

Einführung in das Steuerrecht – Steuerverfahrens- und Steuerschuldrecht

Sommersemester 2018

Prof. Dr. Johanna Wolff, LL.M. eur. (KCL)

Literaturempfehlungen



Birk/Desens/Tappe
20. Aufl. 2017



Jakob
5. Aufl. 2010



Tipke/Lang
23. Aufl. 2018

Einführendes / Grundlagen / Begriffe

Rechtsquellen

Wichtigste (formelle) Gesetze des allgemeinen Steuerrechts

- Abgabenordnung (AO)
- Finanzgerichtsordnung (FGO)
- Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG)
- Bewertungsgesetz (BewG)

Wichtigste (formelle) Gesetze des besonderen Steuerrechts

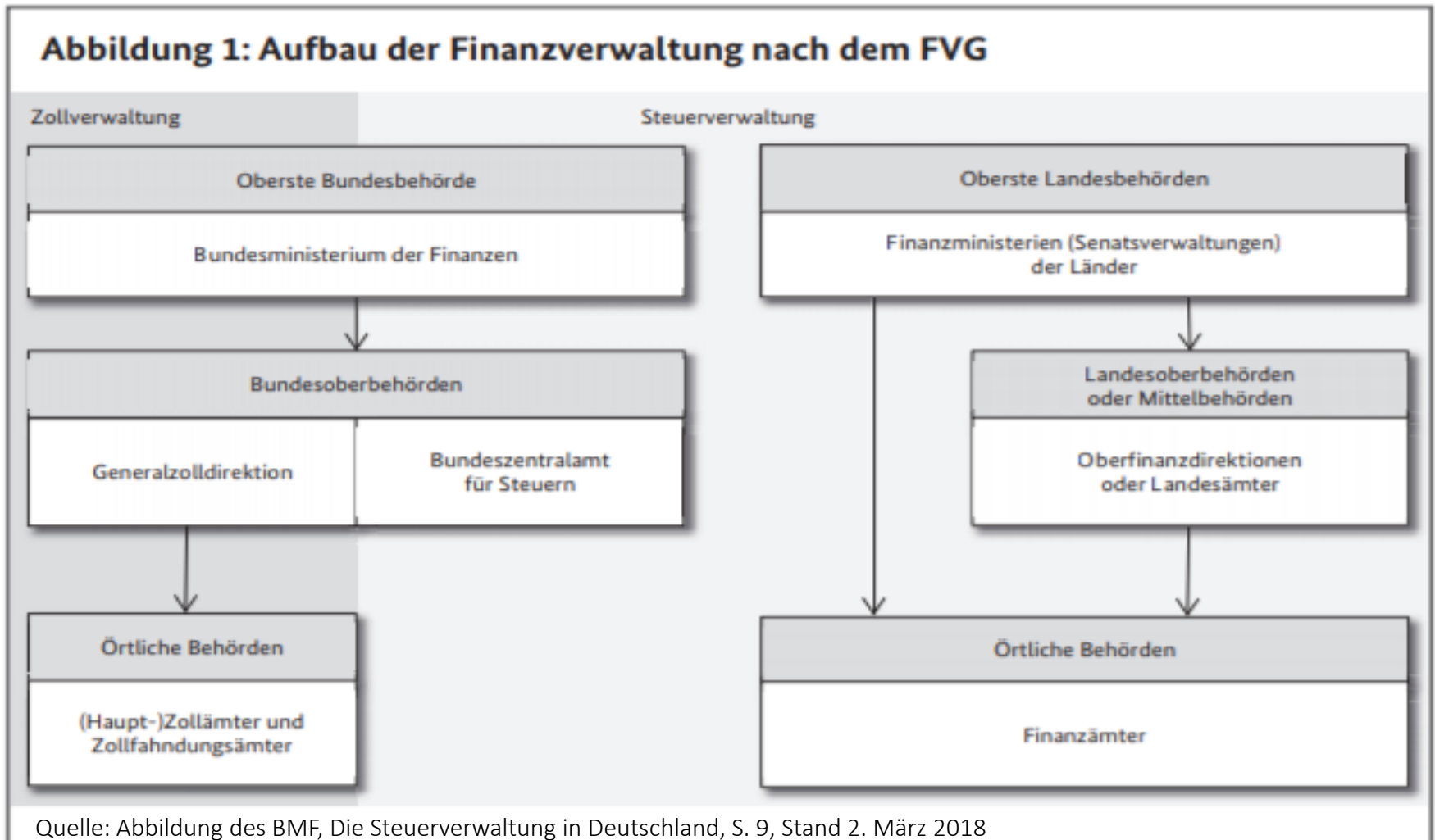
- Einzelsteuergesetze (EStG, KStG, GewStG, UStG, ErbStG)

Rechtsquellen

Sonstige für das allgemeine Steuerrecht relevant Rechtsquellen

- Unionsrecht
(Primärrecht: Art. 110-113 und Grundfreiheiten; Sekundärrecht: Steuerrichtlinien und Steuerverordnungen, zB MwSt-Systemrichtlinie, Verbrauchsteuer-Systemrichtlinien zur Besteuerung von Energie-, Tabak-, Alkohol usw)
- Völkerrecht (insb. Doppelbesteuerungsabkommen)
- Rechtsverordnungen (zB Durchführungsverordnungen wie EStDV, LStDV, GewStDV) und Satzungen (zB Haushaltssatzungen der Gemeinden zur Festlegung des GewSt-Hebesatzes; Zweitwohnungssteuersatzungen)
- Verwaltungsvorschriften
(zB Erlasse, Rundschreiben zur Sicherung zB einer einheitlichen Auslegungspraxis; keine Außenwirkung; ggf. Selbstbindung der Verwaltung)

Aufbau der Steuerverwaltung



Aufbau der Steuerverwaltung

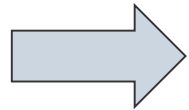
Berlin	Brandenburg
Senatsverwaltung für Finanzen	Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg
-	-
Finanzamt (zB FA Friedrichshain-Kreuzberg)	Finanzamt (zB FA Potsdam)

Abgabenordnung (AO)

Anwendungsbereich

§ 1 AO: AO gilt für **ALLE** Steuern, die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, soweit sie durch Finanzbehörden des Bundes oder der Länder verwaltet werden.

≠ Realsteuern, die von Gemeinden verwaltet werden (zB Gewerbesteuer),
siehe aber § 1 II AO

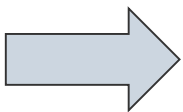


AO als Grundlage für jedwede Steuererhebung durch Bund und Länder

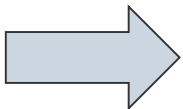
AO als „Mantelgesetz des Steuerrechts“, „steuerliches Grundgesetz“

Regelungsgegenstände der AO

- Steuerliche Begriffe – Definitionen (§§ 3 – 15 AO),
- Zuständigkeit der Finanzbehörden (§§ 19 – 26 a AO),
- Steuergeheimnis (§ 30 – 31 b AO),
- Steuerschuldrecht (§§ 33 – 77 AO),
- Allgemeine Verwaltungsvorschriften (§§ 78 – 133 AO),
- Durchführung der Besteuerung (§§ 137 – 217 AO),
- Erhebungsverfahren (§§ 218 – 248 AO),
- Vollstreckung (§§ 249 – 346 AO),
- Einspruch (§§ 347 – 368 AO) und
- Straf- und Bußgeldverfahren (§§ 369 – 412 AO).



Allgemeine Regelungen zu Steuerschuldverhältnis und
Steuerverfahrensverhältnis



Einzelsteuergesetze enthalten darüber hinaus spezielle Regelungen

Steuerbegriff der AO

§ 3 I AO

Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Fünf Merkmale:

- Geldleistung
- Ohne besondere Gegenleistung
- Von Gemeinwesen auferlegt
- Zur Erzielung von Einnahmen (auch als Nebenzweck – Unterschied zur RAO)
- Allen aufzuerlegen, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den Gesetz Leistungspflicht knüpft

Steuerrechtsverhältnis



Steuerberechtigter
(Bund, Länder, Gemeinden,
Religionsgemeinschaften)

Steuerpflichtiger, § 33 I AO

Steuerschuldrecht

Steuerrechtsverhältnis

Steuerberechtigter
(Bund, Länder, Gemeinden,
Religionsgemeinschaften)

Steuerpflichtiger, § 33 I AO

Materielles Steuerrechtsverhältnis: Steuerschuldverhältnis

Formelles Steuerrechtsverhältnis: Steuerverfahrensverhältnis

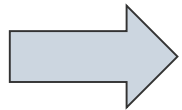
Steuerschuldrecht

- Regelungen im Zweiten Teil der AO (§§ 33-77 AO)
- Hier insb. Steuerschuldverhältnis (§§ 37 ff. AO)

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) (...)

