

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 14. Mai 2007

I. Der Verwaltungsakt als Handlungsform der Finanzverwaltung

Eine Darstellung des Steuerverwaltungsrecht lässt sich in zwei Teile gliedern. Abweichend vom zeitlichen Ablauf wird zunächst das Verfahrensergebnis betrachtet. Diese Betrachtung erfolgt abstrakt. Sie löst sich von konkreten Besteuerungsverfahren oder auch Typen konkreter Besteuerungsverfahren mit der Frage nach der Handlungsform.

Die mit Abstand wichtigste Handlungsform der Finanzverwaltung sind Verwaltungsakte. Obwohl AO und VwVfG ähnlich abgefasst sind, fehlt in der AO ein den §§ 54 bis 62 VwVfG vergleichbarer Teil über den verwaltungsrechtlichen Vertrag. Dieser wird nur gelegentlich erwähnt, so in den §§ 78 Nr. 3 oder 224a Abs. 1 AO. Zusicherungen, die neben Verwaltungsakten und verwaltungsrechtlichen Verträgen dritte im VwVfG ausdrücklich geregelte Handlungsform, gibt es auch im Steuerverwaltungsrecht; für Steuerplanungen spielen sie eine erhebliche Rolle. Hingewiesen sei auf:

- §§ 204 ff. AO: verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung,
- § 42e EStG: Lohnsteueranrufungsauskunft,
- § 89 Abs. 1 AO: allgemeine Beratungs- und Auskunftspflicht, Entsprechung zu § 25 VwVfG,
- § 89 Abs. 2 bis 5 AO: verbindliche, gebührenpflichtige Auskünfte (dazu u.a. Birk, NJW 2007, 1325).

Mit gewisser Übertreibung kann man den Verwaltungsakt als eine juristische Erfindung betrachten, die in besonderer Weise auf die Bedürfnisse der Finanzverwaltung und der Polizei zugeschnitten ist. Zugeschnitten,

- weil er eine Behörde zu einseitigem Handeln ermächtigt,
- weil dieses Handeln auf einem Sachlichkeit verbürgenden Verfahren beruht,
- weil er grundsätzlich fehlerunabhängig wirksam und bestandskraftfähig ist,
- weil er Vollstreckungstitel sein kann,

→ weil er die Grundlage für rechtsstaatlich gebotenen Rechtsschutz ist (Einspruch, Anfechtungs- und Verpflichtungsklage, AdV-Antrag).

In der Abgabenordnung gibt es zwei grundlegende Regelungen zu Verwaltungsakten. § 118 definiert, in Anlehnung an § 35 VwVfG, den Steuerverwaltungsakt, § 155 den Steuerbescheid (Festsetzung von Steuern); Sonderformen in § 155 Abs. 1 Satz 3 AO.

II. Steuerverwaltungsakt und Steuerbescheid

Dies führt zu der Frage, wie Steuerverwaltungsakt und Steuerbescheid zueinander stehen. Die im Grundsatz einfache und konsequent umgesetzte Antwort lautet, ein Steuerbescheid sei ein besonderer Steuerverwaltungsakt. Für Steuerbescheide gelten grundsätzlich alle Regeln, die für Steuerverwaltungsakte gelten, dies betrifft etwa ihre Bekanntgabe, die Erfordernisse zuvoriger Anhörung des Adressaten oder einer Begründung, die Folgen von Fehlern. Für Steuerbescheide gibt es aber eine Reihe besonderer Regeln, welche diese allgemeinen Regeln verdrängen. Die praktisch wichtigste Gruppe besonderer Regeln sind die Korrekturvorschriften (§§ 172 – 177 AO), die die allgemeinen Vorschriften über Rücknahme und Widerruf (§§ 130 – 133 AO) verdrängen.

Steuerverwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind, sind z.B. die Stundungsverfügung oder das Aktenherausgabeverlangen oder die Anordnung einer Außenprüfung. Die Unterscheidung von Steuerverwaltungsakten und Steuerbescheiden wird dadurch verkompliziert, dass einige Steuerverwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind, diesen gleichgestellt werden. Doch auf diese Besonderheiten sollte ich zum Schluss eingehen. Anfangen sollte ich auch nicht mit den Steuerbescheiden, sondern allgemein mit den Steuerverwaltungsakten. Dieser Einstieg empfiehlt sich aus zwei Gründen. Erstens kann fast uneingeschränkt an das angeknüpft werden, was Ihnen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht bekannt sein sollte. Zweitens gelten die Regeln für Steuerverwaltungsakte grundsätzlich auch für Steuerbescheide, so dass deren Darstellung auf das Besondere konzentriert werden kann.

