

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. **Widerruf der Vollmacht: Kann trotzdem eine wirksame Bekanntgabe erfolgen?**

Die wirksame Bekanntgabe eines an einen Bevollmächtigten adressierten schriftlichen Verwaltungsakts, der durch die Post übermittelt wird und diesem tatsächlich zugeht, ist nicht davon abhängig, dass die Außenvollmacht des Bevollmächtigten im Zeitpunkt der Bekanntgabe noch besteht.

Hintergrund

Das Finanzamt führte im Jahr 2019 eine Außenprüfung bei der Klägerin durch. Die Prüfungsanordnung wurde an Steuerberater M als Bevollmächtigten der Klägerin übersandt. Nachdem M seine Steuerberatungskanzlei mit der Kanzlei O & A GmbH & Co. KG (KG) zusammengelegt hatte, speicherte das Finanzamt ausweislich eines Aktenvermerks vom 12.3.2020 die KG als neue Bevollmächtigte der Klägerin.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, der Haltung von Pensionspferden durch die Klägerin und ihren Ehemann sei die ertragsteuerliche Anerkennung als Erwerbsbetrieb zu versagen. Dementsprechend erließ es unter dem 25.3.2020 Änderungsbescheide, die es an die KG adressierte. Diese legte gegen die Änderungsbescheide jeweils Einspruch ein, begründete diese jedoch auch in der Folge nicht.

Das Finanzamt wies die Einsprüche mit an die KG adressierter Einspruchsentscheidung vom 30.9.2020 (Aufgabe zur Post am selben Tag) schließlich als unbegründet zurück. Mit Schreiben vom 2.10.2020 (Eingang beim Finanzamt am selben Tag) sandte die KG dem Finanzamt unter Hinweis auf ihre inzwischen erloschene Vollmacht zur Vertretung der Klägerin in Steuersachen die Einspruchsentscheidung zu ihrer Entlastung zurück.

Das Finanzamt gab daraufhin am 8.10.2020 eine unmittelbar an die Klägerin adressierte Ausfertigung der Einspruchsentscheidung zur Post.

Im November 2020 kontaktierte eine PartG das Finanzamt und teilte mit, dass die KG das Mandat bereits im Frühjahr beendet habe. Das Finanzamt versandte daraufhin am 4.12.2020 eine Kopie der Einspruchsentscheidung vom 30.9.2020 an die PartG. Die Klägerin erhob am 4.1.2021 Klage und machte geltend, die KG habe das Mandat bereits Mitte des Jahres 2019 gekündigt. Die Einspruchsentscheidung sei ihr erstmals durch Zusendung an die PartG bekannt gegeben worden.

Das FG wies die Klage als unzulässig ab. Die am 4.1.2021 beim FG eingegangene Klage sei nicht innerhalb der einmonatigen Klagefrist des § 47 Abs. 1 FGO erhoben worden. Die an die KG adressierte und am 30.9.2020 zur Post aufgebene Einspruchsentscheidung gelte am 5.10.2020 als bekannt gegeben. Die Klagefrist sei daher am 5.11.2020 abgelaufen. Unerheblich sei, dass das Finanzamt nach Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post, aber vor dem 5.10.2020 vom Widerruf der Vollmacht durch die KG Kenntnis erlangt habe.

Entscheidung

Das FG hat die Klage zu Recht als unzulässig abgewiesen, da die Klägerin die Klage erst nach Ablauf der einmonatigen Klagefrist erhoben hat. Es hat zutreffend entschieden, dass die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die KG wirksam war und die Klagefrist in Lauf gesetzt hat.

Gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO beträgt die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage einen Monat; sie beginnt mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf (Einspruchsentscheidung).

Wird die Einspruchsentscheidung durch die Post übermittelt, gilt sie am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn sie nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

Die Einspruchsentscheidung ist der KG am 5.10.2020 wirksam bekannt gegeben worden. Die einmonatige Klagefrist war daher zum Zeitpunkt der Klageerhebung (4.1.2021) abgelaufen.

Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, das Finanzamt habe im Zeitpunkt der Absendung der Einspruchsentscheidung noch davon ausgehen dürfen, dass die KG Bevollmächtigte der Klägerin gewe-

sen sei. Zwar fehlt es an Feststellungen, ob die Klägerin der KG für die Durchführung des Einspruchsverfahrens eine Vollmacht erteilt hatte. Diesbezügliche Feststellungen waren indes entbehrlich.

