Beschluss vom 21. April 2016, II B 4/16

Berliner Zweitwohnungsteuer keine Verbrauchsteuer - leichtfertige Steuerverkürzung

BFH II. Senat

AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 170 Abs 2 S 2, AO § 172 Abs 1, ZwWoStG BE § 1, ZwWoStG BE § 8, GG Art 105 Abs 2a, FGO § 69 Abs 3, AO § 6 Abs 2, AO § 134, AO § 135 Abs 2, AO § 370 Abs 4, AO § 378 Abs 1 S 1, AO § 370 Abs 1 Nr 2, MeldeG BE § 11, MeldeG BE § 15

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Dezember 2015, Az: 14 V 14213/15

Leitsätze

Die Berliner Zweitwohnungsteuer ist keine Verbrauchsteuer i.S. von § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14. Dezember 2015 14 V 14213/15 aufgehoben.

Die Vollziehung der nachfolgenden Steuerbescheide vom 14. Juli 2015 wird ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ausgesetzt:

- Bescheid für 2003, 2004, 2005 über Zweitwohnungsteuer in vollem Umfang

- Bescheid für 2006, 2007, 2008 über Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2006 und 2007.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens haben der Antragsteller zu 72 % und der Antragsgegner zu 28 % zu tragen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben der Antragsteller zu 93 % und der Antragsgegner zu 7 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller), ein Fachanwalt für Steuerrecht, und seine Ehefrau (E), die Antragstellerin und Beschwerdeführerin im Verfahren II B 5/16, haben ihren Hauptwohnsitz in ... Sie sind zudem seit vielen Jahren je zur Hälfte Miteigentümer von zwei 3nebeneinander liegenden Eigentumswohnungen in Berlin (Wohnungen Nr. 19 und Nr. 20). Die Wohnung Nr. 20 diente dem Antragsteller bis zum Juni 2009 zu freiberuflichen Zwecken und wird seither ebenso wie die Wohnung Nr. 19 seit Fertigstellung privat genutzt. Eine Erklärung zur Zweitwohnungsteuer gaben die Eheleute erst im Jahr 2014 ab.

2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Antragsteller und E mit Bescheiden vom 14. Juli 2015 je zur Hälfte Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2003 bis 2017 (Wohnung Nr. 19) und für die Zeit vom 1. Juli 2009 bis 2017 (Wohnung Nr. 20) fest. Das FA ging dabei vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung aus. Über die auf die Besteuerungszeiträume bis 2013 bezogenen Einsprüche hat das FA noch nicht entschieden. Den Antrag, insoweit die Vollziehung der Steuerbescheide auszusetzen, lehnte das FA ab. Das von der Bußgeld- und Strafsachenstelle des zuständigen Finanzamts gegen den Antragsteller und E eingeleitete Strafverfahren wurde für die Jahre 2003 bis 2010 wegen Strafverfolgungsverjährung und für die Jahre 2011 bis 2014 wegen Geringfügigkeit eingestellt.

3 Das Finanzgericht (FG) gab dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) hinsichtlich der Wohnung Nr. 19 für die Besteuerungszeiträume bis 2006 statt und lehnte den Antrag im Übrigen ab. Zur Begründung führte das FG aus, entgegen der Ansicht des Antragstellers betrage die regelmäßige Festsetzungsfrist für die Steuer nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) vier Jahre. Bei der Steuer handle es sich nicht um eine Verbrauchsteuer i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Anwendbar sei auch die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, weil die Erklärung zur Zweitwohnungsteuer entgegen der Verpflichtung aus § 8 des Berliner Zweitwohnungsteuergesetzes (BlnZwStG) erst im Jahr 2014 abgegeben worden sei. Festsetzungsverjährung sei auch für das Jahr 2007 nicht eingetreten. Die Festsetzungsfrist habe sich nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf fünf Jahre verlängert, da dem Antragsteller eine leichtfertige Steuerverkürzung zur Last falle. Er habe leichtfertig gehandelt, weil er seinen melderechtlichen Pflichten nicht nachgekommen sei und dadurch die Steuer verkürzt habe. Ihn habe gemäß § 135 Abs. 2 AO als Wohnungsinhaber die Mitwirkungspflicht getroffen, auf den amtlichen Vordrucken über sich und über die zu seinem Haushalt gehörenden Personen die Angaben zu machen, die für die Personenstandsaufnahme notwendig seien, insbesondere über Namen, Familienstand, Geburtstag und Geburtsort, Religionszugehörigkeit und Wohnsitz. Dieser Verpflichtung sei er nicht nachgekommen. Es bestünden aber ernstliche Zweifel, ob sich die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängert habe.