III. Der Steuerverwaltungsakt (§ 118 AO)

1. Begriff und Arten des Steuerverwaltungsakts, Nebenbestimmungen

Die Legaldefinition des Steuerverwaltungsaktes in § 118 AO stimmt mit der Legaldefinition des Verwaltungsakts in § 35 VwVfG wörtlich ein und wird auch übereinstimmend interpretiert. Was Verwaltungsakt ist, lässt sich insbesondere mit den Merkmalen „hoheitlich“ und „Regelung“ in der Regel eindeutig feststellen und z.B. von Realakten wie Auskünften oder Berichten (Prüfungsbericht, § 202 Abs. 1 Satz 1 AO) abgrenzen. Wie im allgemeinen Verwaltungsrecht gibt es aber auch im Steuerrecht Maßnahmen, deren Zuordnung schwierig ist. Als Beispiele seien genannt die Aufrechnungserklärung (§ 226 AO, Maurer, Allg. Verw.R., § 9 Rn. 10 und § 20 Rn. 11) oder der Insolvenzantrag des Finanzamtes. Beispiele für Allgemeinverfügungen sind die Zahlungserinnerung durch öffentliche Bekanntmachung (§ 259 Satz 4 AO) und die Anordnung des Ruhens einer Vielzahl von Einspruchsverfahren für die Dauer eines Musterprozesses (§ 363 Abs. 2 Satz 3 AO).

Die Übereinstimmung zwischen Steuerrecht und allgemeinem Verwaltungsrecht setzt sich fort bei den Arten von Steuerverwaltungsakten. Es wird unterschieden zwischen begünstigenden und belastenden Verwaltungsakten, dies im Hinblick auf Vertrauensschutz bei nachträglichen Änderungen oder auf die Unterscheidung von finanzgerichtlicher Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage. Es wird weiter unterschieden zwischen gebundenen und Ermessensverwaltungsakten, wobei die Ermessensfehlerlehre übereinstimmt, aber im Steuerrecht Ermessen seltener ist. Insbesondere Steuerbescheide und ihre Korrektur sind gebundene Verwaltungsakte. Es wird schließlich unterschieden zwischen allgemeinen und besonderen Steuerverwaltungsakten. Besondere Steuerverwaltungsakte sind Steuerbescheide, Freistellungsbescheide, Nichtveranlagungsbescheide, Vergütungsbescheide, Feststellungsbescheide, Messbescheide, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide.

Übereinstimmung herrscht auch bei der Regelung über die Wirksamkeit eines Steuerverwaltungsakts. § 124 AO entspricht § 43 VwVfG.

Die Übereinstimmung zwischen Steuerrecht und allgemeinem Verwaltungsrecht erstreckt sich auch auf Nebenbestimmungen. § 120 AO stimmt mit § 36 VwVfG überein. Das Steuerrecht kennt demnach Bedingung, Befristung, Widerrufsvorbehalt, Auflage und Auflagenvorbehalt. Es kennt weiterhin die Problematik der Begrenzung von Anfechtungs- und Verpflichtungsklage beim Rechtsschutz gegen Nebenbestimmungen. Wird z.B. eine Aussetzung der Vollziehung nach pflichtgemäßem Ermessen nur gegen Sicherheitsleistung gewährt (§ 361 Abs. 2 Satz 5 AO), so stellt sich die Frage, ob diese Nebenbestimmung

Sicherheitsleistung isoliert angefochten werden kann, mit dem Ziel, eine nebenbestimmungsfreie Stundung zu erhalten.