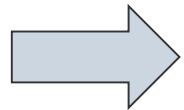


Abschließende Aufzählung der Ansprüche

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind **der Steueranspruch**, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) (...)



Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf Zahlung der Steuer.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

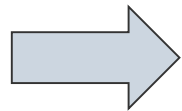
Steueranspruch

- Steuerschuldner ist, wer die Steuer als *eigene* Schuld zu entrichten hat.
- Wer Steuerschuldner ist, regeln die Einzelsteuergesetze, § 43 I AO;
 - zB: § 36 IV EStG: Schuldner der Einkommensteuer ist der Steuerpflichtige.
 - § 38 II 1 EStG: Schuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, **der Erstattungsanspruch nach Absatz 2** sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) **Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrags. (...)**

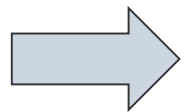


Rückzahlungsanspruch desjenigen, der eine Steuer, Steuervergütung, einen Haftungsbetrag oder eine Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt hat.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der **Steuervergütungsanspruch**, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) (...)



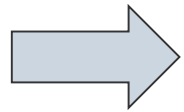
Rückzahlung eines mit Rechtsgrund bezahlten Steuerbetrags

Wenn gesetzlich vorgesehen ist, dass Belastung nur vorübergehend bestehen soll (Steuerschuldner und Steuerträger fallen auseinander).

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, **der Haftungsanspruch**, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) (...)



Anspruch des Steuergläubigers gegen den Haftungsschuldner auf Bezahlung der Steuerschulden eines Dritten

Einstehenmüssen für fremde Schuld, zB nach §§ 69 ff. AO

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Haftung aus Pflichtverletzung:

- Vertreterhaftung, § 69 AO – §§ 34, 35 AO, zB Geschäftsführer

Haftung aus wirtschaftlicher Verbindung:

- Betriebsübernahmehaftung, § 75 AO – Beschränkung auf übernommenes Vermögen

Einzelsteuergesetze:

- Arbeitgeberhaftung, § 42d EstG
- Kapitalertragshaftung, § 44 V EstG

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

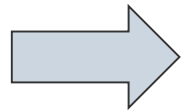
Zivilrechtshaftung kraft Gesetzes:

- Handelsgeschäftsführung, §§ 25, 27 f. HGB
- OHG-Haftung, § 128 HGB
- BGB-Gesellschafterhaftung, §§ 714, 412 ff. BGB

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

§ 37 AO - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- (1) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der **Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung**, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- (2) (...)



Anspruch auf Zahlung von Nebenleistungen

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Ansprüche auf Nebenleistungen

- Nebenleistungen = Geldleistungen, die neben der Steuer geschuldet werden
- Abschließend aufgezählt in § 3 IV AO
(Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge nach § 152 AO, Zuschläge iSd § 162 IV AO, Zinsen, Säumniszuschläge nach § 240 AO, Zwangsgelder, Kosten, Zinsen iSd Zollkodex)

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Insb die Nebenleistung der Zinsen, §§ 233 ff. AO

- Verzinsung von Ansprüchen aus Steuerschuldverhältnis nur bei gesetzlicher Regelung, § 223 S. 1 AO.
- Keine Verzinsung von Ansprüchen auf Nebenleistung, § 223 S.2 AO.
- Höhe: 0,5 Prozent je angefangener Monat, § 238 AO. D.h. 6 Prozent p.a.

BFH, Urt. v. 9. November 2017 (III R 10/16): Die Höhe der Nachforderungszinsen (§ 233a I 1 iVm § 238 I 1 AO) für in das Jahr 2013 fallende Verzinsungszeiträume verstößt weder gegen den Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot.

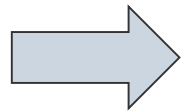
BFH, Beschl. v. 25. April 2018 (IX B 21/18, DB 2018 S. 1190): Erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Nachzahlungszinsen nach § 238 I 1 AO. Der Zinssatz begegne ab dem Veranlagungszeitraum 2015 schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Zweifeln.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- Entstehen
- Fälligkeit
- Erlöschen

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Entstehen der Ansprüche, § 38 AO



Kraft Gesetzes unmittelbar mit Tatbestandsverwirklichung,
nicht durch (deklaratorische) Festsetzung

zB:

§ 36 I EStG. Mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (d.h. Kalenderjahr, vgl. § 25 I EStG);

§ 38 II 2 EStG (Lohnsteuer): bei Zufluss des Lohnes

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Fälligkeit der Ansprüche, § 220 AO

- Regel: Richtet sich nach jeweiligem Steuergesetz, § 220 I AO
zB § 37 I 1 EstG: 10.3, 10.6, 10.9, 10.12
- Ausnahme: Richtet sich nach § 220 II 1 und 2 AO
Festsetzung (-): fällig mit Entstehung
Festsetzung (+) (zB bei Ermessen): fällig mit Festsetzung (§ 155 AO)

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Erlöschen der Ansprüche, § 47 AO

- Zahlung oder Hingabe von Kunstgegenständen, §§ 224, 224a, 225 AO
- Aufrechnung, § 226 AO
- Erlass, §§ 163, 227 AO
- Verjährung, §§ 169-171, §§ 228-232 AO
- Eintritt der Bedingung bei auflösend bedingten Ansprüchen

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Zum Erlass, §§ 163, 227 AO

➤ Persönliche Unbilligkeit bei...

Erlassbedürftigkeit (ernstliche Gefährdung der wirtschaftlichen oder persönlichen Existenz) und

Erlasswürdigkeit (fehlende Leistungsfähigkeit nicht selbst schuldhaft herbeigeführt und steuerliche Pflichten nicht grob verletzt)

➤ Sachliche Unbilligkeit, wenn....

der Gesetzgeber die Billigkeitsmaßnahme bei Kenntnis selbst geregelt hätte oder zur Vermeidung einer Grundrechtsverletzung.

Gesetzeskorrektur im atypischen Einzelfall.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Grundsätze einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, §§ 39-42 AO

- Sind bei der Anwendung der Einzelsteuergesetze zu beachten.
- Steuerrecht knüpft idR an zivilrechtliche Rechtsverhältnisse an.
- Aber: wirtschaftliche Betrachtungsweise erlaubt es, den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt nach Maßgabe der §§ 39 ff. AO zu erfassen.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Zurechnung, § 39 AO

- Regel: wirtschaftliches Eigentum ergibt sich idR aus dem BGB, § 39 I AO
- Ausnahme: Zurechnung gem. § 39 II AO
- Wertende Zurechnung eines Wirtschaftsgutes, wenn der Nichteigentümer eine eigentümeräquivalente Stellung einnimmt
uU bei Eigentumsvorbehalt, Sicherungsübereignung, Vorkaufsberechtigung uä
- „Wirtschaftsgut“ = Sachen, Rechte (auch Forderungen) und sonstige Vorteile
- Wer Besitz, Gefahr, Nutzen oder Lasten eines Wirtschaftsgutes innehat und den zivilrechtlichen Eigentümer insofern vollständig verdrängt, ist wirtschaftlicher Eigentümer.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Unerheblichkeit von Gesetz- oder Sittenwidrigkeit, § 40 AO

- Gesetzeswidrigkeit oder Sittenwidrigkeit eines Verhaltens sind für die Besteuerung irrelevant
- „Wertneutralität des Steuerrechts“
- Ratio: Wer gesetzes- oder sittenwidrig handelt, soll nicht besser gestellt sein als der Rechtstreue.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Unerheblichkeit von Gesetz- oder Sittenwidrigkeit, § 40 AO

- Gesetzeswidrigkeit oder Sittenwidrigkeit eines Verhaltens sind für die Besteuerung irrelevant

zB:

Hehler (§ 259 StGB) hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 I 1 Nr. 1 EStG). Er kann dabei Erwerbsaufwendungen als Betriebsausgaben absetzen, § 4 IV EStG. Bestechungsgelder uÄ kann er allerdings nicht abziehen, da insofern ein gesetzliches Abzugsverbot greift, § 4 V 1 Nr. 10 EStG.

Dieb (§ 242 StGB) erzielt keine steuerpflichtigen Einkünfte. Insb. keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, da er nicht gem § 15 II EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Unbeachtlichkeit der Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften, § 41 AO

- Zivilrechtlich unwirksame Rechtsgeschäfte (zB bei Unwirksamkeit, Anfechtung) sind steuerwirksam, wenn sie wirtschaftlich vollzogen sind.
- § 41 II AO: Scheingeschäfte (vgl § 117 I BGB) sind steuerrechtlich irrelevant, verdeckte Geschäfte (vgl § 117 II BGB) sind steuerlich relevant.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Verträge zw. Familienangehörigen?

