

Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 22. November 2004

Zugang zu jedem Verwaltungsrecht, also auch zum Steuerverwaltungsrecht, kann man mit zwei Fragen gewinnen: der Frage nach der Organisation und der Fragen nach den Handlungsformen, also formalisiert danach, was die jeweilige Organisation tut.

Die Organisationsfrage ist im Steuerverwaltungsrecht leicht. Die Finanzverwaltung ist ein gesonderter Teil der unmittelbaren Verwaltung von Bund und Ländern. Näheren Aufschluss geben Art. 108 GG und § 6 AO. Dem Steuerpflichtigen gegenüber wird zumeist das Finanzamt (§ 6 II Nr. 5, 3. Alt. AO) tätig. Praktische Probleme können sich hier beim Wechsel der örtlichen Zuständigkeit zwischen Finanzämtern ergeben (§ 26 AO) (vgl. in den §§ 24 – 29 AO weitere Regelungen zu Ersatzzuständigkeiten, Mehrfachzuständigkeiten, Zuständigkeitsvereinbarungen, Zuständigkeitsstreitigkeiten und Gefahr im Verzug).

Auch die Handlungsformenfrage ist im Steuerrecht leichter zu beantworten als in anderen Zweigen des besonderen Verwaltungsrechts, weil sie sich auf den Steuerverwaltungsakt, insbesondere den Steuerbescheid, konzentriert. Der Anwendungsbereich dieser Handlungsform wird erheblich dadurch ausgeweitet, dass Steueranmeldungen (§ 150 I 3 AO), in denen der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnet, den Steuerverwaltungsakten gemäß § 168 S. 1 AO gleich gestellt werden; das betrifft etwa Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 I UStG), Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 18 III UStG) oder Lohnsteueranmeldungen (§ 41a EStG).

Zu anderen Handlungsformen ist Folgendes zu sagen:

Rechtsverordnungen gibt es in großer Zahl. Zu existiert zu praktisch jedem materiellen Steuergesetz eine DurchführungsVO, so zum EStG eine EStDVO. Probleme mit Art. 80 I GG sind im Steuerrecht aber seltener.

Satzungen gibt es nur in einem eingeschränkten Umfang. Zu nennen sind die Hebesatzsatzungen bei Gewerbe- und Grundsteuer und die Steuersatzungen für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern aufgrund der kommunalen Abgabengesetze.

Neben den Verwaltungsakten gibt es einseitige öffentlich-rechtliche Willenserklärungen, die mangels Hoheitlichkeit nach umstrittener Meinung keine Verwaltungsakte sind. Das wichtigste Beispiel ist die Aufrechnung; auch für die Aufrechnung durch die Finanzbehörde verweist § 226 I AO auf die Regelungen des BGB. Dass Streitigkeiten über Aufrechnungen letztlich doch den Regeln über Verwaltungsakte unterfallen, liegt an § 218 II 1 AO, der in solchen Fällen einen Abrechnungsbescheid vorsieht; beim Rechtsschutz gegen einen Abrechnungsbescheid können aber keine Argumente mehr vorgebracht werden, die sich gegen die Steuerfestsetzung richten, das ergibt sich aus der Trennung von Steuerfestsetzung und Steuererhebung.

Von den privatrechtlichen Willenserklärungen, die für die Finanzverwaltung in Betracht kommen, seien beispielhaft der Insolvenzantrag und die anderen Erklärungen des Gläubigers in einem Insolvenzverfahren genannt.

Verträge zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung kennt das Steuerrecht nicht. Ein den §§ 54 – 62 VwVfG entsprechendes Kapitel gibt es in der AO nicht. Die Vorschrift des § 78 Nr. 3 AO ist ein Redaktionsversehen oder auf seltene Ausnahmen (z.B. § 224a I AO) beschränkt. Hintergrund ist die Annahme eines Handlungsformverbotes für den Vertrag im Steuerrecht, dies jedenfalls im Anwendungsbereich von § 155 AO. Allerdings gibt es im Steuerrecht sog. tatsächliche Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem; in der Praxis spielen sie sogar eine große Rolle. Diese heißen so, weil sie sich nicht auf den Steueranspruch (bzw. die Steuerschuld) beziehen – insoweit sind Verträge aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – wie gesagt unzulässig, sondern auf

die tatsächlichen Voraussetzungen der Besteuerung. Da, wie Sie sich vorstellen können, die Abgrenzung zwischen einem Steueranspruch und seinen tatsächlichen Voraussetzungen in der Praxis problematisch ist, ist auch die tatsächliche Verständigung ein problematisches Rechtsinstitut. Beispiele sind eine Verständigung zwischen der Finanzverwaltung und einem Arzt darüber, in welchem Umfang die Kosten für die in dessen Wartezimmer ausliegenden Zeitschriften als Betriebsausgaben anzuerkennen sind und in welchem Umfang es sich um steuerrechtlich irrelevante Ausgaben der privaten Lebensführung handelt (Letzteres, weil der Arzt die Zeitschriften auch selbst liest). Ein anderes Beispiel ist die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes, die für die Abschreibung, damit für den Gewinn und die Steuerbemessung wichtig ist (§ 7 I 2 EStG). Vereinbarungen hierüber sind verbindlich, wenn es eine tatsächliche Ungewissheit gibt und wenn die zuständige Finanzbehörde gehandelt hat; Schriftform wird nicht gefordert.

