

Michael Stahlschmidt | Stefan Holzner | Christian Pelke

# Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung visualisiert



SCHÄFFER  
POESCHEL

## **Hinweis zum Urheberrecht:**

Alle Inhalte dieses eBooks sind  
urheberrechtlich geschützt.

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

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER  
POESCHEL



Michael Stahlschmidt / Stefan Holzner / Christian Pelke

# Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung visualisiert

1. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

---

Print: ISBN 978-3-7910-4670-9    Bestell-Nr. 13900-0001

ePDF: ISBN 978-3-7910-4671-6    Bestell-Nr. 13900-0150

Michael Stahlschmidt / Stefan Holzner / Christian Pelke  
Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung visualisiert  
1. Auflage, Juni 2021

© 2021 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)

Bildnachweis (Cover): © CrazyCloud, Adobe Stock

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner  
Lektorat: Claudia Lange

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

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Unternehmen der Haufe Group

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	7	<b>3 Allgemeine Verfahrensvorschriften</b> .....	101
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	8	3.1 Verfahrensgrundsätze .....	103
<b>Autoren</b> .....	10	3.2 Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel .....	106
<b>Teil I: Abgabenordnung</b> .....	11	3.3 Auskunft- und Vorlagenverweigerungsrechte .....	112
<b>1 Einleitende Vorschriften</b> .....	13	3.4 Fristen und Termine .....	117
1.1 Allgemeines .....	14	3.5 Rechts- und Amtshilfe .....	120
1.2 Steuern .....	17	3.6 Verwaltungsakte .....	121
1.3 Einteilung der Steuern .....	21	3.7 Korrektur von Verwaltungsakten .....	141
1.4 Finanzbehörden .....	28	<b>4 Durchführung der Besteuerung</b> .....	151
1.5 Amtsträger .....	31	4.1 Mitwirkungspflichten .....	156
1.6 Definitionen .....	32	4.2 Steuererklärungen .....	162
1.7 Steuergeheimnis .....	34	4.3 Steuerfestsetzung .....	168
1.8 Zuständigkeit .....	41	4.4 Beweiswürdigung .....	177
<b>2 Steuerrechts- und Steuerschuldverhältnis</b> .....	47	4.5 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden .....	187
2.1 Allgemeines .....	49	<b>5 Gesonderte Feststellungen</b> .....	215
2.2 Steuerbegünstigte Zwecke .....	66	<b>6 Außenprüfung</b> .....	229
2.3 Haftung (inkl. Haftungsverfahren) .....	86	6.1 Steuerfahndung .....	241
		6.2 Steueraufsicht .....	242

7 Erhebungsverfahren .....	243
8 Vollstreckung .....	261
9 Außergerichtlicher Rechtsbehelf .....	277
10 Straf- und Bußgeldvorschriften .....	295
<b>Teil II: Finanzgerichtsordnung .....</b>	<b>313</b>
1 Gerichtsverfassung und Finanzrechtsweg .....	315
1.1 Verfahrensrecht .....	324
1.2 Die gerichtliche Entscheidung .....	331
1.3 Rechtsmittel .....	341
2 Kosten und Vollstreckung .....	345
Glossar .....	350
Stichwortverzeichnis .....	354



## Vorwort

Das Verfahrensrecht wird seit jeher als trockene Rechtsmaterie angesehen. Dieser Makel gilt insoweit auch für die Abgabenordnung (AO) und die Finanzgerichtsordnung (FGO). Getreu dem Motto „Ein Bild sagt mehr als tausend Worte“ haben die Autoren versucht, dieser anscheinend unliebsamen Materie den Vorbehalt zu nehmen und die wesentlichen Inhalte von AO und FGO anschaulich darzustellen, um dem Leser, in Ergänzung zur bislang vorliegenden Fachliteratur, die Thematik mit übersichtlichen Einführungstexten und Schaubildern sowie einprägsamen Erläuterungen näherzubringen.

Das Werk richtet sich gleichermaßen an Auszubildende, Studierende wie auch Praktiker in Beratung und Unternehmen. Es ist aber auch hervorragend zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung geeignet, um sich in kurzer Zeit einen Überblick über die Rechtsmaterie zu verschaffen, sei es zur Einführung oder als Wiederholung.

Durch den berufspraktischen Bezug der Autoren – neben der Tätigkeit in der Lehre – ist sichergestellt, dass beide Sichtweisen in Gestaltung und Inhalten des Buches ihren Niederschlag gefunden haben.