- Wg Art. 6 I GG keine Diskriminierung / Schlechterstellung erlaubt.
- Zulässig, wenn:
 1. Vertrag vor Durchführung wirksam geschlossen und
 2. Rechtsgeschäft tatsächlich durchgeführt wurde und
 3. Rechtsgeschäft einen Fremdvergleich besteht.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Verbot des Gestaltungsmissbrauchs, § 42 AO

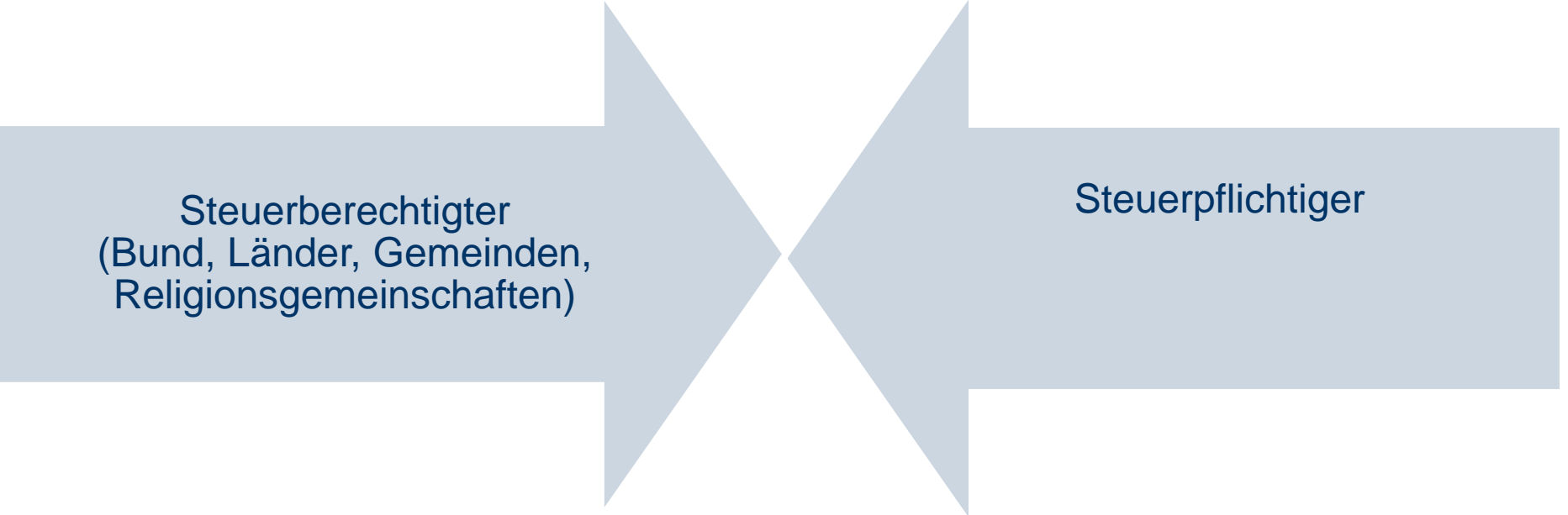
- Rechtliche Verformung eines wirtschaftlichen Sachverhalts zur Erzielung von Steuervorteilen – Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.
- Voraussetzungen (eng auszulegen!)
 1. Steuerpflichtiger wählt einen ungewöhnlichen, gekünstelten Weg, ein für sich genommen abwegiges Vorgehen
(Motiv, Steuern sparen zu wollen, nicht per se missbräuchlich; Eingehung der Ehe aus steuerlichen Gründen keine Umgehung)
 2. Beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten tritt ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil ein (Auslegungsfrage).
 3. Aber: Kein Missbrauch, wenn Steuerpflichtiger außersteuerliche Gründe nennt, § 42 II 2 AO

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Treu und Glauben, § 242 BGB

- Nicht normiert, aber allg Rechtsgrundsatz.
- Bindet Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen.
- Hindert Durchsetzung einer Rechtsposition, zB wegen Verwirkung.
- Vertrauensschutz, zB aufgrund behördlicher Auskunft.

Steuerrechtsverhältnis



Steuerberechtigter
(Bund, Länder, Gemeinden,
Religionsgemeinschaften)

Steuerpflichtiger

Materielles Steuerrechtsverhältnis: Steuerschuldverhältnis

Formelles Steuerrechtsverhältnis: Steuerverfahrensverhältnis

Steuerverfahrensrecht

Das Besteuerungsverfahren ist die nach außen wirkende Tätigkeit der Finanzbehörden, die auf Erlass eines Steuerverwaltungsakts oder eines öffentlich-rechtlichen Vertrags zum Zwecke der Verwirklichung eines Anspruchs aus dem Steuerverhältnis gerichtet ist.

Vgl. § 9 VwVfG

Steuerverfahrensrecht

Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO

- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- Vierter Teil der AO (§§ 137 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Steuerverfahrensrecht - Sachverhaltsermittlung

Steuerverfahrensrecht

Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO

- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- **Vierter Teil der AO (§§ 137 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung**
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Durchführung der Besteuerung

- Regelungen im Vierten Teil der AO (§§ 137 – 217 AO)
- Verfahren bis zum Erlass eines Steuerverwaltungsakts, insb. eines Steuerbescheids (besonderen Steuerverwaltungsakts), Haftungsbescheids, Aufhebungs- oder Änderungsbescheids
 1. Sachverhaltsermittlung
 2. Steuerfestsetzung und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen

Durchführung der Besteuerung

Erfassung der Steuerpflichtigen

- §§ 137 ff. AO
- Ziel: gleichmäßige Besteuerung
- Gewährleistet insb durch Mitteilungs- u Anzeigepflichten sowie durch Identifikationsmerkmale (§§ 139a ff. AO)

Durchführung der Besteuerung

Sachaufklärung

- Verfassungsrechtlich geboten (Art. 3 I GG)

Durchführung der Besteuerung

Siehe BVerfGE 110, 94 ff.: strukturelles Vollzugsdefizit bei der Spekulationssteuer.

L e i t s ä t z e

zum Urteil des Zweiten Senats vom 9. März 2004 - 2 BvL 17/02 -

Der Gleichheitssatz des Art. 3 I GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen.

Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregel. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.

Durchführung der Besteuerung

Sachaufklärung

- Allg Grundsätze in §§ 85 ff. AO: insb Untersuchungsgrundsatz (§§ 85, 88 AO).
- Mitwirkungspflichten (allg: § 90 AO) und Einsichtsrechte insb Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO), Aufbewahrungspflichten und Einsichtsrechte ua in Datenverarbeitungssysteme (§§ 147 f. AO), Erklärungspflichten (§§ 149 ff. AO).
- Grenzen: Schätzungsmöglichkeit (§ 162 AO); Vermutungsregel für die Richtigkeit von Buchführung und Aufzeichnungen, die den §§ 140-148 AO entsprechen (§ 158 AO); Vermutungsregeln (§§ 159 ff.).

Durchführung der Besteuerung

Sachaufklärung: Mitwirkungsverweigerungsrechte, §§ 101-104 AO

- Gelten für Angehörige iSd § 15 AO; Berufsgeheimnisträger nach § 102 I Nr. 1-4 AO
- Gelten für Dritte, die sich der Strafverfolgung aussetzen würden, nach §§ 103, 104 AO
- Angehörige und Dritte sind über ihre Rechte zu belehren, sonst uU Verwertungsverbot
- Vgl. die Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechte nach §§ 52 ff. StPO

Durchführung der Besteuerung

Sachaufklärung: Steuergeheimnis

- Zentrale Regelung: § 30 AO
- Gegenstück zu umfangreichen Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Sachverhaltsermittlungsbefugnissen der Behörden.