2. Bestimmtheit, Form, Begründung, Bekanntgabe

Die inhaltliche Übereinstimmung von AO und VwVfG setzt sich bei der Regelung von inhaltlicher Bestimmtheit und Form von Steuerverwaltungsakten (§ 119 AO) fort. Die inhaltliche Bestimmtheit ist im Steuerrecht wichtig, wo es um Zahlen geht und wo nach Steuerarten (etwa Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) oder nach Veranlagungszeiträumen unterschieden werden muss. Zur Form gibt es auch im Steuerrecht die modernen Fragen elektronischer Kommunikation (auf ELSTER, die elektronische Steuererklärung, auf den automatisierten Kontenabruf und auf den elektronischen Datenzugriff im Rahmen einer Außenprüfung) werde ich noch gesondert eingehen); ein Steuerbescheid muss gemäß § 157 Abs. 1 AO grundsätzlich schriftlich ergehen; eine Einspruchsentscheidung, anders als ein Widerspruchsbescheid, muss gemäß § 366 AO nicht zugestellt werden.

Hinsichtlich des Erfordernisses einer Begründung bleibt die AO hinter dem VwVfG zurück, § 121 AO im Vergleich mit § 39 VwVfG. Hier ist wichtig, dass eine Begründung erforderlich ist, soweit von einer Steuererklärung abgewichen wird, § 121 Abs. 2 Nr. 1 AO oder soweit Ermessen ausgeübt wird (§ 121 Abs. 1 AO). Übereinstimmung zwischen AO und VwVfG herrscht aber wieder bei den Rechtsfolgen von Verstößen gegen das Erfordernis einer Begründung. Eine nachträgliche Heilung ist nach § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich (mit einer Sondervorschrift über die Versäumung von Rechtsmittelfristen wegen mangelnder Begründung, §§ 126 Abs. 3, 110 AO).

Übereinstimmung, diesmal im Grundsatz, herrscht zwischen AO und VwVfG bei der Bekanntgabe. § 122 AO stimmt grundsätzlich mit § 41 VwVfG überein. Bekanntgabe liegt vor, wenn der Verwaltungsakt auf Grund eines Entschlusses der Finanzbehörde so in den Machtbereich des Empfängers gelangt, dass diesem unter normalen Umständen die Kenntnisnahme möglich ist. **Fall:** Herr A verweigert die Annahme eines Steuerbescheides, weil er vom Finanzamt aus grundsätzlichen Erwägungen keinerlei Briefe entgegennimmt. – Bei willkürlicher Annahmeverweigerung ist der Verwaltungsakt bekannt gegeben und damit gemäß § 124 Abs. 1 AO wirksam, denn es bestand die Möglichkeit der Kenntnisnahme.

Eine steuerspezifische Besonderheit ist die Bekanntgabe gegenüber Ehegatten (§ 122 Abs. 7 AO) und gegenüber Personenmehrheiten (§ 122 Abs. 6 AO). Beides wird noch näher zu besprechen sein. Ein Beispiel für Letzteres ist ein Gewinnfeststellungsbescheid, der gegenüber einer GmbH & Co. KG erlassen wird, die 100 Kommanditisten hat (Publikums-KG), etwa Zahnärzten, die sich an einem Steuersparmodell beteiligen.

Praktisch wichtig ist die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO (für elektronische Verwaltungsakte ergänzt in § 122 Abs. 2a AO). Dazu folgender **Fall**: Das Finanzamt gibt an einem Donnerstag, dem 6. April, einen Steuerbescheid zur Post. Hiergegen wird am folgenden 10. Mai Einspruch eingelegt. Ist der Einspruch fristgemäß? **Lösung**: Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat ab Bekanntgabe (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO). Zu der Frage, wann hier die Bekanntgabe erfolgt ist, sind, ausgehend von § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, zwei Meinungen denkbar. Man kann sagen, die Drei-Tages-Fiktion in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO sei eine Frist. Dann gilt § 108 Abs. 3 AO, so dass die Bekanntgabe nicht am Sonntag, den 9., sondern am Montag, den 10. April erfolgt ist. Daraus würde folgen, dass die Einspruchsfrist gemäß §§ 108 Abs. 1 AO, 188 Abs. 2 BGB am 10. Mai endet, so dass der Einspruch noch fristgemäß wäre. Man kann aber auch sagen, die Drei-Tages-Fiktion sei keine Frist. Dann gilt § 108 Abs. 3 AO nicht, so dass die Bekanntgabe am Sonntag, den 9. April erfolgt ist. Daraus würde folgen, dass der Einspruch nicht mehr fristgemäß wäre und gemäß § 358 Satz 2 AO zurückgewiesen werden müsste. Diese Frage ist streitig. Der BFH hat sich für die Annahme einer Frist entschieden (BFH, IX R 68/98, BStBl. 2003 II, S. 898 (899) = DStR 2003, 2015).

