

**GRUNDKURS DES STEUERRECHTS**

**Band 1**

Hans Helmschrott | Simone Grimm  
Thomas Scheel

# Abgabenordnung

17. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

## **Hinweis zum Urheberrecht:**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

**Dafür vielen Dank!**

## Abgabenordnung



Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

# Abgabenordnung

17., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

**Grimm:** Teile H–K, M–O, P–S

**Scheel:** Teile A–G, L, P–S

---

#### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

---

**Print:** ISBN 978-3-7910-3902-2      Bestell-Nr. 20196-0003

**ePDF:** ISBN 978-3-7910-5357-8      Bestell-Nr. 20196-0152

**ePUB:** ISBN 978-3-7910-5651-7      Bestell-Nr. 20196-0100

Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

#### **Abgabenordnung**

17. Auflage, Mai 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Produktmanagement: Ruth Kuonath

Lektorat: Jana Hartlaub

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

## Vorwort zur 17. Auflage

Das vorliegende Buch ist der erste Band der Reihe »Grundkurs des Steuerrechts«. Dies entspricht der besonderen Aufgabe der AO, die umfassend alle Einzelsteuergesetze ummantelt, wie sie in den weiteren Bänden des Grundkurses erläutert werden. Das Buch macht es sich zur Aufgabe, das Verfahrensrecht verständlich zu machen und dem Rechtsanwender die Scheu vor der Komplexität der Materie zu nehmen. Es wendet sich an Alle, die sich mit Steuerrecht befassen. Es begleitet diejenigen, die sich im Rahmen eines Studiums auf eine Prüfung vorbereiten (Bachelorstudiengang »Gehobener Dienst der Steuerverwaltung« (Bachelor of Laws – LL.B.) bzw. einem bachelor- oder master-Studium an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg o. ä. Es verhilft aber auch zum Erfolg bei der Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen, sowie bei der Fortbildungsprüfung (§ 54 BBiG) zum Steuerfachwirt/zur Steuerfachwirtin. Zudem wird für die Steuerberaterpraxis ersichtlich, welche Möglichkeiten und Gestaltungsvarianten auch gerade das Verfahrensrecht bereithält und wie mit den Mitteln der AO die Interessen der Mandantschaft im jeweiligen Verfahrensstand am besten gewahrt werden.

Zu diesem Zweck ist der Band als »Arbeitsbuch« ausgestaltet. Ein Schwerpunkt besteht darin, Sinn und Zweck der einzelnen Vorschrift wie auch den systematischen Gesamtzusammenhang so logisch zu erklären, dass angesichts des damit vermittelten Verständnisses ein »(Auswendig-)Lernen« weitgehend überflüssig wird. Zudem sind in den Text mehr als 80 Aufgaben eingestreut. Zur Kontrolle der vom Leser selbst gefundenen Lösungen dieser Aufgaben befindet sich am Ende des Buchs ein ausführlicher Lösungsteil. Im Teil Q befinden sich drei komplexe Klausurfälle, die dem Verlauf eines Steuerstudiums folgen und das Niveau einer Laufbahnprüfung, eines bachelor- oder master-Abschlusses bzw. der Beraterprüfung erreichen. Teil R enthält ausführliche Musterlösungen samt Korrekturpunktetabellen.

Die Änderungen der AO und ihrer Nebengesetze Stand 01.04.2022 sind bereits berücksichtigt, ebenfalls die aktuellen Richtlinien und die bis dahin ergangene Rechtsprechung.

Wir danken unseren Kollegen an der Hochschule Ludwigsburg und unseren Lesern für ihre Anregungen.

Ludwigsburg, im März 2022

Thomas Scheel, Simone Grimm



# Inhaltsverzeichnis

	Vorwort zur 17. Auflage .....	V
	Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
<b>Teil A Einleitung</b>		
<b>1</b>	<b>Systematische Stellung und Bedeutung der Abgabenordnung .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Aufbau der AO .....</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO .....</b>	<b>5</b>
<b>4</b>	<b>Einteilung der Steuern .....</b>	<b>7</b>
<b>5</b>	<b>Geltungsbereich der AO .....</b>	<b>8</b>
5.1	Übungsaufgaben zum Geltungsbereich der AO .....	9
5.2	Zusammenfassung .....	9
<b>Teil B Anwendung der Steuergesetze</b>		
<b>1</b>	<b>Begriff der Steuergesetze, § 4 AO .....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Anwendung der Steuergesetze .....</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>Wirtschaftliche Betrachtungsweise .....</b>	<b>12</b>
3.1	Zurechnung von Wirtschaftsgütern .....	12
3.2	Unwirksame Rechtsgeschäfte .....	14
3.3	Umfang und Grenzen rechtlicher Gestaltung .....	15
<b>Teil C Das Steuerrechtsverhältnis</b>		
<b>1</b>	<b>Inhalt .....</b>	<b>17</b>
<b>2</b>	<b>Steuerrechtsfähigkeit (Steuerfähigkeit) .....</b>	<b>18</b>
<b>3</b>	<b>Handlungsfähigkeit .....</b>	<b>19</b>
3.1	Handlungsfähigkeit natürlicher Personen .....	19
3.1.1	Geschäftsfähige Personen .....	19
3.1.2	Beschränkt geschäftsfähige Personen .....	19
3.1.3	Geschäftsunfähige Personen .....	20
3.1.4	Pflichten der gesetzlichen Vertreter und Vermögensverwalter .....	20
3.1.5	Maßnahmen trotz fehlender Handlungsfähigkeit .....	21
3.2	Handlungsfähigkeit juristischer Personen .....	22
<b>4</b>	<b>Das Steuerschuldverhältnis .....</b>	<b>23</b>
4.1	Steueranspruch, Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen .....	23
4.2	Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 38 AO .....	23
4.3	Vergütungs- und Erstattungsansprüche, § 37 Abs. 2 AO .....	25
<b>5</b>	<b>Besondere Formen der Beteiligung an einem Steuerschuldverhältnis .....</b>	<b>28</b>
5.1	Gesamtschuldner, § 44 AO .....	28
5.1.1	Folgen der Gesamtschuld .....	29
5.1.2	Erstattung von gesamtschuldnerisch geschuldeten Steuern .....	31
5.2	Gesamtrechtsnachfolge, § 45 AO .....	32
5.2.1	Bedeutung .....	32
5.2.2	Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge .....	33
5.3	Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen .....	34

## Teil D Der Verwaltungsakt

<b>1</b>	<b>Begriff des Steuerverwaltungsakts, § 118 AO</b> .....	37
1.1	Behördliche Maßnahmen .....	37
1.2	Einseitige hoheitliche Maßnahmen (öffentlich-rechtliche Maßnahmen) .....	38
1.3	Regelung mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen .....	38
1.4	Einzelfall .....	40
1.5	Sammel-VA .....	41
<b>2</b>	<b>Einteilung der Steuerverwaltungsakte</b> .....	<b>42</b>
2.1	Steuer- bzw. diesen gleichgestellte Bescheide und sonstige VA .....	42
2.2	Gebundene und Ermessensentscheidungen .....	43
2.3	Begünstigende und nicht begünstigende VA .....	46
2.4	Konstitutive und deklaratorische VA .....	46
<b>3</b>	<b>Wirksamkeitsvoraussetzungen eines VA</b> .....	<b>47</b>
3.1	Bestimmtheit des VA, § 119 AO .....	47
3.2	Form des VA .....	48
3.3	Begründung des VA .....	49
<b>4</b>	<b>Die Schritte zur Entstehung eines Steuer-VA</b> .....	<b>50</b>
<b>5</b>	<b>Bescheide</b> .....	<b>52</b>
5.1	Steuerbescheide .....	52
5.2	Mit der Steuerfestsetzung verbundene Verwaltungsakte .....	54
<b>6</b>	<b>Die Adressierung von Verwaltungsakten</b> .....	<b>55</b>
6.1	Allgemeines .....	55
6.2	Bestimmtheit der Adressierung .....	57
6.3	Adressierung und Bekanntgabe an Minderjährige .....	58
6.4	VA für juristische Personen (JP) .....	60
6.5	VA für Personengesellschaften und -gemeinschaften (Betriebssteuerbescheide und Gewerbesteuerbescheide) .....	60
6.6	Verwaltungsakte nach dem Tod eines Steuerpflichtigen .....	62
<b>7</b>	<b>Bekanntgabe von Verwaltungsakten</b> .....	<b>63</b>
7.1	Allgemeines .....	63
7.2	Bekanntgabeformen .....	64
7.2.1	Übermittlung an Bevollmächtigte, § 122 Abs. 1 Satz 3 AO .....	65
7.3	Zeitpunkt des Wirksamwerdens gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO .....	66
7.4	Öffentliche Bekanntgabe, § 122 Abs. 3, 4 AO .....	69
7.5	Zustellung, § 122 Abs. 5 AO .....	69
7.6	Bekanntgabe ins Ausland .....	70
7.7	Bekanntgabe- und Zustellungsmängel .....	71
<b>8</b>	<b>Zusammengefasste Bescheide</b> .....	<b>72</b>
8.1	Bescheide an Ehegatten/Lebenspartner .....	72
8.1.1	Adressierung .....	72
8.1.2	Bekanntgabe von Steuer- (und Feststellungsbescheiden) bei Ehegatten .....	73
8.2	Bescheide an Miterben .....	75
<b>9</b>	<b>Feststellungsverfahren</b> .....	<b>76</b>
9.1	Besteuerungsgrundlagen als eigener VA .....	76
9.2	Anzuwendende Vorschriften .....	77
9.3	Einheitliche Feststellung .....	78
9.4	Ausnahmen gem. § 180 Abs. 3 und Abs. 4 AO .....	79
9.5	Adressierung von Feststellungsbescheiden .....	79
9.6	Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden nach § 183 AO .....	80

9.6.1	Bekanntgabe bei »gestörter« Gemeinschaft bzw. Gesellschaft .....	81
9.7	Bindungswirkung .....	82
<b>10</b>	<b>Sonstige Grundlagenbescheide .....</b>	<b>82</b>
10.1	Steuermessbescheide, § 184 AO .....	82
10.2	Andere bindende Verwaltungsakte .....	83
<b>11</b>	<b>Fehlerhafte Verwaltungsakte .....</b>	<b>84</b>
11.1	Nichtige VA .....	86
11.2	Einfach rechtswidrige Fehler .....	88
11.3	Heilbare Verfahrensmängel .....	89
11.4	Wiedereinsetzung gem. § 126 Abs. 3 AO .....	90
11.5	Verfahrens- und Formfehler i. S. d. § 127 AO .....	91

### Teil E Zuständigkeit der Finanzbehörden

<b>1</b>	<b>Sachliche Zuständigkeit, § 16 AO .....</b>	<b>95</b>
<b>2</b>	<b>Örtliche Zuständigkeit, § 17 AO .....</b>	<b>97</b>
2.1	Einkommensteuer natürlicher Personen, § 19 AO .....	97
2.2	Körperschaftsteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, § 20 AO .....	99
2.3	Umsatzsteuer, § 21 AO .....	100
2.4	Zuständigkeit für die Realsteuermessbescheide, § 22 AO .....	100
2.5	Zuständigkeit bei sonstigen Steuerarten .....	101
2.6	Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen, § 18 AO .....	101
2.6.1	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO .....	101
2.6.2	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	101
2.6.3	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO .....	102
2.6.4	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO .....	103
2.7	Ersatzzuständigkeit, § 24 AO, und Zuständigkeit für unaufschiebbare Maßnahmen, § 29 AO .....	105
2.8	Mehrfache örtliche Zuständigkeit, § 25 AO .....	105
2.9	Zuständigkeitswechsel, § 26 AO .....	105
2.10	Zuständigkeitsvereinbarung, § 27 AO .....	106
2.11	Zuständigkeitsstreit, § 28 AO .....	106
2.12	Folgen von Mängeln in der örtlichen Zuständigkeit .....	106

### Teil F Fristen und Termine

<b>1</b>	<b>Termine .....</b>	<b>109</b>
<b>2</b>	<b>Fristen .....</b>	<b>110</b>
<b>3</b>	<b>Fristarten .....</b>	<b>111</b>
3.1	Gesetzliche und behördliche Fristen .....	111
3.2	Beginn- und Ereignisfristen .....	113
3.2.1	Beginnfristen .....	113
3.2.2	Ereignisfristen .....	114
<b>4</b>	<b>Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO .....</b>	<b>116</b>
4.1	Eigenes Verschulden .....	117
4.2	Verschulden von Vertreter oder Berater .....	118
4.3	Dauer der Verhinderung .....	120
4.4	Weiteres Vorgehen gem. § 110 Abs. 2 und 3 AO .....	120

## Teil G Besteuerungsverfahren

<b>1</b>	<b>Ermittlungsgrundsätze</b> .....	123
<b>2</b>	<b>Mitwirkungspflichten</b> .....	126
2.1	Anzeigepflichten .....	126
2.2	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....	126
2.3	Auskunfts- und Vorlagepflichten des Stpfl. ....	127
2.4	Mitwirkungspflichten Dritter .....	128
2.5	Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 AO .....	130
2.6	Sanktionsmöglichkeiten .....	130
2.7	Beweis- und Feststellungslastregeln .....	131
2.8	Schätzung .....	134
2.9	Tatsächliche Verständigung .....	135
<b>3</b>	<b>Die Erklärungspflicht, der Verspätungszuschlag und das Erzwingungsverfahren</b> ..	<b>135</b>
3.1	Erklärungspflicht .....	135
3.2	Festsetzung von Verspätungszuschlägen (VerspZ), § 152 AO .....	138
3.2.1	Ermessensfestsetzung gem. § 152 Abs. 1 AO .....	138
3.2.2	gebundene Entscheidung gem. § 152 Abs. 2 AO .....	139
3.2.3	Adressat des Verspätungszuschlags .....	140
3.2.4	Höhe des Verspätungszuschlags .....	140
3.2.5	Verfahren .....	140
3.3	Erzwingungsverfahren, §§ 328 ff. AO .....	141
3.4	Ermessen .....	141
<b>4</b>	<b>Festsetzung der Ansprüche</b> .....	<b>143</b>
4.1	Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung .....	144
4.2	Vorläufige Steuerfestsetzung .....	152

## Teil H Erhebungsverfahren

<b>1</b>	<b>Voraussetzungen für die Verwirklichung, § 218 AO</b> .....	<b>159</b>
<b>2</b>	<b>Fälligkeit, § 220 AO</b> .....	<b>159</b>
<b>3</b>	<b>Verschieben der Fälligkeit</b> .....	<b>163</b>
3.1	Überblick .....	163
3.2	Stundung, § 222 AO .....	164
3.2.1	Ermessensentscheidung bei erheblicher Härte .....	164
3.2.2	Ermessensentscheidung bei Gefährdung des Steueranspruchs durch die Stundung .....	166
3.2.3	Das Stundungsverfahren .....	166
<b>4</b>	<b>Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis</b> .....	<b>168</b>
4.1	Zahlung, §§ 224 f. AO .....	169
4.2	Aufrechnung, § 226 AO .....	170
4.2.1	Voraussetzungen .....	170
4.2.2	Aufrechnungserklärung und maßgeblicher Zeitpunkt für die Aufrechnungs- voraussetzungen .....	173
4.2.3	Wirkung der Aufrechnung .....	174
4.2.4	Hinweis auf den »Verrechnungsvertrag« .....	174
4.3	Billigkeitserlass, § 227 AO .....	175
4.4	Zahlungsverjährung, §§ 228 – 232 AO .....	178
4.4.1	Dauer der Zahlungsverjährungsfrist, § 228 Satz 2 AO .....	179
4.4.2	Beginn und Ende der Zahlungsverjährungsfrist, § 229 AO .....	180

4.4.3	Unterbrechung der Zahlungsverjährungsfrist, § 231 AO	181
4.5	Hinweis auf Verwirkung	185
<b>5</b>	<b>Zinsen, §§ 233 ff. AO</b>	<b>187</b>
5.1	Allgemeines	187
5.2	Berechnung und Festsetzung der Zinsen	189
5.2.1	Beschränkte Akzessorietät der Zinsen	192
5.2.2	Billigkeitserlass (§§ 163, 239, 227 AO) der Zinsen	192
5.2.3	Fälligkeit der Zinsen	194
5.3	Besonderheiten bei Stundungs- und Aussetzungszinsen, §§ 234, 237 AO	194
5.3.1	Stundungszinsen, § 234 AO	194
5.3.2	Aussetzungszinsen, § 237 AO	195
5.4	Besonderheiten bei Vollverzinsung, § 233a AO	197
<b>6</b>	<b>Säumniszuschlag (Sz), § 240 AO</b>	<b>202</b>
6.1	Allgemeines	202
6.2	Berechnung der Sz	204
6.3	Übersicht über die Unterschiede zwischen Sz und Zinsen	208
6.4	Übungsfälle zur Berechnung von Sz und Zinsen	208
6.5	Billigkeitserlass von Sz	209
<b>7</b>	<b>Abrechnungsbescheid</b>	<b>210</b>

