



STEUERFACHKURS

LEHRBUCH

Hey · Lehnert

# Lehrbuch Abgabenordnung

22. Auflage

 **nwb** E-BOOK

Hey - Lehnert

Lehrbuch Abgabenordnung

Steuerfachkurs · Lehrbuch

# Lehrbuch Abgabenordnung

Mit Finanzgerichtsordnung

Von

Regierungsdirektorin Uta Hey

Dozentin an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching, Fachbereich  
Finanzwesen

Regierungsdirektor Christian Lehnert

Dozent an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching, Fachbereich  
Finanzwesen

Begründet von

Leitender Regierungsdirektor i. R. Rainer Friemel

Regierungsdirektor i. R. Kurt Schiml

22., überarbeitete Auflage

ISBN 978-3-482-67512-6  
eISBN 978-3-482-00333-2

22., überarbeitete Auflage 2020

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1978  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

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

Satz: PMGi - Die Agentur der Print Media Group GmbH & Co. KG, Hamm  
Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

# VORWORT

Die Abgabenordnung ist das „Grundgesetz“ des Steuerrechts. In über 400 Paragraphen regelt sie das Verfahrensrecht für alle öffentlich-rechtlichen, durch die Finanzbehörden verwalteten Abgaben. Seit Inkrafttreten zum 1.1.1977 ist die Abgabenordnung inzwischen durch mehr als 150 Gesetze geändert worden. Die letzte umfassendere Änderung fand durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 (BGBl 2016 I S. 1679) mit Wirkung ab 1.1.2017 (oder später) statt. Der Anwendungserlass regelt und die höchstrichterliche Rechtsprechung überwacht die Anwendung des Gesetzes. Das Abgabenrecht ist somit ein grundlegendes und umfassendes Gebiet, das zu beherrschen für den angehenden Steuerprofi – Steuerberater, Steuerinspektor oder Steuerfachwirt – unverzichtbar ist.

Das vorliegende Lehrbuch enthält den kompletten Lehrstoff zur Abgabenordnung (mit Finanzgerichtsordnung). Zahlreiche Beispiele dienen der Erläuterung und erleichtern so das Verständnis der nicht immer einfachen Materie. Dank seines Aufbaus ist das Werk gleichermaßen sowohl für das Selbststudium als auch als begleitende Lektüre zum Unterricht oder Lehrgang geeignet.

Für Hinweise und Anregungen sind wir Ihnen dankbar. Senden Sie uns hierfür gerne eine E-Mail an „[Steuerrecht-Ausbildung@nwb.de](mailto:Steuerrecht-Ausbildung@nwb.de)“.

Rechtsstand dieser Auflage ist der 1.8.2020.

Herrsching/Herne, im September 2020

*Verfasser und Verlag*



# INHALTSVERZEICHNIS

	Rdn.	Seite
<b>Vorwort</b>		V
<b>Literaturhinweise</b>		XIII
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>		XV
<b>Kapitel 1: Einführung</b>		<b>2</b>
1.1 Die Abgabenordnung	1	2
1.2 Andere Rechtsgrundlagen des allgemeinen Steuerrechts	2	4
1.3 Geltungsbereich der Abgabenordnung	3	4
1.4 Steuern	4	4
1.5 Einteilung der Steuern	7	7
1.6 Steuerrecht	14	10
1.7 Die Finanzbehörden	18	12
1.8 Kontrollfragen		13
<b>Kapitel 2: Anwendung der Gesetze</b>		<b>16</b>
2.1 Ermittlung des Sachverhaltes	27	16
2.2 Ermittlung der Norm	28	16
2.3 Die Subsumtion	48	25
2.4 Die rechtliche Schlussfolgerung	49	25
2.5 Kontrollfragen		26
<b>Kapitel 3: Amtsträger</b>		<b>28</b>
3.1 Begriff	51	28
3.2 Ausschließung und Enthaltung von Amtsträgern	52	28
3.3 Das Steuergeheimnis	57	31
3.4 Kontrollfragen		38
<b>Kapitel 4: Zuständigkeit</b>		<b>42</b>
4.1 Begriff	81	42
4.2 Sachliche Zuständigkeit	82	42

	Rdn.	Seite	
4.3	Örtliche Zuständigkeit	85	45
4.4	Kontrollfragen		52
<b>Kapitel 5: Fristen und Termine</b>			<b>56</b>
5.1	Der Termin	111	56
5.2	Die Frist	112	56
5.3	Berechnung der Fristen	115	58
5.4	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)	122	61
5.5	Kontrollfragen		70
<b>Kapitel 6: Steuerliches Ermittlungsverfahren</b>			<b>73</b>
6.1	Besteuerungsgrundsätze	152	74
6.2	Mitwirkungspflichten der Bürger	162	79
6.3	Befugnisse der Behörden	187	88
6.4	Kontrollfragen		95
<b>Kapitel 7: Verwaltungsakte</b>			<b>100</b>
7.1	Begriff des Verwaltungsaktes	201	100
7.2	Inhalt und Form von Verwaltungsakten	202	101
7.3	Arten von Verwaltungsakten	205	102
7.4	Nebenbestimmungen des Verwaltungsaktes	222	107
7.5	Steuerbescheide	227	109
7.6	Feststellungsbescheide	229	110
7.7	Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten	243	117
7.8	Kontrollfragen		135
<b>Kapitel 8: Fehlerhafte Verwaltungsakte</b>			<b>140</b>
8.1	Überblick zu den Folgen fehlerhafter Verwaltungsakte	292	141
8.2	Fehlerhafte Verwaltungsakte	295	143
8.3	Systematik der Fehlerbeseitigung	301	145
8.4	Kontrollfragen		146

	Rdn.	Seite
<b>Kapitel 9: Korrektur von Steuerverwaltungsakten</b>		<b>151</b>
9.1 Allgemeines	302	151
9.2 Systematische Übersicht	304	152
9.3 Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten	307	153
9.4 Rücknahme und Widerruf von „sonstigen Verwaltungsakten“	316	156
9.5 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden und Gleichgestellten - Allgemeines	327	161
9.6 Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)	329	162
9.7 Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 AO)	336	166
9.8 Antrag auf „schlichte Änderung“ (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO)	343	171
9.9 Sachlich unzuständige Behörde (§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2b AO)	348	174
9.10 Unlautere Mittel (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2c AO)	349	174
9.11 Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173 AO)	350	174
9.12 Schreib- und Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)		184
9.13 Änderung wegen widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO)	367	185
9.14 Änderung von Folgebescheiden gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	379	192
9.15 Rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)	382	195
9.16 Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO)	389	198
9.17 Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO)	390	199
9.18 Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuerbescheiden nach § 176 AO	391	199
9.19 Mitberichtigung von materiellen Fehlern (§ 177 AO)	395	201
9.7 Kontrollfragen		205
<b>Kapitel 10: Steuerschuldverhältnis</b>		<b>210</b>
10.1 Begriff	421	210
10.2 Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	422	210
10.3 Schuldner und Gläubiger	427	212
10.4 Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	438	217
10.5 Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	446	221
10.6 Verschiebung der Fälligkeit durch Stundung (§ 222 AO)	467	229

	Rdn.	Seite
10.7 Zinsen	473	231
10.8 Abtretung, Verpfändung, Pfändung	490	238
10.9 Kontrollfragen		241
<b>Kapitel 11: Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis</b>		<b>247</b>
11.1 Erlöschensgründe	501	247
11.2 Zahlung (§§ 224, 225 AO)	503	248
11.3 Aufrechnung (§ 226 AO)	507	249
11.4 Erlass (§§ 163, 227 AO)	522	254
11.5 Verjährung	538	259
11.6 Festsetzungsverjährung von Steuern (§§ 169 – 171 AO)	544	262
11.7 Festsetzungsverjährung für gesonderte Feststellungen (§ 181 AO)	580	278
11.8 Festsetzungsverjährung für Steuermessbescheide	589	281
11.9 Zahlungsverjährung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 228 – 232 AO)	590	282
11.10 Kontrollfragen		289
<b>Kapitel 12: Haftung</b>		<b>296</b>
12.1 Grundlagen	611	296
12.2 Der Haftungsanspruch	613	296
12.3 Der Haftungsbescheid	621	299
12.4 Persönliche Haftung nach Gesetz	650	310
12.5 Dingliche Haftung nach Gesetz (Sachhaftung)	703	326
12.6 Kontrollfragen		327
<b>Kapitel 13: Außenprüfung, verbindliche Zusage und Auskünfte</b>		<b>331</b>
13.1 Außenprüfung (§§ 193 – 203 AO)	711	331
13.2 Verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung (§§ 204 – 207 AO)	745	341
13.3 Verbindliche Auskünfte	748	342
13.4 Kontrollfragen		344

	Rdn.	Seite
<b>Kapitel 14: Rechtsbehelfsverfahren</b>		<b>350</b>
14.1 Grundlagen (Vorverfahren und gerichtliches Verfahren)	761	351
14.2 Der förmliche außergerichtliche Rechtsbehelf des Einspruchs	767	352
14.3 Das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren	862	388
14.4 Die Verfassungsbeschwerde	910	403
14.5 Kontrollfragen		404
<b>Kapitel 15: Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen</b>		<b>408</b>
15.1 Zwangsmittel	932	408
15.2 Verfahren	934	409
15.3 Kontrollfragen		411
<b>Kapitel 16: Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht</b>		<b>416</b>
16.1 Einleitung	941	416
16.2 Grundbegriffe des Steuerstrafrechts	943	416
16.3 Steuerstraftaten	958	420
16.4 Grundbegriffe des Ordnungswidrigkeitenrechts	979	428
16.5 Steuerordnungswidrigkeiten	985	429
16.6 Straf- und Bußgeldverfahren	1001	433
16.7 Kontrollfragen		437
<b>Stichwortverzeichnis</b>		<b>439</b>



# LITERATURHINWEISE

## **Lehrbücher**

*Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart 2017

*Scheel, Brehm, Holzner*, Abgabenordnung und FGO, 17. Aufl., Achim 2018

## **Fallsammlungen**

*Hey/Lehnert*, Fallsammlung Abgabenordnung, 18. Aufl., Herne 2019

*Heinke/Merkel/Merkel*, Abgabenordnung, Steuer-Seminar, 10. Aufl., Achim 2013

## **Kommentare**

*König/Pahlke/Cöster*, Abgabenordnung, 4. Aufl., München 2020

*Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt Köln

*Klein*, Kommentar zur AO, 15. Aufl., München 2020

*Kühn/von Wedelstädt*, Kommentar zur AO und FGO, 22. Aufl., Stuttgart 2018

*Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt Köln

## **Textausgaben**

Wichtige Steuergesetze, NWB-Textausgabe (mit AO), 69. Aufl., Herne 2020



# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

## A

---

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz

## B

---

BayVerf	Verfassung des Freistaates Bayern
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung 2000
Bsp.	Beispiel
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz

## E

---

EigZulG	Eigenheimzulagegesetz
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EW	Einheitswert

## F

---

FA	Finanzamt
FAGO	Geschäftsordnung für Finanzämter
f./ff.	folgend / fortfolgend

FGO	Finanzgerichtsordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz

---

**G**

gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GKG	Gerichtskostengesetz
GrdSt	Grundsteuer
GrdStG	Grundsteuergesetz
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz

---

**H**

HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung

---

**I**

InsO	Insolvenzordnung
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
InvZulG	Investitionszulagengesetz

---

**J**

JGG	Jugendgerichtsgesetz
-----	----------------------

---

**K**

KBV	Kleinbetragsverordnung
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

**L**

---

LStR            Lohnsteuerrichtlinien

**N**

---

Nr.            Nummer

**O**

---

OFD            Oberfinanzdirektion

OHG            Offene Handelsgesellschaft

OWiG          Ordnungswidrigkeitengesetz

**P**

---

PartG          Partnerschaftsgesellschaft

PartGG        Partnerschaftsgesellschaftsgesetz

**R**

---

Rdn.          Randnummer

**S**

---

StBerG        Steuerberatungsgesetz

StGB          Strafgesetzbuch

Stpfl.         Steuerpflichtiger

StPO          Strafprozessordnung

str.            strittig

**T**

---

Tz.            Textziffer

**U**

---

UStG          Umsatzsteuergesetz

**V**

---

VermBG       Vermögensbildungsgesetz

vgl.            vergleiche

VwVfG        Verwaltungsverfahrensgesetz

VwZG         Verwaltungszustellungsgesetz

**W**

---

WoPG            Wohnungsbauprämien-gesetz

**Z**

---

z. B.            zum Beispiel

ZK              Zollkodex

ZPO            Zivilprozessordnung

ZVG            Zwangsversteigerungsgesetz

# KAPITEL 1: EINFÜHRUNG

<b>1.1</b>	<b>Die Abgabenordnung</b>	<b>2</b>
<hr/>		
<b>1.2</b>	<b>Andere Rechtsgrundlagen des allgemeinen Steuerrechts</b>	<b>4</b>
<hr/>		
<b>1.3</b>	<b>Geltungsbereich der Abgabenordnung</b>	<b>4</b>
<hr/>		
<b>1.4</b>	<b>Steuern</b>	<b>4</b>
<hr/>		
<b>1.5</b>	<b>Einteilung der Steuern</b>	<b>7</b>
1.5.1	Ertragshoheit	8
1.5.2	Verwaltungshoheit	8
1.5.3	Auswirkung beim Steuerschuldner	9
1.5.4	Personen- und Sachsteuern	10
1.5.4.1	Personensteuern	10
1.5.4.2	Sachsteuern	10
1.5.5	Realsteuern	10
<hr/>		
<b>1.6</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>10</b>
1.6.1	Grundlagen	10
1.6.2	Rechtsnormen	10
<hr/>		
<b>1.7</b>	<b>Die Finanzbehörden</b>	<b>12</b>
1.7.1	Überblick	12
1.7.2	Das Finanzamt	12
1.7.3	Oberfinanzdirektion	13
1.7.4	Das Ministerium	13
<hr/>		
<b>1.8</b>	<b>Kontrollfragen</b>	<b>14</b>

# Kapitel 1: Einführung

## 1.1 Die Abgabenordnung

- 1 Die Abgabenordnung (AO) nimmt als steuerliches Grundgesetz eine Sonderstellung im gesamten Steuerrecht ein. Sie ist die gemeinsame Grundlage für die Verwaltung aller Steuern. Alles, was der Gesetzgeber für alle Steuern gleichartig geregelt haben wollte, klammerte er aus den Einzelsteuergesetzen aus und fasste es in der AO zusammen.

So enthält die AO in erster Linie die Regeln des **Verfahrensrechts** (§§ 30 ff. Steuergeheimnis, §§ 78 – 117 Verfahrensgrundsätze, §§ 118 – 133 Verwaltungsakte). Sie ist für das Verwaltungsverfahren in Steuersachen *lex specialis* zum Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG).

Daneben enthält die AO aber auch Bestimmungen des **materiellen** Rechts, z. B. Definitionen §§ 3 – 15, die Vorschriften zum Steuerschuldrecht §§ 33 – 77, Regelungen über die Haftung §§ 69 – 77 und die Steuerstraf- und Bußgeldvorschriften §§ 369 – 384. Während der Vorgänger der AO, die Reichsabgabenordnung von 1923, darum bemüht war, das gesamte Verfahrensrecht zu vereinigen – auch soweit es nur eine einzelne Steuer betraf – geht die AO einen anderen Weg. Bestimmungen, die nur für einzelne Steuern gelten, finden sich in den Einzelsteuergesetzen.

Schaubild 1

Verfahrensrecht	Übersicht über die Abgabenordnung als und	materielles Recht
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Allgemeiner Teil</b></li> <li>– allg. Grundsätze des Verwaltungshandels, die für alle Verfahrensstadien gelten</li> <li>– Verarbeitung geschützter Daten und</li> <li>– Steuergeheimnis, §§ 29b – 31c AO</li> <li>– Haftungsbeschränkung für Amtsträger, § 32 AO</li> <li>– Rechte betroffene Personen, Datenschutzrecht § 32a – 32j AO</li> <li>– allgemeine Verfahrensgrundsätze, §§ 78 – 117c AO</li> <li>– Verfahrensbeteiligte, Amtsträger, Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel, Fristen, Termine, Rechts-, Amtshilfe)</li> <li>– Verwaltungsverfahren, §§ 118 – 133 AO</li> <li>– als wichtigste Rechtsform des Verwaltungshandels (behandelt werden Definition, Form, Inhalt, Bekanntgabe, Fehler und Folgen, Berichtigung, Rücknahme und Widerruf)</li> <li>▶ <b>Besonderer Teil</b></li> <li>– Besteuerungsverfahren</li> <li>– befasst sich mit Ermittlung, Konkretisierung und Durchsetzung des materiellrechtlichen entstandenen Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis</li> <li>– Zuständigkeit, §§ 16 – 29a AO, EinzelsteuerG, FVG</li> <li>– einzelne, abgegrenzte Verfahrensstufen, §§ 134 – 368 AO</li> <li>– Ermittlungsverfahren, §§ 134 – 154, 193 – 217 AO</li> <li>– Ermittlung von Sachverhalten, die mat. Steueratbestände erfüllen und damit eine Steuerschuld begründen</li> <li>– Festsetzungs- und Feststellungsverfahren, §§ 155 – 192 AO</li> <li>– Besonderheiten ggü. allgemeinen Regelungen für bestimmte VA (wie Steuerbescheid, Feststellungsbescheid)</li> <li>– Erhebungsverfahren, §§ 218 – 248 AO</li> <li>– befasst sich mit der Erfüllung des durch entsprechenden VA titulierten Anspruchs</li> <li>– Vollstreckungsverfahren, §§ 249 – 346 AO</li> <li>– zweiseitige Durchsetzung des auf eine Geldleistung gerichteten, titulierten und fälligen Anspruchs bzw. eine durch VA geregelte Handlung, Duldung oder Unterlassung (§§ 328 – 335 AO)</li> <li>– außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren, §§ 347 – 368 AO förmliches Verfahren als Rechtsschutz für den Bürger, auf dessen Initiative hin ein VA durch die erfassende Behörde in vollem Umfang überprüft wird (Selbstkontrolle der Verwaltung).</li> <li>– Strafverfahren, §§ 385 – 408 AO (+ StPO)</li> <li>– Bußgeldverfahren, §§ 409 – 412 AO (+ OWiG, StPO)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Definitionen</b>, §§ 3 – 15 AO</li> <li>– Begriffsbestimmungen, die für das gesamte Steuerrecht verbindlich sind</li> <li>▶ <b>Steuerschuldrecht</b>, §§ 33 – 77 AO <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Steuerpflichtverhältnis</i>, §§ 33 – 36 AO</li> <li>– und allgemeiner Teil zum Entstehen, Inhalt und Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 37 – 50 AO).</li> </ul> </li> <li>– Der besondere Teil ist in den Einzelsteuergesetzen geregelt. Sie enthalten die Tatbestandsvoraussetzungen, um den SteuerA der Höhe nach bestimmen zu können oder modifizieren den Entstehungszeitpunkt der Steuer nach § 38 AO (z. B. § 30 UStG, § 18 GewStG, § 9 EStStG) bzw. bestimmen den Steuerschuldner; § 43 AO i. V. m. z. B. § 13 GrEStG, § 1 EStG, § 13a, 13b UStG</li> <li>– <i>Tatbestände des steuerlichen Haftungsrechts</i> „materielle Haftungsnormen“, §§ 69 – 77 AO <ul style="list-style-type: none"> <li>– allg. Begriffsbestimmungen und Grundsätze des <i>Gemeinnützigkeitsrechts</i>, §§ 51 – 68 AO</li> </ul> </li> <li>▶ <b>Steuerstrafrecht</b>, §§ 369 – 376 AO</li> <li>– materielle Strafvorschriften</li> <li>▶ <b>Steuerordnungswidrigkeitenrecht</b>, §§ 377 – 384 AO</li> <li>– materielle Bußgeldvorschriften</li> </ul>	

**Literaturhinweis:** Lehrbuch Abgabenordnung, Rdn. 1

## 1.2 Andere Rechtsgrundlagen des allgemeinen Steuerrechts

- 2 Neben der AO gibt es noch einige andere Gesetze, in denen bestimmte Teile des Abgabenrechts geregelt sind:
  1. Das **Grundgesetz** regelt im Abschnitt „Finanzwesen“ (Art. 104a – 115 GG) die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit und die Grundlagen des Haushaltsrechts.
  2. Das **Finanzverwaltungsgesetz** (FVG) bestimmt den Aufbau der Finanzverwaltung in Bund und Ländern und die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden.
  3. Die **Finanzgerichtsordnung** (FGO) regelt das gerichtliche Verfahren.
  4. Das **Verwaltungszustellungsgesetz** (VwZG) behandelt die Art und Weise von Zustellungen; darunter versteht man die förmliche Bekanntgabe von Verwaltungsakten.
  5. Das **Steuerberatungsgesetz** (StBerG) enthält Bestimmungen über die Ausbildung, Prüfung und die Berufspflichten der Steuerberater.

## 1.3 Geltungsbereich der Abgabenordnung

- 3 § 1 AO grenzt den Geltungsbereich der AO gegenüber anderen Verfahrensgesetzen (z. B. Verwaltungsverfahrensgesetz oder Verwaltungsgerichtsordnung) ab. Soweit das Finanzamt Steuern verwaltet, geschieht dies immer nach der AO, weil das Finanzamt eine Landesfinanzbehörde ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG) und die Steuern bundesrechtlich geregelt sind. Soweit dem Finanzamt andere Aufgaben übertragen sind, ist die AO nicht anwendbar.

Bei den Realsteuern (GewSt und GrdSt, § 3 Abs. 2 AO) teilen sich Finanzamt und Gemeinde die Verwaltungsarbeit. § 1 Abs. 2 AO stellt klar, dass insoweit auch die Gemeindebehörden die wesentlichen Bestimmungen der AO anwenden müssen.

## 1.4 Steuern

- 4 Das Wort „Steuer“ kommt aus dem althochdeutschen „stiura“ und wurde über „stuirā“ zur heutigen „Steuer“. Es 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; die anderen Geldquellen wie z. B. Gebühren, Beiträge, Anleihen, Strafen und Spenden haben daneben keine Bedeutung, wie ein Blick in den Haushaltsplan zeigt.
- 5 Die Abgrenzung der Steuern von den übrigen Einnahmen des Staates wird in § 3 AO vorgenommen. Danach müssen sechs Tatbestandsmerkmale vorliegen, damit der Steuerbegriff erfüllt ist:
  1. Es muss sich um eine **Geldleistung** handeln; damit scheiden alle Naturalleistungen aus.