Das Finanzamt hat das ihm zustehende Ermessen, die Einspruchsentscheidung vom 30.9.2020 der KG als der (vermuteten) Bevollmächtigten der Klägerin anstatt der Klägerin selbst bekannt zu geben, fehlerfrei ausgeübt. Angesichts des Auftretens der KG im Einspruchsverfahren der Klägerin ist ein Ermessensfehler nicht erkennbar.

Die Einspruchsentscheidung ist laut Absendevermerk des Finanzamts am 30.9.2020 zur Post gegeben worden. Sie gilt daher der KG als am Montag, dem 5.10.2020, bekannt gegeben.

Der Bekanntgabevermutung steht nicht entgegen, dass das Finanzamt nach der Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post durch das bei ihm am 2.10.2020 eingegangene Schreiben von dem Widerruf der Vollmacht durch die KG Kenntnis erlangt hat.

Der Widerruf der Vollmacht wird der Finanzbehörde gegenüber (erst) wirksam, wenn er ihr zugeht. Bis zu diesem Zeitpunkt kann das Finanzamt noch wirksam Verfahrenshandlungen gegenüber dem Bevollmächtigten vornehmen.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die wirksame Bekanntgabe eines an einen Bevollmächtigten adressierten Verwaltungsakts, der durch die Post übermittelt wird, nicht davon abhängig, dass die Vollmacht auch bei Ablauf der Frist noch besteht.

Durch die Übersendung der Einspruchsentscheidung an die Klägerin wurde keine neue Klagefrist in Gang gesetzt. Aber auch der Übermittlung der Einspruchsentscheidung in Kopie an die PartG am 4.12.2020 kommt angesichts der wirksamen Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die KG am 5.10.2020 keine Bedeutung zu. Der Übersendung einer Kopie der Einspruchsentscheidung vom 30.9.2020 ist kein neuer Bekanntgabewille des Finanzamts zu entnehmen.

2. Betriebsprüfung auch nach Tod des Geschäftsinhabers zulässig

Eine Außenprüfung wird regelmäßig bei Steuerpflichtigen durchgeführt werden, die im Zeitpunkt der Prüfung noch einen gewerblichen Betrieb unterhalten. Allerdings können die steuerlichen Verhältnisse früherer Unternehmer auch dann zu prüfen sein, wenn sie ihren Betrieb veräußert oder aufgegeben haben. Gleiches gilt beim Tod des Unternehmers für dessen Erben.

Hintergrund

Die Kläger X und Y sind gemeinschaftliche Erben des im Jahr 2016 verstorbenen K. Im Jahr 2019 erließ das Finanzamt eine an den Kläger X adressierte, die steuerlichen Verhältnisse des K betreffende Prüfungsanordnung.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass die Prüfungsanordnung an X als Vertreter der Erben nach K mit Wirkung für alle Miterben und Gesamtrechtsnachfolger nach K ergeht. Gegen diese Prüfungsanordnung legten die Kläger Einspruch ein. Sie vertreten die Auffassung, dass eine Außenprüfung nur bei einem Steuerpflichtigen zulässig sei, der einen gewerblichen Betrieb unterhalte. Dies sei vorliegend nur bei K bis zu dessen Tod der Fall gewesen. Sie hätten das Einzelunternehmen des K nach dessen Ableben jedoch nicht weitergeführt, sondern aufgelöst. Da das Einzelunternehmen nicht mehr unterhalten werde, sei eine Außenprüfung unzulässig.

Nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens verfolgten die Kläger ihr Begehren im Klageverfahren weiter.

Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und entschieden, dass die steuerlichen Verhältnisse früherer Unternehmer auch dann nach § 193 Abs. 1 AO geprüft werden dürften, wenn sie ihren Betrieb veräußert oder aufgegeben hätten. Gleiches gelte beim Tod des Unternehmers für dessen Erben.

Steuerschulden des Erblassers und damit auch die Verpflichtung aus Steuernachforderungen würden nach § 45 Abs. 1 AO auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Soweit die Steuerschuld auf der unternehmerischen Betätigung des Erblassers beruhe, könne bei ihm auch eine Außenprüfung stattfinden. Denn der Erbe sei Steuerschuldner geworden und die aus dieser Stellung erwachsenen Pflichten müsse er erfüllen. Hierzu gehöre auch die Duldung einer Außenprüfung. Nach dem reinen Wortlaut des § 193 Abs. 1 AO würden die Kläger persönlich – anders als K – zwar die Voraussetzungen dieser

Vorschrift nicht erfüllen, da sie das Unternehmen des K nach dessen Tod nicht fortgeführt und damit keinen gewerblichen Betrieb unterhalten hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH trete ein Gesamtrechtsnachfolger jedoch über den Wortlaut der Vorschrift hinaus in die gesamte materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein. Dementsprechend würden nicht nur Forderungen und Schulden übergehen, sondern alle steuerlich relevanten Umstände, die in der Person des Rechtsvorgängers eingetreten seien. Dies betreffe auch die Pflicht zur Duldung einer Außenprüfung als formalisiertes Verfahren zur Ermittlung steuerlich erheblicher Sachverhalte.

