



LEHRBUCH

► **nwb** E-BOOK

Schönknecht · Küchenhoff

# Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern

- ▶ Allgemeines Steuerrecht
- ▶ Vollstreckungsrecht und Insolvenzrecht
- ▶ Steuerstrafrecht

3. Auflage

Schönknecht · Küchenhoff

Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und  
Verbrauchssteuern

# Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchssteuern

Von

Dipl.-Finanzwirt (FH)/Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH) Michael Schönknecht  
Generalzolldirektion, Potsdam

Prof. Dr. Benjamin Küchenhoff

Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung – Fachbereich Finanzen, Münster

3., vollständig überarbeitete Auflage 2019

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

[www.nwb.de/go/feedback\\_lb](http://www.nwb.de/go/feedback_lb)

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

Bearbeitervermerk:

Abschnitt 1:

A. Schönknecht  
B. - F. Schönknecht  
G. Küchenhoff  
H. - J. Schönknecht

Abschnitt 2:

Schönknecht

Abschnitt 3:

Küchenhoff

ISBN 978-3-482-63793-3

eISBN 978-3-482-00242-7

3., vollständig überarbeitete Auflage 2019

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2012

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

# VORWORT

## **Vorwort zur 3. Auflage**

Drei Jahre nach Erscheinen der 2. Auflage im August 2016 hat uns die freundliche Aufnahme des Werkes dazu veranlasst, zeitnah eine Aktualisierung vorzulegen. Die vorliegende dritte Auflage berücksichtigt die diversen Änderungen der Abgabenordnung, die Abschaffung des Branntweinmonopols sowie die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Nichtigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes. Schließlich haben auch die erste Rechtsprechung zum neuen Zollrecht sowie weitere hierzu erschienene Literatur Eingang in die Aktualisierung gefunden.

Dieses Werk bildet den Stand der Gesetzgebung vom 1. 3. 2019 ab. Aktuelle Rechtsprechung und Schrifttum sind bis zu diesem Datum berücksichtigt. Weiterführende Verweise sind zur Vertiefung der komplexen Materie in bewährter Form in Fußnoten aufgeführt und stören dadurch den Lesefluss nicht.

Mit der 3. Auflage hat Herr Prof. a.D. Dr. Wolfgang Huchatz die Autorenschaft verlassen. Er widmet sich nunmehr gänzlich seinem wohlverdienten Ruhestand. Herr Dr. Huchatz hatte großen Anteil daran, dass mit diesem Werk vor ca. 7 Jahren eine Lücke in der zollrechtlichen Ausbildungsliteratur geschlossen werden konnte. Für seine Tatkraft und für die gute Zusammenarbeit sind wir ihm sehr dankbar und wünschen ihm alles Gute.

Die Autoren hoffen erneut auf eine freundliche Aufnahme des Werkes und sind wieder dankbar für Hinweise und Kritik aus der Leserschaft.

Münster/Potsdam im September 2019

Die Autoren

## Vorwort zur 1. Auflage

Das Steuersystem der Bundesrepublik ist davon geprägt, dass der Bund einerseits und die Bundesländer andererseits eigene – strikt getrennte – Steuerverwaltungen unterhalten. Diese Trennung findet sich auch im Bereich der Aus- und Fortbildung der Verwaltungen wieder. Während die Finanzbeamten und die Praktiker der Landesfinanzverwaltungen auf eine reichhaltige Ausbildungsliteratur und auf entsprechende Monographien zurückgreifen können, gibt es im Bereich der Zollverwaltung noch einen erheblichen Nachholbedarf. Diesem wollen die Autoren auf dem Gebiet des Abgabenverwaltungsrechts einschließlich des Vollstreckungsrechts und des Steuerstrafrechts begegnen. Sie legen eine zusammenhängende Darstellung aller Rechtsgebiete vor, die in der Abgabenordnung selbst normiert sind. Dabei richtet sich die Veröffentlichung nicht nur an die angehenden Zollbeamtinnen und -beamten, sondern sie ist so konzipiert, dass auch der Praktiker in Verwaltung und Unternehmen sich einen fundierten Überblick und vertiefende Kenntnisse auf diesen Rechtsgebieten verschaffen kann.

Herr Professor Dr. Huchatz ist als Dozent am Fachbereich Finanzen der Fachhochschule des Bundes in Münster mit der Ausbildung der Zollbeamtinnen und -beamten und mit der Fortbildung von Praktikern vertraut. Frau Bendix ist aufgrund ihrer Tätigkeit als Dozentin beim Bildungs- und Wissenschaftszentrum in Münster ebenfalls eine ausbildungserfahrene Autorin, die auch in regem Kontakt zur Praxis steht. Herr Beck war bzw. ist in der Zentralen Facheinheit Allgemeines Steuerrecht der Bundesfinanzdirektion Mitte in Potsdam mit allen hier dargestellten Bereichen vertraut.

Gerade das Abgabenrecht der Zollverwaltung als durchaus eigenständige und komplexe Materie verlangt einen sorgfältigen und systematisch orientierten Arbeitsstil, für den mit diesem Buch eine sichere Grundlage gelegt werden soll. Dem sollen auch die weiterführenden Hinweise in den Fußnoten dienen. Sie stören den Lesefluss nicht, sind aber eine unverzichtbare Quelle für weitere vertiefende Recherche in Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

Das vorliegende Buch berücksichtigt den Gesetzgebungsstand der Abgabenordnung vom 1. 1. 2012. Dabei wird bereits im Steuerstrafrecht auf die Verschärfung der Selbstanzeigevorschrift durch das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und der Steuerhinterziehung v. 28. 4. 2011 und im Vollstreckungsrecht auf die erst zum 1. 1. 2013 in Kraft tretende Reform eingegangen. Die Darstellung bezieht dabei auch die jüngsten Ergebnisse der Steuergesetzgebung im Bereich der Kernkraftnutzung und der Luftverkehrsbesteuerung ein.

Die Autoren hoffen auf eine freundliche Aufnahme des Werkes und sind dankbar für Hinweise und Kritik aus der Leserschaft.

Münster/Potsdam im März 2012

Die Autoren

# INHALTSÜBERSICHT

	Rdn.	Seite
<b>Abschnitt 1: Allgemeines Steuerrecht</b>		<b>1</b>
A. Grundlagen	1	1
B. Steuerrechtsverhältnis	151	53
C. Ermittlungsverfahren zur Steuerfestsetzung	301	93
D. Steuerfestsetzungsverfahren	351	111
E. Festsetzung von Zinsen	451	140
F. Fälligkeit	476	143
G. Haftung	551	157
H. Korrektur von Steuerverwaltungsakten	701	204
I. Außenprüfung/Steueraufsicht	826	235
J. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	901	254
<b>Abschnitt 2: Vollstreckungsrecht und Insolvenzrecht</b>		<b>285</b>
A. Vollstreckungsverfahren	1051	285
B. Dinglicher Arrest im Besteuerungsverfahren	1251	342
C. Insolvenzrecht in der Besteuerung	1276	346
<b>Abschnitt 3: Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht</b>		<b>365</b>
A. Steuerstrafrecht	1355	366
B. Steuerordnungswidrigkeiten	1601	445



# INHALTSVERZEICHNIS

	Rdn.	Seite
Vorwort		V
Inhaltsübersicht		VII
Abbildungsverzeichnis		XXV
Literaturverzeichnis		XXVII
Abkürzungsverzeichnis		XXIX

## **Abschnitt 1: Allgemeines Steuerrecht** **1**

---

A. Grundlagen	1	1
I. Das Steuersystem in der Bundesrepublik	1	1
II. Die Abgabenordnung	12	7
1. Die Stellung im Steuerrecht	12	7
2. Die Entwicklung der AO	13	7
3. Der Anwendungsbereich der AO	14	8
4. Verhältnis zum EU-Recht	20	11
III. Verfassungsprinzipien im Steuerrecht	23	13
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	24	13
a) Vorbehalt des Gesetzes	25	13
b) Vorrang des Gesetzes	26	14
2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	27	14
3. Einfachgesetzliche Konkretisierung durch § 85 AO	31	15
4. Steuervollzug und vertragliche Vereinbarungen, tatsächliche Verständigung	32	16
IV. Begriff der Steuer und der steuerlichen Nebenleistungen	34	17
V. Begriffsbestimmungen in der AO	36	18
1. Gesetz	36	18
2. Ermessen	37	19
3. Amtsträger	40	21
4. Zuständigkeiten der Finanzbehörden	41	21
VI. Steuergeheimnis	47	24
VII. Der Steuerverwaltungsakt	55	26
1. Allgemeines	58	28
a) Form	59	28
b) Adressat des Verwaltungsakts	65	33
c) Bekanntgabe an einen Empfangsbevollmächtigten	68	35

	Rdn.	Seite
d) Bekanntgabe an einen Beteiligten mit Wirkung für und gegen andere Beteiligte	70	36
e) Begründung des Verwaltungsakts	71	37
f) Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt	75	39
2. Wirksamwerden des Verwaltungsakts	80	40
3. Bekanntgabe (i. S. der Übermittlung)	86	42
a) Einfache Bekanntgabe schriftlicher Verwaltungsakte	87	43
b) Förmliche Zustellung schriftlicher Verwaltungsakte	91	44
c) Elektronische Übermittlung schriftlicher oder elektronischer Verwaltungsakte	100	48
d) Bekanntgabe elektronischer VA durch Datenabruf	101	49
4. Bestandskraft	102	49
VIII. Die zollrechtliche Entscheidung	104	50
1. Begründungspflicht	109	51
2. Rechtsbehelfsbelehrung	111	51
3. Bekanntgabe (i. S. der Übermittlung)	112	52
4. Bearbeitungsfristen	113	52
B. Steuerrechtsverhältnis	151	53
I. Steuerpflichtiger	152	54
1. Allgemeines	153	55
a) Steuerrechtsfähigkeit/Zollrechtsfähigkeit	153	55
b) Handlungsfähigkeit	157	57
aa) Natürliche Personen	159	58
bb) Juristische Personen, nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Vermögensmassen	162	59
c) Behörden	164	59
c) Vertretung durch Bevollmächtigte	165	60
aa) Bevollmächtigung	165	60
bb) Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen	169	62
(1) Befugnis zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen	172	63
(2) Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen	173	63
(3) Befugnis zu vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen	174	64
2. Steuerschuldner	176	65
3. Steuerhaftender	179	67
4. Weitere Steuerpflichtige	180	67
II. Gesamtrechtsnachfolge	181	68
III. Steuergläubiger und seine Organe	185	69

	Rdn.	Seite
IV. Steuerschuldverhältnis	187	70
1. Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis/Entstehung der Zollschuld	189	71
2. Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	195	73
a) Zahlung	199	74
b) Aufrechnung	200	75
aa) Aufrechnungslage	202	75
bb) Aufrechnungserklärung	207	77
cc) Wirkung der Aufrechnung	208	78
dd) Verrechnungsvertrag	209	78
c) Erlass aus Billigkeit	210	78
aa) Allgemeines zu § 227 AO	211	79
bb) Voraussetzungen von § 227 AO	212	79
cc) Zustimmung zu Billigkeitsmaßnahmen	218	82
d) Verjährung	219	82
aa) Festsetzungsverjährung	220	82
bb) Zahlungsverjährung	221	83
e) Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex	222	84
aa) Entrichtung	223	84
bb) Erlass	224	84
cc) Verjährung	225	84
dd) Beschlagnahme und Einziehung	226	85
ee) Weitere Erlöschenstatbestände	227	85
V. Fristen	228	85
1. Fristenarten	230	86
2. Fristberechnung	235	87
a) Fristbeginn	236	88
b) Fristende	238	88
3. Verlängerung von Fristen	241	90
4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	242	90
5. Verlängerung von zollrechtlichen Fristen	246	92
C. Ermittlungsverfahren zur Steuerfestsetzung	301	93
I. Legalitätsprinzip und Untersuchungsgrundsatz	302	93
II. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	308	96
1. Spezielle Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	309	97
a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	310	97
b) Steuererklärungspflicht	312	98
c) Berichtigungspflicht	315	100
2. Erstattung von Übersetzungskosten	318	101