4 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde vertritt der Antragsteller die Ansicht, bei der Zweitwohnungsteuer handle es sich um eine Verbrauchsteuer i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Die Festsetzungsfrist betrage daher nur ein Jahr. Die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO sei nicht anwendbar. Die Festsetzungsfrist habe auch nicht wegen leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre betragen. Er habe weder vorsätzlich noch leichtfertig die Steuer verkürzt. Er halte "es durchaus für möglich, dass er sich angemeldet" habe oder "dass der Verwalter der Eigentumsanlage die Anmeldung übernommen" habe.

5 Der Antragsteller beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide vom 14. Juli 2015 für die Jahre bis 2013 auszusetzen.

6 Das FA hat sich zu der Beschwerde nicht geäußert.

7 Das FG hat der Beschwerde durch Beschluss vom 15. Februar 2016 nicht abgeholfen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Beschwerde ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben. AdV ist hinsichtlich der Steuerfestsetzung für die Jahre 2003 bis 2007 zu gewähren. Im Übrigen ist der Antrag unbegründet.

9 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen.

10 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2015 V B 15/15, BFH/NV 2015, 1117, Rz 11; vom 17. Dezember 2015 XI B 84/15, BStBl II 2016, 192, Rz 22, und vom 27. Januar 2016 V B 87/15, BFH/NV 2016, 716, Rz 12; jeweils m.w.N.). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2015, 1117, Rz 11; in BStBl II 2016, 192, Rz 22, jeweils m.w.N., und in BFH/NV 2016, 716, Rz 12). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i.S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9; in BFH/NV 2015, 1117, Rz 11; in BStBl II 2016, 192, Rz 22, jeweils m.w.N., und in BFH/NV 2016, 716, Rz 12).

11 2. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die regelmäßige Festsetzungsfrist für die Berliner Zweitwohnungsteuer vier Jahre beträgt und die in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorgesehene Anlaufhemmung anwendbar ist.

12 a) Die Festsetzungsverjährung für die Berliner Zweitwohnungsteuer richtet sich gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Berliner Gesetzes über den Anwendungsbereich der Abgabenordnung (AOAnwG) nach den Vorschriften der AO. Die regelmäßige Festsetzungsfrist beträgt gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Bei der Steuer handelt es sich nicht um eine Verbrauchsteuer i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, für die die regelmäßige Festsetzungsfrist lediglich ein Jahr beträgt.

13 aa) Die Festsetzungsfrist, nach deren Ablauf eine Steuerfestsetzung, deren Aufhebung und Änderung gemäß § 47 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht mehr zulässig ist, beträgt für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), für alle anderen Steuern und Steuervergütungen, die keine Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i.S. des Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes sind, vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Weder im Grundgesetz (GG) noch in der AO oder sonst im Abgabenrecht findet sich eine Legaldefinition des Begriffs der Verbrauchsteuern oder ein Kriterium für ihre Abgrenzung zu anderen Steuern.

14 Nach der Rechtsprechung des BFH kennzeichnet die Verbrauchsteuer, dass sie als Steuergegenstand ein spezielles Gut hat, an welches auch der Steuermaßstab und die Art der Erhebungstechnik anknüpfen; sie kann sowohl Konsum als auch Produktion belasten (BFH-Urteil vom 26. Juni 1984 VII R 60/83, BFHE 141, 369).