**BEISPIEL:** Die Hand- und Spanndienste, die eine Gemeinde ihren Bürgern auferlegen kann, oder der Wehrdienst sind keine Steuern.

2. Es darf sich um **keine Gegenleistung** für eine besondere Leistung handeln. Damit scheidet die Gebühren und Beiträge aus. Beiden ist gemeinsam, dass sie als Entgelt für besondere Leistungen oder Einrichtungen der öffentlichen Hand erhoben werden. Der Unterschied liegt darin, dass die **Gebühr** eine tatsächliche Inanspruchnahme der öffentlichen Leistungen voraussetzt, während die **Beiträge** auch bei bloßer Bereitstellung besonderer Einrichtungen von vorzugsweise Begünstigten gefordert werden können.

**BEISPIEL:** Gebühren sind demnach die Vollstreckungs- (§ 337 AO) und Schreibgebühren, mit denen die Unkosten 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.

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

3. Die Steuer muss von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegt sein. Unter **öffentlich-rechtlichem Gemeinwesen** versteht man die Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts; das sind Körperschaften, denen durch Verfassung oder Gesetz ein bestimmter Teil des Staatsgebietes zur Selbstverwaltung zugeteilt ist, nämlich
  - a) der Bund,
  - b) die Länder,
  - c) die Regierungsbezirke,
  - d) die Landkreise,
  - e) die Gemeinden.

Schließlich gehören hierher auch die **Religionsgemeinschaften**, soweit sie nach Landesrecht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind (z. B. die Evangelische Kirche, die Römisch-katholische Kirche, die Altkatholische Kirche und die Jüdische Kultusgemeinde).

Andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, wie z. B. der Rundfunk oder ein Zweckverband, können nicht Steuergläubiger sein; sie dürfen nur Gebühren oder Beiträge erheben.

4. „Auferlegt“ bedeutet hier, dass die Leistungsverpflichtung nicht vom Willen des Zahlenden abhängen darf, sondern **einseitig** von dem 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 Gemeindeforest oder die Miete für eine Wohnung in einem staatseigenen Haus beruhen zwar auf vertraglicher Verpflichtung; dieser Vertrag wurde aber von den Beteiligten freiwillig abgeschlossen.

sen, so dass die darauf beruhenden Leistungen keine Steuern sind (abgesehen davon, dass es sich hierbei auch um Gegenleistungen handelt).

5. Die Steuer muss zur **Erzielung von Einnahmen** erhoben werden. Die Absicht, dem 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 (wie z. B. Konsumlenkung bei der Tabak- und der Branntweinsteuer) dürfen mitbestimmend gewesen sein. Die Erzielung von Einnahmen darf aber nicht zu einer bloßen Folge herabsinken, sonst verliert die Leistung ihre Steuereigenschaft (§ 3 Abs. 1 2. Halbsatz AO).

**BEISPIEL:** Geldstrafen werden nur dazu verhängt, einen Verstoß gegen die Gesetze mit wirtschaftlichen Mitteln zu sühnen.

Ähnlich verhält es sich mit den **Säumniszuschlägen, Verspätungszuschlägen, Verzögerungs- und Zwangsgeldern**, die als Ungehorsamsfolgen und Druck- oder Erziehungsmittel anfallen oder festgesetzt werden; die Absicht, Einnahmen zu erzielen, ist hier nicht ausschlaggebend.

6. Die Steuer muss allen, bei denen der Tatbestand zutrifft, auferlegt sein; es gilt der Grundsatz **der Tatbestandsmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung** als grundlegende Prinzipien des Besteuerungsverfahrens (vgl. Rdn. 159 f.).

Nur wenn alle sechs vorgenannten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, handelt es sich bei einer Leistung um eine Steuer nach § 3 Abs. 1 AO. Wenn das Gesetz den Begriff der „Steuer“ verwendet, sind daher andere Leistungen nicht gemeint.

**BEISPIEL:**

1. Der Betriebsübernehmer haftet im Falle des § 75 AO für „Steuern“, also nicht für steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO wie z. B. Säumniszuschläge und Zwangsgelder.
  2. Die §§ 155 ff. AO gelten unmittelbar nur für Steuern. Sollen sie auch für andere Leistungen gelten, bedarf es eines Verweises, z. B. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO.
6. Wo die AO nicht nur Steuern, sondern auch andere Leistungen in eine Regelung einbezieht, gebraucht sie die Bezeichnung **„Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis“** (definiert in § 37 AO).

**BEISPIEL:** §§ 218, 226–228, 233 AO

**Steuerliche Nebenleistungen** sind die Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge, Zuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten (§ 3 Abs. 4 AO). Dieser Sammelbegriff dient der Vereinfachung bei Aufzählungen.

# 1.5 Einteilung der Steuern

Schaubild 2

Einteilung der Steuern		... nach der Steuerhoheit hinsichtlich	
	Gesetzgebung	Errtrag	Verwaltung
Bund	(Recht, Steuergesetze zu erlassen, Art. 105 GG) ausschließlich über Zölle, Finanzmonopole (z. B. Branntwein) konkurrierend sofern ihm Aufkommen ganz oder z. T. zusteht (ESt, KSt, USt) bzw. Bedürfnis nach bundeseinheitlicher Regelung (Erb-, Kfz-, Gew-, GrSt), Art. 72 Abs. 2 GG	(Recht am Steueraufkommen – Gläubiger des SteuerA, Art. 106 GG); Zölle, Finanzmonopole, Verbrauchsteuern (z. B. Mineralöl-, Strom-, Tabaksteuer), KapVerKSt, VersSt, Solzzuschlag, Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften Bundessteuern Art. 106 Abs. 1 GG	(Recht zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens, Art. 108 GG); Zölle, Finanzmonopole, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern, ESt, USt, Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften
Land	ausschließlich über örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern sofern nicht bundesgesetzlich geregelte Steuern gleichartig (Hunde-, Getränke-, Vergnügungssteuer – sofern nicht den Gemeinden eingeräumt) sofern Bund keinen Gebrauch von Gesetzgebungsrecht macht, zusammen mit öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften KSt, Art. 140 GG, Art. 37 Weimarer Verfassung	Erb-, Gr-, Bier-, Rennwett-, Lotteriesteuer, Feuerschutz-, Spielbankabgabe Landessteuern Art. 106 Abs. 2 GG Bund und Ländern: nach gesetzlich geregelter Verteilung LSt, ESt, KSt, USt einschl. EUST; (soweit sie dem Bund ganz oder teilweise zufließen, werden sie im Auftrag des Bundes tätig)	örtliche Verbrauchsteuern Besitz- und Verkehrssteuern übrige Steuern
Gemeinde	grundsätzlich keine; nur Festsetzung Hebesätze Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG	Gew-, GrSt (= Realsteuern § 3 Abs. 2 AO), örtliche Verbrauchsteuern Gemeindesteuern Art. 106 Abs. 6 GG (außerdem Anteile am Aufkommen der LSt, USt, veranlagte ESt)	

den örtlichen Religionsgemeinschaften (ev. rk, ak-Kirche, jüdische Kultusgemeinde) steht KSt zu

... nach dem Gegenstand

- Zölle: knüpfen an Grenzübertritt einer Ware an Verbrauchsteuern: knüpfen an Beschaffung von Verbrauchsgütern an (z. B. Tabak-, Mineralöl-, Strom-, Biersteuer)
- Besitzsteuern: knüpfen an Einkommen, Ertrag bzw. Vermögen an (ESt, KSt, Kfz, ErbSt, GewSt, GrSt)
- Verkehrssteuern: knüpfen an Akte oder Vorgänge rechtlicher oder wirtschaftlicher Art an (KSt, GrESt, VersSt, KfzSt)

... nach den Verhältnissen, Auswirkungen hinsichtlich des Steuerschuldners

- Subjektsteuer: persönliche Verhältnisse beeinflussen Steuerhöhe (z. B. ESt, KSt, ErbSt)
- Objektsteuer: maßgebend ist nur der Gegenstand der Besteuerung (z. B. Verbrauchsteuern, USt, RealSt)
- direkte Steuer: Steuerschuldner und Steuerträger sind identisch (z. B. ESt, KSt, GewSt, GrSt)
- indirekte Steuer: die wirtschaftliche Belastung wird vom Steuerschuldner auf den Steuerträger überwälzt (z. B. USt, Verbrauchsteuern)

... nach den Einwirkungen auf das Vermögen

- Zufluss: ESt, KSt, Kfz, Solzzuschlag, Gewerbeertrag, ErbSt
- Bestand: GrSt
- Verwendung: USt, GrESt, KapVerKSt, Verbrauchsteuern

... nach dem Verwaltungsverfahren

- Veranlagungssteuern: werden von der Verwaltung durch StB bzw. durch Steueranmeldung (§ 168 AO) festgesetzt und unmittelbar beim Steuerschuldner erhoben (z. B. ESt, KSt, GewSt, USt)
- Abzugssteuern: erfolgt durch Verpflichtung Dritter, die entsprechende Steuer einzubehalten und an das FA abzuführen (z. B. KapESt, LSt)

Literaturhinweis: Lehrbuch Abgabenordnung, Rdn. 7-13

- 7 Man kann die Steuern nach mannigfaltigen Gesichtspunkten einteilen. Hier sollen nur die Einteilungen erwähnt werden, die für die Praxis Bedeutung haben, weil Gesetze oder Verwaltungsanweisungen daran anknüpfen.

### 1.5.1 Ertragshoheit

- 8 Unter Ertragshoheit versteht man das Recht eines bestimmten Gemeinwesens, das Aufkommen einer Steuer für seine Zwecke zu beanspruchen (wem steht der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zu, „wer ist Gläubiger“). Dem kommt daher im Steuerschuldrecht, insbesondere bei der Aufrechnung Bedeutung zu (vgl. § 226 Abs. 1 AO i. V. m. § 387 Abs. 1 BGB).

Die Ertragshoheit ist allgemein in Art. 106 GG geregelt, wo das Aufkommen zwischen Bund und Ländern verteilt ist. Dort wird bereits den Gemeinden ein gewisses Mindestaufkommen garantiert, nämlich die Realsteuern; darüber hinaus bleibt es den Landesverfassungen oder anderen Bestimmungen des Landesrechts überlassen, den Gemeinden, Kreisen und Bezirken einen Teil ihrer Ertragshoheit abzutreten.

Nach der Ertragshoheit unterscheidet man:

- a) Bundessteuern, vgl. Art. 106 Abs. 1 GG;
- b) Landessteuern, vgl. Art. 106 Abs. 2 GG;
- c) Gemeinschaftsteuern, vgl. Art. 106 Abs. 3 GG;
- d) Gemeindesteuern, vgl. Art. 106 Abs. 6 GG und die Landesverfassungen;
- e) Kirchensteuern, vgl. Art. 140 GG, Art. 137 Abs. 6 Weimarer Verfassung, sowie die landesrechtlichen Kirchensteuergesetze und die Rechtsnormen der jeweiligen Kirchen.

