

Praxisticker Nr. 23/2025: Aktuelles aus dem Verfahrensrecht

Die erste Hälfte von 2025 ist vorbei und die steuerliche Rechtsprechung war fleißig. Drei dieser Entscheidungen unter dem Fokus des Verfahrensrechts und ihre praktischen Auswirkungen stellen wir in diesem Praxisticker kompakt vor.

1. Sind fehlerhaft erlangte Beweismittel aus einem Strafverfahren im Besteuerungsverfahren verwertbar?

Sachverhalt (nach BFH, Beschl. v. 23.4.2025 – I B 51/22)

Gegen A und R, Gesellschafter der X-GmbH, läuft ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts eines Verstoßes gegen das Wertpapierhandelsgesetz. In diesem Rahmen beschlagnahmt die Staatsanwaltschaft Festplatten von A und R, ohne die darauf enthaltenen Daten zunächst, wie nach § 110 Abs. 3 StPO erforderlich, auf ihre Beweiserheblichkeit für das Strafverfahren zu filtern.

Gleichzeitig führt das Finanzamt eine Außenprüfung bei der X-GmbH durch und richtet ein Amtshilfeersuchen an die Staatsanwaltschaft, woraufhin diese die beschlagnahmten Festplatten an das Finanzamt übersendet. Aus dem auf den Festplatten gespeicherten E-Mail-Verkehr zwischen A, R und G, dem Geschäftsführer der auf Zypern ansässigen K-Ltd., ergibt sich, dass eigentlich A und R das Tagesgeschäft der K-Ltd. leiten. Das Finanzamt geht daraufhin von einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte aus und damit besteht eine Körperschafts- und Gewerbesteuerpflicht des K-Ltd. in Deutschland.

Entscheidung des BFH

§ 393 Abs. 3 S. 1 AO gestattet es dem Finanzamt grundsätzlich, Erkenntnisse, die **rechtmäßig** bei strafrechtlichen Ermittlungen gewonnen werden, im Besteuerungsverfahren zu verwenden. Im vorliegenden Fall hat die Staatsanwaltschaft jedoch gegen ihre Pflicht aus § 110 Abs. 3 StPO verstoßen, die Daten vor ihrer Beschlagnahme auf ihre Beweiserheblichkeit zu überprüfen.

Das Steuerrecht kennt kein allgemeines Beweisverwertungsverbot. Rechtswidrig erlangte Beweismittel sind daher nicht automatisch von einer Verwertung im Besteuerungsverfahren ausgeschlossen.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn ein sogenanntes **qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot** vorliegt. Das ist dann der Fall, wenn der Verfahrensverstoß gleichzeitig die Grundrechte des Steuerpflichtigen verletzt.

Der BFH sah hier das Recht von A und R auf **informationelle Selbstbestimmung** als Ausprägung des **Allgemeinen Persönlichkeitsrechts** verletzt, welches das BVerfG aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG herleitet.

Hier war insbesondere zu berücksichtigen, dass das Strafverfahren keinen inhaltlichen Bezug zum Besteuerungsverfahren hatte und dass die steuerlich relevanten Informationen mangels Relevanz im Strafverfahren, hätte die Staatsanwaltschaft § 110 Abs. 3 StPO beachtet, herausgefiltert worden und damit mutmaßlich nicht aufgedeckt worden wären.

Praxishinweis

Die Entscheidung stellt klar: Zwar existiert im Steuerrecht kein generelles Beweisverwertungsverbot. Wird jedoch der verfassungsrechtlich geschützte Bereich des Steuerpflichtigen verletzt – insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung –, kann dies im Einzelfall zu einem qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot führen

2. Wann hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erlass von Säumniszuschlägen?

Sachverhalt (nach BFH, Urt. v. 25.2.2025 – VIII R 2/23)

Das zuständige Finanzamt führt eine Betriebsprüfung bei der A-Ltd. durch und nimmt dabei an, die A-Ltd. habe ihrem Gesellschafter G eine Darlehensforderung i. H. v. 4 Mio. € erlassen. Das Finanzamt erfasst daher beim G eine verdeckte Gewinnausschüttung und verlangt von G im Rahmen eines Änderungsbescheids die Nachzahlung von 1 Mio. €.

G legt dagegen Einspruch ein und beantragt zugleich die Aussetzung der Vollziehung, was das Finanzamt ablehnte. Auch der erneute Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bleibt erfolglos. Im darauffolgenden Jahr übermittelt G dem Finanzamt eine berichtigte Bilanz der A-Ltd., in welcher die Darlehensforderung nunmehr korrekt erfasst ist.