15 Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) definiert Verbrauchsteuern als Warensteuern, durch die der Verbrauch vertretbarer, in der Regel zur kurzfristigen Verwendung bestimmter Güter besteuert wird. Regelmäßig sind sie dadurch gekennzeichnet, dass sie nicht direkt beim Verbraucher, sondern bei dem Vertreiber der Waren ansetzen, aber vom Steuerschuldner über den Preis auf den Endverbraucher abgewälzt werden. Dadurch belasten sie indirekt den Verbrauch. Sie knüpfen an den Übergang einer Sache aus der steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr an und sind regelmäßig durch mengenbezogene Bemessungsmaßstäbe gekennzeichnet. Aufwandsteuern stellen dagegen auf den Gebrauch von --in der Regel nicht verbrauchsfähigen-- Gütern und Dienstleistungen ab und besteuern die durch den Gebrauch oder die Innehabung dieser Gegenstände zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (BVerwG-Beschluss vom 19. August 1994 8 N 1.93, BVerwGE 96, 272, 281).

16 bb) Mit der in § 169 Abs. 2 Satz 1 AO vorgenommenen Unterscheidung zwischen zwei Gruppen von Steuern knüpft die AO an eine abgabenrechtliche Tradition an, deren erkennbares systematisches Konzept darin besteht, dass für das allgemeine Abgabenrecht nicht so sehr die Eigenart der Steuern als vielmehr die Art ihrer Festsetzung und ihrer sonstigen verwaltungstechnischen Behandlung entscheidend ist. Im Geltungsbereich der Reichsabgabenordnung 1919 wurde der rechtfertigende Grund für die unterschiedliche Behandlung von Verbrauchsteuern und damals auch Zöllen einerseits und den übrigen Steuern andererseits darin gesehen, dass die erstgenannten Abgaben mehr summarisch, rechnerisch und oft durch untergeordnete Stellen, bei fehlender bzw. unerheblicher Mitwirkung des Betroffenen, die anderen Steuern dagegen im Rahmen eines formalisierten, unter weitgehender Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf erschöpfende Sachverhaltsermittlung ausgerichteten Veranlagungsverfahrens ermittelt werden (BFH-Beschluss vom 16. Oktober 1986 V B 64/86, BFHE 148, 10, BStBl II 1987, 95, m.w.N.).

17 Diese Differenzierung ist auch weiterhin systemgerecht. Es erweist sich noch immer als sinnvoll, dass die einem formalisierten und gründlichen Festsetzungs- bzw. Veranlagungsverfahren zugewiesenen übrigen Steuern i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO einerseits längere Zeit hindurch für eine (zutreffende) endgültige Regelung offengehalten werden, da das Festsetzungsverfahren auf Richtigkeit, Vollständigkeit und Dauerhaftigkeit angelegt ist, andererseits aber eine Steuerfestsetzung einen stärkeren Vertrauens- und Bestandsschutz genießt (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) als bei Verbrauchsteuern, die einem an einfacher und zügiger Massenbewältigung ausgerichteten Abfertigungsverfahren unterworfen sind, in dem die rasche, in engen zeitlichen Grenzen auch noch leicht korrigierbare Verwaltungsentscheidung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) beiderseits ebenso gefragt ist wie ein relativ rasch garantierter Rechtsfrieden durch kurze Festsetzungsfristen (BFH-Beschluss in BFHE 148, 10, BStBl II 1987, 95, m.w.N.).

18 cc) Verbrauchsteuern i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sind danach nur solche Steuern, bei denen das Besteuerungsverfahren die Merkmale einer typischen Verbrauchsteuer aufweist. Die Einordnung anderer Steuern als Verbrauchsteuern i.S. dieser Vorschrift wäre mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht vereinbar, weil es keinen sachlichen Grund gibt, dafür eine von den übrigen Steuern abweichende kurze Festsetzungsfrist und eine nicht an verfahrensrechtliche Voraussetzungen gebundene Änderungsmöglichkeit bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist vorzusehen.