Durchführung der Besteuerung

Sachaufklärung

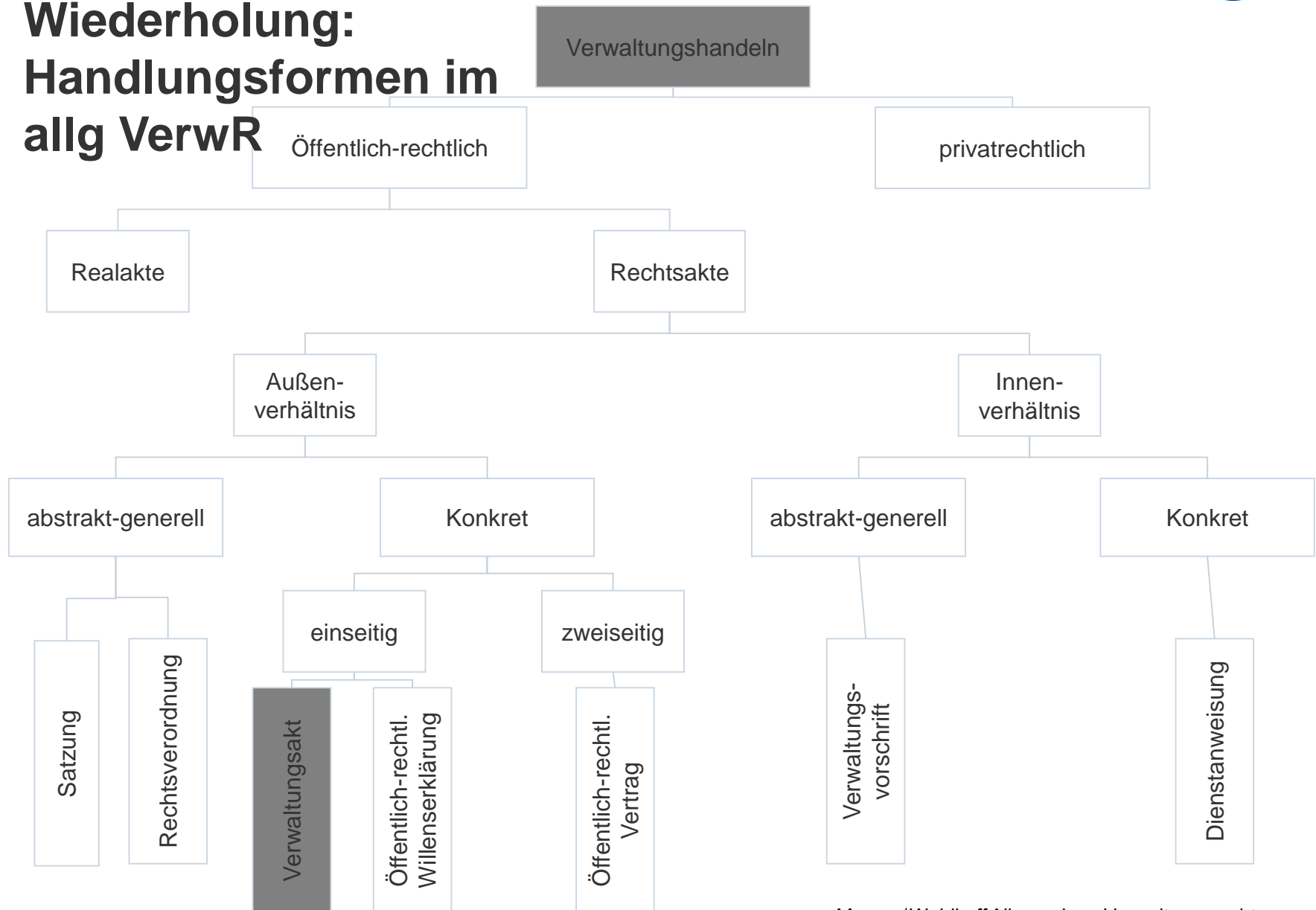
- Besondere Verfahren der Sachaufklärung:
 - Außenprüfung
 - Steuerfahndung
- Siehe dazu die Folien von Max Huß.

Handlungsformen der Steuerverwaltung

Steuerverfahrensrecht

- Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO
- **Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte**
- Vierter Teil der AO (§§ 134 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Wiederholung: Handlungsformen im allg VerwR



Handlungsformen

Steuerverwaltungsakt

- Legaldefinition in § 118 AO entspricht § 35 VwVfG

Wiederholung: Merkmale des Verwaltungsakts

Verwaltungsakt	Abgrenzung
1. Maßnahme	Reines Unterlassen
2. Hoheitlich (einseitig)	Vertrag
3. Behörde, auch Beliehene § 1 IV VwVfG	Privatperson
4. (auf dem Gebiet des öff. Rechts)	
5. Regelung	Realakt, schlichtes Verwaltungshandeln Rein deklaratorische Erklärungen Vorbereitungs- und Teilakte
6. Einzelfall („normaler“ VA + Allgemeinverfügung)	Rechtsverordnung/Satzung
7. Unmittelbare Außenwirkung	Verwaltungsinterna

Erscheinungsformen des Verwaltungsaktes

Begünstigender VA	Belastender VA
Begründung oder Bestätigung eines Rechts oder eines rechtlich erheblichen Vorteils	Nachteilige Wirkungen auf den Betroffenen (Eingriff in ein Recht, auch Ablehnung einer Begünstigung)

Erscheinungsformen des Verwaltungsaktes

Gebundener VA

Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen muss ein VA ergehen

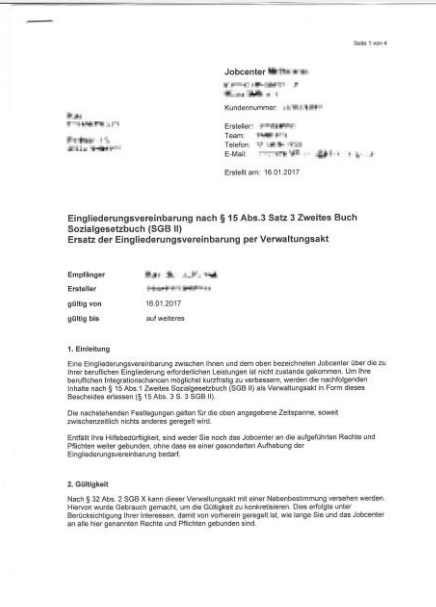

Nichtgebundener/Ermessens-VA

Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen kann ein VA ergehen

Erscheinungsformen des Verwaltungsaktes

Allgemeiner SteuerVA	Besonderer SteuerVA
<p>Auf diese sind die §§ 118 ff. AO uneingeschränkt anwendbar.</p>	<p>Für diese gelten Sondervorschriften nach §§ 155 ff. AO</p>
<p>zB Fristverlängerung, § 109 AO; Haftungs- und Duldungsbescheide, § 191 AO; Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO; Entscheidungen über Stundungen, § 222 AO; Steuererlasse, § 227 AO</p>	<p>insb. Steuerbescheide und diesen gleichgestellte Bescheide (Freistellungsbescheide, § 155 I 3 AO; Steuervergütungsbescheide, § 155 IV AO; Feststellungsbescheide, § 181 I 1 AO; Steuermessbescheide, § 184 I 3 AO; Zerlegungsbescheide, § 185, 184 I 3 AO; Zuteilungsbescheide, § 190 2, 185, 184 I 3 AO)</p>

§ 119 I AO als allgemeine Vorschrift

Schriftlicher VA	Mündlicher VA	Elektronischer VA	In anderer Weise erlassener VA
	 	 <p>Mail</p>	<p>ZB durch Gesten, Handzeichen, Grafiken</p> 

Für die besonderen Steuer-VAe gelten Spezialvorschriften:
Schriftform oder elektronische Form des Steuerbescheids, § 157 I 1 AO
(lex specialis zu § 119 I AO).

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Nein → Ja, aber...

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen nach § 120 AO (vgl. § 36 II VwVfG):

- Befristung
- Bedingung
- Widerrufsvorbehalt
- Auflage
- Auflagenvorbehalt

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Befristung, § 120 II Nr. 1 AO

- Bestimmung, nach der eine Vergünstigung oder Belastung zu einem bestimmten Zeitpunkt beginnt, endet oder für einen bestimmten Zeitraum gilt.
- Wichtig: bestimmter Zeitpunkt (in Form eines Datums oder einer Frist möglich, zB „bis zum 1.5.“ oder „einen Monat ab Bekanntgabe“)
- Betrifft die innere Wirksamkeit (zeitliche Geltung) eines VAs, enthält keine Sachregelung

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Bedingung, § 120 II Nr. 2 AO

- Bestimmung, nach der der Eintritt oder der Wegfall einer Vergünstigung oder einer Belastung von dem ungewissen Eintritt eines zukünftigen Ereignisses abhängt.
- Unbestimmter Zeitpunkt („Ob“ und/oder „Wann“ des Ereignisses sind ungewiss)
- Betrifft die innere Wirksamkeit (zeitliche Geltung) eines VAs, enthält keine Sachregelung

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Bedingung, § 120 II Nr. 2 AO

➤ Unterscheidung:

Aufschiebende Bedingung: Ereignis soll **Eintritt** der Vergünstigung / Belastung auslösen