Die Abfolge der Themen und Kapitel orientiert sich an der Gliederung und dem Aufbau der AO und der FGO. Dies ermöglicht gerade für Ausbildung, Studium und Prüfung eine parallele Arbeit mit dem Buch und

den Gesetzen, wodurch der Leser letztlich in die Lage versetzt wird, das Gelesene anhand der Gesetze wiederzugeben und so insbesondere eine Prüfungssituation bestmöglich zu bestehen.

Wir hoffen, mit dem vorliegenden Buch den Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts nachvollziehbar dargestellt und hierbei auch der Auswertung von Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsvorgaben im Rahmen unseres Konzeptes hinreichend Rechnung getragen zu haben. Damit verbunden ist das Ziel der sachgerechten Schwerpunktsetzung.

Verbesserungsvorschläge und Ergänzungswünsche sind selbstverständlich gerne und jederzeit willkommen. Zuletzt gebührt unser Dank dem Verlag, der uns dieses Projekt ermöglicht hat und selbstredend Herrn Rudolf Steinleitner und Frau Claudia Lange, die mit unendlicher Geduld und Nachfassen zum Gelingen beigetragen haben.

Medebach, Ludwigsburg, Bielefeld im Mai 2021

Prof. Dr. iur. Michael Stahlschmidt M.R.F. LL.M., RA StB FAStR FAInSR

Prof. Dr. iur. Stefan Holzner LL.M., Betriebswirt (IWW)

Dr. iur. Christian Pelke LL.M., RA FAStR FAHGR

# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	am Anfang	EStG	Einkommensteuergesetz
Abs.	Absatz	EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
Abschn.	Abschnitt	EuGH	Europäischer Gerichtshof
AdV	Aussetzung der Vollziehung	FA	Finanzamt
AdV-Antrag	Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung	FAGO	Finanzämtergeschäftsordnung
AEAO	Anwendungserklärung zur Abgabenordnung	ff.	folgende
Alt.	Alternative	FG	Finanzgericht
AP	Außenprüfung	FGO	Finanzgerichtsordnung
AO	Abgabenordnung	FVG	Finanzverwaltungsgesetz
Art.	Artikel	GewStG	Gewerbsteuergesetz
AStG	Außensteuergesetz	GG	Grundgesetz
BFH	Bundesfinanzhof	gg.	gegen
BGH	Bundesgerichtshof	ggf.	gegebenenfalls
BpO	Betriebsprüfungsordnung	GKG	Gerichtskostengesetz
BStBl	Bundessteuerblatt	grds.	grundsätzlich
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache	GrESt	Grunderwerbsteuer
Buchst.	Buchstabe	GrSt	Grundsteuer
BVerfG	Bundesverfassungsgericht	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
bzw.	beziehungsweise	HGB	Handesgesetzbuch
d. h.	das heißt	HS	Halbsatz
EE	Einspruchsentscheidung	i.E.	im Ergebnis/im Einzelnen
EF	Einspruchsführer	i. S.d	im Sinne des/r
EK	Einkünfte	i. S. v.	im Sinne von
ErbSt	Erbschaftsteuer	i.Ü.	im Übrigen
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung	i. V. m.	in Verbindung mit

inkl.	inklusive	SV	Sachverhalt
insb.	insbesondere	SZ	Säumniszuschläge
KapEST	Kapitalertragsteuer	TIN	Tax Identification Number
KapKto	Kapitalkonto	u. a.	unter anderem
KG	Kommanditgesellschaft	u.Ä.	und Ähnliche/s
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien	u.g.	unten genannte/r/s
LAG	Landesarbeitsgericht	UmwG	Umwandlungsgesetz
LSG	Landessozialgericht	UStG	Umsatzsteuergesetz
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien	USt-IDNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
LuF	Land- und Forstwirtschaft	v.	vom
m.A.d.	mit Ablauf des	VA	Voranmeldung
Nr.	Nummer	VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
o. g.	oben genannte/r/s	VGH	Verwaltungsgerichtshof
OFD	Oberfinanzdirektion	VO	Verordnung
oHG	offene Handelsgesellschaft	VollStrA	Vollstreckungsanweisung
OLG	Oberlandesgericht	VollzA	Vollziehungsanweisung
OVG	Oberverwaltungsgericht	VuV	Vermietung und Verpachtung
PrAO	Prüfungsanordnung	VZ	Veranlagungszeitraum
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz	VZB	Vollziehungsbeamte/r
s./S.	siehe/Satz	WRV	Weimarer Reichsverfassung
SBA	Sonderbetriebsausgaben	z. B.	zum Beispiel
SBE	Sonderbetriebseinnahmen	ZPO	Zivilprozessordnung
SBV	Sonderbetriebsvermögen	ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung
sog.	sogenannte/r	zzgl.	zuzüglich
StAuskV	Steuerauskunftsverordnung		
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung		
StGB	Strafgesetzbuch		
Stpfl.	Steuerpflichtige/r		

