht. Am 01.02.2018 wird der Einkommensteuerbescheid 2016 mit einer Einkommensteuernachzahlung in Höhe von 6.000 € erlassen.

Lösung

Sie müssen in diesem Beispiel keine Zinsen auf die Einkommensteuernachzahlung leisten, da die 15-Monatsfrist nach Entstehung der Steuer (31.12.2016) noch nicht abgelaufen ist. Diese beginnt erst ab dem 01.04.2018. Die Einkommensteuer des Jahres 2016 entsteht mit Ablauf des 31.12.2016, also am 01.01.2017, 00:00 Uhr.

Hinweis

Die gezahlten Zinsen auf die Einkommensteuer können nicht als Ausgaben geltend gemacht werden. Die Zinsen betreffen die Einkommensteuerschuld, und diese ist eine mit keiner steuerpflichtigen Einkunftsart in Zusammenhang stehende private Schuld.

Anders sieht es für die erhaltenen Zinsen für die Einkommensteuererstattung aus: Diese Zinsen werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert.

Seit dem 01.01.2019 betragen die Zinsen 0,15 % für jeden Monat, das heißt 1,8 % für jedes Jahr

Stundungszinsen

Wenn die Einziehungen von fälligen Steuerschulden für den Steuerpflichtigen eine erhebliche Härte bedeutet, kann das Finanzamt auf Antrag die Steueransprüche entweder ganz oder teilweise stunden. Der Anspruch an den Steuerschulden darf durch die Stundung nicht gefährdet erscheinen.

Wenn das Finanzamt eine Stundung gewährt, müssen jedoch für die Dauer der gewährten Stundung Stundungszinsen an das Finanzamt gezahlt werden. Dabei betragen die Zinsen für jeden vollen Monat 0,5 %.

Beispiel

Sie beantragen eine Stundung der Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2020 beim Finanzamt. Die Voraussetzungen für die Stundung sind gegeben, und die Stundung wurde vom Finanzamt gewährt. Die gestundete Einkommensteuer beläuft sich auf 10.000 € in einem Stundungszeitraum vom 01.06.2021 bis einschließlich zum 31.05.2022.

Lösung

Das Finanzamt wird für die Zeit der Stundung (zwölf Monate) Stundungszinsen festsetzen. Diese belaufen sich hier auf $12 \times 0,5 \% = 6 \%$ von 10.000 €, damit auf 600 €.

Säumniszuschlag

Wenn eine festgesetzte Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wird, fällt für **jeden angefangenen Monat** der Säumnis ein Säumniszuschlag von einem Prozent des rückständigen Steuerbetrags an, den der säumige Steuerpflichtige zusätzlich entrichten muss.

Säumniszuschläge entstehen kraft Gesetzes durch Zeitablauf. Es ist unerheblich, ob die Säumnis von

Ihnen verschuldet wurde. Maßgeblich ist allein, dass die festgesetzte Steuer fällig war und nicht gezahlt wurde.

Hinweis

An dieser Stelle weisen wir bereits darauf hin, dass mit den Säumniszuschlägen bereits das Erhebungsverfahren betroffen ist. Dieser Bereich ist von der Steuerfestsetzung getrennt zu sehen und unterliegt teilweise anderen Regelungen. Details finden Sie unter Punkt 10.

Bei einem bisher immer pünktlichen Steuerzahler, dem offenbar ein Versehen unterlaufen ist, kommt aber ein Erlass des Säumniszuschlags in Betracht. Mögliche Erlasse der Säumniszuschläge liegen aber im Ermessen der Finanzverwaltung und damit im Ergebnis vollkommen in der Hand des Finanzamts. Sie können rechtlich nur in äußersten Ausnahmefällen eingefordert werden, da dem Finanzamt dazu echte Fehler bei der Ermessensausübung nachgewiesen werden müssen. Dies ist in der Praxis jedoch nahezu unmöglich.

Verspätungszuschlag

Wenn eine Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß beim Finanzamt eingereicht wird, dann kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag festsetzen. Dieser darf 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und kann höchstens 25.000 € betragen.

Hinweis

Das Finanzamt wird jedoch von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags absehen, wenn das Versäumnis entschuldbar erscheint. Das Versäumnis ist aber in der Regel dann nicht mehr entschuldbar, wenn die Steuererklärung wiederholt nicht oder nicht fristgemäß abgegeben wurde.

Ab dem **Veranlagungszeitraum 2018** gelten verschärfte Regelungen bezüglich des Verspätungszuschlags. Zwar steht die Festsetzung eines solchen im Regelfall wie bisher im Ermessen des Finanzamts (vgl. den vorangehenden Hinweis). In zwei Fällen ist die Festsetzung eines **Verspätungszuschlags** jedoch neuerdings **gesetzlich vorgeschrieben**:

- 1 Die Steuererklärung wird pflichtwidrig nicht innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abgegeben.
- 2 Im Fall einer Vorabanforderung wird die von einem Berater zu erstellende Steuererklärung pflichtwidrig nicht innerhalb der viermonatigen Frist abgegeben.

Hinweis

Dieser neue obligatorische Verspätungszuschlag wird nicht erhoben, wenn

- die Steuererklärungsfrist verlängert und die Steuererklärung innerhalb der verlängerten Frist abgegeben wurde,
- die Steuer auf 0 € festgesetzt wird oder
- es zu einer Erstattung kommt.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2018 beträgt der – entweder nach Ermessen des Finanzamts oder obligatorisch – festzusetzende Verspätungszuschlag

- 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer,
- mindestens jedoch 25 €

für jeden angefangenen Monat der Verspätung.