## Teil I Das Rechtsbehelfsverfahren

<b>1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>211</b>
<b>2</b>	<b>Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs (Auszug)</b>	<b>212</b>
<b>3</b>	<b>Vorfragen vor der Zulässigkeitsprüfung</b>	<b>214</b>
3.1	Wie ist das Begehren des Antragstellers auszulegen?	214
3.1.1	Person des Antragstellers/Ef	214
3.1.2	Bestimmung des angegriffenen VA	214
3.1.3	Abgrenzung förmlicher Rechtsbehelf – Korrekturantrag – Steuererklärung	217
3.2	Zuständigkeit für die Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO)	218
<b>4</b>	<b>Statthaftigkeit des Einspruchs</b>	<b>219</b>
<b>5</b>	<b>Arten des Einspruchs</b>	<b>219</b>
5.1	(Normaler) Einspruch, § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO	219
5.2	Untätigkeitseinspruch (UE), § 347 Abs. 1 Satz 2 AO	221
<b>6</b>	<b>Form und (notwendiger) Inhalt der Rechtsbehelfe</b>	<b>222</b>
6.1	Form der Rechtsbehelfe, § 357 AO	222
6.2	Notwendiger Inhalt und Solleninhalt der Rechtsbehelfe, §§ 357, 350 AO	223
<b>7</b>	<b>Frist zur Einlegung des Einspruchs, §§ 355, 356 AO</b>	<b>224</b>
7.1	Monats- und Jahresfrist	224
7.2	Fristwahrung durch Einlegung bei der richtigen Anbringungsbehörde, § 357 Abs. 2 AO	226
<b>8</b>	<b>Schlüssige Geltendmachung der Beschwerde, § 350 AO</b>	<b>227</b>
<b>9</b>	<b>Rechtsbehelfsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden, § 352 AO</b>	<b>230</b>
9.1	Übersicht über die Anfechtungsbefugnis-Beschränkungen gem. § 352 AO	230
9.2	Einspruch für die Gesamtheit gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO	231
9.3	Einspruchsbefugnis für einzelne Beteiligte gem. § 352 Abs. 1 Nr. 2–5 AO	232
<b>10</b>	<b>Beachtung der Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren</b>	<b>234</b>
10.1	Befristung des nachträglichen Tatsachenvortrags (»Präklusionsrecht« des FA) gem. § 364b AO	235
10.2	Hinzuziehung zum Verfahren gem. § 360 AO	236

10.3	Wiederaufrollung des gesamten Falles und Verböserungsmöglichkeit gem. § 367 Abs. 2 AO .....	237
10.4	Korrektur- oder Ersetzungsbescheid während des Einspruchsverfahrens, §§ 132, 365 Abs. 3 AO .....	239
<b>11</b>	<b>Die Entscheidung über den Rechtsbehelf .....</b>	<b>240</b>
11.1	Einspruchsentscheidung, § 367 AO .....	240
11.2	Teil-Einspruchsentscheidung und Entscheidung durch Allgemeinverfügung, § 367 Abs. 2a, 2b AO .....	241
11.3	Erledigung durch Abhilfebescheid, § 367 Abs. 2 Satz 3 AO .....	242
<b>12</b>	<b>Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung (AdV), § 361 AO .....</b>	<b>243</b>
12.1	Verhältnis der AdV zur Stundung (§ 222 AO) .....	243
12.2	Voraussetzungen der AdV .....	243
12.3	Ermessenscharakter der AdV .....	245
12.4	Umfang der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung .....	246
12.5	Nebenbestimmungen im Aussetzungs-VA .....	247
12.6	AdV von Grundlagenbescheiden .....	247
12.7	Folgen der AdV .....	248

### Teil K Der Amtsträger und seine Pflichten

<b>1</b>	<b>Der Amtsträger, § 7 AO .....</b>	<b>251</b>
<b>2</b>	<b>Steuergeheimnis, § 30 AO .....</b>	<b>252</b>
2.1	Dem Steuergeheimnis unterliegender Personenkreis, § 30 Abs. 1 und 3 AO .....	252
2.2	Die Verletzungstatbestandsmerkmale, § 30 Abs. 2 AO .....	253
2.2.1	Personenbezogene Daten eines anderen, § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO .....	253
2.2.2	Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO .....	253
2.2.3	Art der Kenntniserlangung .....	254
2.2.4	Offenbaren oder Verwerten .....	255
2.2.5	Abrufen von EDV-Daten .....	255
2.3	Offenbarungs- und Verwertungsbefugnisse .....	256
2.4	Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses .....	261
<b>3</b>	<b>Der Angehörigenbegriff, § 15 AO .....</b>	<b>262</b>
3.1	Anwendungsbereich .....	262
3.2	Die Angehörigen im Einzelnen .....	262
<b>4</b>	<b>Die Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und sonstigen Personen .....</b>	<b>264</b>
4.1	Einführung .....	264
4.2	Ausschluss wegen § 82 AO .....	264
4.3	Die Folgen eines Verstoßes gegen § 82 Abs. 1 AO .....	266
4.4	Ausschluss wegen Besorgnis der Befangenheit, § 83 AO .....	266
4.5	Folgen bei Mitwirkung eines befangenen Amtsträgers .....	267

### Teil L Überblick über die Korrekturvorschriften

<b>1</b>	<b>Allgemeines, Systematik der Korrekturvorschriften .....</b>	<b>269</b>
<b>2</b>	<b>Berichtigung gem. § 129 AO .....</b>	<b>276</b>
2.1	Anwendungsbereich .....	276
2.2	Tatbestand .....	277
2.2.1	Ähnliche Unrichtigkeiten .....	277
2.2.2	Offenbare (ähnliche) Unrichtigkeiten .....	278
2.2.3	»Beim Erlass eines VA unterlaufener« Fehler .....	280

2.2.4	Berichtigung als Ermessens- oder als gebundene Entscheidung? .....	281
2.3	Umfang der Berichtigung .....	282
<b>3</b>	<b>Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO .....</b>	<b>283</b>
3.1	Anwendungsbereich .....	283
3.2	Systematik der §§ 130, 131 AO .....	283
<b>4</b>	<b>Aufhebung und Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen, § 164 Abs. 2, 3 AO .....</b>	<b>287</b>
<b>5</b>	<b>Aufhebung und Änderung von vorläufigen Festsetzungen, § 165 Abs. 2 AO .....</b>	<b>289</b>
5.1	Anwendung des § 177 AO .....	290
<b>6</b>	<b>Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden nach § 172 AO .....</b>	<b>290</b>
6.1	Anwendungsbereich und Bedeutung der Vorschrift .....	290
6.2	Antrag auf »schlichte« Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO .....	291
6.2.1	Voraussetzungen .....	291
6.2.2	Antrag auf »schlichte« Änderung oder Einspruch? .....	292
6.2.3	Mitberichtigung gem. § 177 AO .....	294
6.2.4	Antrag auf Änderung zulasten des Stpfl. ....	294
6.3	§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b, c AO .....	295
6.4	§ 172 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO; Änderungsantrag oder Klage? .....	295
<b>7</b>	<b>Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden wegen nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismitteln, § 173 AO .....</b>	<b>297</b>
7.1	Überblick über § 173 AO und Prüfungsschema .....	297
7.2	Die Korrekturvoraussetzungen im Einzelnen .....	297
7.2.1	Tatsachen .....	297
7.2.2	Beweismittel .....	300
7.2.3	Nachträgliches Bekanntwerden .....	300
7.2.4	Liegt § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO vor? .....	302
7.2.5	Besonderheiten bei § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO .....	305
7.2.6	Zusätzliche Voraussetzungen bei § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	305
7.2.6.1	Ursächlicher Zusammenhang gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO .....	308
7.2.6.2	Rechtserheblichkeit der Tatsache bzw. des Beweismittels .....	309
7.3	Änderungssperre nach einer Außenprüfung, § 173 Abs. 2 AO .....	311
7.4	Änderung oder Aufhebung nach § 173a AO .....	312
<b>8</b>	<b>Änderung oder Aufhebung widerstreitender Bescheide, § 174 AO .....</b>	<b>313</b>
8.1	Allgemeines .....	313
8.2	Einzelheiten zu § 174 Abs. 1–5 AO .....	316
<b>9</b>	<b>Änderung und Aufhebung von Bescheiden nach § 175 AO .....</b>	<b>319</b>
9.1	Automatische Folgeänderung, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO .....	319
9.2	Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO .....	322
9.3	Verständigungsvereinbarungen, § 175a AO .....	326
9.4	Datenübertragung durch Dritte Verständigungsvereinbarung, § 175b AO .....	326
<b>10</b>	<b>Vertrauensschutz bei Korrekturen von Bescheiden, § 176 AO .....</b>	<b>327</b>
<b>11</b>	<b>Mitberichtigung von materiellen Fehlern, § 177 AO .....</b>	<b>328</b>
11.1	Allgemeines: Prinzip, Anwendungsbereich, Begriff .....	328
11.2	Systematik des § 177 AO (Technik) .....	330
11.2.1	Wortlautmethode .....	330
11.2.2	Rahmenmethode .....	331

**Teil M Haftung im Steuerrecht**

<b>1</b>	<b>Der Begriff der Haftung</b> .....	<b>335</b>
<b>2</b>	<b>Vertragliche Haftung</b> .....	<b>337</b>
<b>3</b>	<b>Gesetzliche Haftung</b> .....	<b>337</b>
3.1	Haftung nach § 69 i. V. m. §§ 34, 35 AO .....	338
3.1.1	Steuerliche Hilfspersonen .....	338
3.1.2	Tatbestandsmerkmale der groben Pflichtverletzung .....	339
3.1.3	Schaden .....	340
3.1.4	Umfang der Haftung .....	343
3.1.5	Art der Haftung .....	343
3.2	Haftung gem. § 71 AO .....	343
3.3	Haftung gem. § 73 AO .....	345
3.4	Haftung gem. § 74 AO .....	346
3.4.1	Voraussetzungen der Haftung .....	346
3.4.2	Umfang der Haftung .....	347
3.4.3	Art der Haftung .....	347
3.5	Haftung gem. § 75 AO .....	348
3.5.1	Zweck und Voraussetzung der Haftung .....	348
3.5.2	Umfang der Haftung .....	350
3.5.3	Art der Haftung .....	351
3.6	Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers gem. § 42d EStG .....	351
<b>4</b>	<b>Haftung nach den gesetzlichen Tatbeständen des Zivilrechts</b> .....	<b>352</b>
<b>5</b>	<b>Geltendmachung der gesetzlichen steuerlichen Haftung</b> .....	<b>353</b>

**Teil N Die Außenprüfung**

<b>1</b>	<b>Allgemeines</b> .....	<b>357</b>
<b>2</b>	<b>Voraussetzungen der Ap</b> .....	<b>359</b>
<b>3</b>	<b>Umfang der Ap (§ 194 AO) und Prüfungsrythmus</b> .....	<b>362</b>
<b>4</b>	<b>Die Prüfungsanordnung</b> .....	<b>364</b>
<b>5</b>	<b>Vorbereitung und Durchführung der Ap</b> .....	<b>366</b>
<b>6</b>	<b>Rechtswegesystem bei Maßnahmen der Ap</b> .....	<b>372</b>
<b>7</b>	<b>Verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage nach Ap und tatsächliche Verständigung</b> .....	<b>374</b>
7.1	Verbindliche Auskunft .....	374
7.2	Verbindliche Zusagen nach Ap .....	376
7.3	Die tatsächliche Verständigung über das Vorliegen eines Sachverhalts .....	376

**Teil O Festsetzungsverjährung und Feststellungsverjährung**

<b>1</b>	<b>Allgemeines</b> .....	<b>381</b>
<b>2</b>	<b>Gegenstand der FVj (Anwendungsbereich der §§ 169 – 171 AO)</b> .....	<b>382</b>
<b>3</b>	<b>Beginn der Festsetzungs-Verjährungsfrist und der Feststellungs-Verjährungsfrist (§§ 170, 181 AO)</b> .....	<b>383</b>
3.1	Grundregel .....	383
3.2	Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, § 181 Abs. 3 Satz 2 AO in Fällen der Erklärungsspflicht) .....	384
3.3	Anlaufhemmung in § 170 Abs. 3 AO für die Korrektur von antragsbedingten Festsetzungen .....	385

3.4	Zusätzliche Anlaufhemmung in §§ 170 Abs. 4–6, 181 Abs. 3 AO .....	385
<b>4</b>	<b>Dauer der Verjährungsfrist (§ 169 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO) .....</b>	<b>386</b>
4.1	Übungsaufgaben zur Dauer der Verjährungsfrist .....	388
<b>5</b>	<b>Fristwahrung durch das FA (§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO) .....</b>	<b>389</b>
<b>6</b>	<b>Ablaufhemmungen (§ 171 AO und § 181 Abs. 5 AO) .....</b>	<b>390</b>
6.1	Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 1 AO (Höhere Gewalt) .....	391
6.2	§ 171 Abs. 2 AO (offenbare Unrichtigkeit gem. § 129 AO) .....	391
6.3	Antrag, Rechtsbehelf (§ 171 Abs. 3, 3a AO) .....	392
6.4	Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) .....	394
6.5	§ 171 Abs. 8 AO (vorläufiger Bescheid gem. § 165 AO) .....	398
6.6	§ 171 Abs. 10 AO (Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids) .....	398
6.7	Folgebefcheid noch nicht verjährt (§ 181 Abs. 5 AO) .....	401

### Teil P Lösungshinweise zu den Fällen

Lösung zu Fall 1 .....	406
Lösung zu Fall 2 .....	406
Lösung zu Fall 3 .....	406
Lösung zu Fall 4 .....	407
Lösung zu Fall 5 .....	407
Lösung zu Fall 6 .....	407
Lösung zu Fall 7 .....	407
Lösung zu Fall 8 .....	407
Lösung zu Fall 9 .....	408
Lösung zu Fall 10 .....	408
Lösung zu Fall 11 .....	408
Lösung zu Fall 12 .....	408
Lösung zu Fall 13 .....	409
Lösung zu Fall 14 .....	409
Lösung zu Fall 15 .....	409
Lösung zu Fall 16a .....	410
Lösung zu Fall 16b .....	410
Lösung zu Fall 17 .....	410
Lösung zu Fall 18 .....	411
Lösung zu Fall 19 .....	411
Lösung zu Fall 20 .....	412
Lösung zu Fall 21 .....	412
Lösung zu Fall 22 .....	413
Lösung zu Fall 23 .....	413
Lösung zu Fall 24 .....	413
Lösung zu Fall 25 .....	414
Lösung zu Fall 26 .....	414
Lösung zu Fall 27 .....	414
Lösung zu Fall 28 .....	414
Lösung zu Fall 29 .....	415
Lösung zu Fall 30 .....	416
Lösung zu Fall 31 .....	416
Lösung zu Fall 32 .....	416
Lösung zu Fall 33 .....	417
Lösung zu Fall 34 .....	417

Lösung zu Fall 35 .....	417
Lösung zu Fall 36 .....	417
Lösung zu Fall 37 .....	417
Lösung zu Fall 38 .....	418
Lösung zu Fall 39 .....	418
Lösung zu Fall 40 .....	420
Lösung zu Fall 41 .....	420
Lösung zu Fall 42 .....	420
Lösung zu Fall 43 .....	421
Lösung zu Fall 44 .....	421
Lösung zu Fall 45 .....	422
Lösung zu Fall 46 .....	422
Lösung zu Fall 47 .....	423
Lösung zu Fall 48 .....	423
Lösung zu Fall 49 .....	424
Lösung zu Fall 50 .....	424
Lösung zu Fall 51 .....	424
Lösung zu Fall 52 .....	425
Lösung zu Fall 53 .....	425
Lösung zu Fall 54 .....	426
Lösung zu Fall 55 .....	426
Lösung zu Fall 56 .....	427
Lösung zu Fall 57 .....	427
Lösung zu Fall 58 .....	427
Lösung zu Fall 59 .....	428
Lösung zu Fall 60 .....	429
Lösung zu Fall 61 .....	429
Lösung zu Fall 62 .....	431
Lösung zu Fall 63 .....	432
Lösung zu Fall 64 .....	432
Lösung zu Fall 65 .....	432
Lösung zu Fall 66 .....	433
Lösung zu Fall 67 .....	433
Lösung zu Fall 68 .....	433
Lösung zu Fall 69 .....	434
Lösung zu Fall 70 .....	434
Lösung zu Fall 71 .....	435
Lösung zu Fall 72 .....	435
Lösung zu Fall 73 .....	435
Lösung zu Fall 74 .....	436
Lösung zu Fall 75 .....	437
Lösung zu Fall 76 .....	437
Lösung zu Fall 77 .....	441
Lösung zu Fall 78 .....	441
Lösung zu Fall 79 .....	442
Lösung zu Fall 80 .....	442
Lösung zu Fall 81 .....	443
Lösung zu Fall 82 .....	444
Lösung zu Fall 83 .....	444
Lösung zu Fall 84 .....	445

