

**GRUNKURS DES STEUERRECHTS**

**Band 1**

Hans Helmschrott | Jürgen Schaeberle  
Thomas Scheel

# Abgabenordnung

16. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL

# **Grundkurs des Steuerrechts**

Band 1

# Abgabenordnung

von

## **Hans Helmschrott**

Professor an der Hochschule  
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Jürgen Schaeberle**

Professor an der Hochschule  
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Thomas Scheel**

Professor an der Hochschule  
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

16., aktualisierte Auflage

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

**Helmschrott:** Teile H–O, Q–S

**Scheel:** Teile A–G

**Beide:** Teil P

Auf der Webseite [www.sp-mybook.de](http://www.sp-mybook.de) finden sie zwei weitere komplexe Übungsfälle und die Musterlösungen. Der Buchcode lautet: 3675-gkao



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3675-5 Bestell-Nr. 20196-0002  
EPDF ISBN 978-3-7910-3676-2 Bestell-Nr. 20196-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 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)

Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen  
Druck und Bindung: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Printed in Germany  
Oktober 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Vorwort zur 16. Auflage

Das vorliegende Buch ist der erste Band der Reihe »Grundkurs des Steuerrechts«. Es soll allen, die sich mit Steuerrecht befassen, Grundkenntnisse im Recht der Abgabenordnung vermitteln und die in Ausbildung Befindlichen befähigen, die AO-Klausuren im Bachelorstudiengang »Gehobener Dienst der Steuerverwaltung« (Bachelor of Laws – LL.B.) bzw. die entsprechende Laufbahnprüfung oder die Fortbildungsprüfung (§ 54 BBiG) zum Steuerfachwirt/zur Steuerfachwirtin und die Steuerberaterprüfung zu bestehen.

Zu diesem Zweck ist der Band als »Arbeitsbuch« ausgestaltet. In den Text sind 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 befindet sich ein komplexer Übungsfall, der einer dreistündigen Klausur nach dem ersten Studiensemester entspricht.

Das Buch enthält alle wichtigen Aspekte der Abgabenordnung. Im Hinblick auf die Funktion eines Grundkurses sind die Probleme nicht gleichmäßig breit dargelegt, sondern nach ihrer Bedeutung für die tägliche Arbeit und nach ihrer Prüfungsrelevanz.

Die Änderungen der AO und ihrer Nebengesetze durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 BGBl 2016, 1679 (ModG) sind bereits berücksichtigt. Dieses Gesetz hat die bisher umfangreichsten Änderungen der jetzt fast 40 Jahre alten AO gebracht. Die Änderungen werden grundsätzlich ab 01.01.2017 wirksam.

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

Ludwigsburg, im September 2016

Die Verfasser

SCHÄFFER  
POESCHEL

**myBook**

## **Mit Online-Klausuren und -Musterlösungen zum Buch**

- Exklusiv für Buchkäufer:  
Kostenloses Zusatzmaterial zum Download
- Musterlösungen im Buch zu allen Fragen und Übungsaufgaben
- Zwei zusätzliche komplexe Übungsfälle mit Lösungen

## **So funktioniert Ihr Zugang**

- Gehen Sie auf das Portal »sp-mybook.de«, geben Sie den Buchcode ein oder scannen Sie den QR-Code mit Ihrem Smartphone oder Tablet
- Wählen Sie auf der Internetseite zum Buch die komplexen Übungsfälle und die Lösungen zu den komplexen Übungsfällen



[www.sp-mybook.de](http://www.sp-mybook.de)  
Buchcode: 3675-gkao

## Inhaltsverzeichnis

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| Vorwort zur 16. Auflage ..... | V  |
| Abkürzungsverzeichnis .....   | XV |

### Teil A Einleitung

|     |  |   |
|-----|--|---|
| 1   | <b>Systematische Stellung und Bedeutung der Abgabenordnung</b> ..... | 1 |
| 2   | <b>Aufbau der AO</b> .....   | 4 |
| 3   | <b>Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO</b> .....                       | 5 |
| 4   | <b>Einteilung der Steuern</b> .....                                  | 7 |
| 5   | <b>Geltungsbereich der AO</b> .....                                  | 7 |
| 5.1 | Übungsaufgaben zum Geltungsbereich der AO .....                      | 8 |
| 5.2 | Zusammenfassung .....  | 8 |

### Teil B Anwendung der Steuergesetze

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 1   | <b>Begriff der Steuergesetze, § 4 AO</b> .....  | 9  |
| 2   | <b>Anwendung der Steuergesetze</b> .....        | 9  |
| 3   | <b>Wirtschaftliche Betrachtungsweise</b> .....  | 10 |
| 3.1 | Zurechnung von Wirtschaftsgütern .....          | 10 |
| 3.2 | Unwirksame Rechtsgeschäfte .....                | 11 |
| 3.3 | Umfang und Grenzen rechtlicher Gestaltung ..... | 12 |

### Teil C Das Steuerrechtsverhältnis

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1     | <b>Inhalt</b> .....   | 14 |
| 2     | <b>Steuerrechtsfähigkeit (Steuerfähigkeit)</b> .....                                | 15 |
| 3     | <b>Handlungsfähigkeit</b> .....   | 16 |
| 3.1   | Handlungsfähigkeit natürlicher Personen .....                                       | 16 |
| 3.1.1 | Geschäftsfähige Personen .....  | 16 |
| 3.1.2 | Beschränkt geschäftsfähige Personen .....   | 16 |
| 3.1.3 | Geschäftsunfähige Personen .....  | 17 |
| 3.1.4 | Pflichten der gesetzlichen Vertreter und Vermögensverwalter .....                   | 17 |
| 3.1.5 | Maßnahmen trotz fehlender Handlungsfähigkeit .....                                  | 18 |
| 3.2   | Handlungsfähigkeit juristischer Personen .....                                      | 19 |
| 4     | <b>Das Steuerschuldverhältnis</b> .....   | 20 |
| 4.1   | Steueranspruch, Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen .....                      | 20 |
| 4.2   | Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 38 AO .....              | 20 |
| 4.3   | Vergütungs- und Erstattungsansprüche, § 37 Abs. 2 AO .....                          | 21 |
| 5     | <b>Besondere Formen der Beteiligung an einem Steuerschuldverhältnis</b> .....       | 24 |
| 5.1   | Gesamtschuldner, § 44 AO .....  | 24 |
| 5.1.1 | Folgen der Gesamtschuld .....   | 25 |
| 5.1.2 | Erstattung von gesamtschuldnerisch geschuldeten Steuern .....                       | 26 |
| 5.2   | Gesamtrechtsnachfolge, § 45 AO .....  | 28 |
| 5.2.1 | Bedeutung .....   | 28 |
| 5.2.2 | Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge .....   | 28 |
| 5.3   | Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen ..... | 30 |

