

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 12. Juni 2007

I. Die Sachverhaltsermittlung

Gemäß § 88 Abs. 1 Satz 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Dieser Untersuchungsauftrag hat, inhaltlich in ihm nicht enthaltene, Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden zur Folge, von denen die wichtigste sich aus § 93 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt; den Beteiligten obliegen weiterhin Mitwirkungspflichten, u.a. gemäß § 90 Abs. 1 AO. Trotzdem ist nicht auszuschließen, dass ein Sachverhalt nicht oder nicht abschließend ermittelt werden kann. Diese Problematik ist Gegenstand von Regelungen der AO, die ich nun darstelle.

1. Vermutungsregeln

Eine wichtige Vermutungsregel, die den Untersuchungsauftrag der Finanzbehörde und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen begrenzt und den Fall eines „non liquet“ ausschließt, findet sich in § 158 AO. Eine ordnungsgemäße Buchführung und ordnungsgemäße Aufzeichnungen sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit es nach den Umständen des Einzelfalls keinen Anlass gibt, ihre Richtigkeit zu bezweifeln.

2. Schätzung

Untersuchungsauftrag der Finanzbehörde und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stehen in einem Zusammenhang. Dies führt nicht dazu, dass, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, die Finanzbehörde kompensatorisch mehr zu tun hätte. Es führt vielmehr dazu, dass, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, die Finanzbehörde die Befugnis zu Schätzungen hat. Je gröber ein Pflichtverstoß ist, desto eher kann die Behörde von einem steuerbegründenden Tatbestand ausgehen.

Die Schätzung wird in § 162 AO geregelt. Dessen Absätze 2 bis 4 betreffen die Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten. Die Schätzung kommt aber auch in Betracht, wenn

den Steuerpflichtigen an der Nichtaufklärbarkeit eines Steuersachverhalts kein Verschulden trifft, so wenn bei einem Brand in einer Firma alle Buchführungsunterlagen verloren gehen. Das Verhältnis von Schätzung und zwangsweiser Durchsetzung von Ermittlungspflichten lässt sich nicht im Sinne eines generellen Vorrangs beantworten, insoweit haben die Finanzbehörden trotz der Formulierung von § 162 Abs. 1 Satz 1 AO ein Ermessen. Die Schätzung betrifft die Höhe einer Steuerschuld, nicht das Ob überhaupt einer Steuerschuld.

Die Frage, ob es wegen schuldhafter Verletzung von Mitwirkungspflichten zur Schätzung kommt, spielt auch eine Rolle, wenn Tatsachen und Beweismittel nachträglich bekannt werden. Bei einer schuldhaften Verletzung von Mitwirkungspflichten ist eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ausgeschlossen. Nachträglich bekannt gewordene Tatsache ist die Höhe der Einkünfte in einer Einkunftsart insgesamt, so dass nicht wegen des Zusammenhangs von positiven und negativen Tatsachen ein Verschulden gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich ist.

3. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, vorläufige Steuerfestsetzung

a) § 164 AO

Gemäß § 164 Abs. 1 AO kann eine Steuerfestsetzung ohne Begründung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen, wenn der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist. Das Institut der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung dient der Verfahrensbeschleunigung. Die Finanzbehörde kann auf Grund einer eingereichten Steuererklärung eine vorläufige Entscheidung treffen, ohne befürchten zu müssen, durch deren Bestandskraft gebunden zu sein. Insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung kann ein Steuerfall so offen gehalten werden; eine abschließende Prüfung kann dann eine Außenprüfung sein. Eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung unterscheidet sich bis auf die eingeschränkte Bestandskraft nicht von einer endgültigen Steuerfestsetzung. Der Vorbehalt betrifft den ganzen Steuerfall, nicht nur einzelne Fragen.

Die Rechtsfolge der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ergibt sich aus § 164 Abs. 2 AO. **Solange** der Vorbehalt, eine Nebenbestimmung, wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden, ohne dass dem Bestands- oder Vertrauensschutz entgegensteht. Der Vorbehalt hat gerade den Zweck, Bestands- und

Vertrauensschutz auszuschalten. Die Finanzbehörde darf von der Möglichkeit der Aufhebung oder der Änderung auch Gebrauch machen, um einen ihr unterlaufenen Rechtsfehler zu korrigieren. Die Korrektur nach § 164 Abs. 2 AO ist nicht an bestimmte Korrekturgründe (etwa nachträgliche Feststellungen zu zunächst unaufklärbaren Teilen des Sachverhalts) gebunden. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO bewirkt damit zugunsten der Finanzbehörden eine erhebliche Relativierung der Bestandskraft. Aber auch der Steuerpflichtige profitiert von dem Vorbehalt. Gemäß § 164 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO kann er nämlich jederzeit, also auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit, die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung beantragen. Sofern sachliche Gründe vorliegen, muss die Finanzbehörde dem nachkommen.

Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden, § 164 Abs. 3 Satz 1 AO. Das Ermessen der Finanzbehörde entfällt nach einer Außenprüfung oder nach Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Die Regeln über eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung werden entsprechend angewandt bei einer Steuervorauszahlung und bei einer Steueranmeldung, §§ 164 Abs. 1 Satz 2 und 168 Satz 2 AO.

b) § 165 AO

Während es in § 164 AO um Ungewissheiten geht, die theoretisch ausräumbar wären, betrifft die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO tatsächliche oder rechtliche Ungewissheiten, die nicht ausgeräumt werden können. Die Vorläufigkeit betrifft nicht den ganzen Steuerfall, sondern ist begrenzt. Umfang und Grund sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO); erfolgt keine solche Angabe, so ist der Bescheid insgesamt vorläufig, aber rechtswidrig. § 164 AO soll es ermöglichen, einen Steuerfall ohne unverhältnismäßige, aber mögliche Sachverhaltsermittlung vorläufig abzuschließen; § 165 AO soll es ermöglichen, einen Steuerfall trotz tatsächlicher oder rechtlicher Ungewissheiten vorläufig abzuschließen.

Die Ungewissheit kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO tatsächlicher Art sein. Wenn das Ausscheiden eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Veräußerungsgewinn zu qualifizieren ist, über den Grundstückswert aber noch ein Gutachten einzuholen ist, liegt eine solche Ungewissheit vor. Die Ungewissheit kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO über das Inkrafttreten eines DBA, über den Inhalt einer gesetzlichen Neuregelung nach

bundesverfassungsgerichtlicher Kassation eines Steuergesetzes oder über den Ausgang von Verfahren vor BVerfG, EuGH oder BFH bestehen.

Soweit eine Steuer vorläufig festgesetzt ist, kann die Finanzbehörde die Festsetzung aufheben oder ändern, ohne daran durch Bestandskraft oder Vertrauensschutz gehindert zu sein, § 165 Abs. 2 Satz 1 AO. Diese Befugnis bezieht sich aber nur auf den Grund für die Vorläufigkeit. Die Finanzbehörde ist nicht ermächtigt, nachträglich Rechtsfehler zu korrigieren, die mit dem Grund für die Vorläufigkeit nichts zu tun haben.

Ist die Ungewissheit weggefallen, die der Grund für die Vorläufigkeitserklärung war, so muss die Finanzbehörde die Festsetzung für endgültig erklären (§ 165 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO).

II. Das Steuergeheimnis

Das Steuerrecht erlegt dem Steuerpflichtigen und, subsidiär, Dritten weitgehende Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten auf. Deren Gegenstück ist das Steuergeheimnis. Wenn der Steuerpflichtige schon „die Hosen herunterlassen muss“, dann aber im Verhältnis zu den zuständigen Finanzbehörden, mit „Sichtschutz“ gegenüber Dritten.

Der Steuerpflichtige muss den Finanzbehörden alle persönlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse vollständig und richtig mitteilen, sofern sie steuerlich relevant sind. Eine Ausnahme gilt beim Steuerpflichtigen nur für Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Eine Pflicht, durch die Mitwirkung am Besteuerungsverfahren sich selbst oder einen Angehörigen einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit zu bezichtigen, besteht für den Steuerpflichtigen nicht. Insoweit gilt der Grundsatz: *Nemo tenetur se ipsum accusare* (§§ 393 Abs. 1 Satz 2, 410 Abs. 1 Nr. 4 AO).

1. Gesetzliche Grundlagen, Verhältnis zu anderen Geheimnissen

Das Steuergeheimnis trifft Amtsträger (§ 30 Abs. 1 AO). In ihm sind der Schutz des Steuerpflichtigen und die Verschwiegenheitspflichten des Dienstrechts kombiniert. Das Steuergeheimnis geht über die allgemeine Pflicht zur Amtsverschwiegenheit, etwa nach § 26 BerIBG, hinaus; diese Verschwiegenheitspflicht gilt nämlich, anders als das Steuergeheimnis, nicht im innerdienstlichen Verkehr. Weiterhin ist das Steuergeheimnis in § 30 AO detaillierter

ausgestaltet als diese dienstrechtliche Verschwiegenheitspflicht und als die Geheimhaltungspflicht des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts (§ 30 VwVfG). § 30 AO ist im Verhältnis dazu lex specialis. Seine Verletzung wird disziplinarrechtlich und gemäß § 355 StGB sogar strafrechtlich sanktioniert. Da das Steuergeheimnis eine Amtspflicht begründet, die drittbezogen ist, kann seine Verletzung schließlich Schadensersatzansprüche wegen Amtspflichtverletzung auslösen (§ 839 BGB, Art. 34 GG).

2. Verpflichtete

Auf das Steuergeheimnis sind gemäß § 30 Abs. 1 AO die Amtsträger verpflichtet. Hierunter versteht § 7 AO jeden Beamten im statusrechtlichen Sinne, jeden Richter und diejenigen, die insbesondere als Angestellte dazu bestellt sind, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Der Amtsträgerbegriff ist nicht auf das Personal der Finanzverwaltung und nicht auf die Wahrnehmung von deren Aufgaben beschränkt. § 30 Abs. 3 AO stellt den Amtsträgern weitere Personen gleich.

3. Gegenstand

Gegenstand des Steuergeheimnisses sind fremde Verhältnisse und fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, die in einem Besteuerungsverfahren oder in einem Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitsverfahren den zur Geheimhaltung verpflichteten Amtsträgern bekannt geworden sind (§ 30 Abs. 2 AO).