19 Typische Verbrauchsteuern sind auf Bundesebene die Stromsteuer, die Energiesteuer, die Tabaksteuer, die Kaffeesteuer, die Schaumweinsteuer, die Alkopopsteuer und die Biersteuer, die jeweils in § 1 Abs. 1 Satz 3 der einschlägigen Gesetze ausdrücklich als Verbrauchsteuern i.S. der AO bezeichnet werden. Allen diesen Steuern ist

gemeinsam, dass sie auf Überwälzung auf die Verbraucher angelegt sind (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, unter C.II.2. zur Strom- und Mineralölsteuer). Diese grundsätzlich vom Steuerschuldner bei der Preisbildung kalkulierbare Überwälzbarkeit ist ein wesentlicher Grund für die in § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO festgelegte kurze Verjährungsfrist dieser Steuern (BFH-Urteil vom 27. Juni 1973 II R 179/71, BFHE 110, 213, BStBl II 1973, 807). Nachforderungen für weit zurückliegende Vorgänge würden den Steuerpflichtigen besonders empfindlich treffen, weil dann die betreffenden Waren bereits verkauft sind und die nachgeforderten Verbrauchsteuern nicht mehr auf den Abnehmer überwälzt werden können (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 169 AO Rz 27; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 169 AO Rz 3). Andere Steuern als derartige Warensteuern fallen nicht unter § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 169 Rz 17). Verbrauchsteuer i.S. der AO ist nach § 1 Abs. 1 Satz 2 des Kernbrennstoffsteuergesetzes auch die Kernbrennstoffsteuer.

20 dd) Die Berliner Zweitwohnungsteuer erfüllt nicht die Merkmale einer typischen Verbrauchsteuer.

21 Nach § 1 BlnZwStG unterliegt der Zweitwohnungsteuer, wer im Land Berlin länger als ein Jahr eine Zweitwohnung (§ 2 BlnZwStG) innehat. Steuerpflichtig ist gemäß § 3 Abs. 1 BlnZwStG der Inhaber der Zweitwohnung. Inhaber der Zweitwohnung ist derjenige, dessen melderechtliche Verhältnisse die Beurteilung der Wohnung als Zweitwohnung bewirken. Die melderechtliche Anmeldung ist nicht Voraussetzung für die Steuerpflicht (§ 2 Abs. 6 Satz 2 BlnZwStG). Die Zweitwohnungsteuer ist nach § 4 Abs. 1 BlnZwStG eine Jahressteuer. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr. Besteht die Steuerpflicht nicht während des gesamten Kalenderjahres, ist Besteuerungszeitraum der Teil des Kalenderjahres, in dem die Steuerpflicht besteht. Ermittlungszeitraum ist gemäß § 4 Abs. 2 BlnZwStG derjenige Besteuerungszeitraum, für den die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln sind. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen findet erstmals für das Jahr des Beginns der Steuerpflicht und sodann für jedes dritte folgende Kalenderjahr statt. Die Ermittlung im Falle einer Änderung von Besteuerungsgrundlagen ist in § 4 Abs. 2 Satz 3 BlnZwStG geregelt.

22 Die Bemessungsgrundlage der Steuer ergibt sich aus § 5 BlnZwStG. Bei Mietwohnungen bemisst sich die Steuer nach Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift vorbehaltlich der in Abs. 3 geregelten Sonderfälle nach der aufgrund des Mietvertrages im Besteuerungszeitraum geschuldeten Nettokaltmiete, in anderen Fällen gemäß Abs. 2 nach dem Mietwert. Der Steuersatz beträgt nach § 6 BlnZwStG 5 % der Bemessungsgrundlage. Die Steuer entsteht nach § 7 BlnZwStG mit dem Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht für den Rest des laufenden Kalenderjahres. Im Übrigen entsteht die Steuer mit Beginn des Kalenderjahres, für das die Steuer festzusetzen ist. Der Steuerpflichtige hat gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 BlnZwStG für jeden Ermittlungszeitraum jeweils bis zum 31. Mai des Jahres, für das die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und darin die in § 8 Abs. 3 BlnZwStG vorgeschriebenen Angaben zu machen. Hat er die Zweitwohnung gemietet, muss er außerdem die in § 8 Abs. 2 BlnZwStG genannten Unterlagen beifügen. Das Finanzamt setzt nach § 9 Satz 1 BlnZwStG die Steuer für den jeweiligen Besteuerungszeitraum durch Bescheid fest.

