

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 8. Mai 2007

I. Grundlagen des Steuerverfahrensrechts

Steuerverfahrensrecht dient der Durchsetzung des materiellen Steuerrechts durch die Finanzbehörden. Seine Existenz verdankt es der Tatsache, dass Steuerrecht öffentliches Recht ist. Das Zivilrecht, in dem Zahlungsansprüche ebenfalls eine große Rolle spielen, kommt ohne ein solches Verfahrensrecht aus. Die Durchsetzung des materiellen Zivilrechts ist grundsätzlich Sache der Privatautonomie der beteiligten Parteien. Materielles Steuerrecht wird dagegen einseitig-hoheitlich durch Finanzbehörden durchgesetzt. Schon Rechtsstaatlichkeit verlangt hierfür gesetzliche Regelung.

Rechtsgrundlagen des Steuerverfahrensrechts sind im Kern die AO und die FGO. Diese werden, wie VwVfG und VwGO, von einer Reihe weiterer Gesetze und Verordnungen umgeben, die spezielle Aspekte regeln, z.B. das EG-Amtshilfe-Gesetz, die SteuerdatenübermittlungsVO oder das Verwaltungszustellungsgesetz. Das Verhältnis von AO und FGO ist in einem wichtigen Punkt anders als das Verhältnis von VwVfG und VwGO. Während das Widerspruchsverfahren, das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren des allgemeinen Verwaltungsrechts, in der VwGO geregelt ist (dort §§ 68 bis 80b), ist sein steuerrechtliches Pendant, das Einspruchsverfahren, in den §§ 347 – 367 AO geregelt, nicht in der FGO. Das hat, wie schon ausgeführt, mit den unterschiedlichen Gesetzgebungskompetenzen des Bundes zu tun (Annexkompetenz aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG bzw. Vollkompetenz aus Art. 108 Abs. 5 GG).

II. Die Abgabenordnung als Mantelgesetz

Die Abgabenordnung enthält keine Legaldefinition des steuerlichen Verwaltungsverfahrens, die § 9 VwVfG vergleichbar wäre („die nach außen wirkende Tätigkeit der Behörden, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines verwaltungsrechtlichen Vertrages gerichtet ist“, den Erlass des Verwaltungsaktes und den Abschluss des Vertrages eingeschlossen).

Die Abgabenordnung unterscheidet vielmehr mehrere Abschnitte des Besteuerungsverfahrens. Dies sind im Kern das Steuerfestsetzungsverfahren und das Steuererhebungsverfahren.

Im Steuerfestsetzungsverfahren geht es um die Ermittlung der tatbestandlichen Voraussetzungen steuerlicher Ansprüche und um ihre Festsetzung durch Bescheid. Dies ist unter der Überschrift „Die Durchführung der Besteuerung“ in den §§ 134 – 217, dem Vierten Teil der AO, geregelt.

Im Steuererhebungsverfahren geht es um die Verwirklichung steuerlicher Ansprüche nach der Festsetzung, die Vollstreckung ausgenommen. Geregelt ist dies im Fünften Teil der AO, den §§ 218 – 248.

Es schließt sich im Sechsten Teil, §§ 249 – 346 AO, das Vollstreckungsverfahren an. Dieses ist, wie das VwVG, gegliedert in die Vollstreckung wegen Geldforderungen (§§ 259 – 327) und die Vollstreckung wegen anderer Forderungen als Geldforderungen (§§ 328 – 346 AO). Die innere Systematik dieser Abschnitte ist vom VwVG bzw. vom Zivilprozessrecht her bekannt. Das Vollstreckungsrecht wird in dieser Vorlesung nicht dargestellt.

Der Siebente Teil der AO (§§ 347 – 367) widmet sich dem Einspruchsverfahren, dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren.

Im Achten Teil (§§ 369 – 412 AO) geht es sowohl um Verfahrens- als auch um materielles Recht. Dort stehen die Straf- und Bußgeldvorschriften und das zugehörige Verfahrensrecht. Auch der Achte Teil der AO wird in dieser Vorlesung nicht dargestellt. Es sei nur auf die Verknüpfung von materiellem Steuerstrafrecht und materiellem Steuerrecht hingewiesen, die sich daraus ergibt, dass der Kerntatbestand der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 AO, als Blanketttatbestand ausgestaltet ist. Was Verkürzung von Steuern heißt, lässt sich nur mittels des materiellen Steuerrechts bestimmen.