---

Lösung zu Fall 85 .....	446
Lösung zu Fall 86 .....	447

### **Teil Q Komplexe Klausur-Übungsfälle**

Klausur 1 .....	451
Klausur 2 .....	454
Klausur 3 .....	456

### **Teil R Lösungshinweise zu den Übungs-Klausuren**

Klausur 1 .....	459
Klausur 2 .....	464
Klausur 3 .....	471

### **Teil S Anhänge**

Anhang 1 .....	481
Anhang 2 .....	483

Stichwortverzeichnis .....	485
----------------------------	-----



## Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort	EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Abschn.	Abschnitt		
Adv	Aussetzung der Vollziehung	EG AO	Einführungsgesetz zur AO
a. E.	am Ende	EG BGB	Einführungsgesetz zum BGB
AEAO	Anwendungserlass zur AO	ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
AfA	Absetzung für Abnutzung		
Alt.	Alternative	EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
AO	Abgabenordnung		
Ap	Außenprüfung	EStG	Einkommensteuergesetz
ASt	Antragsteller	EStH	Hinweise im Amtlichen ESt-Handbuch
Az	Aktenzeichen		
BaWü	Baden-Württemberg	EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
BewG	Bewertungsgesetz		
BFH	Bundesfinanzhof	evtl.	eventuell
BFHE	Entscheidungen des BFH (Sammlung)	EuGH	Europäischer Gerichtshof
		EW	Einheitswert
BFH GrS	Bundesfinanzhof, Großer Senat	f.	und folgende Seite
		FA	Finanzamt
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter BFH-Entscheidungen	FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
		ff.	fortfolgende
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	FG	Finanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt	FGO	Finanzgerichtsordnung
BGH	Bundesgerichtshof	FinAnw	Finanzanwärter
BMF	Bundesfinanzminister(ium) der Finanzen	FinMin	Landes-Finanzministerium
		FVG	Finanzverwaltungsgesetz
BnV	Betriebsnahe Veranlagung	FVj	Festsetzungsverjährung
Bp	Betriebsprüfung	GbR	Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts
BpO	Betriebsprüfungsordnung		
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz	GdPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen
BStBl	Bundessteuerblatt		
BVerfG	Bundesverfassungsgericht	gem.	gemäß
bzgl.	bezüglich	GewStG	Gewerbsteuergesetz
ca.	circa	GG	Grundgesetz
DA-NeuOrg	Dienstanweisung für die Neuorganisation der FÄ (BaWü)	ggf.	gegebenenfalls
		GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens
d. h.	das heißt		
DRiG	Deutsches Richtergesetz	GrESt	Grunderwerbsteuer
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)	GrSt	Grundsteuer
		GrStG	Grundsteuergesetz
EDV	Elektronische Datenverarbeitung	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
EE	Einspruchsentscheidung		
Ef	Einspruchsführer		

GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG	StDAV	Steuerdaten-Abrufverordnung
h. M.	herrschende Meinung	StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
HGB	Handelsgesetzbuch	StGB	Strafgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel	Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
i. e. S.	im engeren Sinn	StPO	Strafprozessordnung
i. H. v.	in Höhe von	StS	Steuersekretär
insbes.	insbesondere	StuV	Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung
InsO	Insolvenzverordnung	s. u.	siehe unten
InvZulG	Investitionszulagengesetz	Sz	Säumniszuschläge
i. R.	im Rahmen	Tz.	Textziffer
i. R. d.	im Rahmen des/der	u. a.	unter anderem
i. S. d.	im Sinne des	u. Ä.	und Ähnliches
i. S. v.	im Sinn von	UE	Untätigkeitseinspruch
i. V. m.	in Verbindung mit	u. E.	unseres Erachtens
i. w. S.	im weiteren Sinn	USTAE	USt-Anwendungserlass
JP	Juristische Person	UStG	Umsatzsteuergesetz
KapSt	Kapitalertragssteuer	UStZustV	Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung
KBV	Kleinbetragsverordnung	u. U.	unter Umständen
KfzStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz	VA	Verwaltungsakt
KiSt	Kirchensteuer	v. a.	vor allem
KM	Kontrollmitteilung	VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
KStDV	Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz	vgl.	vergleiche
KSt	Körperschaftsteuer	VermG	(5.) Vermögensbildungsgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz	VerspZ	Verspätungszuschlag
LSt	Lohnsteuer	VO	Verordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien	VollstrA	Vollstreckungsanweisung
MaßstG	Maßstäbengesetz	VStG	Vermögensteuergesetz
n. F.	neue Fassung	VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
Nr.	Nummer	VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
OFD	Oberfinanzdirektion	VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
PB	Prüfungsbericht	VZ	Veranlagungszeitraum
R	Richtlinie (EStR, UStR usw.)	WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
RAO	Reichsabgabenordnung	WRV	Weimarer Reichsverfassung
SB	Sachbearbeiter	z. B.	zum Beispiel
SGL	Sachgebietsleiter	ZÜV	zentrale Überwachungsstelle für USt-Voranmeldungen
s. o.	siehe oben		
sog.	so genannte(r)		
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz		
St	Steuer		
StAuskV	Steuerauskunfts-Verordnung		

## Teil A Einleitung

Wer sich mit Steuerrecht befasst, denkt regelmäßig an die Einzelsteuergesetze: Der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) begegnet man bei jedem Einkauf. Das Berufsleben bringt es mit sich, dass Einkommensteuer anfällt. Steuern sind für ein funktionierendes Gemeinwesen unabdingbar, insoweit besteht ein Konsens in der Gesellschaft. Kann ein Steuerzahler schon über die Verwendung der Steuern nicht mitentscheiden, misst er das bestehende Steuerrecht jedenfalls an zwei unverzichtbaren Elementen:

Werden seine bürgerlichen Rechte bei der Besteuerung beachtet und wird seine Steuer zutreffend festgesetzt?

Beide Vorgaben sind das Kernstück der Abgabenordnung. Ihre Aufgabe ist es, die nach den Einzelsteuergesetzen entstandene Steuer in einem rechtsstaatlich ausgewogenen Verfahren dem Fiskus zuzuführen. Naturgemäß gehen das Interesse des Fiskus an den Steuern und das Interesse des Bürgers auseinander. Aufgabe der AO ist es, diesen Interessenkonflikt bestmöglich zu schlichten – in jedem Verfahrensstadium werden die Rechte und Pflichten der am Besteuerungsverfahren beteiligten Partner in Einklang gebracht: Tatsächlich entspricht das Ergebnis der Besteuerung, also der Steuerbescheid, am ehesten der materiellen Rechtslage, wenn Bürger und Finanzverwaltung zusammenwirken. Einen loyalen Steuerbürger gewinnt man umso leichter, je mehr er an einem transparenten Besteuerungsverfahren gleichberechtigt mitwirken kann. So betrachtet stellt beispielsweise der Erlass eines Einkommensteuerbescheids das Ergebnis einer Vielzahl verfahrensrechtlicher Zwischenschritte dar: Im »Produkt« Steuerbescheid steckt eine Menge »Verfahrenstechnik« der AO.

### Beispiel

Gabriella Coltello wohnt in Tübingen und betreibt in Stuttgart einen Gewerbebetrieb. Sie fragt,

1. ob angesichts dieser Tätigkeit Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer anfallen. Die Lösung ergibt sich aus dem EStG, GewStG und UStG.

Dagegen sind viele damit verbundene, ganz praxisnahe Fragen in der AO geregelt, nämlich ob Frau Coltello

2. die erforderlichen Erklärungen beim FA Stuttgart abgeben muss oder beim FA an ihrem Wohnort in Tübingen (vgl. §§ 18, 19 AO),
3. bis wann die Erklärungen beim FA vorliegen müssen und welche Folgen eine verspätet abgegebene Erklärung mit sich bringt (vgl. §§ 149 Abs. 2, 152 AO),
4. ob das FA ihre Nachbarn oder Familienangehörigen nach ihren Einkommensverhältnissen aushorchen darf (vgl. § 93 Abs. 3 AO),
5. was passiert, wenn sie ihre Steuer nicht oder nicht pünktlich zahlen kann (vgl. §§ 222, 240 AO),
6. ob sie eine Steuer zahlen muss, die sie für überhöht hält und wie sie sich ggf. hiergegen wehren kann (vgl. §§ 347 ff. AO),
7. ob sie ins Gefängnis muss, wenn ihre Steuererklärung Fehler enthält (vgl. § 370 AO).

Weil sich diese Fragen auf jede denkbare Steuerart beziehen können, sind sie allgemein in der AO geregelt.

## 1 Systematische Stellung und Bedeutung der Abgabenordnung

Die heutige AO gilt im Wesentlichen seit 01.01.1977. Vorher galt die Reichsabgabenordnung (RAO); diese trat am 23.12.1919 in Kraft und ging zurück auf einen innerhalb nur weniger Monate geschaffenen Entwurf von Enno Becker, einem Richter.

Die AO gehört als Teil des Steuerrechts zum Verwaltungsrecht, das seinerseits einen Teil des Staatsrechts und damit des **Öffentlichen Rechts** darstellt. Öffentliches Recht ist der Teil des Rechts, in dem **Über- und Unterordnung** herrscht. Das heißt, der Staat kann Entscheidungen einseitig und verbindlich treffen und gegebenenfalls zwangsweise durchsetzen. Damit korrespondiert freilich nach rechtsstaatlichen Grundsätzen ein umfassendes und leicht handhabbares Rechtsbehelfsrecht für den Bürger.

Im Gegensatz zum Öffentlichen Recht steht das **Zivilrecht**. Dort herrscht **Gleichordnung**: Die Beteiligten stehen sich gleichberechtigt gegenüber; sie können daher den Umfang ihrer gegenseitigen Rechte und Pflichten weitgehend frei vereinbaren (Grundsatz der Privatautonomie).

### Beispiel

- a) Gabriella Coltello betreibt in Stuttgart einen Gewerbebetrieb. Anlässlich der Anschaffung ihrer Handelsware verhandelt sie mit dem Käufer: Es gelingt ihr, den Anschaffungspreis herabzusetzen. Außerdem darf sie 2 % Skonto abziehen, wenn sie innerhalb von zwei Wochen zahlt. Sind die Vereinbarungen wirksam?

**Lösung:** Verkäufer und Käufer stehen sich gleichberechtigt gegenüber. Wie im Zivilrecht üblich, können sie ihre Rechte und Pflichten aus dem Vertrag (§ 433 BGB) durch übereinstimmende Willenserklärungen frei vereinbaren; es gilt der Grundsatz der Privatautonomie. Die Vereinbarungen sind wirksam. Zahlt Frau Coltello rechtzeitig 98 % des vereinbarten Kaufpreises, erlischt der Kaufpreisanspruch vollständig.

- b) Mit ihrem Gewerbebetrieb erzielt Gabriella Coltello Einkünfte aus § 15 EStG (und unterliegt zusätzlich grundsätzlich der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer). In einem Schreiben an das FA kündigt sie an, dass sie die festgesetzte Einkommensteuer noch vor Fälligkeit, aber mit 2 % Skontoabzug zahlen werde. Ist eine solche Vereinbarung möglich?

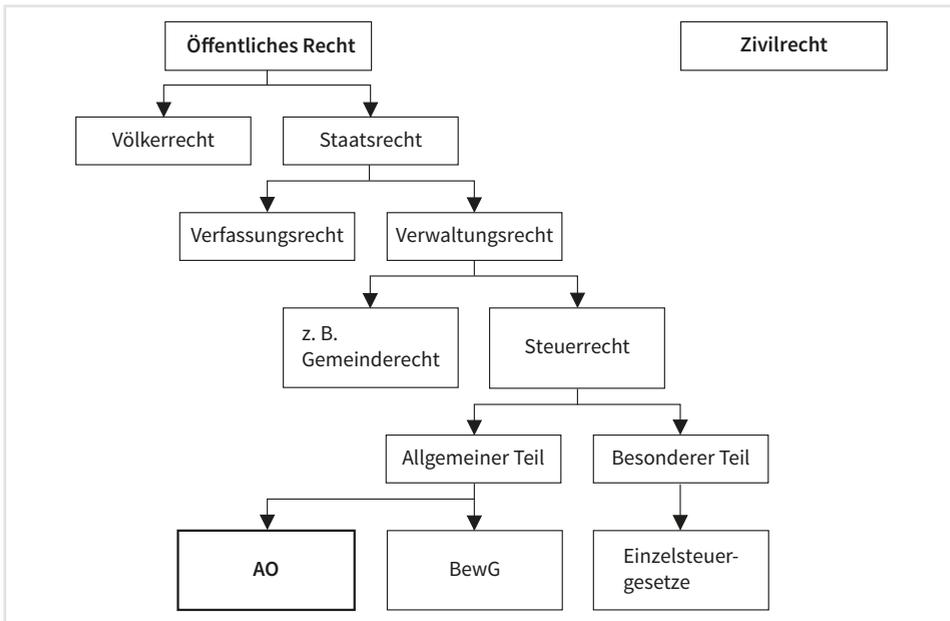
**Lösung:** Die Steuern entstehen in der gesetzlich festgelegten Höhe (§§ 38, 85 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG). Die Einkommensteuer wird kraft Gesetzes innerhalb eines Monats fällig (§ 220 Abs. 1 AO i. V. m. § 36 Abs. 4 EStG). Für einen Nachlass gibt es weder eine Rechtsgrundlage, noch kann er zwischen FA und Betroffenen ausgehandelt werden. Auch wer vor Fälligkeit zahlt, muss doch zwingend den Gesamtbetrag entrichten. Bleiben 2 % des Steuerbetrags rückständig, entstehen Säumniszuschläge (§ 240 AO).

Die AO bildet (zusammen mit dem Bewertungsgesetz) den **Allgemeinen Teil des Steuerrechts**. Das heißt, die AO enthält Bestimmungen, die gleichermaßen für alle oder doch einen großen Teil der Einzelsteuergesetze (wie das EStG, UStG, usw.) gelten. Man bezeichnet die AO auch als »Mantelgesetz« für die Einzelsteuergesetze.

Hieraus erklärt sich, dass die AO deutlich mehr Vorschriften enthält als ein Einzelsteuergesetz. Zugleich macht diese besondere Funktion die AO weitgehend unabhängig vom Einfluss tagespolitischer steuerlicher Lenkungs Vorschriften. Der Anwender der AO ist also

nicht ständig Gesetzesänderungen ausgesetzt, sondern um die Vertiefung seiner Kenntnisse bemüht.

Wenngleich sich die AO angesichts ihrer Fülle dem Rechtsanwender zunächst nur langsam erschließt, fasziniert sie mit zunehmendem Verständnis durch ihre feine Abstimmung des hoheitlich Zulässigen mit gegenläufigen Interessen des Steuerbürgers. In diesem Verhältnis wirkt die Verfassung durch Anforderungen aus Art. 1 und Art. 2 GG (Menschenwürde, Recht auf informationelle Selbstbestimmung), Prinzipien des Rechtsstaats (Art. 20 GG), in besonderem Maße auch aus der Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG).



Ein Mantelgesetz wie die AO hat den **Sinn**, die Einzelsteuergesetze von Bestimmungen zu entlasten, die sonst in jedem oder doch in den meisten Einzelsteuergesetzen wiederholt werden müssten. So müssen z. B. alle Steuerbescheide den Form- und Inhaltserfordernissen der §§ 157, 118 ff. AO entsprechen, egal, ob es sich um Est-, USt-, KSt-Bescheide usw. handelt. Kein Einzelsteuergesetz ist allein mit seinen eigenen Vorschriften anwendbar. Immer ist auch die AO zur Anwendung der Einzelsteuergesetze erforderlich.

### Beispiel

Das EStG bestimmt, wie hoch die Einkommensteuer festzusetzen ist. Aus der AO ergibt sich, in welcher Form die Festsetzung erfolgt (Steuerbescheid), bis wann die Festsetzung möglich ist (Festsetzungsverjährung), ob ausnahmsweise ein Erlass aus Billigkeitsgründen möglich ist, welcher Rechtsbehelf gegen die Festsetzung gegeben ist, u. a. m.