### Teil D Der Verwaltungsakt

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 1   | <b>Begriff des Steuerverwaltungsakts, § 118 AO</b> .....                 | 32 |
| 1.1 | Behördliche Maßnahmen .....  | 32 |
| 1.2 | Einseitige hoheitliche Maßnahmen (öffentlich-rechtliche Maßnahmen) ..... | 33 |
| 1.3 | Regelung mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen .....                | 33 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1.4   | Einzelfall .....  | 35 |
| 1.5   | Sammel-VA .....   | 36 |
| 2     | <b>Einteilung der Steuerverwaltungsakte</b> .....   | 37 |
| 2.1   | Steuer- bzw. diesen gleichgestellte Bescheide und sonstige VA .....   | 37 |
| 2.2   | Gebundene und Ermessensentscheidungen .....   | 38 |
| 2.3   | Begünstigende und nicht begünstigende VA .....  | 40 |
| 2.4   | Konstitutive und deklaratorische VA .....   | 40 |
| 3     | <b>Wirksamkeitsvoraussetzungen eines VA</b> .....   | 41 |
| 3.1   | Bestimmtheit des VA, § 119 AO .....   | 41 |
| 3.2   | Form des VA .....   | 42 |
| 3.3   | Begründung des VA .....   | 43 |
| 4     | <b>Die Schritte zur Entstehung eines Steuer-VA</b> .....  | 43 |
| 5     | <b>Bescheide</b> .....  | 45 |
| 5.1   | Steuerbescheide .....   | 45 |
| 5.2   | Mit der Steuerfestsetzung verbundene Verwaltungsakte .....  | 47 |
| 6     | <b>Die Adressierung von Verwaltungsakten</b> .....  | 48 |
| 6.1   | Allgemeines .....   | 48 |
| 6.2   | Bestimmtheit der Adressierung .....   | 49 |
| 6.3   | Adressierung und Bekanntgabe an Minderjährige .....   | 50 |
| 6.4   | VA für juristische Personen (JP) .....  | 52 |
| 6.5   | VA für Personengesellschaften und -gemeinschaften<br>(Betriebssteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide) ..... | 52 |
| 6.6   | Verwaltungsakte nach dem Tod eines Steuerpflichtigen .....  | 53 |
| 7     | <b>Bekanntgabe von Verwaltungsakten</b> .....   | 55 |
| 7.1   | Allgemeines .....   | 55 |
| 7.2   | Bekanntgabeformen .....   | 56 |
| 7.2.1 | Übermittlung an Bevollmächtigte, § 122 Abs. 1 Satz 3 AO .....   | 57 |
| 7.3   | Zeitpunkt des Wirksamwerdens gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO .....   | 58 |
| 7.4   | Öffentliche Bekanntgabe, § 122 Abs. 3, 4 AO .....   | 60 |
| 7.5   | Zustellung, § 122 Abs. 5 AO .....   | 60 |
| 7.6   | Bekanntgabe ins Ausland .....   | 61 |
| 7.7   | Bekanntgabe- und Zustellungsmängel .....  | 62 |
| 8     | <b>Zusammengefasste Bescheide</b> .....   | 63 |
| 8.1   | Bescheide an Ehegatten/Lebenspartner .....  | 63 |
| 8.1.1 | Adressierung .....  | 63 |
| 8.1.2 | Bekanntgabe von Steuer- (und Feststellungsbescheiden) bei Ehegatten .....   | 64 |
| 8.2   | Bescheide an Miterben .....   | 65 |
| 9     | <b>Feststellungsverfahren</b> .....   | 66 |
| 9.1   | Besteuerungsgrundlagen als eigener VA .....   | 67 |
| 9.2   | Anzuwendende Vorschriften .....   | 67 |
| 9.3   | Einheitliche Feststellung .....   | 68 |
| 9.4   | Ausnahmen gem. § 180 Abs. 3 und Abs. 4 AO .....   | 69 |
| 9.5   | Adressierung von Feststellungsbescheiden .....  | 69 |
| 9.6   | Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden nach § 183 AO .....   | 70 |
| 9.6.1 | Bekanntgabe bei »gestörter« Gemeinschaft bzw. Gesellschaft .....  | 71 |
| 9.7   | Bindungswirkung .....   | 71 |
| 10    | <b>Sonstige Grundlagenbescheide</b> .....   | 72 |
| 10.1  | Steuermessbescheide, § 184 AO .....   | 72 |
| 10.2  | Andere bindende Verwaltungsakte .....   | 73 |
| 11    | <b>Fehlerhafte Verwaltungsakte</b> .....  | 74 |
| 11.1  | Nichtige VA .....   | 75 |
| 11.2  | Einfach rechtswidrige Fehler .....  | 77 |
| 11.3  | Heilbare Verfahrensmängel .....   | 78 |
| 11.4  | Wiedereinsetzung gem. § 126 Abs. 3 AO .....   | 79 |
| 11.5  | Verfahrens- und Formfehler i. S. d. § 127 AO .....  | 79 |

## Teil E Zuständigkeit der Finanzbehörden

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | <b>Sachliche Zuständigkeit, § 16 AO</b> .....  | 83 |
| 2     | <b>Örtliche Zuständigkeit, § 17 AO</b> .....   | 85 |
| 2.1   | Einkommensteuer natürlicher Personen, § 19 AO .....  | 85 |
| 2.2   | Körperschaftsteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,<br>§ 20 AO ..... | 87 |
| 2.3   | Umsatzsteuer, § 21 AO .....  | 88 |
| 2.4   | Zuständigkeit für die Realsteuermessbescheide, § 22 AO .....                                       | 88 |
| 2.5   | Zuständigkeit bei sonstigen Steuerarten .....  | 88 |
| 2.6   | Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen, § 18 AO .....   | 89 |
| 2.6.1 | Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO .....  | 89 |
| 2.6.2 | Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO .....  | 89 |
| 2.6.3 | Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO .....  | 90 |
| 2.6.4 | Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO .....  | 91 |
| 2.7   | Ersatzzuständigkeit, § 24 AO, und Zuständigkeit für unaufschiebbare Maßnahmen, § 29 AO ..          | 92 |
| 2.8   | Mehrfache örtliche Zuständigkeit, § 25 AO .....  | 92 |
| 2.9   | Zuständigkeitswechsel, § 26 AO .....   | 93 |
| 2.10  | Zuständigkeitsvereinbarung, § 27 AO .....  | 93 |
| 2.11  | Zuständigkeitsstreit, § 28 AO .....  | 93 |
| 2.12  | Folgen von Mängeln in der örtlichen Zuständigkeit .....  | 93 |