23 Ausnahmen von der Zweitwohnungsteuer regelt § 2 Abs. 7 BlnZwStG. Nach Satz 1 Nr. 7 dieser Vorschrift fällt keine Zweitwohnungsteuer an für die Innehabung einer Wohnung, die von einer verheirateten oder in eingetragener Lebenspartnerschaft lebenden Person, die nicht dauernd getrennt von ihrem Ehe- oder Lebenspartner ist, aus beruflichen Gründen gehalten wird, wenn die gemeinsame Wohnung die Hauptwohnung ist und außerhalb des Landes Berlin liegt.

24 Nach dem Inhalt der gesetzlichen Regelungen ist die Zweitwohnungsteuer keine Warensteuer, durch die der Verbrauch vertretbarer Güter besteuert wird und die an den Übergang einer Sache aus der steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr anknüpft, sondern eine örtliche Aufwandsteuer gemäß Art. 105 Abs. 2a GG. Sie soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen besteuern, die im Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf neben der Hauptwohnung zum Ausdruck kommt (BVerfG-Beschluss vom 6. Dezember 1983 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, BStBl II 1984, 72, unter B.I.3.c). Der Bemessungsmaßstab ist nicht mengenbezogen, sondern richtet sich nach der vereinbarten Nettokaltmiete oder dem Mietwert, der nach den in § 5 Abs. 2 BlnZwStG bestimmten Regelungen zu ermitteln ist. Die Steuer ist auch nicht einem an einfacher und zügiger Massenbewältigung ausgerichteten Abfertigungsverfahren unterworfen, sondern wird für jede einzelne Zweitwohnung aufgrund einer vom Steuerpflichtigen abzugebenden Steuererklärung durch Steuerbescheid regelmäßig für ein Kalenderjahr festgesetzt. Die Besteuerungsgrundlagen werden im Regelfall nur alle drei Jahre ermittelt. Die Steuer ist ferner nicht auf Überwälzung auf Dritte angelegt und braucht vom Steuerpflichtigen nicht bei einer Preiskalkulation berücksichtigt zu werden. Es besteht demgemäß kein Grund, eine Änderung der

Steuerbescheide ohne Vorliegen besonderer verfahrensrechtlicher Voraussetzungen zuzulassen und die in § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bestimmte Verjährungsfrist von nur einem Jahr anzuwenden.

25 ee) Soweit in der vom Antragsteller angeführten Rechtsprechung (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 65, 325, BStBl II 1984, 72, unter B.I.3.) und Literatur (Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 3 AO Rz 69) angenommen wird, Aufwandsteuern wie etwa an das Halten eines Gegenstandes anknüpfende Steuern seien Verbrauchsteuern im weiteren Sinne, betrifft dies die allgemeine Einordnung der Aufwandsteuern in das Steuersystem und nicht die abgabenrechtliche Frage der Festsetzungsverjährung, die allein nach der Entstehungsgeschichte, der systematischen Stellung sowie dem Sinn und Zweck des § 169 Abs. 2 Satz 1 AO zu beurteilen ist.