**Inhaltlich** besteht die AO großteils aus **Verfahrensregeln**. Hierzu gehören z. B. die Zuständigkeitsvorschriften in §§ 16 ff. AO und die Regelungen zum Zusammenwirken von Verwaltung und Steuerpflichtigem zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Das FA ist gemäß § 88

AO verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Der Steuerpflichtige muss freilich gemäß § 90 AO mitwirken.

### Beispiel

Gabriella Coltello muss gem. § 138 Abs. 1 Satz 1 AO bei der Stadtverwaltung Stuttgart anmelden, dass sie einen Gewerbebetrieb eröffnet. Sie kann dies gem. § 138 Abs. 1a AO auch bei dem für die Umsatzsteuer zuständigen FA tun.

Ihren für die Einkommensteuer maßgeblichen Gewinn aus Gewerbebetrieb muss sie durch Buchführung nach §§ 140 ff. AO i. V. m. § 5 EStG ermitteln.

Zuletzt ergibt sich im Rahmen der Mitwirkung eine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, §§ 149 ff. AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen.

Daneben gibt es auch materiell-rechtliche Regelungen in der AO. Materiell-rechtlich sind Regelungen dann, wenn sie das Entstehen, die Veränderung oder das Erlöschen von Ansprüchen betreffen. Häufig enthalten die Bestimmungen der AO materiell-rechtliche und gleichzeitig verfahrensrechtliche Bestandteile.

### Beispiel

Die Regelung in § 47 AO über die Erlöschensgründe ist im Grundsatz materiell-rechtlich. In den einzelnen Erlöschensgründen sind aber auch verfahrensrechtliche Regelungen enthalten, z. B. die Fristenregelungen in §§ 228 Satz 2, 229–231 AO für den Erlöschensgrund »Zahlungsverjährung«.

Aber auch **Definitionen** sind in der AO enthalten.

Die Rolle von Verwaltungsrichtlinien übernimmt der vom Bundesminister der Finanzen erlassene Anwendungserlass. Der »AEAO« enthält zahlreiche Auslegungs- und Anwendungsregeln im Sinne eines Kommentars, die freilich nur für die Verwaltung verbindlich sind.

### Beispiel

Die italienische Staatsbürgerin Gabriella Coltello handelt mit hochwertigen Gartenmöbeln. Diese Möbel hatte sie zunächst nur auf einer Fachmesse in Stuttgart angeboten und die Bestellungen von ihrem ursprünglichen Unternehmen im italienischen San Remo aus erledigt. Im Mai 10 hatte sie dann eine kleinere Lagerhalle am Ortsrand von Stuttgart angemietet und in Tübingen eine 1-Zimmer-Bleibe bezogen.

**Lösung:** Frau Coltello ist nach § 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Für das Tatbestandsmerkmal »**Wohnsitz**« gilt die verfahrensrechtliche Regelung des § 8 AO. Dass auch eine bescheidene Bleibe diese Voraussetzung erfüllt, ist in AEAO § 8 Nr. 3 nachzulesen.

## 2 Aufbau der AO

Wer sich mit der AO befasst, hat naturgemäß Schwierigkeiten, die Rechtsgrundlage zur Lösung verfahrensrechtlicher Fragen aus dem systematischen Zusammenhang innerhalb der AO herauszufiltern. Das Inhaltsverzeichnis der AO vermittelt dafür eine erste Groborientierung. Sie folgt gewissermaßen dem Besteuerungsverfahren:

§§ 1 – 68 AO befassen sich mit einleitenden und zumeist **definitiven** Vorschriften; eine Sonderstellung nehmen die Regelungen zu Steuergeheimnis und Informationsaustausch (§§ 30 – 32 AO) ein.

Aus §§ 85 ff. AO folgt die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA (**Ermittlungsverfahren**). In diesem Zusammenhang ergibt sich das Recht des **Verwaltungsakts** gemäß §§ 118 ff. AO. Der VA steht im Mittelpunkt der AO. Die Ermittlungspflicht des FA wird ergänzt durch die v. a. nach §§ 140 ff. AO bestehenden Mitwirkungspflichten des Stpfl.

Dieses Zusammenwirken von Finanzbehörde und Bürger mündet am häufigsten in eine **Steuerfestsetzung**. Demgemäß schließen sich die Regelungen der §§ 155 – 177 AO an (Festsetzungsverfahren); dabei bilden die Regelungen zur **Änderung** eines Bescheids (§§ 172 ff. AO) und zur Festsetzungs**verjährung** (§§ 169 ff. AO) in Theorie und Praxis wichtige Prüfungsfelder.

Hat das FA eine Entscheidung getroffen, muss sie befolgt werden. Dies ist im **Erhebungsverfahren** in den §§ 218 ff. AO geregelt. Die zwangsweise Durchsetzung im **Vollstreckungsverfahren** bestimmt sich nach §§ 249 ff. AO.

Das **Rechtsbehelfsrecht** in §§ 347 ff. AO stellt das in einem modernen Rechtsstaat notwendige Gegengewicht dafür dar, dass ein vom Hoheitsträger erlassener (auch rechtswidriger) VA zunächst verbindlich wird (§ 124 Abs. 1 AO).

Strafrecht gemäß §§ 369 ff. und Ordnungswidrigkeiten gemäß §§ 377 ff. AO schließen als Spezialregelungen die AO ab.

## 3 Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO

Der Oberbegriff »Abgaben« fasst Steuern, Gebühren und Beiträge zusammen.

Aus der gesetzlichen Begriffsbestimmung für die **Steuern** in § 3 Abs. 1 AO ergeben sich **fünf Tatbestandsmerkmale**.

Steuern sind

1. **Geldleistungen**, einmalige oder laufende, die
2. **ohne** (unmittelbare) **Gegenleistung** für eine besondere Leistung zu sein,
3. von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen**
4. **zur Erzielung von Einnahmen** als Haupt- oder Nebenzweck
5. (allen ..., bei denen der Tatbestand zutrifft) **auferlegt** sind.

### Zu 1. Geldleistungen: Steuerschulden sind Geldschulden.

Sach- und Dienstleistungspflichten sind keine Steuern. Dagegen sind beispielsweise Zölle Geldleistungspflichten; sie gehören daher zu den Steuern, § 3 Abs. 1 Satz 2 AO. Der ab 1995 erhobene Solidaritätszuschlag ist eine »Ergänzungsabgabe« (§ 1 SolZG) und damit eine Steuer (»Zuschlagsteuer«).

## Zu 2. Ohne (unmittelbare) Gegenleistung:

Steuern ermöglichen dem Staat, seine allgemeinen Aufgaben zu erfüllen.

**Gebühren** sind dagegen Gegenleistungen für bestimmte, tatsächlich in Anspruch genommene Leistungen der Verwaltung.

### Beispiel

Gemäß § 89 Abs. 3 AO erhebt das FA Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Die Erteilung der Auskunft ist eine besondere Leistung außerhalb der eigentlichen Besteuerungsaufgaben.

**Beiträge** stehen systematisch zwischen Gebühren und Steuern. Sie stellen die Gegenleistung für eine nur angebotene Leistung dar, egal ob die Leistung tatsächlich in Anspruch genommen wurde oder wird.

### Beispiel

- a) Sozialversicherungsbeiträge, Kurtaxe, Anliegerbeiträge nach dem Bundesbaugesetz.
- b) Beiträge zahlen auch Mitglieder der IHK, Handwerks-, Steuerberaterkammer usw.

## Zu 3. Öffentlich-rechtliches Gemeinwesen:

Dies sind **Gebietskörperschaften** (Bund, Länder, Regierungsbezirke, Landkreise, Gemeinden), aber auch bestimmte **Religionsgemeinschaften**, die vom Staat als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkannt sind und damit das Recht zur Steuererhebung haben, Art. 140 GG, Art. 137 WRV.

## Zu 4. Zur Erzielung von Einnahmen:

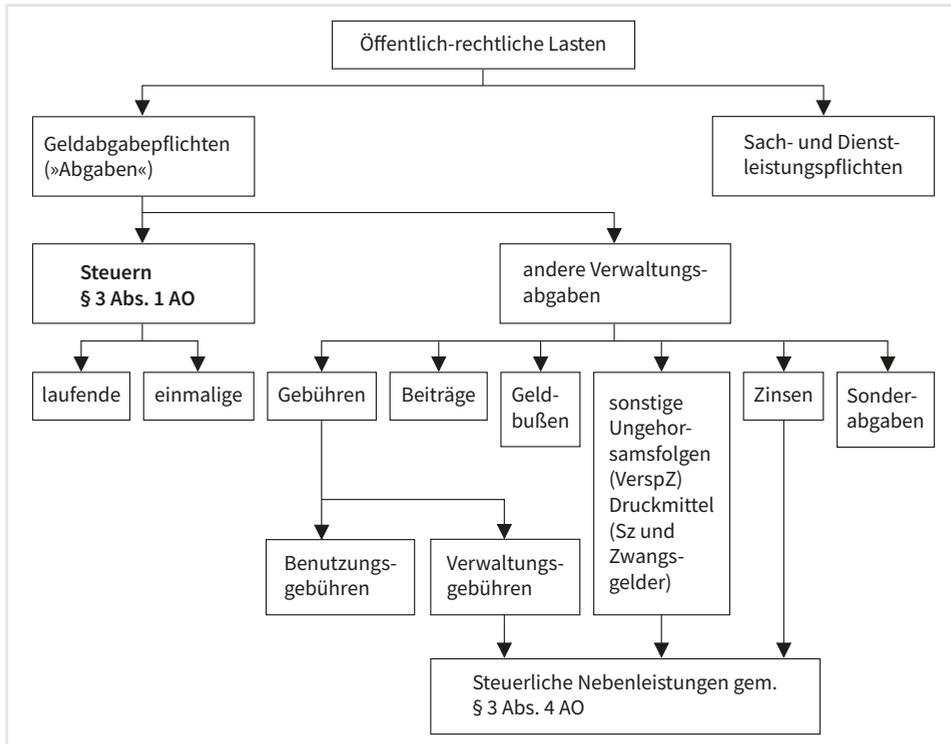
Hauptzweck der Steuer ist, dem Haushalt von Bund, Ländern und Gemeinden Mittel zuzuführen. Weiterer Zweck kann z. B. sein, die Konjunktur zu beleben, die Wirtschaft zu fördern, o. Ä.

## Zu 5. Hoheitliche Auferlegung

Steuern sind Geldforderungen des **öffentlichen** Rechts, in dem **Über- und Unterordnungsverhältnisse** herrschen. Der Stpfl. kann sich der Steuerschuld nicht entziehen, wenn er – vielleicht unwissentlich – einen Steuertatbestand erfüllt hat. Umgekehrt kann z. B. eine Spende an die Gemeinde niemals eine Steuer sein, auch wenn sich alle Gemeindebürger an der Spendenaktion beteiligen, weil die Zahlung freiwillig erfolgt.

Das Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen der Finanzverwaltung und dem Stpfl. wirkt sich nicht nur dahingehend aus, dass das FA die Steuerforderungen einseitig festsetzt, sondern dass es sie auch durch eigene, **amtsangehörige** Vollziehungsbeamte durchsetzen kann, die z. B. Wertgegenstände des Vollstreckungsschuldners pfänden.

Der Verankerung im öffentlichen Recht entspricht es, dass die Steuern gesetzmäßig und gleichmäßig festgesetzt werden. (Nur) wenn ein steuerlicher Tatbestand verwirklicht wird, ist eine Steuer bzw. die zutreffende Steuer festzusetzen, vgl. § 85 AO.



Gemäß § 3 Abs. 3 AO zählen zu den Steuern auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 4 Nr. 10 und 11 Zollkodex.

### Fälle 1 – 2

**Fall 1a:** Ist die nach § 89 Abs. 3 AO festgesetzte Gebühr für eine die Einkommensteuer betreffende Auskunft einkommensteuerlich abzugsfähig? Lesen Sie § 12 Nr. 3 EStG.

**Fall 1b:** Können Zwangsgelder (§ 329 AO) unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) festgesetzt werden?

**Fall 2a:** Kann das FA für Stundungszinsen (§ 234 AO), die es ebenfalls gestundet hat (§ 222 AO), Zinseszinsen verlangen? Lesen Sie § 233 Satz 2 AO!

**Fall 2b:** Der Stpfl. hat den ihm gegenüber festgesetzten Verspätungszuschlag (§ 152 AO) nicht rechtzeitig bezahlt. Entstehen insoweit Säumniszuschläge (§ 240 AO)?

Die Lösungen zu den Aufgaben finden Sie in Teil P Lösungshinweise zu den Fällen.

## 4 Einteilung der Steuern

Wer sich wissenschaftlich mit Steuern befasst, sollte sich im »Dickicht« der Steuerarten zurechtfinden. Gelegentlich stellen sich aber auch konkrete Fragen. Was versteht man unter »Betriebssteuern« im Sinn von §§ 74, 75 AO oder unter »Verbrauchssteuer« im Sinn von § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO?

Es gibt eine Vielzahl von Einteilungsmöglichkeiten für Steuern. Zu den Einzelheiten vgl. Band 6, Staatsrecht und Steuerrecht.

### Beispiel

Frau Coltello fragt, ob sie Steuern, die in ihrem Gewerbebetrieb anfallen, als gewinn-schmälernde Aufwendungen in der Steuererklärung absetzen kann. Konkret geht es ihr um die ESt und die Kfz-Steuer für den Lieferwagen. Außerdem will sie wissen, wann eine etwaige USt verjährt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) und ob sie eventuell für rückständige Gewerbesteuer haftet, wenn sie den Konkurrenzbetrieb übernimmt (§ 75 AO).

**Lösung:** Die Kfz-Steuer kann gem. § 4 Abs. 4 EStG gewinnwirksam als Betriebsausgabe angesetzt werden. Für die ESt enthält § 12 Nr. 3 EStG dagegen ein Abzugsverbot. Sie gehört zu den Personensteuern.

Die USt ist keine Verbrauchsteuer i. S. v. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO und verjährt daher »normal« gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nach vier Jahren. Die Haftung nach § 75 AO erstreckt sich auf rückständige Betriebssteuer des Veräußerers: Dazu gehört auch die GewSt, da Besteuerungsobjekt gerade der »Betrieb« ist.

## 5 Geltungsbereich der AO

Der **sachliche** Geltungsbereich erstreckt sich

- a) gemäß § 1 Abs. 1 AO:
  - auf alle **Steuern** (§ 3 Abs. 1 AO) und Steuervergütungen,
  - die durch **Bundesrecht** (oder Recht der Europäischen Gemeinschaften) geregelt sind,
  - soweit sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.
- b) **gemäß § 1 Abs. 2 AO** auf die **Realsteuern** (§ 3 Abs. 2 AO).  
Soweit die Realsteuern (Gewerbesteuer, Grundsteuer) von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, ist die AO nach § 1 Abs. 1 AO in vollem Umfang anzuwenden.  
Soweit diese Steuern jedoch von den Gemeinden verwaltet werden, findet die AO nur mit jenen Bestimmungen Anwendung, die in **§ 1 Abs. 2 AO abschließend aufgezählt sind**. (Bei den Realsteuern erlassen die FÄ den sog. Messbescheid (§ 184 AO), an den die Gemeinden gebunden sind. Inhalt des Messbescheids ist die Festsetzung eines Messbetrags. Die Gemeinde multipliziert den Messbetrag mit ihrem durch Gemeindegliederung festgelegten Hebesatz (Prozentsatz) und setzt die so errechnete Realsteuer dann durch Steuerbescheid fest. In einigen Bundesländern ist die Festsetzung und Erhebung der GewSt ebenfalls dem FA übertragen.)
- c) **gemäß § 1 Abs. 3 AO** erfolgt eine Anwendung der AO entsprechend auf die **steuerlichen Nebenleistungen** (§ 3 Abs. 4 AO), eingeschränkt durch Satz 2.  
Auf **landesgesetzlich geregelte Steuern** ist die AO anwendbar, soweit dies in den Anwendungsgesetzen der Länder vorgesehen ist (z. B. in den Kommunalabgabengesetzen oder landesgesetzlichen Verweisen auf die AO).

Die AO gilt im **Inland**. Ob sie darüber hinaus Anwendung findet, bestimmt sich nach dem Anwendungsbereich des Einzelsteuergesetzes, zu dessen Durchsetzung sie jeweils dient.

**Beispiel**

Die AO ist anwendbar, wenn es sich um die deutsche Einkommensbesteuerung unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtiger Personen handelt, § 1 EStG.

