

Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 6. Dezember 2004

I. Überblick über das Steuerrecht

Um den Einblick, den ich in zwei Gebiete des Allgemeinen Steuerrechts gegeben habe, systematisch einordnen zu können, möchte ich heute mit einem Überblick über das Steuerrecht eröffnen.

Steuerrecht steht in einem Verbund mit dem Abgabenrecht und dem Finanzrecht. Abgabenrecht umfasst als Oberbegriff alle öffentlichen Abgaben, also nicht nur die Steuern (als wichtigste Abgaben), sondern auch Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben und andere öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten. Im Finanzrecht geht es um die Kompetenzverteilung hinsichtlich der Abgabenerzielung, gegliedert nach Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit, und um die Abgabenverwendung zur Erfüllung staatlicher Aufgaben.

Das Steuerrecht wird gängig in einen Allgemeinen und einen Besonderen Teil gegliedert. Im Mittelpunkt des Besonderen Teils steht das sog. Besondere Steuerschuldrecht, d.h. die nach Steuerarten differenzierenden einzelnen Steuergesetze, z.B. Einkommen- oder Umsatzsteuerrecht. Zum Allgemeinen Teil gehören das Steuerverfassungsrecht, das Steuerverwaltungsrecht, das Allgemeine Steuerschuldrecht und das Steuerstrafrecht.

Steuerverfassungsrecht zerfällt in drei Untergebiete, das Finanzverfassungsrecht in den Art. 105 – 108 GG, sodann grundrechtliche Schranken und Direktiven, insbesondere aus den Art. 3 I, 6 I und 14 I / II GG, schließlich rechtsstaatliche Anforderungen an die Steuergesetzgebung, wie das Rückwirkungsverbot, das Bestimmtheitsgebot oder das Prinzip der Widerspruchsfreiheit.

Das größte Teilgebiet des Allgemeinen Steuerrechts ist das Steuerverwaltungsrecht. Dieser Teil findet sich überwiegend in der Abgabenordnung. Hinzu kommen Organisations- und Zuständigkeitsregeln im Finanzverwaltungsgesetz sowie das Finanzprozessrecht in der FGO.

Das allgemeine Steuerschuldrecht ist, grob gesagt, das Gegenstück zum Allgemeinen Schuldrecht des BGB. Als solches sind die §§ 33 bis 77 AO von ihrem Schöpfer, Enno Becker, konzipiert worden. Dort sind z.B. geregelt die Entstehung und das Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis; die steuerliche Behandlung von gesetz- oder sittenwidrigem Handeln; Gesamtschuld, Gesamtrechtsnachfolge und Abtretung; das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht.

Auch in der Abgabenordnung geregelt, und zwar in den §§ 369 – 412 AO, ist das Steuerstrafrecht und das Steuerordnungswidrigkeitsrecht einschließlich Verfahrensvorschriften. Die Abgabenordnung erweist sich als Mantelgesetz für weite Teile des nicht-verfassungsrechtlichen Allgemeinen Steuerrechts.

Das Besondere Steuerrecht besteht in der Hauptsache aus dem Besonderen Steuerschuldrecht. Vergleichbar mit dem Besonderen Schuldrecht des BGB (mit Regelungen zu Kauf, Miete, Dienst- oder Werkvertrag) umfasst das Besondere Steuerschuldrecht die in jeweils eigenen Gesetzen geregelten einzelnen Steuern, wie Einkommen- oder Umsatzsteuern.

Diese Einzelsteuern kann man zu Gruppen zusammenfassen, je nachdem ob Steuerobjekt die Einkommenserzielung, die Innehabung von Vermögen oder die Einkommensverwendung ist. In die erste Gruppe fallen Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, aber auch Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die zweite Gruppe ist heute, nach dem Wegfall von Gewerbekapital- und Vermögensteuer, klein; zu ihr gehört insbesondere die Grundsteuer. Die dritte Gruppe besteht aus der Umsatzsteuer als allgemeiner Steuer und besonderen Verbrauch- und Verkehrssteuern; deren Besonderheit besteht darin, dass sie an besondere Konsumobjekte und -vorgänge anknüpfen.

