

Band 1

Hans Helmschrott

Simone Grimm

Thomas Scheel

Grundkurs des Steuerrechts

ABGABEN- ORDNUNG

18. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

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

Dafür vielen Dank!

Abgabenordnung

Grundkurs des Steuerrechts
Band 1

Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

Abgabenordnung

18. aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Grimm: Teile H-K, M-O, P-S

Scheel: Teile A-G, L, P-S

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-6069-9 Bestell-Nr. 20196-0004

ePub: ISBN 978-3-7910-6070-5 Bestell-Nr. 20196-0101

ePDF: ISBN 978-3-7910-6071-2 Bestell-Nr. 20196-0153

Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

Abgabenordnung

18. aktualisierte Auflage, September 2024

© 2024 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweis (Cover): © Umschlag: Stoffers Grafik-Design, Leipzig

Produktmanagement: Ruth Kuonath

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 SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort zur 18. Auflage

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

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

Die Änderungen der AO und ihrer Nebengesetze Stand 01.08.2024 sowie die Entwürfe des Jahressteuergesetzes 2024 und des vierten Bürokratienteillastungsgesetzes sind bereits berücksichtigt, ebenfalls die aktuellen Richtlinien und die bis dahin ergangene Rechtsprechung. Dagegen ist die Verlängerung der Bekanntgabefrist auf vier Tage noch nicht erfasst (Postrechtsmodernisierungsgesetz).

Ludwigsburg, im August 2024

Thomas Scheel, Simone Grimm

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 18. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	17
Teil A Einleitung	21
1 Systematische Stellung und Bedeutung der Abgabenordnung	22
2 Aufbau der AO	24
3 Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO	25
4 Einteilung der Steuern	28
5 Geltungsbereich der AO	28
5.1 Übungsaufgaben zum Geltungsbereich der AO	29
5.2 Zusammenfassung	29
Teil B Anwendung der Steuergesetze	30
1 Begriff der Steuergesetze, § 4 AO	30
2 Anwendung der Steuergesetze	31
3 Wirtschaftliche Betrachtungsweise	31
3.1 Zurechnung von Wirtschaftsgütern	31
3.2 Unwirksame Rechtsgeschäfte	33
3.3 Umfang und Grenzen rechtlicher Gestaltung	33
Teil C Das Steuerrechtsverhältnis	36
1 Inhalt	36
2 Steuerrechtsfähigkeit (Steuerfähigkeit)	37
3 Handlungsfähigkeit	38
3.1 Handlungsfähigkeit natürlicher Personen	38
3.1.1 Geschäftsfähige Personen	39
3.1.2 Beschränkt geschäftsfähige Personen	39
3.1.3 Geschäftsunfähige Personen	39
3.1.4 Pflichten der gesetzlichen Vertreter und Vermögensverwalter	40
3.1.5 Maßnahmen trotz fehlender Handlungsfähigkeit	40
3.2 Handlungsfähigkeit juristischer Personen und von Personenvereinigungen	41
4 Das Steuerschuldverhältnis	42
4.1 Steueranspruch, Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen	42
4.2 Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 38 AO	43
4.3 Vergütungs- und Erstattungsansprüche, § 37 Abs. 2 AO	44