Die in § 122 Abs. 5 AO vorgesehene Zustellung ist eine formalisierte Bekanntgabe. Die Formalisierung soll das Ob und das Wann der Bekanntgabe beweisbar machen. Zustellungen sind im Steuerrecht seltener als im allgemeinen Verwaltungsrecht, für den Einspruchsbescheid ist, anders als für den Widerspruchsbescheid, keine Zustellung vorgeschrieben (§§ 73 Abs. 3 Satz 1 VwGO, 366 AO). Das Steuerrecht hat für sie keine eigenen Regeln, sie richten sich nach dem allgemeinen Verwaltungszustellungsgesetz.

3. Fehlerfolgen

Den §§ 124 ff. AO ist zu entnehmen, dass die Abgabenordnung die Fehlerfolgen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht übernimmt. Als Grundsatz gilt, dass ein rechtswidriger

Steuerverwaltungsakt wirksam und nur ein nichtiger Steuerverwaltungsakt unwirksam ist. So die §§ 125 Abs. 1 und 124 Abs. 3 AO. Nach § 125 Abs. 1 AO ist nicht jeder rechtswidrige, sondern nur der qualifiziert rechtswidrige Steuerverwaltungsakt nichtig. Ein Verwaltungsakt, der zwar rechtswidrig, aber nicht in besonders schwerwiegender und offensichtlicher Weise rechtswidrig ist, ist, so der Umkehrschluss aus § 125 Abs. 1 AO nicht nichtig. Ein weiterer Umkehrschluss, diesmal aus § 124 Abs. 3 AO ergibt, dass ein Verwaltungsakt, der nicht nichtig ist, trotz Fehlern wirksam ist. Der nicht nichtige, sondern nur schlicht rechtswidrige Steuerverwaltungsakt bleibt wirksam, bis er auf ein Rechtsmittel der Betroffenen oder von Amts wegen aufgehoben wird (§ 124 Abs. 2 AO). Wird kein Rechtsmittel (Einspruch und Anfechtungsklage) in der vorgesehenen Frist eingelegt, so wird der Steuerverwaltungsakt unanfechtbar. Trotz Rechtswidrigkeit ist seine Regelung dann bestandskräftig und vollstreckbar.

Die Möglichkeit der Anfechtung wird eingeschränkt durch Heilungs-, Unbeachtlichkeits- und Umdeutungsvorschriften. Eine Heilung sieht § 126 AO vor; er entspricht § 45 VwVfG. Die Unbeachtlichkeit von Verstößen gegen Form-, Verfahrens- und Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit ordnet bei gebundenen Verwaltungsakten § 127 AO an; er entspricht weitgehend § 46 VwVfG. Ein Entsprechungsverhältnis besteht auch zwischen den Umdeutungs- oder Konversionsvorschriften der §§ 128 AO und 47 VwVfG.

Gemäß § 129 AO kann die Finanzbehörde offenbare Unrichtigkeiten, die bei Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Diese weit gefasste Berichtigungskompetenz unterscheidet sich geringfügig von der gemäß § 42 VwVfG (dort Fehler „in einem Verwaltungsakt“, hier Fehler „beim Erlass eines Verwaltungsakts; dazu Musil, DÖV 2001, 947). Um offenbar zu sein, muss eine Unrichtigkeit sich nicht ohne Weiteres aus dem Wortlaut eines Verwaltungsaktes ergeben, sie muss nicht darin verkörpert sein; es genügt, wenn eine Unrichtigkeit bei Offenlegung des Sachverhalts, der dem Verwaltungsakt zugrunde liegt, für jeden unvoreingenommenen Dritten eindeutig erkennbar ist. Die Vorschrift erfasst Fälle, in denen der bekannt gegebene Inhalt des Verwaltungsakts vom gewollten Regelungsgehalt abweicht oder in denen das Finanzamt von einem falschen Sachverhalt ausgeht, obwohl ihm der richtige Sachverhalt bekannt ist, etwa weil der richtige Sachverhalt übersehen oder falsch ausgewertet wird. Beispiele sind falsches Ablesen der Steuertabelle, Verrechnen bei ihrer Anwendung, Übertragungsfehler bei der EDV-mäßigen Erstellung des Steuerbescheides. Der BFH spricht zusammenfassend von mechanischen

Fehlern, die von Rechts- oder Tatsachenirrtümern abgegrenzt werden müssten (BFH BStBl. 1991 II, 215). § 129 AO kann auch als steuerrechtliches Pendant zu dem zivilrechtlichen Grundsatz aufgefasst werden, dass eine falsa demonstratio unschädlich sei.