Der Begriff „fremde Verhältnisse“ ist umfassend zu verstehen. Er umfasst nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern jede Tatsache, auch wenn sie steuerlich irrelevant. So ist z.B. steuerlich relevant, dass der Steuerpflichtige Mitglied in einer politischen Partei ist und dorthin Beiträge zahlt oder dass der Steuerpflichtige Kirchensteuern zahlt; die Frage, welcher Partei oder welcher Kirche der Steuerpflichtige angehört, ist dagegen steuerrechtlich irrelevant, trotzdem greift hier der Schutz des Steuergeheimnisses. Es ist auch gleichgültig, ob die geschützten Verhältnisse sich von Dritten auf anderem Wege feststellen lassen oder gar allgemein bekannt sind. Auch was über den Steuerpflichtigen in der Zeitung steht oder als Gerücht umläuft, darf weder bestätigt noch dementiert werden.

Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse sind Verhältnisse, die betriebs- oder geschäftsbezogen sind, die nur einem kleinen Personenkreis bekannt sind und die von dem Unternehmer berechtigterweise geheim gehalten werden, z.B. Kundenlisten, Bezugsquellen, Fertigungsmethoden oder beabsichtigte Investitionen. Konstitutiv sind Geheimhaltungswille und Geheimhaltungsinteresse.

4. Verletzungshandlungen

§ 30 AO kennt drei Verletzungshandlungen: das Offenbaren, das Verwerten und das Abrufen im automatisierten Verfahren. Offenbaren ist jede Weitergabe von Geheimnissen an Dritte, auch an andere Behörden, sogar innerhalb der Finanzbehörde. Der Begriff ist weit gefasst und kann auch durch Unterlassung erfüllt werden, etwa durch das Liegenlassen von Akten. Verwertung ist die Nutzung von Geheimnissen zu eigenem oder fremdem Vorteil; die Verwertung schließt die Offenbarung nicht notwendig ein; Beispiel: ein Betriebsprüfer entdeckt Erweiterungspläne eines Unternehmens, die den Ankauf von Grundstücken beinhalten; er kauft eines dieser Grundstücke, um es an das Unternehmen teuer weiterzuverkaufen. Beim Datenabruf wird eine Offenbarung ebenfalls nicht vorausgesetzt; der Schutz des Steuergeheimnisses setzt beim automatisierten Verfahren schon früher ein.

4. Ausnahmen

Die Verwertung von Geheimnissen ist generell verboten.

Offenbarung und Datenabruf sind erlaubt, wenn einer der Rechtfertigungsgründe eingreift, die
 → für die Offenbarung in § 30 Abs. 4 und Abs. 5 sowie in den §§ 31 und 31a und
 → für den Datenabruf in § 30 Abs. 6 AO enthalten sind.

Nach dem Wortlaut von § 30 Abs. 2 AO sind die drei Verletzungshandlungen nur rechtswidrig, wenn sie unbefugt erfolgen. Ansonsten soll es nach zum Teil vertretener Ansicht schon am Tatbestand einer Verletzungshandlung fehlen.

Die Liste der Rechtfertigungsgründe für Durchbrechungen des Steuergeheimnisses ist umfangreich. Dies droht den besonderen Schutz aufzuweichen, den § 30 AO vermitteln soll, und den Unterschied zu anderen Vertraulichkeitsregelungen in der öffentlichen Verwaltung zu nivellieren.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung geschützter Tatsachen erlaubt, soweit sie der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens oder eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitsverfahrens dient. So kann es erforderlich sein, einen Sachverhalt ganz oder teilweise Auskunftspersonen oder Sachverständigen mitzuteilen, damit diese wissen, worüber sie sich äußern sollen. Ein anderes Beispiel ist der Bericht, den ein Betriebsprüfer der Veranlagungsstelle erstattet.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist die Offenbarung zulässig, soweit sie durch Rechtsvorschriften erlaubt ist. Eine solche Rechtsvorschrift ist § 31 AO, der die Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörden an Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Festsetzung bestimmter Abgaben erlaubt, so die Mitteilung von Steuermessbeträgen an die Gemeinden zur Festsetzung der Gewerbesteuern und an die Industrie- und Handelskammern zur Bemessung der Mitgliedsbeiträge. § 31a AO erlaubt Mitteilungen zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO ist die Offenbarung mit Zustimmung des Betroffenen zulässig. Die Vorschrift macht deutlich, dass das Steuergeheimnis primär dem Schutz des Betroffenen dient, nicht dem Schutz von Interessen der Allgemeinheit. Der Betroffene kann über diesen Schutz darum verfügen.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO ist die Offenbarung zur Durchführung von Strafverfahren wegen Taten zulässig, die keine Steuerstraftaten sind. Als Konsequenz von § 40 AO dürfen aber nur Kenntnisse weitergegeben werden, die in einem Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erworben worden sind.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO sind Offenbarungen schließlich aus zwingenden öffentlichen Interessen zulässig. Diese Generalklausel ist trotz ihrer Konkretisierungen, die freilich nicht abschließend sind, eine „Achillesferse“ des Steuergeheimnisses. Die drei Beispiele machen andererseits deutlich, dass Offenbarungen nur zugunsten hochrangiger Rechtsgüter zulässig sind. Es geht um Schwerekriminalität. Zur Konkretisierung von § 30 Abs. 4 Nr. 5 lit. a) AO lehnt die Praxis sich an § 138 StGB an; wenn der Staat eine Anzeigepflicht statuiert, um einen schwerkriminellen Erfolg zu verhindern, dann müssen seine Amtsträger zur Anzeige jedenfalls befugt sein, sei es, unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses.