**5.1 Übungsaufgaben zum Geltungsbereich der AO****Fälle 3 – 6**

Entscheiden Sie die folgenden Fragen **nach § 1 AO**:

**Fall 3a:** Kann der Stpfl. den Gewerbesteuermessbescheid eines Finanzamts (§ 14 GewStG, § 184 Abs. 1 AO) mit Einspruch angreifen, d. h. sind die §§ 347 ff. AO auf einen Gewerbesteuermessbescheid anwendbar?

**Fall 3b:** Ist ein Einspruch gegen den Gewerbesteuerbescheid der Stadt (§ 16 GewStG) gegeben?

**Fall 3c:** Sind die Beamten des Stadtsteueramts beim Erlass des Grundsteuer- (GrSt-) Bescheids an das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO gebunden?

**Fall 4:** Ist ein Einspruch gegen die vom Finanzamt (FA) vorgenommene Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO) zusammen mit dem GewSt-Messbescheid gegeben?

**Fall 5:** Frau Coltello erwarb ein Konkurrenzunternehmen. Sie erhält vom FA einen Haftungsbescheid gem. § 75 AO. Hiernach soll sie für rückständige ESt des (früheren) Konkurrenten haften. Zurecht?

**Fall 6:** Zur Finanzierung eines weiteren Euro-Rettungsschirms wird ein Gesetzentwurf diskutiert, wonach das Grundsteueraufkommen dem Bund und nicht mehr den Gemeinden zufließen soll. Was halten Sie davon?

**5.2 Zusammenfassung**

Das Steuerrecht setzt sich zusammen aus den vielen Einzelsteuergesetzen (EStG, UStG u. a.), dem Bewertungsrecht und der AO. Die AO regelt insbesondere das öffentlich-rechtliche Verfahren, in dem Stpfl. und FA zusammenwirken, damit der Fiskus die ihm nach dem Einzelsteuergesetz zustehende Steuer vereinnahmen kann.



## Teil B Anwendung der Steuergesetze

### 1 Begriff der Steuergesetze, § 4 AO

Der aus dem Steuerbegriff (§ 3 Abs. 1 AO), aus § 85 AO und dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 3, 20, 28 GG) abgeleitete Grundsatz der **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung** bestimmt, dass die Besteuerung nur aufgrund eines **Gesetzes** zulässig ist. Gesetz in diesem Sinne ist gem. § 4 AO jede Rechtsnorm.

**Rechtsnormen** sind **generelle** und **abstrakte** Anordnungen von Rechtsfolgen, die eintreten, wenn ein bestimmter Tatbestand erfüllt ist. Im Gegensatz hierzu stehen konkret-individuelle Entscheidungen. Sie regeln, was im Einzelfall zu tun ist.

#### Beispiel

- a) Jede natürliche Person mit Wohnsitz im Inland unterliegt der Einkommensteuer. § 1 EStG gilt unter diesen Voraussetzungen für »jedermann«, ist also eine Rechtsnorm.
- b) Das FA Stuttgart setzt die ESt 15 von Gabriella Coltello in Höhe 50 000 € fest. Eine bestimmte Behörde trifft hier eine einzelne Entscheidung in Bezug auf Fr. Coltello; sie erlässt dazu einen Verwaltungsakt (§ 118 AO).

Auch in der AO gilt der **Grundsatz von Treu und Glauben**. Die gesamte Rechtsordnung steht unter der Vorgabe, dass auf die berechtigten Interessen eines anderen Beteiligten Rücksicht genommen werden muss.

#### Beispiel

Erklärungen des FA und auch des Stpfl. werden nach den in der gesamten Rechtsordnung zu beachtenden Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB ausgelegt: Für die Auslegung eines VA des FA ist maßgeblich, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Andererseits legt das FA ein (fristgerecht) eingelegtes Schreiben als Einspruch aus (§§ 347 ff. AO), wenn der Stpfl. hierin seine Unzufriedenheit mit dem an ihn ergangenen VA ausdrückt.

#### Hinweis

**Keine Rechtsnormen** sind Gerichtsentscheidungen. Dasselbe gilt für die allgemeinen **Verwaltungsanweisungen** (Verwaltungsrichtlinien, AEAO, EStR usw.): Sie binden als allgemeine Weisungen vorgesetzter Behörden die nachgeordneten Behörden, aber weder den Bürger noch die Gerichte.

## 2 Anwendung der Steuergesetze

Grundsätzlich ergeben sich keine Besonderheiten. Immer dann, wenn ein Sachverhalt die Voraussetzungen einer Vorschrift (Norm) erfüllt, setzen FA bzw. Bürger auch die Rechtsfolge um. Diesen Vorgang nennt man »Subsumtion«.

### Subsumtionstechnik

1. Der maßgebliche Sachverhalt wird ermittelt.

#### Beispiel

Gabriella Coltello eröffnet einen Laden.

2. Eine in Betracht kommende Rechtsnorm wird ermittelt und der Sachverhalt unter diese Rechtsnorm untergeordnet (»Subsumtion«).

#### Beispiel

Angesichts der Eröffnung ihres Ladens ist davon auszugehen, dass Frau Coltello solche Einkünfte erzielt, die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG beschrieben werden.

3. Sind die Tatbestandsmerkmale einer bestimmten Vorschrift erfüllt, ergeben sich aus ihr auch die Rechtsfolgen – damit ist die konkrete Problemstellung gelöst.

#### Beispiel

Weil die Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt sind, erzielt Frau Coltello Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterliegt damit gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG der (sachlichen) ESt-Pflicht. Außerdem erfüllt sie die Voraussetzungen von § 138 Abs. 1 Satz 1 AO und muss daher die Betriebseröffnung der Gemeinde mitteilen, die im Anschluss auch das FA informiert.

## 3 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Eine Besonderheit bei der Anwendung und Auslegung gerade von steuerlichen Vorschriften besteht darin, dass deren Verständnis von der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt ist. Dies führt teilweise zu vom Zivilrecht abweichenden Überlegungen.

### 3.1 Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Regelmäßig knüpft auch das Steuerrecht an die Regelungen im Zivilrecht an. Wirtschaftsgüter sind also dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO).

#### Beispiel

Frau Coltello kauft sich eine Ladenkasse. Wie sind die zivilrechtlichen und steuerlichen Folgen?

Frau Coltello zahlt den Kaufpreis (§ 433 BGB) und wird auch Eigentümerin der Kasse (§ 929 BGB). Dementsprechend kann sie den Kaufpreis gem. § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe bei der Ermittlung ihrer Einkommensteuer und die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer berücksichtigen (§ 15 UStG).

Ausnahmsweise führt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einer abweichenden Wertung im Steuerrecht; maßgebend ist dann das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Das wirtschaftliche Eigentum geht somit dem rechtlichen Eigentum bei der Zurechnung vor. Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer den rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts regelmäßig von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). In der Praxis trifft man einen solchen Sachverhalt häufig dann an, wenn Nutzen und Lasten an einem Grundstück früher auf den Erwerber übergehen als das Eigentum nach §§ 873, 925 BGB, vgl. BFH/NV vom 23.02.2021 – II R 44/17.

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO sind kraft Gesetzes wirtschaftliche Eigentümer: Der Treugeber in Treuhandverhältnissen (vgl. BFH/NV vom 23.02.2021 – II R 22/19), der Sicherungsgeber bei der Sicherungsübereignung und der Eigenbesitzer (§ 872 BGB).

### Beispiel

Im laufenden Beispiel hat Gabriella Coltello

- a) bei ihrer Bank ein Darlehen aufgenommen und der Bank ihr Warenlager zur Sicherheit übereignet (§§ 929, 930 BGB) und
- b) für ihren Betrieb ein Lieferfahrzeug gekauft. Der Fahrzeugverkäufer behält sich bis zur vollständigen Zahlung das Eigentum vor (§ 449 BGB).

**Lösung:** Sie ergibt sich aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO.

- a) Zivilrechtlich erhält die Bank das (Voll)Eigentum am Warenlager. Wirtschaftlich gesehen verbleibt die Verfügungs- bzw. Einwirkungsmacht jedoch bei Frau Coltello. Die Sicherungsübereignung wurde nur deshalb gewählt, weil es zivilrechtlich kein besitzloses Pfandrecht an beweglichen Sachen gibt (§ 1205 BGB). Die Bank erhält durch die Sicherungsübereignung also zivilrechtlich mehr als von den Vertragsbeteiligten wirtschaftlich gewollt ist. Das Warenlager ist daher weiterhin Frau Coltello zuzurechnen. Sie bilanziert die Waren im Rahmen der Buchführung zur Ermittlung ihres Gewinns. Weil auch umsatzsteuerlich nicht von einer Lieferung des Warenlagers nach § 3 Abs. 1 UStG auszugehen ist, stellt die Sicherungsübereignung keinen steuerbaren Leistungsaustausch dar, so dass keine Umsatzsteuer anfällt.
- b) Gabriella Coltello erhält zwar den (Eigen)Besitz des Fahrzeugs. Zivilrechtlicher Eigentümer bleibt jedoch zunächst der Fahrzeugverkäufer. Dem Verkäufer verbleibt zivilrechtlich mehr als wirtschaftlich gewollt ist. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtung im Steuerrecht bilanziert Frau Coltello daher das Fahrzeug sofort, obwohl sie noch nicht sämtliche Raten gezahlt hat. Umsatzsteuerlich führt der Fahrzeugverkäufer eine steuerpflichtige Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 UStG aus; regelmäßig ist Frau Coltello gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird für steuerliche Zwecke **Gesamthandseigentum** von Gemeinschaftern (bei Gütergemeinschaft nach §§ 1419 ff., 1483 ff. BGB und bei Erbengemeinschaft nach §§ 2032 ff. BGB) und Gesellschaftern (von Gesellschaften des bürgerlichen Rechts nach §§ 705 ff. BGB, von offenen Handels- und von Kommanditgesellschaften nach §§ 105 ff., 161 ff. HGB) entgegen dem Zivilrecht in Bruchteile aufgespalten; vgl. dazu z. B. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

### 3.2 Unwirksame Rechtsgeschäfte

Zivilrechtlich sind gesetz- und sittenwidrige Rechtsgeschäfte unwirksam, §§ 134, 138 BGB. Tritt trotzdem ein wirtschaftliches Ergebnis des Rechtsgeschäfts ein (d. h. wird es trotzdem durchgeführt), so ist dies doch gem. § 40 AO steuerlich von Bedeutung.

#### Beispiele

- a) Die Zinserträge aus einem gem. § 138 Abs. 2 BGB wegen Wuchers nichtigen Darlehensvertrag unterliegen der Einkommensteuer.
- b) Die Einkünfte eines »Drogendealers«, die auf rechtswidrigen und damit gemäß § 138 Abs. 1 BGB unwirksamen Verträgen beruhen, unterliegen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer.

Führen (von Anfang an oder erst rückwirkend) unwirksame Rechtsgeschäfte zu wirtschaftlichen Ergebnissen, so sind diese Ergebnisse dennoch gem. § 41 Abs. 1 AO steuerlich von Bedeutung. Umgekehrt wird gemäß § 41 Abs. 2 AO ein zwar wirksames, aber nur zum Schein abgeschlossenes Geschäft steuerlich nicht anerkannt.

#### Beispiele

- a) Der 16-jährige S schließt ohne Zustimmung seiner Eltern einen verzinslichen Darlehensvertrag mit seinem Freund D ab. Der Vertrag ist unwirksam (vgl. § 106 BGB), er wird aber durchgeführt. S erhält von D Zinsen für die Darlehensgewährung.  
**Lösung:** Die Zinsen sind dem S zuzurechnen und von ihm zu versteuern (§ 41 AO).
- b) A vermietet Räume an B. A und B wissen von Anfang an, dass B wirtschaftlich nicht in der Lage ist, die Miete aufzubringen. A unternimmt auch nichts, um die Miete zu vereinnahmen. A macht Werbungskosten (§ 9 EStG) im Zusammenhang mit der Vermietung (§ 21 EStG) geltend.  
**Lösung:** Es ist von einem Scheingeschäft auszugehen. A und B sind sich über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig und ziehen die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht. A kann gem. § 41 Abs. 2 AO keine Werbungskosten gem. § 9 EStG geltend machen.
- c) Eine nur vorgeschobene Leistung zwischen einem Strohhalm und dem angeblichen Leistungsempfänger ist umsatzsteuerlich unbeachtlich, wenn sie nur zum Schein erbracht wurde, die Vertragsparteien aber einverständlich davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen nicht zwischen ihnen, sondern bei einem Hintermann eintreten sollen.

### 3.3 Umfang und Grenzen rechtlicher Gestaltung

Nach dem Grundsatz der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit (vgl. Art. 2 GG, §§ 145, 305 BGB) kann jeder seine Verhältnisse so gestalten, wie er sie auch in steuerlicher Hinsicht für vernünftig hält. Die Besteuerung knüpft daher grundsätzlich an die von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen an.

Es gelten allerdings **Ausnahmen**:

#### a) Missbrauch rechtlicher Gestaltung

Teils schließt der Gesetzgeber solchen Missbrauch bereits in den einzelnen Vorschriften aus, § 42 Abs. 1 Satz 2 AO (z. B. § 15b EStG); solche Vorschriften gehen dann gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO vor. Im Übrigen kann gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 AO durch eine unangemessene rechtliche Gestaltung nicht erreicht werden, dass ein bestimmter Vorgang nicht doch seiner wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend (angemessen) besteuert wird.

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist vor allem dann zugleich unangemessen, wenn sie der Wertung des Gesetzes widerspricht, den Beteiligten also einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil gewährt und die Gestaltung gerade hierauf angelegt ist. Solche Gestaltungen fallen zumeist dadurch auf, dass sie der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, von einem verständigen Dritten daher nicht gewählt worden wären (»gekünstelt«, vgl. AEAO zu § 42 Nr. 2.2).

Verweist das FA für eine bestimmte Rechtsgestaltung auf diesen Zusammenhang, kann sich der Stpfl. gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO dadurch entlasten, dass er **überzeugend** gleichwertige außersteuerliche Umstände vorträgt, die ihn die Gestaltung wählen ließen.

Die in § 42 AO enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe »ermöglichen zwar Weiterentwicklungen in der Rechtsordnung« (Gesetzesbegründung), hinterlassen aber zugleich große Unsicherheit in der Rechtsanwendung.

Bei den von der Rechtsprechung entschiedenen Missbrauchsfällen geht es bei der ESt insbesondere um die Erzeugung von Verlusten und bei der USt um Gestaltungen zur Erlangung des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG).

In zweifelhaften Fällen vermeidet der BFH häufig eine Anwendung des § 42 AO dadurch, dass er bestimmte Vorgänge einfach der eigentlich betroffenen Person zurechnet, auch wenn formal betrachtet eine andere Person nach außen auftritt.

#### Beispiele

- a) Herr A schließt mit Herrn B einen Mietvertrag über seine – weiterhin – leerstehende Wohnung ab. B zahlt dafür eine Miete i. H. v. 800 € pro Monat, nutzt die Wohnung aber nicht. Gleichzeitig vermietet Herr B an Herrn A eine dem B gehörende, ebenfalls weiterhin leerstehende Wohnung gegen monatlich 800 €.

**Lösung:** Die beiden Vertragsabschlüsse (»**Überkreuzvermietung**«) sind wirtschaftlich sinnlos. Sie haben nur den Sinn, steuerlich dem jeweiligen Wohnungseigentümer Einnahmen aus Vermietung zu verschaffen, damit dieser entsprechend hohe »Werbungskosten« gem. §§ 9, 21 EStG geltend machen und so Verluste aus Vermietung erzielen kann. Diese Verluste werden steuerlich nicht anerkannt.

- b) Frau B hat die Veräußerung eines Grundstücks angebahnt, dann aber die Immobilie zunächst unentgeltlich auf ihr Kind übertragen, das dann das Grundstück an den schon ursprünglich vorgesehenen Erwerber verkaufte.

**Lösung:** Die Kettenübertragung ist nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG zu bewerten, also nach der Spezialregelung eines Einzelsteuergesetzes. Sie verdrängt nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO die allgemeine Missbrauchsregelung. Die Schenkung an das Kind ist daher wirksam, sodass der Veräußerungsgewinn bei ihm besteuert wird, vgl. BFH/NV vom 23.04.2021 – IX R 8/20.

- c) Ein Stpfl. hält Anteile sowohl an einer Gewinn- als auch an einer Verlust-GmbH. Damit er nicht den Gewinn versteuern muss, verschmelzt er die Gewinngesellschaft auf die Verlust-GmbH; ein Gestaltungsmissbrauch liegt nicht vor, BFH vom 17.11.2020 – IR 2/18, BStBl II 2021, 580.

b) Auch bei gesellschafts- und schuldrechtlich wirksamen **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** bestehen Einschränkungen.