Die Berichtigung ist nach umstrittener Ansicht im Steuerrecht konstitutiv. Der ursprüngliche Steuerverwaltungsakt wird jedenfalls, wenn sein Fehler dem Adressaten zunächst nicht bekannt gemacht worden ist, geändert (Regelung!). Dann ist gegen eine Berichtigung auch Einspruch möglich, wobei der Umfang der so eröffneten Kontrolle sich nach § 351 AO richtet. Ist ein Fehler dagegen als falsa demonstratio für den Adressaten erkennbar, so ist die Berichtigung deklaratorisch und hat keinen Regelungsgehalt.

Die Ablehnung einer vom Steuerpflichtigen begehrten Berichtigung ist in jedem Fall Verwaltungsakt.

Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten richtet sich gemäß den §§ 130 bis 133 AO nach den Grundsätzen über Rücknahme und Widerruf. Es kommt also auf Rechtswidrigkeit oder auf das Vorliegen eines Widerrufsgrundes an; die Korrektur liegt dann grundsätzlich im Ermessen der Finanzbehörde. Im Unterschied dazu kommt es gemäß den §§ 172 bis 177 AO für die Korrektur von Steuerbescheiden auf das Vorliegen eines enumerierten Korrekturgrundes an und gibt es dort kein Korrekturermessen.

IV. Der Steuerbescheid

Die wichtigsten Steuerverwaltungsakte werden traditionell als Steuerbescheide bezeichnet. Diese Bezeichnung besagt nicht, dass diese Bescheide keine Steuerverwaltungsakte im Sinne der §§ 118 ff. AO wären. Sie bringt zum Ausdruck, dass für Bescheide, ergänzend und ersetzend zu den §§ 118 ff. AO, weitere, zum Teil speziellere Regelungen gelten. Dies sind in der AO die §§ 155 bis 177.

Gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO ist Regelungsinhalt eines Steuerbescheides die Festsetzung von Steuern. Gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 AO kann Regelungsinhalt eines Steuerbescheides weiter sein: die Freistellung von Steuern und die Nichtveranlagung zu Steuern. Beispiel für einen Freistellungsbescheid ist ein Bescheid, welcher einen Sportverein wegen Gemeinnützigkeit von Körperschaftsteuer freistellt. Beispiel für einen

Nichtveranlagungsbescheid ist die Ablehnung der Steuerveranlagung bei einem beschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG einer Abgeltungsteuer unterliegt.

Ein Steuerbescheid muss folgende Merkmale aufweisen:

- (1) Schriftform (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO)
- (2) Bezeichnung der erlassenden Behörde (§ 119 Abs. 3 AO); weitere Formerfordernisse für schriftliche oder elektronische Verwaltungsakte gemäß dieser Vorschrift
- (3) Eindeutige Bezeichnung des Steuerschuldners (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Schreibfehler, die an der Identität des Adressaten keinen Zweifel lassen, schaden nicht und müssen auch nicht berichtigt werden (§ 129 Satz 2 AO – kein berechtigtes Interesse).
- (4) Art und Höhe der Steuerschuld (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Eine mögliche Formulierung lautet: „Festgesetzt werden x Euro Einkommensteuer und y Euro Kirchensteuer und z Euro Solidaritätszuschlag.“ Eine Gesamtsumme muss nach Steuerarten, eventuellen Nebenleistungen und nach den Veranlagungszeiträumen aufgeschlüsselt werden.
- (5) Begründung (§ 121 AO). Vor allem sind die sog. Besteuerungsgrundlagen anzugeben. Darunter versteht man die für Steuerart und –höhe wesentlichen Merkmale, wie Höhe der Einkünfte, Höhe von Sonderausgaben. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist ein nicht selbstständig mit Rechtsmitteln angreifbarer Teil des Steuerbescheides (so § 157 Abs. 2 AO).
- (6) Rechtsbehelfsbelehrung (§ 157 Abs. 1 Satz 3 AO). Ihr Fehlen macht einen Steuerbescheid nicht anfechtbar; gemäß § 356 AO wird das Fehlen, die Unvollständigkeit oder die Unrichtigkeit einer Rechtsbehelfsbelehrung beim Einspruch damit sanktioniert, dass an die Stelle der Monatsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) die Jahresfrist (§ 356 Abs. 2 AO) tritt.