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

### 1.5.2 Verwaltungshoheit

- 9 Verwaltungshoheit ist das Recht und die Pflicht einer bestimmten Gebietskörperschaft, eine Steuer festzusetzen, zu erheben, beizutreiben usw. (wer erlässt die entsprechenden Verwaltungsakte bzw. sonstigen Maßnahmen).

Die Verwaltungshoheit ist in Art. 108 Abs. 1 bis Abs. 3 GG zwischen Bund und Ländern aufgeteilt. Dabei werden die Steuern nicht einzeln aufgezählt, sondern als Gruppen angesprochen. Nach Art. 108 Abs. 1 GG werden „Zölle, Finanzmonopole, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch Bundesfinanzbehörden verwaltet“; während die Länder die übrigen Steuern, die sog. „Besitz- und Verkehrsteuern“ verwalten (vgl. hierzu auch § 8a Abs. 2 FVG, der den Aufbau einer OFD regelt).

Es ist deshalb erforderlich, die folgenden Begriffe zu kennen:

- a) **Zölle** sind Steuern, deren Entstehung an den Grenzübertritt einer Ware anknüpft (z. B. Einfuhr- und Ausfuhrzölle);
- b) **Verbrauchssteuern** sind Steuern, deren Entstehung an den Verbrauch eines Gegenstandes anknüpft (z. B. Tabak-, Kaffeesteuer, Mineralölsteuer, Energiesteuer);
- c) **Besitzsteuern** sind Steuern, die an den Besitz (Vermögen) oder den Erwerb (Einkommen) anknüpfen (z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer);
- d) **Verkehrssteuern** knüpfen an Rechtsgeschäfte an (z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer).

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

**BEISPIEL:** → Wenn die ErbSt den Übergang des Vermögens vom Erblasser auf den Erben besteuert, ist sie eine Verkehrssteuer; geht man aber davon aus, dass das Vermögen anlässlich des Todes einer zusätzlichen Besteuerung unterworfen wird, ist sie bei den Besitzsteuern einzureihen. Unabhängig davon wird die ErbSt von den Ländern verwaltet.

### 1.5.3 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 „überwälzt“.

Demgemäß unterscheidet man:

- a) direkte Steuern  
also solche, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind. Unter einem Steuerträger ist derjenige zu verstehen, der die Steuer wirtschaftlich trägt; und
- b) indirekte Steuern  
bei denen Steuerschuldner und Steuerträger verschiedene Personen sind, wie dies bei den Verbrauchssteuern immer der Fall ist.

**BEISPIELE:** →

1. A ist als Alleinerbe Adressat eines ErbSt-Bescheides. Er muss die dort festgesetzte Steuer aus seinen eigenen Mitteln bezahlen – direkte Steuer.
2. Gegen einen Sektfabrikanten wird Schaumweinsteuer festgesetzt. Er erhöht den Preis seiner Ware entsprechend und bezahlt die von ihm geschuldete Steuer aus den Mitteln, die von den Verbrauchern aufgebracht wurden – indirekte Steuer.
3. Zu den indirekten Steuern gehört auch die USt, weil sie zwar vom Unternehmer geschuldet, aber wirtschaftlich vom Endverbraucher getragen wird.

## 1.5.4 Personen- und Sachsteuern

### 1.5.4.1 Personensteuern

- 11 Das sind solche Steuern, die an die Leistungsfähigkeit eines bestimmten Steuersubjekts anknüpfen. Hierzu gehören die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer und die Kirchensteuer.

### 1.5.4.2 Sachsteuern

- 12 Sie knüpfen objektiv an einen Gegenstand oder einen Verkehrsvorgang an. Dazu gehören alle nicht unter Rdn. 11 genannten Steuern.

## 1.5.5 Realsteuern

- 13 Dieser historische Begriff bezeichnet die Gewerbe- und die Grundsteuer, vgl. § 3 Abs. 2 AO.

## 1.6 Steuerrecht

### 1.6.1 Grundlagen

- 14 Unter Steuerrecht wird die Gesamtheit der Rechtsvorschriften verstanden, die sich mit der Steuerverwaltung befassen. Es handelt sich dabei um **öffentliches Recht**. Außerdem haben Vorschriften des Privatrechts Bedeutung für das öffentliche Recht, sofern auf sie verwiesen wird oder es sich um allgemeine Grundsätze handelt.

#### BEISPIEL:

1. § 242 BGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz gilt uneingeschränkt auch im Steuerrecht; die Auslegung von Willenserklärungen nach § 133 BGB gilt entsprechend auch für die Auslegung verfahrensrechtlicher Erklärungen.
2. In § 108 AO wird für die Berechnung der Fristen auf die entsprechende Anwendung der §§ 187 bis 193 BGB verwiesen; § 79 AO bezieht sich auf die zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit. Damit lässt sich die wörtliche Wiederholung von Vorschriften aus anderen Gesetzen vermeiden.

Im Bereich des öffentlichen Rechts ist das Steuerrecht z. T. Staatsrecht, nämlich das Recht der Finanzverfassung und der Steuergesetzgebung; z. T. ist es Strafrecht, soweit es sich um die steuerlichen Straftatbestände und deren Verfolgung handelt. Der weit- aus überwiegende Teil gehört allerdings zum Verwaltungsrecht.

### 1.6.2 Rechtsnormen

- 15 Quellen des Steuerrechts sind die Rechtsnormen. Unter Rechtsnormen versteht man die Gesamtheit der staatlich garantierten Normen, die menschliches Verhalten regeln. Sie sind nahezu ausschließlich staatlich gesetzt (positives Recht) und beruhen nur in

Ausnahmefällen auf langjähriger Übung (Gewohnheitsrecht). Als Rechtsquellen unterscheiden sie sich aber von anderen Regelungen menschlichen Verhaltens (wie etwa Sitten und Moral). Nicht zu den Rechtsnormen gehören außerdem 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:

- a) die **Verfassung**, und zwar sowohl das Grundgesetz als auch die Landesverfassungen;
- b) die **förmlichen Gesetze**. Darunter versteht man die Gesetzesbeschlüsse 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);
- c) die **Rechtsverordnungen**. Das sind für alle Beteiligten 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). Sie sind zwar keine Gesetze im formellen, sondern nur im materiellen Sinn, aber genauso allgemein verbindlich;
- d) das **Gewohnheitsrecht** als ungeschriebenes Recht, das durch ständige von Rechtsüberzeugung getragene Übung zur Rechtsnorm erstarkt ist. Das Gewohnheitsrecht hat heute keine große praktische Bedeutung mehr, weil es durch geschriebenes Recht weitgehend verdrängt wurde. Im Bereich des Steuerrechts ist es jedenfalls nicht in der Lage, Steuertatbestände zu begründen.

**Keine Rechtsnormen** sind die **Verwaltungsanweisungen** einer bestimmten Dienststelle der Steuerverwaltung (z. B. das Ministerium, die OFD oder der Leiter eines Finanzamtes) im Rahmen ihrer Anordnungsbefugnis. Sie enthalten Anweisungen zur Anwendung und Auslegung der Gesetze, typisieren (z. B. durch AfA-Tabellen) und vereinfachen damit die Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (z. B. Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes) oder regeln die Anwendung des den Behörden eingeräumten Ermessens. Ihnen kommt daher entscheidende Bedeutung für die Gleichmäßigkeit des Verwaltungshandelns und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu. 16

Zum Erlass der **allgemeinen Verwaltungsvorschriften**, die im Steuerrecht meist Richtlinien heißen (z. B. EStR, KStR, LStR usw.), ist die Bundesregierung befugt, auch wenn die Steuern im Übrigen von den Landesbehörden verwaltet werden (Art. 108 Abs. 7 GG). So hat der Bundesminister der Finanzen Zweifelsfragen zur Abgabenordnung im Anwendungserlass zur AO (BStBl 2014 I S. 290 zuletzt geändert durch BMF v. 28.5.2020, BStBl 2020 I S. 534) geregelt.

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

Die Gerichte sind jedoch an die Verwaltungsanordnungen nicht gebunden, sondern in der Auslegung des Gesetzestextes unabhängig. Ihnen steht insoweit ein umfassendes 17

Nachprüfungsrecht zu. Typisierte Anweisungen werden dagegen auch von den Gerichten im Interesse der Gleichbehandlung als bindend angesehen, sofern dies nicht im Einzelfall zu offenbar unzutreffenden Steuern führt.

Im Rahmen des Ermessens überprüfen die Gerichte nur, 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).

## 1.7 Die Finanzbehörden

### 1.7.1 Überblick

- 18 § 6 AO zählt auf, welche Behörden unter diese Bezeichnung fallen. Diese Finanzbehörden haben die Steuern zu verwalten und bestimmte, andere ihnen übertragene Arbeiten zu erledigen. Welche Behörde im Einzelfall zuständig ist, regeln die Verfassung, das FVG und die AO.

Die grundsätzliche Teilung der Verwaltungsaufgaben ist in Art. 108 GG geregelt. Danach werden die Zölle, Monopole und Verbrauchsteuern durch Bundesfinanzbehörden verwaltet, die übrigen Steuern, also alle Besitz- und Verkehrsteuern dagegen durch die Landesfinanzbehörden.

**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 die Finanzämter als örtliche Behörden, die Oberfinanzdirektionen (bzw. die Landesämter für Steuern, vgl. § 6 Abs. 2 Nr. 4a AO) als Mittel- bzw. Oberbehörden (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 FVG) und der Landesfinanzminister (bzw. -senator), der die oberste Leitung innehat (§ 2 FVG).

### 1.7.2 Das Finanzamt

- 19 Organisation und Aufgaben der Finanzämter werden in § 17 FVG behandelt. Hauptaufgabe der Finanzämter ist danach die **Verwaltung der Besitz- und Verkehrsteuern**. Soweit der Ertrag dieser Steuern teilweise dem Bund zusteht (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer), werden die Finanzämter im Auftrag des Bundes tätig (sog. Auftragsverwaltung, Art. 108 Abs. 3 GG). Außerdem sind die Finanzämter wesentlich an der Verwaltung der Realsteuern beteiligt, weil sie die Gewerbe- und Grundsteuermessbeträge festsetzen; den Gemeinden verbleibt es nur noch, auf diese Messbeträge ihren Hebesatz anzuwenden. Daneben sind den Finanzämtern durch Vorschriften des Landesrechts häufig noch verschiedene Aufgaben im Bereich der staatlichen Vermögens-

und Liegenschaftsverwaltung zugewiesen. Schließlich ist das Finanzamt nach § 367 AO berufen, über die Einsprüche gegen seine Bescheide zu entscheiden.