Eine weitere Einteilung trifft auf jedes Einzelsteuergesetz, egal in welcher Gruppe, zu. Jedes Einzelsteuergesetz regelt nämlich einen Steuertatbestand. Während z.B. das StGB eine Vielzahl von Straftatbeständen enthält, gibt es trotz seines Umfangs im EStG nur einen Steuertatbestand. Dieser Tatbestand ist, wie jeder Steuertatbestand, in vier Punkte gegliedert: Steuersubjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage (d.h. Quantifizierung des Steuerobjekts), Tarif.

Neben den Einzelsteuergesetzen gehören zum Besonderen Steuerrecht Regelungen, die für mehrere, aber nicht für alle Einzelsteuern von Bedeutung sind. Hier sind vor allem das Bewertungs- und das Bilanzrecht zu erwähnen. Bewertungsrecht spielt bei den Steuerarten eine Rolle, bei denen es im Rahmen der Bemessungsgrundlage auf die Bewertung von Wirtschaftsgütern ankommt, z.B. für die Erbschaft- oder die Grundsteuer. Dem Bilanzrecht geht es um die Ermittlung des Gewinns als Anknüpfungsgröße für die Besteuerung von Unternehmen, von Personengesellschaften nach EStG und von Körperschaften nach KStG.

Die Zweiteilung in Allgemeines und Besonderes Steuerrecht bezieht sich auf das deutsche Steuerrecht. Dieses wird ergänzt durch das Internationale und durch das Europäische Steuerrecht.

Das Internationale Steuerrecht grenzt die Steuerhoheit von Staaten so gegeneinander ab, dass Doppelbesteuerungen unterbleiben, die insbesondere den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr belasten würden. Zu diesem Zweck schließen die Staaten bilaterale völkerrechtliche Verträge, sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die sich an einem Muster orientieren, das die OECD entwickelt hat. In einem engen Zusammenhang damit steht – als Teil wiederum des deutschen Steuerrechts – das Außensteuerrecht, das den Anwendungsbereich der deutschen Steuergesetze in internationaler Hinsicht bestimmt, dies auch zur Vermeidung von Steuerflucht.

Das Europäische Steuerrecht will die Steuerrechtsordnungen der 25 Mitgliedstaaten der Europäischen Union angleichen, um Chancengleichheit der Unternehmen im Europäischen Binnenmarkt zu gewährleisten. Gemäß Art. 14 II EG umfasst der Binnenmarkt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren,

Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Diese Freizügigkeit würde durch zu große Besteuerungsunterschiede gefährdet. Art. 93 EG ermächtigt die EG zur Harmonisierung der indirekten Steuern. Demgemäß ist Umsatzsteuerrecht in Deutschland nach der Fassade nach deutsches Recht; viele Regelungen des UStG sind Umsetzung von EG-Richtlinien, vor allem der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie von 1977, die seither mehrfach geändert worden ist. Auch andere indirekte Steuern als die Umsatzsteuer sind harmonisiert. Hinsichtlich des Einflusses europäischer Normsetzung anders verhält es sich mit den direkten Steuern, einschließlich der Unternehmenssteuern. Zwar hat die EG gemäß Art. 95 I EG für Materien, die für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich sind, eine Rechtsetzungskompetenz, und wird man sagen können, dass die Harmonisierung der Unternehmenssteuern in diesem Sinne erforderlich ist. Jedoch heißt es in Art. 95 II EG unmissverständlich, dass die Binnenmarktkompetenz nicht für die Bestimmungen über Steuern gilt. Das Recht der direkten Steuern scheint den Mitgliedstaaten also als so wichtig, dass sie es nicht aus ihrer Souveränität entlassen wollen. Rechtsgrundlage für eine Harmonisierung der direkten Steuern kann derzeit nur Art. 94 EG sein, der keine Schranke wie Art. 95 II EG hat, bei dem aber Einstimmigkeit im Rat gefordert wird, während bei Art. 95 I EG eine qualifizierte Mehrheit reicht. Zu ergänzen ist, dass auch die Harmonisierung der indirekten Steuern den Steuertarif nicht voll erfasst; den Mitgliedstaaten bleibt die Befugnis, den Tarif innerhalb eines gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Rahmens selbst festzusetzen.