Auflösende Bedingung: Ereignis soll **Wegfall** der Vergünstigung / Belastung auslösen

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Widerrufsvorbehalt, § 120 II Nr. 3 AO

- Vorbehalt, einen VA später wieder aufzuheben
- Spezielle Form der auflösenden Bedingung: das den Wegfall der Begünstigung oder Belastung auslösende Ereignis, dessen Eintritt ungewiss ist, ist der VA, mit dem der Widerruf erklärt wird
- Verhindert schutzwürdiges Vertrauen beim Bürger
- Betrifft die innere Wirksamkeit (zeitliche Geltung) eines VAs, enthält keine Sachregelung

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Auflage, § 120 II Nr. 4 AO

- Bestimmung, wonach dem Begünstigten ein Tun, Dulden oder Unterlassen aufgegeben wird
- Enthält eigene Sachregelung (zusätzliches Tun, Dulden oder Unterlassen)

Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Arten von Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Auflagenvorbehalt, § 120 II Nr. 5 AO

- Vorbehalt der nachträglichen Aufnahme, Änderung oder Ergänzung einer Auflage
- Verhindert schutzwürdiges Vertrauen beim Bürger

Zustandekommen von Steuer-VAen

- Wirksamkeit mit Bekanntgabe (§ 124 I AO i.V.m. § 122 AO).
- Hier: alle bekannten Probleme des Verwaltungsrechts
zB zu Bekanntgabe ggü. Personenmehrheiten, Zustellung usw.

Fehlerhafte Steuer-VAe

Fehlerhafte Steuer-VAe

Fehlerlehre

- Nur nichtige VAe sind unwirksam, §§ 125, 124 III AO (vgl. §§ 44, 43 III VwVfG) – Voraussetzung: besonders schwerwiegender, offenkundiger Fehler.
- Heilung von Formfehlern (formelle Rechtswidrigkeit) gemäß § 126 AO (vgl. § 45 VwVfG).
- Unbeachtlichkeit von Formfehlern gemäß § 127 AO (vgl. § 46 VwVfG)
- Rechtswidrige VAe sind wirksam, aber anfechtbar.
-> Sie bleiben wirksam, solange und soweit sie nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder erledigt sind, § 124 II AO (vgl. § 43 II VwVfG).

Korrektur allgemeiner Steuer-VAe

Wiederholung (s.o.)

Allgemeiner SteuerVA

Auf diese sind die §§ 118 ff. AO
uneingeschränkt anwendbar.

zB Fristverlängerung, § 109 AO;
Haftungs- und Duldungsbescheide,
§ 191 AO; Billigkeitsentscheidungen
nach § 163 AO; Entscheidungen über
Stundungen, § 222 AO; Steuererlasse,
§ 227 AO

Korrektur allgemeiner Steuer-VAe

§ 129 AO (vgl. § 42 VwVfG)

offenbare Unrichtigkeiten wie Schreib- und Rechenfehler – jederzeitiges Berichtigungsrecht; Berichtigungspflicht bei berechtigtem Interesse.

BFH: „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ iSd § 129 AO

- (+) alle mechanischen Ursachen wie Eingabe- u. Übertragungsfehler,
- (+) Fehler im EDV-Programm (BStBl. II 1985, 32 ff.),
- (-) Tatsachen- oder Rechtsanwendungsfehler.

Kritik: Voraussetzung müsste sein, dass der Fehler ins Auge springt.
Ausnahmen sind schon aus systematischen Gründen eng auszulegen. Auch Vertrauensschutz des Bürgers spricht für enge Auslegung.

Aufhebung allgemeiner Steuer-VAe

Rücknahme, § 130 AO (vgl. § 48 VwVfG)

Widerruf, § 131 AO (vgl. 49 VwVfG)

Aufhebung von Verwaltungsakten nach §§ 48, 49 VwVfG

§ 48 VwVfG:
Rücknahme
rechtswidriger...

...belastender
VAe,
§ 48 I 1
VwVfG

...begünstigen
der VAe,
§ 48 I 1, II-IV
VwVfG

§ 49 VwVfG:
Widerruf
rechtmäßiger...

...belastender
VAe,
§ 49 I VwVfG

...begünstigen
der VAe,
§ 49 II, III, VI
VwVfG

Es gelten jeweils andere Voraussetzungen und Rechtsfolgen.

Aufhebung von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO

§ 130 AO:
Rücknahme
rechtswidriger...

...belastender
VAe,
§ 130 I AO

...begünsti-
gender VAe,
§ 130 II, III AO

§ 131 AO:
Widerruf
rechtmäßiger...

...belastender
VAe,
§ 131 I AO

...begünsti-
gender VAe,
§ 131 II, III AO

Es gelten jeweils andere Voraussetzungen und Rechtsfolgen, insb. Vertrauensschutz bei Rücknahme begünstigender VAe. Kein Vertrauensschutz bei Widerruf begünstigender VAe (aber § 131 II AO: nur mit Widerrufsgrund).

Korrektur besonderer Steuer-VAe (insb Steuerbescheide)

Wiederholung (s.o.)

Besonderer SteuerVA

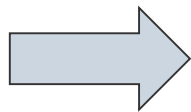
Für diese gelten Sondervorschriften
nach §§ 155 ff. AO

insb. Steuerbescheide und diesen
gleichgestellte Bescheide
(Freistellungsbescheide, § 155 I 3 AO;
Steuervergütungsbescheide, § 155 IV
AO; Feststellungsbescheide, § 181 I 1
AO; Steuermessbescheide, § 184 I 3
AO; Zerlegungsbescheide, § 185, 184 I
3 AO; Zuteilungsbescheide, § 190 2,
185, 184 I 3 AO)

Korrektur besonderer Steuer-VAe

§ 129 AO (vgl. § 42 VwVfG)

offenbare Unrichtigkeiten wie Schreib- und Rechenfehler – jederzeitiges Berichtigungsrecht; Berichtigungspflicht bei berechtigtem Interesse.



Anwendbarkeit auf besondere Steuer-VAe nach § 169 I 2 AO;
ABER: nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist:

Verbrauchssteuern: 1 Jahr, § 169 II 1 Nr. 1 AO

Andere Steuern idR: 4 Jahre, § 169 II 1 Nr. 2 AO

Hinterzogene Steuern: 10 Jahre, § 169 II 2 AO

Korrektur besonderer Steuer-VAe

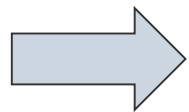
Steuerbescheide ohne endgültige Festsetzung

- Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)

 (Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten korrigierbar bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung

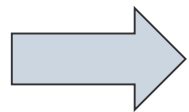


(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Insbesondere nicht aufhebbar nach §§ 130, 131 AO!

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung

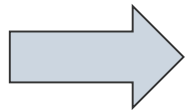


(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 1 AO: Bescheid betrifft Verbrauchsteuern

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



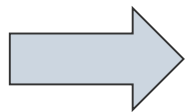
(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 AO: Bescheid betrifft gewisse andere Steuern (zB Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Gewerbesteuerbescheide), und es liegen die Voraussetzungen des § 172 I 1 Nr. 2 lit a-c AO vor.

Insb. lit a: Konsensuale Korrektur.

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 173 AO** – wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

§ 173 I Nr. 1: zuungunsten des Steuerpflichtigen

§ 173 I Nr. 2: zugunsten des Steuerpflichtigen

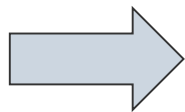
Tatsachen = Vorgänge, Zustände, die den SteuerTB betreffen

Beweismittel = Erkenntnismittel, die Tatsachen beweisen können

hM: Entscheidend ist die Unkenntnis des FA

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

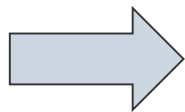
Insb. **§ 173a AO** (neu 2017) – Schreib- oder Rechenfehler des Steuerpflichtigen bei Erstellung der Steuererklärung

Unerheblich, ob Fehler zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen wirkt.

Kein Ermessen.

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

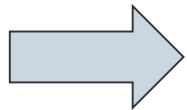
Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 174 AO** – wegen widerstreitender Steuerfestsetzung

zB: Ein Geldbetrag wird weder für 2017 noch für 2018 berücksichtigt, jeweils in der Annahme, er werde für das andere Jahr berücksichtigt.

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



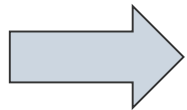
(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 175 AO** – Korrektur von Folgebescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

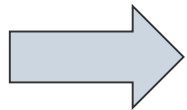
Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 175a AO** – wegen Verständigungsvereinbarungen

Hintergrund sind DBAs und völkerrechtliche Verträge

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung



(Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 175b AO** (neu 2017) – bei Datenübermittlung durch Dritte

zB bei falsch übermittelten Daten über die Höhe von Rentenzahlungen, Lohnersatzleistungen, Krankenversicherungsbeiträgen.