I. Steuerverwaltungsakt und Steuerbescheid

Der Steuerverwaltungsakt ist ein Verwaltungsakt, so dass die allgemeinen Regelungen des Verwaltungsrechts auf ihn Anwendung finden, die in der AO grundsätzlich nicht anders normiert sind als im VwVfG. Die Übereinstimmung geht sogar so weit, dass Regelungen über dingliche Verwaltungsakte, die im Steuerrecht deplatziert sind, von § 35 S. 2 VwVfG nach § 118 S. 2 AO transferiert worden sind. Trotzdem muss man aufpassen, ob trotz (fast) gleichen Wortlauts die Finanzgerichte Vorschriften anders auslegen als die allgemeinen Verwaltungsgerichte.

Dazu zwei Beispiele:

Die Berichtigung offener Unrichtigkeiten in Bescheiden – z.B. „Zahlendreher“ – ist in § 129 AO dem Wortlaut nach etwas anders geregelt als in § 42 VwVfG. Aus dieser kleinen Differenz hat sich eine unterschiedliche Dogmatik etwa zu der Frage, ob die Berichtigung selbst Verwaltungsakt sei, entwickelt (dazu Musil, DÖV 2001, S. 947 – 952).

Dass die Dreitagesfiktion für die Bekanntgabe eines Verwaltungsakts in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO anders ausgelegt wird als in § 41 Abs. 2 Satz 1 VwVfG, konnte neulich nur vom BFH verhindert werden (DStR 2003, 2015 [Nachweise anderslautender früherer Rechtsprechung ebd., 2018]).

Man kann aber sagen, dass für den Steuerverwaltungsakt nach AO grundsätzlich nichts anderes gilt als für den Verwaltungsakt nach VwVfG. Das gilt für Einteilungen wie begünstigende oder belastende, gebundene oder Ermessensverwaltungsakte. Das gilt für Nebenbestimmungen oder Zugangsfragen. Eine praktisch wichtige Zugangsfrage betrifft die Bestellung eines Bevollmächtigten, insbesondere eines Steuerberaters. Ist diese dem Finanzamt bekannt, so sind Bekanntmachungen – trotz des Wortes „kann“ in § 122 I 3 AO – wegen § 80 III 1 AO grundsätzlich dem Bevollmächtigten gegenüber zu bewirken; wird gleichwohl dem Steuerpflichtigen direkt zugestellt, so ist der Verwaltungsakt zwar wirksam, beginnt die Einspruchsfrist aber erst, wenn der Bevollmächtigte den Bescheid erhalten hat. Dies gilt gemäß § 366 AO auch für den Einspruchsbescheid, der – anders als ein Widerspruchsbescheid nach VwGO – nicht förmlich zugestellt werden muss.

Weiter finden auf Steuerverwaltungsakte die allgemeinen Regeln über Fehler von Verwaltungsakten und über Fehlerfolgen Anwendung. Geregelt ist das in den §§ 124 – 133 AO.

Wichtiger als solche Kasuistik sind gesetzliche Sonderregelungen der AO für Steuerbescheide und ihnen gleich gestellte Bescheide (wie Grundlagenbescheide [§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO], Messbescheide [§ 184 Abs. 1 Satz 3 AO], nicht dagegen Haftungs- und Duldungsbescheide). Diese Sonderregelungen betreffen u.a.

→ die Bekanntgabe, insbesondere von Grundlagenbescheiden, die sich in den Fällen einer einheitlichen Feststellung an eine Personenmehrheit richten (zu Fragen der Empfangsbevollmächtigung § 183 AO), aber auch bei Ehegatten (§ 122 Abs. 7 AO),

→ die Sachverhaltsermittlung (Auskunftsverlangen, Schätzung (§§ 158 – 162 AO),

→ die Bestandskraft (Vorbehalt der Nachprüfung, Vorläufigkeit)

→ das Steueranmeldungsverfahren (§§ 150 Satz 3, 167, 168 AO)

→ die Festsetzungsverjährung (§§ 169 – 171 AO)

→ das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheiden (§§ 179 – 183 AO).

Die praktisch wichtigste Besonderheit sind die Korrekturvorschriften (§§ 172 – 177 AO). Sie sind eine Besonderheit im Verhältnis zu den allgemeinen Regeln über die Aufhebung von Verwaltungsakten (Rücknahme und Widerruf, §§ 130 – 133 AO).