## Autoren

**Prof. Dr. Michael Stahlschmidt**, M.R.F. (Steuerrecht), LL.M. (Wirtschaftsstrafrecht), MBA (Internationales Steuerrecht), LL.M. (Sportrecht), Rechtsanwalt und Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Medizinrecht, Professor für Steuerrecht, Wirtschaftsrecht und Compliance an der FHDW NRW in Paderborn, Lehrbeauftragter an der Freien Universität Bozen, Lehrbeauftragter der Donau-Universität Krems, Dozent in der Steuerberater- und Rechtsanwaltsfortbildung

Teil I: Kapitel 2.2, 3.2, 3.3, 3.5, 4 (vor 4.1), 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 6.1, 6.2, 10  
Teil II: Kapitel 1.2

**Dr. iur. Stefan Holzner**, LL.M., Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Studium der Rechtswissenschaft an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz mit anschließendem Masterstudium (LL.M.); berufliche Tätigkeiten als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Technischen Universität Darmstadt (Promotion zum Dr. iur.), als Rechtsanwalt in Frankfurt a.M. und als Sachgebietsleiter in der Finanzverwaltung Rheinland-Pfalz

Teil I: Kapitel 2.3, 3.4, 5, 6, 7, 8, 9  
Teil II: Kapitel 1 (vor 1.1)

**Dr. Christian Pelke**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Dozent an der FHDW NRW in Paderborn, Referent und Seminarleiter für die berufsständische und wissenschaftliche Aus- und Fortbildung insbesondere von Rechtsanwälten und Steuerberatern, Autor zahlreicher Publikationen, insbesondere zum Steuerrecht

Teil I: Kapitel 1, 2 (vor 2.1), 2.1, 3 (vor 3.1), 3.1, 3.2, 3.3, 3.6, 3.7, 4.1  
Teil II: Kapitel 1.1, 1.3, 2

# Teil I: Abgabenordnung



# 1 Einleitende Vorschriften

Die Abgabenordnung ist ein Steuergesetz, durch das für den Steuerpflichtigen im Rahmen der Besteuerung die Einhaltung seiner bürgerlichen Rechte und die zutreffende Festsetzung sichergestellt werden soll. Sie enthält grundlegende Rechtsnormen für die Besteuerung der Steuerpflichtigen. Die nach den Einzelsteuergesetzen (etwa Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz) festgesetzte Steuer soll durch die Abgabenordnung in einem rechtsstaatlichen Verfahren dem jeweiligen öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zugeführt werden. Um diesem Gesamtzweck gerecht zu werden und den Interessenkonflikt zwischen dem Interesse des Fiskus an den Steuern und dem Interesse des Bürgers aufzulösen, enthält die Abgabenordnung mehr als 400 Paragraphen. Das Gesetz ist in neun Teile gegliedert. Der erste Teil enthält die einleitenden Vorschriften. Diese regeln zunächst den Anwendungsbereich der AO. Danach werden fundamentale steuerliche Begriffe definiert (z. B. Steuer, steuerliche Nebenleistung, Finanzbehörden, Wohnsitz, Geschäftsleitung). Es folgen die Vorschriften über die Zuständigkeit der Finanzbehörden, das Steuergeheimnis und die Haftungsbeschränkung für Amtsträger.

Im Mittelpunkt der Abgabenordnung steht das Steuerverwaltungsverfahren oder Besteuerungsverfahren, insbesondere das Steuerfestsetzungsverfahren. Die Rechtsnormen des formellen Steuerrechts regeln die Durchsetzung der durch das materielle Steuerrecht begründeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und sonstigen Rechte der Finanzbehörde.

Die Abgabenordnung bildet mithin insbesondere den grundsätzlichen formalen Rahmen, der für alle oder mehrere Steuerarten Anwendung findet. Sie gehört somit zum allgemeinen Steuerrecht, aufgrund derer die Einzelsteuergesetze nach denselben Grundsätzen angewendet werden. Damit wird eine zu weitgehende Verselbstständigung der einzelnen Steuerarten vermieden. Die Abgabenordnung hält das Steuerrecht zusammen.

Zur Ergänzung und Vertiefung der folgenden Ausführungen s. auch Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Auflage, Stuttgart 2017, Teil A, Ziffern 1. bis 11. (Seiten 3 bis 37).