Ein Steuerbescheid wird häufig mit anderen Verwaltungsakten verbunden. Ein solcher Verwaltungsakt ist das Leistungsgebot. Das Leistungsgebot ist die Aufforderung, die durch Steuerbescheid festgesetzte Steuer zu bezahlen. Die Zahlungspflicht ergibt sich nicht schon aus dem Steuerbescheid selbst. Der Steuerbescheid ist ein feststellender Verwaltungsakt. Ein feststellender Verwaltungsakt kann aber nicht vollstreckt werden. Vollstreckt werden können nur Leistungsverwaltungsakte. Dies ist die Funktion des Leistungsgebots, das gemäß § 254 Abs. 1 AO Voraussetzung für die Vollstreckung ist.

Die Anrechnung von Vorauszahlungen oder von Quellensteuern ist kein Teil der Steuerfestsetzung, sondern unselbstständiger Bestandteil des Leistungsgebots. Dies folgert der BFH (etwa BStBl. 1992 II, S. 956) aus der Abschnittsüberschrift über den §§ 36 ff. EStG, in denen die Anrechnung geregelt ist: Dort gehe es um Steuererhebung, nicht um Steuerfestsetzung. Diese Trennung gibt Sinn. Streitigkeiten über die Anrechnung, ebenso Streitigkeiten über Aufrechnungen, werden aus der Steuerfestsetzung herausgehalten; über sie ist getrennt zu prozessieren und zu entscheiden.

V. Steuerverwaltungsakte, die Steuerbescheiden gleichgestellt sind

Keine Steuerbescheide, sondern Steuerverwaltungsakte, die den Steuerbescheiden gleichgestellt sind, sind Zins-, Grundlagen- und Messbescheide, die in den §§ 239 Abs. 1, 181 Abs. 1 und 184 Abs. 1 AO den Steuerbescheiden gleichgestellt werden. Gleichstellung bedeutet, dass die Regeln für Steuerbescheide über Form und Inhalt von Bescheiden, weiterhin über Schätzung, über Vorbehalt der Nachprüfung und Vorläufigkeit sowie über die Korrektur (§§ 172 – 177 AO) Anwendung finden. Wohl ausdrücklich geregelt, aber Steuerbescheiden nicht generell gleichgestellt sind Haftungs- und Duldungsbescheide (§ 191 AO) sowie Abrechnungsbescheide (§ 218 Abs. 2 AO); für Haftungsbescheide verweist § 191 Abs. 3 AO auf die Verjährungsvorschriften, die bei Steuerbescheiden gelten.

1. Grundlagenbescheide

Regelungsinhalt von Grundlagenbescheiden sind Besteuerungsgrundlagen. Bei Steuerbescheiden sind sie, davon abweichend, nicht Regelungsinhalt, sondern nur Regelungsgrundlage, so dass ein Steuerpflichtiger gegen Fehler bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur vorgehen kann, wenn sie sich auch auf die Höhe der Steuer und damit den Regelungsinhalt eines Steuerbescheides auswirken (§ 157 Abs. 2 AO). Bei Grundlagenbescheiden sind, davon abweichend, Besteuerungsgrundlagen Regelungsinhalt und können mit Rechtsmitteln selbstständig angegriffen werden.