Zwar dürfen auch Angehörige ihre Rechtsverhältnisse steueroptimal gestalten und dabei einen sog. Gesamtbelastungsvorteil anstreben (Verlagerung von Einkünften auf Angehörige mit geringerer Steuerbelastung). Die Vertragspflichten müssen dann aber klar und eindeutig vereinbart und so auch umgesetzt werden. Die einzelnen Vertragsbedingungen müssen fremdüblich sein (sog. Fremdvergleich<sup>1</sup>). Je mehr verwandtschaftliche Umstände, also eher gleichgerichtete Interessen, deutlich werden, desto fraglicher ist die Ernsthaftigkeit einer Gestaltung und ihre steuerliche Anerkennung. Formunwirksame Verträge zwischen Angehörigen gelten als Beweisanzeichen gegen einen Bindungswillen der Vertragsparteien.

### Beispiele

- a) Die Eltern erwerben im Studienort der Tochter eine Wohnung. Die Wohnung wird an die Tochter vermietet, der Mietzins wird mit dem Unterhaltsanspruch der Tochter gegenüber ihren Eltern verrechnet.

**Lösung:** Die Vermietung wird grundsätzlich anerkannt. Die Eltern erzielen Einnahmen aus § 21 EStG. Zugleich sind sie zum Abzug der Werbungskosten gem. § 9 EStG berechtigt (v. a. AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG, Reparaturkosten u. a.). Bei der Vermietung einer Wohnung im selben Haus kommt es auf den Einzelfall an.

- b) Die Eltern vermieten ein Zimmer innerhalb einer nicht abgeschlossenen Wohnung an die volljährige unterhaltsberechtignte Tochter.

**Lösung:** Die Vermietung wird steuerlich nicht anerkannt.

- c) Eine selbständig tätige Ehefrau stellt ihren Ehemann ein und macht dessen Lohnkosten als Betriebsausgaben geltend.

**Lösung:** Die Lohnzahlungen sind abziehbar, wenn der Ehemann aufgrund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden üblichen Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und die Ehefrau ihrerseits die Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt (BFH vom 18.11.2020 – VI R 28/18, BStBl II 2021, 450).

### Zusammenfassung

Finanzverwaltung und Steuerberatung befassen sich berufstypisch ständig damit, ob ein bestimmter (durchaus oft alltäglicher) Lebenssachverhalt steuerliche Folgen hat. Hierzu wird regelmäßig an zivilrechtliche Vorgänge angeknüpft, die aber für steuerliche Zwecke in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung zu erfassen sind.

1 ständige Rspr., vgl. z.B. BFH/NV vom 23.11.2021 - VIII R 17/19.

## Teil C Das Steuerrechtsverhältnis

Letztlich soll die zutreffende, tatsächlich entstandene Steuer festgesetzt und gezahlt werden. Beim Zusammenwirken von Bürger und Staat ergibt sich eine eigentlich selbstverständliche Aufgabenverteilung. Die Einzelsteuergesetze knüpfen an ein Handeln des Bürgers an, das unter bestimmten Voraussetzungen steuerrelevant ist. Weil die einzelnen Handlungen dem Bürger, nicht aber dem FA bekannt sind, ist das FA darauf angewiesen, dass der Bürger die Besteuerungsgrundlagen mitteilt. Andernfalls müsste sich das FA die Kenntnis anderweitig beschaffen, ohne dass dies dem Bürger im Einzelfall immer nachvollziehbar sein müsste. Tatsächlich erlaubt die Vernetzung verschiedener (v. a. staatlicher, aber auch anderer Stellen, z. B. Sozialversicherer) immer mehr einen automatischen Informationsaustausch über den Bürger hinweg; dieser wird immerhin hierüber unterrichtet.

Die Besteuerung wird also regelmäßig durch die Abgabe einer Steuererklärung, mithin durch den Stpfl. angestoßen. Gelegentlich macht das FA den ersten Schritt, indem es den Stpfl. zur Abgabe einer Erklärung auffordert. Die Regelung befindet sich in § 149 AO und verkörpert eine wesentliche Mitwirkungspflicht des Stpfl. Dass er seine Steuererklärung »geordnet«, also in einem Formular (Papier oder elektronisch) abgibt, hilft beiden Beteiligten: Der Stpfl. erkennt, welche – steuerrechtlich bedeutsamen – Angaben er machen muss und die Verwaltung kann das immer gleiche Erklärungsformular schnell bearbeiten. Die Arbeit des FA besteht idealerweise in der Festsetzung der nach dem Einzelsteuergesetz entstandenen Steuer entsprechend der vom Stpfl. mitgeteilten Angaben. Dies geschieht ebenfalls in einem geordneten schematischen Verfahren: Das FA erlässt einen Verwaltungsakt gem. § 118 AO, der vom Stpfl. ein bestimmtes Handeln verlangt. Im Normalfall muss er die festgesetzte Steuer zahlen und damit ist die zweite wesentliche Pflicht des Stpfl. beschrieben. So einfach dieser Zusammenhang scheint, bedarf es doch eines fein abgestimmten Geflechts gegenseitiger Rechte und Pflichten. Die Gesamtheit dieser Rechtsbeziehungen bezeichnet man als **Steuerrechtsverhältnis**. **Beteiligte** an diesem Steuerrechtsverhältnis sind mindestens zwei Personen, von denen die eine Person Leistungen fordern kann, und die andere Leistungen verschiedener Art zu erbringen hat. Berechtigter dieser Leistungen auf Seiten der öffentlichen Hand sind Bund, Länder, Gemeinden und Kirchen, vertreten insbesondere durch das FA.

### 1 Inhalt

Das Steuerrechtsverhältnis kennt **verschiedenartige Leistungen**: Der Steuerpflichtige (§ 33 AO) hat vor allem die **Pflicht zur Begleichung von Geldschulden**, insbesondere der einzelnen Steuerschulden (vgl. § 37 AO). Daneben hat er auch **nichtvermögensrechtliche Pflichten**, wie beispielsweise Anzeigepflichten (§ 138 AO), Buchführungspflichten (§ 140 AO) und Steuererklärungspflichten (§ 149 AO).

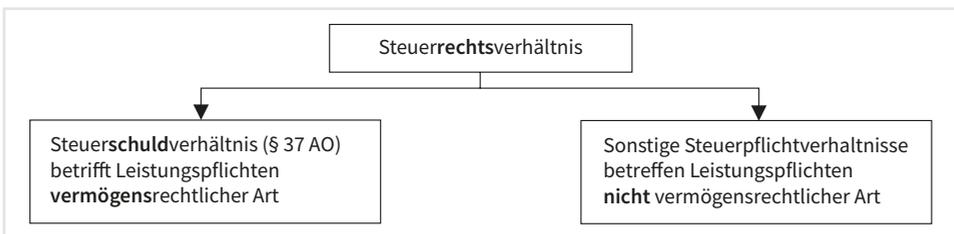
#### Beispiel

Im laufenden Beispiel gibt Gabriella Coltello z. B. ESt-Erklärungen und USt-Anmeldungen ab (Erklärungspflicht). Sie muss die festgesetzte ESt und die angemeldete USt zahlen. Eventuell zu viel vorausbezahlte ESt und einen etwaigen Vorsteuerüberhang erhält

sie vom FA erstattet (jeweils Zahlungspflicht aus dem Steuerschuldverhältnis). Ordnet das FA eine Betriebsprüfung an, muss sie hierbei mitwirken (sonstige Steuerpflicht).

Diese Pflichten enthalten zugleich Rechte: Gibt Frau Coltello eine Steuererklärung ab, besteht für ihre Angaben der Vertrauensgrundsatz (AEAO zu § 88 Nr. 6). Das FA darf nur bei konkretem Anlass und unter bestimmten Voraussetzungen weitere Ermittlungen anstellen. Außerdem besteht gem. § 91 AO ein Anhörungsrecht: Will das FA von der Erklärung zulasten des Stpfl. abweichen, muss es dies zuvor ankündigen. Dasselbe gilt vor belastenden Änderungen und z. B. vor einem Kontenabruf gem. § 93 Abs. 9 AO. Zu den Rechten gehört auch, dass der Stpfl. Änderungsanträge stellen und gegen nahezu jede Maßnahme des FA Einspruch einlegen kann.

Die Begriffsbestimmung in § 33 AO ist immer dann maßgeblich, wenn andere Vorschriften an den »**Steuerpflichtigen**« anknüpfen: §§ 150 Abs. 3, 151, 155 Abs. 3, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a, § 176, § 177 AO, § 56 EStDV.



## 2 Steuerrechtsfähigkeit (Steuerfähigkeit)

Die AO verwendet und definiert den Begriff der **Steuerrechtsfähigkeit** (auch Steuerfähigkeit genannt) nicht. Die steuerliche Rechtsfähigkeit wird in Anlehnung an das Zivilrecht definiert als Fähigkeit, Träger von **Rechten und Pflichten auf dem Gebiet des Steuerrechts** zu sein. Dies ist für jede Einzelsteuer gesondert zu untersuchen. Die steuerliche Rechtsfähigkeit einer Person oder eines Personenzusammenschlusses besteht nicht auf allen Steuerrechtsgebieten. Es besteht steuerlich immer eine **Teilrechtsfähigkeit**.

### Beispiele

- a) Natürliche Personen können den Tatbestand des EStG (§ 1 Abs. 1 Satz 1), GewStG (§ 2 Abs. 1), UStG (§ 2 Abs. 1) usw. erfüllen, also ESt-, GewSt-, USt-Schuldner usw. sein. Insoweit sind Menschen steuerrechtsfähig. Sie können aber nicht den Tatbestand des KStG erfüllen (vgl. § 1 KStG), also nicht KSt-rechtsfähig sein. Das Alter des Menschen spielt allerdings für seine Steuerrechtsfähigkeit keine Rolle. Auch der einjährige Unternehmenserbe ist ESt-, GewSt-, USt-rechtsfähig.
- b) In den Jahren, bevor sich die italienische Staatsangehörige Gabriella Coltello in Deutschland niedergelassen hat, hatte sie immer wieder Waren auf einer Messe in Stuttgart verkauft. Unabhängig von Staatsangehörigkeit und dem Unternehmenssitz in Italien erbringt Frau Coltello steuerpflichtige Lieferumsätze. Sie ist Umsatzsteuerrechtsfähig und schuldet die entstandene USt.

- c) Juristische Personen (z. B. GmbH, AG) sind nicht einkommensteuerrechtsfähig (§ 1 EStG), für sie gilt aber i. d. R. das KStG, GewStG und UStG.

Bei den Personenzusammenschlüssen gibt es besonders gravierende Unterschiede zwischen der zivilrechtlichen und der steuerlichen Rechtsfähigkeit:

Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR, §§ 705 ff. BGB) und die Handelspersonengesellschaften offene Handelsgesellschaft (OHG, §§ 105 ff. HGB) und Kommanditgesellschaft (KG, §§ 161 ff. HGB) und die Partnerschaft nach dem Partnerschaftsgesetz sind, wenn sie unternehmerisch tätig sind (§ 2 UStG), USt-rechtsfähig und ggf. GewSt-rechtsfähig. Dagegen sind sie weder ESt-fähig, weil sie keine »natürlichen Personen« (Menschen) i. S. d. § 1 EStG darstellen, noch KSt-fähig, weil diese Personenzusammenschlüsse nicht im Katalog des § 1 KStG aufgeführt sind. (Die Einkünfte aus GbR, OHG, KG und Partnerschaft versteuern jeweils ihre Gesellschafter, die je nachdem ESt- oder KSt-rechtsfähig sind.) Nach Einführung des § 1a KStG (BGBl I 2021, 2050) kann eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG, nicht GbR) und Partnerschaftsgesellschaft dazu optieren, wie eine Körperschaft besteuert zu werden.

### 3 Handlungsfähigkeit

Vom Begriff der Rechtsfähigkeit ist der Begriff der Handlungsfähigkeit zu unterscheiden. Ein einjähriges Kind kann zwar gem. § 1 EStG einkommensteuerfähig sein, dagegen ist es (schon aus natürlichen Gründen) nicht in der Lage, selbständig als Beteiligter dem FA gegenüber aufzutreten. Es ist **handlungsunfähig**.

Handlungsfähigkeit im steuerlichen Sinn ist die Fähigkeit, **selbständig** wirksame Verfahrenshandlungen vornehmen zu können.

Unter **Verfahrenshandlungen** versteht man, alle das Verwaltungsverfahren betreffende Handlungen, z.B. die **Abgabe** von Willens- und Wissenserklärungen, die Tathandlungen, aber auch die **Entgegennahme** von Verwaltungsakten. Wem Handlungsfähigkeit im Einzelnen zukommt, wird durch § 79 AO geklärt. Die Handlungsunfähigkeit ist von Amts wegen zu beachten.

#### 3.1 Handlungsfähigkeit natürlicher Personen

Für natürliche Personen verweist § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO auf die Vorschriften des BGB zur Geschäftsfähigkeit. Hierbei sind zu unterscheiden: (voll) geschäftsfähige, beschränkt geschäftsfähige und geschäftsunfähige Personen.

##### 3.1.1 Geschäftsfähige Personen

Gemäß §§ 2, 106 Abs. 2 BGB ist eine natürliche Person nach Vollendung des 18. Lebensjahrs **voll geschäftsfähig** und damit nach § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO steuerlich **handlungsfähig**.

##### 3.1.2 Beschränkt geschäftsfähige Personen

Im Umkehrschluss zu § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO können **beschränkt geschäftsfähige Personen** (z. B. 7- bis 17-Jährige, vgl. §§ 106, 114 BGB) grundsätzlich keine Willenserklärungen, wie etwa Steuererklärungen abgeben. Auch das FA kann grundsätzlich nicht unmittelbar gegenüber beschränkt Geschäftsfähigen handeln. Sie werden durch ihre Eltern vertreten. Die Eltern

erfüllen gem. § 34 AO i. V. m. §§ 1626, 1629 BGB die entstehenden steuerlichen Pflichten und nehmen entsprechend § 34 AO die Rechte für ihre Kinder wahr.

### Beispiel

Die 9-jährige K beerbt ihren Onkel, der einen Gewerbebetrieb besaß. In der Erbschaft befindet sich u. a. ein umsatzsteuerlicher Vergütungsanspruch, der bisher beim FA noch nicht geltend gemacht wurde.

**Lösung:** K ist als Erbin des Onkels Inhaberin des Vergütungsanspruchs. Weil K jedoch nicht handlungsfähig ist, kann sie nicht selbst eine USt-Anmeldung abgeben und dabei die Vorsteuer geltend machen; auch das FA kann ihr gegenüber keine USt-Festsetzung erlassen oder einer USt-Anmeldung der K zustimmen. Dass der Vergütungsanspruch einen rechtlichen Vorteil begründet (vgl. § 107 BGB), ist unerheblich. Im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses handeln daher die Eltern von K gem. § 34 AO.

In Anlehnung an das Zivilrecht bestätigt § 79 Abs. 1 Nr. 2 AO auch für das Steuerrecht die **partielle** (teilweise) **Handlungsfähigkeit** für beschränkt Geschäftsfähige. Wenn sie unter den Voraussetzungen der §§ 112, 113 BGB ein Erwerbsgeschäft betreiben oder ein Dienstverhältnis eingegangen sind, besteht in diesem Bereich volle Handlungsfähigkeit. Übereinstimmend mit der zivilrechtlichen Betrachtung lässt sich dies nicht auf ein Lehr- oder Ausbildungsverhältnis übertragen.

### Beispiel

Nach einer Casting-Show betätigt sich die 16-jährige M mit Einwilligung ihrer Eltern (und Genehmigung des Familiengerichts) als Model.

**Lösung:** M ist partiell handlungsfähig. Sie kann daher diejenigen Rechte und Pflichten selbst wahrnehmen, die gerade mit der genehmigten Erwerbstätigkeit zusammenhängen. M gibt also selbst USt-Anmeldungen ab; das FA kann unmittelbar M auffordern, Rechnungen vorzulegen.

### 3.1.3 Geschäftsunfähige Personen

Auch Kinder unter 7 Jahren sind je nach Einzelsteuergesetz steuerrechtsfähig. Sie sind jedoch entsprechend § 104 BGB insgesamt **handlungsunfähig** und werden ebenfalls gem. § 34 AO i. V. m. §§ 1626, 1629 BGB durch ihre Eltern vertreten.

Ausnahmsweise werden für Minderjährige und Geschäftsunfähige der Vormund (§ 1793 BGB), der Betreuer (§ 1902 BGB), ein Pfleger (§ 1909 BGB) oder das Jugendamt tätig.