	Rdn.	Seite
III. Beweismittel im Ermittlungsverfahren	319	102
1. Auskünfte vom Beteiligten und anderen Personen	320	102
2. Einnahme des Augenscheins	327	106
3. Sonstige Beweismittel	330	108
IV. Rechtliches Gehör	332	109
V. Akteneinsicht	334	110
D. Steuerfestsetzungsverfahren	351	111
I. Steuererklärung/Steueranmeldung als Ausgangsgrundlage der Steuerfestsetzung	358	114
II. Festsetzungsfrist	367	117
1. Festsetzungsfrist bei steuerlichen Nebenleistungen	371	118
2. Frist für die Mitteilung der Zollschuld/der buchmäßigen Erfassung	376	119
3. Beginn der Festsetzungsfrist	378	120
4. Ablaufhemmung	383	122
a) Hemmung durch Antrag	387	123
b) Hemmung durch Einspruch/Klage	389	124
c) Hemmung durch Außenprüfung	392	125
III. Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	394	127
IV. Vorläufige Steuerfestsetzung	398	128
V. Verzugsfolgen	403	131
1. Verspätungszuschlag	404	131
2. Hinterziehungszinsen	408	133
VI. Abweichende Steuerfestsetzung	412	135
1. Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen	414	135
2. Absehen von der Steuerfestsetzung	419	137
VII. Absehen von der Mitteilung der Zollschuld/buchmäßigen Erfassung	422	139
1. Absehen von der Mitteilung der Zollschuld	422	139
2. Absehen von der buchmäßigen Erfassung	423	139
E. Festsetzung von Zinsen	451	140
I. Berechnung der Zinsen	452	140
II. Festsetzung der Zinsen	454	141
F. Fälligkeit	476	143
I. Regelungen der AO und der Einzelsteuergesetze	478	144
1. Zahlung/Reihenfolge der Tilgung	481	146
2. Vorverlegen der Fälligkeit	484	147
3. Hinausschieben der Fälligkeit durch Stundung	486	148
a) Stundung	487	148
aa) Stundungszinsen	493	150
bb) Kreditzinsen	499	152

	Rdn.	Seite
b) Zahlungsaufschub	501	152
II. Säumniszuschlag/Verzugszinsen	506	153
1. Säumniszuschlag	507	154
2. Verzugszinsen	512	156
G. Haftung	551	157
I. Persönliche Haftung	552	159
1. Anwendbarkeit und Bedeutung der Haftungsregelungen	557	160
2. Haftung kraft Gesetzes aufgrund von Steuergesetzen	560	160
a) Haftung nach § 69 AO	561	161
aa) Person nach §§ 34 und 35 AO	562	161
bb) Pflichtverletzung	563	162
cc) Verschulden	569	167
dd) Haftungsschaden	572	168
ee) Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Haftungsschaden	579	169
ff) Haftungsumfang	580	170
b) Haftung nach § 70 AO	582	171
c) Haftung nach § 71 AO	587	173
d) Haftung nach § 74 AO	594	176
aa) Unternehmen	595	177
bb) Gegenstand dient Unternehmen	596	177
cc) Gegenstand steht im Eigentum der wesentlich beteiligten Person	598	178
dd) Wesentlich beteiligte Person als Haftungsschuldner	601	178
ee) Sachliche Haftungsbeschränkung	604	179
ff) Gegenständliche Haftungsbeschränkung	605	180
gg) Zeitliche Haftungsbeschränkung	606	181
e) Haftung nach § 75 AO	607	181
aa) Lebendes Unternehmen oder Teilbetrieb	608	182
bb) ... im Ganzen	611	183
cc) Übereignung	612	183
dd) Sachliche Haftungsbeschränkung	615	184
ee) Zeitliche Haftungsbeschränkung	616	184
ff) Gegenständliche Haftungsbeschränkung	617	185
f) Keine Haftungsnorm im steuerlichen Sinne: § 45 AO	619	185
3. Haftung kraft Gesetzes aufgrund Vorschriften	621	187
a) Haftung bei Personengesellschaften	622	187
aa) OHG	623	187
bb) BGB-Gesellschaft (GbR)	625	187

	Rdn.	Seite
cc) KG	627	187
dd) GmbH & Co. KG	631	188
ee) Partnergesellschaft	632	189
b) Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung	633	189
c) Haftung bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns	639	191
d) Haftung bei juristischen Personen	640	191
4. Geltendmachung der gesetzlichen Haftung	642	191
a) Haftung kraft Gesetzes	643	192
b) Rechtsnatur, Form und Inhalt des Haftungsbescheides	645	192
c) Ermessensausübung	650	193
d) Ausschluss der Geltendmachung durch Haftungsbescheid	656	195
aa) § 191 Abs. 5 AO	657	195
bb) § 191 Abs. 3 AO	661	196
cc) § 191 Abs. 4 AO	666	198
e) Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden	670	200
f) Haftung aufgrund Vertrages und deren Geltendmachung	673	201
5. Sachhaftung	676	201
H. Korrektur von Steuerverwaltungsakten	701	204
I. Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten	706	206
II. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden	711	208
1. Aufhebung und Änderung von Verbrauchsteuerbescheiden	716	210
2. Aufhebung und Änderung von übrigen Steuerbescheiden	720	212
a) Aufhebung oder Änderung mit Zustimmung oder auf Antrag des Steuerpflichtigen	724	212
b) Aufhebung oder Änderung bei sachlicher Unzuständigkeit der Behörde	725	213
c) Aufhebung oder Änderung bei durch unlautere Mittel erwirktem Bescheid	726	213
d) Aufhebung oder Änderung in sonstigen gesetzlich zugelassen Fällen	727	214
aa) Aufhebung oder Änderung aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel	728	214
bb) Aufhebung oder Änderung aufgrund widerstreitender Steuerfestsetzungen	733	216
cc) Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen	736	217
dd) Aufhebung oder Änderung von Kraftfahrzeugsteuerbescheiden nach § 12 Abs. 2 KraftStG	738	218

	Rdn.	Seite
III. Korrektur von allgemeinen Steuerverwaltungsakten	739	218
1. Rücknahme von Verwaltungsakten	744	221
a) Rücknahme von rechtswidrigen nicht begünstigenden Verwaltungsakten	746	221
b) Rücknahme von rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakten	747	222
2. Widerruf von Verwaltungsakten	754	223
a) Widerruf von rechtmäßigen nicht begünstigenden Verwaltungsakten	757	224
b) Widerruf von rechtmäßigen begünstigenden Verwaltungsakten	758	224
IV. Korrektur von sonstigen zollrechtlichen Entscheidungen	763	225
1. Korrektur rechtswidriger nicht begünstigender Entscheidungen	765	226
2. Rücknahme begünstigender Entscheidungen	766	226
3. Widerruf/Änderung begünstigender Entscheidungen	771	228
V. Nacherhebung und Erlass/Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	775	229
1. Nacherhebung	776	230
2. Erlass/Erstattung	779	230
a) Erstattung/Erlass nach Art. 117 UZK – Zu hoch bemessener Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag	782	232
b) Erstattung/Erlass nach Art. 120 UZK – Billigkeit	784	232
c) Verfahren	789	233
d) Erstattungszinsen	793	235
I. Außenprüfung/Steueraufsicht	826	235
I. Außenprüfung	827	236
1. Allgemeines	828	236
2. Prüfungsanordnung	834	239
3. Beginn der Außenprüfung	837	240
4. Prüfungsgrundsätze	839	241
5. Schlussbesprechung/Ende der Außenprüfung	845	243
II. Steueraufsicht in besonderen Fällen	851	245
1. Steueraufsicht bei Verbrauchsteuern	851	245
a) Befugnisse der HZÄ	853	246
aa) Nachschau	854	246
bb) Anhalterechte	856	247
cc) Besondere Aufsichtsmaßnahmen	858	247
dd) Sicherstellung im Aufsichtsweg	860	248
ee) Bestellung von Steuerhilfspersonen	866	249

	Rdn.	Seite
b) Rechte und Pflichten des Betroffenen	869	250
aa) Beauftragter	870	250
bb) Weitere besondere Pflichten des Steuerpflichtigen	874	251
2. Steueraufsicht bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	875	251
J. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	901	254
I. Allgemeines	905	255
II. Zulässigkeit	910	256
1. Statthaftigkeit	911	256
a) Voraussetzungen nach §§ 347 und 348 AO	911	256
aa) Abgabenangelegenheiten, auf die die AO Anwendung findet	912	257
bb) In Verfahren zur Vollstreckung	913	257
cc) Steuerberatungsangelegenheiten	914	257
dd) In anderen Angelegenheiten	915	257
ee) Untätigkeit der Finanzbehörde	916	257
b) Voraussetzungen nach UZK	917	258
c) Abgrenzung Einspruchsverfahren/Erlass- bzw. Erstattungsverfahren	920	258
2. Beschwer	921	259
a) Beschwer nach § 350 AO	921	259
b) Beschwer nach Art. 44 Abs. 1 UA UZK	922	259
3. Handlungsfähigkeit des Einspruchsführers	923	260
4. Einspruchsfrist	924	260
5. Form	930	261
6. Einspruchsverzicht	933	262
7. Rücknahme des Einspruchs	934	262
8. Bevollmächtigung	935	263
III. Verfahrensvorschriften	936	263
1. Besondere Verfahrensvorschriften	937	263
a) Aussetzung/Ruhe des Verfahrens	937	263
aa) Aussetzung des Verfahrens	938	264
bb) Ruhe des Verfahrens	940	264
b) Rechtliches Gehör/Erörterung des Sach- und Rechtsstandes	943	265
c) Nichtberücksichtigung verspätet vorgebrachter Erklärungen und Beweismittel	945	267
d) Änderung/Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts	948	268
e) Verböserung im Einspruchsverfahren	952	269
2. Entscheidung über den Einspruch	954	270
a) Vollständige Abhilfe	957	270

	Rdn.	Seite
b) Einspruchsentscheidung	958	271
aa) Bezeichnung des Einspruchsführers	959	271
bb) Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts	961	272
cc) Angabe der Entscheidungsformel	962	272
dd) Darstellung des Sachverhalts	963	272
ee) Rechtsbehelfsbelehrung	965	273
c) Teilweise Abhilfe	967	274
IV. Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung	970	275
1. Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung nach § 361 AO	971	275
a) Anfechtung des Verwaltungsaktes	971	275
b) Vollziehbarer Verwaltungsakt	972	276
c) Aussetzungsgründe	973	276
aa) Ernstliche Zweifel	974	276
bb) Unbillige Härte	975	277
d) Rechtsfolge	977	277
2. Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung nach Art. 45 UZK	979	278
a) Rechtsbehelf	982	279
b) Aussetzungsgründe	983	279
aa) Begründete Zweifel	983	279
bb) Unersetzbarer Schaden	984	280
c) Rechtsfolge	987	280
3. Verfahren	989	281
4. Aussetzungszinsen	994	283

---

## **Abschnitt 2: Vollstreckungsrecht und Insolvenzrecht** **285**

A. Vollstreckungsverfahren	1051	285
I. Aufgaben und Rechtsgrundlagen der Vollstreckung durch die Hauptzollämter	1051	285
1. Das Aufgabenspektrum der Zollverwaltung	1051	285
2. Die Rechtsgrundlagen der Vollstreckungstätigkeit der Zollverwaltung	1053	286
3. Überblick zur Vollstreckung wegen Geldforderungen	1060	289
4. Die Beteiligten am Vollstreckungsverfahren	1064	292
a) Der Vollstreckungsgläubiger und seine Organe	1064	292
b) Der Vollstreckungsschuldner	1072	294
c) Dritte	1074	294

	Rdn.	Seite
II. Vollstreckung durch die Hauptzollämter	1076	295
1. Ablauf des Vollstreckungsverfahrens	1076	295
a) Das Verwaltungsverfahren bis zum Beginn der Vollstreckung	1076	295
b) Voraussetzungen für den Beginn der Vollstreckung	1082	297
c) Die Voraussetzungen für die Vollstreckung nach dem EU-Beitreibungsgesetz	1086	299
d) Voraussetzungen für die Vollstreckung nach dem Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz	1088	300
e) Wegfall von Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen	1090	300
f) Vollstreckungsaufschub und Niederschlagung	1093	302
2. Vollstreckung wegen Geldforderungen in bewegliche Sachen und Wertpapiere	1095	303
a) Der Vollstreckungsauftrag und die Befugnisse des Vollziehungsbeamten	1095	303
aa) Allgemeines	1095	303
bb) Der Vollstreckungsauftrag	1097	303
cc) Aufforderung zur freiwilligen Leistung (§§ 290 und 292 Abs. 1 AO)	1101	305
dd) Annahme der freiwilligen Leistung	1103	305
ee) Einwendungen des Vollstreckungsschuldners	1106	306
ff) Verfahren bei Abwesenheit des Vollstreckungsschuldners	1107	306
gg) Verfahren bei Nichtleistung	1109	307
hh) Verfahren bei Widerstand	1112	309
b) Pfändung von Sachen	1113	309
aa) Pfändbare Sachen	1114	309
bb) Pfändbare Wertpapiere	1120	312
cc) Gewahrsam an Pfandsachen	1125	313
dd) Durchführung der Pfändung	1131	315
ee) Schuldnerschutz bei der Sachpfändung	1135	316
c) Die Rechtswirkungen der Sachpfändung	1137	317
d) Überpfändung, zwecklose Pfändung	1138	318
e) Die Verwertung gepfändeter beweglicher Sachen	1140	318
aa) Verwertung durch Versteigerung	1141	319
bb) Anderweitige Verwertung:	1142	319
3. Forderungspfändung	1143	321
a) Allgemeines	1143	321
b) Die Pfändung von Geldforderungen	1145	322
c) Pfändungsverbote und -beschränkungen (§ 319 AO)	1148	324
d) Die Pfändungsverfügung	1152	325
e) Die Wirkung der Pfändungsverfügung	1157	326