## Teil F Fristen und Termine

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 1     | <b>Termine</b> .....   | 95  |
| 2     | <b>Fristen</b> .....   | 96  |
| 3     | <b>Fristarten</b> .....                                      | 97  |
| 3.1   | Gesetzliche und behördliche Fristen .....                    | 97  |
| 3.2   | Beginn- und Ereignisfristen .....                            | 98  |
| 3.2.1 | Beginnfristen .....  | 99  |
| 3.2.2 | Ereignisfristen .....  | 100 |
| 4     | <b>Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO</b> ..... | 102 |
| 4.1   | Eigenes Verschulden .....                                    | 102 |
| 4.2   | Verschulden von Vertreter oder Berater .....                 | 104 |
| 4.3   | Dauer der Verhinderung .....                                 | 104 |
| 4.4   | Weiteres Vorgehen gem. § 110 Abs. 2 und 3 AO .....           | 105 |

## Teil G Besteuerungsverfahren

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| 1   | <b>Ermittlungsgrundsätze</b> .....   | 108 |
| 2   | <b>Mitwirkungspflichten</b> .....  | 110 |
| 2.1 | Anzeigepflichten .....   | 110 |
| 2.2 | Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....   | 110 |
| 2.3 | Auskunfts- und Vorlagepflichten des Stpfl. ....  | 112 |
| 2.4 | Mitwirkungspflichten Dritter .....   | 113 |
| 2.5 | Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 AO .....  | 114 |
| 2.6 | Sanktionsmöglichkeiten .....   | 114 |
| 2.7 | Beweis- und Feststellungslastregeln .....  | 115 |
| 2.8 | Schätzung .....  | 118 |
| 2.9 | Tatsächliche Verständigung .....   | 119 |
| 3   | <b>Die Erklärungspflicht, der Verspätungszuschlag und das Erzwingungsverfahren</b> ..... | 119 |
| 3.1 | Erklärungspflicht .....  | 119 |
| 3.2 | Festsetzung von Verspätungszuschlägen (VerspZ), § 152 AO .....                           | 121 |
| 3.3 | Erzwingungsverfahren, §§ 328 ff. AO .....  | 123 |
| 3.4 | Ermessen .....   | 124 |

|     |   |     |
|-----|---|-----|
| 4   | <b>Festsetzung der Ansprüche</b> .....                  | 126 |
| 4.1 | Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ..... | 126 |
| 4.2 | Vorläufige Steuerfestsetzung .....                      | 132 |

## Teil H Erhebungsverfahren

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 1     | <b>Voraussetzungen für die Verwirklichung, § 218 AO</b> .....                              | 138 |
| 2     | <b>Fälligkeit, § 220 AO</b> .....  | 138 |
| 3     | <b>Verschieben der Fälligkeit</b> .....  | 142 |
| 3.1   | Überblick .....  | 142 |
| 3.2   | Stundung, § 222 AO .....   | 142 |
| 3.2.1 | Ermessensentscheidung bei erheblicher Härte .....  | 143 |
| 3.2.2 | Ermessensentscheidung bei Gefährdung des Steueranspruchs durch die Stundung .....          | 144 |
| 3.2.3 | Das Stundungsverfahren .....   | 145 |
| 4     | <b>Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis</b> .....                        | 146 |
| 4.1   | Zahlung, §§ 224 f. AO .....  | 147 |
| 4.2   | Aufrechnung, § 226 AO .....  | 148 |
| 4.2.1 | Voraussetzungen .....  | 148 |
| 4.2.2 | Aufrechnungserklärung und maßgeblicher Zeitpunkt für die Aufrechnungsvoraussetzungen ..... | 151 |
| 4.2.3 | Wirkung der Aufrechnung .....  | 151 |
| 4.2.4 | Hinweis auf den »Verrechnungsvertrag« .....  | 152 |
| 4.3   | Billigkeitserlass, § 227 AO .....  | 152 |
| 4.4   | Zahlungsverjährung, §§ 228–232 AO .....  | 155 |
| 4.4.1 | Dauer der Zahlungsverjährungsfrist, § 228 Satz 2 AO .....                                  | 156 |
| 4.4.2 | Beginn und Ende der Zahlungsverjährungsfrist, § 229 AO .....                               | 156 |
| 4.4.3 | Unterbrechung der Zahlungsverjährungsfrist, § 231 AO .....                                 | 158 |
| 4.5   | Hinweis auf Verwirkung .....   | 161 |
| 5     | <b>Zinsen, §§ 233 ff. AO</b> .....   | 162 |
| 5.1   | Allgemeines .....  | 162 |
| 5.2   | Berechnung und Festsetzung der Zinsen .....  | 165 |
| 5.2.1 | Beschränkte Akzessorietät der Zinsen .....   | 167 |
| 5.2.2 | Billigkeitserlass (§§ 163, 239, 227 AO) der Zinsen .....                                   | 167 |
| 5.2.3 | Fälligkeit der Zinsen .....  | 169 |
| 5.3   | Besonderheiten bei Stundungs- und Aussetzungszinsen, §§ 234, 237 AO .....                  | 169 |
| 5.3.1 | Stundungszinsen, § 234 AO .....  | 169 |
| 5.3.2 | Aussetzungszinsen, § 237 AO .....  | 170 |
| 5.4   | Besonderheiten bei Vollverzinsung, § 233 a AO .....  | 171 |
| 6     | <b>Säumniszuschlag (Sz), § 240 AO</b> .....  | 176 |
| 6.1   | Allgemeines .....  | 176 |
| 6.2   | Berechnung der Sz .....  | 178 |
| 6.3   | Übersicht über die Unterschiede zwischen Sz und Zinsen .....                               | 181 |
| 6.4   | Übungsfälle zur Berechnung von Sz und Zinsen .....   | 181 |
| 6.5   | Billigkeitserlass von Sz .....   | 182 |
| 7     | <b>Abrechnungsbescheid</b> .....   | 183 |

