

## **Vorlesung Steuerverwaltungsrecht**

Dienstag, den 19. Juni 2007

---

### **Thema: Allgemeines Steuerschuldrecht**

Die Abgabenordnung ist ein Verfahrensgesetz. Aus ihr sind in dieser Vorlesung inzwischen vorgestellt worden: der Vierte Teil, das Steuerfestsetzungsverfahren, der Fünfte Teil, das Steuererhebungsverfahren, und der Dritte Teil mit allgemeinen Verfahrensvorschriften. Beim Zweiten Teil, dem ich mich jetzt zuwende, irritiert bei diesem Vorverständnis der Titel. Im Zweiten Teil, den §§ 33 – 77 AO, geht es um Steuerschuldrecht, genauer um Allgemeines Steuerschuldrecht. Schuldrecht ist materielles Recht, Verfahrensrecht ist formelles Recht. Beides wird zusammengebracht durch den Begriff des Rechtsverhältnisses.

Ein Schuldverhältnis ist gemäß § 241 Satz 1 BGB ein Rechtsverhältnis, bei dem ein Gläubiger von einem Schuldner eine Leistung fordern kann. Die §§ 33 und 37 AO eröffnen mit ähnlichen Definitionen. Definiert werden die Begriffe Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis. Bei der Darstellung kehre ich aus didaktischen Gründen die im Gesetz vorgegebene Reihenfolge um.

### **I. Steuerschuldverhältnis**

§ 37 Abs. 1 AO nennt fünf Arten von Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis: den Steueranspruch, den Steuervergütungsanspruch, den Haftungsanspruch, den Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, den Erstattungsanspruch.

#### **1. Steueranspruch**

Der Steueranspruch ist ein Anspruch einer staatlichen Gebietskörperschaft oder einer Kirche gegen einen Steuerschuldner, d.h. eine Person, die verpflichtet ist, die Steuer als eigene Schuld zu entrichten. Wer Steuerschuldner ist, richtet sich gemäß § 43 Satz 1 AO nach den einzelnen Steuergesetzen. Das Weitere zu Entstehen, Fälligkeit und Erlöschen von Steueransprüchen ist bereits dargestellt.

## 2. Vergütungsanspruch

Unter Vergütungsanspruch versteht man den Anspruch der von einem Dritten zu Recht bezahlten Steuern. Nach der Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren im Körperschaftsteuerrecht ist es schwierig, allgemeine Beispiele zu finden. Einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer (§ 15 UStG) steht ein Vergütungsanspruch zu, wenn die auf ihn von einem Vorunternehmer abgewälzte Umsatzsteuern seine eigene Umsatzsteuerschuld übersteigen. Wer Steuervergütungsgläubiger ist, richtet sich ebenfalls nach den einzelnen Steuergesetzen. Für Steuervergütungen gelten die für Steuerfestsetzungen geltenden Vorschriften sinngemäß (§ 155 Abs. 4 AO).

## 3. Erstattungsanspruch

Wie beim Vergütungsanspruch geht es beim Erstattungsanspruch um die Rückabwicklung gezahlter Steuern. Im Unterschied zum Vergütungsanspruch wurden diese Steuern aber nicht von Dritten und nicht zu Recht gezahlt, sondern ohne Rechtsgrund. Das einfachste Beispiel ist die irrtümliche Zuvielzahlung durch den Steuerschuldner. Hier ergibt der Rückzahlungsanspruch sich aus § 37 Abs. 2 AO. Es handelt sich bei diesem Erstattungsanspruch um das öffentlich-rechtliche Gegenstück zur zivilrechtlichen Kondiktion.

Von dem allgemeinen Erstattungsanspruch sind Erstattungsansprüche aus Einzelsteuergesetzen zu unterscheiden, auf die § 37 Abs. 1 AO am Ende verweist. Ein Beispiel ist § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG. Wenn sich bei der Einkommensteuer-Pflichtveranlagung ergibt, dass die Einkommensteuerjahresschuld niedriger ist als die Summe der über das Jahr abgehaltenen Lohnsteuer oder sonstiger Vorauszahlungen, so ist die Differenz zu erstatten. **Zusatz:** Die Lohnsteuer ist eine Form der Einkommensteuer. Sie erfasst Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Die Lohnsteuer wird durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (§ 38 Abs. 1 EStG). Schuldner ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG).

## 4. Haftungsanspruch

Auch der Haftungsanspruch begründet ein Steuerschuldverhältnis. Haftung bedeutet Einstehenmüssen für fremde Steuerschuld. Sowohl der Steuerschuldner als auch der Haftende sind gemäß § 33 Abs. 1 AO Steuerpflichtige. Die Haftung unterliegt einem Gesetzesvorbehalt; § 38 AO.

Weiteres zur Haftung habe ich in dieser Vorlesung am 22. Mai 2007 dargestellt, damals ausgehend vom Haftungsbescheid als Steuerverwaltungsakt, der kein Steuerbescheid ist, einem Steuerbescheid aber in mancher Hinsicht, insbesondere bei der Verjährung, gleich gestellt ist.

## **5. Steuerliche Nebenleistungen**

Schließlich begründen Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen ein Steuerschuldverhältnis. § 3 Abs. 4 AO listet in abschließender Weise die steuerlichen Nebenleistungen auf und verweist auf die im Einzelnen einschlägigen Vorschriften. Dies sind Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Schätzungszuschläge (§ 162 Abs. 4 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zinsen (§§ 233 bis 237 AO), Kosten und Zinsen im Sinne des Zollkodexes. Hiervon lohnt es, Verspätungs- und Säumniszuschläge sowie Zinsen kurz zu charakterisieren.

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.