### 3.1.4 Pflichten der gesetzlichen Vertreter und Vermögensverwalter

Für handlungsunfähige Personen haben deren gesetzliche Vertreter die Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis zu erfüllen, § 34 Abs. 1 AO.

Neben den Eltern gibt es noch weitere Personen, die die Rechte und Pflichten Anderer wahrnehmen. Soweit die Verwaltung des eigenen Vermögens ausnahmsweise nicht dem Stpfl. oder seinen gesetzlichen Vertretern zusteht, z. B. im Falle der Insolvenz, muss der jeweilige **Vermögensverwalter** diese Pflichten erfüllen (§ 34 Abs. 3 AO). Unter § 34 Abs. 3 AO fallen z. B. außer dem genannten Insolvenzverwalter (§§ 56 ff. Insolvenzordnung), der Zwangsverwalter (§§ 150 ff. Zwangsverwaltungsgesetz) und Nachlassverwalter (§ 1985 BGB) u. a.

Werden die steuerlichen Pflichten von den in § 34 AO genannten Personen nicht erfüllt, kann das FA gegen sie Zwangsmittel gem. §§ 328 ff. AO einsetzen. Außerdem können sie u. U. nach § 69 AO **haftbar** gemacht werden. Nur insoweit werden die Hilfspersonen auch selbst Beteiligte i. S. d. § 78 AO. Die Ansprüche gegen den Vertretenen bleiben daneben bestehen (Gesamtschuldner).

### Beispiele

- a) Haben die Hilfspersonen Zahlungspflichten nicht rechtzeitig erfüllt, schulden die Vertretenen die angefallenen Säumniszuschläge, § 240 Abs. 1 AO.
- b) Haben die Hilfspersonen die Frist schuldhaft versäumt, so ist ihr Verschulden schädlich für die Wiedereinsetzung in die versäumte Frist, § 110 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Vertretenen können sich, wenn sie durch Verschulden der Hilfspersonen einen Schaden erlitten haben (z. B. durch Fristversäumnis), nicht darauf berufen, dass sie selbst keine Pflicht verletzt haben. (Ein Ausgleich findet im Innenverhältnis statt.)
- c) Verspätungszuschläge gem. § 152 AO sind grundsätzlich gegenüber der vertretenen Person festzusetzen (vgl. G 3.2).

Bei Wegfall oder Änderung der Vertretungsbefugnis bleiben die Pflichten, z. B. Auskunft-, Buchführungs- und Anzeigenpflichten, für den Vertreter weiter bestehen, soweit sie bis dahin entstanden sind und von ihm noch erfüllt werden können (§ 36 AO). Auch die Folgen einer evtl. Pflichtverletzung, insbesondere die wegen dieser Pflichtverletzung bereits begründete Haftung gem. § 69 AO, bleiben trotz Erlöschens der Vertretungsbefugnis bestehen.

Regelmäßig wird sich das FA an den neuen Vertreter oder ggf. an den Vertretenen selbst wenden. Bescheide, die den vertretenen Stpfl. betreffen, dürfen nicht mehr an den früheren Vertreter gerichtet werden.

### 3.1.5 Maßnahmen trotz fehlender Handlungsfähigkeit

Rechtshandlungen, die ein Handlungsunfähiger selbst **gegenüber dem FA** vornimmt, sind **unwirksam**. Gibt ein 6-jähriges Kind eine Steuererklärung ab, bleibt diese unwirksam, kann also nicht Grundlage einer Steuerfestsetzung werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass Eltern Handlungen von und gegenüber beschränkt Handlungsfähigen heilen können entsprechend § 108 BGB. In der Praxis werden in diesem Sinne Anträge Minderjähriger auf Arbeitnehmerveranlagung als wirksam behandelt (AEAO zu § 122 Nr. 2.2.3 Abs. 1 Satz 3).

Verfahrenshandlungen des **FA gegenüber dem Handlungsunfähigen** sind allerdings nach Verwaltungsansicht endgültig unwirksam (AEAO zu § 122 Nr. 4.1.3 i. v. m. Nr. 2.2.3).

### Beispiel

Im laufenden Beispiel hat Gabriella Coltello geheiratet. Der gemeinsame 16-jährige Sohn Alexander betätigt sich mit Genehmigung seiner Eltern und des Familiengerichts als EDV-Softwareberater gewerblich.

**Lösung:** Alexander ist **steuerrechtsfähig**. Er erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG, des § 2 Abs. 1 UStG und des § 2 Abs. 1 GewStG.

Im Rahmen seiner **Steuerhandlungsfähigkeit** ist er selbst (partiell) berechtigt und verpflichtet, seine **USt-** und **GewSt-**Erklärung beim FA einzureichen. Umgekehrt ist er

selbst (Bekanntgabe-)Adressat einer USt-Festsetzung oder des GewSt-Messbescheids. Zudem ist er insoweit selbst zum Einspruch berechtigt.

Die **EST**-Erklärung müssen dagegen die Eltern von Alexander unterschreiben. Diese Erklärung erfasst u. U. noch andere Einkünfte, auf die sich die partielle Geschäfts- bzw. Handlungsfähigkeit nicht erstreckt. Außerdem betrifft die EST-Erklärung auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, die mit dem EDV-Betrieb nicht zusammenhängen. Wenn das FA die von Alexander selbst gefertigte EST-Erklärung nicht wegen dessen Handlungsunfähigkeit zurückweist, können die Eltern die Abgabe allerdings noch **genehmigen** und dadurch wirksam machen. Erlässt das FA anschließend den EST-Bescheid gegenüber den Eltern als gesetzliche Vertreter, wird der Bescheid wirksam.

Gibt das FA den EST-Bescheid dagegen unmittelbar Alexander bekannt, ist der Bescheid nach Ansicht der Verwaltung wegen eines schwerwiegenden Bekanntgabefehlers unheilbar unwirksam (vgl. D 6.3).

Das FA erlässt einen »neuen« EST-Bescheid an die Eltern als Bekanntgabeadressaten. Bis dahin könnten z. B. weitere Betriebsausgaben nachträglich geltend gemacht werden.

### 3.2 Handlungsfähigkeit juristischer Personen

Juristische Personen (JP) können steuerlich rechtsfähig sein. Sie können als unkörperliche Rechtssubjekte aber nicht selbst handeln. Gem. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO handeln sie durch ihre **gesetzlichen Vertreter** und werden über diese angesprochen. Wer das im Einzelnen ist, bestimmt sich nach den Regeln des Zivilrechts, wie zum Beispiel

- der Vorstand der AG (§ 78 AktG),
- der Vorstand der Genossenschaft (§ 24 GenG),
- der Vorstand des eingetragenen Vereins (e. V., § 26 BGB),
- der Geschäftsführer der GmbH (§ 35 GmbHG),
- bei JP des öffentlichen Rechts: Ministerpräsident, Landrat, Bürgermeister,
- für Behörden vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 4 AO.

#### Zusammenfassung

1. Das Steuerrechtsverhältnis beinhaltet Rechte und Pflichten vermögensrechtlicher und nichtvermögensrechtlicher Natur.
2. Beteiligter am Steuerrechtsverhältnis kann jede natürliche und juristische Person oder Personenvereinigung sein, soweit ihr nach den Einzelsteuergesetzen die Steuerrechtsfähigkeit zukommt.
3. Ob rechtsfähige Steuersubjekte auch für sich selbst aktiv oder passiv wirksam Verfahrenshandlungen vornehmen können, richtet sich nach § 79 AO.
4. Soweit Handlungsunfähigkeit besteht, nehmen die gesetzlichen Vertreter die Rechte und Pflichten der Vertretenen wahr (§ 34 AO).

#### Fälle 7–9

**Fall 7:** Die betagte Tante Emma fragt, ob sie ihrer 2-jährigen Enkelin ein Mietshaus vermachen kann, obwohl diese ja wohl kaum in der Lage sei, die vielen damit verbundenen steuerlichen Aufgaben zu erfüllen.

**Fall 8:** Eine Kommanditgesellschaft (KG) führt laufend Umsätze in Stuttgart aus und beschäftigt sechs Arbeitnehmer.

- a) Ist sie Steuerpflichtige i. S. d. AO?
- b) Welche Konsequenzen ergeben sich ggf. daraus für die Erklärung und Bezahlung der USt, ESt und LSt?

**Fall 9:** Der 16-jährige Steuerpflichtige S hat einen Gewerbebetrieb geerbt. Weiteres Unternehmensvermögen besitzt er nicht. Das FA fordert ihn auf, USt-Voranmeldungen abzugeben. Ist dies rechtens?

## 4 Das Steuerschuldverhältnis

### 4.1 Steueranspruch, Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen

Das **Steuerschuldverhältnis** ist ein Unterfall des **Steuerrechtsverhältnisses**. In § 37 AO ist gesetzlich definiert, was unter Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zu verstehen ist. Dieser Begriff taucht in anderen Vorschriften wieder auf (z. B. §§ 38, 47, 69, 222, 226, 227, 228, 233, 261 AO.) Das bedeutet, dass die Definition des § 37 AO auf diese Normen angewandt werden muss.

Der **Steueranspruch** ist der bedeutsamste Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Ob ein solcher Zahlungsanspruch besteht, richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen (§ 43 AO). Ansprüche auf **steuerliche Nebenleistungen** sind in § 3 Abs. 4 AO abschließend aufgeführt. Sie begründen ebenfalls ein Steuerschuldverhältnis. (Dasselbe gilt für Haftungsansprüche.)

#### Fälle 10 – 11

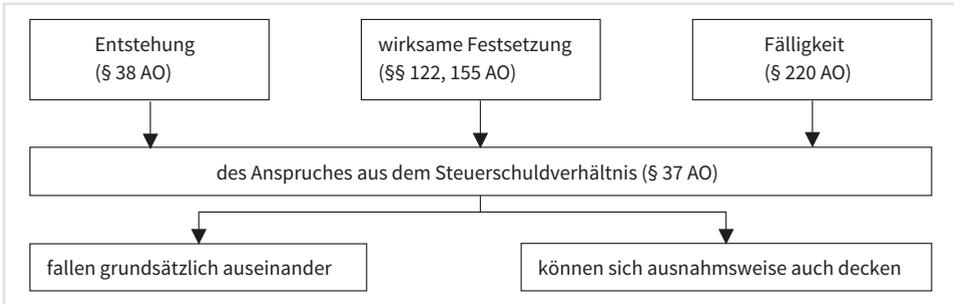
**Fall 10:** Gegen den Steuerpflichtigen S wurde im Jahr 10 ein Verspätungszuschlag (§ 152 AO) wegen verspäteter Abgabe seiner ESt-Erklärung festgesetzt. Obwohl der Verspätungszuschlag noch im Jahr 10 fällig war, hat ihn S bis zum Jahr 16 noch nicht bezahlt. Unterliegt der Anspruch auf Zahlung des Verspätungszuschlags der Zahlungsverjährung? Lesen Sie §§ 228, 229 Abs. 1 AO!

**Fall 11:** Herr Gärtner hatte im Namen seines minderjährigen Sohnes Alexander eine verbindliche Auskunft eingeholt und die Gebühr aus Schlamperei nicht aus dessen vorhandenem Vermögen gezahlt. Nun soll er die Gebühr nach § 89 Abs. 3 AO aus seinem eigenen Vermögen zahlen. Kann er deswegen nach § 69 AO in Haftung genommen werden?

### 4.2 Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 38 AO

Nach § 38 AO entsteht ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis kraft Gesetzes, **sobald und soweit alle Tatbestandsmerkmale** des Steuergesetzes **erfüllt** sind. Hieraus ergibt sich auch, dass eine bereits durch Tatbestandsverwirklichung entstandene Steuer nicht mehr durch rückwirkende Verträge, Rückdatierung u. ä. beeinflusst werden kann. Steuerliche Wahlrechte (z. B. § 26 EStG) bleiben allerdings unberührt.

Entstehungszeitpunkt des Anspruchs (§§ 37, 38 AO) und Zeitpunkt der Festsetzung des Anspruchs zur Konkretisierung (z. B. § 122 Abs. 2 AO), sowie seine Fälligkeit sind auseinanderzuhalten. Zur Festsetzung s. G 4, zur Fälligkeit s. H 2. (Spätestens) am Fälligkeitstag muss der Anspruch beglichen werden (§ 220 AO, vgl. H 2). Für die Fälligkeitsregelung gilt § 108 Abs. 3 AO, für den Entstehungszeitpunkt nicht (s. F 1, 2). Zu unterscheiden sind:



Für die **Steueransprüche** enthalten die Einzelsteuergesetze ergänzende Vorschriften zu § 38 AO. Dabei ist kein einheitliches Prinzip zur Bestimmung des Entstehungszeitpunkts erkennbar.

### Beispiele

- a) Die **LSt** entsteht mit Zufluss des Lohnes (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- b) Die veranlagte **Est**, **KSt** und **GewSt** entsteht bezüglich der (irgendwann festgesetzten) Vorauszahlungen zum Beginn eines jeden Vorauszahlungsquartals, im Übrigen mit Ablauf eines Kalenderjahres (§ 37 Abs. 1 Satz 2, § 36 Abs. 1 EStG, § 30 KStG, § 21, 18 GewStG).
- c) Die **USt** entsteht bzgl. der angemeldeten und festgesetzten Vorauszahlungen (i. R. der Sollversteuerung gem. § 16 UStG) zum Abschluss des Kalendermonats oder -vierteljahrs, in dem die Leistung erbracht wurde, im Übrigen mit Ablauf des Kalenderjahres (§ 18 Abs. 1 – 3 UStG). Im Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 UStG entsteht die Steuer dagegen grundsätzlich abhängig von der Rechnung.

Der Anspruch entsteht in der **Person** dessen, der den Tatbestand erfüllt. So ist beispielsweise Est-Schuldner derjenige, in dessen Person die persönliche und sachliche Est-Pflicht zusammentreffen, § 1 EStG. Für den Entstehungszeitpunkt der **steuerlichen Nebenleistungen** (§ 3 Abs. 4 AO) gibt es keine gemeinsame Regelung.

### Beispiele

- a) Ein Säumniszuschlag entsteht mit Beginn des jeweiligen Säumnismonats, da zu diesem Zeitpunkt der Tatbestand des § 240 Abs. 1 Satz 1 AO bereits erfüllt ist.
- b) Andere Ansprüche (wie Verspätungszuschläge gem. § 152 AO) entstehen, sobald die Festsetzung wirksam wird (§ 124 Abs. 1 AO).

**Fall 12**

Wann entsteht jeweils der Steueranspruch?

1. A ist Est-vorauszahlungspflichtig. Wann entsteht der Vorauszahlungsanspruch für das I. Kalendervierteljahr 15? Bitte lesen Sie § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG und ziehen Sie Anhang 1 hinzu.
2. Entsprechend den Festsetzungen im Est-Bescheid 04 vom 01.02.06 wurden im Kalenderjahr 07 Vorauszahlungen i. H. v. jeweils 7 000 € geleistet. Im Est-Bescheid 07 vom 20.05.08 wurde die Est-Schuld in zutreffender Höhe auf 30 000 € festgesetzt.
3. Ein Arbeitnehmer erhält am 27.04.08 von seinem früheren Arbeitgeber eine Abfindung für die Jahre 04 – 06 i. H. v. 2 000 €. Lesen Sie § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG!
4. Unternehmer U unterliegt der Sollbesteuerung gem. § 16 Abs. 1 UStG (Normalfall) und ist Monatsmelder. Er vereinbarte am 14.12.07 die Lieferung einer Maschine. U liefert am 05.01.08, die Zahlung geht am 10.02.08 auf seinem Konto ein.

**4.3 Vergütungs- und Erstattungsansprüche, § 37 Abs. 2 AO**

Vom Anspruch des Fiskus auf Zahlung der Steuer ist es oft nicht weit zu einem umgekehrten Anspruch des Bürgers.

**Beispiel**

Gabriella Coltello hat die festgesetzte Einkommensteuer i. H. v. 50 000 € zwar bezahlt, gegen den Festsetzungsbescheid aber zulässig Einspruch eingelegt. In dessen Folge zeigt sich, dass die Steuer richtigerweise nur 48 000 € beträgt. Frau Coltello erhält daher 2 000 € zurück.

Auch Steuererstattungs- und Vergütungsansprüche sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 2 AO).

Der **Vergütungsanspruch** ist nicht genau in der AO definiert. Gemeint sind die Fälle, in denen der Bürger einen Anspruch gegenüber dem Staat auf Auszahlung (Vergütung) von Steuern hat, die auf Rechnung einer **anderen** Person bezahlt worden sind.