## 1.1 Allgemeines

### Anwendungsbereich (§ 1 AO)

#### Sinn und Zweck

- „Steuerliches Grundgesetz“: Sonderstellung im Steuerrecht
- Gemeinsame Grundlage für die Verwaltung aller Steuern:  
Was für sämtliche Steuern gleichartig geregelt, ist Inhalt der AO und nicht der Einzelsteuergesetze (EStG, KStG usw.)

#### Regelungsinhalte

- Regeln des Verfahrensrechts (§§ 30 ff. AO Steuergeheimnis, §§ 78–117 AO Verfahrensgrundsätze, §§ 118–133 AO Verwaltungsakte u.a.)
- Spezialregelung zum Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) für Verwaltungsverfahren in Steuersachen

#### Auch: Bestimmungen für das materielle Recht

Bestimmungen des materiellen Rechts, die grundsätzlich auch für die jeweiligen Einzelsteuergesetze gelten, etwa Definitionen §§ 3–15 AO, die Vorschriften zum Steuerschuldrecht §§ 33–77 AO, Regelungen über die Haftung §§ 69–77 AO und die Steuerstraf- und Bußgeldvorschriften §§ 369–384 AO.  
(Abweichende) Bestimmungen, die nur für einzelne Steuern gelten, finden sich in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.



## Weitere Rechtsgrundlagen des allgemeinen Steuerrechts

Weitere Gesetze zum steuerlichen Verfahrensrecht (Inhalte des Abgabenrechts) sind insbesondere:

### **Grundgesetz (GG)**

Das GG regelt im Abschnitt „Finanzwesen“ (Art. 104a–115 GG) die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit zu den Steuern und die Grundlagen des Haushaltsrechts.

### **Finanzverwaltungsgesetz (FVG)**

Das FVG bestimmt den Aufbau der Finanzverwaltung in Bund und Ländern und die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden.

### **Finanzgerichtsordnung (FGO)**

Die FGO regelt das finanzgerichtliche Verfahren.

### **Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG)**

Das VwZG behandelt die Art und Weise von Zustellungen; darunter versteht man die förmliche Bekanntgabe von Verwaltungsakten.

Das **Steuerberatungsgesetz (StBerG)** enthält Bestimmungen über die Ausbildung, Prüfung und die Berufspflichten der Steuerberater.

Das (zivilrechtliche) **Bürgerliche Gesetzbuch (BGB)** enthält zahlreiche Regelungen, auf welche die AO Bezug nimmt, etwa in den §§ 187 ff. Regelungen zu Fristen und Fristberechnungen.

## Sachlicher, zeitlicher und räumlicher Geltungsbereich der AO

**Sachlich:** Für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen und Steuererstattungen (§ 37 Abs. 2 AO), die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden (§ 1 Abs. 1 AO).

Nach § 1 Abs. 3 AO ist die AO auch auf steuerliche Nebenleistungen (s. § 3 Abs. 4 AO) anzuwenden.

Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung gehen den Steuergesetzen vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind (§ 2 AO). Dies betrifft insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

**Zeitlich:** Die AO und deren Änderungen gelten zeitlich gemäß Art. 82 Abs. 1, 2 GG ab dem dort verwiesenen In-Kraft-Treten.

**Räumlich:** Staatsgebiet der BRD

## Aufgaben der AO

Gemäß der Einzelsteuergesetze (etwa EStG, KStG, GewStG) entstandene Steuern in einem rechtsstaatlich geregelten Verfahren dem Steuergläubiger zuführen, dabei aber dessen Interesse an der Steuer und das Interesse des Steuerpflichtigen an einem rechtsstaatlich geregelten Verfahren der Besteuerung (**Interessenkonflikt**) in Einklang bringen

AO bildet mit dem Bewertungsgesetz (BewG) den Allgemeinen Teil des Steuerrechts

„Mantelgesetz“ für die Einzelsteuergesetze

## 1.2 Steuern

### § 3 AO: Abgrenzung der Steuern von den übrigen Einnahmen des Staates Tatbestandsmerkmale des Steuerbegriffs (§ 3 Abs. 1 AO):

1. Es muss sich um eine **einmalige** (etwa nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) **oder laufende Geldleistung** (beispielsweise nach dem Umsatzsteuer- oder Einkommensteuergesetz) handeln. Somit scheiden Naturalleistungen wie Sach- und Dienstleistungspflichten aus.

#### Beispiel:

Die Pflicht zur Übernahme von Ehrenämtern (z. B. Wahlvorstand bei Kommunalwahlen) oder die (vormalige) Wehrpflicht stellen keine Steuern dar.