Sitz und Bezirk der Finanzämter werden durch das Ministerium bestimmt (§ 17 Abs. 1 FVG). Dieses hat auch die Möglichkeit zum Zweck der Rationalisierung bei einem Finanzamt, gleichartige Aufgaben für mehrere Amtsbezirke zusammenzufassen (§ 17 Abs. 2 Satz 3 FVG); als Beispiel sei hier auf die zentralisierten Erbschaftsteuerstellen, gemeinsame Bußgeld- und Strafsachen-, Betriebsprüfungs-, Körperschaftsteuerstellen usw. hingewiesen. Das Finanzamt wird durch den Amtsleiter bzw. Vorsteher geleitet. Ihm steht die organisatorische und sachliche Leitung aller Geschäfte zu. Er trägt die Verantwortung für alle Entscheidungen, die deshalb auch in seinem Namen ergehen; alle anderen Amtsträger unterzeichnen „In Vertretung“ bzw. „Im Auftrag“ des Vorstehers. 20

### 1.7.3 Oberfinanzdirektion

Die OFD bzw. die nach Landesrecht eingerichtete Landesfinanzbehörde sind nach §§ 2 und 8a FVG **Landesbehörde**. Als **Mittelbehörde** muss sie im Wesentlichen die Aufgaben einer Aufsichtsbehörde erledigen. So überwacht sie die Geschäftsführung der nachgeordneten Dienststellen im Einzelfall auf Anregung oder stichprobenweise durch Geschäftsprüfungen bei den Finanzämtern. Diese Behörden können ein Finanzamt auch zu bestimmtem Verhalten anweisen; allerdings muss den entsprechenden Verwaltungsakt das sachlich zuständige Finanzamt erlassen. 21

### 1.7.4 Das Ministerium

Den Ministerien obliegt die oberste Leitung für ihren Bereich (§ 3 FVG). Dort werden die maßgeblichen Organisations- und Personalangelegenheiten entschieden, und durch Verwaltungsanweisungen wirkt der Minister auch auf die sachliche Anwendung der Steuergesetze ein. Schließlich stellt er den Haushaltsplan auf und hat meist auch noch die oberste Leitung auf dem Gebiet der Vermögensverwaltung. Wenn er Rechtsverordnungen erlässt, wirkt der Minister bei der Rechtsetzung mit (vgl. Art. 80 GG i.V.m. § 156 AO oder § 51 EStG). 22

*(Einstweilen frei)*

23–25

## 1.8 Kontrollfragen



### FRAGEN

	Rdn.
1. Handelt es sich bei den §§ 11, 31b, 44, 193 Abs. 2, 370, 411 AO um Vorschriften des Verfahrens- oder materiellen Rechts?	1
2. Welches sind die wesentlichen Merkmale einer Steuer?	4 - 6
3. Was sind steuerliche Nebenleistungen?	6
4. Wie lassen sich Steuern einteilen?	8 - 10
5. Nach welchen Kriterien lässt sich die Einkommensteuer einteilen?	8 ff.
6. Handelt es sich beim Anwendungserlass zur AO um ein Gesetz nach § 4 AO?	14 - 17



### DOWNLOAD

Lösungen zu den Kontrollfragen s. online-Version.

# KAPITEL 2: ANWENDUNG DER GESETZE

<b>2.1</b>	<b>Ermittlung des Sachverhaltes</b>	<b>16</b>
<hr/>		
<b>2.2</b>	<b>Ermittlung der Norm</b>	<b>16</b>
2.2.1	Die grammatikalische Methode (Auslegung nach dem Wortsinn)	17
2.2.2	Die logisch-systematische Methode (Auslegung nach dem System des Gesetzes)	17
2.2.3	Die historische Methode (Auslegung nach dem Willen des Gesetzgebers)	17
2.2.4	Die teleologische Methode (Auslegung nach dem Zweck des Gesetzes)	17
2.2.5	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	18
2.2.5.1	Zurechnung von Wirtschaftsgütern	18
2.2.5.1.1	Treuhandverhältnisse	19
2.2.5.1.2	Sicherungseigentum	19
2.2.5.1.3	Eigenbesitz und Eigentumsvorbehalt	20
2.2.5.1.4	Gesamthandsverhältnisse	20
2.2.5.2	Gesetz- oder sittenwidriges Handeln	21
2.2.5.3	Unwirksame Rechtsgeschäfte bzw. Scheingeschäfte	22
2.2.5.4	Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten	22
2.2.5.4.1	Grundsatz der Vertrags- und Gestaltungsfreiheit	22
2.2.5.4.2	Missbrauchstatbestand	22
2.2.5.4.3	Rechtsfolgen	25
<hr/>		
<b>2.3</b>	<b>Die Subsumtion</b>	<b>25</b>
<hr/>		
<b>2.4</b>	<b>Die rechtliche Schlussfolgerung</b>	<b>25</b>
<hr/>		
<b>2.5</b>	<b>Kontrollfragen</b>	<b>26</b>

## Kapitel 2: Anwendung der Gesetze

- 26 Versucht man, die Anwendung einer Gesetzesvorschrift am praktischen Fall zu analysieren, ergeben sich vier aufeinander folgende Arbeitsschritte:
- ▶ Ermittlung des Sachverhaltes
  - ▶ Ermittlung der Norm
  - ▶ Subsumtion
  - ▶ Schlussfolgerung

### 2.1 Ermittlung des Sachverhaltes

- 27 Es handelt sich hierbei um die Feststellung der **tatsächlichen Vorgänge** des Wirtschaftslebens und des Rechtsverkehrs, die für die Besteuerung von Interesse sind. Als Grundlage dient dem zuständigen Bearbeiter der Inhalt von Steuererklärungen, deren Vollständigkeit er prüft (§ 88 AO). Er kann aber auch auf andere Weise von steuerlich erheblichen Vorgängen erfahren (Informationen anderer Behörden, Anzeigen Dritter etc.) und muss dann von sich aus den Sachverhalt ermitteln.

**BEISPIEL:** Ein Kaufmann zahlt laufend Zinsen an den privaten Darlehensgeber D. Durch eine Kontrollmitteilung (§ 194 Abs. 3 AO) erfährt das für D zuständige FA davon.

Das FA hat den Sachverhalt zu ermitteln. Dazu gehören insbesondere der Inhalt des Darlehensvertrages, die Höhe der Zinsen und deren Zufluss, die mit den Zinsen in Zusammenhang stehenden Ausgaben und die persönlichen Verhältnisse von D.

### 2.2 Ermittlung der Norm

- 28 Nach der Ermittlung des Sachverhaltes muss geprüft werden, ob der ermittelte Sachverhalt steuerliche Konsequenzen hat. Es ist daher nach entsprechenden Steuergesetzen zu suchen, welche die gewünschte Rechtsfolge enthalten.

**BEISPIEL:** Im vorhergehenden Fall kommt das EStG in Betracht, insbesondere die Vorschriften über die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Um entscheiden zu können, ob die gefundene Norm für den gegebenen Sachverhalt tatsächlich zutrifft, sind die Tatbestandsmerkmale herauszuarbeiten und hinsichtlich ihrer Bedeutung auszulegen, sofern der Wortlaut des Gesetzes unklar oder mehrdeutig ist.

Neben den klassischen **Auslegungsmethoden** (grammatikalisch, systematisch, historisch und teleologisch) ist im Steuerrecht, das meist an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft, die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** als Auslegungshilfe von Bedeutung. Alle diese Methoden schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen einander und sind je nach dem auszulegenden Gesetz unterschiedlich heranzuziehen.

### 2.2.1 Die grammatikalische Methode (Auslegung nach dem Wortsinn)

Unter Beachtung der Regeln der Grammatik und des Sprachgebrauches ist der Wortlaut der Vorschrift klarzustellen. 29

**BEISPIEL:** → Nach § 361 Abs. 2 AO soll die Finanzbehörde auf Antrag die Vollziehung aussetzen, wenn **ernstliche Zweifel** an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen.

In seinen Entscheidungen greift der BFH auf „Deutsche Wörterbücher“ zurück, um die Begriffe „Zweifel“ und „ernstliche“ zu klären. Danach liegen ernstliche Zweifel vor, wenn bei der Überprüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen, gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe vorliegen, die Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken.

### 2.2.2 Die logisch-systematische Methode (Auslegung nach dem System des Gesetzes)

Diese Methode versucht, den Zusammenhang von Rechtsvorschriften und Rechtsbegriffen zu klären. Sie betrachtet dabei den Aufbau des Gesetzes, die Überschrift über den Rechtsvorschriften, die Stellung der Vorschrift im Gesetz und kann damit Aufschluss über die Bedeutung eines Tatbestandsmerkmals gewinnen. 30

**BEISPIEL:** → § 122 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO stellt gegenüber § 80 Abs. 5 Satz 1 AO n. F. eine Spezialregelung dar. Zwar geben die Gesetzesmaterialien keine Anhaltspunkte für die Motive des Gesetzgebers (historische Methode, vgl. unten), allerdings ergibt sich aus der Stellung im Gesetz, dass der Gesetzgeber für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten besondere Regelungen schaffen wollte. Demnach gebührt der Ermessensermächtigung des § 122 Abs. 1 AO Vorrang gegenüber der Regelung des § 80 AO, sich zunächst an den Bevollmächtigten zu wenden.

### 2.2.3 Die historische Methode (Auslegung nach dem Willen des Gesetzgebers)

Sie betrachtet die Entstehungsgeschichte der Norm und stützt sich auf Gesetzesmaterialien. 31

### 2.2.4 Die teleologische Methode (Auslegung nach dem Zweck des Gesetzes)

Sie stellt auf den **Zweck der Rechtsvorschrift** ab, geht also davon aus, dass jede Rechtsnorm einem oder mehreren bestimmten Zwecken dient. 32

**BEISPIEL:** → Ehegatten vermieten ein in ihrem Eigentum stehendes Einfamilienhaus. Sie beziehen somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO sind ihre einkommensteuerpflichtigen Einkünfte grundsätzlich einheitlich und gesondert festzustellen. Die Vorschriften über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften haben den Zweck, unterschiedliche Ergebnisse zu vermeiden. Da

im vorliegenden Fall unterschiedliche Ergebnisse mit großer Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen sind, solange die Ehegatten zusammen veranlagt werden, erübrigt sich eine einheitliche und gesonderte Feststellung (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO).

## 2.2.5 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

- 33 Nach den Steuergesetzen sollen unabhängig von der jeweiligen zivilrechtlichen Gestaltung vergleichbare wirtschaftliche Vorgänge steuerlich gleich behandelt werden. Diese **wirtschaftliche Betrachtungsweise** verpflichtet zur Prüfung der Frage, welcher wirtschaftliche Sachverhalt hinter den verwendeten Begriffen aus anderen Rechtsgebieten, insbesondere dem bürgerlichen Recht, steckt und damit steuerlich zu erfassen ist.

**BEISPIEL:** Ein Kfz-Händler verkauft einen Lkw unter Eigentumsvorbehalt bis zur Bezahlung der letzten Rate.

Die Lieferung als Erfüllung des Kaufvertrages heißt zivilrechtlich Übereignung des Lkw, § 929 BGB. Da die Einigung über den Eigentumsübergang als Teil der Übereignung erst mit Zahlung der letzten Kaufpreisrate erfolgt (§ 158 BGB), ist erst dann von einer Erfüllung des Kaufvertrages auszugehen.

Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Lieferung bereits mit der Übergabe des Fahrzeugs bewirkt und nicht erst mit der viel späteren bürgerlich-rechtlichen Verschaffung des Eigentums. Die Umsatzsteuer entsteht daher bereits mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Übergabe erfolgt ist (§ 13 Abs. 1 UStG).

Einige Fälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat der Gesetzgeber bereits geregelt.

### 2.2.5.1 Zurechnung von Wirtschaftsgütern

- 34 Regelmäßig werden Sachen und Rechte dem Eigentümer zugerechnet (§ 39 Abs. 1 AO).