5	Besondere Formen der Beteiligung an einem Steuerschuldverhältnis	46
5.1	Gesamtschuldner, § 44 AO	46
5.1.1	Folgen der Gesamtschuld	48
5.1.2	Erstattung von gesamtschuldnerisch geschuldeten Steuern	49
5.2	Gesamtrechtsnachfolge, § 45 AO	50
5.2.1	Bedeutung	50
5.2.2	Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge	51
5.3	Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen	53
	Teil D Der Verwaltungsakt	56
1	Begriff des Steuerverwaltungsakts, § 118 AO	56
1.1	Behördliche Maßnahmen	56
1.2	Einseitige hoheitliche Maßnahmen (öffentlich-rechtliche Maßnahmen)	57
1.3	Regelung mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen	57
1.4	Einzelfall	59
1.5	Sammel-VA	60
2	Einteilung der Steuerverwaltungsakte	61
2.1	Steuer- bzw. diesen gleichgestellte Bescheide und sonstige VA	61
2.2	Gebundene und Ermessensentscheidungen	62
2.3	Begünstigende und nicht begünstigende VA	65
2.4	Konstitutive und deklaratorische VA	65
3	Wirksamkeitsvoraussetzungen eines VA	66
3.1	Bestimmtheit des VA, § 119 AO	66
3.2	Form des VA	67
3.3	Begründung des VA	68
4	Die Schritte zur Entstehung eines Steuer-VA	69
5	Bescheide	71
5.1	Steuerbescheide	71
5.2	Mit der Steuerfestsetzung verbundene Verwaltungsakte	73
6	Die Adressierung von Verwaltungsakten	74
6.1	Allgemeines	74
6.2	Bestimmtheit der Adressierung	75
6.3	Adressierung und Bekanntgabe an Minderjährige	77
6.4	VA für juristische Personen (JP)	79
6.5	VA für Personengesellschaften und -gemeinschaften (Betriebssteuerbescheide und Gewerbesteuerermessbescheide)	79
6.6	Verwaltungsakte nach dem Tod eines Steuerpflichtigen	80
7	Bekanntgabe von Verwaltungsakten	82
7.1	Allgemeines	82
7.2	Bekanntgabeformen	83
7.2.1	Übermittlung an Bevollmächtigte, § 122 Abs. 1 Satz 3 AO	84
7.3	Zeitpunkt des Wirksamwerdens gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO	85

7.4	Öffentliche Bekanntgabe, § 122 Abs. 3, 4 AO	88
7.5	Zustellung, § 122 Abs. 5 AO	88
7.6	Bekanntgabe ins Ausland	89
7.7	Bekanntgabe- und Zustellungsmängel	89
8	Zusammengefasste Bescheide	90
8.1	Bescheide an Ehegatten/Lebenspartner	90
8.1.1	Adressierung	91
8.1.2	Bekanntgabe von Steuer- (und Feststellungsbescheiden) bei Ehegatten	91
8.2	Bescheide an Miterben	93
9	Feststellungsverfahren	94
9.1	Besteuerungsgrundlagen als eigener VA	94
9.2	Anzuwendende Vorschriften	95
9.3	Einheitliche Feststellung	96
9.4	Ausnahmen gem. § 180 Abs. 3 und Abs. 4 AO	97
9.5	Adressierung von Feststellungsbescheiden	97
9.6	Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden nach §§ 183, 183a AO	98
9.6.1	Bekanntgabe bei »gestörter« Personenvereinigung	98
9.7	Bindungswirkung	99
10	Sonstige Grundlagenbescheide	100
10.1	Steermessbescheide, § 184 AO	100
10.2	Andere bindende Verwaltungsakte	101
11	Fehlerhafte Verwaltungsakte	102
11.1	Nichtige VA	103
11.2	Einfach rechtswidrige Fehler	105
11.3	Heilbare Verfahrensmängel	106
11.4	Wiedereinsetzung gem. § 126 Abs. 3 AO	108
11.5	Verfahrens- und Formfehler i. S. d. § 127 AO	108
Teil E Zuständigkeit der Finanzbehörden		112
1	Sachliche Zuständigkeit, § 16 AO	112
2	Örtliche Zuständigkeit, § 17 AO	114
2.1	Einkommensteuer natürlicher Personen, § 19 AO	114
2.2	Körperschaftsteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, § 20 AO	116
2.3	Umsatzsteuer, § 21 AO	116
2.4	Zuständigkeit für die Realsteuermessbescheide, § 22 AO	117
2.5	Zuständigkeit bei sonstigen Steuerarten	118
2.6	Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen, § 18 AO	118
2.6.1	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO	118
2.6.2	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO	118
2.6.3	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO	119
2.6.4	Zuständigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO	120
2.7	Ersatzzuständigkeit, § 24 AO, und Zuständigkeit für unaufschiebbare Maßnahmen, § 29 AO ..	121

2.8	Mehrfache örtliche Zuständigkeit, § 25 AO	122
2.9	Zuständigkeitswechsel, § 26 AO	122
2.10	Zuständigkeitsvereinbarung, § 27 AO	123
2.11	Zuständigkeitsstreit, § 28 AO	123
2.12	Folgen von Mängeln in der örtlichen Zuständigkeit	123