Den fünf verfahrensrechtlichen Abschnitten der AO vorangeschaltet, ist, wie sollte es anders sein, ein „Allgemeiner Teil“ mit allgemeinen Verfahrensvorschriften (§§ 78 – 133 AO). Dem vorangeschaltet sind, und damit schließt sich der Kreis, materiell-steuerrechtliche

Regelungen, nämlich das Allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 - 77 AO); im Verhältnis zu ihnen enthalten die Einzelsteuergesetze, wie EStG, UStG, KStG oder GewStG, besonderes Steuerschuldrecht.

Ihre Systematik lässt erkennen, warum die AO als das Mantelgesetz des Steuerrechts bezeichnet wird.

III. Die Unterscheidung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren

1. Die grundsätzliche Konstruktion

Von den geschilderten Verfahrensabschnitten sind Festsetzungs- und Erhebungsverfahren notwendige Bestandteile jedes Besteuerungsverfahrens. Vollstreckungs-, Einspruchs-, Straf- und Bußgeldverfahren sind dagegen Verfahrensabschnitte, zu denen es bei „regulärem Verlauf“ nicht kommt. Schon deshalb ist ihre Unterscheidung wichtig. Die Aussage, die Steuerfestsetzung sei notwendiger Bestandteil jedes Besteuerungsverfahrens, wird relativiert durch die Steueranmeldung. Die Steueranmeldung ist gemäß § 150 Abs. 1 Satz 3 AO eine Steuererklärung, in der der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnet. Die Steueranmeldung steht gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Dieses seltsam anmutende Verfahren, bei dem der Steuerpflichtige gegen sich selbst einen Verwaltungsakt erlässt, ist praktisch wichtig. Steueranmeldungen sind die Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 Abs. 1 UStG) und die Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG); auf Steueranmeldungen beruht die Abführung von Lohnsteuer (§ 41a EStG) und von Kapitalertragsteuer (§ 45a EStG)

Aus der Unterscheidung von Festsetzungs- und nachfolgendem Erhebungsverfahren ergibt sich eine grundsätzliche Gliederung jedes Besteuerungsverfahrens in zwei Intervalle. Dies sei an der Geltendmachung eines Steueranspruchs verdeutlicht; andere Ansprüche, z.B. Erstattungs- oder Vergütungsansprüche, seien zunächst ausgeblendet. Das Festsetzungsverfahren reicht von der Entstehung des Steueranspruchs bis zum Erlass des Steuerbescheides. Das Erhebungsverfahren reicht vom Erlass des Steuerbescheides bis zum Erlöschen des Steueranspruchs, das in der Regel durch Erfüllung bewirkt wird. Die Existenz zweier Intervalle hat materiell-rechtliche Auswirkungen. Das sei an den Regeln über Fälligkeit, Verjährung und Erlass von Steueransprüchen gezeigt.

2. Einzelne rechtliche Konsequenzen

a) Fälligkeit

Die Fälligkeit eines Steueranspruchs setzt grundsätzlich seine Festsetzung voraus. Auch wenn der Steueranspruch von Gesetzes wegen entsteht, kann er ohne Festsetzung, also ohne Verwaltungsakt, nicht fällig werden. Dieser Grundsatz, erst Entstehung, dann Festsetzung, dann Fälligkeit, ergibt sich aus § 220 Abs. 2 Satz 2 AO. Von diesem Grundsatz sind Ausnahmen denkbar. Bei den sog. Fälligkeitssteuern (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO), etwa der Umsatzsteuer (§ 18 Abs. 1 Satz 3 UStG), dreht sich die Abfolge von Festsetzung und Fälligkeit um. Weiterhin tritt § 220 AO hinter eine Vielzahl spezieller Regelungen zurück. Für die Einkommensteuer bestimmt § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG den Eintritt der Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des ESt-Bescheides, also nach Festsetzung.

b) Verjährung, Erlass

Das Steuerrecht kennt zwei Arten der Verjährung (vgl. schon § 47 AO). Die Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 bis 171 AO betrifft das Zeitintervall zwischen Entstehung und Festsetzung eines Steueranspruchs, die Zahlungsverjährung gemäß §§ 228 bis 232 AO betrifft die Zeit nach der Festsetzung. Beide Zeiträume können zu lang geraten.