2. Es darf sich um **keine (unmittelbare) Gegenleistung** für eine besondere Leistung handeln.

Damit scheiden Gebühren und Beiträge aus (Entgelte für besondere Leistungen oder Einrichtungen der öffentlichen Hand). Die Gebühr setzt eine tatsächliche Inanspruchnahme der öffentlichen Leistungen voraus, Beiträge können auch bei bloßer Bereitstellung besonderer Einrichtungen von den vorzugsweise Begünstigten gefordert werden.

#### Beispiele:

Gebühren sind etwa Schreibgebühren, mit denen die Kosten von Sonderleistungen der Steuerverwaltung gedeckt werden sollen.

Beiträge werden von den Finanzämtern nicht erhoben. Beispiele wären etwa Kurtaxen, Straßenanliegerbeiträge und die Beiträge an die Sozialversicherung nach den Sozialgesetzbüchern (SGB).



Weil Beiträge, Gebühren und Steuern ihre Rechtsgrundlagen im öffentlichen Recht haben, fasst man diese drei Abgaben unter dem Sammelbegriff „öffentlich-rechtliche Abgaben“ zusammen.



Der Begriff „Steuer“ bedeutete ursprünglich etwa Beihilfe oder Unterstützung, die der Landesherr von seinen Untertanen zur Verwaltung des Gemeinwesens in Anspruch nahm. Die Steuern sind die wichtigsten Einnahmen des Staates/ bestimmter Gemeinschaften. Die anderen Geldquellen wie etwa Gebühren, Beiträge oder Strafzahlungen haben im Vergleich zu Steuern für den Haushalt des Staates eine untergeordnete Bedeutung.

**3.** Die Steuer muss **von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** auferlegt sein.

Unter öffentlich-rechtlichem Gemeinwesen versteht man die Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts. Bei diesen handelt es sich um Körperschaften, denen durch Verfassung oder Gesetz ein bestimmter Teil des Staatsgebietes zur Selbstverwaltung zugeteilt ist. Dies sind

- der Bund,
- die Länder,
- die Regierungsbezirke,
- die Landkreise,
- die Gemeinden.

Hierher gehören auch Religionsgemeinschaften, soweit sie nach Landesrecht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind (z. B. die Römisch-katholische Kirche, die Evangelische Kirche oder die Jüdische Kultusgemeinde), vgl. Art. 140 GG, Art. 137 Weimarer Reichsverfassung (WRV).



Andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, wie etwa der Rundfunk oder ein Zweckverband, können nicht Steuergläubiger sein. Diese dürfen nur Gebühren oder Beiträge erheben.

#### **4. Erzielung von Einnahmen** (als Haupt-oder Nebenzweck)

Die Absicht, dem berechtigten Gemeinwesen Mittel zu beschaffen, braucht aber nicht das einzige Motiv für die Erhebung der Steuer zu sein. Wirtschaftspolitische Beweggründe (wie z. B. bei den Zöllen) oder andere Absichten (z.B. Lenken von Konsum bei der Tabak- und der Branntweinsteuer) dürfen mitbestimmend sein. Die Erzielung von Einnahmen darf aber nicht zu einer bloßen Folge herabsinken, sonst verliert die Leistung ihre Steuereigenschaft (§ 3 Abs. 1 HS 2 AO).

#### **Beispiel:**

Geldstrafen werden dazu verhängt, einen Verstoß gegen die Gesetze mit wirtschaftlichen Mitteln zu sühnen und sind daher keine Steuer. Ähnlich verhält es sich mit den Säumniszuschlägen, Verspätungszuschlägen, Verzögerungs- und Zwangsgeldern, die als Folgen nicht regelkonformen Verhaltens und als Druck-oder Erziehungsmittel anfallen oder festgesetzt werden.

**5. „Auferlegt“** heißt, dass die Leistungsverpflichtung nicht vom Willen des Zahlenden abhängen darf, sondern einseitig von dem vorgesehenen Gemeinwesen nach dessen wirtschaftlichen Bedürfnissen bestimmt sein muss. Freiwillige Zahlungen aller Art gehören deshalb nicht zu den Steuern.

#### **Beispiel:**

Eine Spende ist eine freiwillige Zahlung. Der Kaufpreis für Holz aus dem Gemeindewald oder die Miete für Räumlichkeiten in einem staatseigenen Haus beruhen auf einem freiwillig abgeschlossenen Vertrag und werden zur Erfüllung der durch den Vertrag begründeten Verpflichtungen erbracht. Die Leistungen stellen keine Steuern dar.