	Rdn.	Seite
f) Die Verwertung der gepfändeten Forderung	1159	326
g) Sonderfälle der Forderungspfändung	1162	327
aa) Pfändung von Sparguthaben	1162	327
bb) Pfändung von Forderungen aus indossablen Papieren	1163	327
cc) Pfändung von Bankguthaben	1164	328
h) Pfändung von Ansprüchen auf Herausgabe oder Leistung von Sachen (§ 318 AO)	1165	328
i) Vollstreckung in sonstige Vermögensrechte nach § 321 AO	1167	329
4. Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen	1171	330
5. Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners	1175	331
a) Allgemeines	1175	331
b) Ladung zur Vermögensauskunft	1177	332
c) Abnahme der Vermögensauskunft	1179	333
d) Eintragung in das Schuldnerverzeichnis	1181	334
e) Antrag auf Anordnung der Erzwingungshaft	1182	334
6. Vollstreckung wegen Handlung, Duldung oder Unterlassung	1184	335
7. Rechtsbehelf, Drittwiderspruch	1193	337
III. Vollstreckungskosten	1198	339
1. Gebühren	1199	339
2. Auslagen	1201	340
3. Festsetzung und Erhebung der Kosten	1202	341
B. Dinglicher Arrest im Besteuerungsverfahren	1251	342
I. Anordnung des Arrests	1252	342
1. Arrestanspruch	1253	343
2. Arrestgrund	1254	343
3. Formelle Voraussetzungen	1255	344
II. Vollziehung des Arrests	1258	345
C. Insolvenzrecht in der Besteuerung	1276	346
I. Ziele des Insolvenzverfahrens	1278	346
II. Verlauf des Insolvenzverfahrens	1280	347
1. Eröffnungsverfahren	1285	348
2. Insolvenzverfahren	1289	350
III. Besteuerung im Insolvenzverfahren	1291	354
1. Behandlung von Insolvenzforderungen	1292	354
a) Unterbrechung des Steuerfestsetzungsverfahrens	1295	355
b) Aufrechnung	1300	356
aa) § 94 InsO	1301	356
bb) § 95 InsO	1302	357
cc) § 96 InsO	1303	357

	Rdn.	Seite
c) Anmeldung zur Tabelle	1305	358
d) Prüfungstermin	1307	359
aa) Der Steueranspruch ist noch nicht festgesetzt	1309	359
bb) Der Steueranspruch ist festgesetzt, aber die Einspruchsfrist noch nicht abgelaufen	1310	360
cc) Der Steueranspruch ist festgesetzt und ein Einspruchsverfahren ist anhängig	1311	360
dd) Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	1312	360
ee) Der Steueranspruch ist festgesetzt und ein AdV-Verfahren ist anhängig	1313	360
ff) Der Steueranspruch ist bestandskräftig festgesetzt	1314	361
2. Behandlung von Masseverbindlichkeiten	1315	361
3. Behandlung von Erlaubnissen/Bewilligungen	1317	362
4. Vollstreckungsverfahren in der Insolvenz	1322	363
IV. Insolvenzanfechtung	1325	364

---

**Abschnitt 3: Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht 365**

A. Steuerstrafrecht	1355	366
I. Steuerhinterziehung	1357	366
1. Zweck und Bedeutung	1358	367
2. Objektiver Tatbestand	1359	368
a) Die Tat gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	1361	368
aa) Täterqualifikation	1362	369
bb) Tatsachen	1364	369
cc) steuerlich erheblich	1365	370
dd) Angaben	1368	371
ee) Finanzbehörde oder andere Behörde	1368a	372
ff) unrichtig oder unvollständig	1369	374
b) Die Tat gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	1375	375
aa) Täterqualifikation	1376	375
(1) Pflichten aus dem nationalen Steuerrecht	1378	376
(2) Insbesondere: § 153 AO	1379	377
(3) Pflichten aus dem Zollrecht	1385	380
bb) Steuerlich erhebliche Tatsache	1388	382
cc) In-Unkenntnis-lassen	1389	382
dd) Finanzbehörde	1390	383
ee) Pflichtwidrigkeit	1391	383
c) Die Tat gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO	1392	383

	Rdn.	Seite
d) Taterfolg	1396	385
aa) Steuerverkürzung	1397	385
(1) Veranlagungssteuern	1402	387
(a) Nicht in voller Höhe festgesetzt	1404	388
(b) Nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt	1407	390
(2) Anmeldesteuern	1411	391
bb) Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils	1415	393
(1) Steuervorteil	1416	393
(2) Für sich oder einen anderen	1419	394
(3) Nicht gerechtfertigt	1420	394
(4) Vollendung der Vorteilerlangung	1421	394
cc) Kompensationsverbot	1422	395
e) Kausalität	1423	396
3. Subjektiver Tatbestand	1426	396
4. Rechtswidrigkeit	1433	399
5. Schuld	1437	400
a) Schuldfähigkeit	1438	400
b) Entschuldigungsgründe	1440	401
c) Verbotsirrtum	1442	401
6. Übungsfälle zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	1447	402
7. Allgemeines Strafrecht und Steuerhinterziehung	1448	405
a) Versuch, Vollendung und Vorbereitungshandlung	1449	405
aa) Allgemeines	1449	405
bb) Untauglicher Versuch und Wahndelikt	1454	406
cc) Rücktritt	1455	408
b) Beendigung	1456	408
c) Mittelbare Täterschaft	1458	409
d) Mittäterschaft	1461	410
e) Anstiftung	1465	411
f) Beihilfe	1468	413
g) Sonderfall: Unterlassen bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V. m. § 13 StGB	1472	414
8. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung	1474	415
a) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO	1477	417
b) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO	1479	417
c) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO	1483	418
d) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO	1484	418
e) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO	1488	419
f) § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 AO	1492a	420

	Rdn.	Seite
9. Geltungsbereich des § 370 AO	1493	420
a) Ausländische Abgaben	1493	420
b) Im Ausland begangene Taten	1496	422
10. Strafbefreiende Selbstanzeige	1498	423
a) Anforderungen an die Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO	1500	423
b) Sperrgründe gemäß § 371 Abs. 2 AO	1502	424
c) Nachrichtungspflicht gemäß § 371 Abs. 3 AO	1507	425
d) Absehen von der Strafverfolgung nach § 398a AO	1508	425
II. Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel	1509	426
1. Gewerbsmäßiger Schmuggel	1514	427
2. Gewaltsamer Schmuggel mit Schusswaffen	1518	427
3. Gewaltsamer Schmuggel mit sonstigen Gegenständen	1520	428
4. Bandenmäßiger Schmuggel	1522	429
III. Steuerhehlerei	1524	430
1. Täterqualifikation	1525	430
2. Tathandlung	1526	430
a) Tatobjekt	1526	430
b) Vortat	1527	430
aa) Vortäter	1528	431
bb) Hinterziehung von Abgaben	1531	432
cc) Bannbruch	1532	432
dd) Tatbestandsmäßige und rechtswidrige Vortat	1533	432
dd) Zeitliches Verhältnis zwischen Vortat und Steuerhehlerei	1535	432
c) Sich oder einem Dritten verschaffen (Erwerbshehlerei)	1536	434
d) Absetzen und Absatzhilfe (Absatzhehlerei)	1539	434
3. Subjektiver Tatbestand der Steuerhehlerei	1544	436
a) Vorsatz	1545	436
b) Bereicherungsabsicht	1546	436
4. Wahlfeststellung	1547	437
IV. Weitere Steuerstraftaten	1548	438
1. Bannbruch	1548	438
a) Tatbestand	1549	438
b) Sanktionsbannbruch	1551	438
c) Verbotsbannbruch	1556	440
2. Steuerzeichenfälschung	1562	440
3. Begünstigung	1569	442
a) Objektiver Tatbestand	1570	442
b) Subjektiver Tatbestand	1574	443
c) Strafaufhebungsgrund § 257 Abs. 3 AO	1575	444

	Rdn.	Seite
V. Bagatelldelikte	1577	445
B. Steuerordnungswidrigkeiten	1601	445
I. Allgemeines	1601	445
1. Verhältnis zum Strafrecht	1603	446
2. Aufbau einer Ordnungswidrigkeit	1604	446
3. Versuch	1609	447
4. Beteiligung	1610	447
II. Leichtfertige Steuerverkürzung	1611	448
1. Objektiver Tatbestand	1613	448
a) Täter	1613	448
b) Tathandlung	1617	449
c) Taterfolg	1620	450
d) Kausalität	1621	451
2. Subjektiver Tatbestand (Leichtfertigkeit)	1622	451
a) Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen	1624	451
b) Auswahl- und Überwachungspflicht	1626	452
c) Leichtfertigkeit bei fachkundigen Personen	1627	452
3. Rechtswidrigkeitszusammenhang	1628	452
4. Konkurrenzen	1630	453
5. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige	1632	453
III. Weitere Ordnungswidrigkeiten	1634	454
1. Verbrauchsteuergefährdung	1634	454
a) Objektiver Tatbestand	1637	454
b) Subjektiver Tatbestand	1638	455
2. Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	1639	455
a) Objektiver Tatbestand	1642	455
b) Subjektiver Tatbestand	1644	456
3. Schwarzhandel mit Zigaretten zum eigenen Bedarf	1645	456
4. Verletzung der Aufsichtspflicht	1648	457
a) Objektiver Tatbestand	1649	457
aa) Täter	1649	457
bb) Tathandlung	1650	457
b) Subjektiver Tatbestand	1653	458
c) Zuwiderhandlung	1654	459
aa) Verletzung einer betriebsbezogenen Pflicht	1655	459
bb) Tatbestandsmäßige, rechtswidrige Zuwiderhandlung	1656	459
cc) Kausalität zwischen der Aufsichtspflichtverletzung und der Zuwiderhandlung	1657	459

	Rdn.	Seite
5. Geldbußen gegen juristische Personen und Personenvereinigungen	1659	461
a) Normadressat	1660	461
b) Anknüpfungstat	1661	461
c) Anknüpfungstäter	1662	462
Stichwortverzeichnis		465

# ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Zusammenfassung: Übersicht zu den Steuern der Zollverwaltung	5
ABB. 2:	Übersicht zum Anwendungsbereich der AO	10
ABB. 3:	Übersicht Tatbestandsmerkmale Verwaltungsakt	27
ABB. 4:	Übersicht Bestandskraft	50
ABB. 5:	Übersicht Gesellschaftsarten	57
ABB. 6:	Übersicht Gläubiger/Schuldner Anspruch Steuerschuldverhältnis	71
ABB. 7:	Übersicht Voraussetzungen Aufrechnung	77
ABB. 8:	Kurzübersicht Erlassprüfung	82
ABB. 9:	Gesamtübersicht zur Haftung	158
ABB. 10:	Haftung nach § 69 AO	161
ABB. 11:	Haftung nach § 74 AO	176
ABB. 12:	Zeitliche Haftungsbeschränkung nach § 74 AO	181
ABB. 13:	Haftung nach § 75 AO	182
ABB. 14:	Zeitliche Haftungsbeschränkung nach § 75 AO	184
ABB. 15:	Gegenüberstellung: Haftungstatbestände bei Übernahme eines Unternehmens	190
ABB. 16:	Übersicht Korrektursystem nach AO	205
ABB. 17:	Übersicht Korrektursystem nach UZK	206
ABB. 18:	Rechtsgrundlagen der Vollstreckung durch die Zollverwaltung	289
ABB. 19:	Übersicht zur Vollstreckung nach der AO	290
ABB. 20:	Der Verwaltungsablauf bis zum Beginn der Vollstreckung	296
ABB. 21:	Übersicht zu den Vollstreckungshindernissen	301
ABB. 22:	Übersicht zu den Wertpapieren und Beweisurkunden	313
ABB. 23:	Forderungspfändung	322
ABB. 24:	Maßnahmen der Behörde im Vollstreckungsrecht: Verwaltungsakt oder nicht?	338
ABB. 25:	Aus- und Absonderungsrechte im Insolvenzverfahren	350
ABB. 26:	Zeitstrahl Insolvenz	353
ABB. 27:	Übersicht: Beispiele für steuerlich erhebliche Tatsachen	370
ABB. 28:	Übersicht: Eintritt des Verkürzungserfolges (= Vollendung)	393
ABB. 29:	Übersicht: Beteiligung an der Tat in verschiedenen Phasen der Begehung	415
ABB. 30:	Übersicht: Welche Strafnorm gilt für welche Abgaben?	429