5. Fall (BverwGE 65, 1)

S hat einen Dachdeckerbetrieb mit mehreren Mitarbeitern. Aufgrund der Insolvenz eines Großkunden gerät er selbst in Zahlungsschwierigkeiten. Seit März 2006 hat er deshalb für seine Mitarbeiter keine Lohnsteuern mehr an das Finanzamt abgeführt. Die einbehaltenen Beträge verwendet er vielmehr, um eine eigene Insolvenz abzuwehren. Der Lohnsteuerrückstand für 2006 beläuft sich schließlich auf 200.000 Euro. Hiervon erhält das zuständige Gewerbeaufsichtsamt im Januar 2007 durch eine Mitteilung des Finanzamtes Kenntnis. Dieses Amt untersagt darum im März 2007 dem S in einem auf § 35 GewerbeO gestützten, formell ordnungsgemäßen Bescheid die weitere Ausübung des Dachdeckerberufes.

Lösung: Nach § 35 Abs. 1 GewerbeO muss die zuständige Behörde die weitere Ausübung eines Gewerbes ganz oder teilweise untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden dartun, sofern die Untersagung zum Schutz der Allgemeinheit oder der in dem Betrieb Beschäftigten erforderlich ist. Die Nichtabführung von Lohnsteuern, die der Gewerbetreibende treuhänderisch für den Staat vom Arbeitslohn der Beschäftigten vereinnahmt, kann eine Gewerbeuntersagung nach § 35 Abs. 1 GewerbeO rechtfertigen. Wird vom Arbeitslohn abgezogene Lohnsteuer mehrfach und in erheblichem Umfang nicht an das Finanzamt abgeführt, so zeigt dies einen so beträchtlichen Mangel an sozialem Verantwortungsbewusstsein, dass mit Rücksicht auf die Interessen der Allgemeinheit und der Arbeitnehmer, die Steuerschuldner bleiben, die Zuverlässigkeit des Gewerbetreibenden verneint werden muss. Infolgedessen ist S unzuverlässig und die Gewerbeuntersagung rechtmäßig.

Fraglich ist aber, ob die Gewerbeaufsichtsbehörde die Mitteilung des Finanzamts überhaupt verwerten darf. Ist dies zu verneinen, dann kann sie S gegenüber den Nachweis der Unzuverlässigkeit nicht führen. Ihre Verfügung müsste dann aufgehoben werden. Ein Verwertungsverbot besteht, wenn die Mitteilung des Finanzamts das Steuergeheimnis verletzt. Die Nichtabführung von Lohnsteuer gehört zu den von § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO erfassten Verhältnissen. Ihre Offenbarung an die Gewerbeaufsichtsbehörde setzt darum das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes voraus.

§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO scheidet aus, weil die Gewerbeuntersagung nicht Ergebnis eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen ist; insbesondere dient das Verfahren nach § 35 GewerbeO nicht der zwangsweisen Durchsetzung steuerlicher Pflichten, mag es sich faktisch auch in dieser Richtung auswirken. In Betracht kommt allein eine Offenbarungsbefugnis nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO. Dann müsste ein zwingendes öffentliches Interesse an der Mitteilung bestehen. Dies wird vom BVerwG bejaht. Es bestehe ein öffentliches Interesse an der Ausschaltung solcher Gewerbetreibender, welche ihren Abführungsverpflichtungen wiederholt und in erheblichem Umfang nicht nachgekommen sind. Dieses Interesse erfordere zwingend eine Offenbarung, weil es anders nicht zu befriedigen sei als durch Rückgriff auf Kenntnisse der Finanzbehörden durch die Gewerbeaufsichtsbehörden. Wäre dies verwehrt, so könnten in einer Vielzahl von Fällen unzuverlässige Gewerbetreibende nicht ausgesondert werden. Das Steuergeheimnis wird damit letztlich aus Effektivitätsgründen eingeschränkt.

III. Die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

An die Festsetzung der Steuer durch Bescheid schließt sich die Steuerverwirklichung an oder, anders ausgedrückt, auf das Steuerfestsetzungsverfahren (4. Teil der Abgabenordnung) folgt das Steuererhebungsverfahren (5. Teil, §§ 218 ff.). Die AO kennt vier Tatbestände der Steuerverwirklichung, d.h. Gründe, die zum Erlöschen eines Steueranspruchs führen. Sie werden in § 47 AO genannt. Es sind Zahlung, Aufrechnung, Erlass und Verjährung. Die wesentlichen Aussagen über die Zahlung finden sich in den §§ 224 bis 225, über die Aufrechnung in § 226, über den Erlass in § 227 und über die Zahlungsverjährung in §§ 228 bis 232. Die von der Zahlungsverjährung zu unterscheidende Festsetzungsverjährung ist in den §§ 169 – 171 AO geregelt.