Bemühungen der EG-Kommission zu einer Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern haben bisher nicht viel erbracht. Im Unternehmenssteuerrecht hat sich eine deutsche Besonderheit als hinderlich erwiesen, die andere Mitgliedstaaten zumeist nicht kennen, nämlich die Unterscheidung von Personen- und Kapitalgesellschaften mit daran anknüpfenden steuerlichen Folgen. Im Recht der Besteuerung von Zinseinkünften ist der Widerstand von Niedrigsteuurländern, wie typischerweise Luxemburg, ein großes Hindernis. Immerhin gibt es vier Rechtsakte, die Fusionsrichtlinie, in der es um die Behandlung stiller Reserven bei EG-grenzüberschreitenden Fusionen geht, die Mutter-Tochter-Richtlinie zu grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen einer Tochter- an eine EG-ausländische Muttergesellschaft, die Zinsrichtlinie, die am 1.1.2005 umgesetzt sein

muss, die grenzüberschreitende Kontrollmitteilungen über Zinserträge vorsieht und der sich sogar die Schweiz anschließt, schließlich ein Schiedsübereinkommen zu speziellen Fragen von Doppelbesteuerungen.

II. Allgemeines Steuerschuldrecht

Nach diesem Gesamtüberblick kehre ich zurück zum allgemeinen Steuerschuldrecht, das nach dem Steuerverfassungs- und dem Steuerverwaltungsrecht in seinen Grundstrukturen vorgestellt werden soll. Das betrifft die Haftung, den Gestaltungsmissbrauch, die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts, die Abtretung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, die steuerlichen Nebenleistungen, das Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis.

1. Haftung

Haftung bedeutet Einstehenmüssen für fremde Steuerschuld. Sowohl der Steuerpflichtige als auch der Haftende sind gemäß § 33 I AO Steuerschuldner. Die Haftung unterliegt einem Gesetzesvorbehalt, § 38 AO.

Die Haftungstatbestände kann man gliedern in steuerrechtliche und zivilrechtliche, die steuerrechtlichen Haftungstatbestände in solche der Abgabenordnung und solche der einzelnen Steuergesetze. In all diesen Fällen kann der Haftende durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, § 191 I 1 AO. Dies gilt gemäß § 191 IV AO auch, wenn die Haftung sich nicht aus den Steuergesetzen ergibt, sondern als gesetzliche Haftung aus Normen des bürgerlichen Rechts, z.B. als Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung aus § 25 HGB; die Haftung führt hier dazu, dass eine zivilrechtlich begründete Schuld durch Verwaltungsakt eingefordert wird. Nur bei einer Haftung aus Vertrag mit der Finanzbehörde, z.B. Bürgschaft, ist keine Inanspruchnahme durch Bescheid möglich, § 192 AO.

Eine Haftung kraft spezieller Normen des Steuerrechts sehen vor

§ 42d EStG: Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer des Arbeitnehmers

§ 44 V EStG: Haftung des Schuldners von Kapitalerträgen für die Kapitalertragsteuer

§ 48a III EStG: Haftung des Leistungsempfängers für die Bauabzugsteuer

Allgemeine Regelungen zur Haftung enthalten die §§ 69 bis 77 AO. Nach § 69 AO haftet ein Vertreter i.S.d. §§ 34 und 35 AO, z.B. ein GmbH-Geschäftsführer, damit eine Person, die in den steuerlichen Verantwortungsbereich des Steuerschuldners einbezogen ist, wenn sie durch Pflichtverletzungen den Steueranspruch gefährdet, z.B. weil gleichrangige Schulden bevorzugt beglichen werden; § 69 AO betrifft auch die Steuerberaterhaftung. In den §§ 73 bis 75 AO ist Haftungsgrund eine besonders enge wirtschaftliche Beziehung zu dem Vermögen, aus dem die Steuern aufgebracht werden sollen. § 76 AO regelt eine Sachhaftung, die ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter verbrauchsteuerpflichtige Waren belastet.

Der Haftungsanspruch ist akzessorisch zum Steueranspruch und erlischt mit dessen Erfüllung (§ 44 II 1 AO). Ein Haftungsbescheid setzt materiell-rechtlich eine Steuerschuld voraus. Deren Verjährung wirkt sich gemäß § 191 V AO auf die Haftung aus. **Frage:** Kann mit Rechtsmitteln gegen einen Haftungsbescheid die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides und die Existenz einer Steuerschuld in Frage gestellt werden, wenn der Steuerbescheid bestandskräftig ist. **Antwort:** Ja, die Bestandskraft wirkt gemäß § 44 II 3 AO nicht gegen den Haftungsschuldner.