26 Aus der vom Antragsteller zitierten übrigen Literatur folgt kein anderes Ergebnis. Jachmann (in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 105 Rz 55) definiert Verbrauchsteuern als Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten. Das besteuerte Gut muss --zumindest auch-- in unveränderter Form konsumierbar sein (potenzielle Verbrauchsfähigkeit). Ihre weiteren Ausführungen, nach denen örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern zu den Verbrauchsteuern gehören, beziehen sich auf Steuern mit regelmäßig mengenbezogenen Bemessungsmaßstäben. Der Bemessungsmaßstab bei der Zweitwohnungsteuer ist demgegenüber wertbezogen.

27 Seiler (in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 105 Rz 170) unterscheidet entgegen dem Vorbringen des Antragstellers zwischen örtlichen Verbrauchsteuern, die den Verbrauch konsumierbarer Güter mit einer zumeist indirekt wirkenden Steuer belasten, die typischerweise von ihrem Schuldner, in der Regel von einem Unternehmer, auf den privaten Konsumenten abgewälzt werden kann, und örtlichen Aufwandsteuern, die sonstige Formen privaten Aufwands zum Gegenstand haben, der durch das Halten oder Gebrauchen von Gütern oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen veranlasst sein und sowohl direkt als auch indirekt belastet werden kann.

28 Zu keinem anderen Ergebnis führt es auch, dass in der überwiegenden Zahl der Länder für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern eine Festsetzungsfrist von vier Jahren vorgeschrieben ist (vgl. Banniza in HHSp, § 169 AO Rz 9; Kruse in Tipke/ Kruse, a.a.O., Vor § 169 AO Rz 15). Diese landesrechtlichen Regelungen lassen nicht den Schluss zu, dass in den Ländern, in denen es keine derartigen Vorschriften gibt, örtliche Aufwandsteuern, die wie die Berliner Zweitwohnungsteuer nicht die Merkmale einer typischen Verbrauchsteuer erfüllen, als Verbrauchsteuer i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen sind.

29 b) Die in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorgesehene Anlaufhemmung ist ebenfalls anwendbar, wenn der Steuerpflichtige die Steuererklärung für die Zweitwohnungsteuer entgegen seiner Verpflichtung aus § 8 Abs. 1 Satz 1 BlnZwStG nicht oder nicht fristgerecht einreicht. Bei der Zweitwohnungsteuer handelt es sich ebenso wenig wie im Hinblick auf § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO um eine Verbrauchsteuer i.S. des § 170 Abs. 2 Satz 2 AO.

30 3. Es bestehen danach keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen für die Besteuerungszeiträume ab 2008. Da die vorgeschriebene Steuererklärung erst im Jahr 2014 abgegeben wurde, begann die vierjährige Festsetzungsfrist für die Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2008 nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2011 und endete mit Ablauf des Jahres 2015. Der Steuerbescheid vom 14. Juli 2015 ist somit vor Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen.

31 4. Ob das FA zu Recht für die Wohnung Nr. 19 für das Jahr 2007 Zweitwohnungsteuer festgesetzt hat, ist ernstlich zweifelhaft. Die Steuerfestsetzung wäre nur rechtmäßig, wenn eine leichtfertige Steuerverkürzung vorläge und die Festsetzungsfrist daher nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO fünf Jahre betrüge. Dies ist aber bei summarischer Prüfung nicht hinreichend sicher.

32 a) Ob eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt, bestimmt sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 AOAnwG i.V.m. §§ 370, 378 AO, da § 169 AO diesbezüglich keine Legaldefinition enthält.

33 aa) Hängt die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids von der Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) und somit vom Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung ab, müssen zur Rechtmäßigkeit des Bescheids die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 378 AO erfüllt sein (BFH-Urteil vom 3. März 2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 38, m.w.N.).

34 bb) Die im Steuerrecht vorkommenden Begriffe des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts sind dabei materiell-rechtlich wie im Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrecht zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 39, m.w.N.). Dagegen ist die Frage, ob die jeweiligen Tatbestandsmerkmale im Streitfall tatsächlich erfüllt

sind, nicht nach den Vorschriften der Strafprozessordnung, sondern nach den Verfahrensvorschriften der AO und der FGO zu prüfen, da es sich lediglich um eine Vorfrage im Rahmen der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids handelt. Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung trägt das Finanzamt, das sich darauf beruft (BFH-Urteile vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364, und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 39).