1. Titulierung

Die genannten Verwirklichungstatbestände, die einen gesetzlich entstandenen Steueranspruch erlöschen lassen, setzen alle die Titulierung dieses Anspruchs voraus. Die Titulierung erfolgt durch Steuerbescheid. Sie bewirkt verfahrensrechtlich eine Zäsur. Bis zum Erlass eines Steuerbescheides dauert das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, ab dem Erlass des Steuerbescheides beginnt das Steuererhebungsverfahren. Die Zäsur kommt in § 218 Abs. 1 AO zum Ausdruck. Diese Vorschrift steht in einem engen Zusammenhang mit § 155 Abs. 1

AO. Gemäß § 155 Abs. 1 AO ist der Steuerbescheid Abschluss des Steuerfestsetzungsverfahrens, gemäß § 218 Abs. 1 AO ist er Grundlage des Steuererhebungsverfahrens. Aus § 218 Abs. 1 AO folgt im Umkehrschluss, dass die Finanzbehörden einen Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis nicht verwirklichen dürfen, wenn dieser Anspruch nicht durch Bescheid tituliert ist. Ein Bescheid ist Rechtsgrund für die Erhebung und für das Behaltendürfen der Steuer durch die Finanzbehörden. Etwas Anderes gilt nur für Säumniszuschläge; bei ihnen genügt die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (§ 218 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbs. AO).

Für den Regelfall ergibt sich folgende Reihenfolge: **Entstehung** eines Steueranspruchs (bei der Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums), **Festsetzung** (bei der ESt durch ESt-Bescheid), **Fälligkeit** (bei der ESt grundsätzlich einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides; § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG) und **Verwirklichung**. Die Verwirklichung kann sich auch durch Zahlungsverjährung vollziehen; davon zu unterscheiden ist die Festsetzungsverjährung, die eine gleichwohl erfolgende Steuerfestsetzung rechtswidrig macht.

2. Fälligkeit

Neben einer **titulierten Steuerfestsetzung** setzt die Verwirklichung von Steueransprüchen deren **Fälligkeit** voraus. Der Zeitpunkt der Fälligkeit liegt bei Steueransprüchen nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens kraft Gesetzes und nach dem Zeitpunkt ihrer Festsetzung durch Bescheid. Die Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen (§ 220 Abs. 1 AO). So ist die Einkommensteuerabschlusszahlung grundsätzlich einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheides fällig (§ 36 Abs. 4 EStG). Vorauszahlungen auf die Einkommensteuerschuld sind zu den im Gesetz genannten Zeitpunkten fällig (§ 37 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Lohnsteuer ist fällig am 10. Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums (§41a Abs. 1 Satz 1 AO). Fehlt eine spezialgesetzliche Fälligkeitsregelung, so tritt Fälligkeit mit Bekanntgabe der Festsetzung ein (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO), wenn nicht das Leistungsgebot eine Zahlungsfrist einräumt (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Fälligkeit kann im Einzelfall durch Stundung hinausgeschoben werden (§ 222 AO).

3. Vollziehbarkeit

Eine neben Titel und Fälligkeit weitere Voraussetzung der Vollziehbarkeit von Steueransprüchen ist die Vollziehbarkeit. Diese ist aber regelmäßig gegeben, soweit Rechtsmittel gegen Steuerfestsetzungen keine aufschiebende Wirkung haben. Anders als das allgemeine Verwaltungsrecht (dort § 80 Abs. 1 VwGO) misst das Steuerrecht Einspruch und Anfechtungsklage grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung bei (vgl. §§ 361 Abs. 1 AO, 69 Abs. 1 Satz 1 FGO). Nur in Ausnahmefällen, insbesondere bei begründeten Zweifeln an der Rechtmäßigkeit von Steuerbescheiden, ordnen Finanzbehörden oder Finanzgerichte die aufschiebende Wirkung an.

4. Zahlung

Zum regulären Verwirklichungstatbestand, der Zahlung, regeln die §§ 224 ff. AO: Zahlungsart, Zahlungszeitpunkt, Bringschuld, Reihenfolge der Tilgungswirkung.

5. Aufrechnung

Die Aufrechnung ist im Steuerrecht unter den gleichen Voraussetzungen wie im Zivilrecht zulässig: Gleichartigkeit, Gegenseitigkeit (z.B. nicht gegeben, wenn Einkommensteuererstattungsanspruch eines oHG-Gesellschafters mit einer Gewerbesteuerschuld der oHG [§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG] aufgerechnet werden soll, weil die oHG Gewerbesteuer-, nicht aber Einkommensteuersubjekt ist; zur Gegenseitigkeit auf staatlicher Seite vgl. § 226 Abs. 4 AO), weiter Erfüllbarkeit der Hauptforderung, gegen die aufgerechnet wird, Fälligkeit der Gegenforderung, mit der aufgerechnet wird. Zur Aufrechnung im öffentlichen Recht allgemein Ehlers, JuS 1990, 777 ff.

Rechnet das Finanzamt auf und ist der Steuerpflichtige damit nicht einverstanden, so stellt sich die Rechtsschutzfrage. Der BFH hält die Aufrechnungserklärung nicht für einen Verwaltungsakt, sondern für eine Willenserklärung auf Gleichordnungsebene. Gegen die Aufrechnungserklärung des Finanzamts kommen Einspruch und Anfechtungsklage dann nicht in Betracht. Ist der Steuerpflichtige z.B. der Ansicht, das Finanzamt habe mit einer verjährten und darum erloschenen Forderung aufgerechnet, so muss er eine Entscheidung der Finanzbehörde beantragen. Die Finanzbehörde entscheidet gemäß § 218 Abs. 2 AO durch Verwaltungsakt über Streitigkeiten, welche die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem

Steuerschuldverhältnis betreffen. Auf den Erlass eines solchen Verwaltungsaktes besteht ein Anspruch, der mit Verpflichtungsklage durchgesetzt werden kann. Gegen den Inhalt eines solchen Verwaltungsaktes sind Einspruch und Anfechtungsklage eröffnet.