Teil F Fristen und Termine 125

1	Termine	125
2	Fristen	126
3	Fristarten	127
3.1	Gesetzliche und behördliche Fristen	127
3.2	Beginn- und Ereignisfristen	129
3.2.1	Beginnfristen	129
3.2.2	Ereignisfristen	130
4	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO	132
4.1	Eigenes Verschulden	133
4.2	Verschulden von Vertreter oder Berater	134
4.3	Dauer der Verhinderung	135
4.4	Weiteres Vorgehen gem. § 110 Abs. 2 und 3 AO	136

Teil G Besteuerungsverfahren 139

1	Ermittlungsgrundsätze	139
2	Mitwirkungspflichten	142
2.1	Anzeigepflichten	142
2.2	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	142
2.3	Auskunfts- und Vorlagepflichten des Stpfl.	144
2.4	Mitwirkungspflichten Dritter	145
2.5	Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 AO	146
2.6	Sanktionsmöglichkeiten	146
2.7	Beweis- und Feststellungslastregeln	147
2.8	Schätzung	150
2.9	Tatsächliche Verständigung	151
3	Die Erklärungspflicht, der Verspätungszuschlag und das Erzwingungsverfahren	151
3.1	Erklärungspflicht	151
3.2	Festsetzung von Verspätungszuschlägen (VerspZ), § 152 AO	154
3.2.1	Ermessensfestsetzung gem. § 152 Abs. 1 AO	154
3.2.2	gebundene Entscheidung gem. § 152 Abs. 2 AO	155
3.2.3	Adressat des Verspätungszuschlags	156
3.2.4	Höhe des Verspätungszuschlags	156
3.2.5	Verfahren	156
3.3	Erzwingungsverfahren, §§ 328 ff. AO	157
3.4	Ermessen	157

4	Festsetzung der Ansprüche	160
4.1	Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung	160
4.2	Vorläufige Steuerfestsetzung	168
	Teil H Erhebungsverfahren	175
1	Voraussetzungen für die Verwirklichung, § 218 AO	175
2	Fälligkeit, § 220 AO	176
3	Verschieben der Fälligkeit	179
3.1	Überblick	179
3.2	Stundung, § 222 AO	180
3.2.1	Ermessensentscheidung bei erheblicher Härte	180
3.2.2	Ermessensentscheidung bei Gefährdung des Steueranspruchs durch die Stundung	182
3.2.3	Das Stundungsverfahren	182
4	Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	184
4.1	Zahlung, §§ 224 f. AO	185
4.2	Aufrechnung, § 226 AO	186
4.2.1	Voraussetzungen	186
4.2.2	Aufrechnungserklärung und maßgeblicher Zeitpunkt für die Aufrechnungsvoraussetzungen	189
4.2.3	Wirkung der Aufrechnung	190
4.2.4	Hinweis auf den »Verrechnungsvertrag«	190
4.3	Billigkeitserlass, § 227 AO	190
4.4	Zahlungsverjährung, §§ 228 – 232 AO	194
4.4.1	Dauer der Zahlungsverjährungsfrist, § 228 Satz 2 AO	195
4.4.2	Beginn und Ende der Zahlungsverjährungsfrist, § 229 AO	195
4.4.3	Unterbrechung der Zahlungsverjährungsfrist, § 231 AO	196
4.5	Hinweis auf Verwirkung	200
5	Zinsen, §§ 233 ff. AO	202
5.1	Allgemeines	202
5.2	Berechnung und Festsetzung der Zinsen	204
5.2.1	Beschränkte Akzessorietät der Zinsen	206
5.2.2	Billigkeitserlass (§§ 163, 239, 227 AO) der Zinsen	207
5.2.3	Fälligkeit der Zinsen	209
5.3	Besonderheiten bei Stundungs- und Aussetzungszinsen, §§ 234, 237 AO	209
5.3.1	Stundungszinsen, § 234 AO	209
5.3.2	Aussetzungszinsen, § 237 AO	210
5.4	Besonderheiten bei Vollverzinsung, § 233a AO	211
6	Säumniszuschlag (Sz), § 240 AO	216
6.1	Allgemeines	216
6.2	Berechnung der Sz	218
6.3	Übersicht über die Unterschiede zwischen Sz und Zinsen	222
6.4	Übungsfälle zur Berechnung von Sz und Zinsen	222
6.5	Billigkeitserlass von Sz	223
7	Abrechnungsbescheid	224