II. Beispielfall

Fortsetzungsfeststellungsklage gegen eine Prüfungsanordnung

Fall: Die B GmbH & Co. KG verwaltet Vermögen ihrer Kommanditisten. Dies geschieht in der Weise, dass Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Wachstumsbranchen aus dem Gesellschaftsvermögen erworben, dann zwischen drei und sechs Jahren gehalten und schließlich mit Gewinn in einem beschränkten Erwerberkreis zum Kauf angeboten werden; bis zum Verkauf nimmt die B GmbH & Co. KG am aktiven Management der Beteiligungsgesellschaften nicht teil. Trotzdem qualifiziert die Finanzverwaltung die Tätigkeit der B nicht als Vermögensverwaltung, sondern als Gewerbebetrieb und ordnet eine Außenprüfung an, die trotz Einspruchs stattfindet. Nachträglich klagt die B auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Außenprüfung, um die Verwertung von deren Ergebnissen zu verhindern.

Ist die Klage zulässig und begründet?

III. Die Korrekturvorschriften

Sachverhalt: Im Umsatzsteuerbescheid der A-GmbH für 2000 ist u.a. eine Position über 15.000 DM enthalten, der auf Grund von § 14 Abs. 3 UStG mit der falschen Begründung festgesetzt wurde, in einer Rechnung sei ein Umsatzsteuerbetrag dieser

Höhe unberechtigt ausgewiesen worden. Die Begründung ist falsch, weil in der fraglichen Rechnung gar keine Umsatzsteuer ausgewiesen war.

Aufgrund einer Steuerfahndungsprüfung gemäß § 208 Abs. 1 AO erließ das Finanzamt am 20.07.2003 einen Umsatzsteueränderungsbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, in dem es die genannte Position unverändert beibehielt. Besagte Rechnung hat der Veranlagungsstelle weder bei Erlass des Umsatzsteuerbescheides noch bei Erlass des Umsatzsteueränderungsbescheides vorgelegen. Wohl hat diese Rechnung dem Steuerfahndungsbeamten vorgelegen, der ihr aber keine Beachtung geschenkt hat.

Anfang November 2003 erhielt die A-GmbH von ihrem Steuerbüro einen Hinweis, der auf all das aufmerksam machte. Das Steuerbüro hat all das wegen leichter Fahrlässigkeit erst nachträglich bemerkt.

Nunmehr beantragt die A-GmbH beim Finanzamt unverzüglich die Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides.

Ist dieser Antrag, auch im Lichte von § 173 AO, begründet?

Rechtliche Würdigung: Eine Pflicht des Finanzamts zur Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides und ein entsprechender Anspruch der A-GmbH könnten sich aus § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ergeben.

Diese Vorschrift ist auf einen Umsatzsteueränderungsbescheid anwendbar, weil auch er ein Steuerbescheid ist.

Die Anwendung der Vorschrift ist auch nicht ausgeschlossen, weil die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt hier gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre; sie beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Das ist hier das Jahr 2000, so dass die Festsetzungsfrist am 31.12.2004 endet.

Möglicherweise greift hier die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO ein. Das setzt voraus, dass Steuerfahndungsprüfung und Außenprüfung gleich stehen. Dies wird vom BFH (DStR 1998, 807 ff.) verneint. Zunächst sei begrifflich zwischen Außen- und Steuerfahndungsprüfung klar zu scheiden; der alte Begriff der Betriebsprüfung sei insofern unscharf gewesen. Steuerfahndung diene primär der Erforschung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die Außenprüfung der Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren. Vor allem solle § 173 Abs. 2 AO dem Rechtsfrieden dienen; das sei so aber nur bei der Außenprüfung möglich, weil diese durch eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) eingegrenzt sei, was bei der Steuerfahndung nicht zutrefte, und weil es nur bei der Außenprüfung eine Schlussbesprechung gebe (§ 201 AO). § 173 Abs. 2 AO greift mithin nicht ein.

§ 173 Abs. 1 AO unterscheidet danach, ob die Korrektur zu einer höheren oder zu einer niedrigeren Steuer führt. Hier geht es um Letzteres, so dass § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu beachten ist.

Tatsache ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann. Im Hinblick auf § 14 Abs. 3 UStG ist das Fehlen eines gesonderten Steuerausweises eine Tatsache.

Nachträglich bekannt wird eine Tatsache, wenn sie im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides schon vorgelegen hat, aber dem Finanzamt erst später bekannt wird. Im vorliegenden Fall könnte die Nachträglichkeit daran scheitern, dass der Beamte der Steuerfahndung die Rechnung gekannt hat. Sein Wissen kann aber der für die Änderung des Umsatzsteuerbescheides zuständigen Stelle nicht zugerechnet werden. Ob das Finanzamt die fragliche Rechnung zwar nicht gekannt hat, aber kennen konnte, ist irrelevant.

Beim Verschulden muss sich die A-GmbH den Fehler ihres Steuerbüros zurechnen lassen. Dies entnimmt man den andere Fälle betreffenden Zurechnungsnormen der §§ 152 Abs. 1 Satz 3 und 169 Abs. 2 Satz 3 AO. Allerdings bedeutet grobes Verschulden Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit, so dass leichte Fahrlässigkeit nicht darunter fällt.

Alle Korrekturvoraussetzungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO liegen mithin vor. Ein Korrekturmessen gibt es nicht. Also ist das Finanzamt zur Änderung verpflichtet und hat die A-GmbH einen entsprechenden Anspruch.