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Steuerbescheide mit endgültiger Festsetzung

 (Übrige, nicht offenbare) Unrichtigkeiten nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO korrigierbar.

Fälle des § 172 I 1 Nr. 2 lit d AO iVm §§ 173 ff. AO.

Insb. **§ 176 AO** – Vertrauensschutz

Beschränkt Korrekturmöglichkeiten der Finanzverwaltung.

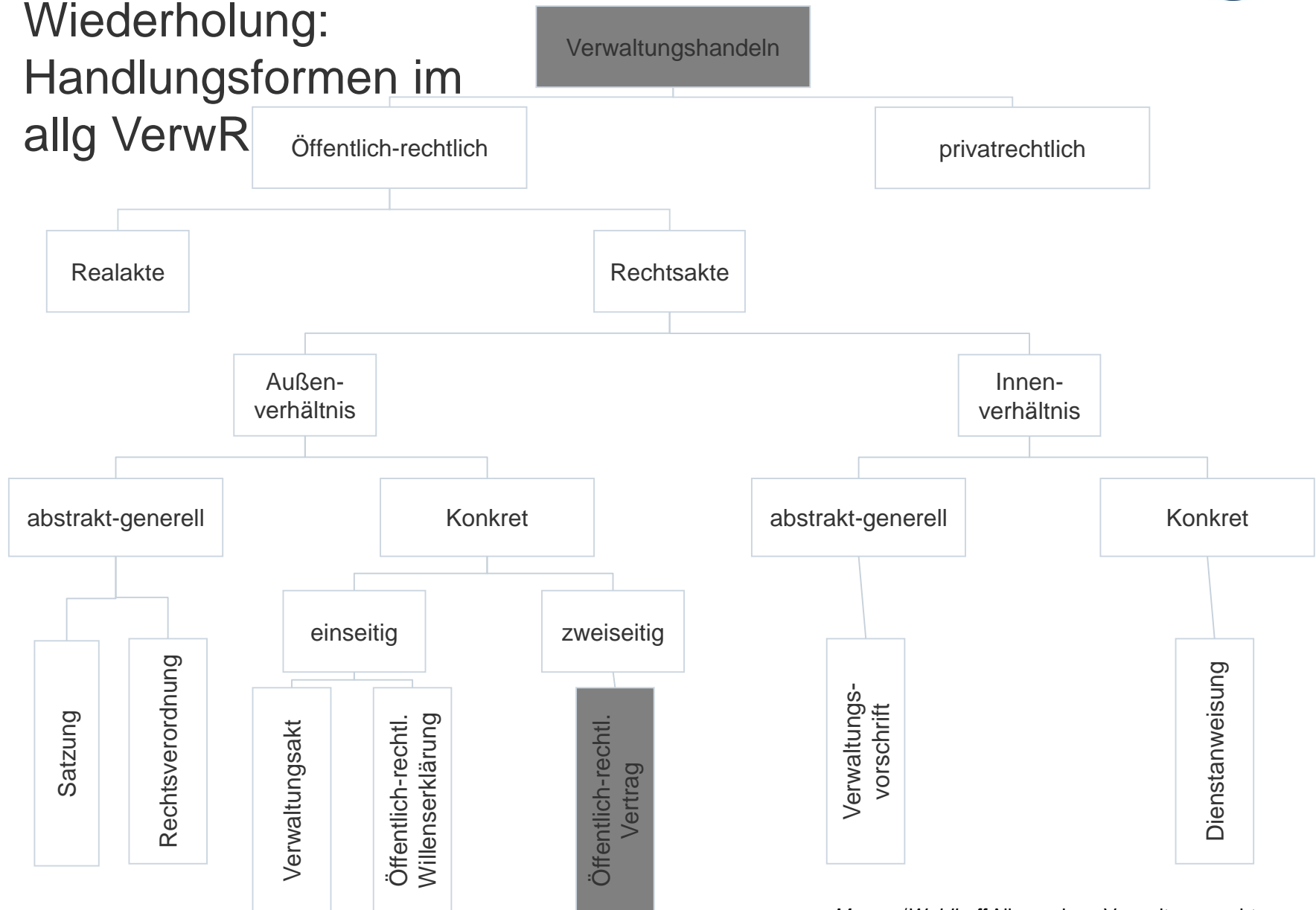
Verbot der Berücksichtigung geänderter Rechtsprechung zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Korrektur besonderer Steuer-VAe

Saldierung, § 177 AO

- §§ 172 ff. erlauben nur punktuelle Berichtigung von Steuerbescheiden
- Durchbrechung durch zulässige Fehlersaldierung

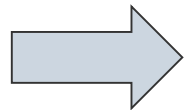
Wiederholung: Handlungsformen im allg VerwR



Handlungsformen

Öffentlich-rechtlicher Vertrag

- Als Handlungsform im Bereich des Steuerrechts grds. verboten, Art. 3 GG, Gesetzesbindung der Verwaltung (hM)



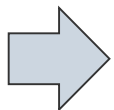
Keine §§ 54 ff. VwVfG in der AO

- Ausnahme: § 224a AO
(§ 78 Nr. 3 AO = Redaktionsversehen, hM)

Handlungsformen

Tatsächliche Verständigung

- uU Notwendigkeit, sich auf einen zugrunde zu legenden „wahrscheinlichen Sachverhalt“ zu verständigen.
- Nur möglich, wenn ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum der Behörde besteht



Zulässig, wenn...

- ...Sachverhaltsermittlung erheblichen und unangemessenen Aufwand erfordern würde und
- ...zuständiger Amtswalter handelt und
- ...kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis erzielt wird.

Steuerverfahrensrecht - Festsetzungsverfahren

Steuerverfahrensrecht



- Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO
- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- **Vierter Teil der AO (§§ 137 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung**
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Durchführung der Besteuerung

- Regelungen im Vierten Teil der AO (§§ 137 – 217 AO)
- Verfahren bis zum Erlass eines Steuerverwaltungsakts, insb. eines Steuerbescheids (besonderen Steuerverwaltungsakts), Haftungsbescheids, Aufhebungs- oder Änderungsbescheids
 1. Sachverhaltsermittlung
 2. Steuerfestsetzung und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen

Durchführung der Besteuerung

Steuerfestsetzung (und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen)

- Setzt aufgeklärten Sachverhalt und rechtliche Würdigung voraus
- Bei Steuerpflicht  idR Steuerbescheid, § 155 I 1 AO.
- Keine Steuerpflicht  ggf. Freistellungs- oder Nichtveranlagungsbescheid, § 155 I 3 AO.

Durchführung der Besteuerung

Festsetzung mit Steuerbescheid

- Gesetzlicher Normalfall: Endgültige Steuerfestsetzung, § 155 I AO.
- Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 I AO.
Solange der Vorbehalt wirksam ist, steht Änderung /Aufhebung im Ermessen der Behörde, § 164 II AO.
Abschließende Prüfung hat innerhalb angemessener Frist zu erfolgen, § 164 II 3 AO.
- Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO (bei tatsächlicher Ungewissheit)

Durchführung der Besteuerung

Festsetzung ohne Steuerbescheid, § 167 I 1 AO

- Kein Steuerbescheid erforderlich, wenn die Steuer aufgrund gesetzl Verpflichtung anzumelden ist und der Steuerpflichtige die Anmeldung auch tatsächlich macht.
- Anmeldung = Steuerpflichtiger berechnet, da dies gesetzlich vorgeschrieben ist, die Steuer in der Steuererklärung selbst, vgl. § 150 I 3 AO.
- Gesetzlich vorgeschriebene Anmeldung zB bei der Umsatzsteuer, § 18 I-III UStG, und Lohnsteuer, § 41a UStG.
- Ausnahme: Steuerbescheid ist erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer von der Anmeldung abweichenden Berechnung führt.

Durchführung der Besteuerung

Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

- Besteuerungsgrundlagen = die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Legaldefinition in § 199 I AO).
- Grundsätzlich integraler Teil der Steuererhebung (§ 157 II AO), ausnahmsweise aber gesonderte Feststellung (§ 179 I AO) in Grundlagenbescheid, der isoliert angefochten werden kann (vgl. § 157 II AO).
- Feststellungsbescheide sind bindend für Folgebescheide, § 182 I AO.
- ZB § 180 I Nr. 1 AO iVm § 19 BewG: Einheitswerte.