## Teil I Das Rechtsbehelfsverfahren

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 1     | <b>Allgemeines</b> .....   | 184 |
| 2     | <b>Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs (Auszug)</b> .....            | 185 |
| 3     | <b>Vorgaben vor der Zulässigkeitsprüfung</b> .....                           | 186 |
| 3.1   | Wie ist das Begehren des Antragstellers auszulegen? .....                    | 186 |
| 3.1.1 | Person des Antragstellers/Ef .....   | 186 |
| 3.1.2 | Bestimmung des angegriffenen VA .....  | 187 |
| 3.1.3 | Abgrenzung förmlicher Rechtsbehelf – Korrekturantrag – Steuererklärung ..... | 190 |
| 3.2   | Zuständigkeit für die Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO) .....         | 191 |

|      |  |     |
|------|--|-----|
| 4    | <b>Statthaftigkeit des Einspruchs</b> .....  | 191 |
| 5    | <b>Arten des Einspruchs</b> .....  | 192 |
| 5.1  | (Normaler) Einspruch, § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO .....  | 192 |
| 5.2  | Untätigkeitseinspruch (UE), § 347 Abs. 1 Satz 2 AO .....   | 193 |
| 6    | <b>Form und (notwendiger) Inhalt der Rechtsbehelfe</b> .....   | 195 |
| 6.1  | Form der Rechtsbehelfe, § 357 AO .....   | 195 |
| 6.2  | Notwendiger Inhalt und Sollinhalt der Rechtsbehelfe, §§ 357, 350 AO .....                            | 195 |
| 7    | <b>Frist zur Einlegung des Einspruchs, §§ 355, 356 AO</b> .....                                      | 197 |
| 7.1  | Monats- und Jahresfrist .....  | 197 |
| 7.2  | Fristwahrung durch Einlegung bei der richtigen Anbringungsbehörde, § 357 Abs. 2 AO .....             | 198 |
| 8    | <b>Schlüssige Geltendmachung der Beschwer, § 350 AO</b> .....  | 199 |
| 9    | <b>Rechtsbehelfsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden, § 352 AO</b> .....               | 201 |
| 9.1  | Übersicht über die Anfechtungsbefugnis-Beschränkungen gem. § 352 AO .....                            | 201 |
| 9.2  | Einspruch für die Gesamtheit gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO .....  | 202 |
| 9.3  | Einspruchsbefugnis für einzelne Beteiligte gem. § 352 Abs. 1 Nr. 2–5 AO .....                        | 204 |
| 10   | <b>Beachtung der Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren</b> .....                        | 205 |
| 10.1 | Befristung des nachträglichen Tatsachenvortrags (»Präklusionsrecht« des FA)<br>gem. § 364 b AO ..... | 206 |
| 10.2 | Hinzuziehung zum Verfahren gem. § 360 AO .....   | 207 |
| 10.3 | Wiederaufrollung des gesamten Falles und Verböserungsmöglichkeit gem. § 367 Abs. 2 AO .....          | 208 |
| 10.4 | Korrektur- oder Ersetzungsbescheid während des Einspruchsverfahrens,<br>§§ 132, 365 Abs. 3 AO .....  | 209 |
| 11   | <b>Die Entscheidung über den Rechtsbehelf</b> .....  | 211 |
| 11.1 | Einspruchsentscheidung, § 367 AO .....   | 211 |
| 11.2 | Teil-Einspruchsentscheidung und Entscheidung durch Allgemeinverfügung,<br>§ 367 Abs. 2a, 2b AO ..... | 212 |
| 11.3 | Erledigung durch Abhilfebescheid, § 367 Abs. 2 Satz 3 AO .....                                       | 213 |
| 12   | <b>Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung (AdV), § 361 AO</b> .....                                | 213 |
| 12.1 | Verhältnis der AdV zur Stundung (§ 222 AO) .....   | 213 |
| 12.2 | Voraussetzungen der AdV .....  | 214 |
| 12.3 | Ermessenscharakter der AdV .....   | 216 |
| 12.4 | Umfang der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung .....  | 216 |
| 12.5 | Nebenbestimmungen im Aussetzungs-VA .....  | 217 |
| 12.6 | AdV von Grundlagenbescheiden .....   | 218 |
| 12.7 | Folgen der AdV .....   | 219 |

## **Teil K Der Amtsträger und seine Pflichten**

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 1     | <b>Der Amtsträger, § 7 AO</b> .....   | 220 |
| 2     | <b>Steuergeheimnis, § 30 AO</b> .....   | 221 |
| 2.1   | Dem Steuergeheimnis unterliegender Personenkreis, § 30 Abs. 1 und 3 AO .....        | 221 |
| 2.2   | Die Verletzungstatbestandsmerkmale, § 30 Abs. 2 AO .....                            | 222 |
| 2.2.1 | Verhältnisse eines anderen, § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO .....                              | 222 |
| 2.2.2 | Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO .....                     | 222 |
| 2.2.3 | Art der Kenntniserlangung .....   | 222 |
| 2.2.4 | Offenbaren oder Verwerten .....   | 223 |
| 2.2.5 | Abrufen von EDV-Daten .....   | 224 |
| 2.3   | Unbefugtes Offenbaren, Verwerten oder Abrufen (Rechtswidrigkeit) .....              | 224 |
| 2.4   | Verschulden .....   | 229 |
| 2.5   | Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses .....                                  | 229 |
| 3     | <b>Der Angehörigenbegriff, § 15 AO</b> .....  | 230 |
| 3.1   | Anwendungsbereich .....   | 230 |
| 3.2   | Die Angehörigen im Einzelnen .....  | 230 |
| 4     | <b>Die Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und sonstigen Personen</b> ..... | 232 |
| 4.1   | Einführung .....  | 232 |
| 4.2   | Ausschluss wegen § 82 AO .....  | 233 |

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| 4.3 | Die Folgen eines Verstoßes gegen § 82 Abs. 1 AO .....        | 234 |
| 4.4 | Ausschluss wegen Besorgnis der Befangenenheit, § 83 AO ..... | 234 |
| 4.5 | Folgen bei Mitwirkung eines befangenen Amtsträgers .....     | 235 |