Die Inanspruchnahme des Haftenden, einschließlich steuerlicher Nebenleistungen, erfolgt durch Haftungsbescheid, der Steuerbescheiden nicht gleich steht und den Regeln über Steuerverwaltungsakte im Allgemeinen unterliegt (Anhörung, § 91 AO; Begründung, § 121 AO). § 191 III AO ordnet aber die Geltung der Vorschriften über die Festsetzungsverjährung an, die von Haus aus nur für Steuerbescheide gelten. Die Inanspruchnahme liegt im Ermessen der Behörde („kann“, § 191 I 1 AO). Dieses Ermessen ist ein Entschließungs- und, bei einer Mehrzahl von Haftungsschuldern, ein Auswahlermessen. Dem Erlass eines Haftungsbescheides muss gemäß § 219 AO die fruchtlose Inanspruchnahme des Steuerschuldners vorangegangen sein; von diesem Grundsatz in Satz 1 enthält Satz 2 viele Ausnahmen, insbesondere zur Arbeitgeberhaftung für die Lohnsteuer.

Die Verwirklichung eines Haftungsbescheides erfolgt durch Zahlungsaufforderung nach § 219 AO. Deren Rechtmäßigkeit ist unabhängig von der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides zu prüfen.

2. Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)

Nach § 42 I 1 AO kann das Steuergesetz durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Nach § 42 I 2 AO entsteht der Steueranspruch dann so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entsteht. Die von der nicht zu beanstandenden Steuervermeidung zu unterscheidende Steuerumgehung liegt vor, wenn ein Verhalten zwar nicht dem Wortlaut, wohl aber dem Zweck des Steuergesetzes unterfällt. Die Steuergesetze versuchen, eine solche Divergenz zu vermeiden, indem sie ihre Tatbestände offen fassen und vor allem nicht an bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen binden. So sind die umsatzsteuerlichen Begriffe „Leistung“ und „Lieferung“ nicht auf bestimmte Verkehrsvorgänge des Zivilrechts fixiert, ebenso wenig die Einkommensart „Vermietung und Verpachtung“.

Wenn doch eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Zweck eintritt, kann diese mit § 42 AO geschlossen werden. Missbräuchlich ist eine Gestaltung, die den wirtschaftlichen Vorgängen gegenüber unangemessen ist. Das wiederum ist der Fall, wenn die Gestaltung keine nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gründe hat, sondern allein aus steuerlichen Gründen erfolgt.

Lehrbuchbeispiel: A will seinem Bruder B ein Grundstück verkaufen. Um die Grunderwerbsteuer zu umgehen, verkauft er das Grundstück aber an seinen Vater V, der den Auflassungsanspruch sogleich an B abtritt. Dieser Vorgang ist wirtschaftlich sinnlos und allein durch § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG erklärbar, der Grundstücksgeschäfte von der Besteuerung ausnimmt, wenn die daran Beteiligten in gerader Linie verwandt sind. A und V sowie V und B sind in gerader Linie verwandt, nicht aber A und B. Nach dem Wortlaut des GrEStG ist keine Grunderwerbsteuer entstanden, A und B müssen sich aber gemäß § 42 I 2 AO so behandeln lassen, weil die von ihnen gewählte Konstruktion missbräuchlich ist.

Die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO wird durch zahlreiche Spezialnormen konkretisiert und verdrängt, z.B. § 2b EStG zu negativen Einkünften aus Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften.

Fall (nach BFH DStR 2003, S. 460): Ein StPfl. vermietet sein Haus zu fremdüblichen Bedingungen an seine Eltern. Die Werbungskosten übersteigen die Mieteinnahmen. Den Verlust möchte der StPfl. von seinen sonstigen Einnahmen steuermindernd absetzen. Das wird ihm vom Finanzamt unter Berufung auf § 42 AO verweigert, weil der StPfl. gleichzeitig das Haus der Eltern unentgeltlich bewohnt und er, wenn er nicht das Haus der Eltern, sondern sein Haus bewohnt hätte, den Betrag, den er nun als Werbungskosten geltend macht, steuerlich nicht hätte geltend machen können, sondern als Kosten aus privater Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 EStG selbst hätte tragen müssen.