Dieselbe Doppelung findet man im Verhältnis der §§ 163 und 227 AO. Dort geht es um den Erlass eines Steueranspruchs aus Gründen der Billigkeit. Inhaltlich stimmen beide Vorschriften überein. Der Unterschied liegt darin, dass § 163 AO das Festsetzungsverfahren und § 227 AO das Erhebungsverfahren betrifft. Die Stundung dagegen, die auch aus Gründen der Billigkeit erfolgen kann, gibt nur im Kontext des Erhebungsverfahrens einen Sinn. Während die AO zum Erlass zwei Regelungen bereithält, gibt es zur Stundung nur eine, § 222.

3. Exkurs: Die Entstehung von Steueransprüchen

Die hier vorausgesetzte Entstehung von Steueransprüchen ist keine Frage des Steuerverwaltungsrechts. Steueransprüche entstehen ohne Zutun von Finanzbehörden unmittelbar kraft Gesetzes (als Grundsatz § 38 AO, der damit an die Steuerdefinition des § 3 Abs. 1 AO anknüpft). So entsteht die Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 1 EStG

grundsätzlich mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums. Veranlagungszeitraum ist gemäß § 25 Abs. 1 EStG das Kalenderjahr.

IV. Der Ablauf des Besteuerungsverfahrens

1. Der Unterschied von Veranlagungs- und Quellensteuer

Der Ablauf eines Besteuerungsverfahrens zwischen den Zeitpunkten Entstehung, Festsetzung, Fälligkeit, Realisation ist unterschiedlich, je nachdem, ob es um eine Quellen- oder um eine Veranlagungssteuer handelt. Um diesen Unterschied klar zu machen, beginne ich möglichst einfach mit einem normalen Ablauf bei der Einkommensteuer. Ich gehe aus von dem unbeschränkt steuerpflichtigen Herrn X, der im Jahr 2006 ein zu versteuerndes Einkommen von 50.000 Euro erzielt hat.

Die von Herrn X davon geschuldete Einkommensteuer entsteht gemäß §§ 36 Abs. 1 und 25 Abs. 1 EStG mit dem Ablauf des Jahres 2006. Im Jahr 2007 findet ihretwegen ein Steuerfestsetzungsverfahren statt oder, anders formuliert, in der Sache aber gleichbedeutend, im Jahr 2007 wird Herr X für den VZ 2006 zur Einkommensteuer veranlagt. Die Veranlagung kann in Ausnahmefällen unterbleiben (§ 46 EStG).

Das Festsetzungs- oder Veranlagungsverfahren wird dadurch eröffnet, dass Herr X gemäß § 25 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Steuererklärung abgibt. Dies hat gemäß § 150 Abs. 1 Satz 1 AO auf amtlich vorgeschriebenen Vordrucken zu geschehen. Gemäß § 149 Abs. 2 Satz 1 AO hat Herr X dafür grundsätzlich fünf Monate Zeit, also bis zum 31. Mai 2007.

Die Steuererklärung des X wird von der Finanzbehörde geprüft. Art und Ausmaß der Prüfung richten sich nach dem Untersuchungsgrundsatz (§ 86 Abs. 1 AO). Die Finanzbehörde hat Ermittlungsbefugnisse, d.h. etwa Befugnisse zu Rückfragen bei dem Steuerpflichtigen oder zum Datenabgleich. Am Ende der Prüfung setzt sie die Einkommensteuer durch Bescheid fest, wobei diese Festsetzung, wenn eine Ausermittlung des Sachverhalts nicht möglich war, gemäß §§ 164 und 165 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig sein kann.