35 cc) Nach § 378 Abs. 1 Satz 1 AO handelt u.a. ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Steuern sind gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO namentlich dann i.S. des § 370 Abs. 1 AO verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. § 370 Abs. 4 AO gilt nach § 378 Abs. 1 Satz 2 AO bei der leichtfertigen Steuerverkürzung entsprechend. Eine leichtfertige Steuerverkürzung kann gemäß § 378 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auch darin liegen, dass die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch Steuern verkürzt werden. Bloße Untätigkeit schließt Leichtfertigkeit nicht ohne Weiteres aus (BFH-Urteile vom 19. Februar 2009 II R 49/07, BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, unter II.2.a, und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 43). Finanzbehörden sind die in § 6 Abs. 2 AO genannten Behörden (Hellmann in HHSp, § 370 AO Rz 89, 92).

36 dd) Leichtfertigkeit i.S. des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO bedeutet einen erheblichen Grad an Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspricht, aber im Gegensatz hierzu auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstellt. Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 44). Leichtfertig handelt somit, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist und dem sich danach aufdrängen muss, dass er dadurch Steuern verkürzt (BFH-Urteil vom 24. Juli 2014 V R 44/13, BFHE 246, 207, BStBl II 2014, 955, Rz 15, m.w.N.).

37 Hat der Steuerpflichtige die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen, so ist bei der Prüfung, ob Leichtfertigkeit gegeben ist, zu berücksichtigen, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten einschließlich der an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen. Zu beachten sind auch Ausbildung, Tätigkeit und Stellung des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile in BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, unter II.2.a, und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 45).

38 Für die Prüfung, ob die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung erfüllt sind, ist eine Gesamtbewertung des Verhaltens des Steuerpflichtigen erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 44).

39 b) Ob dem Antragsteller danach eine leichtfertige Steuerverkürzung zur Last liegt, ist ernstlich zweifelhaft und bedarf der Prüfung im Hauptsacheverfahren. Auf eine Verletzung der Meldepflichten nach §§ 11, 15 des Berliner Meldegesetzes wird das Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung entgegen der Ansicht des FG schon deshalb nicht gestützt werden können, weil die Meldebehörden (§ 1 des Gesetzes) keine Finanzbehörden i.S. des § 6 Abs. 2 AO sind. Die vom FG angeführte Mitwirkungspflicht nach § 135 Abs. 2 AO setzt voraus, dass eine Personenstands- und Betriebsaufnahme nach § 134 AO stattfindet (Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO-/FGO-Kommentar, § 135 AO Rz 1). Eine solche Personenstands- und Betriebsaufnahme kann nach § 134 Abs. 3 AO nur die Landesregierung oder die von ihr durch Rechtsverordnung dazu ermächtigte oberste Finanzbehörde durch Rechtsverordnung anordnen, die den Zeitpunkt der Erhebungen bestimmt (Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 134 Rz 12; Schallmoser in HHSp, § 134 AO Rz 18). Eine Personenstands- und Betriebsaufnahme ist seit Jahrzehnten nicht mehr durchgeführt worden (Schallmoser in HHSp, § 134 AO Rz 2; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., Vor § 134 AO Rz 2). Entgegen der Ansicht des FG handelt es sich somit bei § 135 Abs. 2 AO nicht um eine kraft Gesetzes bestehende und bei jeder melderechtlichen Anmeldung zu erfüllende Pflicht.

40 Ob der Antragsteller eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat, weil er die vorgeschriebene Steuererklärung zur Zweitwohnungsteuer nicht abgegeben hat, kann nach Aktenlage im summarischen Verfahren nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden und wird im Hauptsacheverfahren zu prüfen sein. Das FG ist auf diese Frage nicht eingegangen.

41 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de