Teil I Das Rechtsbehelfsverfahren	225
1 Allgemeines	225
2 Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs (Auszug)	226
3 Vorfragen vor der Zulässigkeitsprüfung	228
3.1 Wie ist das Begehren des Antragstellers auszulegen?	228
3.1.1 Person des Antragstellers/Ef	228
3.1.2 Bestimmung des angegriffenen VA	228
3.1.3 Abgrenzung förmlicher Rechtsbehelf – Korrekturantrag – Steuererklärung	231
3.2 Zuständigkeit für die Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO)	232
4 Statthaftigkeit des Einspruchs	232
5 Arten des Einspruchs	233
5.1 (Normaler) Einspruch, § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO	233
5.2 Untätigkeitseinspruch (UE), § 347 Abs. 1 Satz 2 AO	235
6 Form und (notwendiger) Inhalt der Rechtsbehelfe	236
6.1 Form der Rechtsbehelfe, § 357 AO	236
6.2 Notwendiger Inhalt und Sollinhalt der Rechtsbehelfe, §§ 357, 350 AO	237
7 Frist zur Einlegung des Einspruchs, §§ 355, 356 AO	238
7.1 Monats- und Jahresfrist	238
7.2 Fristwahrung durch Einlegung bei der richtigen Anbringungsbehörde, § 357 Abs. 2 AO	240
8 Schlüssige Geltendmachung der Beschwerde, § 350 AO	241
9 Rechtsbehelfsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden, § 352 AO	244
9.1 Übersicht über die Anfechtungsbefugnis-Beschränkungen gem. § 352 AO	244
9.2 Einspruch für die Gesamtheit gem. § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO	245
9.3 Einspruchsbefugnis für einzelne Beteiligte gem. § 352 Abs. 1 Nr. 2 – 5 AO	247
10 Beachtung der Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren	248
10.1 Befristung des nachträglichen Tatsachenvortrags (»Präklusionsrecht« des FA) gem. § 364b AO	249
10.2 Hinzuziehung zum Verfahren gem. § 360 AO	250
10.3 Wiederaufröpfung des gesamten Falles und Verböserungsmöglichkeit gem. § 367 Abs. 2 AO ..	251
10.4 Korrektur- oder Ersetzungsbescheid während des Einspruchsverfahrens, §§ 132, 365 Abs. 3 AO	253
11 Die Entscheidung über den Rechtsbehelf	254
11.1 Einspruchsentscheidung, § 367 AO	254
11.2 Teil-Einspruchsentscheidung und Entscheidung durch Allgemeinverfügung, § 367 Abs. 2a, 2b AO	255
11.3 Erledigung durch Abhilfebescheid, § 367 Abs. 2 Satz 3 AO	256
12 Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung (AdV), § 361 AO	257
12.1 Verhältnis der AdV zur Stundung (§ 222 AO)	257
12.2 Voraussetzungen der AdV	257
12.3 Ermessenscharakter der AdV	260

12.4	Umfang der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung	260
12.5	Nebenbestimmungen im Aussetzungs-VA	261
12.6	AdV von Grundlagenbescheiden	262
12.7	Folgen der AdV	263

Teil K Der Amtsträger und seine Pflichten 264

1	Der Amtsträger, § 7 AO	264
2	Steuergeheimnis, § 30 AO	265
2.1	Dem Steuergeheimnis unterliegender Personenkreis, § 30 Abs. 1 und 3 AO	265
2.2	Die Verletzungstatbestandsmerkmale, § 30 Abs. 2 AO	266
2.2.1	Personenbezogene Daten eines anderen, § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO	266
2.2.2	Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO	267
2.2.3	Art der Kenntniserlangung	267
2.2.4	Offenbaren oder Verwerten	268
2.2.5	Abrufen von EDV-Daten	269
2.3	Offenbarungs- und Verwertungsbefugnisse	269
2.4	Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses	274
3	Der Angehörigenbegriff, § 15 AO	275
3.1	Anwendungsbereich	275
3.2	Die Angehörigen im Einzelnen	276
4	Die Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und sonstigen Personen	278
4.1	Einführung	278
4.2	Ausschluss wegen § 82 AO	278
4.3	Die Folgen eines Verstoßes gegen § 82 Abs. 1 AO	280
4.4	Ausschluss wegen Besorgnis der Befangenheit, § 83 AO	280
4.5	Folgen bei Mitwirkung eines befangenen Amtsträgers	281