Eine unangemessene Gestaltung im Sinne von § 42 AO läge vor, wenn die wechselseitige Vermietung allein dem Zwecke diene, den StPfl. in den Genuss des Werbungskostenabzugs zu bringen. Hier könnte eine Parallele zu den Fällen der Überkreuzvermietung vorliegen, bei denen sich allenfalls geringfügig unterscheidende Mietobjekte, i.d.R. Wohnungen, wechselseitig vermietet werden. Dies wird vom BFH, entgegen FG und FA, verneint, weil nur für ein Objekt Werbungskosten geltend gemacht werden, weil der eine Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und weil es umgekehrt den Eltern frei steht, ihren Kindern Vermögensgegenstände unentgeltlich zu überlassen; es fehle somit an der für einen Gestaltungsmissbrauch erforderlichen Wechselseitigkeit.

3. Die Abtretung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Die Abtretung von Erstattungsansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist Gegenstand von § 46 AO. § 46 II AO stellen zwei formelle Anforderungen, die keine Parallele in den Zessionsregelungen der §§ 398 ff. BGB finden und deren Nichterfüllung die Unwirksamkeit einer Abtretung – ohne Heilungsmöglichkeit – zur Folge hat. **(1)** Dem Finanzamt muss die Abtretung unter Verwendung eines Formblatts angezeigt werden. **(2)** Anzeige und Abtretung sind erst möglich, nachdem der Anspruch entstanden ist. Ein Erstattungsanspruch nach § 36 IV 2 EStG entsteht

dabei schon mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, nicht erst mit seiner Festsetzung durch das Finanzamt. Dagegen könnte man zwar einwenden, insbesondere Lohnsteuerüberzahlungen fänden ihre Grundlage in Lohnsteueranmeldungen des Arbeitgebers, die als fingierte Verwaltungsakte bis zur Festsetzung des Erstattungsanspruchs wirksam blieben. Dagegen spricht, dass für den Erstattungsanspruch nichts anderes gelten kann wie für den Steueranspruch, der nach § 36 I EStG auch kraft Gesetzes entsteht. Der BFH folgt der zweiten Sichtweise (BStBl. 1990 II, 523).

4. Steuerliche Nebenleistungen

§ 3 IV AO enthält eine abschließende Liste steuerlicher Nebenleistungen und verweist auf die einschlägigen Vorschriften. Dies sind aus der AO Verspätungszuschläge, Schätzungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten. Verspätungszuschläge können gegen den festgesetzt werden, der der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt; sie schließen Zwangsgelder als zusätzliche Beugemittel nicht aus. Wie der Verspätungszuschlag ist der Säumniszuschlag ein Druckmittel auf säumige Steuerpflichtige. Die Säumnis betrifft hier nicht eine Steuererklärung, sondern die Steuerzahlung. Verspätungszuschläge entstehen kraft Gesetzes und werden nicht festgesetzt; ein Ermessen gibt es nicht; sie betragen 1 % des geschuldeten Betrages für jeden Monat der Säumnis. Zinsen werden gemäß § 233 Satz 1 AO nicht erhoben, wenn dies gesetzlich geregelt ist. Der wichtigste denkbare Anwendungsfall, Säumnis bei der Steuerzahlung, fällt aus ihrem Anwendungsbereich heraus. Wie Verspätungszuschläge und anders als Säumniszuschläge müssen Zinsen durch Verwaltungsakt festgesetzt werden und entstehen nicht kraft Gesetzes. Beispiele für gesetzliche Regelungen zu Zinsen sind Stundungszinsen (§ 234 AO) sowie AdV-Zinsen (§ 237 AO).

5. Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, insbesondere Verjährung, Erlass und Aufrechnung

§ 47 AO zählt die Gründe für das Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis auf. Von diesen Gründen werde ich Verjährung, Erlass und

Aufrechnung vorstellen, dies anhand der allgemeinen Regelungen in der Abgabenordnung. Die Verjährung führt im Steuerrecht zum Erlöschen von Ansprüchen, weil der Untersuchungsgrundsatz gilt, weil mithin gemäß § 88 II AO die Finanzverwaltung auch die für die Beteiligten günstigen Umstände von Amts wegen und nicht erst auf Einrede zu berücksichtigen hat.

a) Verjährung

Das Steuerrecht kennt zwei Arten der Verjährung, die Festsetzungs- und die Zahlungsverjährung. Erstere ist in den §§ 169 – 171, Letztere in den §§ 228 – 232 AO geregelt; Erstere betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung eines Steueranspruchs, die unmittelbar kraft Gesetzes erfolgt, und seiner Festsetzung durch Steuerbescheid; Letztere betrifft den Zeitraum nach der Fälligkeit eines Steueranspruchs, die seine Festsetzung durch Steuerbescheid voraussetzt, bis zu seiner Durchsetzung. Im Folgenden soll es nur um die Festsetzungsverjährung gehen.

Zu unterscheiden sind die Dauer der Verjährungsfrist, ihr Beginn und ihr Ablauf. Bei der Festsetzungsverjährung kennt das Gesetz keine Unterbrechung, wohl verschiedene Formen der Hemmung.

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 II 1 Nr. 2 AO). Bei Verbrauchsteuern, zu denen die Umsatzsteuer nicht gehört, kürzt sie sich auf ein Jahr ab (§ 169 II 1 Nr. 1 AO), bei Steuerhinterziehungen oder leichtfertigen Steuerverkürzungen verlängert sie sich (§ 169 II 2 AO).

Die Frist beginnt gemäß § 170 I AO grundsätzlich mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Der Lauf der Frist wird aber durch Anlauf- und Ablaufhemmungen beeinflusst. Anlaufhemmung bedeutet, dass wegen eines hemmenden Ereignisses die Frist nicht zu laufen beginnt, Ablaufhemmung, dass wegen eines hemmenden Ereignisses eine laufende Frist nicht abläuft. Die Anlaufhemmung ist in § 170, die Ablaufhemmung in § 171 AO geregelt. Beide Vorschriften zusammen relativieren die Bedeutung der Verjährungsregeln erheblich; sie sind fiskusfreundlich.

Der wichtigste Fall der Anlaufhemmung ist § 170 II Nr. 1 AO. Er betrifft Steuererklärungen und Steueranmeldungen, die im Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuerrecht abzugeben sind (§§ 25 III EStG, 31 I KStG, 18 UStG, 14a GewStG). In diesen Fällen beginnt die Frist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung / Anmeldung tatsächlich abgegeben wird.

Die Fälle der Ablaufhemmung sind in 14 Absätzen wenig systematisch in § 171 AO zusammengefasst. Nach § 171 III AO führt ein zulässiger Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung in seinem Umfang („insoweit“) zur Ablaufhemmung. Weitere Fälle der Ablaufhemmung sind die Außenprüfung (§ 171 IV AO), die Steuerfahndung, die den Ablauf der Frist in einem bedenklichen Umfang in das Ermessen der Finanzverwaltung stellt (Steuerbescheide müssen von dieser überhaupt erlassen werden)(§ 171 V AO) und der Grundlagenbescheid (§ 171 X AO).

b) Erlass

Der Erlass ist ein begünstigender Steuerverwaltungsakt, dessen Regelung in der Anordnung besteht, dass ein Steueranspruch erlischt. Entsprechend den beiden Formen der Verjährung werden der Festsetzungserlass (§ 163 AO) und der Zahlungserlass (§ 227 AO) unterschieden. Sie stehen beide in einem Zusammenhang mit der Stundung (§ 222 AO), durch welche die Fälligkeit eines Steueranspruchs aufgeschoben wird. Alle drei Instrumente ermöglichen der Finanzverwaltung ein Abgehen von den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Interesse der Einzelfallgerechtigkeit; sie müssen deshalb als Ausnahmen eng gehandhabt werden, sollen die Grundsätze nicht in Frage gestellt werden.

„Unbilligkeit“ kann aus persönlichen oder aus sachlichen Gründen vorliegen. Persönliche Unbilligkeit setzt Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit voraus. Erlassbedürftigkeit liegt vor, wenn die Steuererhebung die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder ernsthaft gefährden würde. Erlasswürdigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine fehlende

Leistungsfähigkeit nicht schuldhaft herbeigeführt (etwa durch verschwenderischen Lebenswandel oder wirtschaftlichen Leichtsinn) und seine steuerlichen Pflichten grob vernachlässigt hat. Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn ein Steuergesetz seinem Wortlaut nach weiter geht als seinem Zwecke nach und angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber, wenn er dies erkannt hätte, das Steuergesetz zurückgenommen hätte. So sieht § 240 I AO bei Zahlungsverzug zwingend Säumniszuschläge vor. Diese Zuschläge können ihren Zweck jedoch nicht erreichen, wenn der Zahlungsverzug Folge von Zahlungsunfähigkeit ist. Auf einen zahlungsunfähigen Schuldner Druck auszuüben, gibt wenig Sinn.

Dogmatisch nach wie vor umstritten und auch durch eine Entscheidung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die §§ 163 Satz 1 und 227 AO Ermessensvorschriften sind, wie es der Gesetzeswortlaut („können“) nahe legt (hierzu Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (§ 7 Rn. 48 – 50)). Drei Deutungen dieser sog. Koppelungsvorschrift sind möglich: **(1)** Neben dem unbestimmten Rechtsbegriff „billig“ ist das Ermessen selbstständig zu prüfen. **(2)** Das Ermessen wird von der Weite des unbestimmten Rechtsbegriffs „billig“ vollständig aufgesogen; es ist nicht vorstellbar, dass die Finanzverwaltung einen Erlass ablehnt, obwohl Unbilligkeit vorliegt; „Billigkeit“ ist dabei ein unbestimmter Rechtsbegriff, der voller gerichtlicher Nachprüfung unterliegt. **(3)** „Billig“ ist so unbestimmt, dass es sich, bei Lichte besehen, nur um ein Ermessenskriterium handelt; im Unterschied zur zweiten Auffassung saugt also nicht der Tatbestand das Ermessen auf, sondern es ist umgekehrt. Der Meinungsstreit hat praktische Relevanz bei der Frage, in welchem Umfang die Finanzgerichte Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung überprüfen können. Soweit Ermessen besteht, ist ihre Prüfkompetenz nämlich gemäß § 102 FGO (entspricht § 114 VwGO) beschränkt.

Der GmS OGB betrachtet die §§ 163 und 227 AO als reine Ermessensnormen. Der Begriff „unbillig“ sei nicht tatbestandliche Voraussetzung für die Eröffnung von Ermessen, sondern rage in den Ermessensbereich hinein und bestimme das Ermessen nach Inhalt und Umfang. Danach zehrt nicht der Tatbestand das Ermessen auf, sondern ist es umgekehrt so, dass es keinen Tatbestand gibt,

sondern dass das, was wie ein Tatbestand formuliert ist, sich als Teil des Ermessens erweist.

Folgt man dem, so wäre es konsequent, wenn die Finanzgerichte die Ablehnung von Billigkeitsmaßnahmen nur auf Ermessensfehler überprüften und die Finanzverwaltung ggfs. durch Bescheidungsurteil zu einer Neubescheidung verpflichteten. Diese Konsequenz zieht der GmS freilich nicht. Er ist der Ansicht, dass sich bei einer Qualifizierung der §§ 163 und 227 AO als Ermessensvorschriften eine „weitgehende“ Nachprüfbarkeit ergebe, die sich auf eine „taktvolle und behutsame Rechtskontrolle“ beschränke. Diese Entscheidung des GmS ist ein juristisch wenig überzeugender Kompromiss zwischen den Positionen des BVerwG (volle Nachprüfbarkeit) und des BFH (Ermessen), die in der Konstruktion dem BFH, im Ergebnis aber überwiegend dem BVerwG Recht gibt.

c) Aufrechnung

§ 226 AO sieht die Aufrechnung durch die Finanzbehörde und durch den Steuerpflichtigen vor. Sie führt zum Erlöschen des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 47 AO). Um Missbrauch auszuschließen, darf der Steuerpflichtige aber nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Ansprüchen aufrechnen (§ 226 III AO). Grundsätzlich richtet die Aufrechnung mit öffentlich-rechtlichen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sich nach den §§ 387 ff. BGB. Die Aufrechnungserklärung des Finanzamts ist kein Verwaltungsakt, weil Behörde und Bürger sich hier gleichgeordnet gegenüber stehen und die Erklärung nichts regelt. Kommt es über eine Aufrechnung zum Streit, so hat jedoch ein Abrechnungsbescheid gemäß § 218 II AO zu ergehen, der den Regeln über Rechtsschutz gegen Verwaltungsakte unterliegt.