**BEISPIEL:** Eine Leihbücherei hat am Anfang eines Jahres einen Großteil ihrer Bücher an Kunden ausgeliehen.

Die Bücher werden dem Betriebsvermögen der Bücherei zugerechnet, weil sie Eigentümerin ist (§ 39 Abs. 1 AO).

In anderen Fällen gehen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und die Regelung des bürgerlichen Rechtes so weit auseinander, dass das wirtschaftlich orientierte Steuerrecht dem bürgerlichen Recht nicht mehr folgen kann.

So sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der die tatsächliche Herrschaft darüber in der Weise ausübt, dass andere Personen für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut rechtlich oder tatsächlich ausgeschlossen sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die andere Person darf nicht verfügungsberechtigt sein; auf den Herrschaftswillen des Berechtigten, das Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu besitzen, kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. allerdings Rdn. 38).

**BEISPIEL:** Ein Unternehmer (Leasingnehmer) hat einen Leasingvertrag auf eine Dauer von 10 Jahren geschlossen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Vertragsgegenstandes beträgt ebenfalls 10 Jahre.

Der Leasingnehmer ist in der Lage, den Leasinggeber während der vollen Zeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Leasinggut auszuschließen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Dies gilt selbst dann, wenn dem Leasingnehmer der Herrschaftswille fehlt. Das Leasinggut ist daher dem Betriebsvermögen des Leasingnehmers zuzurechnen.

In § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO sind Fälle aufgezählt, in denen jeweils ein anderer als der rechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Aufzählung kann wegen der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens nicht abschließend sein:

### 2.2.5.1.1 Treuhandverhältnisse

Die Treuhanderschaft ist wirtschaftlich betrachtet ein Fall der verdeckten Stellvertretung. 35  
Der Treuhänder handelt nach außen hin nicht im fremden, sondern scheinbar im eigenen Namen. Im Innenverhältnis wird der Treuhänder nur im Interesse und für Rechnung des Treugebers tätig. Dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird in der Weise Rechnung getragen, dass Wirtschaftsgüter, die treuhänderisch übertragen werden, dennoch dem Treugeber zuzurechnen sind.

**BEISPIEL:** Die Eheleute Manfred und Else Schmid waren Gesellschafter einer KG. Als die Kommanditistin Else starb, wollte Manfred das Unternehmen als KG fortführen. Er schloss mit Hans einen Treuhandvertrag. Danach trat Hans mit einem Anteil von 1 000 € in die KG ein. Die Gesellschafter beantragen einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte.

Eine einheitlich und gesonderte Feststellung kommt nur in Betracht, wenn mehrere an Einkünften beteiligt und die Einkünfte den Beteiligten zuzurechnen sind (§ 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO sind der Kommanditanteil und damit die Einkünfte daraus nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zuzurechnen. Dies hat zur Folge, dass alle Einkünfte nur einem Rechtssubjekt, nämlich Manfred, zuzurechnen sind. Die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO liegen nicht vor (BFH v. 1. 10. 1992 IV R 130/90, BStBl II 1993, 574).

### 2.2.5.1.2 Sicherungseigentum

Das bürgerliche Recht kennt kein **besitzloses Pfandrecht**. Kommt etwa die verpfändete 36  
Sache wieder in den Besitz des Eigentümers, so erlischt das Pfandrecht (§§ 1205 Abs. 1, 1253 Abs. 1 BGB). Im modernen Wirtschaftsleben ist daher das Pfandrecht an beweglichen Sachen, wie es im BGB geregelt ist, zu Sicherungszwecken wenig geeignet. Der Kaufmann, der einen Kredit braucht, hat keine Sachen, auf deren Besitz er verzichten kann. Ohne Warenlager, Maschinen usw. kann er seinen Betrieb nicht weiterführen.

Als Ersatz für das mit dem Besitz verbundene Pfandrecht hat sich daher in der Wirt- 37  
schaftspraxis das Sicherungseigentum entwickelt. Das Eigentum an einer Sache kann im Unterschied zum Pfandrecht auch ohne Besitzübergabe übertragen werden. Als Ersatz für den Besitzübergang genügt die Einräumung eines Besitzzmittlungsverhältnisses (§ 930 BGB). Dieses bedeutet das Recht auf mittelbaren Besitz (z. B. Leihe, Miete usw.), wobei der unmittelbare Besitz bei dem früheren Eigentümer verbleibt. Ist eine derartige Eigentumsübertragung noch von der auflösenden Bedingung der Rückzahlung eines Kredites abhängig, so spricht man von einer **Sicherungsübereignung**. Der Sicherungs-

eigentümer erwirbt dabei vollwertiges Eigentum. Wirtschaftlich betrachtet hat er aber nur ein Befriedigungsrecht aus den übereigneten Sachen für den Fall, dass der Schuldner seinen Kredit nicht zurückzahlen kann.

Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO werden die nur zur Sicherung übereigneten Gegenstände nach wie vor dem Sicherungsgeber zugerechnet.

**BEISPIEL:** Ein Kaufmann benötigt einen Kredit. Da er keine anderen Sicherheiten hat, übereignet er seiner Bank seinen gesamten Warenbestand zur Sicherung. Im Sicherungsübereignungsvertrag wird vereinbart, dass der Kaufmann Waren verkaufen darf und vom Erlös beschaffte neue Waren an deren Stelle treten.

Es liegt eine Eigentumsübertragung an die Bank vor. Als Besitzmittlungsverhältnis (§ 930 BGB) wurde ein Verwahrungsvertrag zwischen den Parteien geschlossen. Der Kaufmann verwahrt die Waren als unmittelbarer Besitzer für die Bank. Die Bank ist Eigentümerin und mittelbare Besitzerin. Dennoch wird der gesamte Warenbestand dem Betriebsvermögen des Kaufmanns zugerechnet (§§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, 95 BewG).

### 2.2.5.1.3 Eigenbesitz und Eigentumsvorbehalt

- 38 Das bürgerliche Recht unterscheidet bei Besitzverhältnissen zwischen Eigen- und Fremdbesitz (§ 872 BGB). **Eigenbesitzer** ist, wer eine Sache als **ihm gehörig** besitzt, **Fremdbesitzer** dagegen, wer zwar als Besitzer die tatsächliche Herrschaft über eine Sache ausübt, aber das Eigentumsrecht des anderen anerkennt. Fremd- und Eigenbesitz unterscheiden sich also nur durch die Willensrichtung des Besitzers.

#### **BEISPIELE:**

1. Der Mieter einer Wohnung, der Entleiher eines Buches, der Verwahrer in der Gepäckaufbewahrung, der Pächter eines Betriebes sind **Fremdbesitzer**. Sie leiten ihr Besitzrecht vom Eigentümer ab und achten die Grenzen ihrer sich aus dem Besitzverhältnis ergebenden Herrschaftsbefugnisse.
2. Ein Bauunternehmer kauft Anfang 03 einen Kran **unter Eigentumsvorbehalt** (§ 449 BGB). Außerdem kauft er durch notariellen Vertrag (§ 311b BGB) ein Grundstück, das er als Abstellplatz für seine Baufahrzeuge benötigt. Bald nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags übernimmt der Unternehmer das Grundstück. Die für den Eigentumsübergang erforderliche Umschreibung im Grundbuch (§ 873 BGB) erfolgt erst 2 Jahre später.

Bürgerlich-rechtliche Eigentümer des Kranes wie auch des Grundstückes sind, solange der Eigentumsvorbehalt besteht bzw. der Eigentumsübergang nicht in das Grundbuch eingetragen ist, die Veräußerer. In beiden Fällen ist der Unternehmer jedoch, wirtschaftlich betrachtet, Eigentümer, da er Kran und Grundstück **als ihm gehörig besitzt**. Dies bedeutet, dass Grundstück und Kran bereits Wirtschaftsgüter des Erwerbers sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO).

### 2.2.5.1.4 Gesamthandsverhältnisse

- 39 Das bürgerliche Recht unterscheidet bei der Beteiligung mehrerer Rechtsträger zwischen **Gesamthands-** und **Bruchteilsgemeinschaften**. Bei Letzteren ist jeder Beteiligte berechtigt, über seinen Bruchteil zu verfügen, ihn z. B. selbständig zu veräußern (§ 747 BGB). Die Gesamthandsgemeinschaften sind dagegen so ausgestaltet, dass der Einzelne nicht über seinen Teil verfügen kann, sondern nur alle Beteiligten zusammen über den ganzen Gegenstand (§ 719 BGB).

### Zu den Gesamthandsgemeinschaften gehören:

- ▶ die Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes (§ 705 ff. BGB),
- ▶ die offene Handelsgesellschaft (§ 105 ff. HGB),
- ▶ die Kommanditgesellschaft (§ 161 ff. HGB),
- ▶ die Partnerschaftsgesellschaft (PartGG),
- ▶ die Erbengemeinschaft (§ 2032 ff. BGB),
- ▶ die eheliche Gütergemeinschaft (§ 1419 ff. BGB),
- ▶ sowie die fortgesetzte Gütergemeinschaft (§ 1483 ff. BGB).

Gesamthandsgemeinschaften sind im Besteuerungsverfahren häufig nicht selbst Steuerschuldner (z. B. bei der ESt). Sie erfüllen aber den Besteuerungstatbestand (Gewinn aus Gewerbebetrieb). Der gesondert und einheitlich festzustellende Gewinn (§§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) wird bei der Besteuerung der Gesellschafter (Gemeinschaftler) erfasst. Dazu ist es aber erforderlich, die Gesamthandsgemeinschaften wie Bruchteilsgemeinschaften zu behandeln (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die Bruchteile, die den einzelnen Gesellschaftern (Gemeinschaftlern) zugerechnet werden, bestimmen sich, wenn bürgerlich-rechtliche Vereinbarungen nicht vorliegen, nach der Anzahl der Beteiligten bzw. nach dem **Auseinandersetzungsguthaben**, d. h. den Ansprüchen, die der einzelne Berechtigte im Falle der Auflösung der Gesellschaft (Gemeinschaft) gegen die anderen Beteiligten hätte.

### 2.2.5.2 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln

Nach bürgerlichem Recht sind Rechtsgeschäfte, die gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen, nichtig (§ 134 BGB). 41

**BEISPIEL:** Ein Steuerberater macht sein Honorar von der zu erzielenden Steuerermäßigung abhängig.

Diese Vereinbarung eines so genannten „Erfolgshonorars“ ist grundsätzlich unzulässig (§ 9a StBerG) und damit nichtig § 134 BGB).

Gleiches gilt für Rechtsgeschäfte, die gegen die guten Sitten verstoßen (§ 138 BGB).

**BEISPIEL:** Ein Geldverleiher gewährt einem in Not geratenen Ausländer unter Ausnutzung von dessen Unerfahrenheit und Sprachschwierigkeiten ein Darlehen (§ 488 BGB) zu weit überhöhten Zinsen.

Der Darlehensvertrag ist nichtig (§ 138 Abs. 2 BGB).

Das Steuerrecht schließt sich der zivilrechtlichen Folge der Nichtigkeit eines gesetz- oder sittenwidrigen Rechtsgeschäftes **nicht grundsätzlich** an. Es stellt vielmehr auf das wirtschaftliche Ergebnis dieser Rechtsgeschäfte ab und zieht daraus wertneutral die steuerlichen Folgen (§ 40 AO) ohne Berücksichtigung der Verwerflichkeit der ihnen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte.