Säumniszuschläge sind wie Verspätungszuschläge Druckmittel auf Säumige. Die Säumnis betrifft hier aber nicht die Abgabe einer Steuererklärung, sondern die Steuerzahlung. Säumniszuschläge entstehen kraft Gesetzes und werden nicht festgesetzt. Ein Ermessen gibt es nicht. Sie betragen 1 % des geschuldeten Betrages für jeden angefangenen Monat der Säumnis.

Zinsen werden gemäß § 233 Satz 1 AO erhoben, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist. Ein wichtiger denkbarer Anwendungsfall – Säumnis bei der Steuerzahlung – fällt aus dem Anwendungsbereich heraus. Zinsen müssen, wie Verspätungszuschläge und anders als Säumniszuschläge, durch Verwaltungsakt festgesetzt werden; sie entstehen nicht kraft

Gesetzes. Beispiele gesetzlicher Regelungen sind Stundungszinsen (§ 234 AO) sowie AdV-Zinsen (§ 237 AO).

## **II. Steuerpflichtverhältnis**

Der Begriff des Steuerschuldverhältnisses ist materiell-rechtlich. Für das Verfahrensrecht übernimmt seine Funktion der Begriff des Steuerpflichtverhältnisses, der etwas weiter gefasst ist. Gemäß § 33 Abs. 1 AO ist steuerpflichtig der Steuerschuldner sowie der Haftungsschuldner. In Besteuerungsverfahren gibt es aber nicht nur Pflichten zur Erfüllung von Zahlungsschulden, sondern auch Pflichten zu Leistungen nicht vermögensrechtlicher Art. Beispiele sind Anzeigepflichten (§§ 137 ff. AO), Buchführungspflichten (§§ 140 ff. AO), Erklärungspflichten (§§ 149 ff. AO).

Als steuerpflichtig sieht § 33 Abs. 1 AO jemand an, der entweder Steuerschuldner im Sinne von § 37 Abs. 1 AO ist oder dem sonstige steuerrechtliche Pflichten obliegen. Das Steuerpflichtverhältnis ist demgemäß das umfassendere Rechtsverhältnis. Das Steuerschuldverhältnis bildet hiervon einen wichtigen Ausschnitt.

Einige Beispiele für Steuerpflichtige:

- der Unternehmer als Schuldner der Umsatzsteuer (§§ 2, 18 UStG, 43, 37 Abs. 1, 33 Abs. 1 AO),
- der Arbeitgeber als Haftungsschuldner für von ihm einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer (§§ 42d EStG, 43, 37 Abs. 1, 33 Abs. 1 AO),
- der Bezieher von Einkünften über 7.664 Euro, die nicht Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit sind, als Einkommensteuer-Erklärungspflichtiger (§§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO, 56 Satz 1 Nr. 2 lit. a) EStDV, 33 Abs. 1 AO),
- die Eltern als gesetzliche Vertreter des Kindes (§§ 34 Abs. 1, 33 Abs. 1 AO).

Die Beispiele zeigen, dass es selten die AO allein ist, der entnommen werden kann, wer Steuerpflichtiger ist. Dies ist ähnlich wie gemäß § 43 AO beim Steuerschuldner. Wohl können einige allgemeine Anforderungen an die Steuerpflichtigkeit formuliert und mit der AO belegt werden.

Um steuerpflichtig zu sein, muss jemand steuerrechtsfähig sein oder – in der Terminologie der AO – beteiligungsfähig. Um selbständig wirksame Verfahrenshandlungen vornehmen zu können, muss ein Steuerpflichtiger weiterhin handlungsfähig sein oder – in der Terminologie des BGB – geschäftsfähig.

**Allgemeiner Hinweis:** Die Begriffe Rechtsfähigkeit, Beteiligungsfähigkeit und Parteifähigkeit meinen in ihrem jeweiligen Kontext dasselbe, ebenso die Begriffe Geschäftsfähigkeit, Handlungsfähigkeit und Prozessfähigkeit.

### **1. Die steuerliche Rechtsfähigkeit (→ Steuerschuld)**

Die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten eines Steuerschuld- oder Steuerpflichtverhältnisses zu sein, orientiert sich grundsätzlich, aber eben auch nur grundsätzlich an den Vorschriften des BGB. Für jede Einzelsteuer muss sie letztlich gesondert festgestellt werden. So sind natürliche Personen nicht KSt-fähig und juristische Personen nicht ESt-fähig. Besonders hinzuweisen ist auf die Personengesellschaften, insbesondere BGB-Gesellschaft, offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft. Alle drei sind, sofern sie unternehmerisch tätig sind, USt- und ggfs. GewSt-fähig. Keine von ihnen ist aber ESt-fähig, denn sie stellen keine natürlichen Personen dar, sind aber steuerlich transparent; keine von ihnen ist KSt-fähig, denn sie sind im Katalog des § 1 KStG nicht aufgeführt. Die Einkünfte von GbR, oHG und KG werden von ihren Gesellschaftern versteuert, die ESt- oder KSt-fähig sind. Die Rechtsfähigkeit ist eben eine relative Größe.

### **2. Die steuerliche Handlungsfähigkeit (→ Steuerpflicht)**

Ebenso wie im Zivilrecht zwischen Rechts- und Geschäftsfähigkeit unterschieden wird, unterscheidet das Steuerrecht zwischen Beteiligungs- und Handlungsfähigkeit. Die für die Handlungsfähigkeit einschlägige Regelung ist § 79 AO. Diese Regelung entspricht § 12 VwVfG. Anders als im VwVfG, dort § 11, findet man in der AO aber keine Regelung über die Beteiligungsfähigkeit. Das erklärt sich daraus, dass die Beteiligungsfähigkeit für jede Einzelsteuer gesondert zu ermitteln ist.