Siehe dazu BVerfGE v. 10. April 2018 - 1 BvL 11/14 ua.; Regelungen über Einheitsbewertung sind mit Art. 3 I GG seit dem 1. Januar 2002 unvereinbar. Der Gesetzgeber muss bis spätestens 31. Dezember 2019 eine Neuregelung treffen.

Steuerverfahrensrecht - Erhebungsverfahren

Steuerverfahrensrecht

- Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO
- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- Vierter Teil der AO (§§ 134 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Erhebungsverfahren

Erhebungsverfahren, §§ 218-248 AO

- Ziel: Erfüllung des Steueranspruchs
- Voraussetzung: Festsetzung
- Bei freiwilliger Zahlung (Regelfall): hier Ende des Besteuerungsverfahrens
- Sonst: anschließendes Vollstreckungsverfahren
- §§ 218 ff. AO sind nur zT verfahrensrechtlicher Art, enthalten auch viele materielle Steuernormen

Erhebungsverfahren

Voraussetzungen der Durchsetzung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

1. Titel(verwaltungsakt), § 218 AO
(Steuerbescheid iSd § 155 I AO, Steueranmeldung, Steuervergütungsbescheid, Haftungsbescheid, VA über steuerl Nebenleistungen, Abrechnungsbescheid)
2. Fälligkeit (s.o.)
Grundsätzlich nach Einzelsteuergesetzen, § 220 I AO.

uU Stundung möglich (§ 222 AO). Setzt eine erhebliche Härte für den Schuldner (in Relation zu anderen Steuerpflichtigen) voraus, und dass der Anspruch nicht gefährdet wird (Sicherheitsleistung, § 241 AO).

Steuerverfahrensrecht

- Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO
- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- Vierter Teil der AO (§§ 134 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Rechtsschutz – behördlich und gerichtlich

Steuerverfahrensrecht

- Regelungen im Dritten bis Siebten Teil der AO
- Dritter Teil der AO (§§ 78 – 133 AO): Allgemeine Verfahrensvorschriften und Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte
- Vierter Teil der AO (§§ 134 – 217 AO): Durchführung der Besteuerung
- Fünfter Teil der AO (§§ 218 – 248 AO): Erhebungsverfahren
- Sechster Teil der AO (§§ 249 – 346 AO): Vollstreckungsverfahren
- Siebter Teil der AO (§§ 347 – 367 AO): Einspruchsverfahren (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)
- (Gerichtliches Rechtsschutzverfahren: Regelung in der FGO)

Rechtsschutz

Rechtsbehelfe

= Mittel zur Kontrolle der Verwaltung

Gegenvorstellung bei Behörde
Aufsichtsbeschwerde bei
Aufsichtsbehörde
Dienstaufsichtsbeschwerde bei
Dienstvorgesetztem

Außergerichtliches
Rechtsbehelfsverfahren
(Einspruch)

Gerichtliche Rechtsbehelfe
(Klagen, Anträge, Rechtsmittel)

Außergerichtlicher Rechtsschutz

Einspruchsverfahren, §§ 347 ff. AO	Widerspruchsverfahren, §§ 68 ff. VwGO
<p>Regelmäßig Voraussetzung für eine Klageerhebung, §§ 44, 45 FGO</p> <p>„Vorverfahren“</p>	<p>“</p>
<p>Funktionen: Rechtsschutz, Selbstkontrolle der Verwaltung, Entlastung der Gerichte</p>	<p>“</p>
<p>Regelung in der AO (nicht FGO!)</p>	<p>Regelung in der Prozessordnung (VwGO)</p>

Einspruchsverfahren, §§ 347 ff. AO

A. Zulässigkeit, B. Begründetheit:

Der Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

Zulässigkeit des Einspruchs

Zulässigkeit des Finanzverwaltungswegs

- Bei Vorliegen einer Abgabenangelegenheit, § 347 I 1 Nr. 1, II AO, oder anderen Angelegenheit iSd § 347 I 1 Nr. 2-4 AO.

Zulässigkeit des Einspruchs

Statthaftigkeit des Einspruchs

- Verwaltungsakt, § 347 I 1 AO, oder Untätigkeit im Falle eines VA-Antrags, § 347 I 2 AO (zB Antrag auf Stundung, § 222 AO)
- Kein Ausschluss nach §§ 347 III, 348 AO

Zulässigkeit des Einspruchs

Einspruchsbefugnis, §§ 350 ff. AO

- Voraussetzung: Geltendmachung einer Beschwer durch den VA oder dessen Unterlassung
- Geltendmachung = Möglichkeit muss tatsächlich bestehen; bloße Behauptung genügt nicht (vgl. „Möglichkeitstheorie im allg. Verwaltungsrecht“)
- Beschwer \leq Rechtsverletzung (wie in § 42 II VwGO und § 40 II FGO)
 - Rechtsverletzung (+), wenn Einspruchsführer Adressat eines belastenden VA ist (vgl. „Adressatentheorie“ im allg. Verwaltungsrecht)
 - Beschwer (+), bei bloßer Beeinträchtigung rechtlich geschützter Interessen, insb. zB bei unzumutbarer, nicht aber rechtswidriger Ermessensausübung

Zulässigkeit des Einspruchs

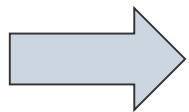
Kein Rechtsbehelfsverbrauch

- Verbrauch durch wirksamen Verzicht, § 354 AO
- Verbrauch durch wirksame Rücknahme des Einspruchs, § 362 AO (innerhalb der Einspruchsfrist kann in diesem Falle aber ein weiterer Einspruch eingelegt werden)

Zulässigkeit des Einspruchs

Einspruchsfrist

- Grundsatz: Monatsfrist ab Bekanntgabe des VA, § 355 AO (vgl. § 70 VwGO)
(Bekanntgabe, § 122 AO)
- Ausnahmen:
 - Keine Frist bei Untätigkeitseinspruch nach § 347 I 2 AO, § 355 II AO
 - Jahresfrist bei unrichtiger oder unvollständiger Rechtsbehelfsbelehrung, § 356 II, I AO (vgl. §§ 70 II iVm 58 II VwGO), wobei uU die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand besteht, § 110 AO



Bei Versäumen der Einspruchsfrist: Bestandskraft

Zulässigkeit des Einspruchs

Form

Schriftlich oder zur Niederschrift bei der Behörde, § 357 I 1 AO (vgl. § 70 I VwGO)

- Bezeichnung als „Widerspruch“ oä ist unschädlich, § 357 I 3 AO
- Zuständige Behörde: grds. Ausgangsbehörde, § 357 I 1 AO (vgl. § 70 I 1 VwGO)
- Keine Verweisungspflicht unzuständiger Behörden, dh Einspruch bei unzuständiger Behörde ist unzulässig.

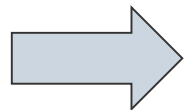
Wirkung des Einspruchs

Wiederholung aus dem allg VerwR

Aufschiebende Wirkung als Regelwirkung des Widerspruchs

§ 80 I VwGO

(1) Widerspruch und Anfechtungsklage haben aufschiebende Wirkung. Das gilt auch bei rechtsgestaltenden und feststellenden Verwaltungsakten sowie bei Verwaltungsakten mit Doppelwirkung (§ 80a).



Sog. Suspensiveffekt =

VA muss nicht befolgt werden / darf nicht verwirklicht werden.

Keine Vollziehung des VA durch die Behörde

Wiederholung aus dem allg VerwR

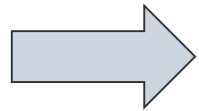
Ausnahmen von der aufschiebenden Wirkung des Widerspruchs

§ 80 II 1 Nr. 1 VwGO

(2) Die aufschiebende Wirkung entfällt **nur**

1. bei der Anforderung von öffentlichen Abgaben und Kosten

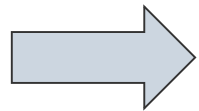
(...)



Ratio: Sicherung des öffentlichen Finanzbedarf
(und idR keine Irreversibilität)

Wirkung des Einspruchs

In der Regel keine aufschiebende Wirkung, § 361 I AO
(für die finanzgerichtliche Klage siehe entsprechend § 69 I FGO)



Ratio: Sicherung des öffentlichen Finanzbedarf
(und idR keine Irreversibilität)

Kritik: Bedenklich sei im Hinblick auf Art. 19 IV GG und Art. 3 I GG, dass § 361 I AO die aufschiebende Wirkung auch für Fälle entfallen lässt, in denen sich der Einspruch nicht auf eine Zahlungspflicht bezieht. Es sei nicht gerechtfertigt, die aufschiebende Wirkung zB gg eine Auskunftspflichtung entfallen zu lassen.