## Steuerliche Nebenleistungen i.S.d. AO

Steuerliche Nebenleistungen sind nach der abschließenden Aufzählung gemäß § 3 Abs. 4 AO:

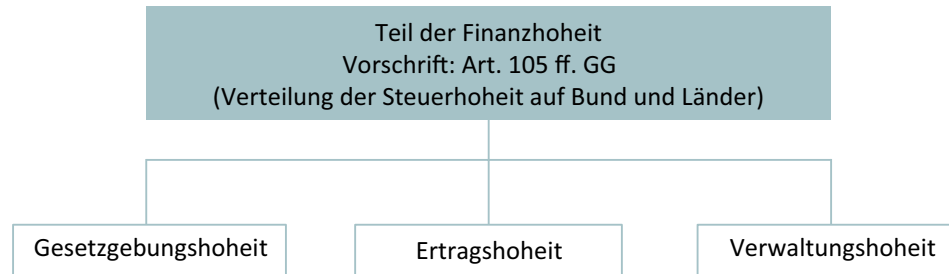
1. Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2b AO,
2. Verspätungszuschläge nach § 152 AO,
3. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO,
4. Zinsen nach den §§ 233–237 AO sowie Zinsen nach den Steuergesetzen, auf die die §§ 238 und 239 AO anzuwenden sind,
5. Säumniszuschläge nach § 240 AO,
6. Zwangsgelder nach § 329 AO,
7. Kosten nach den §§ 89, 178, 178a und 337–345 AO,
8. Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union und
9. Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG.



Steuerliche Nebenleistungen sind schon aufgrund der systematischen Stellung des § 3 Abs. 4 AO keine Steuern. Sie werden vielmehr im Zusammenhang mit der Besteuerung erhoben. Der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung ist ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO).

## 1.3 Einteilung der Steuern

### Steuerhoheit



#### **Gesetzgebungshoheit (Art. 105 GG)**

##### **Recht, Steuergesetze zu erlassen.**

Nach Art. 105 Abs. 1 GG hat der Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für Zölle und Finanzmonopole. Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder soweit ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung i.S.d. Art. 72 Abs. 2 GG besteht. Faktisch sind dem folgend sämtliche wichtigen Steuergesetze Bundesgesetze, da lediglich durch eine bundeseinheitliche Regelung die Rechts- und Wirtschaftseinheit und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im ganzen Bundesgebiet gewährleistet werden kann.

Die Länder haben nach Art. 105 Abs. 2 GG die Befugnis zur konkurrierenden Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch gemacht hat (Art. 72 Abs. 1 GG).

Die Gemeinden haben dagegen grundsätzlich (vgl. Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) keine eigene Steuerhoheit, kein eigenes Steuerfindungsrecht.

## Steuerhoheit

### Ertragshoheit (Art. 106 und 107 GG)

#### **Recht eines bestimmten Gemeinwesens, das Aufkommen einer Steuer für seine Zwecke zu beanspruchen.**

(Frage: Wem steht der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zu?). Bedeutsam auch etwa für eine Aufrechnung im Steuerrechts-/ Steuerschuldverhältnis (s. § 226 Abs. 1 AO i. V. m. § 387 Abs. 1 BGB).

Die Ertragshoheit ist grundsätzlich in Art. 106 GG geregelt. Darauf wird das Steueraufkommen zwischen Bund und Ländern verteilt und dort wird den Gemeinden ein gewisses Mindestaufkommen garantiert („Realsteuern“). Ergänzend bleibt es den Landesverfassungen oder anderen Bestimmungen des Landesrechts überlassen, den Gemeinden, Kreisen und Bezirken einen Teil ihrer Ertragshoheit abzutreten.

Ertragshoheit unterscheidet:

- Bundessteuern, Art. 106 Abs. 1 GG;
- Landessteuern, Art. 106 Abs. 2 GG;
- Gemeinschaftsteuern, Art. 106 Abs. 3 GG;
- Gemeindesteuern, Art. 106 Abs. 6 GG und Regelungen der Länder.

Weiter: Kirchensteuern, s. Art. 140 GG, Art. 137 Abs. 6 Weimarer Verfassung sowie die landesrechtlichen Kirchensteuergesetze und die Rechtsnormen der jeweiligen Kirchen.



Ertrag der Zinsen folgt der Ertragshoheit der dazugehörigen Steuer. Das Aufkommen der übrigen Nebenleistungen bestimmt sich nach der Verwaltungshoheit (§ 3 Abs. 5 AO).



# Steuerhoheit

## Verwaltungshoheit (Art. 108 GG)

### Recht und Pflicht einer bestimmten Gebietskörperschaft, eine Steuer festzusetzen, zu erheben, beizutreiben usw.

(Frage: Wer erlässt die entsprechenden Verwaltungsakte bzw. sonstigen Maßnahmen?).

Verwaltungshoheit ist in Art. 108 Abs. 1 bis Abs. 3 GG zwischen Bund und Ländern aufgeteilt. Dabei werden die Steuern als Gruppen angesprochen.