Wenn wir unterstellen, dass Herr X seine Steuererklärung im Mai 2007 abgegeben hat, dass die Finanzbehörde den Steuerbescheid im Juni 2007 erlässt und dass bis zur Fälligkeit eines Steueranspruchs ein weiterer Monat verstreicht, so ergibt sich für den Fiskus eine ungünstige

Lage. Obwohl Herr X seit Anfang 2006 Einkünfte erzielt, soll der Fiskus erst im Juli 2007 an die damit zusammenhängenden Steuern kommen.

Das lässt den Ruf nach Beschleunigung laut werden, und damit komme ich von der Veranlagungs- zur Quellensteuer. Quellensteuern werden im Zeitraum ihres Entstehens, also viel zeitnäher, erfasst und an das Finanzamt abgeführt. Ein Beispiel für eine Quellensteuer ist die Lohnsteuer, die keine eigene Steuer ist, sondern nur eine besondere Art der Erhebung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Lohnsteuer wird vom Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung für Rechnung des Arbeitnehmers einbehalten und zeitnah an das Finanzamt abgeführt. Wenn das zu versteuernde Einkommen des Herrn X in 2006 also u.a. darauf beruht, dass er, ganzjährig beschäftigt, monatlich einen Lohn von 5.000 Euro erhalten hat, so hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung Lohnsteuer abgeführt. Unterstellt, dies seien jeweils 1.500 Euro, so hat das Finanzamt im Fall des Herrn X Ende des Jahres 2006 schon 18.000 Euro erhalten und muss nicht bis Juli 2007 warten.

Diesem Vorteil von Quellensteuern im Verhältnis zu Veranlagungssteuern stehen aber auch Nachteile gegenüber. Der Hauptnachteil ist, dass Quellensteuern aufgrund schematischer Kriterien erhoben werden, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur unvollkommen abbilden. Bei Steuerveranlagung ist eine größere Einzelfallgerechtigkeit möglich als bei Steuerabzug an der Quelle. Dieser Nachteil der Quellensteuer wird durch ihre nachträgliche Berücksichtigung im Rahmen einer Steuerveranlagung ausgeglichen.

Auch das lässt sich am Beispiel des Herrn X veranschaulichen, bei dem unterstellt sei, dass Herr X in 2006 Einkünfte in Höhe von 50.000 Euro hat und schon 18.000 Euro Lohnsteuer gezahlt hat. Weiter sei unterstellt, dass im Rahmen der Steuerveranlagung erstmals ein Umstand berücksichtigt wird, der beim Lohnsteuerabzug nicht berücksichtigt worden ist, dass Herr X nämlich außergewöhnliche Belastungen entstanden sind, weil eines seiner Kinder 2006 einen schweren Unfall hatte. Die letzte Unterstellung soll dazu führen, dass Herr X trotz Einkünften in Höhe von 50.000 Euro nur Einkommensteuer in Höhe von 15.000 Euro schuldet. Nun hat Herr X aber schon 18.000 Euro Lohnsteuer gezahlt. Gemäß § 36 Abs. 4 EStG wird bei der Einkommensteuerveranlagung schon gezahlte Lohnsteuer verrechnet. Der

Überschuss von 3.000 Euro, der sich dabei zugunsten von Herrn X ergibt, wird ihm nach Bekanntgabe des Steuerbescheides ausbezahlt.

Das geschilderte Problem mangelnder Zeitnähe reduziert sich damit quantitativ und verlagert sich auf den Steuerpflichtigen. Es ist nun Herr X, der beklagt wird, dass ihm 3.000 Euro vorübergehend entzogen und erst mit einer Verzögerung von bis zu 1,5 Jahren wieder zugeführt werden. Dieses Problem nicht zu groß werden zu lassen, ist eine Hauptaufgabe des Lohnsteuerrechts.

Denkbar ist auch, dass der Quellenabzug nicht nachträglich im Rahmen einer Veranlagungsteuer berücksichtigt wird, sondern definitiv ist; eine Veranlagung wird dann nicht durchgeführt. Solche Quellensteuern nennt man Abgeltungsteuern.