## Teil L Überblick über die Korrekturvorschriften

|         |  |     |
|---------|--|-----|
| 1       | <b>Allgemeines, Systematik der Korrekturvorschriften</b> .....   | 236 |
| 2       | <b>Berichtigung gem. § 129 AO</b> .....  | 240 |
| 2.1     | Anwendungsbereich .....  | 240 |
| 2.2     | Tatbestand .....   | 241 |
| 2.2.1   | Ähnliche Unrichtigkeiten .....   | 241 |
| 2.2.2   | Offenbare (ähnliche) Unrichtigkeiten .....   | 242 |
| 2.2.3   | »Beim Erlass eines VA unterlaufener« Fehler .....  | 244 |
| 2.2.4   | Berichtigung als Ermessens- oder als gebundene Entscheidung? .....   | 246 |
| 2.3     | Umfang der Berichtigung .....  | 246 |
| 2.4     | Form der Berichtigung .....  | 247 |
| 3       | <b>Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO</b> .....   | 247 |
| 3.1     | Anwendungsbereich .....  | 247 |
| 3.2     | Systematik der §§ 130, 131 AO .....  | 248 |
| 4       | <b>Aufhebung und Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen, § 164 Abs. 2, 3 AO</b> .....  | 251 |
| 5       | <b>Aufhebung und Änderung von vorläufigen Festsetzungen, § 165 Abs. 2 AO</b> .....   | 252 |
| 5.1     | Nachrangige Fragen, die vom Vorläufigkeitsgrund abhängen .....   | 253 |
| 5.2     | Anwendung des § 177 AO .....   | 253 |
| 5.3     | Endgültigerklärung .....   | 253 |
| 6       | <b>Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden nach § 172 AO</b> .....  | 254 |
| 6.1     | Anwendungsbereich und Bedeutung der Vorschrift .....   | 254 |
| 6.2     | Antrag auf »schlichte« Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO .....  | 255 |
| 6.2.1   | Voraussetzungen .....  | 255 |
| 6.2.2   | Antrag auf »schlichte« Änderung oder Einspruch? .....  | 256 |
| 6.2.3   | Mitberichtigung gem. § 177 AO .....  | 258 |
| 6.2.4   | Antrag auf Änderung zulasten des Stpfl. ....   | 258 |
| 6.3     | § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b, c AO .....  | 259 |
| 7       | <b>Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden wegen nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismitteln, § 173 AO</b> ..... | 260 |
| 7.1     | Überblick über § 173 AO und Prüfungsschema .....   | 260 |
| 7.2     | Die Korrekturvoraussetzungen im Einzelnen .....  | 260 |
| 7.2.1   | Tatsachen .....  | 260 |
| 7.2.2   | Beweismittel .....   | 263 |
| 7.2.3   | Nachträgliches Bekanntwerden .....   | 264 |
| 7.2.4   | Liegt § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO vor? .....  | 266 |
| 7.2.5   | Besonderheiten bei § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO .....   | 268 |
| 7.2.6   | Zusätzliche Voraussetzungen bei § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO .....  | 269 |
| 7.2.6.1 | Ursächlicher Zusammenhang gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO .....  | 271 |
| 7.2.6.2 | Rechterheblichkeit der Tatsache bzw. des Beweismittels .....   | 273 |
| 7.3     | Änderungssperre nach einer Außenprüfung, § 173 Abs. 2 AO .....   | 274 |
| 8       | <b>Änderung oder Aufhebung widerstreitender Bescheide, § 174 AO</b> .....  | 276 |
| 8.1     | Allgemeines .....  | 276 |
| 8.2     | Einzelheiten zu § 174 Abs. 1–5 AO .....  | 278 |
| 9       | <b>Änderung und Aufhebung von Bescheiden nach § 175 AO</b> .....   | 282 |
| 9.1     | Automatische Folgeänderung, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO .....   | 282 |
| 9.2     | Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO .....  | 284 |
| 9.3     | Verbleibensvorschrift, § 175 Abs. 2 Satz 1 AO .....  | 287 |
| 9.4     | Verständigungsvereinbarungen, § 175 a AO .....   | 287 |
| 10      | <b>Vertrauensschutz bei Korrekturen von Bescheiden, § 176 AO</b> .....   | 287 |
| 11      | <b>Mitberichtigung von materiellen Fehlern, § 177 AO</b> .....   | 288 |
| 11.1    | Allgemeines: Prinzip, Anwendungsbereich, Begriff .....   | 288 |

|        |  |     |
|--------|--|-----|
| 11.2   | Systematik des § 177 AO (Technik)..... | 290 |
| 11.2.1 | Wortlautmethode.....                   | 290 |
| 11.2.2 | Rahmenmethode.....                     | 291 |

## Teil M Haftung im Steuerrecht

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 1     | <b>Der Begriff der Haftung</b> .....                                    | 293 |
| 2     | <b>Vertragliche Haftung</b> .....                                       | 294 |
| 3     | <b>Gesetzliche Haftung</b> .....  | 294 |
| 3.1   | Haftung nach § 69 in Verb. mit §§ 34, 35 AO.....                        | 296 |
| 3.1.1 | Steuerliche Hilfspersonen.....  | 296 |
| 3.1.2 | Tatbestandsmerkmale der groben Pflichtverletzung.....                   | 296 |
| 3.1.3 | Schaden.....  | 298 |
| 3.1.4 | Umfang der Haftung.....   | 300 |
| 3.1.5 | Art der Haftung.....  | 300 |
| 3.2   | Haftung gem. § 71 AO.....   | 300 |
| 3.3   | Haftung gem. § 73 AO.....   | 302 |
| 3.4   | Haftung gem. § 74 AO.....   | 302 |
| 3.4.1 | Voraussetzungen der Haftung.....  | 302 |
| 3.4.2 | Umfang der Haftung.....   | 303 |
| 3.4.3 | Art der Haftung.....  | 303 |
| 3.5   | Haftung gem. § 75 AO.....   | 304 |
| 3.5.1 | Zweck und Voraussetzung der Haftung.....                                | 304 |
| 3.5.2 | Umfang der Haftung.....   | 306 |
| 3.5.3 | Art der Haftung.....  | 307 |
| 3.6   | Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers gem. § 42d EStG.....                 | 307 |
| 4     | <b>Haftung nach den gesetzlichen Tatbeständen des Zivilrechts</b> ..... | 308 |
| 5     | <b>Geltendmachung der gesetzlichen steuerlichen Haftung</b> .....       | 309 |