**BEISPIEL:** In den oben genannten Fällen haben Steuerberater wie auch Geldverleiher ihre rechts- bzw. sittenwidrigen Einkünfte zu versteuern.

### 2.2.5.3 Unwirksame Rechtsgeschäfte bzw. Scheingeschäfte

- 42 Werden die wirtschaftlichen Ergebnisse eines **unwirksamen Rechtsgeschäftes** aufrechterhalten, so sind daraus auch die steuerrechtlichen Folgen zu ziehen (§ 41 Abs. 1 AO).

**BEISPIEL:** Ein Händler betreibt einen Kiosk neben einer Grundschule und verkauft Getränke und Süßigkeiten auch an noch nicht sieben Jahre alte Kinder.

Obwohl die Willenserklärungen der geschäftsunfähigen Kinder gemäß §§ 105 Abs. 1, 104 Nr. 1 BGB nichtig sind, muss der Händler das wirtschaftliche Ergebnis der Umsatz- bzw. Einkommensteuer unterwerfen.

- 43 **Scheingeschäfte** sind nach § 117 BGB nichtig und auch für die Besteuerung ohne Bedeutung (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO). Sie liegen vor, wenn die Beteiligten ihre Willenserklärungen nur zum Schein abgegeben haben. Soll durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt werden, ist das verdeckte Geschäft für die Besteuerung maßgebend (§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO).

**BEISPIEL:** Ein Vater will seinem Sohn ein Haus schenken. Um die Erbschaftsteuer zu sparen, schließen beide zum Schein einen Kaufvertrag ab. Der entgeltliche Erwerb vom Vater unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 6 GrEStG). Der Vater erteilt dem Sohn zum Schein eine Quittung über den Kaufpreis.

Hinter dem Scheinkauf steckt tatsächlich eine Schenkung, die der Besteuerung unterliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 41 Abs. 2 Satz 2 AO).

Das oben Gesagte gilt auch für Scheinhandlungen.

**BEISPIEL:** Um der inländischen Besteuerung zu entgehen, begründet ein Unternehmer zum Schein einen Wohnsitz im Ausland.

Die Begründung des Scheinwohnsitzes ist steuerrechtlich unbeachtlich (§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO).

### 2.2.5.4 Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten

- 44 Das Steuerrecht bestimmt in § 42 AO, dass ein Vorgang nach seinem wirtschaftlichen Zweck und Gehalt besteuert wird, auch wenn dieser auf Umwegen herbeigeführt wird, die keinen steuerlichen Tatbestand erfüllen.

#### 2.2.5.4.1 Grundsatz der Vertrags- und Gestaltungsfreiheit

- 45 Nach der Rechtsordnung kann jeder Bürger seine Verhältnisse so gestalten, wie es ihm zweckmäßig erscheint (Grundsatz der Vertrags- und Gestaltungsfreiheit). Dieser auch im Steuerrecht geltende Grundsatz findet allerdings dort seine Grenze, wo das bürgerliche oder das öffentliche Recht dazu missbraucht wird, die Besteuerung zu umgehen (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO).

#### 2.2.5.4.2 Missbrauchstatbestand

- 46 § 42 AO unterscheidet mehrere Tatbestände.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ist zunächst zu prüfen, ob das im Einzelfall anzuwendende Einzelsteuergesetz für den vorliegenden Sachverhalt eine Regelung enthält, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Ob dies der Fall ist, ist nach dem Wortlaut der Regelung und dem Sinnzusammenhang, nach der systematischen Stellung im Gesetz sowie nach der Entstehungsgeschichte der Regelung zu beurteilen. Liegt eine Regelung vor, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, gilt Folgendes:

- ▶ Ist der Tatbestand der Regelung erfüllt, bestimmen sich die Rechtsfolgen allein nach dieser Vorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO), nicht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. Abs. 2. In diesem Fall ist es unerheblich, ob auch die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen.
- ▶ Ist der Tatbestand der Regelung nicht erfüllt, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO vorliegt. Allein das Vorliegen einer einzelgesetzlichen Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, schließt die Anwendung des § 42 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Abs. 2 nicht aus.

Liegt ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO vor, entsteht der Steueranspruch bei allen vom Sachverhalt Betroffenen so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO). 46/1

Das Gesetz definiert den Missbrauch in § 42 Abs. 2 AO. Ein solcher liegt vor, wenn

- ▶ eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
- ▶ die gewählte Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem **gesetzlich nicht vorgesehenen** Steuervorteil führt und
- ▶ der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die
- ▶ nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Ob eine rechtliche Gestaltung unangemessen ist, ist für jede Steuerart gesondert nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweiligen maßgeblichen Vorschriften zugrunde liegen, zu beurteilen. Das Bestreben Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine Gestaltung ist aber insbesondere dann auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wenn sie ohne Berücksichtigung der beabsichtigten steuerlichen Effekte unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint. Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung begründet allein noch keine Unangemessenheit. 46/2

Anhaltspunkte für die Unangemessenheit einer Gestaltung sind beispielsweise:

- ▶ die Gestaltung wäre von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftliche Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewährt worden;
- ▶ die Vor- oder Zwischenschaltung von Angehörigen oder anderen nahe stehenden Personen oder Gesellschaften war rein steuerlich motiviert;
- ▶ die Verlagerung oder Übertragung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger war rein steuerlich motiviert.

**BEISPIELE:**

1. Der Bruder möchte seiner Schwester ein Grundstück verkaufen. Bei einem Kaufpreis von 100 000 € würde die Grunderwerbsteuer 3 500 € betragen. Da Grundstücksveräußerungen unter Verwandten in gerader Linie steuerfrei sind (§ 3 Nr. 6 GrEStG), verkauft er zuerst an seinen Vater und dieser an die Tochter.
2. Ein Unternehmer nimmt kurz vor dem Bilanzstichtag größere Entnahmen vor, um den Einheitswert des Betriebsvermögens zu mindern. Kurz nach dem Bilanzstichtag kommt es zu entsprechenden Wiedereinlagen.
3. Das Grundkapital einer GmbH wird herabgesetzt und an die Gesellschafter zurückgezahlt, um Gewinnauszahlungen zu vermeiden.

46/3 Bei einer grenzüberschreitenden Gestaltung ist die Unangemessenheit insbesondere dann anzunehmen, wenn die gewählte Gestaltung rein künstlich ist und nur dazu dient, die Steuerentstehung im Inland zu umgehen (z.B. EuGH v. 12.9.2006, Rs. C-196/04, EuGHE I 2006, 7995)

46/4 Bei der Prüfung, ob die gewählte Gestaltung zu Steuervorteilen führt, sind die steuerlichen Auswirkungen der gewählten Gestaltung mit der hypothetischen steuerlichen Auswirkung einer angemessenen Gestaltung zu vergleichen. Dabei sind auch solche Steuervorteile zu berücksichtigen, die nicht beim handelnden Steuerpflichtigen selbst, sondern bei Dritten eintreten. Dritte i. S. d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO sind nur solche Personen, die in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Beteiligten Angehörige des Steuerpflichtigen (§ 15 AO) oder persönlich oder wirtschaftlich mit ihm verbunden sind (vgl. z. B. § 1 Abs. 2 AStG).

Der in § 42 Abs. 2 AO verwendete Begriff des „gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteils“ ist nicht deckungsgleich mit dem „nicht gerechtfertigten Steuervorteil“ i. S. d. § 370 Abs. 1 AO. Steuervorteile i. S. d. § 42 Abs. 2 AO sind daher nicht nur Steuervergütungen oder Steuererstattungen, sondern auch geringere Steueransprüche.

Der durch die gewählte Gestaltung begründete Steuervorteil ist insbesondere dann gesetzlich vorgesehen, wenn der Tatbestand einer Norm erfüllt ist, mit der der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern wollte.

46/5 Nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die bei Vorliegen des Tatbestandes des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO begründete Annahme eines Missbrauchs durch Nachweis außersteuerlicher Gründe zu entkräften.

Die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe müssen allerdings nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein. Sind die nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Vergleich zum Ausmaß der Unangemessenheit der Gestaltung und den vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Steuervorteilen nicht wesentlich oder nur von untergeordneter Bedeutung, sind sie nicht beachtlich. In diesem Fall bleibt es bei der Annahme eines Missbrauchs nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.

Ein Missbrauch von rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar.

Eine leichtfertige Steuerverkürzung oder eine Steuerhinterziehung kann aber vorliegen, wenn der Steuerpflichtige pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben macht, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern.

### 2.2.5.4.3 Rechtsfolgen

Im Falle eines Missbrauchs sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO), sofern nicht Satz 2 greift. 47

**BEISPIEL:** Hans hat ein Wohnhaus erworben. Kurz vor Ablauf der 10-Jahresfrist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG) will er es verkaufen, um drängende Schulden zu begleichen. Er schenkt es zunächst seiner Frau, die das Grundstück dann veräußert.

Auch hier liegt ein Missbrauch nach § 42 Abs. 2 AO vor. Wer ein Grundstück verkaufen will, schenkt es nicht vorher einem Angehörigen. Die ungewöhnliche Gestaltung führt zur Umgehung der Besteuerung von Einkünften aus dem privaten Veräußerungsgeschäft (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG), da die Schenkung des Grundstücks keine Anschaffung im Sinne des § 23 Abs. 1 EStG darstellt. Da die ungewöhnliche Gestaltung nicht durch wirtschaftlich aner kennenswerte Gründe gedeckt ist, liegt ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vor. Ein aner kennenswerter Grund läge z. B. vor, wenn die Schenkung im Rahmen einer scheidungsbedingten Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten erfolgt wäre.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht die Einkommensteuer so, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Daher müsste die Ehefrau von Hans die Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft versteuern.

Lesenswert auch BFH vom 29. 8. 2007 IX R 17/07, BStBl II 2008, 502 zur Rechtsgestaltung von Rechtsverhältnissen unter nahen Angehörigen.

## 2.3 Die Subsumtion

Nach der Ermittlung des Sachverhaltes und der Feststellung des Steuergesetzes folgt die Prüfung, ob der konkrete Lebenssachverhalt alle Tatbestandsmerkmale der abstrakten Gesetzesvorschrift erfüllt. Es handelt sich hier um die Untersuchung, ob sich Sachverhalt und Tatbestand decken. Man bezeichnet diesen Vorgang als **Subsumtion**. 48

## 2.4 Die rechtliche Schlussfolgerung

Der letzte Schritt der Gesetzesanwendung besteht darin, die vom Gesetzgeber angeordnete Rechtsfolge herbeizuführen. Decken sich Sachverhalt und Rechtsvorschrift nicht, so ist regelmäßig nichts veranlasst. Erfüllt jedoch ein Sachverhalt alle Voraussetzungen des gesetzlichen Tatbestandes, dann erlässt die Finanzbehörde einen Steuerwaltungsakt, durch den die im Gesetz vorgesehene Rechtsfolge angeordnet wird. 49

**BEISPIEL:** Im Beispiel zu Rdn. 27 stellt das FA fest, dass es sich beim Zufluss der Zinsen um Einkünfte aus Kapitalvermögen des D handelt.

Lebenssachverhalt und Gesetzesvorschrift (§ 20 EStG) decken sich. Das FA erlässt als Rechtsfolge einen Steuerbescheid gegenüber D, in dem es die Steuer unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen festsetzt.