- Art. 108 Abs. 1 GG – Zölle, Finanzmonopole, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet.
- Länder verwalten die übrigen Steuern, die sog. „Besitz- und Verkehrsteuern“.

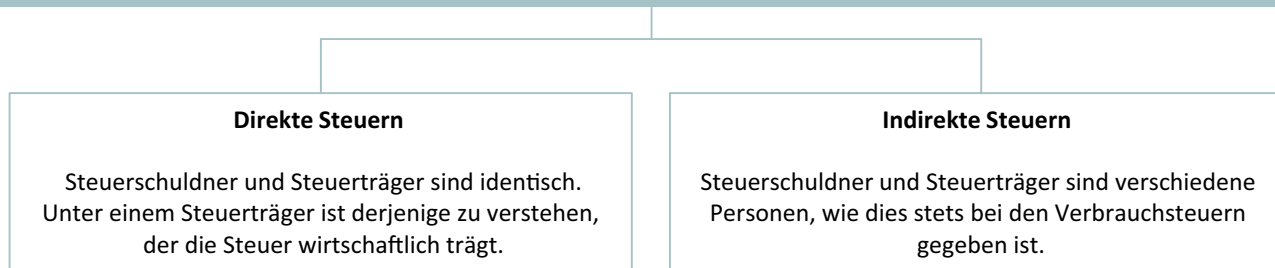
### Begrifflichkeiten/Definitionen:

- Zölle sind Steuern, deren Entstehung an den Grenzübertritt einer Ware anknüpft (z. B. Einfuhr- und Ausfuhrzölle);
- Verbrauchsteuern sind Steuern, deren Entstehung an den Verbrauch eines Gegenstandes anknüpft (etwa Tabak-, Kaffeesteuer);
- Monopol-Erträge sind Einnahmen des Staates für den Verzicht auf ein ihm eigentlich zustehendes Alleinherstellungsrecht (Branntweinmonopol);
- Besitzsteuern sind Steuern, die an den Besitz (Vermögen) oder den Erwerb (Einkommen) anknüpfen, z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer;
- Verkehrsteuern knüpfen an Rechtsgeschäfte an (z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer).

Die Unterscheidung zwischen Besitz- und Verkehrsteuern ist zwar bei manchen Steuerarten schwierig, hat aber für die Frage ihrer Verwaltung i.d.R. keine praktische Bedeutung.

## Auswirkung beim Steuerschuldner

Es gibt Steuern, die den Steuerschuldner als Adressaten des Bescheides (§ 43 AO) auch wirtschaftlich belasten. Andere Steuern zahlt der Steuerschuldner aus Mitteln, die er sich von anderen (meist seinen Kunden) beschafft hat; die Steuer wird „übergewälzt“. Danach wird unterschieden:



### Beispiele:

Wer Alleinerbe ist, ist Adressat eines Erbschaftsteuer-Bescheides. Der Alleinerbe muss die dort festgesetzte Steuer aus seinen eigenen Mitteln bezahlen – direkte Steuer.

Gegen einen Sekthersteller wird Schaumweinsteuer festgesetzt. Er erhöht den Preis seiner Ware entsprechend und bezahlt die von ihm geschuldete Steuer aus den Mitteln, die von den Verbrauchern als Kunden/Käufern aufgebracht wurden – indirekte Steuer.

## Personen- und Sachsteuern

### Personensteuern

Steuern, die an die Leistungsfähigkeit eines bestimmten Steuersubjekts anknüpfen

Darunter fallen etwa die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaft-/Schenkungsteuer.

### Sachsteuern

Knüpfen objektiv an einen Gegenstand oder einen Verkehrsvorgang an.

Sie werden nach bestimmten Merkmalen des Steuerobjekts bemessen. Sachsteuern sind etwa die Grundsteuer und Gewerbesteuer oder die Umsatzsteuer.

### Realsteuern

Bezeichnen (s. auch Sachsteuern) die Gewerbe- und die Grundsteuer, s. § 3 Abs. 2 AO

## Rechtsnormen

**Quellen des Steuerrechts** als Teil des öffentlichen Rechts sind die Rechtsnormen. Unter **Rechtsnormen** versteht man die Gesamtheit der staatlich garantierten Normen, die im Allgemeinen menschliches Verhalten regeln. Sie sind ganz überwiegend staatlich gesetzt (positives Recht – Ausnahme: Gewohnheitsrecht).

Nicht zu den allgemein gültigen Rechtsnormen als Rechtsquellen gehören Verträge, Verwaltungsakte und Urteile, da sie nur zwischen den jeweiligen Beteiligten Rechte und Pflichten erzeugen.