Erfolgt die Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen, so besteht die Gefahr, dass dieser durch die bloße Behauptung von Gegenforderungen die Erfüllung von Steueransprüchen hinauszögert. Dem wirkt § 226 Abs. 3 AO entgegen. Danach darf der Steuerpflichtige nur mit Ansprüchen aufrechnen, die unbestritten oder die rechtskräftig festgestellt sind.

6. Erlass und Stundung

Steuergesetze gelten abstrakt-generell. Ist ihr Tatbestand erfüllt, so muss die Steuer erhoben werden. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gilt nicht nur für den Gesetzgeber, sondern auch für die Finanzverwaltung (§ 85 AO). Damit stellt sich das Problem, wie zu verfahren ist, wenn im Einzelfall unbillig ist, was abstrakt-generell unbedenklich erscheint. Das allgemeine Verwaltungsrecht reagiert hierauf mit der Einräumung von Verwaltungsermessen. Das Steuerrecht kennt andere Instrumente, um bei der Anwendung der Gesetze unbillige Ergebnisse zu vermeiden. Die wichtigsten Instrumente sind der Erlass aus Billigkeitsgründen und die Stundung.

Der Erlass ist in den §§ 163 und 227 AO, die Stundung ist in § 222 AO geregelt. Alle drei Instrumente dienen dem Zweck, Gerechtigkeit im Einzelfall herzustellen, wenn die volle Anwendung des Gesetzes zu unbilligen Härten führt. Alle drei Instrumente ermöglichen der Finanzverwaltung ein Abgehen von den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und müssen deshalb als Ausnahmen eng gehandhabt werden.

Erlass und Stundung sind zu unterscheiden von der Niederschlagung uneinbringlicher Steuerforderungen (§ 261 AO). Hier handelt es sich um ein verfahrenstechnisches Mittel, das auf den Bestand einer Steuerforderung keine Auswirkung hat; die Niederschlagung befreit die Finanzverwaltung von dem Zwang, fruchtlose Verwirklichungsversuche unternehmen zu müssen.

Die Sachaussagen der §§ 163 und 227 AO decken sich. Der Unterschied liegt allein darin, dass § 163 AO die vom Gesetz abweichende erstmalige Festsetzung der Steuer regelt, während § 227 AO den Erlass einer durch Steuerbescheid schon festgesetzten Steuerforderung betrifft. § 163 AO ist Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens, § 227 AO ist Teil des Steuererhebungsverfahrens.

Der Erlass setzt in beiden Fällen die Unbilligkeit einer dem Gesetz entsprechenden Steuerfestsetzung voraus. Unbillig ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, den man in zwei Richtungen ausdifferenziert. Zu unterscheiden sind die persönliche und die sachliche Unbilligkeit.

Bei der persönlichen Unbilligkeit unterscheidet man Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit, die kumulativ vorliegen müssen. Erlassbedürftigkeit ist gegeben, wenn ohne den Erlass die wirtschaftliche oder die persönliche Existenz des Schuldners gefährdet wäre. Erlasswürdigkeit ist gegeben, wenn der Schuldner seine mangelnde Leistungsfähigkeit nicht selbst herbeigeführt hat. Sie fehlt etwa bei verschwenderischem Lebenswandel oder bei wirtschaftlichem Leichtsin.

Sachliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die rechtliche Aussage des Steuergesetzes über den mit ihm verfolgten Zweck hinausgeht. Die dann gebotene teleologische Reduktion ist formalisiert; sie erfolgt durch Erlass, also durch Verwaltungsakt. So sieht § 240 AO bei Zahlungsverzug zwingend Säumniszuschläge vor. Säumniszuschläge sind Druckmittel, die den Schuldner zu rascher Erfüllung einer Zahlungspflicht anhalten sollen. Diesen Zweck können Säumniszuschläge jedoch nicht erfüllen, wenn der Zahlungsverzug die Folge von Zahlungsunfähigkeit ist. Auf einen zahlungsunfähigen Schuldner Druck auszuüben, gibt keinen Sinn. Deshalb ist in solchen Fällen der Erlass der Säumniszuschläge geboten (vgl. BFH BStBl. 1984 II, 415).

Der Billigkeitserlass dient nicht dem Zweck, die Folgen schuldhafter Versäumung von Rechtsmitteln auszugleichen oder ein Korrektiv bei Änderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Eintritt der Unanfechtbarkeit von Steuerbescheiden zu sein. Auch kommt ein Erlass aus Gründen sachlicher Unbilligkeit nicht in Betracht, um Härten zu mildern oder zu beheben, die der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen hat. So bleibt es

bei der Besteuerung von Zinsen auf Kapitalerträge auch dann, wenn Steuer und Inflation zusammen den Zinsertrag vollständig aufzehren.

Nach dem Wortlaut der §§ 163 und 227 AO ist Billigkeit eine tatbestandliche Voraussetzung dafür, dass das Erlassermessen eröffnet ist. Beide Vorschriften enthalten das Wort „können“. Sie koppeln dieses Wort mit dem unbestimmten Rechtsbegriff „unbillig“. Diese Koppelung ist Gegenstand eines intensiven Meinungsstreits, der durch eine Entscheidung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes (BStBl. 1972 II, 603; zum GmS vgl. Art. 95 Abs. 3 GG) in der Sache nicht entschieden worden ist und der vom Steuerrecht in die verwaltungsrechtliche Dogmatik von Ermessen und Beurteilungsspielraum einstrahlt.