Daraufhin änderte das Finanzamt den Einkommenssteuerbescheid und gewährt G vom Amts wegen bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung eine Aussetzung der Vollziehung, verlangt von ihm jedoch Säumniszuschläge i. H. v. 130.000 €.

Den Antrag des G auf Erlass der Säumniszuschläge aus Billigkeitsgründen lehnt das Finanzamt mit der Begründung ab, G hätte nicht alles Erforderliche getan, um eine Aussetzung der Vollziehung zu erreichen.

Entscheidung des BFH

Der BFH gab dem Kläger recht.

Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn deren Einziehung im Einzelfall unbillig wäre. **Säumniszuschläge** sind **wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen**, wenn die Steuerfestsetzung später aufgehoben oder geändert wird und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die **Aussetzung der Vollziehung** des Steuerbescheides zu erreichen. Hierfür genügt es grundsätzlich, wenn der Steuerpflichtige einen ausreichend **substantiierten Antrag** auf Aussetzung der Vollziehung stellt. Ein zusätzlicher Antrag bei Gericht ist nur erforderlich, wenn im Einzelfall besondere Umstände vorliegen. In solchen Fällen ist das Ermessen der Finanzbehörde so weit reduziert, dass der Erlass der Säumniszuschläge die einzig rechtmäßige/ermessensfehlerfreie Entscheidung darstellt.

Praxishinweis

Die Entscheidung verdeutlicht: Wird ein Steuerbescheid rückwirkend geändert, kann dies zum Erlass von Säumniszuschlägen führen – vorausgesetzt, der Steuerpflichtige hat rechtzeitig und substantiiert einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt.

3. Ist die Mitteilung über eine ergebnislose Außenprüfung ein Verwaltungsakt?

Sachverhalt (nach BFH, Urt. v. 20.2.2025 – IV R 17/22)

K erzielt Einkünfte aus einem Einzelunternehmen und aus der Beteiligung an einer GbR. Das Finanzamt nimmt sowohl bei dem Einzelunternehmen des K als auch bei der GbR eine Außenprüfung vor.

Die Prüfung der GbR wird ohne Änderung der Feststellungsbescheide beendet. Dies wird dem Steuerberater der GbR nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO mitgeteilt.

Bei der Prüfung des Einzelunternehmens wird festgestellt, dass geltend gemachte Aufwendungen Sonderbetriebsausgaben bei der GbR sind. Das Finanzamt erhöht deshalb die Gewinne des Einzelunternehmens.

Die GbR beantragt daraufhin, die beim Einzelunternehmen gestrichenen Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben der GbR zu berücksichtigen. Das Finanzamt lehnt ab, da K es grob schuldhaft unterlassen habe, seine Sonderbetriebsausgaben für die GbR zu erklären und eine Änderung des bestandskräftigen Feststellungsbescheids nicht mehr möglich sei.

Entscheidung des BFH

Der Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids der GbR steht eine **Änderungssperre** gemäß § 181 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 173 Abs. 2 S. 2 AO entgegen.

§ 173 Abs. 2 S. 2 AO ordnet an, dass eine **Mitteilung über eine ergebnislose Außenprüfung** nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO eine Änderungssperre auslöst, der Feststellungsbescheid also nur noch aufgehoben oder geändert werden kann, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Mitteilung über eine ergebnislose Außenprüfung nach Ansicht des BFH **keinen Verwaltungsakt** darstellt, also nicht im Rahmen einer Anfechtungsklage beseitigt werden kann.

K hätte die Sonderbetriebsausgabe rechtzeitig vor Beendigung der Außenprüfung geltend machen müssen. Der durch die Änderungssperre eingetretene Rechtsfrieden genießt Vorrang.

Praxishinweis

Die Mitteilung über eine ergebnislose Außenprüfung löst eine Änderungssperre gemäß § 173 Abs. 2 S. 2 AO aus. Sie ist kein Verwaltungsakt und daher nicht anfechtbar. Dies gilt zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen. Steuerpflichtige müssen daher alle relevanten Sachverhalte, insbesondere Sonderbetriebsausgaben, rechtzeitig vor Abschluss der Außenprüfung erklären. Nachträgliche Korrekturen zulasten des Steuerpflichtigen sind nur noch bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung möglich.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Vorstand im LSBW, Annelie Altrogge, Rechtsanwältin und Zertifizierte Beraterin im Steuerstrafrecht, alle DNK Rechtsanwälte, München und Nürnberg.

**Der LSBW-Praxisticker ist ein Service des LSBW für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de**