Teil L Überblick über die Korrekturvorschriften 282

1	Allgemeines, Systematik der Korrekturvorschriften	282
2	Berichtigung gem. § 129 AO	289
2.1	Anwendungsbereich	289
2.2	Tatbestand	289
2.2.1	Ähnliche Unrichtigkeiten	289
2.2.2	Offenbare (ähnliche) Unrichtigkeiten	291
2.2.3	»Beim Erlass eines VA unterlaufener« Fehler	292
2.2.4	Berichtigung als Ermessens- oder als gebundene Entscheidung?	294
2.3	Umfang der Berichtigung	294
3	Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO	295
3.1	Anwendungsbereich	295
3.2	Systematik der §§ 130, 131 AO	295

4	Aufhebung und Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen, § 164 Abs. 2, 3 AO	299
5	Aufhebung und Änderung von vorläufigen Festsetzungen, § 165 Abs. 2 AO	302
5.1	Anwendung des § 177 AO	303
6	Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden nach § 172 AO	303
6.1	Anwendungsbereich und Bedeutung der Vorschrift	303
6.2	Antrag auf »schlichte« Änderung gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO	304
6.2.1	Voraussetzungen	304
6.2.2	Antrag auf »schlichte« Änderung oder Einspruch?	305
6.2.3	Mitberichtigung gem. § 177 AO	307
6.2.4	Antrag auf Änderung zulasten des Stpfl.	307
6.3	§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b, c AO	308
6.4	§ 172 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO; Änderungsantrag oder Klage?	308
7	Aufhebung und Änderung von Steuer- und gleichgestellten Bescheiden wegen nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismitteln, § 173 AO	310
7.1	Überblick über § 173 AO und Prüfungsschema	310
7.2	Die Korrekturvoraussetzungen im Einzelnen	311
7.2.1	Tatsachen	311
7.2.2	Beweismittel	313
7.2.3	Nachträgliches Bekanntwerden	313
7.2.4	Liegt § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO vor?	315
7.2.5	Besonderheiten bei § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	317
7.2.6	Zusätzliche Voraussetzungen bei § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	318
7.2.6.1	Ursächlicher Zusammenhang gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO	320
7.2.6.2	Rechtserheblichkeit der Tatsache bzw. des Beweismittels	322
7.3	Änderungssperre nach einer Außenprüfung, § 173 Abs. 2 AO	323
7.4	Änderung oder Aufhebung nach § 173a AO	324
8	Änderung oder Aufhebung widerstreitender Bescheide, § 174 AO	325
8.1	Allgemeines	325
8.2	Einzelheiten zu § 174 Abs. 1 – 5 AO	328
9	Änderung und Aufhebung von Bescheiden nach § 175 AO	331
9.1	Automatische Folgeänderung, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	331
9.2	Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO	334
9.3	Verständigungsvereinbarungen, § 175a AO	337
9.4	Datenübertragung durch Dritte Verständigungsvereinbarung, § 175b AO	337
10	Vertrauensschutz bei Korrekturen von Bescheiden, § 176 AO	338
11	Mitberichtigung von materiellen Fehlern, § 177 AO	339
11.1	Allgemeines: Prinzip, Anwendungsbereich, Begriff	339
11.2	Systematik des § 177 AO (Technik)	341
11.2.1	Wortlautmethode	341
11.2.2	Rahmenmethode	342