**Beispiel**

Für die Lieferung von Schreibpapier zahlt der Unternehmer U an seinen Lieferanten L laut Rechnung 100 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer. Das FA vergütet U die an L bezahlte Umsatzsteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer, obwohl nicht U, sondern L die Steuer dem FA geschuldet und gezahlt hat.

Sobald also die anrechenbare Vorsteuer eines Unternehmers höher ist als die von ihm aus seinen Umsätzen geschuldete Umsatzsteuer, entsteht ein Vergütungsanspruch. (Insoweit besteht gem. § 168 Satz 2 AO ein Zustimmungsvorbehalt zur USt-Anmeldung.)

Gelegentlich müssen Zahlungen rückabgewickelt werden. Es stellt sich die Frage, wer Gläubiger des Rückzahlungsanspruchs ist und wann der Anspruch entsteht.

Zurückzahlen ist gem. § 37 Abs. Satz 1 AO an denjenigen, für den die Zahlung getätigt wurde. Dies ist insbesondere bei zusammenveranlagten Ehegatten bzw. Lebenspartnern bedeutsam (vgl. 5.1.2).

Bei der Frage, wann der Erstattungsanspruch entsteht, ist zu unterscheiden:

#### a) Erstattungsansprüche aus Einzelsteuergesetzen, § 37 Abs. 1 letzte Alternative AO:

Der Erstattungsanspruch entsteht grundsätzlich so, wie es auch für das Entstehen des entsprechenden Steueranspruchs vorgesehen ist. Der Erstattungsanspruch aus zu viel bezahlter LSt entsteht z. B. entsprechend § 36 Abs. 1 EStG regelmäßig mit Ablauf des Veranlagungszeitraums in der richtigen Höhe.

#### Beispiele

- a) Für einen Arbeitnehmer wurde vom Arbeitgeber zunächst die Lohnsteuer laut Lohnsteuertabelle einbehalten und abgeführt, weil seine Werbungskosten im LSt-Abzugsverfahren nur in bestimmter Weise berücksichtigt werden. Weitere Werbungskosten werden in der Antragsveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG vom Stpfl. geltend gemacht. Der Arbeitnehmer hat einen Erstattungsanspruch gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, der entsprechend § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht.

- b) Im laufenden Beispiel hat Gabriella Coltello 6 000 € Vorauszahlungen aufgrund des Est-Vorauszahlungsbescheides 01 geleistet. Laut Est-Bescheid 01 vom 14.03.03 beträgt die Est 01 nur 5 200 €.

**Lösung:** Der Erstattungsanspruch i. H. v. 800 € entsteht entsprechend § 36 Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 Satz 2 EStG mit Ablauf 01.

- c) Im Beispiel b) hat Frau Coltello die 4. Vorauszahlung i. H. v. 1 500 €, die eigentlich am 10.12.01 hätte bezahlt werden müssen (§ 37 Abs. 1 EStG), erst am 15.01.02 geleistet.

**Lösung:** Hier entsteht der Erstattungsanspruch i. H. v. 800 € erst am 15.01.02, weil am 31.12.01 noch nicht alle Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch erfüllt waren.

- d) Die Unternehmerin hat während des Jahres 12 Voranmeldungen zur USt abgegeben und die angemeldeten Beträge bezahlt. Die Jahresanmeldung fällt um 2 500 € niedriger aus als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen.

**Lösung:** Der Erstattungsanspruch über 2 500 € entsteht mit Ablauf des Jahres 12.

#### b) Erstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO:

Es wurde **rechtsgrundlos** geleistet oder entfiel der ursprüngliche Rechtsgrund später.

#### Beispiele

- a) Der Stpfl. hat den geschuldeten Steuerbetrag versehentlich zweimal bezahlt, oder er hat mehr als festgesetzt bezahlt, oder er hat bezahlt, ohne dass eine Steuer wirksam festgesetzt wurde.

**Lösung:** Der Stpfl. hat jeweils einen Erstattungsanspruch, weil er von Anfang an ohne Rechtsgrund geleistet hat. Der Anspruch entsteht sofort im Zeitpunkt der (Über) Zahlung.

- b) **Gegenbeispiel:**

Die Steuer war im Est-Bescheid 01 um 800 € zu hoch auf 5 000 € festgesetzt worden. Der Stpfl. zahlt 5 000 €. Der Bescheid wird formell und materiell-rechtlich bestands-

kräftig. Jetzt erst erkennt der Stpfl. den Fehler im Bescheid und verlangt vom FA eine Erstattung i. H. v. 800 €.

**Lösung:** Der Stpfl. hat hier »mit Rechtsgrund«, nämlich aufgrund eines (wenn auch falschen) Steuerbescheides gezahlt. Es ist nun streitig, ob der Erstattungsanspruch – abstrakt – mit der Zahlung eines nach materiellem Recht nicht geschuldeten Betrags entsteht (materielle Rechtsgrundtheorie). Durchsetzbar ist der Erstattungsanspruch jedenfalls aber nur und erst, wenn die den Rechtsgrund vermittelnde Festsetzung geändert wird (vgl. auch AEAO zu § 37 Nr. 2 Satz 2).

Im Ergebnis gleich, aber mit unterschiedlichem dogmatischen Ansatz entsteht der Erstattungsanspruch nach der formellen Rechtsgrundtheorie erst und nur dann, wenn der ursprüngliche überhöhte Bescheid geändert wird. Auch der BFH lässt die Frage daher folglich offen (vgl. BFH/NV vom 27.07.2021 – VR 27/20 zum Erstattungsanspruch nach der formellen Rechtsgrundtheorie).

- c) Die Est 01 ist im Steuerbescheid wegen eines Rechenfehlers um 800 € zu hoch festgesetzt und vom Steuerpflichtigen trotzdem voll bezahlt worden. Er legt Einspruch ein oder stellt einen Antrag auf Korrektur des Bescheids. Das FA gibt dem Antrag statt. Die Steuerschuld wird durch Abhilfebescheid oder im Korrekturbedscheid gem. § 129 AO um 800 € niedriger festgesetzt.

**Lösung:** In Höhe der Überzahlung von 800 € ergibt sich ein Erstattungsanspruch. Der Anspruch entsteht erst im Zeitpunkt des Änderungsbescheids bzw. lässt sich erst nach Bekanntgabe des Korrekturbedscheids durchsetzen.

- d) **Bezahlte Steuern** usw. werden nach Ermessen aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO erlassen; vgl. H 4.3.

Die Frage, wann ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entstanden ist, ist insofern von **Bedeutung**, als der Anspruch nicht festgesetzt (z. B. gem. § 155 AO) und fällig gestellt (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO; vgl. H 2) werden darf, bevor er entstanden ist. Der Entstehungszeitpunkt eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis kann beispielsweise in folgenden Fällen von Bedeutung sein:

- Die Festsetzungs-Verjährungsfrist (§§ 169 ff. AO) beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO vgl. O).
- Die »Karenzfrist« der Vollverzinsung beginnt mit Ablauf des Entstehungsjahrs der Steuer (§ 233a Abs. 2 AO, vgl. H 5.4).
- Die Aufrechnung kann erst erklärt werden, wenn der eigene Anspruch entstanden ist (§ 226 AO, § 387 BGB; vgl. H 4.2). Die Pfändung eines Erstattungsanspruchs vor dessen Entstehung ist unwirksam (§ 46 Abs. 6 Satz 2 AO).
- Geht die Anzeige der Abtretung oder Verpfändung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs vor der Entstehung des Anspruchs beim FA ein, ist sie unwirksam (§ 46 Abs. 2 AO); zur Abtretung usw. vgl. 5.3.

## 5 Besondere Formen der Beteiligung an einem Steuerschuldverhältnis

### 5.1 Gesamtschuldner, § 44 AO

Normalerweise entscheidet das FA über die steuerlichen Verhältnisse einer Einzelperson. Deren Steuer wird festgesetzt und (nur) von ihr geschuldet. Ausnahmsweise richtet sich ein bestimmter Anspruch gegen mehrere Personen gleichzeitig – diese Personen sind dann Gesamtschuldner i. S. v. § 44 AO.

#### a) Mehrere Personen schulden nebeneinander dieselbe Geldleistung

Dies ist der Fall, wenn sie denselben maßgeblichen Sachverhalt erfüllt haben. Häufig ergibt sich die »Gesamtschuld« unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes.

#### Beispiele

- a) V verkauft sein Grundstück an K.

**Lösung:** Mit Abschluss des Kaufvertrags entsteht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer. Nach § 13 GrEStG sind Schuldner dieser Steuer »regelmäßig die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen«. Da V und K Vertragspartner sind, sind sie Gesamtschuldner gem. § 13 Nr. 1 GrEStG, § 44 Abs. 1 AO. Sowohl K als auch V schulden somit nebeneinander die entstandene Grunderwerbsteuer. Ähnliche Fälle finden sich in § 20 Abs. 1 ErbStG, § 10 Abs. 3 GrStG, § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG.

- b) Die Eheleute B und C erwerben von A ein Grundstück zu je 1/2 (Bruchteilseigentum). Der Kaufpreis beträgt jeweils 50 000 €. (Bemessungsgrundlage für die GrESt ist der Kaufpreis §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

**Lösung:** B und C sind nicht Gesamtschuldner, weil sie jeweils einen eigenen Eigentumsbruchteil erwerben (und weil es bei der GrESt keine Zusammenveranlagung gibt). Dagegen sind A und B bzw. A und C jeweils Gesamtschuldner der GrESt aus je 50 000 €.

#### b) Eine oder mehrere Personen haften für Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 69 ff., 191 AO)

Gesamtschuldner sind hier mehrere Haftende untereinander. Daneben sind sie aber auch zusammen mit dem eigentlichen Schuldner der Leistung Gesamtschuldner (Mischfall). Nach § 219 Satz 1 AO soll in diesem Fall vorrangig der Steuerschuldner zur Zahlung aufgefordert werden.

#### Beispiele

- a) Steuerschuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG). Sie geht zulasten seiner Einnahmen (seines »Lohns«). Zur **Entrichtung** der LSt ist dagegen der Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG verpflichtet. Erfüllt er diese Verpflichtung nicht, so haftet er nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG. Durch § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG wird klargestellt, dass Arbeitnehmer und Arbeitgeber Gesamtschuldner der LSt sind, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht.
- b) Der Geschäftsführer einer GmbH hat vorsätzlich Umsatzsteuer der GmbH verkürzt (§ 370 AO). Die GmbH bleibt Schuldnerin der Umsatzsteuer. Daneben haftet der Ge-

schäftsführer gem. §§ 69, 71 AO für den hinterzogenen Betrag. GmbH und Geschäftsführer sind Gesamtschuldner der USt, soweit sie verkürzt ist.

### c) Personen, die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind

Sie sind Gesamtschuldner, wenn die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach den Einzelsteuergesetzen vorliegen und nicht (zu Recht oder fälschlich) eine getrennte Veranlagung durchgeführt wird.

#### Beispiel

Bei Ehegatten (bzw. Lebenspartnern, vgl. § 2 Abs. 8 EStG) besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit der Zusammenveranlagung zur ESt. Dabei werden die Einkünfte der Ehegatten zwar getrennt ermittelt, aber dann zusammengerechnet. Schlussendlich wird **eine** Steuerschuld gegen sie festgesetzt (§§ 26, 26b EStG). Jeder Ehegatte schuldet die ganze ESt-Zahlung. Das FA darf sie aber nur einmal verlangen. Verfahrensrechtlich handelt es sich dennoch um zwei Steuerfestsetzungen.

### d) Steuerliche Nebenleistungen

Dabei kann ebenfalls Gesamtschuldnerschaft entstehen, wenn ein Tatbestand gemeinschaftlich verwirklicht wird.

#### Beispiele

- a) Zusammenveranlagte Ehegatten sind infolge ihrer Gesamtschuldnerschaft zur Abgabe einer **gemeinsamen** Erklärung verpflichtet. Daher wird ein im Bescheid festgesetzter Verspätungszuschlag gem. § 152 AO von den Ehegatten als Gesamtschuldner geschuldet.
- b) Wird eine Gesamtschuld allen Gesamtschuldnern gegenüber nach § 222 AO gestundet, so sind diese auch Gesamtschuldner der Stundungszinsen gem. § 234 AO.
- c) Gem. § 240 Abs. 4 AO erstreckt sich die Gesamtschuldnerschaft auch auf Säumniszuschläge.

#### 5.1.1 Folgen der Gesamtschuld

Gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 AO schuldet jeder Beteiligte die gesamte Leistung, z. B. schuldet jeder der zusammenveranlagten Ehegatten die volle Einkommensteuer. Das FA kann die Leistung aber insgesamt nur einmal beanspruchen (vgl. § 421 BGB). Die Auswahl liegt im Ermessen des FA. Ermessenskriterien nach § 5 AO sind einerseits Umstände im Zusammenhang mit der Tatbestandsverwirklichung, andererseits Überlegungen zur effektiven Durchsetzung des Anspruchs: Die Möglichkeit, sich an den zahlungskräftigsten Schuldner zu halten, ist allerdings durch verschiedene Bestimmungen eingeschränkt (vgl. z. B. §§ 219, 268 AO).

#### Beispiele

- a) Regeln die Parteien des zivilrechtlichen Vertrags, wer die anfallende Steuer tragen soll, muss sich das FA i. d. R. daran halten. So wird in einem Grundstückskaufvertrag regelmäßig geregelt, dass der Käufer die anfallenden Kosten und Steuern (GrESt) trägt.

- b) In § 219 Satz 1 AO ist geregelt, dass der Haftende grundsätzlich erst nach erfolglosem Vollstreckungsversuch beim Schuldner zur Zahlung aufgefordert werden darf.
- c) Gem. §§ 268 ff. AO können Zusammenveranlagte zur Beschränkung der Zwangsvollstreckung eine Aufteilung der Gesamtschuld beantragen (§ 44 Abs. 2 Satz 4 AO).

Zahlt ein Gesamtschuldner freiwillig oder zwangsweise oder wird bei ihm aufgerechnet, so wird auch der andere von seiner Zahlungspflicht befreit (§ 44 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO). Zahlt ein Gesamtschuldner, nachdem der Anspruch bereits zuvor durch die Zahlung eines anderen Gesamtschuldners erloschen war, steht ihm ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO zu. Die Frage, ob der zahlende Gesamtschuldner von dem anderen Gesamtschuldner einen Ausgleich für seine Zahlung erhalten kann, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu lösen: Im Zweifel hat der nicht zahlende Gesamtschuldner einen gleichen Anteil zu tragen und auszugleichen (§ 426 Abs. 1 BGB).

#### Hinweis

Andere Tatsachen, die Einfluss auf das Steuerschuldverhältnis haben, wirken immer nur im Verhältnis zum einzelnen Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 2 Satz 3 AO). Solche Tatsachen sind beispielsweise die Stundung (§ 222 AO), der Zahlungsaufschub (§ 223 AO), der Billigkeitserlass (§ 227 AO), der Vollstreckungsaufschub (§ 258 AO) und die Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 AO). Auch die Zahlungsverjährung läuft gegen jeden Gesamtschuldner gesondert (vgl. § 231 AO).

#### Beispiel

A und B schulden als Gesamtschuldner eine Steuer i. H. v. 5 000 €. A beantragt beim FA, ihm wegen Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz die Steuer zu erlassen (§ 227 AO). Der Erlass wird ihm auch gewährt. Während damit für A die Steuerschuld endgültig gem. § 47 AO erlischt, wirkt der Erlass aus diesem persönlichen Grund (Existenzgefährdung) nicht gleichzeitig für B. Dieser muss zum ursprünglichen Fälligkeitszeitpunkt bezahlen. Zum einen liegen bei B keine Gründe für einen Erlass vor, zum anderen soll die Gesamtschuldnerschaft den Anspruch des FA absichern.

#### Fall 13

1. V hat an K ein Grundstück veräußert. Nach Vorliegen des Kaufvertrages fordert die Grunderwerbsteuerstelle beide auf, gem. § 93 AO bestimmte Auskünfte über das mitverkaufte Zubehör zu erteilen. Während V diesem Verlangen prompt nachkommt, verweigert K die Auskunft mit der Begründung, dass V bereits die notwendigen Auskünfte abgegeben und damit das Auskunftersuchen erfüllt habe. Sie seien Gesamtschuldner gem. § 44 AO.  
Verweigert K mit Recht die Auskunft?
2. Als das FA später wegen nichtrechtzeitiger Zahlung der gegen Beide festgesetzten und gem. § 15 GrEStG fälligen GrESt Säumniszuschläge (Sz) von K gem. § 240 AO anfordert, wendet dieser ein, dass das FA dem V die Stundung der fälligen Grunderwerbsteuer gewährt habe. Damit sei auch für ihn die Fälligkeit hinausgeschoben worden.  
Sind Sz gegen K entstanden?