Räumt das Gesetz den Finanzbehörden bei der Festlegung der Schlussfolgerung mehrere Möglichkeiten ein, handelt es sich um so genannte Ermessensvorschriften (vgl. Rdn. 209 ff.).

50 (*Einstweilen frei*)

## 2.5 Kontrollfragen



### FRAGEN

- |  | Rdn.    |
|--|---------|
| 1. Was versteht man unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise?  | 33 f.   |
| 2. Was versteht man unter Gesamthandverhältnissen und welche verfahrensrechtlichen Folgen ergeben sich daraus? | 39 f.   |
| 3. Wie wird ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich behandelt?                          | 44 - 47 |



### DOWNLOAD

Lösungen zu den Kontrollfragen s. online-Version.

# KAPITEL 3: AMTSTRÄGER

<b>3.1</b>	<b>Begriff</b>	28
<hr/>		
<b>3.2</b>	<b>Ausschließung und Enthaltung von Amtsträgern</b>	28
3.2.1	Ausschließung von Amtsträgern nach § 82 AO	29
3.2.1.1	Bedeutung der Ausschließung	29
3.2.1.2	Einzelfälle	29
3.2.1.3	Enthaltung wegen Befangenheit	30
<hr/>		
<b>3.3</b>	<b>Das Steuergeheimnis</b>	31
3.3.1	Begriff	32
3.3.2	Verpflichteter Personenkreis	32
3.3.3	Gegenstand des Steuergeheimnisses	33
3.3.3.1	Dienstliche Kenntniserlangung	33
3.3.3.2	Personenbezogene Daten	33
3.3.3.3	Fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse	34
3.3.3.4	Geschützte Daten	34
3.3.4	Verletzung des Steuergeheimnisses	34
3.3.5	Die befugte Offenbarung	35
3.3.5.1	Durchführung der Besteuerung (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO)	35
3.3.5.2	Gesetzliche Zulässigkeit der Offenbarung (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO)	35
3.3.5.3	Zustimmung des Betroffenen (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO)	35
3.3.5.4	Offenbarung zur Durchführung eines nichtsteuerlichen Strafverfahrens (§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO)	36
3.3.5.5	Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO)	37
3.3.5.5.1	Verbrechen und schwere Vergehen gegen hochwertige Rechtsgüter (§ 30 Abs. 4 Nr. 5a AO)	37
3.3.5.5.2	Wirtschaftsstrafataten (§ 30 Abs. 4 Nr. 5b AO)	37
3.3.5.5.3	Offenbarung zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Tatsachen (§ 30 Abs. 4 Nr. 5c AO)	38
3.3.6	Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses	38
<hr/>		
<b>3.4</b>	<b>Kontrollfragen</b>	38

## Kapitel 3: Amtsträger

### 3.1 Begriff

- 51 Mit der Sammelbezeichnung **Amtsträger** erfasst die AO alle Personen, die im Rahmen der Besteuerung hoheitsrechtliche Befugnisse ausüben können. Nach der abschließenden Aufzählung in § 7 AO sind dies:
- ▶ Alle **Beamten** und Richter ohne Rücksicht auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit (§ 7 Nr. 1 AO). Darunter fallen auch die ehrenamtlichen Richter eines Finanzgerichtes (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 StGB).
  - ▶ Alle Personen, die, ohne Beamte oder Richter zu sein, in einem öffentlich-rechtlichen **Amtsverhältnis** stehen (§ 7 Nr. 2 AO). Auch in diesen Fällen kommt es nicht auf die Art und den Inhalt der ausgeübten Tätigkeit an. Hierunter fallen etwa Abgeordnete der Parlamente, nichtbeamtete Regierungsmitglieder, Notare sowie andere Personen, die zur Wahrnehmung **hoheitlicher Aufgaben bestellt** sind (§ 7 Nr. 3 AO). Hierzu gehören **Behördenangestellte**, die als Sachbearbeiter, Außenprüfer usw. in den Finanzämtern tätig sind.

Der Begriff der Amtsträgerschaft ist in folgenden Fällen von Bedeutung:

- ▶ Amtsträger haben das **Steuergeheimnis** zu wahren (§ 30 AO).
- ▶ Kommt es infolge einer Amts- oder **Dienstpflchtigverletzung** eines Amtsträgers zu Steuerausfällen, so kann dieser nur in Anspruch genommen werden, wenn die Pflichtverletzung mit einer Strafe bedroht ist (§ 32 AO).
- ▶ Amtsträger können unter den in §§ 82 ff. AO genannten Voraussetzungen **ausgeschlossen** bzw. **abgelehnt** werden.
- ▶ **Selbstanzeige** nach einer Steuerhinterziehung führt nicht zur Straffreiheit, wenn ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, §§ 370, 371 Abs. 2 Nr. 1c AO (vgl. auch Rdn. 969).

### 3.2 Ausschließung und Enthaltung von Amtsträgern

- 52 Es ist denkbar, dass ein Amtsträger bei der Erfüllung der ihm zugewiesenen Aufgaben nicht unbefangenen tätig werden kann, weil seine eigenen Interessen betroffen sind oder weil er aus anderen Gründen persönlich berührt wird. Um dort, wo solche Interessenkollisionen auch nur möglich sind, jeden bösen Anschein zu vermeiden, schließt die AO einen Amtsträger in all den Fällen von der Mitwirkung aus, in denen er selbst, seine Angehörigen oder ihm nahe stehende Personen beteiligt sind (§ 82 AO). Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass ein Amtsträger sich der Ausübung seines Amtes enthält, wenn er aus anderen Gründen besorgt ist, seine Objektivität könne in Zweifel gestellt werden (§ 83 AO).

### 3.2.1 Ausschließung von Amtsträgern nach § 82 AO

#### 3.2.1.1 Bedeutung der Ausschließung

Der Amtsträger darf an der gesamten Willensbildung für eine Entscheidung nicht beteiligt sein. Er kann also weder den Entwurf des Verwaltungsaktes fertigen noch an etwaigen Beratungen teilnehmen oder den Verwaltungsakt abschließend zeichnen. Eine Ausnahme gilt nur für unaufschiebbare Maßnahmen bei Gefahr in Verzug (§ 82 Abs. 2 AO). Zu beachten ist, dass die Teilnahme einer ausgeschlossenen Person in den Fällen des § 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – 6 AO nicht die Nichtigkeit des Verwaltungsaktes zur Folge hat (§ 125 Abs. 3 Nr. 2 AO). Auch die Aufhebung eines Verwaltungsaktes **allein** wegen dieses Verfahrensfehlers kommt bei gebundenen Verwaltungsakten nicht in Betracht, § 127 AO (vgl. auch Rdn. 298 f.).

#### 3.2.1.2 Einzelfälle

aa) Ausgeschlossen ist, wer **selbst beteiligt** ist (§ 82 Abs. 1 Nr. 1 AO). Der Amtsträger darf nicht in eigener Steuersache tätig werden. Dies gilt auch, wenn er als Haftungsschuldner herangezogen wird.

Ein solcher Verwaltungsakt wäre nichtig, da der Fall des § 82 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in § 125 Abs. 3 Nr. 2 AO erwähnt ist.

**BEISPIEL:** Der Amtsprüfer setzt die Einkommensteuer 01 gegen sich selbst als Steuerschuldner fest.

bb) Ein Amtsträger darf auch nicht in Steuersachen seiner **Angehörigen** mitwirken (§ 82 Abs. 1 Nr. 2 AO). Wer Angehöriger ist, ergibt sich abschließend aus § 15 AO. Es handelt sich um einen Kreis von Verwandten und anderen dem Amtsträger besonders nahestehenden Personen.

**BEISPIEL:** Ein Amtsprüfer veranlagt seine von ihm geschiedene Ehefrau zur Einkommensteuer.

Da der Amtsprüfer Angehöriger der Adressatin des Est-Bescheides ist, durfte er nicht tätig werden. Dies gilt auch, wenn die Ehe geschieden ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1 AO).

cc) Ebenfalls ausgeschlossen sind Amtsträger, die als gesetzliche **Vertreter** oder durch Rechtsgeschäft Bevollmächtigte eines Beteiligten i. S. d. § 78 AO sind, z. B. als Vorstand eines Vereins, Bürgermeister oder Vormund (§ 82 Abs. 1 Nr. 3 AO).

dd) Nicht mitwirken darf der Angehörige (§ 15 AO) einer Person, die für einen Beteiligten (§ 78 AO) in diesem Verfahren **Steuerhilfe** leistet (§ 82 Abs. 1 Nr. 4 AO). Das Vertrauen in die Objektivität der Steuerverwaltung wäre erschüttert, wenn etwa in einem Einspruchsverfahren der zuständige Amtsträger und der Steuerberater als Vertreter des Einspruchsführers nahe Angehörige sind.

ee) Ebenso sind **Angestellte**, Beamte und Aufsichtsratsmitglieder der Beteiligten ausgeschlossen (§ 82 Abs. 1 Nr. 5 AO).

ff) Ausgeschlossen ist schließlich, wer außerhalb seiner amtlichen Eigenschaft etwa ein privates Gutachten abgegeben hat. Auch hier bestünde Gefahr, dass der Amtsträger im Besteuerungsverfahren nicht mehr objektiv ist (§ 82 Abs. 1 Nr. 6 AO).

### 3.2.1.3 Enthaltung wegen Befangenheit

- 55 Wenn aus anderen als den in § 82 AO genannten Gründen ein Misstrauen gegen die Unbefangenheit des Amtsträgers gerechtfertigt ist, hat sich dieser unter den besonderen Voraussetzungen des § 83 AO der Mitwirkung zu enthalten. Eine Enthaltung kommt nicht nur dann in Betracht, wenn der Amtsträger tatsächlich befangen ist oder sich für befangen hält, sondern bereits dann, wenn ein vernünftiger Grund vorliegt, der einen Beteiligten befürchten lässt, dass in seinem Falle nicht objektiv entschieden wird.

#### BEISPIELE: ▶

1. Die Ehefrau eines Außenprüfers hat eine Handelsvertretung für Nähmaschinen. Der Außenprüfer soll ein Unternehmen der gleichen Branche prüfen.  
Er wird sich enthalten, um den Anschein der Befangenheit zu vermeiden.
  2. Der Sachbearbeiter einer Rechtsbehelfsstelle führt gegen einen Einspruchsführer seit Jahren einen Zivilprozess.  
Der Sachbearbeiter ist befangen und wird im Rahmen der Einspruchsentscheidung nicht tätig werden.
- 56 Die Entscheidung über die Mitwirkung eines Amtsträgers trifft der Behördenleiter bzw. dessen Beauftragter, gegebenenfalls auch die Aufsichtsbehörde. § 83 AO räumt dem Beteiligten kein eigenes, förmlich mit Rechtsbehelfen durchsetzbares Ablehnungsrecht ein, da es die Gefahr der missbräuchlichen Verschleppung eines Verwaltungsverfahrens mit sich brächte (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH v. 29. 5. 2012 IV B 70/11 (NV), BFH/NV 2012 S. 1412). Allerdings hat der Beteiligte die Möglichkeit, einen Verstoß gegen § 83 AO durch Anfechtung des durch den befangenen Amtsträger erlassenen Verwaltungsaktes überprüfen zu lassen. Bei gebundenen Verwaltungsakten gilt allerdings § 127 AO.