Teil M Haftung im Steuerrecht	345
1 Der Begriff der Haftung	345
2 Vertragliche Haftung	346
3 Gesetzliche Haftung	347
3.1 Haftung nach § 69 i. V. m. §§ 34, 35 AO	348
3.1.1 Steuerliche Hilfspersonen	348
3.1.2 Tatbestandsmerkmale der groben Pflichtverletzung	349
3.1.3 Schaden	350
3.1.4 Umfang der Haftung	352
3.1.5 Art der Haftung	353
3.2 Haftung gem. § 71 AO	353
3.3 Haftung gem. § 74 AO	355
3.3.1 Voraussetzungen der Haftung	355
3.3.2 Umfang der Haftung	356
3.3.3 Art der Haftung	356
3.4 Haftung gem. § 75 AO	357
3.4.1 Zweck und Voraussetzung der Haftung	357
3.4.2 Umfang der Haftung	359
3.4.3 Art der Haftung	360
3.5 Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers gem. § 42d EStG	360
4 Haftung nach den gesetzlichen Tatbeständen des Zivilrechts	361
5 Geltendmachung der gesetzlichen steuerlichen Haftung	362
Teil N Die Außenprüfung	365
1 Allgemeines	365
2 Voraussetzungen der Ap	367
3 Umfang der Ap (§ 194 AO) und Prüfungsrythmus	370
4 Die Prüfungsanordnung	372
5 Vorbereitung und Durchführung der Ap	374
6 Rechtswegesystem bei Maßnahmen der Ap	381
7 Verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage nach Ap und tatsächliche Verständigung ..	383
7.1 Verbindliche Auskunft	383
7.2 Verbindliche Zusagen nach Ap	385
7.3 Die tatsächliche Verständigung über das Vorliegen eines Sachverhalts	386
Teil O Festsetzungsverjährung und Feststellungsverjährung	390
1 Allgemeines	390
2 Gegenstand der FVj (Anwendungsbereich der §§ 169 – 171 AO)	391
3 Beginn der Festsetzungs-Verjährungsfrist und der Feststellungs-Verjährungsfrist (§§ 170, 181 AO)	392
3.1 Grundregel	392
3.2 Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, § 181 Abs. 3 Satz 2 AO in Fällen der Erklärungspflicht) ...	393

3.3	Anlaufhemmung in § 170 Abs. 3 AO für die Korrektur von antragsbedingten Festsetzungen ..	394
3.4	Zusätzliche Anlaufhemmung in §§ 170 Abs. 4–6, 181 Abs. 3 AO	394
4	Dauer der Verjährungsfrist (§ 169 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO)	395
4.1	Übungsaufgaben zur Dauer der Verjährungsfrist	397
5	Fristwahrung durch das FA (§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO)	398
6	Ablaufhemmungen (§ 171 AO und § 181 Abs. 5 AO)	399
6.1	Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 1 AO (Höhere Gewalt)	400
6.2	§ 171 Abs. 2 AO (offenbare Unrichtigkeit gem. § 129 AO)	400
6.3	Antrag, Rechtsbehelf (§ 171 Abs. 3, 3a AO)	401
6.4	Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO)	403
6.5	§ 171 Abs. 8 AO (vorläufiger Bescheid gem. § 165 AO)	408
6.6	§ 171 Abs. 10 AO (Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids)	408
6.7	Folgebescheid noch nicht verjährt (§ 181 Abs. 5 AO)	411
	Teil P Lösungshinweise zu den Fällen	415
	Teil Q Komplexe Klausur-Übungsfälle	461
	Klausur 1	463
	Klausur 2	467
	Klausur 3	471
	Teil R Lösungshinweise zu den Übungs-Klausuren	474
	Klausur 1	475
	Klausur 2	481
	Klausur 3	489
	Teil S Anhang	499
	Stichwortverzeichnis	501

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
Ap	Außenprüfung
ASt	Antragsteller
Az	Aktenzeichen
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
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
ca.	circa
DA-NeuOrg	Dienstanweisung für die Neuorganisation der FÄ (BaWü)
d. h.	das heißt
DRiG	Deutsches Richtergesetz
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
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
EStDV	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
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinAnw	Finanzanwärter
FinMin	Landes-Finanzministerium
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
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
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
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
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
PB	Prüfungsbericht
R	Richtlinie (EStR, UStR usw.)
RAO	Reichsabgabenordnung
SB	Sachbearbeiter
SGL	Sachgebietsleiter
s. o.	siehe oben
sog.	so genannte(r)
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
St	Steuer
StAusKv	Steuerauskunfts-Verordnung
StDAV	Steuerdaten-Abrufverordnung
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
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
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
VStG	Vermögensteuergesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
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 (§ 149 Abs. 1 AO) 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?