Die Einkommensteuer ist grundsätzlich eine Veranlagungsteuer (vgl. § 2 Abs. 7 EStG). Fälle, in denen eine Veranlagung unterbleibt, nennt § 46 EStG; der wichtigste ist der des Arbeitnehmers, der neben bereits lohnversteuerten Einkünften nur nicht dem Quellenabzug unterliegende Einkünfte von weniger als 410 Euro erzielt hat (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG); eine Veranlagung wird dann aus Gründen der Entbürokratisierung nicht durchgeführt. Quellensteuern im Sinne besonderer Formen der Erhebung der Einkommensteuer sind die Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG) und die Kapitalertragsteuer, insbesondere die Zinsabschlagsteuer (§§ 43 ff. EStG).

Damit nicht der Eindruck entsteht, Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seien wegen der Lohnsteuer im Verhältnis zu Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit benachteiligt, sei auf § 37 EStG hingewiesen, der für diese Personengruppe Einkommensteuervorauszahlungen vorsieht; zwar setzen diese einen besonderen Vorauszahlungsbescheid voraus; die dann eintretenden Rechtswirkungen sind aber denen bei der Lohnsteuer ähnlich.

Eine Abgeltungsteuer sieht bei beschränkter Steuerpflicht § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG vor.

2. Die Abgeltungsteuer

Fall: Ein deutscher Popstar lebt in London. Bei einer Veranstaltung im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft 2006 tritt er in Deutschland auf. Als Gage sind 20.000 Euro vereinbart. Für Reise und Unterbringung bei dem Aufenthalt entstehen dem Popstar standesgemäße Kosten in Höhe von 10.000 Euro. Von seiner Gage erhält der Popstar wider Erwarten aber nur 16.000 Euro ausbezahlt; die anderen 4.000 Euro führt der Veranstalter an das Finanzamt ab.

Der Popstar ist wütend, weil ihm statt 20.000 Euro nur 6.000 Euro bleiben, muss sich aber folgendes sagen lassen. Der Veranstalter ist zu dem Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 5 Nr. 4 EStG verpflichtet. Der Steuerabzug hat weiter gemäß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG Abgeltungswirkung. D.h. ein Veranlagungsverfahren findet nicht statt. Das ist für den Popstar nachteilig, weil er im Veranlagungsverfahren die Kosten für Reise und Unterbringung hätte geltend machen können, was möglicherweise zu folgender Rechnung geführt hätte: 20.000 Euro Gage – minus 10.000 Euro Werbungskosten = 10.000 Euro. Bei einem individuellen Steuersatz von 30 % ergibt dies eine Steuerschuld von 3.000 Euro. Da aber schon 4.000 Euro Quellensteuer gezahlt worden sind, ergibt sich ein Überschuss und damit ein Erstattungsanspruch des Popstars gegen das Finanzamt in Höhe von 1.000 Euro. Dieser Anspruch wird durch die Anordnung der Abgeltungswirkung ausgeschlossen.

Hiergegen wird der Popstar einwenden, die Normen des deutschen Steuerrechts seien mit der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrags unvereinbar,

V. Der Verwaltungsakt als Handlungsform der Finanzverwaltung

Wenn ich an dieser Stelle eine Zwischenbilanz zu dem Gedankengang der heutigen Vorlesungsstunde ziehe, so ergibt sich eine Annäherung an das Thema Besteuerungsverfahren in zwei Schritten, die beide abstrakt sind, der zweite aber schon weniger als der erste. Im ersten Schritt habe ich die gesetzlichen Grundlagen genannt und die Systematik der Abgabenordnung erläutert. Im zweiten Schritt habe ich mit den Unterscheidungen von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren und von Veranlagungssteuer und Quellensteuer eine Orientierung zu möglichen Verfahrensabläufen gegeben.

In einem dritten Schritt sollen eine weitere Konkretisierung erfolgen, in dem das juristisch analysiert wird, was am Ende von Besteuerungsverfahren steht, was m.a.W. dabei herauskommt. Das sind in der Regel Verwaltungsakte.

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

- weil er eine Behörde zu einseitigem Handeln ermächtigt,
- weil er grundsätzlich fehlerunabhängig wirksam und bestandskraftfähig ist,
- weil er Vollstreckungstitel sein kann,
- weil er die Grundlage für rechtsstaatlich gebotenen Rechtsschutz ist (Einspruch, Anfechtungs- und Verpflichtungsklage, AdV-Antrag).