## Teil N Die Außenprüfung

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| 1   | <b>Allgemeines</b> .....   | 312 |
| 2   | <b>Voraussetzungen der Ap</b> .....  | 314 |
| 3   | <b>Umfang der Ap (§ 194 AO) und Prüfungsrhythmus</b> .....                                     | 316 |
| 4   | <b>Die Prüfungsanordnung</b> .....   | 318 |
| 5   | <b>Vorbereitung und Durchführung der Ap</b> .....  | 320 |
| 6   | <b>Rechtswegesystem bei Maßnahmen der Ap</b> .....   | 326 |
| 7   | <b>Verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage nach Ap und tatsächliche Verständigung</b> ..... | 328 |
| 7.1 | Verbindliche Auskunft.....   | 328 |
| 7.2 | Verbindliche Zusagen nach Ap.....  | 330 |
| 7.3 | Die tatsächliche Verständigung über das Vorliegen eines Sachverhalts.....                      | 330 |

## Teil O Festsetzungsverjährung und Feststellungsverjährung

|     |   |     |
|-----|---|-----|
| 1   | <b>Allgemeines</b> .....  | 334 |
| 2   | <b>Gegenstand der FVj (Anwendungsbereich der §§ 169–171 AO)</b> .....   | 335 |
| 3   | <b>Beginn der Festsetzungs-Verjährungsfrist und der Feststellungs-Verjährungsfrist (§§ 170, 181 AO)</b> ..... | 336 |
| 3.1 | Grundregel.....   | 336 |
| 3.2 | Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, § 181 Abs. 3 Satz 2 AO in Fällen der Erklärungspflicht) ..                 | 337 |
| 3.3 | Anlaufhemmung in § 170 Abs. 3 AO für die Korrektur von antragsbedingten Festsetzungen ..                      | 338 |
| 3.4 | Zusätzliche Anlaufhemmung in §§ 170 Abs. 4–6, 181 Abs. 3 AO.....  | 338 |
| 4   | <b>Dauer der Verjährungsfrist (§ 169 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO)</b> .....                                       | 338 |
| 4.1 | Übungsaufgaben zur Dauer der Verjährungsfrist.....  | 340 |

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| 5   | <b>Fristwahrung durch das FA (§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO)</b> .....    | 341 |
| 6   | <b>Ablaufhemmungen (§ 171 AO und § 181 Abs. 5 AO)</b> .....        | 342 |
| 6.1 | Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 1 AO (Höhere Gewalt) .....           | 343 |
| 6.2 | § 171 Abs. 2 AO (offenbare Unrichtigkeit gem. § 129 AO).....       | 343 |
| 6.3 | Antrag, Rechtsbehelf (§ 171 Abs. 3, 3a AO).....                    | 344 |
| 6.4 | Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) .....                               | 346 |
| 6.5 | § 171 Abs. 8 AO (vorläufiger Bescheid gem. § 165 AO).....          | 349 |
| 6.6 | § 171 Abs. 10 AO (Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids) ..... | 349 |
| 6.7 | Folgebescheid noch nicht verjährt (§ 181 Abs. 5 AO) .....          | 352 |
|     | <b>Teil P Lösungshinweise zu den Fällen</b> .....                  | 355 |
|     | <b>Teil Q Komplexer Übungsfall</b> .....                           | 401 |
|     | <b>Teil R Lösungshinweise zum komplexen Übungsfall</b> .....       | 404 |
|     | <b>Teil S Anhänge</b> .....  | 410 |
|     | Anhang 1 .....   | 410 |
|     | Anhang 2 .....   | 412 |
|     | Sachregister.....  | 413 |

## Abkürzungsverzeichnis

|           |  |
|-----------|--|
| a. a. O.  | am angegebenen Ort   |
| Abschn.   | Abschnitt  |
| AdV       | Aussetzung der Vollziehung                                 |
| a. E.     | am Ende  |
| AEAO      | Anwendungserlass zur AO                                    |
| AfA       | Absetzung für Abnutzung                                    |
| Alt.      | Alternative  |
| AO        | Abgabenordnung   |
| AO-StB    | AO-Steuerberater (Zeitschrift)                             |
| Ap        | Außenprüfung   |
| ASt       | Antragsteller  |
| Az        | Aktenzeichen   |
| BAföG     | Bundesausbildungsförderungsgesetz                          |
| BAT       | Bundes-Angestelltentarif                                   |
| BaWü      | Baden-Württemberg  |
| BewG      | Bewertungsgesetz   |
| BFH       | Bundesfinanzhof  |
| BFHE      | Entscheidungen des BFH (Sammlung)                          |
| BFH GrS   | Bundesfinanzhof, Großer Senat                              |
| BFH/NV    | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter BFH-Entscheidungen |
| BGB       | Bürgerliches Gesetzbuch                                    |
| BGBI      | Bundesgesetzblatt  |
| BGH       | Bundesgerichtshof  |
| BMF       | Bundesfinanzminister(ium) der Finanzen                     |
| BnV       | Betriebsnahe Veranlagung                                   |
| Bp        | Betriebsprüfung  |
| BpO       | Betriebsprüfungsordnung 2000                               |
| BRRG      | Beamtenrechtsrahmengesetz                                  |
| BStBl     | Bundessteuerblatt  |
| BT        | Bundestag  |
| BuchO     | Buchungsordnung für die Finanzämter                        |
| BVerfG    | Bundesverfassungsgericht                                   |
| BVerfGG   | Gesetz über das Bundesverfassungsgericht                   |
| BVerwG    | Bundesverwaltungsgericht                                   |
| BVerwGE   | Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BVerwG            |
| BW        | Baden-Württemberg  |
| bzgl.     | bezüglich  |
| ca.       | circa  |
| DA-NeuOrg | Dienstanweisung für die Neuorganisation der FÄ (BaWü)      |
| d.h.      | das heißt  |
| DRiG      | Deutsches Richtergesetz                                    |
| DStR      | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)                        |
| EB FAGO   | Ergänzende Bestimmungen zur Geschäftsordnung der FÄ (NRW)  |
| EDV       | Elektronische Datenverarbeitung                            |
| EE        | Einspruchsentscheidung                                     |
| Ef        | Einspruchsführer   |
| EFG       | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)            |
| EG AO     | Einführungsgesetz zur AO                                   |
| EG BGB    | Einführungsgesetz zum BGB                                  |
| ErbStG    | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz                 |
| ESdV      | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung                    |
| EstG      | Einkommensteuergesetz                                      |
| EstH      | Hinweise im Amtlichen Est-Handbuch                         |
| EstR      | Einkommensteuer-Richtlinien                                |