3. **Gewerbsteuerzerlegung und mehrgemeindliche Betriebsstätten**

Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, ist der Steuermessbetrag nach der Lage der örtlichen Verhältnisse zu verteilen. Die gesetzliche Regelung ist unkonkret, deshalb kann als Zerlegungsfaktor die Menge des in den jeweiligen Gemeinden abgegebenen Erdgases herangezogen werden.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine Stadt, in deren Ortsgebiet im Streitzeitraum 2011 Erdgas durch eine Leitung nach Deutschland gelangte.

In dem Stadtgebiet der Klägerin wurde das Gas, unter Einsatz der ersten Verdichterstation in Deutschland, in das deutsche Ferngasnetz eingespeist.

Die Klägerin unterhielt in Deutschland ein Erdgasleitungsnetz, das sich über das Gebiet vieler Kommunen erstreckte.

Das Finanzamt führte die Zerlegung des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags auf die Kommunen durch, in denen sich im Streitzeitraum 2011 eine Betriebsstätte der Klägerin befand.

Dabei wurde das vorhandene Erdgasleitungsnetz als mehrgemeindliche Betriebsstätte behandelt.

Für die Zerlegung wurde der Gewerbesteuermessbetrag in einem ersten Schritt (Hauptzerlegung) nach dem Maßstab der gezahlten Arbeitslöhne auf die verschiedenen Kommunen verteilt.

In einem zweiten Schritt (Unterzerlegung) wurde der auf die einzelne mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallende Anteil seinerseits zu je 50 % auf der Grundlage des Anteils der gezahlten Arbeitslöhne und der Gasabgabemenge auf die an der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beteiligten Kommunen verteilt.

Die Klägerin beantragt, neben dem Faktor "Arbeitslöhne" nicht auf die Menge des abgegebenen Erdgases, sondern auf den Faktor "Betriebsanlagen" abzustellen.

Soweit bei einem Gasversorger durch das Leitungsnetz eine mehrgemeindliche Betriebsstätte besteht, erfolgte die gewerbsteuerliche Zerlegung nach Auffassung des FG zu Recht nach den Faktoren "Arbeitslöhne" und "Gasabgabemenge".

Entscheidung

Der BFH hält die Revision für unbegründet und weist diese aus folgenden Erwägungen zurück:

Das Finanzamt hat zu Recht die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags durch Haupt- und Unterzerlegung vorgenommen.

Bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte hat die Gewerbesteuerzerlegung nach Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelast zu erfolgen.

Das Erdgasleitungsnetz mit den angeschlossenen Verdichter- und Abgabestationen sowie der Steuerungswarte begründet eine mehrgemeindliche Betriebsstätte.

Die Hauptzerlegung war zunächst nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die an der Hauptzerlegung zu beteiligenden Gemeinden zu verteilen.

Bei der Unterzerlegung des auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallenden Anteils aus der Hauptzerlegung war das Finanzamt berechtigt, als Zerlegungsmaßstab auch auf die Menge des örtlich abgegebenen Erdgases abzustellen. Die Gemeindelasten, die durch die mehrgemeindliche Betriebsstätte entstehen, werden im Wege der Schätzung berücksichtigt.

Die hälftige Gewichtung der Zerlegungsmaßstäbe "Arbeitslohn" und "Gasabgabemenge" ist nicht rechtswidrig.

4. **Sind Gewinnabschöpfungen als Betriebsausgaben abziehbar?**

Zahlungen im Rahmen des § 153a StPO, die der Gewinnabschöpfung erfolgen, dienen in erster Linie dem Ausgleich unrechtmäßiger Vermögensverschiebungen und haben keinen Strafcharakter. Sie unterliegen somit nicht dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG.

Hintergrund

Im Streitfall ging es um die Frage, ob aufgrund einer Auflage gemäß § 153a StPO gezahlte bzw. noch zu zahlende Geldbeträge unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG fallen.

Hintergrund hierfür war die Kapazitätserweiterung einer Biogasanlage durch die Steuerpflichtige, eine GbR, die zu einer Überschreitung des bisherigen Grenzwerts führte und ein Gerichtsverfahren wegen des Verdachts des unerlaubten Betriebes einer nach Bundesimmissionsschutzgesetz genehmigungsbedürftigen Anlage nach sich zog.