Nach einer von zwei denkbaren Meinungen, die vom BVerwG vertreten wird, ist Billigkeit ein unbestimmter Rechtsbegriff, der, anders als Ermessen, voller gerichtlicher Nachprüfung unterliegt. Betrachtet man in diesem Sinne Billigkeit als tatbestandliche Voraussetzung, so bleibt für Ermessen nichts mehr übrig. Das Merkmal der Billigkeit ist nämlich so weit gefasst, dass alle Gesichtspunkte darunter fallen, die auch für die Ermessensausübung maßgebend sein können. Es tritt eine Ermessensreduzierung auf Null ein, wenn Billigkeit zu bejahen ist. Die Kann-Vorschrift erweist sich als Muss-Vorschrift. Das Ermessen wird vom Tatbestand der Norm her gewissermaßen aufgesogen. Liegt Unbilligkeit vor, dann gibt es nur eine ermessensfehlerfreie Entscheidung: den Erlass. Solche Normen gibt es in der Rechtsordnung auch an anderer Stelle. Ein anderes, wichtiges Beispiel wäre § 35 Abs. 2 BauGB; BVerwGE 18, 247 (250). Der Gemeinsame Senat lehnt die Möglichkeit, die Koppelung dogmatisch zu konstruieren, ab. Sein Hauptargument ist, dass der Erlass 1919 als gerichtlich weder angreifbare noch erzwingbare Ermessensmaßnahme konzipiert worden sei; eine vollständige Reduzierung des Ermessens sei mit der Entstehungsgeschichte unvereinbar. Dem wird entgegen gehalten, dass 1919 der Unterschied zwischen Ermessen, unbestimmtem Rechtsbegriff und Beurteilungsspielraum noch unbekannt gewesen sei.

Der Gemeinsame Senat und, in seinem Gefolge, die steuerrechtliche Praxis betrachten die §§ 163 und 227 AO als reine Ermessensnormen. Der Begriff „unbillig“ sei nicht tatbestandliche Voraussetzung für die Eröffnung von Ermessen, sondern er rage in den Ermessensbereich hinein und bestimme das Ermessen nach Inhalt und Umfang. Danach zehrt also nicht der Tatbestand das Ermessen auf, sondern es ist umgekehrt so, dass es keinen Tatbestand gibt, sondern das, was wie ein Tatbestand formuliert ist, sich als Teil des Ermessens erweist.

Der Unterschied zwischen einer Deutung der „Billigkeit“ als Tatbestandsmerkmal, mit der Folge einer Ermessensreduzierung, und ihrer Deutung als Ermessensdirektive zeigt sich bei der finanzgerichtlichen Kontrolle im Fall einer Verweigerung von Billigkeitsmaßnahmen durch die Finanzverwaltung.

Folgt man dem BVerwG (kein Ermessen), so kann das Gericht die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme voll nachprüfen und, wenn es selbst Billigkeit bejaht, die Behörde durch Vornahmemein (§ 101 S. 1 FGO) zu einem Billigkeitserlass verpflichten. Folgt man dem GmS, so wäre es konsequent, dass die Finanzgerichte die Ablehnung nur auf Ermessensfehler prüfen und die Behörde durch Bescheidungsmein zu einer Neubescheidung verpflichten (§ 101 S. 2 FGO).

Diese Konsequenz zieht der GmS aber nicht. Er ist der Ansicht, auch bei einer Qualifizierung der §§ 163 und 227 AO als Ermessensvorschriften ergebe sich eine „weitgehende“ Nachprüfbarkeit. Dies ist wenig überzeugend. Ermessensentscheidungen sind nach § 102 FGO nicht weitgehend, sondern nur beschränkt nachprüfbar. Dazu passt nicht, dass gleichwohl eine wenn auch „taktvolle und behutsame Rechtskontrolle“ stattfinden soll. Man kann entweder sagen, dass die Exekutive einen Ermessensspielraum hat. Dann unterscheiden sich beide Auffassungen. Oder man sagt, dass die Exekutive keinen Spielraum hat. Das ist aber grundsätzlich nicht möglich, wenn man Ermessen annimmt. Letztlich ist die Entscheidung des GmS ein dogmatisch unbefriedigender Kompromiss zwischen den Positionen des BVerwG (volle Nachprüfbarkeit) und des BFH (Ermessen), der in der Konstruktion dem BFH, im Ergebnis aber überwiegend dem BVerwG Recht gibt.

IV. Die Verjährung im Steuerrecht

Im Steuerrecht begründet die Verjährung keine rechtshemmende Einrede, sondern eine rechtsvernichtende Einwendung. Diese sich aus § 47 AO ergebende Rechtsfolge ist eine Konsequenz des im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes. Das Finanzamt darf nicht darauf warten, dass ein Steuerpflichtiger sich auf Verjährung beruft, sondern muss dies gemäß § 88 Abs. 2 AO von Amts wegen berücksichtigen.