# LITERATURVERZEICHNIS

- Albrecht, Eike/Küchenhoff, Benjamin**, Lehrbuch Staatsrecht, 3. Auflage, 2015, Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Aristoteles**, Die Nikomachische Ethik, Aus dem Griechischen von Olof Gigon, 7. Auflage, 2006, Deutscher Taschenbuch Verlag, München.
- Beermann, Albert/Gosch, Dietmar**, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Loseblattsammlung, 147. Lieferung, 2019, Stollfuß Verlag, Bonn.
- Bender, Peter/Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander** Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Loseblattsammlung, 46. Lieferung, 2019, Walhalla Fachverlag, Regensburg.
- Birk, Dieter**, Steuerrecht, 22. Auflage, 2019, C. F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Bohnert, Joachim/Bülte, Jens**, Ordnungswidrigkeitenrecht, 5. Auflage, 2016, C. H. Beck Verlag, München.
- Bohnert, Joachim/Krenberger, Benjamin/Krumm, Carsten**, Ordnungswidrigkeitengesetz – Kommentar, 4. Auflage, 2016, C. H. Beck Verlag, München.
- Bongartz, Matthias/Schröer-Schallenberg, Sabine**, Verbrauchsteuerrecht, 3. Auflage, 2018, C. H. Beck Verlag, München.
- Fischer, Thomas**, Strafgesetzbuch mit Nebengesetze – Kommentar, 66. Auflage, 2019, C. H. Beck Verlag, München.
- Gehre, Horst/Koslowski, Günter**, Kommentar zum Steuerberatergesetz, 6. Auflage, 2009, C. H. Beck Verlag, München.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin**, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Loseblattsammlung, 253. Lieferung 2019, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul**, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 2. Auflage, 2000, C. F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Jarass, Hans-Dieter/Pieroth, Bodo**, Grundgesetz Kommentar, 13. Auflage, 2014, C. H. Beck Verlag, München.
- Joecks, Wolfgang/Jäger, Markus/Rondt, Karsten**, (Hrsg.) Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 8p. Auflage, 2015, C. H. Beck Verlag, München.
- Joecks, Wolfgang/Miebach, Klaus** (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, 3. Auflage, 2019, C. H. Beck Verlag, München.
- Klein, Franz**, Kommentar zur Abgabenordnung, 14. Auflage, 2018, C. H. Beck Verlag, München.
- Kock, Kai-Uwe/Stüwe, Richard** (Hrsg.)/Jansen, Dirk/Salewski, Martin/Schulte, Christoph, Öffentliches Recht und Europarecht, 7. Auflage 2018, NWB Verlag, Herne.
- Koenig, Ulrich** (Hrsg.), Abgabenordnung – Kommentar, 3. Auflage, 2014, C. H. Beck Verlag, München.
- Kohlmann, Günter** (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, 63. Lieferung, 2019, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Kopp, Ferdinand O./Ramsauer, Ulrich**, Verwaltungsverfahrensgesetz, 14. Auflage, 2013, C. H. Beck Verlag, München.
- Palandt, Otto** (Hrsg.), Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 77. Auflage, 2018, C. H. Beck Verlag, München.
- Rolletschke, Stefan**, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, 2012, Carl Heymanns Verlag, Köln.
- Rüthers, Bernd/Stadler, Astrid**, Allgemeiner Teil des BGB, 15. Auflage, 2007, C. H. Beck Verlag, München.
- Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf**, Kommentar zum Grundgesetz, 12. Auflage, 2010, Carl Heymanns Verlag, Köln.

**Schönke, Adolf/Schröder, Horst (Gründungsherausgeber)**, Strafgesetzbuch – Kommentar, 30. Auflage, 2019, C. H. Beck Verlag, München.

**Schwarz, Bernard/Pahlke, Armin**, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Loseblattsammlung, 186. Lieferung, 2019, Haufe Verlag, Freiburg.

**Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm**, Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung, 156. Lieferung, 2016, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

**Tipke, Klaus/Lang, Joachim**, Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

**Wabnitz, Heinz-Bernd/Janovsky, Thomas/Schmitt, Lothar (Hrsg.)** Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 5. Auflage, 2020, C. H. Beck Verlag, München.

**Wessels, Johannes/Beulke, Werner/Satzger, Helmut**, Strafrecht Allgemeiner Teil, 49. Auflage, 2019, C. F. Müller Verlag, Heidelberg.

**Witte, Peter**, Kommentar zum Zollkodex, der Union, 7. Auflage, 2018, C. H. Beck Verlag, München.

**Witte, Peter/Henke, Reginhard/Kammerzell, Nadja**, Der Unionszollkodex, 2. Auflage, 2014, Bundesanzeiger Verlag.

**Witte, Peter/Wolfgang, Hans-Michael (Hrsg.)**, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 9. Auflage, 2019, NWB Verlag, Herne.

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

## A

---

a. A.	andere Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AlkStG	Alkoholsteuergesetz
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AnfG	Anfechtungsgesetz
AO	Abgabenordnung 1977
AO-DV Zoll	Dienstvorschrift zur Anwendung der Abgabenordnung im Bereich der Zollverwaltung
Art.	Artikel

## B

---

BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BGHSt	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BierStG	Biersteuergesetz
BierStV	Verordnung zur Durchführung des Biersteuergesetzes
BImSchG	Bundes-Immissionsschutzgesetz
BNoto	Bundesnotarordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMI	Bundesministerium des Inneren
BrantwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BrStV	Verordnung zur Durchführung des Branntweinmonopolgesetzes
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache

BtMG	Betäubungsmittelgesetz
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung)
BVZ	Bundesstelle Vollstreckung Zoll
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
bzw.	beziehungsweise

**C**

---

ca.	circa
-----	-------

**D**

---

d. h.	das heißt
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DV	Dienstvorschrift
DZWiR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht

**E**

---

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFTA	Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation
EG	Europäische Gemeinschaft
eG	eingetragene Genossenschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieStV	Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EUBeitrG	EU-Beitreibungsgesetz
EuGH	Europäische Gerichtshof
EulnsVO	Verordnung über Insolvenzverfahren
EURATOM	Europäische Atomgemeinschaft
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
eVS	elektronisches Vollstreckungssystem (IT-Verfahren)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

**F**

---

f./ff.	folgende/n
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FristenVO	Fristen-Verordnung
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung

**G**

---

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GZD	Generalzolldirektion

**H**

---

HGB	Handelsgesetzbuch
hl	Hektoliter
h. M.	herrschende Meinung
HZA	Hauptzollamt
HZÄ	Hauptzollämter

**I**

---

i. A.	im Auftrag
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
inkl.	inklusive
IFG	Informationsfreiheitsgesetz (Bund)
i. H. v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
i. S.	im Sinne
i. V.	in Vertretung
i. V. m.	in Verbindung mit

**J**

---

JGG	Jugendgerichtsgesetz
juris	Juristisches Informationssystem für die Bundesrepublik Deutschland, <a href="http://www.juris.de">http://www.juris.de</a>

**K**

---

KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KaffeeStV	Verordnung zur Durchführung des Kaffeesteuergesetzes
KBV	Kleinbetragsverordnung
KernbrStG	Kernbrennstoffsteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KG Berlin	Kammergericht Berlin (Oberlandesgericht für das Land Berlin)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KKZ	Kommunal-Kassen-Zeitschrift
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz

**L**

---

lat.	lateinisch
LG	Landgericht
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
LuftVStG	Luftverkehrsteuergesetz

**M**

---

MiLog	Mindestlohngesetz
MOG	Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen und der Direktzahlungen
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

**N**

---

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungsreport
Nr.	Nummer(n)
NStZ-RR	Neue Zeitschrift für Strafrecht – Rechtsprechungsreport
n. F.	neue Fassung
nv	nicht veröffentlicht
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung

**O**

---

o. Ä.	oder Ähnliches
o. a.	oben aufgeführten
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o. g.	oben genannten
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten

**P**


---

PartGG            Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe

**R**


---

RAO            Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919

Rz.            Randziffer(n)

**S**


---

S.            Seite(n)

SchwarzArbG    Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung

SchaumwZwStG    Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz

SchaumwZwStV    Verordnung zur Durchführung des Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetzes

SGB            Sozialgesetzbuch

sog.            sogenannte(n)

StBerG        Steuerberatergesetz

StGB        Strafgesetzbuch

StPO        Strafprozessordnung

StraBuDV      Dienstvorschrift für das Straf- und Bußgeldverfahren

st. Rspr.      ständige Rechtsprechung

StromStG      Stromsteuergesetz

StromStV      Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes

**T**


---

TabStG        Tabaksteuergesetz

TabStV        Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes

TabakStV      Tabaksteuerverordnung

**U**


---

UA            Unterabsatz

u. a.        unter anderem

u. E.        unseres Erachtens

UmwG        Umwandlungsgesetz

UStG        Umsatzsteuergesetz

UZK        Zollkodex der Union

UZK-IA      Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447

UZK-DA      Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446

UZwG        Gesetz über den unmittelbaren Zwang bei Ausübung öffentlicher Gewalt durch Vollzugsbeamte des Bundes

**V**

---

v.	vom
VA	Verwaltungsakt
VG	Verwaltungsgericht
v. g.	vorgenannt(en)
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VOen	Verordnungen
VollstrA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Durchführung der Vollstreckung nach der Abgabenordnung
VollzA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für Vollziehungsbeamte der Finanzverwaltung
Voraufl.	Vorauslage (dieses Lehrbuchs)
VStG	Verbrauchssteuergesetz
VV	Verwaltungsvorschrift
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz

**W**

---

WaffG	Waffengesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht

**Z**

---

z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZK	Zollkodex (außer Kraft, ersetzt durch den UZK)
ZollKostV	Zollkostenverordnung
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung

# Abschnitt 1: Allgemeines Steuerrecht

## A. Grundlagen

### I. Das Steuersystem in der Bundesrepublik

Der moderne Staat kommt ohne ein ausgefeiltes System der Besteuerung nicht aus, das zudem verschiedensten wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten verpflichtet ist. In einem Bundesstaat wie der Bundesrepublik Deutschland muss darüber hinaus bedacht werden, dass alle Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) angemessen beteiligt werden. Die entsprechenden Regelungen finden sich im Abschn. X des Grundgesetzes (Das Finanzwesen), nämlich in den Art. 105, Art. 106 und Art. 108 GG. Dort werden die drei Themenbereiche, die in einer bundesstaatlichen Ordnung der Regelung bedürfen, angesprochen. Das sind:

- ▶ die Steuergesetzgebungshoheit (Art. 105 GG),
- ▶ die Ertragshoheit (Art. 106 GG) und
- ▶ die Verwaltungshoheit (Art. 108 GG).

Die **Steuergesetzgebungshoheit** meint die Verteilung der Kompetenz, auf dem Gebiet der Steuern Gesetze zu erlassen bzw. zu ändern. Sie ist wie folgt zwischen Bund und Ländern aufgeteilt:

Der **Bund** hat die **ausschließliche** Gesetzgebungskompetenz für die Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG) und die **konkurrierende** Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm entweder das Steueraufkommen der jeweiligen Steuer ganz oder teilweise zusteht oder wenn eine bundesgesetzliche Regelung nach Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich ist (Art. 105 Abs. 2 GG).

Die **Länder** können demgegenüber nur die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern regeln, die zudem bundesgesetzlichen Steuern nicht gleichartig sein dürfen (Abs. 3). Ihre an sich schwache Stellung wird erheblich gestärkt durch den Vorbehalt der Zustimmung durch den Bundesrat bei Steuern, deren Aufkommen ganz oder zum Teil den Ländern oder den Gemeinden zufließt (Art. 105 Abs. 3 GG).

Die **ausschließliche Kompetenz** des Bundes hat noch eine geringe Bedeutung.<sup>1</sup> Für die **Zölle** ist grundsätzlich die Europäische Union zur Gesetzgebung befugt. Nach Art. 23 GG hat die Bundesrepublik nämlich Hoheitsrechte auf die Europäischen Union übertragen, die von diesen z. B. auf dem Gebiet der Gesetzgebung für die Zölle ausgeübt werden. Dazu enthalten der EUV und der AEUV verschiedene Ermächtigungsnormen wie z. B. Art. 31 AEUV (gemeinsamer Zolltarif).<sup>2</sup> Auf diesem Rechtsgebiet verbleiben gleichwohl nationale Regelungsbedürfnisse und -kompetenzen, wie z. B. das ZollVG und die ZollV zeigen.

---

<sup>1</sup> *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 105 GG Rz. 24 spricht sogar von einem „leer laufen“ der Vorschrift.

<sup>2</sup> Weitere Beispiele: *Wolffgang* in *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rz. A 2003.

Nach dem Außerkrafttreten des Branntweinmonopolgesetzes zum 31.12.2017 und der Auflösung der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein zum 31.12.2018 existiert in der in der Bundesrepublik Deutschland kein **Finanzmonopol** mehr.

- 3 Die **konkurrierende Gesetzgebungskompetenz** des Bundes ist die bedeutendste Gesetzgebungskompetenz. Hier geht es vor allem um die ertragsstarken Verbrauchsteuern und um die sog. Gemeinschaftssteuern (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer), die zusammen zu einem erheblichen Teil Bund, Länder und Gemeinden finanzieren. Diese Gesetzgebungshoheit des Bundes knüpft zum einen an die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG an. Soweit dort dem Bund auch nur anteilig ein Steuerertrag zugesprochen wird, hat dieser auch die Gesetzgebungskompetenz.