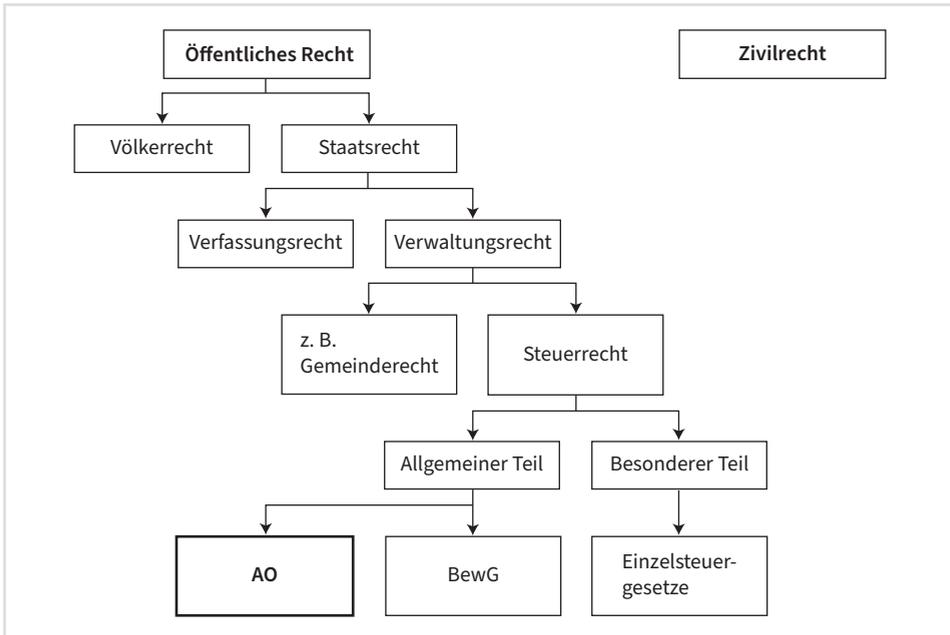
Lösung: Die Steuern entstehen in der gesetzlich festgelegten Höhe (§§ 38, 85 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG). Die Einkommensteuer wird kraft Gesetzes innerhalb eines Monats fällig (§ 220 Abs. 1 AO i. V. m. § 36 Abs. 4 EStG). Für einen Nachlass gibt es weder eine Rechtsgrundlage, noch kann er zwischen FA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

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

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

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

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



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

Beispiel

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

Inhaltlich besteht die AO großteils aus **Verfahrensregeln**. Hierzu gehören z. B. die Zuständigkeitsvorschriften in §§ 16 ff. AO und die Regelungen zum Zusammenwirken von Verwal-

tung und Steuerpflichtigem zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Das FA ist gemäß § 88 AO verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Der Steuerpflichtige muss freilich gemäß § 90 AO mitwirken.

Beispiel

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

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

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

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

Beispiel

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

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

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

Beispiel

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

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

2 Aufbau der AO

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

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

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

Dieses Zusammenwirken von Finanzbehörde und Bürger mündet am häufigsten in eine **Steuerfestsetzung**. Demgemäß schließen sich die Regelungen der §§ 155 – 177 AO an (Festsetzungsverfahren); dabei bilden die Regelungen zur **Änderung** eines Bescheids (§§ 172 ff. AO) und zur 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 (§ 124 Abs. 1 AO).