Das Landgericht stellte das Strafverfahren nach § 153a StPO gegen Zahlung einer Geldstrafe von 170.000 EUR vorläufig ein. Den geltend gemachten Betriebsausgabenabzug versagte das Finanzamt unter Hinweis auf § 12 Nr. 4 EStG.

Entscheidung

Das FG entschied, dass das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG nur bei Auflagen und Weisungen, die als strafähnliche Sanktion die Aufgabe haben, Genugtuung für das begangene Unrecht zu schaffen, greift. Zahlungen zum Ausgleich von Schäden fallen dagegen nicht unter das Abzugsverbot. Solche Zahlungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig.

Im entschiedenen Streitfall kam § 12 Nr. 4 EStG nicht zur Anwendung, da die geleisteten Zahlungen der Gewinnabschöpfung und damit in erster Linie dem Ausgleich unrechtmäßiger Vermögensverschiebungen dienten. Dagegen konnte ein Strafcharakter nicht festgestellt werden, denn die Höhe der Geldbeträge orientierte sich an dem illegal erlangten Erlös und diente damit allein der Gewinnabschöpfung.

Das FG schloss dies aus dem Wortlaut des Landgerichtsbeschlusses, der nicht erkennen lässt, dass mit ihm ein Unwerturteil verbunden ist, der die Angeklagten persönlich treffen sollte und sie dessen Wirkungen persönlich tragen sollten. Der Beschluss nimmt keinen Bezug zur Person der angeklagten Gesellschafter. Auch orientiert sich die Höhe der Geldbeträge nicht an persönlichen Umständen der Angeklagten, wie beispielsweise an ihrem Verdienst oder Nettoeinkommen. Vielmehr spricht der Wortlaut dafür, dass – ähnlich einem Verfall – der Betrag von den Angeklagten zu zahlen ist, den sie durch die ihnen zur Last gelegte Tat erlangt haben.

§ 12 Nr. 4 EStG regelt, dass Geldstrafen und die diesen Strafen vergleichbaren Rechtsnachteile wegen einer Straftat nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können. Neben den Geldstrafen und den Nebenstrafen vermögensrechtlicher Art geht es um Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem Strafverfahren erteilt werden.

Dazu rechnen in erster Linie die Auflagen, die bei einer Strafaussetzung zur Bewährung oder bei einer Verwarnung mit Strafvorbehalt erteilt werden, sodann die Auflagen und Weisungen bei einer Einstellung und schließlich auch Auflagen und Weisungen nach dem Jugendgerichtsgesetz (JGG). Zu beachten ist, dass es sich in diesen Fällen um geldliche Einbußen wegen einer kriminellen Tat handelt, die von dem Täter persönlich voll zu tragen sind. Keinen Strafcharakter haben dagegen Auflagen oder Weisungen, die die Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens zum Gegenstand haben.

Im entschiedenen Streitfall wurde – vor dem Hintergrund des Wortlautes und der Verfahrensgeschichte – gerade keine persönliche Sanktion gegen die Angeklagten festgesetzt, da das Landgericht eine Gewinnabschöpfung in Form einer Schadenswiedergutmachung beabsichtigte.

5. **Kassenbuch: Richtsatzsammlung als Schätzungsgrundlage**

Die Richtsatzsammlung des BMF kann weiterhin als Schätzungsgrundlage verwendet werden, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für eine Schätzung vorliegen.**Hintergrund**

Die Klägerin betrieb einen Imbiss. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung rügte das Finanzamt die Buchführung als nicht ordnungsgemäß. Insbesondere die Kassenbuchführung sei fehlerhaft. Insofern führte das Finanzamt eine Schätzung unter Anwendung der Richtsatzsammlung des Bundesfinanzministeriums durch. Gegen die geänderten Steuerbescheide wandte sich die Klägerin im Einspruchs- und Klageverfahren. Sie rügte die Schätzungsbefugnis sowie die Art der Schätzung.

Entscheidung

Die Klägerin hatte indes auch beim FG keinen Erfolg. Das Finanzamt sei befugt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, sofern die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können. Dies sei hier der Fall, da die Buchführung nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen habe. Insbesondere die Kassenführung sei fehlerhaft und unvollständig gewesen. Insofern habe das Finanzamt eine Schätzung durchführen dürfen.

Die Schätzung habe hierbei nach der Methode zu erfolgen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit habe. Die Verwendung der amtlichen Richtsatzsammlungen sei eine anerkannte Schätzungsmethode. Unschärfen bei Anwendung seien in Kauf zu nehmen.