Für die Steuerarten, die von der Bundeszollverwaltung verwaltet werden, gilt dies nach Art. 106 Abs. 2 für fast alle **Verbrauchsteuern**.<sup>3</sup> Aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 und Art. 105 Abs. 2 GG ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für **Verkehrsteuern**. Für die Zollverwaltung ist dies von Bedeutung, weil die **Kraftfahrzeugsteuer** und die 2010 eingeführte **Luftverkehrsteuer**<sup>4</sup> von ihr zu verwalten sind.

Die Steuerarten, für die die **Landesfinanzverwaltungen** zuständig sind, fallen ebenfalls in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Von demgegenüber geringerer Bedeutung ist die Bundeskompetenz wegen der Notwendigkeit bundesgesetzlicher Regelung unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG. Hiernach hat der Bund die Gesetzgebungshoheit z. B. für die Erbschaft- und Schenkungssteuer, die Gewerbesteuer, die Grunderwerbsteuer und die Biersteuer.

- 4 Für die Bundeszollverwaltung ist die **Biersteuer** das einzige Beispiel einer **konkurrierenden Gesetzgebung** im Zusammenhang mit Art. 72 Abs. 2 GG. Die Kompetenz des Bundes ergibt sich hier daraus, dass eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich ist, um die Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse zu wahren (Art. 72 Abs. 2 GG). Wenn schon auf europäischer Ebene eine Harmonisierung der Verbrauchsteuern weitgehend hergestellt ist, dann erscheint es dringend erforderlich, innerhalb des Bundesgebietes ein einheitliches Biersteuerrecht vorzusehen. Bei länderspezifischen Biersteuersätzen und entsprechend unterschiedlichen Verkaufspreisen müsste ansonsten „Schmuggel“ von Bier von einem Bundesland mit niedrigerem Steuersatz in ein solches mit höherem befürchtet werden.<sup>5</sup>

---

3 Ausnahme ist hier die Biersteuer, dazu unten.

4 Die Luftverkehrsteuer ist mit dem Haushaltsbegleitgesetz 2011 v. 9. 12. 2010 eingeführt worden; sie ist eine Rechtsverkehrsteuer (vgl. § 1 Abs. 1 LuftVStG) und trat zum 15. 12. 2010 in Kraft. Siehe dazu *Goldmann/Gutschalk*, Eine Einführung in die neue Luftverkehrsteuer, ZfZ 2010, 283. Zur Verfassungsmäßigkeit: BVerfG v. 5. 11. 2014 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378. Zur Unionsrechtskonformität: BFH v. 1. 12. 2015 VII R 51/13, BFH/NV 2016, 592-594.

5 Wohl gegen eine auf Art. 72 Abs. 2 GG gestützte Kompetenz des Bundes *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rz. 40.



## HINWEIS

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes erstreckt sich auf alle von der Zollverwaltung zu verwaltenden Steuern. Das sind:

- ▶ die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zölle),<sup>6</sup>
- ▶ die Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und
- ▶ die Verkehrssteuern Kraftfahrzeugsteuer<sup>7</sup> und Luftverkehrsteuer.

Die **Steuerertragshoheit** ist in Art. 106 GG geregelt. Der Verfassungsgeber hat das Steueraufkommen nach Steuerarten verteilt, also jeder Steuerart einen oder mehrere Gläubiger zugewiesen. Nach Art. 106 Abs. 1 GG stehen dem Bund allein zu: 5

- ▶ die Zölle (Nr. 1),
- ▶ die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern mit Ausnahme der Biersteuer (Nr. 2),
- ▶ die Kraftfahrzeugsteuer und die Luftverkehrsteuer (Nr. 3) und
- ▶ die weiteren in Nr. 4 bis 7 genannten Abgaben.

Die **Biersteuer** steht nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG den Ländern zu.

Dem Bund steht weiterhin ein Anteil an den sog. **Gemeinschaftssteuern** zu (Abs. 3), das sind die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer. Während die beiden erstgenannten hälftig zwischen dem Bund und den Ländern verteilt werden, soweit sie nicht gemäß Abs. 5 den Gemeinden zustehen, werden die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer durch Bundesgesetz festgelegt;<sup>8</sup> dort wird in § 1 der Verteilungsschlüssel auf 52 % für den Bund, 46 % für die Länder und 2 % für die Gemeinden beziffert, nicht ohne weitere Hinzurechnungen und Vorabanteile insbesondere für den Bund festzulegen. Den Gemeinden steht das Aufkommen der Grundsteuer und der Gewerbesteuer und der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu (Abs. 6).

Schon diese Verteilung des Steueraufkommens ist kompliziert und ständig umstritten. Sie stellt aber keineswegs eine abschließende Steuerverteilung dar, weil sich eine Vielzahl weiterer Umverteilungsmechanismen anschließen, die unter dem Begriff **Finanzausgleich** zusammengefasst und problematisiert werden.<sup>9</sup>

Die **Ertragshoheit für Zölle** ergibt sich nach wie vor aus Art. 106 Abs. 1 GG und zwar als Verteilungsnorm zwischen Bund und Ländern.<sup>10</sup> Der Bund selbst hat die ihm zustehen- 6

6 Unter Vorbehalt der Gesetzgebungskompetenz der EU.

7 Die Kraftfahrzeugsteuer ist durch Grundgesetzänderung mit Wirkung vom 1. 7. 2009 nunmehr der Verwaltungshoheit des Bundes zugewiesen (Art. 108 Abs. 1 GG).

8 Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz) v. 20. 12. 2001, zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes v. 19. 12. 2018, BGBl I 2018, 2696; ab 2020 ergeben sich die folgenden Anteile: ca. 52,8 % für den Bund, 45,2 % für die Länder und 2 % für die Gemeinden.

9 Siehe hierzu *Seer* in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 2 Rz. 64.

10 Die Zuweisung an den Bund bezeichnet *Henneke* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfau, Komm. zum GG*, Art. 106 Rz. 16, als überholt (m. w. N.).

den Einnahmen aus Zöllen auf die Europäische Union übertragen<sup>11</sup> und erhält lediglich einen bestimmten Prozentsatz der Einnahmen als Ausgleich für den Verwaltungsaufwand.



**MERKE**

Die Ertragskompetenz des Bundes erstreckt sich mit Ausnahme der Biersteuer auf alle von der Zollverwaltung zu verwaltenden Steuern. Das sind:

- ▶ die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zölle), die an die EU weitergeleitet werden,
- ▶ die Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, aber ohne die Biersteuer und
- ▶ die Verkehrssteuern Kraftfahrzeugsteuer und Luftverkehrsteuer.

7 Die **Verwaltungskompetenz** ist demgegenüber verhältnismäßig übersichtlich (Art. 108 GG). Dem **Bund** ist die Verwaltung folgender Abgaben übertragen (Abs. 1):

- ▶ Zölle,
- ▶ Finanzmonopole,<sup>12</sup>
- ▶ die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer,
- ▶ die Kraftfahrzeugsteuer und die Luftverkehrsteuer sowie
- ▶ Abgaben im Rahmen der Europäischen Union.

Den **Ländern** obliegt die Verwaltung der übrigen Steuern (Abs. 2). Soweit sie dabei Steuern verwalten, die dem Bund ganz oder teilweise zustehen, werden sie im Auftrage des Bundes tätig (sog. Auftragsverwaltung; Art. 108 Abs. 3 GG). Dabei machen die Länder von der in Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG enthaltenen Ermächtigung regelmäßig Gebrauch und übertragen die Verwaltung der Abgaben, die den Gemeinden allein zufließen, auf die Gemeinden selbst.

8 Die **Organisation** und die **sachliche Zuständigkeit** der Finanzbehörden, welche die in Art. 108 GG enthaltenen Aufgaben zu erfüllen haben, werden im Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) geregelt.<sup>13</sup> Der Bund folgt dabei einem **dreistufigen Verwaltungsaufbau** (örtliche Behörden, Oberbehörde und Oberste Behörde). Die Landesfinanzverwaltungen verfügen, wenn auch teilweise unterschiedlich, ebenfalls über einen dreistufigen Verwaltungsaufbau (§ 2 FVG).

In der **Bundesverwaltung** obliegt die Verwaltung der Steuern der Zollverwaltung. Die Bundesfinanzbehörden sind auf der **örtlichen Ebene** die **Hauptzollämter** einschließlich ihrer Dienststellen (Zollämter) und die Zollfahndungsämter. **Oberbehörde** ist die **Generalzolldirektion**, welche ihren Hauptsitz in Bonn hat. Die Generalzolldirektion

11 Aufgrund des Beschlusses des Rates der EG v. 24. 6. 1988.

12 Mit der Abschaffung des Branntweinmonopols existiert in der Bundesrepublik Deutschland zurzeit kein Finanzmonopol.

13 Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz) v. 4. 4. 2006, zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes v. 17. 12. 2018, BGBl 2018 I 2522.

untergliedert sich in verschiedene Direktionen, welche für unterschiedliche Aufgabenpakete zuständig sind.<sup>14</sup> Für die Auslegung der Abgabenordnung sind die Direktion III (Allgemeines Steuerrecht, Vollstreckung und Steuerstrafrecht) mit Dienstsitz Potsdam und die Direktion IV (Außenprüfung) mit Dienstsitz Neustadt an der Weinstraße innerhalb der Generalzolldirektion zuständig. **Oberste Behörde** ist das **Bundesministerium der Finanzen** (§ 1 FVG), dessen Sitz in Berlin ist. Innerhalb des Bundesministeriums der Finanzen ist die Abteilung III für die Fachaufgaben der Zollverwaltung zuständig.

Neben der Generalzolldirektion ist das **Bundeszentralamt für Steuern** die zweite, der in § 1 Nr. 2 FVG genannten Oberbehörden, die nach Art. 87 Abs. 3 GG eingerichtet werden. Die Aufgaben des Bundeszentralamts für Steuern ergeben sich aus einem umfangreichen Katalog in § 5 FVG.

Das **Verfahrensrecht** für Steuern wird durch Bundesgesetz geregelt, und zwar durch die **Abgabenordnung**,<sup>15</sup> soweit die Steuern von der Bundesverwaltung, also der Zollverwaltung ausgeführt werden (Art. 108 Abs. 5 Satz 1 GG) und soweit die Steuern von den Landesfinanzbehörden ausgeführt werden (Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG). Die Abgabenordnung gilt also nicht unmittelbar für die **Kommunalabgaben**. Dafür haben die Länder **Kommunalabgabengesetze** erlassen, die aber größtenteils auf die AO Bezug nehmen.

Die **Finanzgerichtsbarkeit** wird bundeseinheitlich durch Bundesgesetz geregelt (Art. 108 Abs. 6 GG) und zwar durch die Finanzgerichtsordnung (FGO).<sup>16</sup> Die (nur zweistufige) Gerichtsverfassung sieht Finanzgerichte als Gerichte der Länder vor und als Revisionsinstanz den Bundesfinanzhof mit Sitz in München.

**ABB. 1:** Zusammenfassung: Übersicht zu den Steuern der Zollverwaltung

Steuer	Gesetzgebungs- hoheit	Ertragshoheit	Verwaltungsho- heit	Steuereinnahmen in Mrd. (2018 <sup>17</sup> )
Alkopopsteuer	Bund	Bund	Bund	0,002
Biersteuer	Bund	Länder	Bund	0,7
Alkoholsteuer	Bund	Bund	Bund	2,1
Einfuhr- und Ausfuhr- abgaben i. S. des Art. 5 Nr. 20 und 21 UZK	EU/Bund	Bund/EU	Bund	5,1
Einfuhrumsatzsteuer	Bund	Bund/Länder	Bund	59,4
Energiesteuer	Bund	Bund	Bund	40,9
Kaffeesteuer	Bund	Bund	Bund	1,0

<sup>14</sup> Das Zollkriminalamt ist als Direktion VIII Teil der Generalzolldirektion.

<sup>15</sup> I. d. F. der Bekanntmachung v. 1. 10. 2002, zuletzt geändert durch Art. 15 des Gesetzes v. 18. 12. 2018, BGBl 2018 I 2639.

<sup>16</sup> I. d. F. der Bekanntmachung v. 28. 3. 2001, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 12. 7. 2018, BGBl 2018 I 1151.

<sup>17</sup> Jahresstatistik Zoll 2018 (www.zoll.de).

Kernbrennstoffsteuer <sup>18</sup>	Bund	Bund	Bund	-
Kraftfahrzeugsteuer	Bund	Bund	Bund	9,0
Luftverkehrsteuer	Bund	Bund	Bund	1,2
Schaumwein- und Zwi- schenerzeugnissteuer	Bund	Bund	Bund	0,42
Stromsteuer	Bund	Bund	Bund	6,9
Tabaksteuer	Bund	Bund	Bund	14,3

- 11 Die **Aufgaben der Zollverwaltung** sind damit aber keineswegs erschöpfend beschrieben. Art. 108 Abs. 1 GG umschreibt lediglich den verfassungsfesten Kernbestand der Aufgaben der Zollverwaltung im Gefüge der Steuerverwaltungen von Bund, Ländern und Gemeinden. Diese Aufgaben können nur durch Verfassungsänderung auf andere Körperschaften übertragen oder der Bundesfinanzverwaltung auferlegt werden.

**Weitere Aufgaben** – die durchaus nichts mit der Verwaltung von Steuern zu tun haben müssen – können der Zollverwaltung durch einfaches Bundesgesetz übertragen werden. Davon hat der Bundesgesetzgeber in erheblichem Umfang Gebrauch gemacht. So ist die Zollverwaltung z. B. zuständig für die:

- ▶ **Bekämpfung von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung<sup>19</sup>,**
- ▶ **Überwachung der Einhaltung des Mindestlohnes<sup>20</sup>,**
- ▶ **Entgegennahme, Sammlung und Auswertung von Meldungen über verdächtige Finanztransaktionen, die im Zusammenhang mit Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung stehen könnten (sog. Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen)<sup>21</sup>.**

Am 18. Juli 2019 ist das Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch in Kraft getreten. Damit wird den Behörden der Zollverwaltung die Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Kindergeld als neue Aufgabe übertragen.<sup>22</sup>

18 Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG) v. 8.12.2010, zuletzt geändert durch Art. 240 der Verordnung v. 31. 8. 2015, BGBl 2015 I 1474. Die Kernbrennstoffsteuer wurde in den Jahren 2011 bis 2016 erhoben. Das BVerfG stellte jedoch rückwirkend die Nichtigkeit des KernbrStG fest, siehe hierzu BVerfG v. 13. 4. 2017 2 BvL 6/13, BGBl 2017 I 1877. Zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht: EuGH v. 4. 6. 2015 C-5/14, ZfZ 2015, 189-198.

19 Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung v. 23. 7. 2004, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes v. 18. 7. 2017, BGBl 2017 I 2739.

20 Gesetz zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns (MiLoG) v. 11. 8. 2014, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes v. 18. 7. 2017, BGBl 2017 I 2739.

21 Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (GwGEG) v. 23. 6. 2017, BGBl 2017 I 1822.

22 Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch v. 17. 7. 2019, BGBl 2019 I 1066.

## II. Die Abgabenordnung

### 1. Die Stellung im Steuerrecht

Das Steuerrecht ist Teil des **öffentlichen Rechts** und dort Teil **des Verwaltungsrechts** 12 und nimmt dabei in mehrfacher Hinsicht eine Sonderstellung ein. Zum einen gehört es zu den Rechtsbereichen des Verwaltungsrechts<sup>23</sup> mit ausgesprochen langer Rechtsstradition: Steuern – insbesondere Zölle<sup>24</sup> – sind schon seit Tausenden von Jahren bekannt. Zum anderen ist Steuerrecht gekennzeichnet durch einen starken Zahlenbezug und schließlich ist die Zahl der Betroffenen auf steuerrechtlichem Gebiet besonders groß. Jeder Bürger dieses Staates wird mehr oder weniger regelmäßig mit den Finanzbehörden zu tun bekommen. Dies alles führt zu einer Sonderstellung des Steuerrechts im Verwaltungsrecht.

Zugleich ist die Steuerverwaltung Eingriffsverwaltung. Sie regelt die Einzelfälle mit Verwaltungsakten; werden Steuern festgesetzt, heißen sie Steuerbescheide (§§ 155 ff. AO). Die Steuerbeteiligten sind sogar verpflichtet, an der eigenen Besteuerung nahezu unbeschränkt mitzuwirken. Die Finanzbehörden sind zugleich ihre eigenen Vollstreckungsbehörden (§§ 249 ff. AO).

Zur Strukturierung dieses Sonderrechtsbereichs bietet es sich an, zwischen **allgemeinem** und **besonderem** Steuerrecht zu unterscheiden. Die für die einzelnen Steuerarten erlassenen Steuergesetze bilden das besondere Steuerrecht; das allgemeine Steuerrecht findet sich vor allem in der Abgabenordnung, aber auch im FVG, im ZollVG und der FGO. In diesen Gesetzen werden die für alle Steuern von Bund und Ländern gemeinsamen Themen „vor die Klammer gezogen“.

Die AO ist das bei Weitem wichtigste Gesetz des allgemeinen Steuerrechts, es wird als **Mantelgesetz des Steuerrechts** bezeichnet, weil hier das Verfahrensrecht für die Steuern enthalten ist und darüber hinaus Themen, die für alle oder viele Steuern von Bedeutung sind, abschließend geregelt werden. Als Beispiel mag die Haftung dienen. In den §§ 69 bis 75 AO sind die Möglichkeiten, jemanden für Steuerschulden eines Dritten in Anspruch zu nehmen, normiert; diese gelten für alle Steuern. In § 191 AO wird das Verfahren für den Erlass von Haftungsbescheiden mit Geltung für alle Steuerarten festgelegt. Daneben gibt es aber durchaus auch Haftungsfälle in einigen Einzelsteuergesetzen,<sup>25</sup> die dann aber keine allgemeine Bedeutung beanspruchen können. Die AO als Steuergrundgesetz zu bezeichnen, weckt Assoziationen zum Grundgesetz, die nicht stichhaltig sind,<sup>26</sup> und überhöht die AO unnötig.

### 2. Die Entwicklung der AO

Der Vorläufer der Abgabenordnung, nämlich die **Reichsabgabenordnung (RAO)** ist erst 13 weit nach den ersten Einzelsteuergesetzen entstanden, nämlich kurz nach dem Ersten

---

23 Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rz. 27 ff.

24 *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, A 1000.

25 § 15 Abs. 6 Satz 2 TabStG.

26 Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rz. 54.

Weltkrieg. Sie ist das Werk von **Enno Becker**, dem – als nebenamtlicher Richter eines Oberverwaltungsgerichtes mit Steuersachen vertraut – in wenigen Monaten ein großer Wurf der Steuergesetzgebung gelang. Im Dritten Reich, aber auch in der Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg wurden Anpassungen und Korrekturen der RAO in Spezialgesetzen vorgenommen, so dass die RAO ihren Charakter als Mantelgesetz mehr und mehr einbüßte.

Dieser Rechtszersplitterung sollte eine Neukodifikation der AO entgegenwirken, die schon im Jahre 1963 vom Bundestag in Auftrag gegeben wurde. Aber erst nach jahrelangen Vorarbeiten gelang es 1976, eine **neu gefasste AO (AO 1977)** zu verabschieden, die am 1. 1. 1977 in Kraft trat.<sup>27</sup> Sie ist zwar vollständig neu nummeriert, aber in den Grundzügen immer noch der RAO verpflichtet.

Gleichwohl hat sich auch die AO nicht der allgemeinen Tendenz des Steuerrechts, ständig und immer häufiger geändert zu werden, entziehen können. Während in früheren Jahren die AO durch sog. Jahressteuergesetze geändert wurde, in denen der gesamte Änderungsbedarf eines Jahres untergebracht wurde, ist die AO in den letzten Jahren stets mehrfach geändert worden, im Jahr 2017 durch nicht weniger als acht Gesetze.<sup>28</sup> Diese Tendenzen verschärfen weiter die Komplexität des Steuerrechts; zuletzt durch umfangreiche Regelungen zum steuerlichen Datenschutz und zur elektronischen Kommunikation.

### 3. Der Anwendungsbereich der AO

- 14 Wie schon erwähnt, ist die AO das zentrale Gesetz für das Steuerverwaltungsrecht, als solches ist sie Teil des Verwaltungsrechts. Für die Verwaltungstätigkeit von Bundesbehörden ist eigentlich das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes<sup>29</sup> einschlägig; es wird aber von der AO verdrängt, wie in § 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG festgehalten ist. Für welche Steuern und für welche Steuerverwaltungen von Bund, Ländern und Gemeinden die AO gilt, ergibt sich aus § 1 AO.

Die AO gilt nach § 1 Abs. 1 AO für

- ▶ **Steuern,**
- ▶ die durch **Bundesrecht** oder **Recht der EU** geregelt werden und
- ▶ durch **Bundesfinanz- oder Landesfinanzbehörden** verwaltet werden und
- ▶ soweit die anzuwendende Regelung der AO nicht **durch EU-Recht überlagert** wird.

Sie gilt auch für **steuerliche Nebenleistungen**, soweit im Einzelfall keine Überlagerung durch EU-Recht eintritt (§ 1 Abs. 3 AO).

- 15 Sowohl in § 1 Abs. 1 wie in Abs. 3 AO wird ein **Vorbehalt** gemacht: Die Vorschriften der AO sind nur **vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union** anwendbar. Damit trägt

27 In Kommentaren und Entscheidungen der Finanzgerichte werden durchaus noch Gerichtsentscheidungen zu Vorschriften der RAO zitiert.

28 BGBl 2017 I, 420, 872, 1682, 1822, 2094, 2143, 2541, 2745.

29 VwVfG i. d. F. der Bekanntmachung v. 23. 1. 2003, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 18. 12. 2018, BGBl 2018 I, 2639.

der Gesetzgeber dem höheren Rang des Unionsrechts Rechnung (vgl. Art. 23 Abs. 2 GG).<sup>30</sup> Insofern unterscheidet sich die Anwendung der AO im Bereich der Zollverwaltung erheblich von der im Bereich der Landesfinanzverwaltung, in der eine Überlagerung derzeit nicht vorkommt.

Dieser Vorbehalt wirkt sich aber keineswegs in jedem Steuersachverhalt aus, wie sich aus der nachfolgenden Übersicht ergibt. Vielmehr sind für die Steuern, die von der Zollverwaltung verwaltet werden, hinsichtlich der Überlagerung drei Gruppen zu unterscheiden:

<b>Gruppe 1:</b> Steuern, auf die <b>ausschließlich</b> die AO anzuwenden ist (keine Überlagerung)	Die Verkehrsteuern: Kraftfahrzeugsteuer und Luftverkehrsteuer	16
<b>Gruppe 2:</b> Steuern, auf die <b>ausschließlich</b> die AO anzuwenden ist, <b>wenn sie Inlandssachverhalte betreffen</b>	Verbrauchsteuern, aber nur, wenn es um eine Steuerentstehung durch Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (im Inland) oder durch Beförderung aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten (in das Inland) geht	
<b>Gruppe 3:</b> Steuern, auf die die Vorschriften der AO <b>immer unter dem Vorbehalt der Überlagerung</b> anzuwenden sind	Die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach UZK, die Verbrauchsteuern bei Einfuhr aus Drittländern und die Einfuhrumsatzsteuer = <b>Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i. S. des § 1 Abs. 1 ZollVG</b>	

Der Vorbehalt des EU-Rechts kommt also nur in der letzten Gruppe der Steuerfälle zum Tragen. Diese sind in § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG aufgezählt und begrifflich zusammengefasst unter Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i. S. des ZollVG. Dazu das folgende Beispiel.

#### AUFGABE Bier aus Australien:

Es wird Bier aus Australien in die Bundesrepublik eingeführt. Welche Steuerarten sind betroffen und sind die Vorschriften der AO auf diesen Steuerfall (uneingeschränkt) anzuwenden?

**LÖSUNG** Die Einfuhr von Bier betrifft **drei Steuerarten**: die spezielle Verbrauchsteuer, nämlich die **Biersteuer**, die **Einfuhrumsatzsteuer** und die **Einfuhrabgaben** nach dem UZK.<sup>31</sup> Die Einfuhr löst damit die Entstehung von zwei bundesgesetzlich geregelten und einer unionsrechtlich geregelten Abgabe aus.

Auf alle drei Abgaben ist die **AO grundsätzlich anzuwenden**, da sie auf Bundes- oder Unionsrecht beruhen und von den Bundesfinanzbehörden verwaltet werden (§ 1 Abs. 1 AO). Hinsichtlich der Einfuhrabgaben nach UZK ist aber zu beachten, dass einige Bereiche der AO wegen der Regelungen im UZK nicht oder nur teilweise zur Anwendung kommen (Überlagerung).

Für die Biersteuer ordnet § 18 Abs. 3 BierStG an, dass für bestimmte Themen die Zollvorschriften sinngemäß anzuwenden sind; das sind vor allem die Korrektur der entsprechenden Steuerbescheide und das Steuerverfahren. Dieser Verweis auf die Zollvorschriften ist aber auch wieder ein Verweis auf die AO, weil – wie schon festgestellt – die AO auch auf die Einfuhrabgaben anzuwenden ist (unter dem Vorbehalt der Überlagerung), die AO insofern also auch zu den Zollvorschriften gehört.

Für die Einfuhrumsatzsteuer ordnet § 21 Abs. 2 UStG die sinngemäße Geltung der Vorschriften

<sup>30</sup> Siehe dazu *Wolffgang/Zimmermann*, Öffentliches Recht und Europarecht, S. 183.