Hinweis

Der Mindestverspätungszuschlag erfasst alle Fälle, in denen die Abschlusszahlung 10.000 € nicht übersteigt, also auch Erstattungsfälle.

7 Erhebungsverfahren

Ging es bei der Festsetzung noch um die Bestimmung der Steuerhöhe, ist im Erhebungsverfahren die Steuer bereits festgesetzt und muss nun von Ihnen gezahlt werden.

Hinweis

Auch wenn Sie Einspruch gegen die Steuerfestsetzung eingelegt haben, müssen Sie die Steuern (vorläufig) zahlen, es sei denn, Ihnen ist auf Antrag die Aussetzung der Vollziehung gewährt worden.

Wenn Sie die Steuern trotz Fälligkeit nicht zahlen, kann das Finanzamt gegen Sie vollstrecken. Dabei ist der Steuerbescheid der Vollstreckungstitel. Ein Vollstreckungsverfahren ist sehr unangenehm, daher sollten Sie es im besten Fall gar nicht dazu kommen lassen. Sollten Sie finanzielle Engpässe haben, ist es besser, wenn Sie im persönlichen Gespräch mit dem Bearbeiter der Erhebungsstelle versuchen, eine Stundung der Steuerlast zu erreichen.

Zahlungen an die Finanzbehörde können im Finanzamt in bar oder per Überweisung entrichtet werden. Auch Schecks werden akzeptiert. Sie können dem Finanzamt auch eine Einzugsermächtigung erteilen, dann bucht das Finanzamt die Steuern zum Fälligkeitstag von Ihrem Konto ab.

Das Finanzamt kann auch mit Gegenforderungen aufrechnen: Statt ein Guthaben an Sie auszuzahlen, kann das Finanzamt das Guthaben mit Ihren anderen Steuerverbindlichkeiten verrechnen. Ihre Schuld gilt dann im Zeitpunkt der Aufrechnung als getilgt.

Wenn Sie Gelder an das Finanzamt überweisen, sollten Sie auf Ihrem Überweisungsträger einen **exakten Verwendungszweck** angeben, damit das Finanzamt weiß, welche Schuld Sie tilgen möchten. Grundsätzlich ist es empfehlenswert, die Steuerschulden zuerst zu tilgen, da ansonsten Säumniszuschläge oder Zinsen entstehen. Steuerliche Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge etc.) werden nicht verzinst!

Haben Sie keine eindeutige Zuordnung getroffen, gibt das Gesetz eine bestimmte Tilgungsreihenfolge vor:

1. Geldbußen
2. Zwangsgelder
3. Steuerabzugsbeträge
4. Steuerbeträge
5. Verfahrenskosten (z.B. Kosten der Vollstreckung)
6. Verspätungszuschläge
7. Zinsen
8. Säumniszuschläge

Innerhalb dieser Reihenfolge werden die einzelnen Schulden nach Ihrer Fälligkeit geordnet.

Wird die Zahlung im Verwaltungsweg durch Vollstreckung erzwungen und reicht der verfügbare Betrag nicht zur Tilgung aller Schulden aus, derentwegen die Vollstreckung erfolgt ist, so bestimmt die Finanzbehörde die Reihenfolge der Tilgung. In der Praxis werden dann zunächst die Kosten der Vollstreckung beglichen. Im Ergebnis kann es dadurch dazu kommen, dass weiterhin Steuerschulden verbleiben, die wiederum zu Säumniszuschlägen führen. Daher gilt: Die Zwangsvollstreckung in jedem Fall vermeiden!

Sollte mit Ihrem Steuerfall etwas nicht stimmen, liegt der Grund hierfür in der **Steuerfestsetzung**, nicht der **Steuererhebung**. Die Festsetzung können Sie beeinflussen, wie in Punkt 5 beschrieben. In der Erhebung sind Ihnen dagegen die Hände gebunden.

Hinweis

Die festgesetzten Ansprüche aus Steuerbescheiden können nicht zeitlich unbegrenzt eingefordert werden, auch nicht im Wege der Vollstreckung. Nach **fünf Jahren** tritt eine **Zahlungsverjährung** ein.

Diese Zahlungsverjährung kann gehemmt oder unterbrochen werden. Bereits jede schriftliche Geltendmachung von Seiten der Finanzverwaltung führt zu einer Unterbrechung der Zahlungsverjährung, ebenso gewährte Aussetzungen der Vollziehung oder Stundungen. Die Unterbrechung führt dazu, dass eine neue fünfjährige Zahlungsverjährungsfrist beginnt.

Sollte nicht klar sein, ob eine Steuerschuld vollständig abgetragen ist, kann beim Finanzamt ein „Abrechnungsbescheid“ beantragt werden. In diesem Bescheid, der mit dem Einspruch anfechtbar ist, wird geklärt, ob Steueransprüche durch Tilgung, Verrechnung, Vollstreckung oder durch Verjährung erloschen sind oder nicht. Durch diesen Bescheid erhalten Sie eine rechtsbehelfsfähige Entscheidung, die von den zuständigen Gerichten inhaltlich voll überprüfbar ist.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Mai 2024

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.