

GRUNDKURS DES STEUERRECHTS

Band 1

Hans Helmschrott | Simone Grimm
Thomas Scheel

Abgabenordnung

17. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

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

Dafür vielen Dank!

Abgabenordnung

Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

Abgabenordnung

17., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Grimm: Teile H–K, M–O, P–S

Scheel: Teile A–G, L, P–S

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

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

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

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

Hans Helmschrott/Simone Grimm/Thomas Scheel

Abgabenordnung

17. Auflage, Mai 2022

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

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Ruth Kuonath

Lektorat: Jana Hartlaub

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

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Vorwort zur 17. Auflage

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

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

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

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

Ludwigsburg, im März 2022

Thomas Scheel, Simone Grimm

Inhaltsverzeichnis

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

Teil D Der Verwaltungsakt

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

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

Teil E Zuständigkeit der Finanzbehörden

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

Teil F Fristen und Termine

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

Teil G Besteuerungsverfahren

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

Teil H Erhebungsverfahren

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

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

Teil I Das Rechtsbehelfsverfahren

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

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

Teil K Der Amtsträger und seine Pflichten

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

Teil L Überblick über die Korrekturvorschriften

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

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

Teil M Haftung im Steuerrecht

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

Teil N Die Außenprüfung

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

Teil O Festsetzungsverjährung und Feststellungsverjährung

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

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

Teil P Lösungshinweise zu den Fällen

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

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

Lösung zu Fall 85	446
Lösung zu Fall 86	447

Teil Q Komplexe Klausur-Übungsfälle

Klausur 1	451
Klausur 2	454
Klausur 3	456

Teil R Lösungshinweise zu den Übungs-Klausuren

Klausur 1	459
Klausur 2	464
Klausur 3	471

Teil S Anhänge

Anhang 1	481
Anhang 2	483

Stichwortverzeichnis	485
----------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

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

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

Teil A Einleitung

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

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

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

Beispiel

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

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

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

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

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

1 Systematische Stellung und Bedeutung der Abgabenordnung

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

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

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

Beispiel

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

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

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

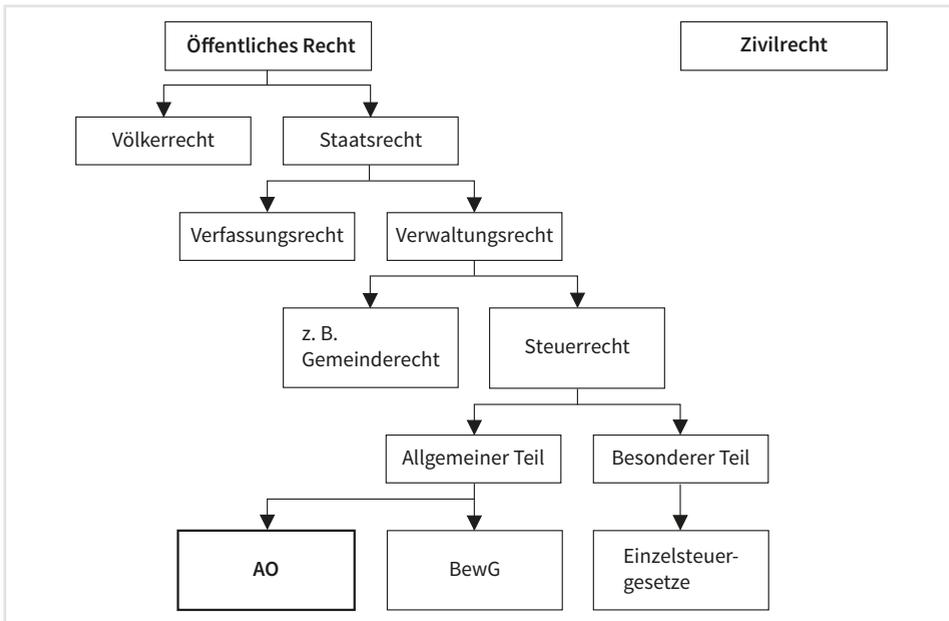
Lösung: Die Steuern entstehen in der gesetzlich festgelegten Höhe (§§ 38, 85 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG). Die Einkommensteuer wird kraft Gesetzes innerhalb eines Monats fällig (§ 220 Abs. 1 AO i. V. m. § 36 Abs. 4 EStG). Für einen Nachlass gibt es weder eine Rechtsgrundlage, noch kann er zwischen FA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