<sup>31</sup> Zollkodex der Union (UZK) VO (EU) Nr. 952/2013, ABl EU 2013 Nr. L 269 1, zuletzt geändert durch VO v. 14. 12. 2016, ABl EU 2016 Nr. L 354 32-34.

für Zölle an. Damit ist ebenfalls wieder die AO anwendbar, aber auch wieder unter dem Vorbehalt der Überlagerung. Auf diese Weise hat der deutsche Gesetzgeber sichergestellt, dass in einem Einfuhrsachverhalt auf die deutschen wie die unionsrechtlich geregelten Abgaben das identische Verfahrensrecht angewandt wird.

Hier ist dann im Einzelfall zu prüfen, ob die Norm der AO von einer Norm des Unionsrechts überlagert wird. Zu den Einzelheiten der **Überlagerung** (siehe unten Rz. 20 ff.).

Alle Steuern, die von der Zollverwaltung verwaltet werden, fallen in den **sachlichen Geltungsbereich der AO**. In der folgenden Übersicht ist jeweils vermerkt, auf welcher **Rechtsgrundlage** dies beruht und ob der **Vorrang des Unionsrechts** zu beachten ist.

18

ABB. 2: Übersicht zum Anwendungsbereich der AO	
Verbrauchssteuer wegen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO
Verbrauchssteuer wegen Beförderung aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO
Verbrauchssteuer wegen der Einfuhr aus Drittländern oder Drittgebieten	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO, soweit nicht vom Unionszollrecht überlagert; die Anwendung des Zollrechts ergibt sich aus der Verweisungsnorm des Verbrauchsteuergesetz
Einfuhrabgaben, Ausfuhrabgaben i. S. des Art. 5 Nr. 20, 21 UZK	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO, soweit nicht vom Unionszollrecht überlagert
Einfuhrumsatzsteuer	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO, soweit nicht vom Unionszollrecht überlagert; die Anwendung des Zollrechts ergibt sich aus § 21 UStG
Kraftfahrzeugsteuer	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO
Luftverkehrssteuer	anwendbar wegen § 1 Abs. 1 AO
Steuerliche Nebenleistungen nach der AO	anwendbar wegen § 1 Abs. 3 AO
Steuerliche Nebenleistungen nach dem UZK	anwendbar wegen § 1 Abs. 3 AO, soweit nicht vom Unionszollrecht überlagert
Zuschlag nach § 32 Abs. 3 ZollVG	vgl. AO-DV (Zoll) Nr. 1 zu § 1 AO

- 19 **Anwendung der AO auf andere Rechtsgebiete:** Die AO kommt im Übrigen dann zur Anwendung, wenn in anderen Gesetzen **auf die AO verwiesen** wird. Dann kommt es nicht mehr darauf an, ob die geregelte Abgabe auch eine Steuer i. S. des § 3 AO ist. Im Bereich der Zollverwaltung gilt dies im Bereich des **Marktordnungsrechts**.<sup>32</sup> Nach § 22 SchwarzArbG ist die AO auch auf das **Verwaltungsverfahren** im Bereich der Bekämpfung von **Schwarzarbeit** und **illegaler Beschäftigung** anzuwenden.

<sup>32</sup> Auf Abgaben zu Marktordnungszwecken sind die Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden (§ 12 Abs. 1 MOC).

#### 4. Verhältnis zum EU-Recht

Wie in der Übersicht (Rz.16) dargestellt, sind nur die **in Gruppe 3 genannten Steuern, also die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i. S. des ZollVG** von dem Vorbehalt des Unionsrechts betroffen. Nur auf solche Steuersachverhalte finden nicht alle AO-Normen uneingeschränkt Anwendung. Vielmehr ist – wie § 1 Abs. 1 Satz 2 AO bestätigt – **der Vorrang des Unionsrechts** gegenüber der AO zu beachten. Das hat folgenden einfachen Grund: Während die nationalen Verbrauchsteuergesetze fortlaufend an die Rechtsentwicklung in der Europäischen Union angepasst werden, also den Rechtsstand des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht wiedergeben, ist die AO nur sehr **begrenzt an das Unionsrecht angepasst** worden. 20

Die erste bedeutende unionsrechtliche Einflussnahme auf das nationale Steuerverfahrensrecht stellten zwei Verordnungen der EU dar, die das Korrekturverfahren für Zollbescheide regelten.<sup>33</sup> Der deutsche Gesetzgeber hat darauf gar nicht reagiert<sup>34</sup> und auch nicht reagieren müssen, da diese Rechtsvorschriften den Vorrang des Unionsrechts beanspruchen konnten.

Dieses Verfahren behielt der Gesetzgeber auch bei Inkrafttreten des ZK im Jahr 1994 bei, der in weiteren Bereichen des Steuerverfahrens die AO verdrängt. Erst danach wurde in einigen Teilbereichen der AO der Wortlaut der AO-Norm an die Überlagerungssituation angepasst; so z. B. bei § 172 AO. Hier gab der Wortlaut eindeutig wieder, dass diese Vorschrift nicht auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i. S. des Art. 4 Nr. 10 und 11 ZK anzuwenden ist, da sie sowohl in § 172 Abs. 1 Nr. 1 als auch in Abs. 1 Nr. 2 AO ausgeschlossen sind.<sup>35</sup> Im Übrigen überlässt es der Gesetzgeber dem Rechtsanwender, in jedem einzelnen Steuerfall bei jeder anzuwendenden Norm der AO zu prüfen, ob diese (und wenn ja, in welchen Details) Anwendung findet. Dies führt bei Verwaltung und Steuerpflichtigen teilweise zu einer gewissen Unübersichtlichkeit, zum Teil auch zu einer Rechtsunsicherheit. Ob dies jedoch den Geboten der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit zuwiderläuft,<sup>36</sup> erscheint zumindest fraglich.

Auch der Ruf nach einer eigenständigen Zoll-AO<sup>37</sup> mutet u. E. übertrieben an.

Dabei darf nicht übersehen werden, dass **große Bereiche der AO gänzlich oder nahezu unbeeinflusst** vom Unionsrecht geblieben sind: so der 4. Abschnitt des 2. Teils mit dem Thema Haftung für Steuerschulden, der 6. Teil (Vollstreckung), der 7. Teil (Rechtsbehelfsverfahren, hier sind nur geringe Überlagerungen zu verzeichnen), und der 8. Teil der AO (Straf- und Bußgeldvorschriften und Straf- und Bußgeldverfahren). 21

---

33 Die sog. Erstattungs-, ErlassVO (VO (EWG) Nr.1430/79) und die NacherhebungsVO (VO (EWG) Nr.1697/79), in Kraft getreten am 1.1.1980, anschließend Art.251 Abs.1 Nr.4 und 5 ZK, nunmehr Art.101 f., 116 f. UZK.

34 Etwa durch eine entsprechende Anpassung der §§ 129, 172 ff. AO.

35 Der Wortlaut von § 172 AO wurde an das Inkrafttreten des UZK angepasst; nunmehr: „nicht auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben i. S. des Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union.“

36 So *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, A 2012.

37 *Ebenda*.

Schließlich sieht der UZK, z. B. im Bereich der Vollstreckung von Einfuhrabgabenforderungen,<sup>38</sup> selbst **einige zentrale Verweisungen** auf das nationale Verfahrensrecht vor. Letztlich sind auch Regelungen des UZK zu verzeichnen, die lediglich eine geringe Regelungstiefe besitzen, so dass ergänzend Recht der AO zur Anwendung kommt.<sup>39</sup>

- 22 Alle **Anwendungsmodalitäten der AO sind für die Zollverwaltung in der AO-DV (Zoll)** zusammengefasst dargestellt. Diese Dienstvorschrift stellt eine paragrafenweise Kommentierung der AO dar. Im jeweils **ersten Abschnitt** dieser Kommentierung wird auf die Frage der Anwendbarkeit für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i. S. des ZollVG (Steuern der Gruppe 3, Rz. 16) eingegangen. Findet sich im ersten Abschnitt dazu keine Äußerung, ist diese Vorschrift der AO nach Verwaltungsansicht **uneingeschränkt** auch auf diese Steuern anwendbar. An wichtigen Stellen wird ausdrücklich die Anwendbarkeit der AO-Norm festgestellt.



## FRAGEN

Frage: Ist § 15 AO auf Einfuhr-, Ausfuhrabgaben anwendbar?

Antwort: uneingeschränkt anwendbar, da in der AO-DV Zoll dazu nichts gesagt wird.

Frage: Ist § 30 AO (Steuergeheimnis) auf Einfuhr-, Ausfuhrabgaben anwendbar?

Antwort: In Nr. 1 zu § 30 AO-DV Zoll wird ausgeführt, dass diese Vorschrift teilweise durch Art. 12 UZK überlagert ist. Auf Einzelheiten wird nicht eingegangen, weil dann angeordnet ist, dass der über Art. 12 UZK hinausreichende Regelungsinhalt des § 30 AO weiterhin anwendbar bleibt (zum Schutz des inländischen Steuerpflichtigen).

Frage: Ist § 69 AO auf Einfuhr-, Ausfuhrabgaben anwendbar?

Antwort: In Nr. 1 Vor §§ 69 bis 75 AO-DV Zoll wird klargestellt, dass diese und die nachfolgenden Haftungsnormen anwendbar sind.

Frage: Ist § 108 AO auf Einfuhr-, Ausfuhrabgaben anwendbar?

Antwort: Diese Vorschrift über Fristenberechnungen ist überlagert durch die Fristen-VO,<sup>40</sup> aber nur dann, wenn die zu berechnende Frist in einer Norm des Unionsrechts (z. B. Art. 103 Abs. 1 UZK) enthalten ist.

Frage: Ist § 155 Abs. 1 Satz 1 AO auf Einfuhrabgabenbescheide anzuwenden?

Antwort: Ja, da Art. 101 UZK nicht hinreichend bestimmt ist (Einzelheiten in AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 155).

Frage: Ist § 240 AO auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben anwendbar?

Antwort: Nein, da die Regelungen zum Verzugszins in Art. 114 UZK vollumfassend sind (Einzelheiten in AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 240).

<sup>38</sup> Siehe Art. 113 UZK.

<sup>39</sup> Z. B. im Bereich des Rechtsbehelfsverfahrens (z. B. Frist, Einspruchsbehörde), siehe Art. 44 UZK; so wohl auch *Alexander* in Witte, Zollkodex der Union, Art. 44 UZK, Rz. 68; a. A. *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex, S. 72.

<sup>40</sup> VO (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates zur Festlegung der Regeln für die Fristen und Termine v. 3. 6. 1971.

### III. Verfassungsprinzipien im Steuerrecht

Steuergerechtigkeit setzt voraus, dass der Staat die Besteuerung seiner Bürger und Unternehmen gesetzlich legitimiert vornimmt und die Anwendung dieser Gesetze gegenüber jedermann gleich erfolgt. Auch die Steuergesetze selbst müssen dem Gleichheitssatz genügen. Dies gilt umso mehr, als sich die meisten Steuerpflichtigen zur Finanzverwaltung in einer Form von Dauerschuldverhältnis befinden. Nach der Steuerrechtslehre bestimmt sich daher der Begriff der Steuergerechtigkeit durch den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG und durch das Rechtsstaatsprinzip, konkret den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns, in Art. 20 Abs. 3 GG.<sup>41</sup> Diese beiden Grundsätze bilden zugleich die wesentlichen Anforderungen des GG an den Steuervollzug durch die Finanzbehörden.

#### 1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Das Bundesverfassungsgericht leitet den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung unmittelbar aus dem Rechtsstaatsprinzip in Art. 20 Abs. 3 GG ab.<sup>42</sup> Das Rechtsstaatsprinzip setzt sich u. a. zusammen aus Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes.

##### a) Vorbehalt des Gesetzes

Die Finanzverwaltung ist eine Eingriffsverwaltung. Der Vorbehaltsgrundsatz verlangt, dass staatliches Handeln in bestimmten grundlegenden Bereichen durch förmliches Gesetz legitimiert wird. Steuerlasten können daher nur durch Gesetz auferlegt werden: Keine Steuer ohne Gesetz – „nullum tributum sine lege“. Die Festsetzung und Erhebung von Steuern durch die Finanzbehörden ist also nur zulässig, wenn ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz als Rechtsfolge eine Steuer knüpft. Das legitimierende Gesetz muss zudem ausreichend klar und bestimmt sein.

Das Ausmaß der erforderlichen Bestimmtheit einer gesetzlichen Ermächtigung lässt sich dabei nicht allgemein festlegen, sondern hängt von der Eigenart des geregelten Sachbereichs ab, insbesondere von dem Ausmaß, in dem Grundrechte betroffen sind, und von der Art und der Intensität des Verhaltens, zu dem die Verwaltung ermächtigt wird.<sup>43</sup>

Das Erfordernis der Bestimmtheit gesetzlicher Ermächtigung verwehrt es dem Gesetzgeber aber nicht, in der Ermächtigungsnorm Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden. Gerade im Steuerrecht kommt der Gesetzgeber ohne sie nicht aus, wenn er die Finanzbehörden in die Lage versetzen will, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und dadurch auch den Grundrechten der Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen.