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

3 Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO

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

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

Steuern sind

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

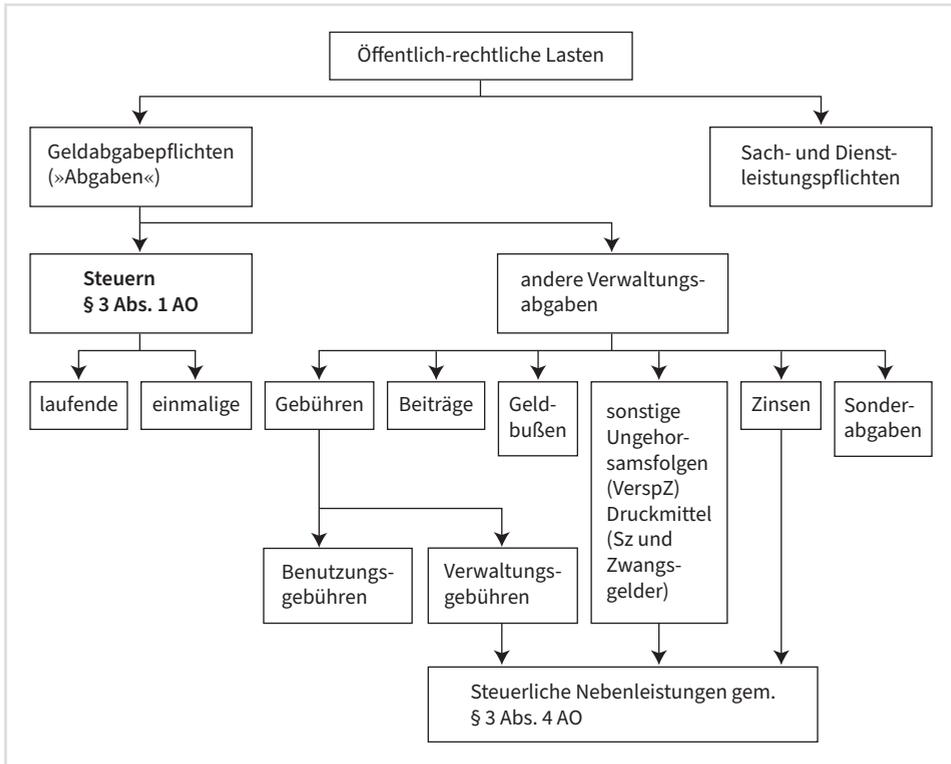
Hauptzweck der Steuer ist, dem Haushalt von Bund, Ländern und Gemeinden Mittel zuzuführen. Weiterer Zweck kann z. B. sein, die Konjunktur zu beleben, die Wirtschaft zu fördern, o. Ä.

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 Gemeindebürger an der Spendenaktion beteiligen, weil die Zahlung freiwillig erfolgt.

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

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



Gemäß § 3 Abs. 3 AO zählen zu den Steuern auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, wie sie im Zollkodex geregelt sind (Zollverwaltung)..

Fälle 1 – 2

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

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

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

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

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

4 Einteilung der Steuern

Wer sich wissenschaftlich mit Steuern befasst, sollte sich im »Dickicht« der Steuerarten zurechtfinden. Gelegentlich stellen sich aber auch konkrete Fragen. Was versteht man unter »Betriebssteuern« im Sinne von §§ 74, 75 AO oder unter »Verbrauchssteuer« im Sinne 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. Außerdem will sie wissen, wann eine etwaige USt verjährt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) und ob sie eventuell für rückständige Gewerbesteuer haftet, wenn sie den Konkurrenzbetrieb übernimmt (§ 75 AO).

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

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

5 Geltungsbereich der AO

Der **sachliche** Geltungsbereich erstreckt sich

- a) gemäß § 1 Abs. 1 AO:
 - auf alle **Steuern** (§ 3 Abs. 1 AO) und Steuervergütungen,
 - die durch **Bundesrecht** (oder Recht der Europäischen Gemeinschaften) geregelt sind,
 - soweit sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.
- b) **gemäß § 1 Abs. 2 AO** auf die **Realsteuern** (§ 3 Abs. 2 AO).
Soweit die Realsteuern (Gewerbesteuer, Grundsteuer) von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, ist die AO nach § 1 Abs. 1 AO in vollem Umfang anzuwenden.
Soweit diese Steuern jedoch von den Gemeinden verwaltet werden, findet die AO nur mit jenen Bestimmungen Anwendung, die in **§ 1 Abs. 2 AO abschließend aufgezählt sind**. (Bei den Realsteuern erlassen die FÄ den sog. Messbescheid (§ 184 AO), an den die Gemeinden gebunden sind. Inhalt des Messbescheids ist die Festsetzung eines Messbetrags. Die Gemeinde multipliziert den Messbetrag mit ihrem durch Gemeindegliederung festgelegten Hebesatz (Prozentsatz) und setzt die so errechnete Realsteuer dann durch Steuerbescheid fest. In einigen Bundesländern sind 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.