Aus Zweckmäßigkeitgründen können gemäß §§ 179 ff. AO Besteuerungsgrundlagen zum Gegenstand eigener Bescheide gemacht werden. Es betrifft vor allem den Fall, dass ein und dieselbe Besteuerungsgrundlage gleichzeitig für mehrere Steuerbescheide, möglicherweise

gegenüber mehreren Steuerpflichtigen, maßgebend ist. **Beispiel:** Der Einheitswert eines selbst genutzten Einfamilienhauses ist gleichzeitig maßgebend für die Grund- und für die Erbschaftsteuer. Hier wäre es unzweckmäßig, wenn dieser Einheitswert mehrfach, eventuell von verschiedenen Finanzämtern, für den jeweiligen Steuerbescheid ermittelt und festgestellt werden müsste. Dies würde Doppelarbeit und die Gefahr uneinheitlicher Entscheidungen bedeuten. Daher eröffnet § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO die Möglichkeit, den Einheitswert in einem Feststellungsbescheid (Unterfall des Grundlagenbescheides) gesondert festzustellen. Die Feststellung ist für nachfolgende Bescheide, sog. Folgebescheide, verbindlich. Folgebescheide wären in dem Beispielsfall der Grundsteuerbescheid und der Erbschaftsteuerbescheid.

Die Verbindlichkeit von Grundlagenbescheiden für Folgebescheide wird in § 182 Abs. 1 AO ausdrücklich angeordnet. Es handelt sich um eine im Verwaltungsrecht sonst seltene Feststellungswirkung (im Unterschied zur Tatbestandswirkung). Die Feststellungswirkung besteht darin, dass der Regelungsinhalt eines Grundlagenbescheides für Folgebescheide bindend ist; ein Feststellungsbescheid wird, bildhaft gesprochen, mit seinem Regelungsinhalt in den Folgebescheid „eingebaut“.

Es liegt in der Konsequenz der Selbstständigkeit der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Grundlagenbescheiden, dass diese selbstständig angefochten werden können und dass die darin getroffenen Feststellungen nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können; so § 351 Abs. 2 AO.

Grundlagenbescheide dürfen nur ergehen, wenn AO und Einzelsteuergesetze dies vorsehen. Das ist der Fall für die Einheitswerte nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) und für Gewinneinkünfte, wenn das für die gesonderte Festsetzung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist (§ 180 Abs. 1 Nr. 2b AO) oder wenn einkommensteuerpflichtige Einkünfte mehreren Personen (Mitunternehmern) steuerlich zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a) AO). Gegenüber mehreren Personen ist ein einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen. Hinsichtlich dessen Bekanntgabe sieht § 183 AO eine Verfahrenserleichterung vor: Das Finanzamt kann sich an einen Verfahrensbevollmächtigten halten, muss den Gewinnfeststellungsbescheid also nur einmal bekannt machen.

2. Messbescheide

Neben dem Grundlagenbescheid wird in den §§ 179 – 184 AO der Messbescheid geregelt, § 184 AO. In einem Steuermessbescheid setzt das Finanzamt einen Steuermessbetrag fest, der die Grundlage für die Erhebung von Realsteuern durch Gemeinden ist. Die Aufteilung zwischen Finanzamt und Gemeinde, zwischen Gewerbesteuer- und Grundsteuermessbescheid und Gewerbesteuer- und Grundsteuerbescheid, erreicht zweierlei: Komplizierte steuerrechtliche Überlegungen, für die Gemeinden nicht über die nötige Kompetenz verfügen, werden dem Finanzamt vorbehalten und fließen in den Messbescheid ein. Die Belastungsentscheidung durch Ausübung des Hebesatzrechts (vgl. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) ist Sache der Gemeinden. Messbescheid und Steuerbescheid sind gemäß § 184 Abs. 1 Satz 4 und § 184 Abs. 3 AO verknüpft. Die Gemeinde muss nur noch ihren Hebesatz auf den Messbetrag anwenden, was eine einfache Dreisatzrechnung ist.

In Berlin gibt diese Aufteilung keinen Sinn, weil es hier keine Gemeinden gibt und die Finanzämter sowohl die Mess- als auch die Steuerbescheide erlassen. Trotzdem hält Berlin aus Gründen der Rechtseinheit an der dualen Struktur fest.

Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide (§§ 185 – 190 AO) werden erlassen, wenn ein Steuermessbetrag mehreren Gemeinden zusteht, etwa ein Gewerbesteuermessbetrag, weil ein Gewerbebetrieb im Gebiet mehrerer Gemeinden gewerbesteuerrelevant tätig ist.

VI. Haftungs- und Duldungsbescheide