41 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 90 ff., 96, 110.

42 BVerfG v. 14. 7. 1998 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, 218.

43 BVerfG v. 13. 6. 2007 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168.

**b) Vorrang des Gesetzes**

- 26 Andererseits folgt aus Art. 20 Abs. 3 GG auch, dass Verwaltungsakte und Realakte der Finanzbehörden nicht gegen das Gesetz verstoßen dürfen (Vorrang des Gesetzes). Bindung an Gesetz und Recht i. S. des Art. 20 Abs. 3 GG bedeutet Bindung an Verfassungsrecht, förmliche Gesetze, Rechtsverordnungen, autonome Satzungen, Gewohnheitsrecht und mit zunehmender Bedeutung auch Bindung an unmittelbar anwendbares EU-Recht.<sup>44</sup> Verstoßen die Finanzbehörden dagegen, ist ihr Handeln rechtswidrig, teilweise sogar nichtig.

Vorrang des Gesetzes bedeutet weiterhin, dass die Verwaltung das geltende Recht auch anzuwenden hat.<sup>45</sup> Die Gesetzmäßigkeit des Steuervollzugs wäre nicht vollständig, wenn die Finanzbehörden die Steuergesetze nicht konsequent durchsetzen würden.

**2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

- 27 Die Steuergerechtigkeit wird nach der Rechtsprechung des BVerfG weiterhin auf den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG gestützt.<sup>46</sup> Die Steuer ist eine Gemeinlast. Der Staat greift dabei ohne individuelle Gegenleistung auf das Vermögen des Einzelnen zu und verpflichtet ihn, für die Allgemeinheit etwas abzugeben. Dieser Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung daher auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung.<sup>47</sup> Daraus folgt, dass sowohl die Steuergesetzgebung als auch die Steuerverwaltung dem Gedanken einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung zu tragen haben.
- 28 **Gleichheitssatz und Steuergesetzgebung:** Unter Beachtung des Gleichheitssatzes und des Willkürverbotes des Art. 3 GG hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausübung des Steuerfindungsrechts kann sich der Gesetzgeber von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuerrechtlichen Erwägungen leiten lassen.<sup>48</sup> So darf der Gesetzgeber seine Steuergesetzgebungskompetenz beispielsweise auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen.<sup>49</sup>
- 29 **Gleichheitssatz und Steuervollzug:** Die aus Art. 3 GG folgende Rechtsanwendungsgleichheit richtet sich an die Behörden der Steuerverwaltung. Wenden die Finanzbehörden das bestehende grundgesetzkonforme Recht richtig an, wird jeder Steuerpflichtige gleich besteuert. Den Finanzbehörden ist es verwehrt, bestehendes Recht zu Gunsten oder zu Lasten einzelner Personen nicht anzuwenden.

---

44 BVerfG v. 14. 10. 2004 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307.

45 BVerfG v. 12. 2. 1969 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216.

46 BVerfG v. 20. 12. 1966 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12.

47 BVerfG v. 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

48 BVerfG v. 30. 10. 1961 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181.

49 Beispielhaft zur Ökosteuer BVerfG v. 20. 4. 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

**Gleichmäßige Besteuerung und Föderalismus:** Da in der Bundesrepublik die Gebietskörperschaften eigenständige Gesetzgebungskompetenzen haben, kann die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur bis zu den Grenzen der jeweils für die Gesetzgebung zuständigen Gebietskörperschaft reichen. Bedeutung gewinnt diese Struktur bei den Landessteuern. Es ist also grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn ein Landessteuergesetz nach seiner Art und der damit verbundenen steuerlichen Belastung von verwandten Regelungen anderer Länder abweicht.<sup>50</sup> 30

Ungleichbehandlungen beim Steuervollzug durch die Landesfinanzbehörden im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung sind grundgesetzlich nicht zulässig. Insoweit gilt Lastengleichheit für die Steuern, bei denen dem Bund die ausschließliche oder konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zusteht, für das gesamte Bundesgebiet.

### 3. Einfachgesetzliche Konkretisierung durch § 85 AO

Die Finanzbehörden sind also bereits nach dem Grundgesetz zu einem **gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuervollzug** verpflichtet. Einfachgesetzlich verdeutlicht dies § 85 AO. Der Gesetzgeber wollte damit die besondere Bedeutung dieser Aufgabe der Finanzbehörden herausstellen.<sup>51</sup> Nach § 85 Satz 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern **nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig** festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie gemäß § 85 Satz 2 AO sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt oder zu Unrecht erhoben, Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. 31

Gesetze i. d. S. sind gemäß § 4 AO Rechtsnormen, also nicht nur förmliche Gesetze, sondern auch Rechtsverordnungen, autonome Satzungen, Völkerrecht, Europarecht und Gewohnheitsrecht.

Der Wortlaut von § 85 Satz 1 AO („Die Finanzbehörden haben [...]“) stellt klar, dass für die Finanzbehörden das **Legalitätsprinzip** und nicht das Opportunitätsprinzip gilt. Die Finanzbehörden sind verpflichtet, die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche geltend zu machen. Die Steuergesetze sind damit nicht nur Schranke, sondern auch **Antrieb des Verwaltungshandelns** der Finanzbehörden.<sup>52</sup> § 85 AO konkretisiert damit den aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleiteten Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes. Er verpflichtet die Finanzbehörden noch einmal konkret, die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche geltend zu machen und die für die Entstehung und den Umfang des Steueranspruchs maßgebenden Besteuerungsgrundlagen festzustellen, sobald die gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorliegen.

Die Finanzbehörden haben jedoch nicht nur bekannten Steuerfällen nachzugehen. Aus § 85 Satz 1 und 2 AO folgt weiterhin, dass sie unbekannte Steuerfälle von Amts wegen

<sup>50</sup> Zur Zweitwohnungsteuer BVerwG v. 26. 7. 1979 VII C 53.77, DÖV 1980, 44. Gleiches gilt für die Hebesätze der Gemeinden bei der Gewerbesteuer, BVerfG v. 21. 12. 1966 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54.

<sup>51</sup> BT-Drucksache VI/1982, 132.

<sup>52</sup> Seer in Tipke/Kruse, § 85 AO Rz. 8.

aufzudecken haben, da nur so die geforderte Rechtsanwendungsgleichheit sichergestellt werden kann.<sup>53</sup>

#### 4. Steuervollzug und vertragliche Vereinbarungen, tatsächliche Verständigung

- 32 Ausgehend von dem v. g. Auftrag haben die Finanzbehörden deshalb nach § 88 AO alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären (**Untersuchungsgrundsatz**). Sie bestimmen dabei ausgehend von § 85 AO **Art und Umfang der Ermittlungen** nach den **Umständen des Einzelfalls** und nach **pflichtgemäßem Ermessen**. Das BMF hat sowohl für die HZÄ als auch für die Finanzbehörden der Länder Verwaltungsvorschriften erlassen, die den Finanzbehörden eine Sachaufklärung von unterschiedlicher Intensität vorschreiben.<sup>54</sup> Der Aufklärungserfolg soll danach nicht außer Verhältnis zu Zeit- und Arbeitsaufwand stehen. Das BVerfG hat bestätigt, dass trotz des in § 85 AO festgelegten Legalitätsprinzips in die Entscheidungen der Finanzbehörden Überlegungen einbezogen werden können, die im Ergebnis **Zweckmäßigkeitserwägungen** gleichzustellen sind.<sup>55</sup> Solche Erwägungen sind im Hinblick auf begrenzte Verwaltungsressourcen und die Sicherstellung des Gesamtvollzugs notwendig. Sie dürfen aber nicht zu Verstößen gegen die **Rechtsanwendungsgleichheit** führen.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>56</sup> hat der Gesetzgeber versucht, dem Spannungsverhältnis zwischen Zweckmäßigkeit und Verwaltungsvollzug auf der einen Seite und Rechtsanwendungsgleichheit auf der anderen Seite zu begegnen. **Wirtschaftlichkeitskriterien** und **Zweckmäßigkeit** sowie die Bildung von sog. Fallgruppen rücken in den Vordergrund. So sieht § 88 Abs. 2 AO vor, dass die Finanzbehörde Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit bestimmt. Sie ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. § 88 AO gibt damit einen grundsätzlichen Rahmen vor, wie die Finanzbehörden ihre Aufgaben zu erfüllen haben. Das **Kontrollbedürfnis** sowie eine **Risikobetrachtung** rücken zunehmend in den Vordergrund.

Für **Einfuhr- und Ausfuhrabgaben** wird der Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO weitestgehend verdrängt. So ermittelt die Zollbehörde regelmäßig den zollrechtlichen Sachverhalt anhand der vorgelegten Unterlagen und Informationen. Den Zollbeteiligten trifft insoweit regelmäßig die Pflicht,<sup>57</sup> alle erforderlichen Unterlagen und Informationen vorzulegen (sog. **Beibringungsgrundsatz**).<sup>58</sup>

---

53 BFH v. 24. 10. 1989 VII R 1/87, BStBl 1990 II, 198.

54 AO-DV Zoll Nr. 4 zu § 88; AEAO Nr. 3 zu § 88.

55 BVerfG vom 20. 6. 1973 1 BvL 9/71, BVerfGE 35, 283.

56 Gesetz v. 18. 7. 2016, BGBl 2016 I, 1679.

57 Z. B. Art. 15 Abs. 1, Art. 22 Abs. 1 UZK.

58 Siehe bereits BFH v. 11. 11. 2014 VII R 21/12, ZfZ 2015, 185-187.

Im Zusammenhang mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichheit des Steuervollzugs steht die zwischen Schrifttum und Rechtsprechung immer wieder kontrovers diskutierte Frage, ob **Verträge** (z. B. Vergleichsverträge) im Steuerrecht zulässig sind.<sup>59</sup> Dies ist unter Bezugnahme auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs grundsätzlich abzulehnen. Allerdings haben sich im Laufe der Zeit, von Rechtsprechung und Schrifttum anerkannt, die sog. **tatsächlichen Verständigungen** in der steuerrechtlichen Praxis entwickelt. Für den Bereich des **Zollrechts** sollen nach Auffassung des BMF allerdings tatsächliche Verständigungen nicht zulässig sein.<sup>60</sup>

Mit diesen Verständigungen wird dem Bedürfnis nach einer praktischen Lösung in strittigen Sachverhaltsfragen Rechnung getragen. Insbesondere bei Schlussbesprechungen am Ende der Außenprüfung bedarf es der Möglichkeit, Ungewissheiten und Unklarheiten auf tatsächlichem Gebiet – wie sie häufig bei Schätzungen auftreten – in einvernehmlicher Weise auszuräumen. Die Verständigungen können jedoch lediglich zu Vereinbarungen über bestimmte Sachbehandlungen führen und nicht zu Vereinbarungen über zweifelhafte Rechtsfragen bzw. über die Steueransprüche als solches.<sup>61</sup>

#### IV. Begriff der Steuer und der steuerlichen Nebenleistungen

In der **Finanzverfassung des Grundgesetzes** wird der Begriff der Steuer vorausgesetzt und nicht definiert. Im Anschluss an die Rechtsprechung des BVerfG<sup>62</sup> wird deshalb die in § 3 Abs. 1 AO enthaltene Definition auch für das Verfassungsrecht herangezogen. Dieser – einheitliche – **Steuerbegriff** verlangt Folgendes:

- ▶ Geldleistung,
- ▶ keine Gegenleistung für eine besondere Leistung,
- ▶ von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen,
- ▶ allen, die den gesetzlichen Tatbestand der Leistungspflicht verwirklichen, auferlegt und
- ▶ Einnahmeerzielung kann Nebenzweck sein.

Das bedeutet im Einzelnen:

- ▶ **Geldleistungen:** Sach- oder Dienstleistungen (in früheren Zeiten durchaus üblich) fallen nicht unter den Begriff der Steuern.
- ▶ **Keine Gegenleistung:** Der Bürger erlangt durch Steuerzahlung keinen Anspruch auf eine bestimmte Leistung des Staates. Die Verwendung der Steuereinnahmen kann der Bürger nur über Wahlen beeinflussen.

<sup>59</sup> Siehe hierzu *Seer* in *Tipke/Kruse*, Vor § 118 AO Rz. 8 ff.

<sup>60</sup> AO-DV Zoll Nr. 9 der Anlage 2 zu § 88; u. E. allerdings zu einschränkend; ein Ausschluss im Bereich der Außenprüfung von zollrechtlichen Vorgängen erscheint u. E. nicht nachvollziehbar; offengelassen FG Hamburg v. 20. 3. 1997 IV 180/96, ZfZ 1998, 31-33.

<sup>61</sup> Ständige Rechtsprechung seit BFH v. 11. 12. 1984 VIII R 131/76, DStR 1985, 283.

<sup>62</sup> BVerfG v. 10. 12. 1980 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274; BVerfG v. 6. 11. 1984 2 BvL 19, 20/83, 2 BvR 363, 491/83, BVerfGE 67, 256.