Aussetzung der Vollziehung

§ 361 II 1 AO

Behörde, die den VA erlassen hat, *kann* die Vollziehung ganz o. teilweise aussetzen.

§ 361 II 2 1. Alt. AO

Behörde *soll* die Vollziehung aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA bestehen.

zB: falsche Tatsachen, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der RGL

§ 361 II 2 1. Alt. AO

Behörde *soll* die Vollziehung aussetzen, die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

zB: Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz

Entscheidung über den Einspruch

- Einer Einspruchsentscheidung bedarf es nur, soweit die Behörde dem Einspruch nicht abhilft, § 367 II 3 AO (iÜ Abhilfebescheid, §§ 367 II 3, 132 AO).
- Es entscheidet die Ausgangsbehörde (kein Devolutiveffekt), § 367 I 1 AO.
- Entscheidung muss begründet und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen werden und schriftlich oder elektronisch ergehen, § 366 AO.
- Verböserung ist uU möglich, § 367 II 2 AO.
- Teilentscheidung ist möglich („kann“ = Ermessen), wenn sachdienlich, § 367 IIa AO.
- Siehe auch § 367 I b AO für Massenverfahren mit best. Unionsrechtsbezug.

Rechtsschutz

Rechtsbehelfe
= Mittel zur Kontrolle der Verwaltung

Gegenvorstellung bei Behörde
Aufsichtsbeschwerde bei
Aufsichtsbehörde
Dienstaufsichtsbeschwerde bei
Dienstvorgesetztem

Außergerichtliche Rechtsbehelfe
(insb Einspruch)

Gerichtliche Rechtsbehelfe
(Klagen, Anträge, Rechtsmittel)

Zweistufiger Gerichtsaufbau / Instanzenzug

- Finanzgerichtsbarkeit einziger Gerichtszweig mit nur zweistufigem Instanzenzug (historisch überkommen)
- FG ist einzige Tatsacheninstanz; keine Berufungsinstanz (wie das OVG nach der VwGO)
- BFH als Revisionsinstanz überprüft Entscheidung des FG nur unter rechtlichen Aspekten
- Revision gegen Urteil des FG nur zulässig, wenn Revision durch FG oder auf eine Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO) hin durch BFH zugelassen wurde („Zulassungsprinzip“, § 115 I FGO)

Zweistufiger Gerichtsaufbau / Instanzenzug

BFH

- Rechtsmittelinstanz (2. Instanz), § 36 AO
- Sitz in München

FG

- Grundinstanz (1. Instanz)
- § 35 FGO: alle Streitigkeiten, für die der Finanzrechtsweg gegeben ist.

Klagearten

FGO	VwGO
Anfechtungsklage, § 40 I 1. Alt. FGO	§ 42 I 1. Alt. VwGO
Verpflichtungsklage, § 40 I 2. Alt. FGO	§ 42 I 2. Alt. VwGO
Allg. Leistungsklage, § 40 I 3. Alt. FGO	Nicht ausdrücklich geregelt, aber allg. anerkannt und in §§ 43 II, 111, 113 IV VwGO vorausgesetzt.
Feststellungsklage, § 41 I FGO	§ 43 VwGO
Fortsetzungsfeststellungsklage nicht ausdrücklich geregelt, aber Arg. ex § 100 I 4 FGO und allg. anerkannt.	§ 113 I 4 VwGO (analog)

Klagearten

FGO	Regelfall	VwGO
	Anfechtungsklage, § 40 I 1. Alt. FGO	§ 42 I 1. Alt. VwGO
	Verpflichtungsklage, § 40 I 2. Alt. FGO	§ 42 I 2. Alt. VwGO
	Allg. Leistungsklage, § 40 I 3. Alt. FGO	Nicht ausdrücklich geregelt, aber allg. anerkannt und in §§ 43 II, 111, 113 IV VwGO vorausgesetzt.
	Feststellungsklage, § 41 I FGO	§ 43 VwGO
	Fortsetzungsfeststellungsklage nicht ausdrücklich geregelt, aber Arg. ex § 100 I 4 FGO und allg. anerkannt.	§ 113 I 4 VwGO (analog)

Anfechtungsklage, § 40 I 1. Alt. FGO

A. Zulässigkeit, B. Begründetheit

Die Klage hat Aussicht auf Erfolg, wenn sie zulässig und begründet ist.

Zulässigkeit der Klage

Eröffnung des Finanzrechtswegs, § 33 FGO

- Insb. § 33 I Nr. 1 FGO. Danach ist der Finanzrechtsweg in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten iSd § 33 II FGO eröffnet, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.
- „Abdrängende Sonderzuweisung“ iRd § 40 I 1 VwGO

Zulässigkeit der Klage

Statthafte Klageart

- Die Anfechtungsklage ist statthaft, wenn der Kläger die Aufhebung, in den Fällen des § 100 II AO auch die Änderung eines VA begehrt, § 40 I 1. Alt. FGO.

Zulässigkeit der Klage

Klagebefugnis, § 40 II FGO (vgl. § 42 II VwGO)

Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein.

- Ausschluss v. Popularklagen
- Konkretisierung d Prinzips des Individualrechtsschutzes, Art. 19 IV GG
- „Geltendmachung“ = bloße Behauptung reicht nicht aus; Verletzung eines subj Rechts muss möglich sein („Möglichkeitstheorie“)
- Anwendbarkeit der „Adressatentheorie“
- Analoge Anwendung bei der Feststellungsklage nach § 41 I FGO

Zulässigkeit der Klage

Einspruchsverfahren

- Ausführlich zu diesem Verfahren: s.o.
- IdR vor Erhebung der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage erforderlich nach § 44 I FGO. Dieses muss ganz oder teilweise erfolglos geblieben sein.
- Ausnahmen vom Erfordernis der Durchführung eines Einspruchsverfahrens:
 1. Zustimmung der Behörde zum Verzicht auf ein Vorverfahren („Sprungklage“), § 45 FGO
 2. Untätigkeit der Behörde, § 46 FGO („Untätigkeitsklage“, vgl. § 75 VwGO)

Zulässigkeit der Klage

Frist, §§ 47, 55 FGO

- Nur bei AK und VK (vgl. § 74 VwGO)
- Dauer: ein Monat
- Bei Versäumen der Klagefrist: Bestandskraft
- Beginn: Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung
(bzw. bei Entfallen des Einspruchsverfahrens ab Bekanntgabe des VA)
- Voraussetzung: ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung, § 55 I FGO (vgl. § 58 I VwGO)
- Folgen einer fehlenden / unrichtigen / unvollständigen Rechtsbehelfsbelehrung:
Klagefrist idR ein Jahr, § 55 II FGO (§ 58 II VwGO)

Zulässigkeit der Klage

Klagefrist bei AK/VK in Form der Untätigkeitsklage

§ 46 I 3 FGO

- Regelt, wann *frühestens* Klage erhoben werden kann, nämlich nach Ablauf einer Frist von 6 Monaten nach Einlegung des Einspruchs.
(≠ § 75 VwGO: Dauer dieser Frist: einzelfallabhängig, Orientierung: 3 Monate nach Einlegung des Widerspruchs, vgl § 75 2 VwGO)
- iÜ grds. keine Frist iSe Vorgabe, wann *spätestens* Klage erhoben sein muss.
Evtl aber Verwirkung.

Zulässigkeit der Klage

Klagegegner, § 63 FGO

➤ „Behördenprinzip“

(≠ „Rechtsträgerprinzip“ in § 78 I Nr. 1 VwGO)

Zulässigkeit der Klage

IÜ ggf. zu diskutierende Zulässigkeitsvoraussetzungen

- Beteiligtenfähigkeit, § 57 FGO
- Prozessfähigkeit, § 58 FGO
- Postulationsfähigkeit, § 62 FGO
- Kein Ausschluss durch Verzicht, § 50 I 3 FGO

Begründetheit der Anfechtungsklage

A. Zulässigkeit

B. Begründetheit

I. Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes

1. Ermächtigungsgrundlage/Rechtsgrundlage

2. Formelle Rechtmäßigkeit

3. Materielle Rechtmäßigkeit

II. Rechtsverletzung

Rechtsschutz

Statistische Daten:

Zahl der Einsprüche 2011 (bundesweit): 3.606.824

Zahl der Einsprüche 2016 (bundesweit): 3.322.249

Zahl der Klagen gegen Finanzämter 2011: 63.381

Zahl der Klagen gegen Finanzämter 2016: 61.018

Quellen:

BMF, Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2011, BMF-Schreiben v. 6. September 2012.

BMF, Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2016, BMF-Schreiben v. 19. Oktober 2017.

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!