Der Blick auf § 47 AO zeigt, dass die AO zwei unterschiedliche Verjährungsregelungen kennt. In den §§ 169 – 171 AO ist die Festsetzungsverjährung und in den §§ 228 bis 232 die Zahlungsverjährung geregelt. Die Festsetzungsverjährung knüpft an die Entstehung der Steuer an. Sie tritt ein, wenn ein von Gesetzes wegen entstandener Steueranspruch nicht binnen einer Frist durch Steuerbescheid festgesetzt ist. Die Regeln über die Festsetzungsverjährung gelten nicht nur für Steuerbescheide, sondern auch für Grundlagenbescheide und andere Bescheide, bei denen der Gesetzgeber auf die Regeln über Steuerbescheide verweist. Die Zahlungsverjährung knüpft an die Festsetzung einer Steuer durch Bescheid an, der gemäß § 218 Abs. 1 AO Grundlage für die Steuerverwirklichung ist. Zahlungsverjährung tritt ein, wenn eine durch Bescheid festgesetzte Steuer von den Finanzbehörden nicht binnen bestimmter Frist verwirklicht ist. Festsetzungsverjährung und Zahlungsverjährung stimmen darin überein, dass sie gemäß § 47 AO zum Erlöschen des Steueranspruchs führen (für die Zahlungsverjährung in § 232 AO wiederholt). Neben dieser materiellrechtlichen haben sie beide auch verfahrensrechtliche Auswirkungen. Ist Festsetzungsverjährung eingetreten, so darf ein Steuerbescheid nicht mehr erlassen, geändert, richtig gestellt oder aufgehoben werden. § 169 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO ziehen insoweit die Konsequenz aus dem Erlöschen des Anspruchs gemäß § 47 AO. Ist Zahlungsverjährung eingetreten, so sind Vollstreckungsmaßnahmen unzulässig. Wird hiergegen verstoßen, wird z.B. trotz Eintritts der Festsetzungsverjährung eine Steuer festgesetzt, so ist der entsprechende Steuerbescheid nicht nichtig, sondern nur anfechtbar. Es ist dann Sache des Steuerpflichtigen, sich gegen den Bescheid mit Rechtsmitteln zur Wehr zu setzen. Unterlässt dies der Steuerpflichtige, so wird der Bescheid bestandskräftig und kann durchgesetzt werden, wie auch sonst Steuerbescheide, die rechtswidrig sind, weil sie eine Steuer festsetzen, die nicht (mehr) besteht.

In den Regelungen über Festsetzungs- und Zahlungsverjährung geht es übereinstimmend um die Dauer der Verjährungsfrist, um ihren Beginn und um ihr Ende. Bei der Festsetzungsverjährung kennt das Gesetz keine Unterbrechung, sondern nur verschiedene Formen der Hemmung.

1. Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich 4 Jahre. Bei Verbrauchsteuern, zu denen die Umsatzsteuer nicht gehört, kürzt sie sich auf ein Jahr ab (§

169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), bei Steuerhinterziehungen oder leichtfertigen Steuerverkürzungen verlängert sie sich (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

Die Frist beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Der Lauf der Frist wird durch Anlauf- und durch 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 Abs. 2 Nr. 1 AO. Ist eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung abzugeben, wie vielfach im Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuerrecht (§ 25 Abs. 3 EStG, 31 Abs. 1 KStG, 18 UStG, 14a GewStG), so beginnt die Frist grundsätzlich erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung / Anmeldung tatsächlich abgegeben wird. **Beispiel:** Am 31.12.2006 ist die Festsetzungsverjährung für Einkommensteuer für das Jahr 2001 abgelaufen, sofern die Einkommensteuererklärung im Jahr 2002 abgegeben worden ist.

Die Fälle der Ablaufhemmung sind in 14 Absätzen wenig systematisch in § 171 AO zusammengefasst. Nach § 171 Abs. 3 AO führt ein zulässiger Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung in seinem Umfang („insoweit“) zur Ablaufhemmung; praktisch wichtig ist das bei Anträgen, die kurz vor Fristende gestellt werden. Weitere Fälle der Ablaufhemmung sind die Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) und die Steuerfahndung (§ 171 Abs. 5 AO); diese Regeln stellen den Ablauf der Frist praktisch in einem bedenklichen Umfang in das Ermessen der Finanzbehörde; erwähnt werden sollte weiter der Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO).

2. Zahlungsverjährung

Weniger kompliziert sind die Regelungen über die Zahlungsverjährung in den §§ 228 bis 232 AO. Die Zahlungsverjährung betrifft nicht den unmittelbar aus dem Gesetz sich ergebenden Steueranspruch, sondern den durch Bescheid titulierten und darum nach § 218 Abs. 1 AO durchsetzbaren Anspruch. Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt gemäß § 228 Satz 2 AO fünf

Jahre. Sie beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist (§ 229 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Verjährungshemmung sieht § 230 AO nur für den ungewöhnlichen Fall vor, dass der Anspruch wegen höherer Gewalt, etwa infolge von Kriegsereignissen, nicht weiter verfolgt werden kann (Ablaufhemmung).

Praktisch wichtiger sind Fälle der Zahlungsverjährungsunterbrechung. An Unterbrechungshandlungen werden in § 231 Abs. 1 AO aufgezählt: schriftliche Geltendmachung des Anspruchs, Zahlungsaufschub, Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Sicherheitsleistung, Vollstreckungsaufschub, Vollstreckungsmaßnahmen, Anmeldung im Insolvenzverfahren, Ermittlungen zu Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen.