

Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 13. Dezember 2004

I. Allgemeines Steuerschuldrecht

Das allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 – 77 AO) ist in bewusster Analogie zum Allgemeinen Schuldrecht des BGB um den Begriff des Steuerschuldverhältnisses gruppiert. Steuerschuldner ist gemäß § 33 I AO im Verhältnis zu Steuerpflichtiger der engere Begriff. Er ist materiell-rechtlich und betrifft nur Zahlungspflichten für eigene Rechnung.

Aus dem Allgemeinen Steuerschuldrecht habe ich vorgestellt: die Haftung und den Gestaltungsmissbrauch. Ich fahre heute fort mit der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts (1), der Abtretung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (2), den steuerlichen Nebenleistungen (3) und dem Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (4).

1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Hinter „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ steckt das Problem, dass das Steuerrecht zur Kennzeichnung wirtschaftlicher Sachverhalte oft zivilrechtliche Begriffe verwendet, die von Haus aus anderen, eben zivilrechtlichen Zwecken dienen. Dies begründet die Gefahr, dass man mit zivilrechtlichen Begriffen die steuerrechtlichen Zwecke verfehlt, und eröffnet die Möglichkeit, durch die Wahl anderer zivilrechtlicher Begriffe die steuerrechtlichen Zwecke zu umgehen. Dazu zwei Beispiele: **(1)** Ein Unternehmer hat ein Warenlager, das er zur Sicherung eines Kredits seiner Bank übereignet. Gemäß der Sicherungsabrede darf der Unternehmer wie ein Eigentümer mit dem Warenlager wirtschaften, solange er seinen Pflichten aus dem Kreditverhältnis nachkommt. Wer ist, wenn die Pflichten aus dem Kreditverhältnis erfüllt werden, Eigentümer des Warenlagers? Zivilrechtlich sicher die Bank. Da der Unternehmer mit dem Lager wie ein Eigentümer wirtschaften darf, kommt die in der Verfügungsgewalt über das Warenlager begründete wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit aber nicht der Bank, sondern dem Unternehmer zugute. Infolgedessen ist das Warenlager steuerlich nicht der Bank, sondern dem Unternehmer (als Eigentum im wirtschaftlichen Sinne) zuzurechnen, in dessen Bilanz es sich gewinnerhöhend auswirkt. Dies ergibt sich aus § 39 II Nr. 1, Satz 2 AO und handelsbilanzrechtlich aus § 246 I 2 HGB. **(2)** Nach § 2 I Nr. 6 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerbar. Wenn die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ mit den entsprechenden Begriffen des Zivilrechts gleichgesetzt werden, können Einkünfte aus einer entgeltlichen Nießbrauchsbestellung, die wirtschaftlich zum selben Ergebnis führt (Nutzungsrecht gegen Entgelt), nicht erfasst werden. Um dieser Gefahr zu entgehen, formulieren einige Steuergesetze möglichst unabhängig von zivilrechtlichen Begriffen, um für zivilrechtliche Gestaltungen offen zu sein. Ein gutes Beispiel ist das Umsatzsteuerrecht mit seinen Begriffen Lieferung und sonstige Leistung (legal definiert in § 3 I und IX UStG). Zivilrechtsakzessorisch ist dagegen das ErbStG, das auf die entsprechenden Vorschriften des BGB verweist (z.B. § 3 ErbStG zur Definition des Erwerbes von Todes wegen).

Zivilrechtsakzessorietät ist im Steuerrecht allgemein der Grundsatz, so auch § 39 I AO. Abweichungen müssen gesetzlich besonders angeordnet sein. § 39 II AO sieht drei Abweichungen vor, zwei in Nr. 1 und eine in Nr. 2. In Nr. 1 Satz 1 geht es vor allem um Fragen des Eigentumsvorbehalts, des Nießbrauchs und des Leasings. Nr. 1 Satz 2 hat vor allem Bedeutung für die Bilanzierung von Betriebsvermögen bei Sicherungseigentum; ihm ist das zweite Beispiel zuzuordnen. Nr. 2 behandelt zivilrechtliche Gesamthandsgemeinschaften für steuerliche Zwecke als Bruchteilsgemeinschaften; dies ist entbehrlich, wenn die Gesamthand Steuersubjekt ist, wie bei Gewerbe- und Umsatzsteuer.

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts entspricht es auch, dass es für die Besteuerung gemäß § 40 AO unerheblich ist, wenn ein Verhalten rechts- oder sittenwidrig ist. Die Einnahmen aus gewerbsmäßiger Hehlerei sind darum Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 2 I 1 Nr. 2 EStG. Entsprechend sind Ausgaben der Hehler für einen Killer, der einen lästigen Mitwisser zum Schweigen bringen soll, Betriebsausgaben. Zwar werden bestimmte kriminelle Betriebsausgaben gemäß § 4 V Nr. 10 EStG; die Vorschrift ist hier aber nicht einschlägig. Die Aktivitäten einer Einbrecherbande können, im Unterschied zu denen einer Hehlerbande,

steuerrechtlich nicht erfasst werden, weil sie nicht im Sinne von § 15 II 1 EStG Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind.

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts entspricht es weiter, die (zivilrechtliche) Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts zu ignorieren. Zwischen der einschlägigen Vorschrift, § 41 I AO, und dem eben genannten § 40 AO gibt es Überschneidungen.

Nach § 41 II AO werden Scheingeschäfte steuerlich nicht anerkannt. Maßgebend ist das verdeckte Rechtsgeschäft. Das entspricht § 117 BGB. Die Vorschrift hat praktische Bedeutung u.a. für Arbeits-, Darlehens-, Miet- oder Gesellschaftsverträge zwischen Ehepartnern und Familienmitgliedern. Für deren steuerliche Anerkennung gilt: **(1)** Der Vertrag muss vor Durchführung wirksam geschlossen sein. **(2)** Der Vertrag muss tatsächlich durchgeführt worden sein. **(3)** Der Vertrag muss inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten.

2. 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).

3. 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).

4. 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 Leichtsin) 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.