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

1. Steuerverwaltungsakt und Steuerbescheid

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

Steuerverwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind, sind z.B. die Stundungsverfügung oder das Aktenherausgabeverlangen oder die Anordnung einer Außenprüfung. Die Unterscheidung von Steuerverwaltungsakten und Steuerbescheiden wird dadurch verkompliziert, dass einige Steuerverwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind, diesen gleichgestellt werden. Doch auf diese Besonderheiten sollte ich zum Schluss eingehen.

Anfangen sollte ich auch nicht mit den Steuerbescheiden, sondern allgemein mit den Steuerverwaltungsakten. Dieser Einstieg empfiehlt sich aus zwei Gründen. Erstens kann fast uneingeschränkt an das angeknüpft werden, was Ihnen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht bekannt sein sollte. Zweitens gelten die Regeln für Steuerverwaltungsakte grundsätzlich auch für Steuerbescheide, so dass deren Darstellung auf das Besondere konzentriert werden kann.

2. Der Steuerverwaltungsakt (§ 118 AO)

Die Legaldefinition des Steuerverwaltungsaktes in § 118 AO stimmt mit der Legaldefinition des Verwaltungsaktes in § 35 VwVfG wörtlich ein und wird auch übereinstimmend interpretiert. Was Verwaltungsakt ist, lässt sich insbesondere mit den Merkmalen „hoheitlich“ und „Regelung“ in der Regel eindeutig feststellen. Wie im allgemeinen Verwaltungsrecht gibt es aber auch im Steuerrecht Maßnahmen, deren Zuordnung schwierig ist. Als Beispiele seien genannt die Aufrechnungserklärung oder der Insolvenzantrag des Finanzamtes.

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

Die Übereinstimmung zwischen Steuerrecht und allgemeinem Verwaltungsrecht erstreckt sich auch auf Nebenbestimmungen. Wird z.B. eine Stundung nur gegen Sicherheitsleistung gewährt, so stellt sich die Frage, ob die Nebenbestimmung Sicherheitsleistung isoliert angefochten werden kann, mit dem Ziel, eine nebenbestimmungsfreie Stundung zu erhalten.

Gleiches gilt für das Erfordernis einer Begründung, § 121 AO. Hier ist wichtig, dass eine Begründung nur erforderlich ist, soweit von einer Steuererklärung abgewichen wird, § 121 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Gleiches gilt für die Bekanntgabe. § 122 AO stimmt grundsätzlich mit § 41 VwVfG überein. Eine steuerspezifische Besonderheit ist die Bekanntgabe gegenüber Ehegatten. Praktisch wichtig ist die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Dazu folgender **Fall**: Das Finanzamt gibt an einem Donnerstag, dem 6. April, einen Steuerbescheid zur Post. Hiergegen wird am folgenden 10. Mai Einspruch eingelegt. Ist der Einspruch fristgemäß? **Lösung**: Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat ab Bekanntgabe (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO). Zu der Frage, wann hier die Bekanntgabe erfolgt ist, sind, ausgehend von § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, zwei Meinungen denkbar. Man kann sagen, die Drei-Tages-Fiktion in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO sei eine Frist. Dann gilt § 108 Abs. 3 AO, so dass die Bekanntgabe nicht am Sonntag, den 9., sondern am Montag, den 10. April erfolgt ist. Daraus würde folgen, dass die Einspruchsfrist gemäß §§ 108 Abs. 1 AO, 188 Abs. 2 BGB am 10. Mai endet, so dass der Einspruch noch fristgemäß wäre. Man kann aber auch sagen, die Drei-Tages-Fiktion sei keine Frist. Dann gilt § 108 Abs. 3 AO nicht, so dass die Bekanntgabe am Sonntag, den 9. April erfolgt ist. Daraus würde folgen, dass der Einspruch nicht mehr fristgemäß wäre und gemäß § 358 Satz 2 AO zurückgewiesen werden müsste. Diese Frage ist streitig. Der BFH hat sich für die Annahme einer Frist entschieden (BFH, IX R 68/98, BStBl. 2003 II, S. 898 (899)).