|          |   |
|----------|---|
| evtl.    | eventuell   |
| EuGH     | Europäischer Gerichtshof  |
| EW       | Einheitswert  |
| f.       | und folgende Seite  |
| FA       | Finanzamt   |
| FAGO     | Geschäftsordnung für die Finanzämter (gleichlautende Ländererlasse vom 16.11.2010 BStBl I 2010, 1315) |
| ff.      | und die folgenden Seiten  |
| FG       | Finanzgericht   |
| FGO      | Finanzgerichtsordnung   |
| FinAnw   | Finanzanwärter  |
| FinMin   | Landes-Finanzministerium  |
| FME      | Erlass des (Landes-)Finanzministerium   |
| FVG      | Finanzverwaltungsgesetz vom 04.04.2006, BGBl I 2006, 846, 1202  |
| FVj      | Festsetzungsverjährung  |
| GbR      | Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts  |
| GdPdU    | Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen                                      |
| gem.     | gemäß   |
| GewStG   | Gewerbsteuergesetz  |
| GG       | Grundgesetz   |
| ggf.     | gegebenenfalls  |
| GNOFÄ    | Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens          |
| GrESt    | Grunderwerbsteuer   |
| GrSt     | Grundsteuer   |
| GrStG    | Grundsteuergesetz   |
| GuV      | Gewinn- und Verlustrechnung   |
| GWG      | Geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG   |
| h.M.     | herrschende Meinung   |
| HFR      | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Sammlung)  |
| HGB      | Handelsgesetzbuch   |
| i. d. R. | in der Regel  |
| i. e. S. | im engeren Sinn   |
| i. H. v. | in Höhe von   |
| insbes.  | insbesondere  |
| InsO     | Insolvenzverordnung   |
| InvZulG  | Investitionszulagengesetz   |
| IP       | Intensivprüfung   |
| i. R.    | im Rahmen   |
| i. R. d. | im Rahmen des/der   |
| i. S. d. | im Sinne des  |
| i. S. v. | im Sinn von   |
| i. V. m. | in Verbindung mit   |
| i. w. S. | im weiteren Sinn  |
| JP       | Juristische Person  |
| KapSt    | Kapitalertragssteuer  |
| KBV      | Kleinbetragsverordnung  |
| KfzStG   | Kraftfahrzeugsteuergesetz   |
| KiSt     | Kirchensteuer   |
| KM       | Kontrollmitteilung  |
| KStDV    | Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz  |
| KSt      | Körperschaftsteuer  |
| KStG     | Körperschaftsteuergesetz  |
| LSt      | Lohnsteuer  |
| LStR     | Lohnsteuer-Richtlinien  |

|             |   |
|-------------|---|
| MaßstG      | Maßstäbengesetz i. d. F. vom 29.05.2009 BStBl I 2009, 1170  |
| ModG        | Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 BGBl I 2016, 1679                               |
| n. F.       | neue Fassung  |
| Nr.         | Nummer  |
| NRW         | Nordrhein-Westfalen   |
| OFD         | Oberfinanzdirektion   |
| PB          | Prüfungsbericht   |
| R           | Richtlinie (EStR, UStR usw.)  |
| RAO         | Reichsabgabenordnung  |
| Rb          | Rechtsbehelf  |
| Rbf         | Rechtsbehelfsführer   |
| RennwLottAB | Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz  |
| rKr         | rechtskräftig   |
| SB          | Sachbearbeiter  |
| SGL         | Sachgebietsleiter   |
| s. o.       | siehe oben  |
| sog.        | so genannte(r)  |
| SolZG       | Solidaritätszuschlaggesetz  |
| St          | Steuer  |
| StAuskV     | Steuerauskunfts-Verordnung vom 30.11.2007 BStBl I 2007, 820   |
| StDAV       | Steuerdaten-Abrufverordnung vom 13.10.2005 BGBl I 2005, 3021  |
| StDÜV       | Steuerdaten-Übermittlungsverordnung i. d. F. vom 01.11.2011 BGBl I 2011, 2131                                       |
| StEuglG     | Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 BGBl I 2000, 1790   |
| StGB        | Strafgesetzbuch   |
| Stpfl.      | Steuerpflichtige(r)   |
| StPO        | Strafprozessordnung   |
| StS         | Steuersekretär  |
| StuV        | Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung   |
| s. u.       | siehe unten   |
| Sz          | Säumniszuschläge  |
| Tz.         | Textziffer  |
| u. a.       | unter anderem   |
| u. Ä.       | und Ähnliches   |
| UE          | Untätigkeitseinspruch   |
| u. E.       | unseres Erachtens   |
| UR          | USt-Rundschau (Zeitschrift)   |
| UStAE       | USt-Anwendungserlass  |
| UStG        | Umsatzsteuergesetz  |
| UStZustV    | Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung  |
| u. U.       | unter Umständen   |
| VA          | Verwaltungsakt  |
| v. a.       | vor allem   |
| VdN         | Vorbehalt der Nachprüfung   |
| vgl.        | vergleiche  |
| VermG       | (5.) Vermögensbildungsgesetz  |
| VerspZ      | Verspätungszuschlag   |
| VO          | Verordnung  |
| VollstrA    | Vollstreckungsanweisung i. d. F. vom 13.03.1980 BStBl I 1980, 122; zuletzt geändert am 03.06.2015 BStBl I 2015, 497 |
| VStG        | Vermögensteuergesetz  |
| VwGO        | Verwaltungsgerichtsordnung  |
| VwVfG       | Verwaltungsverfahrensgesetz   |
| VwZG        | Verwaltungszustellungsgesetz  |
| VZ          | Veranlagungszeitraum  |
| WG          | Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter   |

|       |  |
|-------|--|
| WoPG  | Wohnungsbau-Prämien-gesetz                         |
| WRV   | Weimarer Reichsverfassung                          |
| z. B. | zum Beispiel                                       |
| ZIP   | Zeitschrift für Wirtschaft                         |
| ZK    | Zollkodex  |
| ZÜV   | zentrale Überwachungsstelle für USt-Voranmeldungen |

## 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 ausforschen 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.