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

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

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

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



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

Beispiel

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

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

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

Beispiel

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

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

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

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

Beispiel

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

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

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

Beispiel

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

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

2 Aufbau der AO

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

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

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

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

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

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

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

3 Begriff der Steuer, § 3 Abs. 1 AO

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

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

Steuern sind

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

Zu 1. Geldleistungen: Steuerschulden sind Geldschulden.

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

Zu 2. Ohne (unmittelbare) Gegenleistung:

Steuern ermöglichen dem Staat, seine allgemeinen Aufgaben zu erfüllen.

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

Beispiel

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

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

Beispiel

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

Zu 3. Öffentlich-rechtliches Gemeinwesen:

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

Zu 4. Zur Erzielung von Einnahmen:

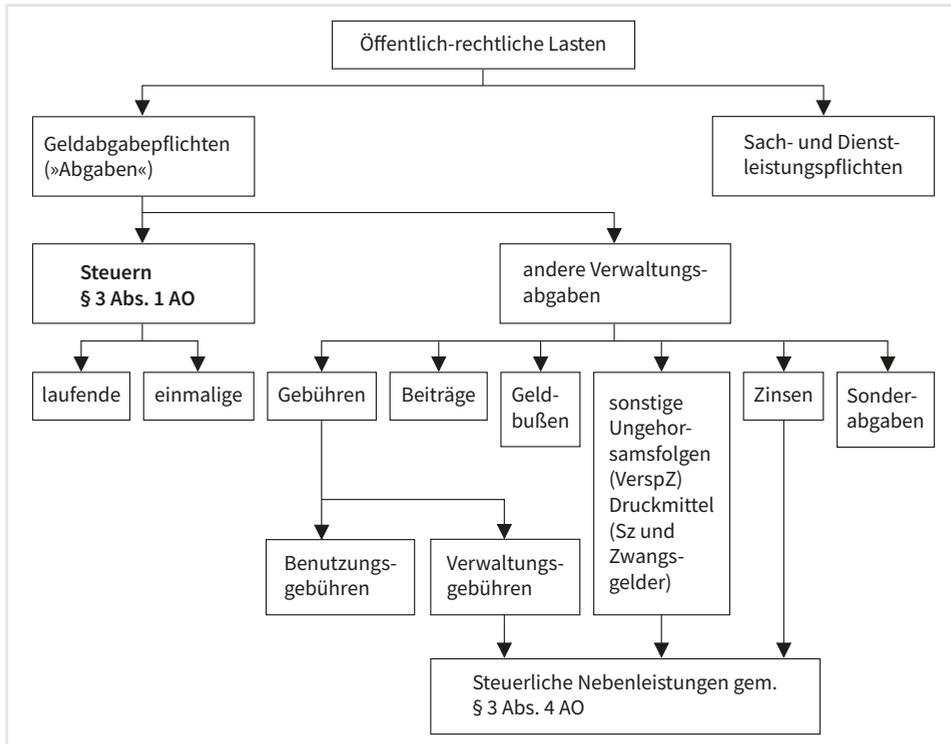
Hauptzweck der Steuer ist, dem Haushalt von Bund, Ländern und Gemeinden Mittel zuzuführen. Weiterer Zweck kann z. B. sein, die Konjunktur zu beleben, die Wirtschaft zu fördern, o. Ä.

Zu 5. Hoheitliche Auferlegung

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

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

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



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

Fälle 1 – 2

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

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

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

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

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

4 Einteilung der Steuern

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

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

Beispiel

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

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

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

5 Geltungsbereich der AO

Der **sachliche** Geltungsbereich erstreckt sich

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

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