Die AO definiert den Begriff des Gesetzes als jede Rechtsnorm (§ 4 AO).  
Darunter fallen:

### Verfassungen

sowohl

- Grundgesetz als auch
- Landesverfassungen

### Förmliche Gesetze

die Gesetze einer Volksvertretung (Legislative), die auf eine bestimmte, in der Verfassung vorgesehene Art und Weise zustande gekommen und veröffentlicht sind (vgl. für Bundesgesetze Art. 76 ff. GG)

### Rechtsverordnungen

verbindliche Regelungen, die von den Organen der vollziehenden Gewalt (Exekutive) erlassen werden, sofern sie vom Parlament in einem Gesetz hierzu ermächtigt wurden (Art. 80 GG); zwar keine Gesetze im formellen, sondern nur im materiellen Sinn (s. § 4 AO), aber ebenfalls allgemein verbindlich

### Gewohnheitsrecht

ungeschriebenes Recht, das durch ständige von Rechtsüberzeugung getragene Übung zur Rechtsnorm erstarkt ist.

Im Steuerrecht keine Rechtsgrundlage, um Steuertatbestände zu begründen

# Rechtsnormen

## Abgrenzung:

**Keine Rechtsnormen** sind **Verwaltungsanweisungen** einer bestimmten Dienststelle der Steuerverwaltung (vgl. etwa Ministerium, OFD oder Leiter eines Finanzamtes) aufgrund ihrer jeweiligen Anordnungsbefugnis. Verwaltungsanweisungen enthalten Anweisungen zur Anwendung und Auslegung der Gesetze.

Zum Erlass der allgemeinen **Verwaltungsvorschriften**, im Steuerrecht zumeist Richtlinien (etwa EStR, KStR, LStR), ist die Bundesregierung befugt, auch wenn die Steuern im Übrigen von den Landesbehörden verwaltet werden (Art. 108 Abs. 7 GG).

Für die AO hat der Bundesminister der Finanzen solche Vorschriften im Anwendungserlass zur AO (AEAO) geregelt.

Die Verwaltungsanordnungen binden als Anweisungen eines Dienstvorgesetzten kraft öffentlich-rechtlichen Beamtenrechts alle nachgeordneten Dienststellen und Beamten. Der Veranlagungsbeamte darf also nicht gegen die Richtlinien oder die für den speziellen Fall einschlägigen Weisungen der OFD tätig werden.

## Gerichte

- sind an Verwaltungsanordnungen nicht gebunden, in der Auslegung des Gesetzes unabhängig, haben umfassendes Nachprüfungsrecht
- Typisierte Anweisungen werden auch von den Gerichten im Interesse der Gleichbehandlung als zu berücksichtigend/prüfend angesehen, sofern dies nicht im Einzelfall zu offenbar unzutreffenden Steuern führt.

Im Rahmen des **Ermessens** überprüfen die Gerichte, ob die Grenzen des Ermessens eingehalten wurden oder vom Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung widersprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde.

Der **Bürger** hat einen Anspruch darauf, dass er nach Maßgabe der Ermessensrichtlinien oder Erlasse behandelt wird (Selbstbindung der Verwaltung, dazu § 5 AO).

## 1.4 Finanzbehörden

### Überblick

**Art. 108 GG: Zuordnung und Zuweisung der Verwaltungsaufgaben:**  
Bundesbehörden verwalten Zölle, Monopole und Verbrauchsteuern  
Landesfinanzbehörden alle Besitz- und Verkehrsteuern

**Bundesfinanzbehörden sind:**

Hauptzollämter und ihre Dienststellen (Zoll- und Zollfahndungsämter) als örtliche Behörden, die Bundesfinanzdirektionen und das Zollkriminalamt als Mittelbehörden, neben anderen das Bundeszentralamt für Steuern als Oberbehörde und das Bundesministerium der Finanzen als oberste Behörde (§ 1 FVG).

**Landesfinanzbehörden sind:**

Finanzämter als örtliche Behörden, die Oberfinanzdirektionen (bzw. in Bayern das Landesamt für Steuern, siehe § 6 Abs. 2 Nr. 4a AO) als Mittelbehörden und der Landesfinanzminister (bzw. -senator), der die oberste Leitung innehat (§ 2 FVG).



**Art. 108 Abs. 1 und 2 GG i.V.m. § 6 AO und §§ 1 und 2 FVG**

(Behörden-)Struktur: Welche Behörden fallen unter die Bezeichnungen bzw. sind wo zuzuordnen? Die genannten Finanzbehörden haben insbesondere die Steuern zu verwalten und bestimmte weitere Aufgaben zu erledigen.