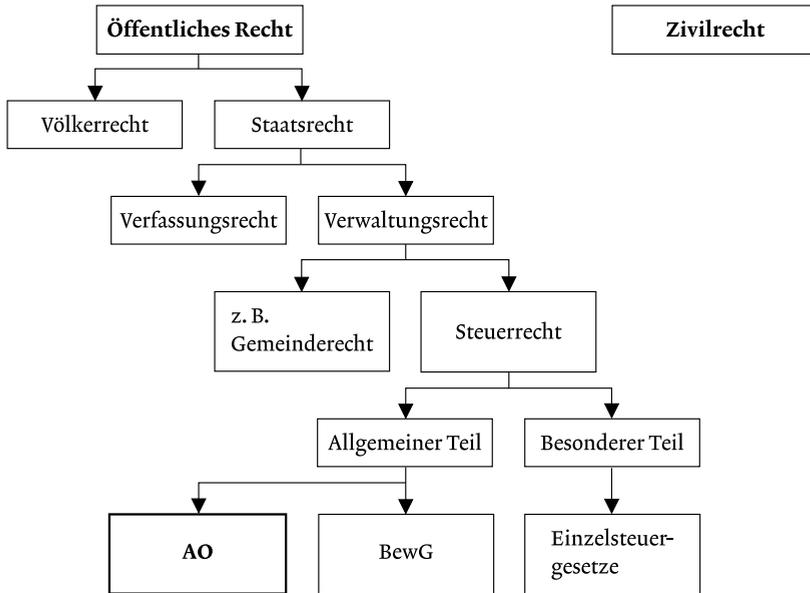
b) Mit ihrem Gewerbebetrieb erzielt Gabriella Coltello Einkünfte aus § 15 EStG (und unterliegt zusätzlich grundsätzlich der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer). In einem Schreiben an das FA kündigt sie an, dass sie die festgesetzte Einkommensteuer noch vor Fälligkeit, aber mit 2 % Skontoabzug zahlen werde.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

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 größtenteils 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 freiwillig 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. 1 a 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 Anwendungserrlass. 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 **definitorischen** Vorschriften; eine Sonderstellung nehmen die Regelungen zum Steuergeheimnis (§§ 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 Festsetzungsverjährung (§§ 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.

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

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

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) **aufgelegt** 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:

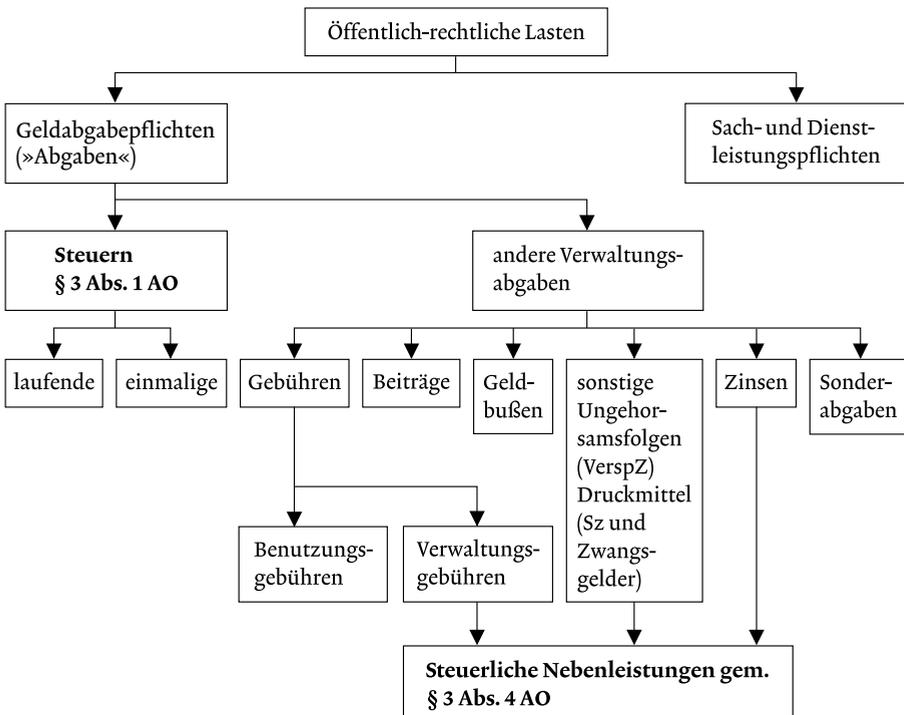
Hauptzweck der Steuer ist, dem Haushalt von Bund, Ländern und Gemeinden Mittel zuzuführen. Weiterer Zweck kann z. B. sein, die Konjunktur zu beleben, die Wirtschaft zu fördern, o. Ä.

#### 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 Gemeindeglieder 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 ZK.

**FÄLLE 1-2**

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

**FALL 1 B** Können Zwangsgelder (§ 329 AO) unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) festgesetzt werden?

**FALL 2** Kann das FA für Stundungszinsen (§ 234 AO), die es ebenfalls gestundet hat (§ 222 AO), Zinsszinsen verlangen? Lesen Sie § 233 Satz 2 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 gewinnschmälernde Aufwendungen in der Steuererklärung absetzen kann. Konkret geht es ihr um die ESt und die Kfz-Steuer für den Lieferwagen.

**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.

## 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 (Gewerbsteuer, 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 Gemeindegatzung 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 3 A** 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 3 B** Ist ein Einspruch gegen den Gewerbesteuerbescheid der Stadt (§ 16 GewStG) gegeben?

**FALL 3 C** 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) zum 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.

**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«.
- b) Das FA Stuttgart setzt die ESt 2015 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).

**Ungeschriebene Rechtsnormen des Steuerrechts** sind die allgemein, auch in der Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte (z. B. des BFH) anerkannten Grundsätze des »Gewohnheitsrechts«.

#### BEISPIEL

Es ist keine Unterschrift erforderlich für Klagen per Computer-Fax, BFH vom 26.07. 2011 – VII R 30/10, BStBl II 2011, 925. Dies ist im Gesetz (§ 64 FGO) nicht geregelt, aber allgemein anerkannt.

In der AO gilt aber v. a. der **Grundsatz von Treu und Glauben**.

#### BEISPIEL

Der Erlöschensgrund »Verwirkung« ist in der AO (§ 47) nicht aufgeführt. Trotzdem führt die Verwirkung als Folge des auch im Steuerrecht geltenden, hier ungeschriebenen Grundsatzes von Treu und Glauben ausnahmsweise dazu, dass der Anspruch nicht durchgesetzt werden darf (vgl. H 4.5).

**Hinweis: Keine Rechtsnormen** sind Gerichtsentscheidungen und die allgemeinen **Verwaltungsanweisungen** (Verwaltungsrichtlinien). 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. 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. 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). Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO sind kraft Gesetzes wirtschaftliche Eigentümer: Der Treugeber in Treuhandverhältnissen, 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 Lieferauto gekauft. Der Fahrzeugverkäufer behielt 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 bei 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.